Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 7 november 2013*

”Begäran om förhandsavgörande — Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF — Fri rörlighet för kapital — Skattelagstiftning i en medlemsstat som innebär att förlust vid försäljning av fast egendom belägen i en annan medlemsstat inte får dras av från vinst vid överlåtelse av värdepapper i den beskattande medlemsstaten”

I mål C-322/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) genom beslut av den 23 juni 2011, som inkom till domstolen den 28 juni 2011, i ett förfarande som anhängiggjorts av

K,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet och E. Levits (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 januari 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— K, genom M. Tiusanen, advokat,

— Finlands regering, genom H. Leppo och S. Hartikainen, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom K. Petersen och T. Henze, båda i egenskap av ombud,

— Sveriges regering, genom A. Falk och K. Petkovska, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom C. Murrell, i egenskap av ombud, biträdd av K. Bacon, barrister,

— Europeiska kommissionen, genom I. Koskinen, R. Lyal och W. Roels, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: finska.

och efter att den 21 mars 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett förfarande som anhängiggjorts av K, som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt i Finland, angående de finländska skattemyndigheternas beslut att neka honom avdrag för förlust som uppkommit vid en överlåtelse av fast egendom belägen i Frankrike från hans skattepliktiga inkomst i Finland.

Tillämpliga bestämmelser

Finländsk rätt

3 I 45 § första stycket i inkomstskattelag 1992/1535 av den 30 december 1992, i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, det vill säga under beskattningsåret 2004 (nedan kallad inkomstskattelagen), föreskrivs att vinst som har erhållits vid överlåtelse av egendom utgör skattepliktig kapitalinkomst.

4 I 50 § inkomstskattelagen föreskrevs följande:

”Förlust som har uppkommit vid överlåtelse av egendom skall dras av från vinst som erhållits vid överlåtelse av egendom under skatteåret och de tre följande åren allteftersom vinst uppstår och förlusten inte beaktas när underskottet för kapitalinkomstslaget fastställs.”

5 I 6 § i lag 1995/1552 om undanröjande av internationell dubbelbeskattning föreskrivs följande:

”Inkomst som förvärvats i en främmande stat och i fråga om vilken Finland i ett internationellt avtal har avstått från att använda sin beskattningsrätt är skattepliktig inkomst för fysisk person, … Från skatterna på den skattskyldiges inkomst dras dock av en del som motsvarar den från skatt befriande inkomstens andel av den inkomst som hänför sig till förvärvskällan och inkomstslaget (undantagandemetoden med progressionsförbehåll). När den inkomst som förvärvats i den främmande staten beräknas, avdras utgifterna för förvärvandet eller bibehållandet av inkomsten och de räntor som hänför sig till inkomsten, om inte något annat stadgas på annat ställe. Utgifterna och räntorna är dock inte avdragbara till den del de överstiger beloppet av den inkomst som förvärvats i den främmande staten … Avdraget för skatterna på inkomsterna görs från de olika skatterna i den proportion de står till varandra.”

6 Högsta förvaltningsdomstolen har förklarat att beskattningen av inkomst av kapital i Finland är proportionell. Enligt 124 § andra stycket inkomstskattelagen var den skattesats som tillämpades år 2004 på inkomst av kapital 29 procent.

Avtalet för undvikande av dubbelbeskattning

7 Enligt artikel 6.1 i avtalet mellan Republiken Finlands regering och Republiken Frankrikes regering för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, undertecknat i Helsingfors den 11 september 1970 (nedan kallat det finländsk-franska skatteavtalet) får inkomst av fast egendom beskattas i den stat i vilken den fasta egendomen är belägen.

8 I artikel 13.1 i det finländsk-franska skatteavtalet föreskrivs att vinst som förvärvas på grund av överlåtelse av fast egendom beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen.

9 I artikel 23 i det finländsk-franska skatteavtalet föreskrivs följande:

”Dubbelbeskattning förhindras på följande sätt:

1. ...

2. För Finlands del:

a) Andra inkomster och tillgångar än de som avses nedan i punkt b i detta stycke är befriade från sådan skatt till Finland som åsyftas i 2 artikeln 3 stycket b punkten, när dessa inkomster eller tillgångar må beskattas i Frankrike.

...

c) Utan hinder av bestämmelserna i punkterna a och b i detta stycke må skatten till Finland för den del av inkomsten som enligt detta avtal skall beskattas i Finland fastställas enligt den skattefot som motsvarar den beskattningsbara inkomstens hela belopp enligt skattelagstiftningen i Finland.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Under år 2004 sålde K en fast egendom belägen i Frankrike som han förvärvat år 2001. Han deklarerade därvid en förlust på 172 623 euro. Enligt K:s deklarationer uppbar han inte någon inkomst i Frankrike från vilken han kunde dra av denna förlust och han hade inte heller någon annan egendom i Frankrike år 2004 som han, i samband med en överlåtelse av sistnämnda egendom, hade kunnat använda för att kompensera för nämnda förlust. K redovisade däremot en vinst samma år hänförlig till en överlåtelse av värdepapper. Denna vinst var skattepliktig i Finland. K yrkade avdrag för sin förlust av försäljningen av den fasta egendomen i Frankrike från den vinst han redovisat i Finland på avyttringen av värdepapper. K:s fastighet och värdepapper ingick inte i någon av honom bedriven näringsverksamhet.

11 Skattebyrån fann att K saknade rätt att från den inkomst av kapital som han uppburit i Finland dra av förlusten vid försäljningen av den i Frankrike belägna fasta egendomen.

12 K framställde ett rättelseyrkande till sydvästra Finlands skatterättelsenämnd som den 13 april 2006 beslutade att avslå yrkandet. K överklagade beslutet till Åbo förvaltningsdomstol. Överklagandet ogillades i avgörande av den 31 oktober 2007 varpå K överklagade detta avgörande till Högsta förvaltningsdomstolen.

13 K gjorde gällande att om hans talan inte bifölls skulle han definitivt gå miste om förlustavdraget, eftersom han är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt i Finland och saknar andra inkomster eller tillgångar i Frankrike. En sådan förlust av avdragsrätten skulle strida mot principerna om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital och kan inte motiveras av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

14 Enligt K innebär inte ett avdrag för förlust vid överlåtelse av en fast egendom belägen i Frankrike från vinst vid överlåtelse av aktier i Finland något ifrågasättande av utövandet av parallella beskattningsbehörigheter. Enligt domstolens fasta praxis, bland annat dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), punkt 40, och av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz (REG 2007, s. I-2647), punkt 69, är det inte i sig tillräckligt att Republiken Finland underlåter att beskatta vinst vid överlåtelse av fast egendom belägen i Frankrike för att motivera en regel om att endast förluster avseende fast egendom belägen i Finland är avdragsgilla.

15 Inte heller kan förebyggandet av dubbla förlustavdrag åberopas, eftersom K saknar egendom i Frankrike och inte heller bedriver någon verksamhet eller uppbär någon inkomst där.

16 Enligt Högsta förvaltningsdomstolen har den som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt i Finland rätt till avdrag där för förlust som uppkommer vid överlåtelse av fast egendom belägen i Finland, på det sätt som föreskrivs i inkomstskattelagen, medan vederbörande saknar rätt till avdrag där för förlust som uppkommer vid överlåtelse av fast egendom belägen i Frankrike. Högsta förvaltningsdomstolen har närmare angett att det visserligen, i ett mål som liknar det nu aktuella, har slagits fast att avdrag från i Finland skattepliktig inkomst inte ska medges för förlust hänförlig till försäljning av fast egendom belägen i en annan medlemsstat, men det målet avgjordes före avkunnandet av domstolens dom av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium (REG 2008, s. I-3601), och av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (REG 2008, s. I-8061).

17 Enligt Högsta förvaltningsdomstolen skiljer sig dessutom förevarande mål från domarna i de ovannämnda målen Lidl Belgium och Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt genom att K:s förlust inte har anknytning till någon näringsverksamhet som bedrivs via ett fast driftställe etablerat i en annan medlemsstat. En verksamhet som bedrivs i en sådan kontext är nämligen i princip varaktig varför det rimligen kan förväntas att den så småningom börjar generera intäkter från vilka förlusten på nytt skulle kunna dras av. I ett sådant fall skulle förlusten alltså inte med säkerhet vara definitiv och det skulle föreligga en risk för dubbla förlustavdrag. Om den skattskyldige däremot inte längre har någon inkomstkälla i en annan medlemsstat som ger möjlighet till förlustavdrag är situationen en annan beträffande förlustens definitiva karaktär, även om också det franska skattesystemet ger möjlighet att från intäkter under kommande år göra avdrag för en vid egendomsöverlåtelse uppkommen förlust. I en sådan situation som den i det nationella målet aktuella, som inte är kopplad till bedrivande av näringsverksamhet, kan den skattskyldige nämligen inte anses komma att i fortsättningen uppbära någon inkomst i den medlemsstat där egendomen är belägen, från vilken vederbörande ånyo kan göra avdrag för förlusten.

18 Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF tolkas så, att de utgör hinder för att i nationell lagstiftning föreskriva att en person som är obegränsat skattskyldig i Finland och som här beskattas för vinster från aktieöverlåtelser vid beskattningen från dessa vinster inte får dra av en förlust som uppstått när han överlåtit en fastighet som varit belägen i Frankrike, med hänsyn till att en person som är obegränsat skattskyldig i Finland under vissa förutsättningar från sådana överlåtelsevinster får dra av en förlust som har uppstått vid överlåtelse av en motsvarande fastighet som är belägen i Finland?”

Prövning av tolkningsfrågan

19 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF utgör hinder för en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat som den i det nationella målet aktuella, enligt vilken skattskyldiga med hemvist i denna medlemsstat där de är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt saknar rätt till avdrag för förlust vid överlåtelse av en fastighet belägen i en annan medlemsstat från i förstnämnda medlemsstat skattepliktig inkomst av kapital, medan rätt till sådant avdrag under vissa förutsättningar skulle föreligga om fastigheten hade varit belägen i den första medlemsstaten.

Huruvida det föreligger en restriktion

20 Enligt fast rättspraxis gäller i detta avseende att eftersom EUF-fördraget inte innehåller någon definition av begreppet kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF, förblir den nomenklatur som utgör bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (artikeln upphävd genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44) vägledande, även om detta direktiv har antagits på grundval av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget (artiklarna 69 och 70.1 i EG-fördraget, senare upphävda genom Amsterdamfördraget), eftersom det i enlighet med tredje stycket i inledningen till bilagan anges att den nomenklatur som återfinns däri inte är uttömmande när det gäller begreppet kapitalrörelser (se, bland annat, dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I-8203, punkt 22, och där angiven rättspraxis, av den 12 februari 2009 i mål C-67/08, Block, REG 2009, s. I-883, punkt 19, och av den 15 oktober 2009 i mål C-35/08, Busley och Cibrian Fernandez, REG 2009, s. I-9807, punkt 17).

21 Bland de kapitalrörelser som räknas upp i bilaga 1 till direktiv 88/361 anges under rubriken II, som avser ”Investeringar i fast egendom”, inlänningars investeringar i fast egendom utomlands.

22 Domstolen erinrar i detta avseende om att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är otillåtna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer som saknar hemvist i en medlemssatt från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i denna medlemsstat från att investera i andra stater (se dom av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen, REG 2007, s. I-1129, punkt 24, av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 40, och av den 22 januari 2009 i mål C-377/07, STEKO Industriemontage, REG 2009, s. I-299, punkt 23, samt domen i det ovannämnda målet Busley och Cibrian Fernandez, punkt 20).

23 Nationella åtgärder som kan hindra eller begränsa förvärv av fast egendom belägen i en annan medlemsstat kan anses utgöra sådana restriktioner (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Busley och Cibrian Fernandez, punkt 21).

24 När det gäller det skattesystem som är i fråga i målet vid Högsta förvaltningsdomstolen ska det påpekas att det i 50 § första stycket inkomstskattelagen föreskrivs att skattskyldiga med hemvist i landet har rätt till avdrag för förlust vid överlåtelse av fast eller lös egendom från vinst vid överlåtelse av annan fast eller lös egendom under det skatteår då förlusten uppkommit och de tre följande åren.

25 En sådan avdragsrätt utgör emellertid en skattefördel som i fråga om fast egendom endast beviljas om förlusten uppkommit vid överlåtelse av en sådan egendom belägen i den medlemsstat där den skattskyldige har sitt hemvist, och inte när den fasta egendomen är belägen i en annan medlemsstat.

26 Enligt 6 § första stycket lag 1995/1552 är förlust som redovisas i en annan medlemsstat inte avdragsgill till den del den överstiger beloppet av den inkomst som förvärvats i den staten.

27 En skattskyldig person med hemvist i landet har följaktligen inte rätt att från vinst vid överlåtelse av värdepapper som är skattepliktiga i Finland dra av förlust vid överlåtelse av fast egendom belägen i en annan medlemsstat.

28 Under dessa förhållanden är den skattemässiga situationen för en skattskyldig person med hemvist i landet som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt i Finland och som redovisar förlust vid överlåtelse av fast egendom belägen i en annan medlemsstat mindre förmånlig än den skattemässiga situationen för en skattskyldig person som redovisar förlust vid försäljning av fast egendom belägen i Finland.

29 Den omständigheten att en skattskyldig person med hemvist i en medlemsstat saknar möjlighet att från vinst som är skattepliktig i samma medlemsstat göra avdrag för förlust vid försäljning av fast egendom belägen i en annan medlemsstat är, i motstats till vad den finländska regeringen har hävdat, inte ett resultat av att de två berörda medlemsstaterna utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt.

30 Republiken Finland har nämligen i detta fall valt dels att ge skattskyldiga med hemvist i landet rätt till avdrag för förlust vid överlåtelse av egendom från vinst vid överlåtelse av annan egendom, dels att begränsa beaktandet av sådan förlust, bland annat genom att inte tillåta att vinst som är skattepliktig i Finland kvittas mot förlust som uppkommit i en annan medlemsstat.

31 En sådan skillnad i behandlingen utifrån var den fasta egendomen är belägen kan avhålla den skattskyldige från att investera i fast egendom i en annan medlemsstat, och utgör därför en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är otillåten enligt artikel 63 FEUF.

32 Det ska emellertid prövas huruvida en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital kan motiveras med hänsyn till bestämmelserna i EUF-fördraget.

Motiveringen av restriktionen för den fria rörligheten för kapital

33 Enligt artikel 65.1 a FEUF gäller att ”[b]estämmelserna i artikel 63 [FEUF] inte [ska] påverka medlemsstaternas rätt att … tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort”.

34 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska därför tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort, eller i vilken stat de har investerat sitt kapital, automatiskt är förenlig med fördraget (se dom av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl., REG 2008, s. I-6845, punkt 57, av den 22 april 2010 i mål C-510/08, Mattner, REU 2010, s. I-3553, punkt 32, och av den 10 februari 2011 i de förenade målen C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, REU 2011, s. I-305, punkt 56).

35 Det i nämnda bestämmelse föreskrivna undantaget begränsas nämligen i sin tur av artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63” (domen i det ovannämnda målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 57).

36 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska således skiljas från diskrimineringar som är förbjudna enligt artikel 65.3 FEUF. Av domstolens praxis framgår dock att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i förevarande fall endast kan vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital om den däri föreskrivna skillnaden i behandling

rör situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (domen i det ovannämnda målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

37 Den finländska och den tyska regeringen har liksom Europeiska kommissionen i detta avseende gjort gällande att situationen för en skattskyldig person som investerat i fast egendom i en annan medlemsstat skiljer sig objektivt sett från situationen för en skattskyldig person som har gjort en sådan investering i sin hemviststat.

38 Enligt den finländska regeringen grundas den i det nationella målet aktuella lagstiftningen på en symmetrisk behandling av inkomster och förluster, som innebär att avdrag endast medges för förluster hänförliga till inkomster som är skattepliktiga i Finland. Det strider därför inte mot unionsrätten att de skattskyldiga personer med hemvist i landet som har investerat i fast egendom i en annan medlemsstat, vilken genererar inkomst som i enlighet med den i skatteavtalet stadgade fördelningen av beskattningsrätten uteslutande är skattepliktig i denna andra medlemsstat, behandlas annorlunda än skattskyldiga personer med hemvist i landet som har investerat i fast egendom i sina hemvistmedlemsstater, vilken genererar skattepliktiga inkomster där.

39 Den tyska regeringen har gjort gällande att en ägare till fast egendom belägen i landet och en ägare till fast egendom belägen i en annan medlemsstat inte befinner sig i situationer som är objektivt jämförbara. Den förra ägaren är nämligen skattskyldig i sin hemviststat medan den senare ägaren beskattas i den andra medlemsstaten, då förekomsten av ett skatteavtal medför att vinster och förluster vid överlåtelse av fast egendom uteslutande omfattas av beskattningsrätten för den medlemsstat där den överlåtna egendomen är belägen.

40 Kommissionen har för sin del påpekat att det i ett fall som det förevarande inte kan hävdas, beträffande avdragsrätten för en förlust vid överlåtelse av fast egendom, att de finländska ägarna till fast egendom belägen i Frankrike respektive i Finland befinner sig i jämförbara situationer. I fransk skatterätt erkänns nämligen inte ens principen om en sådan avdragsrätt, vilket däremot är fallet i finländsk rätt, och den finländska statens underkännande av sådan avdragsrätt förklaras alltså av denna skillnad mellan dessa situationer.

41 Vad för det första gäller den finländska och den tyska regeringens argument för att visa att den i ett skatteavtal stadgade fördelningen av beskattningsrätten för inkomst av fast egendom leder till att situationen för en skattskyldig person som investerat i en annan medlemsstat skiljer sig från den där en skattskyldig person har investerat i sin hemviststat, erinrar domstolen om att medlemsstaterna, så länge inte Europeiska unionen har antagit enhetliga eller harmoniserande bestämmelser, fortfarande har behörighet att fastställa kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att – i förekommande fall genom avtal – undanröja dubbelbeskattning (se dom av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, REG 2006, s. I-9461, punkt 54, av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 52, av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 52, och domen i det ovannämnda målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 48).

42 I artikel 6.1 i det finländsk-franska skatteavtalet föreskrivs att inkomst som den skattskyldige förvärvar av fast egendom får beskattas i den medlemsstat där den fasta egendomen är belägen. I artikel 13.1 i nämnda avtal föreskrivs dessutom att vinst som förvärvas på grund av överlåtelse av fast egendom beskattas i den avtalsslutande stat där denna fasta egendom är belägen.

43 I likhet med vad Högsta förvaltningsdomstolen har anfört ger dock det finländsk-franska skatteavtalet Republiken Finland rätt att tillämpa ett undantagande med progressionsförbehåll för undanröjande av dubbelbeskattning. I artikel 23.2 c i avtalet föreskrivs således att den finländska skatten får beräknas på den inkomst som är skattepliktig i Finland enligt nämnda avtal, efter den skattesats som skulle ha varit tillämplig på hela den skattepliktiga inkomsten i enlighet med den finländska lagstiftningen.

44 Av Högsta förvaltningsdomstolens förklaringar och av K:s och den finländska regeringens anföranden vid förhandlingen, framgår att det finländsk-franska skatteavtalet visserligen tillåter att den i Frankrike skattepliktiga inkomsten inkluderas i beräkningen av den skattepliktiga inkomsten i Finland i syfte att åstadkomma en progressiv beskattning, men att denna möjlighet emellertid inte utnyttjas vad gäller inkomst av kapital som beskattas enligt en fast skattesats.

45 Det följer emellertid av denna möjlighet att, då det finländsk-franska skatteavtalet, enligt vilket det ankommer på den medlemsstat där en fast egendom är belägen att beskatta den inkomst som denna egendom genererar, inte hindrar att beräkningen av skatten för en skattskyldig person med hemvist i Finland sker med beaktande av den inkomst som är hänförlig till egendom belägen i Frankrike, utgör detta val inte heller något hinder mot att förlust som den skattskyldige redovisar vid försäljningen av denna egendom beaktas.

46 Den i det finländsk-franska skatteavtalet stadgade tilldelningen av beskattningsrätten till den medlemsstat där den fasta egendomen är belägen leder alltså inte nödvändigtvis till att situationen för en sådan skattskyldig blir en annan när det gäller beaktandet av inkomsten, inklusive underskott, i hemvistmedlemsstaten, än situationen för den skattskyldiga person som har samtliga inkomster i den medlemsstat där vederbörande har hemvist.

47 Vad för det andra gäller den av kommissionen åberopade omständigheten att den medlemsstat där den fasta egendomen är belägen inte föreskriver någon avdragsrätt för förlust vid försäljning av fast egendom, kan inte heller denna leda till att situationen för en skattskyldig person blir en annan med avseende på lagstiftningen i dennes hemviststat, eftersom vägran att beakta sådan förlust, i enlighet med vad som anges i punkterna 30 och 45 ovan, följer av det val som gjorts av den medlemsstat där den skattskyldige har sitt hemvist, och eftersom det finländsk-franska skatteavtalet inte utgör något hinder mot att beakta sådana förluster.

48 Härav följer att den skillnad i behandling som avser möjligheten till avdrag för förluster vid försäljning av fast egendom inte kan motiveras av att situationerna skiljer sig åt beroende på var nämnda egendom är belägen.

49 Det ska därför dessutom prövas huruvida den i det nationella målet aktuella restriktionen kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, vilket de olika regeringar som yttrat sig vid domstolen liksom kommissionen har anfört med hänvisning till behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan Republiken Finland och Republiken Frankrike, förebygga dubbla förlustavdrag, förebygga skattebedrägeri och upprätthålla det finländska skattesystemets inre sammanhang.

50 Vad för det första gäller den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, vilken åberopats av samtliga regeringar som yttrat sig i målet samt av kommissionen, erinrar domstolen om att detta utgör ett av domstolen erkänt legitimt ändamål (se, bland annat, dom av den 29 november 2011 i mål C-371/10, National Grid Indus, REU 2011, s. I-12273, punkt 45, och av den 6 september 2012 i mål C-18/11, Philips Electronics UK, punkt 23), som kan göra det nödvändigt att, på den ekonomiska verksamhet som bedrivs av de skattskyldiga personerna med hemvist i någon av nämnda medlemsstater, enbart tillämpa skattebestämmelserna i den staten på såväl vinster som förluster (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 45, Oy AA, punkt 54, och Lidl Belgium, punkt 31).

51 Som domstolen redan har påpekat, syftar detta ändamål bland annat till ett säkerställande av symmetrin mellan rätten att beskatta överskott och möjligheten att dra av underskott (se domarna i de ovannämnda målen Lidl Belgium, punkt 33, och Philips Electronics UK, punkt 24), särskilt i syfte att förhindra att den skattskyldige fritt kan välja i vilken medlemsstat sådana över- eller underskott ska göras gällande (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Oy AA, punkt 56, och Lidl Belgium, punkt 34).

52 Om det i förevarande mål bortsågs från det finländsk-franska skatteavtalet skulle Republiken Finland få rätt att beskatta vinst som en skattskyldig person med hemvist i Finland redovisar vid en överlåtelse av fast egendom belägen i Frankrike.

53 En kombinerad tillämpning av det finländsk-franska skatteavtalet och den finländska lagstiftningen leder emellertid till att Republiken Finland inte utövar någon beskattningsrätt på vinst vid en överlåtelse av fast egendom i Frankrike, som därmed varken beskattas eller beaktas på något annat sätt i Finland.

54 Att medge att förlust vid en försäljning av fast egendom belägen i en annan medlemsstat ska vara avdragsgill i den medlemsstat där den skattskyldige har sitt hemvist skulle, oberoende av den mellan medlemsstaterna avtalade fördelningen av beskattningsrätten, betyda att den skattskyldige tilläts att fritt välja den medlemsstat där beaktandet av nämnda förlust var förmånligast i skattehänseende (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Lidl Belgium, punkt 34).

55 Under dessa förhållanden gäller, i likhet med vad generaladvokaten påpekat i punkt 40 i sitt förslag till avgörande, att vägran att medge avdrag för förluster vid en överlåtelse av fast egendom belägen i Frankrike möjliggör ett upprätthållande av symmetrin mellan rätten att beskatta vinsten och möjligheten att dra av förlusten. Denna åtgärd bidrar också till ändamålet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

56 Vad, för det andra, beträffar den motivering avseende behovet av att förebygga dubbla förlustavdrag som åberopats av den tyska och den svenska regeringen, har domstolens godtagit att medlemsstaterna måste kunna avvärja denna risk (se domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 47, Rewe Zentralfinanz, punkt 47 och Lidl Belgium, punkt 35).

57 Det ska emellertid påpekas att under sådana omständigheter som de i förevarande mål aktuella, framstår risken att en skattskyldig person gör dubbla avdrag för samma förlust som obefintlig.

58 Som generaladvokaten påpekat i punkt 32 i sitt förslag till avgörande, får avdrag för förlust i Frankrike på där belägen fast egendom nämligen inte göras vare sig från den sammanlagda inkomsten eller från vinst som realiserats vid försäljning av annan egendom.

59 För det tredje är enligt den svenska regeringen och Förenade kungarikets regering ändamålet med den aktuella finländska lagstiftningen att förebygga den risk för skatteflykt som möjligheten att flytta fysiska personers förluster mellan två medlemsstater, då en sådan möjlighet skulle kunna leda till att nämnda förluster flyttas till den medlemsstat där avdrag för förlusterna är förmånligast.

60 Det framgår i det avseendet av domstolens praxis att enbart den omständigheten att en skattskyldig person med hemvist i landet förvärvar fast egendom belägen i en annan medlemsstat, som vederbörande därefter överlåter, inte kan grunda någon allmän presumtion om skattebedrägeri och motivera en åtgärd som kränker utövandet av en i fördraget garanterad grundläggande rättighet (se, analogt, dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkt 62, av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, RG 2006, s. I-7995, punkt 50, av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group

Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 73, av den 17 januari 2008 i mål C-105/07, Lammers & Van Cleff, REG 2008, s. I-173, punkt 27, av den 4 december 2008 i mål C-330/07, Jobra, REG 2008, s. I-9099, punkt 37, samt av den 5 juli 2012 i mål C-318/10, SIAT, punkt 38).

61 För att en nationell åtgärd som innebär en restriktion för en i fördraget garanterad fri rörlighet ska kunna motiveras av behovet att motverka skattebedrägeri och skatteundandragande måste det specifika ändamålet med en sådan inskränkning vara att hindra beteenden som består i att iscensätta rent fiktiva upplägg som inte svarar mot någon ekonomisk verklighet och som arrangeras i syfte att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet (se, för ett liknade resonemang, domarna i de ovannämnda målen Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 55, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 74, samt SIAT, punkt 40).

62 Vad gäller relevansen av en sådan motivering under de i det nationella målet rådande omständigheterna ska det endast påpekas att ändamålet med den finländska skattelagstiftning som är tillämplig i detta mål inte specifikt är ett undvikande av att en skattefördel tillämpas på rent fiktiva upplägg, utan den avser allmänt alla situationer där förluster är hänförliga till fast egendom belägen i en annan medlemsstat.

63 Behovet av att förhindra skatteflykt och skattebedrägeri kan följaktligen inte åberopas för att motivera den finländska lagstiftning som är i fråga i det nationella målet.

64 För det fjärde anser den finländska och den tyska regeringen att den finländska lagstiftning som är i fråga i det nationella målet motiveras av behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i skattesystemet, vars grundläggande princip är att vinster och förluster ska behandlas symmetriskt. I Finland separeras inkomst av tjänst från inkomst av kapital. Inkomst av tjänst beskattas enligt en progressiv skattesats, eftersom beskattningen av denna inkomst sker med beaktande av bland annat den skattskyldiges personliga situation, medan inkomst av kapital beskattas enligt en och samma skattesats. Detta innebär att när beskattningsrätten för denna inkomst av kapital tilldelas en annan medlemsstat enligt ett skatteavtal, kommer nämnda inkomst att helt undantas från skatt i Finland och den kommer inte att påverka den finländska skattesatsen eller beskattningsunderlaget i Finland. Det föreligger alltså ett direkt samband i det finländska skattesystemet mellan underlåtenheten att beskatta vinster och avdragsförbudet avseende förluster.

65 Det ska erinras om att domstolen redan har godtagit att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera en restriktion av utövandet av de i fördraget garanterade fria rörligheterna (dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 21, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 42, domen i det ovannämnda målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 43, dom av den 1 december 2011 i mål C-250/08, kommissionen mot Belgien, REU 2011, s. I-12341, punkt 70, av den 1 december 2011 i mål C-253/09, kommissionen mot Ungern, REU 2011, s. I-2801, punkt 71, samt av den 13 november 2012 i mål C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 57).

66 Enligt fast rättspraxis gäller emellertid att ett argument grundat på en sådan motivering endast kan godtas om det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 71 och där angiven rättspraxis), varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen (dom av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon, REG 2008, s. I-8947, punkt 44, och av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, REG 2009, s. I-5145, punkt 72, samt domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 58).

67 Som påpekas i punkterna 52 och 53 ovan skulle Republiken Finland utan det finländsk-franska skatteavtalet ha rätt att beskatta vinster som en skattskyldig person med hemvist i Finland redovisar vid överlåtelse av fast egendom belägen i Frankrike. Tillämpningen av detta skatteavtal i kombination med den finländska skattelagstiftningen leder dock till att vinsten från överlåtelsen av fast egendom belägen i Frankrike undgår all form av beskattning i Finland, eftersom denna vinst varken beskattas eller beaktas på annat sätt i den medlemsstaten.

68 Den finländska lagstiftningen ger under dessa förhållanden uttryck för en logisk symmetri, genom att det däri föreskrivs att en skattskyldig person med hemvist i landet som redovisar förlust vid avyttring av fast egendom belägen i Frankrike inte kan göra avdrag för denna förlust i Finland (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 42, kommissionen mot Belgien, punkt 73, och kommissionen mot Ungern, punkt 74).

69 Med hänsyn till ändamålet med den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet föreligger alltså ett direkt samband, beträffande samma skattskyldiga person och samma skatt, mellan å ena sidan den beviljade skattefördelen, det vill säga beaktande av förlust vid en kapitalinvestering, och, å andra sidan, beskattning av vinst vid nämnda investering.

70 Det ska i detta sammanhang erinras om att dessa båda villkor, i detta fall samma skattskyldiga person och samma beskattning, av domstolen ansetts vara tillräckliga för att bevisa att det finns ett sådant samband (se, bland annat, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 58, och domarna i de ovannämnda målen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 42, kommissionen mot Belgien, punkt 76, och kommissionen mot Ungern, punkt 77).

71 Det ska således konstateras att en sådan lagstiftning som den i det nationella målet aktuella kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse avseende behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och av att upprätthålla det finländska skattesystemets inre sammanhang, samt att den är ägnad att uppnå dessa mål.

72 Det ska emellertid också prövas huruvida nämnda lagstiftning inte går längre än vad som krävs för att uppnå dessa mål, för vilka kraven, i enlighet med vad domstolen redan har påpekat, kan sammanfalla (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 80).

73 Högsta förvaltningsdomstolen har i detta hänseende frågat vilken betydelse som ska tillmätas den omständigheten att den redovisade förlusten inte har något samband med någon näringsverksamhet som bedrivs via ett fast driftställe i en annan medlemsstat och att förlusten skulle kunna vara definitiv, eftersom den skattskyldige inte längre har några inkomstkällor i den aktuella medlemsstaten från vilka han eller hon skulle kunna göra avdrag för nämnda förlust.

74 K har i detta avseende vid Högsta förvaltningsdomstolen gjort gällande att de krav som följer av proportionalitetsprincipen inte är uppfyllda när en förlust blir definitiv.

75 Det ska erinras om att domstolen redan har slagit fast att en bestämmelse som omöjliggör för ett moderbolag med hemvist i landet att från sitt skattepliktiga överskott göra avdrag för underskott som redovisats i en annan medlemsstat av ett dotterbolag med hemvist i den medlemsstaten, medan den medför en sådan möjlighet när det gäller underskott som redovisas av ett dotterbolag med hemvist i landet, eller en bestämmelse som i samband med en fusion utesluter möjligheten för ett moderbolag med hemvist i en medlemsstat att från sin skattepliktiga inkomst göra avdrag för underskott i det överlåtande dotterbolaget med hemvist i en annan medlemsstat, kan motiveras av behovet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och förebygga risken för dubbla underskottsavdrag och skatteflykt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkterna 44–51, och dom av den 21 februari 2013 i mål C-123/11, A,

punkterna 40–46), utan går längre än vad som krävs för att väsentligen uppnå de mål som eftersträvas i en situation där dotterbolaget utan hemvist i landet har uttömt de möjligheter vad gäller beaktande av underskott som det har i sin hemvistmedlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 55, och A, punkt 49).

76 I en sådan situation som den i det nationella målet kan det emellertid, oberoende av de faktiska omständigheter som Högsta förvaltningsdomstolen anfört, inte anses att en sådan skattskyldig person som K har uttömt möjligheterna att få sin förlust beaktad i den medlemsstat där den fasta egendomen är belägen.

77 I den mån som den medlemsstat där den fasta egendomen är belägen inte föreskriver någon möjlighet att få förlust vid försäljningen av en fast egendom beaktad, har någon sådan möjlighet aldrig existerat.

78 Om det accepterades att den skattskyldiges hemvistmedlemsstat likafullt ska medge avdrag för förlust av fast egendom från skattepliktig vinst i den medlemsstaten, skulle det under sådana förhållanden innebära att sistnämnda medlemsstat tvingades utstå de oförmånliga följderna av att den skattelagstiftning tillämpas som antagits av den medlemsstat i vilken den fasta egendomen är belägen.

79 Av domstolens praxis framgår emellertid att en medlemsstat inte är skyldig att för tillämpningen av sin egen skattelagstiftning beakta de eventuellt oförmånliga följderna av särdragen i en annan medlemsstats lagstiftning som är tillämplig på fast egendom belägen i sistnämnda medlemsstat och som ägs av en skattskyldig person med hemvist i förstnämnda stat (se, analogt, dom av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services, REG 2007, s. I-10451, punkt 51, av den 28 februari 2008 i mål C-293/06, Deutsche Shell, REG 2008, s. I-1129, punkt 42, och domen i det ovannämnda målet Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 49).

80 Fri rörlighet för kapital kan inte förstås så, att en medlemsstat är skyldig att avpassa sina skattebestämmelser efter en annan medlemsstats skattebestämmelser för att i alla situationer säkerställa en beskattning som utplånar alla de olikheter som följer av de nationella skattelagstiftningarna, med tanke på att de beslut som en skattskyldig person fattar i fråga om investeringar i utlandet – beroende på omständigheterna – kan vara mer eller mindre fördelaktiga eller ofördelaktiga för en sådan skattskyldig person (se, analogt, domarna i de ovannämnda målen Deutsche Shell, punkt 43, och Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punkt 50).

81 Domstolen konstaterar därmed att när det i lagstiftningen i den medlemsstat i vilken den fasta egendomen är belägen inte föreskrivs att förlust vid försäljning av den fasta egendomen ska beaktas, har de faktiska omständigheter som Högsta förvaltningsdomstolen och K har anfört, vilka antyder att förlusten skulle kunna vara definitiv, inte någon betydelse för huruvida den restriktion som är i fråga i det nationella målet är proportionerlig eller ej.

82 Mot bakgrund av det ovan redovisade ska den i det nationella målet aktuella skattelagstiftningen inte anses gå utöver vad som krävs för att uppnå de ändamål som eftersträvas med densamma.

83 Den fråga som ställts ska således besvaras enligt följande. Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF utgör inte hinder för en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat som den i det nationella målet aktuella, enligt vilken skattskyldiga med hemvist i denna medlemsstat, där de är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt, saknar rätt till avdrag för förlust vid överlåtelse av fast egendom belägen i en annan medlemsstat från i förstnämnda medlemsstat skattepliktig inkomst av kapital, medan rätt till sådant avdrag under vissa förutsättningar skulle föreligga om den fasta egendomen hade varit belägen i den första medlemsstaten.

Rättegångskostnader

84 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF utgör inte hinder för en sådan skattelagstiftning i en medlemsstat som den i det nationella målet aktuella, enligt vilken skattskyldiga med hemvist i denna medlemsstat, där de är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt, saknar rätt till avdrag för förlust vid överlåtelse av fast egendom belägen i en annan medlemsstat från i förstnämnda medlemsstat skattepliktig inkomst av kapital, medan rätt till sådant avdrag under vissa förutsättningar skulle föreligga om den fasta egendomen hade varit belägen i den första medlemsstaten.

Underskrifter