DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

21. februar 2006 *

I sag C-152/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 13. november 2002, indgået til Domstolen den 2. april 2003, i sagen:

Hans-Jürgen Ritter-Coulais

Monique Ritter-Coulais

mod

Finanzamt Germersheim,

* Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans og A. Rosas samt dommerne N. Colneric, S. von Bahr (refererende dommer), J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet og M. Ilešič,

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. oktober 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Hans-Jürgen og Monique Ritter-Coulais ved Rechtsanwalt M. Ross

— den tyske regering ved A. Tiemann og K.-D. Müller, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved C. Jackson, som befuldmægtiget, bistået af R. Plender, QC

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved J. Grunwald og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 1. marts 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EØF-traktatens artikel 52 (senere EF-traktatens artikel 52, efter ændring nu artikel 43 EF) og EF-traktatens artikel 73 B (nu artikel 56 EF).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem hr. og fru Ritter-Coulais (herefter »ægteparret Ritter-Coulais«) og Finanzamt Germersheim i forbindelse med en indkomstskattepåligning i Tyskland for året 1987.

Retsforskrifter, hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

3 I skatteåret 1987 blev ægteparret Ritter-Coulais i Tyskland, i egenskab af fysiske personer med fuld skattepligt, pålignet indkomstskat i medfør af § 1, stk. 3, i lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz) i den i 1987 gældende version (herefter »EStG 1987«). I Tyskland oppebar de indtægter som gymnsielærere, men beboede et enfamiliehus beliggende i Frankrig, som de var ejere af. Det fremgår, at hr. Ritter-Coulais på dette tidspunkt var tysk statsborger, og at fru Ritter-Coulais havde dobbelt statsborgerskab, nemlig fransk og tysk.

4 I medfør af § 32 b, stk. 2, nr. 2, i EStG 1987 anmodede ægteparret Ritter-Coulais om medregning af »negative indtægter« (indkomsttab) hidrørende fra eget brug af deres hus til boligformål med henblik på beregningen af procenten for den skat, som de skulle pålignes for det pågældende skatteår.

5 De nævnte »negative indtægter« er indtægter knyttet til udnyttelse af fast ejendom, der alene kan beskattes i den stat, hvor ejendommene er beliggende, det vil i hovedsagen sige i Frankrig i medfør af artikel 3, stk. 1, i aftalen mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Frankrig til undgåelse af dobbeltbeskatning og om gensidig administrativ og retlig bistand for så vidt angår indkomst-, formue- samt erhvervs- og ejendomsskatter, undertegnet i Paris den 21. juli 1959, som ændret ved et tillæg af 9. juni 1969 (herefter »den fransk-tyske dobbeltbeskatningsaftale«).

6 Artikel 20, stk. 1, litra a), i den fransk-tyske dobbeltbeskatningsaftale fastsætter imidlertid, at denne omstændighed ikke indskrænker Forbundsrepublikken Tysklands ret til at medregne disse indtægter ved fastsættelsen af procenten for den skat, der skal pålignes i nævnte medlemsstat.

7 I medfør af § 32 b, stk. 1 og 2, i EStG1987 medregner de tyske skattemyndigheder ved beregningen af skatteprocenten indtægter optjent i udlandet. § 2 a, stk. 1, første punktum, nr. 4, i samme lov bestemmer imidlertid, at der i tilfælde af, at ingen positive indtægter er optjent, ikke skal medregnes indtægtstab ved fastsættelsen af beskatningsgrundlaget eller beregningen af skatteprocenten.

8 Ægteparret Ritter-Coulais klagede til Finanzamt Germersheim og krævede herved, at procenten for den skat, der skulle pålignes for skatteåret 1987, blev beregnet under hensyntagen til de negative indtægter for dette skatteår. Klagen blev ikke taget til følge, og en ret i første instans stadfæstede skattemyndighedernes opfattelse, hvorefter ægteparret indgav revisionsanke til Bundesfinanzhof.

9 Bundesfinanzhof har rejst spørgsmålet, om det er foreneligt med fællesskabsretten, navnlig etableringsretten og de frie kapitalbevægelser, at skattepligtige personer, som skal beskattes i Tyskland, underkastes en forskellig behandling af negative indtægter fra udnyttelse af faste ejendomme alt efter, om en ejendom er beliggende i Tyskland eller i en anden medlemsstat.

10 På den baggrund har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det i strid med artikel 43 og artikel 56 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, at en i Tyskland ubegrænset skattepligtig fysisk person, der oppebærer indtægter dér fra ikke-selvstændig virksomhed, ikke kan fradrage tab, der er lidt i en anden medlemsstat ved udlejning og bortforpagtning, ved indkomstfastsættelsen (selvangivelsen)?

2) Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende: Er det i strid med artikel 43 og artikel 56 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, at der heller ikke kan tages hensyn til de omtalte tab ved hjælp af det såkaldte negative progressionsforbehold?«

Om det første spørgsmål

11 Den forelæggende rets første spørgsmål er, om traktatens regler om etableringsfrihed og frie kapitalbevægelser er til hinder for nationale bestemmelser af en art som de i hovedsagen foreliggende. Retten konstaterer, at de nævnte bestemmelser ikke tillader fysiske personer i en situation som sagsøgernes, der oppebærer lønindtægter i en medlemsstat, hvor de er undergivet ubegrænset skattepligt, i grundlaget for beregningen af de i nævnte stat skyldige skatter at fratrække de indtægtstab, der er opstået i forbindelse med et hus til boligformål, som de personligt anvender til dette formål, og som er beliggende i en anden medlemsstat.

12 Det fremgår imidlertid af forelæggelseskendelsen, at ægteparret Ritter-Coulais under hovedsagen har ansøgt Finanzamt Germersheim om at medregne tab for lejeindtægter knyttet til skatteåret 1987, ikke med henblik på fastsættelsen af skattegrundlaget i dette år, men udelukkende med henblik på beregningen af den gældende skatteprocent, hvilket der tages sigte på i det andet spørgsmål i anmodningen om præjudiciel afgørelse.

13 Herom bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at den i traktatens artikel 234 EF foreskrevne procedure udgør et middel til samarbejde mellem Domstolen og de nationale retter (jf. især dom af 16.7.1992, sag C-343/90, Lourenço Dias, Sml. I, s. 4673, præmis 14, af 12.6.2003, sag C-112/00, Schmidberger, Sml. I, s. 5659, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis, samt dom af 18.3.2004, sag C-314/01, Siemens og ARGE Telekom, Sml. I, s. 2549, præmis 33).

14 Under dette samarbejde er den nationale retsinstans, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag bedst i stand til at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen (jf. især Lourenço Dias-dommen, præmis 15, dom af 22.1.2002, sag C-390/99, Canal Satélite Digital, Sml. I. s. 607, præmis 18, Schmidberger-dommen, præmis 31, samt Siemens og ARGE Telekom-dommen, præmis 34).

15 Ikke desto mindre er Domstolen, med henblik på at efterprøve sin egen kompetence, om nødvendigt beføjet til at undersøge, om den fortolkning af fællesskabsretten, som den nationale ret har anmodet om, har forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, således at Domstolen ikke foranlediges til at udøve responderende virksomhed vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål. Såfremt det viser sig, at det forelagte spørgsmål klart ikke er relevant for tvistens afgørelse, må Domstolen

fastslå, at den ikke kan træffe afgørelse (dom af 16.12.1981, sag C-244/80, Foglia, Sml. s. 3045, præmis 21, Lourenço Dias-dommen, præmis 20, Canal Satélite Digital-dommen, præmis 19, dom af 30.9.2003, sag C-167/01, Inspire Art, Sml. I, s. 10155, præmis 44 og 45, samt Siemens og ARGE Telekom-dommen, præmis 35).

16 Da den tvist, der verserer for den forelæggende ret, ikke angår den i første spørgsmål beskrevne situation, nemlig fastsættelsen af beskatningsgrundlaget, men alene den situation, som er genstanden for det andet spørgsmål, nemlig beregningen af den gældende skatteprocent, er en besvarelse af det første spørgsmål uden betydning for sagens afgørelse.

17 Herefter er det ufornødent at besvare det første spørgsmål, og Domstolens besvarelse skal begrænses til det andet spørgsmål.

Om det andet spørgsmål

18 Med det andet spørgsmål søger den forelæggende ret afklaret, om traktatens regler om etableringsfrihed og frie kapitalbevægelser er til hinder for nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, som ikke tillader fysiske personer, der oppebærer lønindtægter i en medlemsstat, hvor de er undergivet ubegrænset skattepligt, med henblik på fastsættelsen af skatteprocenten for de nævnte indtægter i denne stat at anmode om medregning af lejeindtægtstab knyttet til et hus til boligformål, som de personligt anvender til dette formål, og som er beliggende i en anden medlemsstat.

19 I den forbindelse må det, hvad for det første angår etableringsfriheden, påpeges, at denne efter fast retspraksis indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed (dom af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

20 Den for den forelæggende ret verserende tvist angår fysiske personer, der er erhvervsmæssigt beskæftiget som lærere ved et offentligt tysk gymnasium, og som med henblik på beskatningen af deres indtægter i Tyskland anmoder om medregning af tab af lejeindtægter knyttet til deres hus til boligformål, som er beliggende i Frankrig.

21 Det følger heraf, at en fortolkning af traktatens regler vedrørende etableringsfriheden intet formål tjener med henblik på løsningen af tvisten i hovedsagen.

22 Hvad for det andet angår de frie kapitalbevægelser må det bemærkes, at den manglende medregning, med henblik på beskatningen af indtægt tjent i Tyskland, af tab af lejeindtægter knyttet til et hus beliggende i Frankrig, er en situation, som a priori og på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin vil kunne være omfattet af anvendelsesområdet for de frie kapitalbevægelser i medfør af artikel 56 EF.

23 Hovedsagen angår imidlertid skatteåret 1987, dvs. en situation, der faktisk og retligt ligger før såvel indførelsen, ved traktaten om Den Europæiske Union, af artikel 73 B i EF-traktaten som vedtagelsen og ikrafttrædelsen af Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5), som fuldstændig liberaliserede kapitalbevægelserne.

24 Det skal påpeges, at EØF-traktatens artikel 67, stk. 1 (senere EF-traktatens artikel 67, stk. 1, der ophævedes ved Amsterdam-traktaten), ikke fra overgangsperiodens udløb medførte ophævelse af restriktionerne for kapitalbevægelserne. Denne ophævelse blev nemlig resultatet af Rådets direktiver udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69 (senere EF-traktatens artikel 69, der ophævedes ved Amsterdam-traktaten) (jf. dom af 11.11.1981, sag C-203/80, Casati, Sml. s. 2595, præmis 8-13, og af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 5).

25 Vedrørende skatteåret 1987 var det relevante direktiv Rådets direktiv af 11. maj 1960 til gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT 1959-1962 s. 47), senest ændret og suppleret ved Rådets direktiv 86/566/EØF af 17. november 1986 (EFT L 332, s. 22).

26 Dette første direktiv vedrørende gennemførelsen af traktatens artikel 67 begrænsede sig til i artikel 1, stk. 1, at fastsætte, at medlemsstaterne skulle udstede de valutabevillinger, der er nødvendige for afslutning eller gennemførelse af transaktioner samt overførsel mellem valutaudlændinge i medlemsstaterne, der angik visse kapitalbevægelser nævnt i direktivets bilag.

27 Det fremgår således, at reglerne om frie kapitalbevægelser, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, altså i 1987, ikke var til hinder for at forbyde medregning, i relation til beregningen af procenten for beskatning af skattepligtige indtægter i en medlemsstat, af tab af lejeindtægter knyttet til et hus beliggende i en anden medlemsstat.

28 Ifølge Kommissionen bør ægteparret Ritter-Coulais' situation undersøges i lyset af princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed som knæsat i EØF-traktatens artikel 48 (senere EF-traktatens artikel 48, efter ændring nu artikel 39 EF).

29 Herom bemærkes, at selv om den forelæggende ret formelt har begrænset sin anmodning om præjudiciel afgørelse til fortolkningen af etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser, hindrer en sådan omstændighed ikke Domstolen i at forsyne den nationale ret med alle de elementer til fortolkning af fællesskabsretten, som kan være til nytte ved pådømmelsen af den for retten verserende sag, uanset om retten har henvist hertil ved affattelsen af sit spørgsmål (jf. i denne retning dom af 12.12.1990, sag C-241/89, SARPP, Sml. I, s. 4695, præmis 8, af 2.2.1994, sag C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, »Clinique-dommen«, Sml. I, s. 317, præmis 7, af 4.3.1999, sag C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Sml. I, s. 1301, præmis 16, og af 29.4.2004, sag C-387/01, Weigel, Sml. I, s. 4981, præmis 44).

30 Den nationale lovgivning skal derfor undersøges i lyset af traktatens artikel 48.

31 Herved må det påpeges, at enhver statsborger i en medlemsstat, som har gjort brug af sin ret i henhold til arbejdskraftens frie bevægelighed, og som har haft erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat end sin bopælsmedlemsstat, er omfattet af anvendelsesområdet for traktatens artikel 48, uanset sin bopæl og sit statsborgerskab (jf. dom af 12.12.2002, sag C-385-00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 76, af 13.11.2003, sag C-209/01, Schilling og Fleck-Schilling, Sml. I, s. 13389, præmis 23, og af 7.7.2005, sag C-227/03, Van Pommeren-Bourgondiën, Sml. I, s. 6101, præmis 19, 44 og 45).

32 Det følger heraf, at situationen for ægteparret Ritter-Coulais, som arbejdede i en anden medlemsstat end den, hvori deres reelle bopæl befandt sig, henhører under anvendelsesområdet for traktatens artikel 48.

33 Desuden fremgår det af fast retspraksis, at alle traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for fællesskabsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Fællesskabets område, og at disse bestemmelser indeholder et forbud mod foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område (jf. dom af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. I, s. 4265, præmis 16, af 26.1.1999, sag C-18/95, Terhoeve, Sml. I, s. 345, præmis 37, af 27.1.2000, sag C-190/98, Graf, Sml. I, s. 493, præmis 21, og af 15.6.2000, sag C-302/98, Sehrer, Sml. I, s. 4585, præmis 32, samt Schilling og Fleck-Schilling-dommen, præmis 24).

34 Herved må det påpeges, at selv om der i de gældende nationale bestemmelser, nemlig § 32 b, stk. 1 og 2, samt § 2 a, stk. 1, første punktum, nr. 4, i EStG 1987, tages hensyn til positive indtægter knyttet til udnyttelse af huse beliggende i udlandet med henblik på beregningen af skatteprocenten, tager lovgivningen ikke, når der ikke foreligger sådanne positive indtægter, hensyn til indtægtstab af samme art.

35 Heraf følger, at personer, der som ægteparret Ritter-Coulais arbejdede i Tyskland samtidig med, at de beboede deres eget hus beliggende i en anden medlemsstat, ikke, i fravær af positive indtægter, havde ret til at anmode om medregning af indtægtstab knyttet til udnyttelsen af deres hus med henblik på fastsættelsen af procenten for skattepåligning af deres indtægter, til forskel fra personer, som arbejdede og beboede deres eget hus i Tyskland.

36 Selv om den pågældende nationale lovgivning ikke direkte tager sigte på ikke-hjemmehørende personer, er disse oftere end hjemmehørende personer ejere af et hus beliggende uden for tysk område.

37 Det følger heraf, at den behandling, der tildeles ikke-hjemmehørende arbejdstagere af den nationale lovgivning, er mindre fordelagtig end den, som gælder for arbejdstagere, der bor i Tyskland i deres eget hus.

38 Følgelig er bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede principielt forbudt ved traktatens artikel 48.

39 Det må dog bemærkes, at den tyske regering gør gældende, at den mindre gunstige behandling, der tildeles de ikke-hjemmehørende skattepligtige, er begrundet ved nødvendigheden af at sikre den skattemæssige sammenhæng i den nationale ordning, som de nævnte bestemmelser indgår i.

40 I så henseende er det tilstrækkeligt at fastslå, at i og med, at den tyske skatteordning med henblik på fastsættelsen af skatteprocenten tager hensyn til positive indkomster knyttet til udnyttelsen til boligformål af et hus beliggende i en anden medlemsstat, kan der ikke anføres betragtninger om skattemæssig sammenhæng for at begrunde, at det ved den nævnte fastsættelse afvises at tage hensyn til indtægtstab af samme art opstået i samme stat.

41 Henset til de ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, der ikke tillader fysiske personer, som oppebærer lønindtægter i en medlemsstat, hvor de er undergivet ubegrænset

skattepligt, med henblik på fastsættelsen af skatteprocenten for de nævnte indtægter i denne stat at anmode om medregning af tab af lejeindtægt knyttet til et hus til boligformål, som de personligt anvender til dette formål, og som er beliggende i en anden medlemsstat, hvorimod positive lejeindtægter knyttet til et sådant hus ville kunne medregnes.

Sagens omkostninger

42 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

EØF-traktatens artikel 48 (senere EF-traktatens artikel 48, efter ændring nu artikel 39 EF) skal fortolkes således, at den er til hinder for nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, der ikke tillader fysiske personer, som oppebærer lønindtægter i en medlemsstat, hvor de er undergivet ubegrænset skattepligt, med henblik på fastsættelsen af skatteprocenten for de nævnte indtægter i denne stat at anmode om medregning af tab af lejeindtægt knyttet til et hus til boligformål, som de personligt anvender til dette formål, og som er beliggende i en anden medlemsstat, hvorimod positive lejeindtægter knyttet til et sådant hus ville kunne medregnes.

Underskrifter