DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 21 februari 2006 *

I mål C-152/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof, genom beslut av den 13 november 2002 som inkom till domstolen den 2 april 2003, i målet

Hans-Jürgen Ritter-Coulais,

Monique Ritter-Coulais

mot

Finanzamt Germersheim,

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans och A. Rosas samt domarna N. Colneric, S. von Bahr (referent), J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet och M. Ilešič,

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 oktober 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Hans-Jürgen Ritter-Coulais och Monique Ritter-Coulais, genom M. Ross, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom A. Tiemann och K.-D. Müller, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom C. Jackson, i egenskap av ombud, biträdd av R. Plender, QC,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom J. Grunwald och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 1 mars 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 52 i EEG-fördraget (sedermera artikel 52 i EG-fördraget, nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Hans-Jürgen Ritter-Coulais och Monique Ritter-Coulais (nedan kallade makarna Ritter-Coulais) och å andra sidan Finanzamt Germersheim angående inkomstskatt som påförts dem i Tyskland för år 1987.

Tillämpliga bestämmelser, målet i tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

3 Makarna Ritter-Coulais beskattades i Tyskland för räkenskapsåret 1987 i egenskap av obegränsat skattskyldiga fysiska personer i enlighet med 1 § tredje stycket i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz), i den lydelse som gällde år 1987 (nedan kallad EStG 1987). De uppbar inkomst i nämnda medlemsstat från en anställning som gymnasielärare, men var bosatta i en i Frankrike belägen och av dem ägd privatbostadsfastighet. Hans-Jürgen Ritter-Coulais synes vid denna tidpunkt ha varit tysk medborgare medan Monique Ritter-Coulais tycks ha haft dubbelt medborgarskap i Frankrike och i Tyskland.

4 Makarna Ritter-Coulais yrkade med stöd av 32b § andra stycket punkt 2 EStG 1987 att "negativ inkomst" (underskott) till följd av deras nyttjande för eget bruk av deras privatbostadsfastighet skulle beaktas vid beräkningen av den för dem under nämnda räkenskapsår gällande skattesatsen.

5 Med "negativ inkomst" avses nyttjandet av fast egendom som endast beskattas i den stat där egendomen är belägen, i förevarande fall i Frankrike, i enlighet med artikel 3.1 i avtalet mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning och för införande av bestämmelser om ömsesidigt administrativt och rättsligt bistånd i fråga om skatt på inkomst och förmögenhet samt närings- och fastighetsskatt, undertecknat i Paris den 21 juli 1959, i dess genom tilläggsavtal av den 9 juni 1969 ändrade lydelse (nedan kallat det fransk-tyska skatteavtalet).

6 I artikel 20.1 a i det fransk-tyska skatteavtalet föreskrivs emellertid att denna omständighet inte hindrar Förbundsrepubliken Tyskland från att beakta nämnda inkomst vid fastställandet av skattesatsen i denna medlemsstat.

7 Enligt artikel 32b § första och andra styckena EStG 1987 tar den tyska skattemyndigheten sålunda hänsyn till utländska inkomster vid beräkningen av skattesatsen. I 2a § första stycket första meningen punkt 4 i samma lag föreskrivs dock att underskott vid uthyrning av fast egendom inte skall beaktas vare sig vid fastställandet av beskattningsunderlaget eller vid beräkningen av skattesatsen, om positiv inkomst av detta slag från samma stat saknas.

8 Makarna Ritter-Coulais begärde omprövning vid Finanzamt Germersheim och yrkade att deras skattesats för räkenskapsåret 1987 skulle beräknas med beaktande av den "negativa inkomsten" för detta räkenskapsår. Skattemyndigheten beslutade vid omprövning att inte ändra åsatt taxering, och domstolen i första instans fastställde skattemyndighetens omprövningsbeslut, varpå makarna väckte revisionstalan vid Bundesfinanzhof.

9 Bundesfinanzhof har funnit att det är oklart huruvida den skillnad i behandling som görs för i Tyskland skattskyldiga personer i fråga om negativ inkomst hänförlig till nyttjandet av fast egendom, beroende på om denna är belägen i Tyskland eller inom en annan medlemsstats territorium, är förenlig med gemenskapsrätten och då i synnerhet med etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.

10 Bundesfinanzhof har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Strider det mot artikel 43 och artikel 56 i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen att en i Tyskland obegränsat skattskyldig fysisk person, som där uppbär inkomst av tjänst, inte från underlaget för beräkning av sin inkomstskatt i Tyskland får dra av underskott avseende uthyrning av fastighet som denna person har haft i en annan medlemsstat?

2) Om svaret på den första frågan är nekande, strider det då mot artikel 43 och artikel 56 i fördraget att nämnda underskott inte heller kan beaktas med stöd av så kallad negativ progression?"

Prövning av den första frågan

11 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital utgör hinder mot en sådan nationell lagstiftning som den som är ifråga i målet vid den nationella domstolen. Enligt denna domstol medger inte nämnda lagstiftning att fysiska personer, som befinner sig i makarna Ritter-Coulais situation och som uppbär inkomst av tjänst i en medlemsstat där de är obegränsat skattskyldiga, drar av underskott hänförligt till en privatbostadsfastighet — som de personligen nyttjar för bostadsändamål och som är belägen i en annan medlemsstat — från underlaget för beräkning av deras skatt i denna stat.

12 Av beslutet om hänskjutande framgår emellertid att makarna Ritter-Coulais, såvitt gäller den tvist som gett upphov till målet vid den nationella domstolen, yrkade att Finanzamt Germersheim skulle beakta underskottet av bostadsfastigheten hänförligt till räkenskapsåret 1987, inte för fastställandet av underlaget för beskattning av inkomsten, utan endast för beräkningen av den tillämpliga skattesatsen, en situation som avses i den andra tolkningsfråga som ställts i begäran om förhandsavgörande.

13 Det framgår av fast rättspraxis att förfarandet i artikel 234 EG utgör ett medel för samarbete mellan domstolen och de nationella domstolarna (se bland annat dom av den 16 juli 1992 i mål C-343/90, Lourenço Dias, REG 1992, s. I-4673, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 13, s. I-69, av den 12 juni 2003 i mål C-112/00, Schmidberger, REG 2003, s. I-5659, punkt 30 och där angiven rättspraxis, och av den 18 mars 2004 i mål C-314/01, Siemens och ARGE Telekom, REG 2004, s. I-2549, punkt 33).

14 Inom ramen för detta samarbete är det den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts — som ensam har direkt kännedom om omständigheterna i målet och som har ansvar för det rättsliga avgörandet — som är bäst lämpad att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen (se bland annat domen i det ovannämnda målet Lourenço Dias, punkt 15, och dom av den 22 januari 2002 i mål C-390/99, Canal Satélite Digital, REG 2002, s. I-607, punkt 18, samt domarna i de ovannämnda målen Schmidberger, punkt 31, och Siemens och ARGE Telekom, punkt 34).

15 Det ankommer likväl på EG-domstolen att — för att pröva sin egen behörighet — vid behov undersöka de omständigheter under vilka den nationella domstolen har anhängiggjort sin begäran om förhandsavgörande och, framför allt, att fastställa om den begärda tolkningen av gemenskapsrätten har samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen, så att domstolen inte föranleds att avge rådgivande utlåtanden i allmänna eller hypotetiska frågor. Om det framgår att den ställda frågan uppenbart saknar relevans för avgörandet av den tvisten, skall domstolen fastställa att anledning saknas att

besvara denna (dom av den 16 december 1981 i mål 244/80, Foglia, REG 1981, s. 3045, punkt 21, svensk specialutgåva, volym 6, s. 243, domarna i de ovannämnda målen Lourenço Dias, punkt 20, och Canal Satélite Digital, punkt 19, och dom av den 30 september 2003 i mål C-167/01, Inspire Art, REG 2003, s. I-10155, punkterna 44 och 45, samt domen i det ovannämnda målet Siemens och ARGE Telecom, punkt 35).

16 Då tvisten vid den hänskjutande domstolen inte rör den situation som avses i den första tolkningsfrågan, det vill säga fastställandet av beskattningsunderlaget, utan endast den situation som är föremål för den andra tolkningsfrågan, med andra ord beräkningen av tillämplig skattesats, saknar svaret på den första frågan betydelse för avgörandet av tvisten.

17 Mot bakgrund av vad som anförts ovan saknas anledning att besvara den första frågan och domstolens svar skall begränsas till den andra frågan.

Den andra frågan

18 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken fysiska personer som uppbär inkomst av tjänst i en medlemsstat där de är obegränsat skattskyldiga inte kan yrka att underskott hänförligt till en i en annan medlemsstat belägen privatbostadsfastighet som de personligen nyttjar för sådant ändamål skall beaktas vid fastställandet av skattesatsen för dessa inkomster i förstnämnda stat.

19 Vad gäller etableringsfriheten, följer det av rättspraxis att denna frihet omfattar rätten att starta och bedriva verksamhet som egenföretagare (dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

20 Tvisten i målet vid den nationella domstolen avser emellertid fysiska personer som uppbär lön från anställning som lärare vid en allmän gymnasieskola i Tyskland, och som yrkar att underskott hänförligt till deras i Frankrike belägna privatbostadsfastighet skall beaktas vid beskattningen av deras inkomster i Tyskland.

21 En tolkning av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet är alltså inte till någon nytta för avgörandet av tvisten i målet vid den nationella domstolen.

22 Vad gäller den fria rörligheten för kapital, konstaterar domstolen att underlåtenheten att vid beskattningen av inkomster som uppburits i Tyskland beakta underskott hänförligt till ett hus beläget i Frankrike utgör en situation som a priori och på gemenskapsrättens nuvarande stadium kan omfattas av tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital i enlighet med artikel 56 EG.

23 Målet vid den nationella domstolen rör emellertid räkenskapsåret 1987, det vill säga en faktisk och rättslig situation som förelåg före såväl införandet av artikel 73b i EG-fördraget, vilket skedde med stöd av EU-fördraget, som antagandet och ikraftträdandet av rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), genom vilket fullständig fri rörlighet för kapital förverkligades.

24 Domstolen erinrar om att artikel 67.1 i EEG-fördraget (sedermera artikel 67.1 i EG-fördraget, i sin tur upphävd genom Amsterdamfördraget) inte innebar att inskränkningar av fri rörlighet för kapital avskaffades då övergångsperioden löpte ut. Avskaffandet var i stället resultatet av de direktiv som rådet antog på grundval av artikel 69 i EEG-fördraget (sedermera artikel 69 i EG-fördraget, i sin tur upphävd genom Amsterdamfördraget) (se dom av den 11 november 1981 i mål 203/80, Casati, REG 1981, s. 2595, punkterna 8–13, svensk specialutgåva, volym 6, s. 211, och av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson, REG 1995, s. I-3955, punkt 5).

25 Det relevanta direktivet för räkenskapsåret 1987 var rådets första direktiv av den 11 maj 1960 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT 43, s. 921), enligt senaste ändringar och tillägg genom rådets direktiv 86/566/EEG av den 17 november 1986 (EGT L 332, s. 22).

26 Detta första direktiv för genomförandet av artikel 67 i fördraget innehöll i artikel 1.1 endast en bestämmelse om att medlemsstaterna skulle bevilja de tillstånd att bedriva valutahandel som var nödvändiga för slutförande eller genomförande av transaktioner och för valutaöverföringar mellan subjekt hemmahörande i medlemsstaterna i samband med de kapitalrörelser som räknades upp i bilagorna till nämnda direktiv.

27 De bestämmelser om fri rörlighet för kapital som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, det vill säga år 1987, synes alltså inte hindra att en medlemsstat väljer att inte beakta underskott vid uthyrning av ett hus beläget i en annan medlemsstat vid beräkningen av skattesatsen för i landet skattepliktiga inkomster.

28 Enligt kommissionen bör makarna Ritter-Coulais situation prövas mot bakgrund av den princip om fri rörlighet för arbetstagare som föreskrivs i artikel 48 i EEG-fördraget (sedermera artikel 48 i EG-fördraget, nu artikel 39 EG i ändrad lydelse).

29 I detta avseende erinrar domstolen om att även om den hänskjutande domstolen formellt har begränsat frågan till att avse tolkningen av etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital, är domstolen likafullt oförhindrad att lämna den nationella domstolen samtliga uppgifter om tolkningen av gemenskapsrätten som kan vara användbara vid avgörandet av det mål som är anhängiggjort vid denna domstol, oberoende av om den har hänvisat till dessa i sina frågor eller inte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 1990 i mål C-241/89, SARPP, REG 1990, s. I-4695, punkt 8, av den 2 februari 1994 i mål C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, kallat Clinique, REG 1994, s. I-317, punkt 7, svensk specialutgåva, volym 15, s. I-13, av den 4 mars 1999 i mål C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, REG 1999, s. I-1301, punkt 16, och av den 29 april 2004 i mål C-387/01, Weigel, REG 2004, s. I-4981, punkt 44).

30 Den nationella lagstiftningen skall alltså prövas mot bakgrund av artikel 48 i fördraget.

31 Alla medborgare i gemenskapens medlemsstater som har använt sig av rätten till fri rörlighet för arbetstagare och som har förvärvsarbetat i en annan medlemsstat än den där de är bosatta omfattas, oavsett bosättningsort och nationalitet, av tillämpningsområdet för artikel 48 i fördraget (se dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot, REG 2002, s. I-11819, punkt 76, och av den 13 november 2003 i mål C-209/01, Schilling och Fleck-Schilling, REG 2003, s. I-13389, punkt 23, samt även dom av den 7 juli 2005 i mål C-227/03, Van Pommeren-Bourgondiën, REG 2005, s. I-6101, punkterna 19, 44 och 45).

32 Härav följer att situationen för makarna Ritter-Coulais, vilka arbetade i en annan medlemsstat än den i vilken de hade sitt verkliga hemvist, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 48 i fördraget.

33 Det följer dessutom av fast rättspraxis att alla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för medborgarna inom gemenskapen att utöva all slags yrkesverksamhet inom hela gemenskapen och de utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (dom av den 7 juli 1992 i mål C-370/90, Singh, REG 1992, s. I-4265, punkt 16, svensk specialutgåva, volym 13, s. I-19, dom av den 26 januari 1999 i mål C-18/95, Terhoeve, REG 1999, s. I-345, punkt 37, av den 27 januari 2000 i mål C-190/98, Graf, REG 2000, s. I-493, punkt 21, av den 15 juni 2000 i mål C-302/98, Sehrer, REG 2000, s. I-4585, punkt 32, samt domen i det ovannämnda målet Schilling och Fleck-Schilling, punkt 24).

34 Domstolen erinrar i detta avseende om att den tillämpliga nationella lagstiftningen i form av 32b § första och andra styckena samt 2a § första stycket första meningen punkt 4 EStG 1987 innebär att positiv inkomst av nyttjande av hus belägna i utlandet beaktas vid beräkningen av skattesatsen medan underskott av sådant slag inte beaktas om sådan positiv inkomst saknas.

35 Personer som i likhet med makarna Ritter-Coulais arbetade i Tyskland medan de bodde i ett av dem ägt hus beläget i en annan medlemsstat hade alltså inte rätt att begära att underskott till följd av eget nyttjande av huset skulle beaktas vid fastställande av skattesatsen för deras inkomster om positiv inkomst saknades, medan personer som arbetade och var bosatta i ett av dem ägt hus beläget i Tyskland hade sådan rätt.

36 Även om den ifrågavarande nationella lagstiftningen inte direkt avser personer som inte är bosatta i landet är det för det mesta dessa personer som äger hus belägna utanför det tyska territoriet och inte personer som är bosatta där.

37 Den nationella lagstiftningen innebär således att i landet ej bosatta personer behandlas mindre förmånligt än arbetstagare som är bosatta i av dem ägda hus i Tyskland.

38 En sådan lagstiftning som den som är ifråga i målet vid den nationella domstolen är alltså i princip förbjuden enligt artikel 48 i fördraget.

39 Det skall emellertid erinras om den tyska regeringens påpekande att den oförmånliga behandlingen av i landet ej bosatta skattskyldiga personer motiveras av behovet av att säkerställa det inre sammanhanget i den nationella ordning i vilken nämnda lagstiftning ingår.

40 Domstolen konstaterar i det avseendet endast att den tyska skatteslagstiftningen medger att positiv inkomst som är hänförlig till nyttjandet av en i en annan medlemsstat belägen privatbostadsfastighet beaktas vid fastställande av skattesatsen, varför några hänsyn till skattesystemets inre sammanhang inte kan åberopas för att motivera varför underskott i denna andra medlemsstat inte beaktas för nämnda ändamål.

41 Den andra frågan skall mot bakgrund av vad som anförts ovan besvaras med att artikel 48 i fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken fysiska personer som uppbär inkomst av tjänst i en medlemsstat och är

obegränsat skattskyldiga där, inte har rätt att begära att underskott hänförligt till en i en annan medlemsstat belägen privatbostadsfastighet som de själva nyttjar för bostadsändamål skall beaktas vid fastställandet av skattesatsen för dessa inkomster i förstnämnda stat, trots att positiva hyresinkomster hänförliga till en sådan fastighet skall beaktas enligt denna lagstiftning.

Rättegångskostnader

42 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 yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Artikel 48 i EEG-fördraget (sedermera artikel 48 i EG-fördraget, nu artikel 39 EG i ändrad lydelse) skall tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken fysiska personer som uppbär inkomst av tjänst i en medlemsstat och som är obegränsat skattskyldiga där, inte har rätt att begära att underskott hänförligt till en i en annan medlemsstat belägen privatbostadsfastighet som de själva nyttjar för bostadsändamål skall beaktas vid fastställandet av skattesatsen för dessa inkomster i förstnämnda stat, trots att positiva hyresinkomster hänförliga till en sådan fastighet skall beaktas enligt denna lagstiftning.

Underskrifter