Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

28. februar 2013 *

»Frie kapitalbevægelser — indkomstskat — kapitalindtægter — dobbeltbeskatningsoverenskomst — udbytte, der er udloddet af selskaber med hjemsted i medlemsstater og tredjelande — fastlæggelse af det maksimale beløb for i udlandet opkrævet kildeskat, der kan modregnes i den nationale indkomstskat — manglende hensyntagen til de personlige udgifter og til de udgifter, som er knyttet til privat livsførelse — begrundelse«

I sag C-168/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 9. februar 2011, indgået til Domstolen den 6. april 2011, i sagen:

Manfred Beker,

Christa Beker

mod

Finanzamt Heilbronn,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af dommerne A. Rosas (refererende dommer), som fungerende formand for Anden Afdeling, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev og C.G. Fernlund,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc-Sławiczek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. april 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Manfred Beker og Christa Beker ved Rechtsanwalt M. Beker

— Finanzamt Heilbronn ved W. Steinacher og M. Ritter von Rittershain, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

* Processprog: tysk.

— den franske regering ved J.-S. Pilczer, som befuldmægtiget

— den svenske regering ved A. Falk, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. juli 2012,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63 TEUF.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Manfred Beker og Christa Beker på den ene side og Finanzamt Heilbronn på den anden side vedrørende fastlæggelsen – i forbindelse med anvendelsen af bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster – af det maksimale modregningsbeløb for i udlandet opkrævet kildeskat, der efter taksttabellen skyldes i henhold til de fuldt skattepligtige indkomster.

Retsforskrifter

Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

3 Spørgsmålet om, hvorvidt Forbundsrepublikken Tyskland må opkræve skat af udenlandske indtægter, og i givet fald om der herved skal tages hensyn til den i udlandet opkrævede kildeskat, reguleres for så vidt angår tvisten i hovedsagen af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er indgået mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Den Franske Republik (overenskomst af 21.7.1959, som ændret), Storhertugdømmet Luxembourg (overenskomst af 23.8.1958, som ændret), Kongeriget Nederlandene (overenskomst af 16.6.1959), Det Schweiziske Forbund (overenskomst af 11.8.1971), Amerikas Forenede Stater (overenskomst af 29.8.1989, som ændret) og Japan (overenskomst af 22.4.1966, som ændret).

4 Når en i Tyskland fuldt indkomstskattepligtig person har kapitalindtægter i en anden stat, opkræver sidstnævnte stat en kildeskat i henhold til disse dobbeltbeskatningsoverenskomster. Den kildeskat, der opkræves i medfør af nævnte overenskomster, kan modregnes i den indkomstskat, som skyldes i Tyskland. Hvad angår fremgangsmåden for denne modregning henviser de overenskomster, som Forbundsrepublikken Tyskland har indgået med Den Franske Republik, Det Schweiziske Forbund, Amerikas Forenede Stater og Japan, til tysk skatteret.

Tysk ret

5 I henhold til § 1 i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat), som affattet ved Jahressteuergesetz 2007 (årlig skattelov for 2007) af 13. december 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2878, herefter »EStG«), der finder anvendelse for 2007, er fysiske personer, som er bosiddende i Tyskland, fuldt skattepligtige i denne medlemsstat.

6 EStG's § 2 fastsætter:

»(1) Som skattepligtig indkomst betragtes:

[...]

5. kapitalindtægter

[...]

som den skattepligtige har oppebåret under sin fulde indkomstskattepligt eller som indenlandske indtægter under sin begrænsede indkomstskattepligt. Den kategori, hvorunder de forskellige indtægter henhører, fastlægges i henhold til §§ 13-24.

(2) Indtægter udgøres af:

1. fortjenesten for så vidt angår landbrug og skovbrug, erhvervsvirksomhed og selvstændig virksomhed (§§ 4-7k)

2. overskuddet af indtægter over erhvervsmæssige udgifter for så vidt angår de andre indtægtskategorier (§§ 8-9a).

(3) Summen af indtægterne (Summe der Einkünfte), nedsat med lempelsen for ældre personer (Altersentlastungsbetrag), lempelsen for enlige forsørgere og det i § 13, stk. 3, fastsatte fradrag, udgør den samlede indtægt (Gesamtbetrag der Einkünfte).

(4) Den samlede indtægt, fratrukket de særlige og ekstraordinære udgifter, udgør indkomsten (Einkommen).

(5) Indkomsten, fratrukket fradragene i henhold til § 32, stk. 6, og de andre fradrag af indkomsten, udgør den skattepligtige indkomst (zu versteuerndes Einkommen); denne udgør beregningsgrundlaget for indkomstskatten i henhold til taksttabellen. Såfremt andre bestemmelser knytter sig til begrebet den skattepligtige indkomst, skal indkomsten, i forbindelse med disse bestemmelser, i alle de i § 32 fastsatte tilfælde nedsættes med fradragene i § 32, stk. 6 […]«

7 EStG's § 34c, stk. 1, bestemmer:

»I tilfælde med fuldt skattepligtige personer, som i den stat, hvor indtægterne er oppebåret, er blevet pålagt skat svarende til den tyske indkomstskat, bliver den i udlandet fastsatte, betalte og i henhold til en indrømmet ret nedsatte skat modregnet i den tyske indkomstskat som indtægter hidrørende fra den pågældende stat. Den tyske skat, som svarer til disse udenlandske indtægter, beregnes ved, at den tyske indkomstskat som opgjort i overensstemmelse med §§ 32a, 32b, 32c, 34 og 34b af den skattepligtige indkomst, inklusive udenlandske indtægter, opdeles forholdsmæssigt på grundlag af, hvor stor en andel disse udenlandske indtægter udgør af den skattepligtige indkomst. Der skal ved beregningen af de udenlandske indtægter ikke tages hensyn til de udenlandske indtægter, som i den stat, hvor de er oppebåret, ikke beskattes i henhold til dennes lovgivning. […] De udenlandske skatter skal alene modregnes, for så vidt som de pålægges de under beskatningsperioden oppebårne indtægter.«

8 EStG's § 34c, stk. 2, fastsætter:

»I stedet for at blive modregnet (stk. 1) skal den udenlandske skat efter anmodning fradrages i forbindelse med beregningen af indtægterne, for så vidt som de pålægges udenlandske indtægter, der ikke er fritaget for skat.«

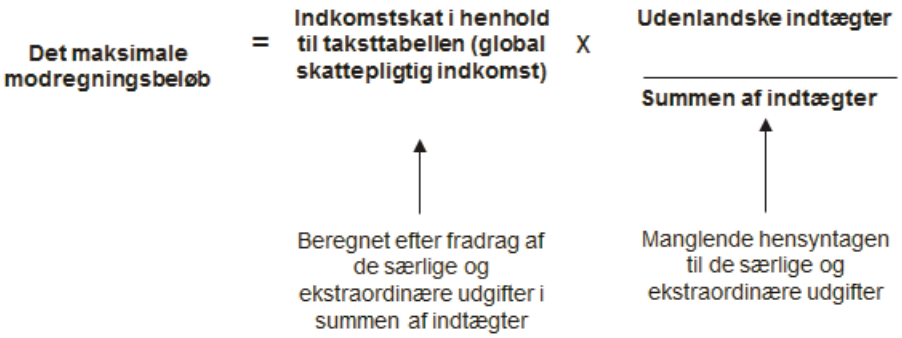
De faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, og det præjudicielle spørgsmål

9 Som ægtefæller var sagsøgerne i hovedsagen i Tyskland genstand for en sambeskatning for så vidt angår indkomstskatten. I denne forbindelse blev de sambeskattet af hele deres globale indkomst. I løbet af det anfægtede skatteår, dvs. 2007, oppebar de foruden deres tyske indtægter også kapitalindtægter hidrørende fra deres minoritetskapitalandele i forskellige kapitalselskaber med hjemsted i andre medlemsstater, nemlig Den Franske Republik, Storhertugdømmet Luxembourg og Kongeriget Nederlandene, og i tredjelande, nemlig Det Schweiziske Forbund, Amerikas Forenede Stater og Japan. For disse kapitalandele oppebar nævnte sagsøgere udbytter på i alt 24 111,29 EUR, af hvilke der i de forskellige lande, hvorfra disse udbytter hidrørte, blev betalt udenlandske skatter, som i alt beløb sig til 2 853,02 EUR.

10 I medfør af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som var indgået mellem Forbundsrepublikken Tyskland og disse udbytters oprindelseslande, står det denne medlemsstat frit for som sagsøgerne i hovedsagens bopælsstat at opkræve en skat på de udenlandske udbytter. Med henblik på at undgå en juridisk dobbeltbeskatning af disse udbytter bliver den i udlandet opkrævede kildeskat modregnet i den indkomstskat, der skyldes i henhold til taksttabellen, op til den tyske skat, som pålægges de pågældende indtægter.

11 EStG's § 34c, stk. 1, andet punktum (herefter »den anfægtede lovgivning«), foreskriver et maksimalt modregningsbeløb for den i udlandet opkrævede kildeskat i den indkomstskat, der i henhold til taksttabellen skyldes for den skattepligtige persons fuldt skattepligtige indkomst. Dette maksimale beløb beregnes ved at gange beløbet på den i henhold til taksttabellen skyldige skat med forholdet mellem udenlandske indtægter og den samlede sum af indtægter. Sidstnævnte sum tager imidlertid ikke hensyn til de særlige og ekstraordinære udgifter som udgifter knyttet til privat livsførelse eller personlige forhold, hvorimod der bliver taget hensyn til nævnte udgifter ved beregningen af den indkomstskat, der skyldes i henhold til taksttabellen.

12 I henhold til den anfægtede lovgivning beregnes den indkomstskat, som falder på de udenlandske indtægter (det maksimale modregningsbeløb af den udenlandske skat), således ved at gange beløbet på den i henhold til taksttabellen skyldige skat med forholdet (brøken) mellem beløbet på de udenlandske indtægter og det samlede beløb på den skattepligtiges indtægter på følgende måde:



13 I den foreliggende sag har Finanzamt Heilbronn beregnet det maksimale modregningsbeløb for den i udlandet opkrævede kildeskat til 1 282 EUR, således at dette beløb er blevet modregnet i det indkomstskattebeløb, som sagsøgerne i hovedsagen skylder i henhold til taksttabellen.

14 Sagsøgerne i hovedsagen har for Finanzgericht Baden-Württemberg nedlagt påstand om ændring af den til dem fremsendte skatteopgørelse og om en nedsættelse af deres indkomstskat for det anfægtede skatteår med 1 200 EUR med den begrundelse, at de tyske myndigheder ved beregningen af det

maksimale modregningsbeløb har baseret sig på summen af indtægter, inden de tog hensyn til de generelle fradrag, der svarer til de særlige og ekstraordinære udgifter, såsom udgifterne knyttet til den private livsførelse og de personlige eller familiemæssige forhold.

15 Idet sagsøgerne ikke fik medhold i det til prøvelse af denne skatteopgørelse anlagte søgsmål, har de iværksat »revisionsanke« ved Bundesfinanzhof.

16 Idet Bundesfinanzhof er i tvivl om, hvorvidt den i den anfægtede lovgivning fastsatte metode til beregning af det maksimale modberegningsbeløb er forenelig med EU-retten, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 63 [TEUF] til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter den udenlandske skat – i overensstemmelse med mellemstatslige dobbeltbeskatningsoverenskomster, når fuldt skattepligtige personers udenlandske indtægter i den stat, hvorfra indtægterne stammer, er underlagt en skat, der svarer til den indenlandske indkomstskat – modregnes i den indenlandske indkomstskat, der skal betales af indtægterne fra denne stat, idet den indenlandske indkomstskat, der fremkommer ved ansættelsen af den skattepligtige indkomst – inklusive de udenlandske indkomster – deles op forholdsmæssigt på grundlag af, hvor stor en andel disse udenlandske indtægter udgør af de samlede indtægter, og dermed uden at særlige udgifter og ekstraordinære udgifter som udgifter til privat livsførelse og udgifter betinget af personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning?«

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter – når fuldt skattepligtige personers udenlandske indtægter i den stat, hvorfra indtægterne stammer, er underlagt en skat, der svarer til den indkomstskat, der opkræves i nævnte medlemsstat – den udenlandske skat i forbindelse med en ordning, der har til formål at begrænse dobbeltbeskatning, modregnes i indkomstskatten i denne medlemsstat ved at gange den skat, der skyldes i henhold til de indkomster, der er skattepligtige i samme medlemsstat, herunder udenlandske indtægter, med forholdet mellem nævnte udenlandske indtægter og summen af de samlede indtægter, idet sidstnævnte sum ikke tager hensyn til særlige eller ekstraordinære udgifter som udgifter, der er knyttet til privat livsførelse eller til de personlige eller familiemæssige forhold.

Indledende bemærkninger

18 Sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, at forelæggelsesafgørelsen er fjernt fra genstanden for deres anmodning, hvilken vedrører modregningen af den i udlandet opkrævede kildeskat i den tyske indkomstskat, for så vidt som denne stiger, fordi der tages hensyn til udenlandske indtægter. Forelæggelsesafgørelsen gengiver ikke deres anmodning i dens helhed, idet den ikke omfatter de fradrag og nedsættelser på første beskatningstrin, som samtlige skattepligtige indrømmes, men udelukkende omhandler de »særlige eller ekstraordinære udgifter som udgifter til privat livsførelse eller udgifter, der er knyttet til de personlige eller familiemæssige forhold«. Såfremt Domstolen begrænser sig til at besvare det præjudicielle spørgsmål bekræftende, og såfremt sagen fortsætter inden for denne begrænsede ramme, vil beregningen af den andel, som de udenlandske indtægter udgør, i overensstemmelse med den af Finanzamt Heilbronn anvendte fremgangsmåde ikke referere til summen af indtægterne, men til det beregnede beløb på den skattepligtige indkomst.

19 I denne henseende bemærkes, at der ifølge fast retspraksis er formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et

præjudicielt spørgsmål fra en national retsinstans, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. dom af 22.6.2010, forenede sager C-188/10 og C-189/10, Melki og Abdeli, Sml. I, s. 5667, præmis 27, og af 28.2.2012, sag C-41/11, Inter-Environnement Wallonie og Terre wallonne, præmis 35).

20 I den foreliggende sag fremgår det imidlertid ikke klart, at det spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, er omfattet af et af disse tilfælde. Tværtimod bemærkes, således som det fremgår af punkt 20 i generaladvokatens forslag til afgørelse, at den forelæggende ret i den sidste del af forelæggelsesafgørelsen har angivet, dels at den anmodning, som den har fået forelagt af sagsøgerne i hovedsagen, udtrykkeligt kun omhandler den forskel, der opnås ved fradrag af de udgifter til privat livsførelse, som kan fradrages, i forbindelse med fastlæggelsen af det maksimale modregningsbeløb, dels at den i medfør af nationale processuelle regler ikke kan tillades at træffe afgørelse ultra petita.

21 Under disse omstændigheder er det heller ikke fornødent at omformulere det præjudicielle spørgsmål.

Om den omhandlede frihed

22 De berørte parter, der har afgivet indlæg for Domstolen, er enige om, at den frihed, som er omhandlet i tvisten i hovedsagen, er de frie kapitalbevægelser som fastsat i artikel 63 TEUF.

23 Det bemærkes herved, at den skattemæssige behandling af udbytte kan henhøre under artikel 49 TEUF om etableringsfriheden og artikel 63 TEUF om de frie kapitalbevægelser (dom af 10.2.2011, forenede sager C-436/08 og C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, Sml. I, s. 305, præmis 33, og af 13.11.2012, sag C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 89).

24 Hvad angår spørgsmålet, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, følger det af fast retspraksis, at det er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 90 og den deri nævnte retspraksis).

25 En national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalinteresser, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under anvendelsesområdet for artikel 49 TEUF om etableringsfriheden (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis).

26 Nationale bestemmelser, som finder anvendelse på kapitalandele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 92 og den deri nævnte retspraksis).

27 I den foreliggende sag finder den anfægtede lovgivning anvendelse uanset størrelsen på de kapitalandele, der ejes i et selskab. For så vidt som denne lovgivning vedrører udbytte, der hidrører fra en medlemsstat, gør formålet for nævnte lovgivning det således ikke muligt at fastslå, om lovgivningen overvejende henhører under artikel 49 TEUF eller 63 TEUF (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 93).

28 Under sådanne omstændigheder tager Domstolen hensyn til de faktiske omstændigheder i det foreliggende tilfælde med henblik på at fastslå, om den situation, der er omhandlet i tvisten i hovedsagen, henhører under den ene eller den anden af de nævnte bestemmelser (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 94 og den deri nævnte retspraksis).

29 I det foreliggende tilfælde må det fastslås, at tvisten i hovedsagen vedrører beskatningen, i Tyskland, af udbytte, der er udloddet til i denne medlemsstat bosiddende fysiske personer, og som hidrører fra kapitalandele, som disse fysiske personer besidder i aktieselskaber med hjemsted i enten en medlemsstat eller et tredjeland, og som udgør mindre end 10% af sidstnævntes selskabers kapital. Kapitalandele af denne størrelse giver imidlertid ikke mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i de pågældende selskaber eller for at træffe afgørelse om deres drift.

30 Domstolen har ligeledes fastslået, at en national lovgivning vedrørende den skattemæssige behandling af udbytte hidrørende fra et tredjeland, som ikke udelukkende finder anvendelse på situationer, hvor moderselskabet udøver afgørende indflydelse på det udbytteudloddende selskab, skal bedømmes på grundlag af artikel 63 TEUF (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 99).

31 Det følger af ovenstående betragtninger, at en lovgivning såsom den anfægtede lovgivning alene skal undersøges i henhold til de frie kapitalbevægelser, som er fastsat i artikel 63 TEUF, og hvortil det af den forelæggende ret stillede spørgsmål henviser.

Om, hvorvidt der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser

32 Det bemærkes, at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, efter fast retspraksis fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning. I denne sammenhæng har medlemsstaterne frihed til i bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen (jf. bl.a. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57, af 12.12.2002, sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 93, af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 49, og af 16.10.2008, sag C-527/06, Renneberg, Sml. I, s. 7735, præmis 48).

33 Denne fordeling af beskatningskompetencen giver imidlertid ikke medlemsstaterne mulighed for at anvende foranstaltninger, der er i strid med de ved EUF-traktaten sikrede former for fri bevægelighed (Renneberg-dommen, præmis 50).

34 Med hensyn til udøvelsen af den beskatningskompetence, der er fordelt på denne måde inden for rammerne af bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster, er medlemsstaterne nemlig forpligtet til at overholde EU-reglerne (Groot-dommen, præmis 94, og Renneberg-dommen, præmis 51).

35 Det følger ligeledes af Domstolens faste praksis, at de foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF i deres egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater (dom af 25.1.2007, sag C-370/05, Festersen, Sml. I, s. 1129, præmis 24, og af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 40, samt dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 50).

36 I den foreliggende sag skal det fastslås, at den i den anfægtede lovgivning fastsatte metode til beregning af det maksimale modregningsbeløb for den i udlandet opkrævede kildeskat ikke til fulde tager hensyn til de udgifter, som er knyttet til den skattepligtiges private livsførelse samt personlige og familiemæssige forhold.

37 I overensstemmelse med den anfægtede lovgivning fastlægges nævnte maksimale modregningsbeløb nemlig ved at anvende en formel, hvorefter den indkomstskat, der skyldes i henhold til taksttabellen, og som udgør den skat, som den skattepligtige skulle have betalt, såfremt samtlige hans indtægter var blevet oppebåret i Tyskland, ganges med det forhold, der i tælleren består af beløbet på udenlandske indtægter og i nævneren af summen af indtægter.

38 Den samlede skattepligtige indkomst, på grundlag af hvilken den i henhold til taksttabellen skyldige indkomstskat, som udgør første del af denne formel, beregnes, fastlægges ved i summen af indtægter, uanset stedet for disses oppebæring, at foretage samtlige de i den tyske lovgivning indrømmede fradrag, bl.a. de udgifter, der er knyttet til den skattepligtiges private livsførelse og personlige eller familiemæssige forhold. Derimod bliver nævnte udgifter ikke fradraget i summen af de indtægter, der optræder i nævneren i den brøk, som udgør anden del af nævnte formel.

39 I denne henseende bemærkes straks, at det forhold, at det i stedet for den skattepligtige indkomst er summen af indtægter, der anvendes i nævneren i brøken i anden del af formlen, indebærer, at størrelsen af det maksimale modregningsbeløb, som den skattepligtige kan indrømmes, forringes.

40 Således som generaladvokaten har anført i punkt 34 og 35 i forslaget til afgørelse, synes logikken bag den anfægtede lovgivning at bestå i, at den hjemmehørende skattepligtige drager fuld fordel af de personlige og familiemæssige fradrag, såfremt alle indtægterne er oppebåret i Tyskland, hvorimod dette ikke er tilfældet, når en del af disse indtægter er oppebåret i udlandet.

41 Selv om en medlemsstats lovgivning, såsom den anfægtede lovgivning, på tilsvarende måde som den omhandlede lovgivning i de Groot-dommen ganske vist tager hensyn til de fradrag, der svarer til de særlige eller ekstraordinære udgifter, som udgifter, der er knyttet til privat livsførelse eller til de personlige eller familiemæssige forhold, ved beregningen af den teoretiske skat af hele den skattepligtiges indkomst, fører en sådan lovgivning imidlertid i praksis til, at de i nævnte medlemsstat hjemmehørende skattepligtige, der i udlandet har oppebåret en del af deres indtægter, kun bliver indrømmet fradragene for nævnte særlige eller ekstraordinære udgifter i forhold til de indtægter, som de har oppebåret i deres bopælsmedlemsstat.

42 Ved beregningen af disse skattepligtiges indkomstskat tager sidstnævnte medlemsstat således ikke hensyn til en del af disse fradrag.

43 Det fremgår bl.a. af de Groot-dommens præmis 90, at det som udgangspunkt er bopælsstaten, som skal indrømme den skattepligtige alle de skattefordele, der er knyttet til hans personlige og familiemæssige forhold, idet det er denne stat, der bedst kan bedømme den skattepligtiges personlige skatteevne, da den skattepligtige har midtpunktet for sine livsinteresser i bopælsstaten.

44 Det fremgår ligeledes af nævnte dom, at der kun påhviler den medlemsstat, hvorfra indtægterne stammer, en forpligtelse til at tage hensyn til de personlige og familiemæssige forhold, når den skattepligtige oppebærer næsten hele sin skattepligtige indkomst eller hele sin skattepligtige indkomst i denne stat, men ikke har en indkomst af betydning i sin bopælsstat, således at denne ikke er i stand til at indrømme ham de fordele, som følger af, at hans personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning (jf. i denne retning de Groot-dommen, præmis 89).

45 De i denne dom fastsatte principper synes til fulde at kunne overføres på denne sag, selv om nævnte dom vedrører arbejdskraftens frie bevægelighed, og selv om de faktiske omstændigheder, der blev omhandlet i den tvist, som lå til grund for nævnte dom, udviser visse forskelle i forhold til sagsøgerne i hovedsagens situation.

46 Det bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 44 i forslaget til afgørelse, at det i denne henseende er irrelevant, at den i de Groot-dommen omhandlede lovgivning – til forskel fra den anfægtede lovgivning – med henblik på lempelse af dobbeltbeskatning ikke foreskrev et system med modregning, men med fritagelse.

47 De forhold, hvorpå Domstolen fokuserede i nævnte dom, bestod således dels af den formel, som den pågældende lovgivning anvendte ved beregningen af det fritagelsesbeløb, der skulle indrømmes den hjemmehørende skattepligtige i henhold til de indtægter, som sidstnævnte havde oppebåret og var blevet beskattet af i sine forskellige beskæftigelsesstater, dels denne formels konkrete virkning. Denne virkning var, ligesom i den foreliggende sag, at den skattepligtige kun opnåede nedslag i forbindelse med sine familiemæssige og personlige forhold pro rata i forhold til de indtægter, vedkommende havde oppebåret i sin bopælsmedlemsstat (jf. i denne retning de Groot-dommen, præmis 91).

48 Det skal i denne henseende tilføjes, at den metode, der blev anvendt af den i denne dom omhandlede lovgivning med henblik på at begrænse dobbeltbeskatningen, synes at udgøre en variant af fritagelsesmetoden, der er konstrueret på en sådan måde, at den i praksis svarer til et system med modregning (jf. i denne retning de Groot-dommen, præmis 21-23).

49 Endelig kan den tyske regerings argument – hvorefter den anfægtede lovgivning i det væsentlige ikke er i strid med de frie kapitalbevægelser, for så vidt som der er taget hensyn til samtlige fradrag af personlig eller familiemæssig art ved beregningen af den i henhold til taksttabellen skyldige indkomstskat, hvilken udgør første del af den formel, som anvendes med henblik på at fastlægge det maksimale modregningsbeløb for i udlandet opkrævet kildeskat – ikke tiltrædes.

50 Det bemærkes nemlig, at også den i de Groot-omhandlede lovgivning indebar, at der blev taget hensyn til de nedsættelser, der var knyttet til den skattepligtiges familiemæssige og personlige forhold, ved beregningen af den teoretiske skat af hele dennes indkomst, hvilken udgjorde den første del af den i nævnte lovgivning fastsatte formel til beregning af det fritagelsesbeløb, som den skattepligtige skulle indrømmes. På samme måde som det i den anfægtede lovgivning fastsatte bevirkede anvendelsen af den brøk, der udgjorde anden del af nævnte formel, imidlertid, at den skattepligtige kun opnåede nedslag i forbindelse med sine familiemæssige og personlige forhold pro rata i forhold til de indtægter, vedkommende havde oppebåret i sin bopælsmedlemsstat.

51 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at de i en medlemsstat hjemmehørende skattepligtige, der har oppebåret en del af deres indtægter i udlandet, i en situation som den i hovedsagen omhandlede er dårligere stillet end de i samme medlemsstat hjemmehørende skattepligtige, som har oppebåret alle deres indtægter i sidstnævnte stat, og som følgelig indrømmes samtlige de fradrag, der svarer til de særlige eller ekstraordinære udgifter, som udgifter, der er knyttet til privat livsførelse eller til de personlige eller familiemæssige forhold.

52 En sådan forskelsbehandling kan derfor afholde personer, der er hovedskattepligtige i en medlemsstat, fra at investere deres kapital i selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat eller et tredjeland.

53 Det følger heraf, at en medlemsstats lovgivning, der er som den anfægtede lovgivning, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 63 TEUF.

Om begrundelsen for restriktionen for de frie kapitalbevægelser

54 Den tyske regering har med henblik på at begrunde restriktionen for de frie kapitalbevægelser subsidiært påberåbt sig hensyn, der vedrører opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

55 I forbindelse med modregningen af den i udlandet opkrævede kildeskat indebærer dette princip, at det kun er muligt at fradrage udgifter og omkostninger, når disse er direkte knyttet til skatteprovenu, som hidrører fra en medlemsstats beskatningsbeføjelse i medfør af den kompetencefordeling mellem stater, der er fastsat i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Bopælsstaten er derfor ikke forpligtet til at opveje de ulemper, som er knyttet til den manglende hensyntagen til den skattepligtiges personlige forhold i forbindelse med beskatningen af de udenlandske indtægter i disses oprindelsesstat.

56 Selv om opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne rigtignok kan udgøre et tvingende alment hensyn, som kan begrunde en restriktion for udøvelsen af en fri bevægelighed inden for Unionen, må det imidlertid fastslås, at en sådan begrundelse er blevet afvist af Domstolen i de Groot-dommen, der vedrørte en lovgivning, som kan sammenlignes med den anfægtede lovgivning. Således som generaladvokaten har anført i punkt 51 i forslaget til afgørelse, fremgår det nemlig af nævnte doms præmis 98-101, at en sådan begrundelse ikke kan påberåbes af en skattepligtigs bopælsstat som begrundelse for at unddrage sig det ansvar, der i princippet påhviler denne stat, for at indrømme de fradrag af personlig og familiemæssig art, som den skattepligtige har ret til, medmindre de lande, hvor en del af indkomsten er oppebåret, frivilligt eller i henhold til særlige internationale overenskomster selv indrømmer sådanne fradrag.

57 Under alle omstændigheder kan en begrundelse, der vedrører nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, bl.a. anerkendes, når den pågældende ordning har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. i denne retning dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 42, af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 54, og af 21.1.2010, sag C-311/08, SGI, Sml. I, s. 487, præmis 60).

58 I den foreliggende sag ville det forhold, at Forbundsrepublikken Tyskland fuldt ud indrømmede fordelen af fradragene af personlig og familiemæssig art til sagsøgerne i hovedsagen, ikke gøre indgreb i denne ret. Nævnte medlemsstat ville ikke fraskrive sig en del af sin beskatningskompetence til fordel for andre medlemsstater. De indtægter, som sagsøgerne i hovedsagen oppebærer i Tyskland, ville kun blive mindre beskattet, hvis de udgjorde de eneste indtægter, som de berørte oppebar, og kun såfremt de sidstnævnte ikke havde oppebåret nogen udenlandske indtægter.

59 I denne henseende bemærkes, at den tyske regering i det væsentlige er af den opfattelse, at fradragene af personlig og familiemæssig art, for så vidt som de ikke har nogen forbindelse til bestemte dele af indkomsten, belaster den globale indkomst og derfor skal henføres på ensartet vis til den skattepligtiges samlede indkomst, af både indenlandsk og udenlandsk oprindelse, således at deres indrømmelse kan begrænses forholdsmæssigt, svarende til andelen af de i Tyskland oppebårne indtægter i forhold til denne samlede indkomst.

60 Det fremgår imidlertid af den i denne doms præmis 44 anførte retspraksis, at bopælsstaten i princippet fuldt ud skal tage hensyn til disse fradrag. Det følger heraf, således som generaladvokaten har anført i punkt 54 i forslaget til afgørelse, at de i princippet fuldt ud skal henføres til den del af den skattepligtiges indkomst, der er oppebåret i sidstnævnte stat.

61 Endelig bemærkes, at den tyske lovgivning foreskriver muligheden for at benytte et andet system end modregningen i den tyske skat af den i udlandet opkrævede kildeskat, nemlig fradrag for den udenlandske beskatning i beskatningsgrundlaget.

62 Selv om det antages, at en sådan ordning er forenelig med EU-retten, fremgår det ikke desto mindre af retspraksis, at en national ordning, der begrænser bevægelsesfrihederne, stadig kan være uforenelig med EU-retten, uanset om anvendelsen heraf er fakultativ (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 162, og af 18.3.2010, sag C-440/08, Gielen, Sml. I, s. 2323, præmis 53). I denne henseende afhjælper det forhold, at der

foreligger en mulighed for eventuelt at gøre en situation forenelig med EU-retten, ikke i sig selv den ulovlige karakter af en ordning, såsom den i den anfægtede lovgivning fastsatte, der indeholder en beskatningsmekanisme, der ikke er forenelig med denne ret. Det skal tilføjes, at dette gælder så meget desto mere i det tilfælde, hvor den med EU-retten uforenelige mekanisme ligesom i dette tilfælde er den, der automatisk anvendes, hvis den skattepligtige ikke har foretaget et valg.

63 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter – når fuldt skattepligtige personers udenlandske indtægter i den stat, hvorfra indtægterne stammer, er underlagt en skat, der svarer til den indkomstskat, der opkræves i nævnte medlemsstat – den udenlandske skat i forbindelse med en ordning, der har til formål at begrænse dobbeltbeskatning, modregnes i indkomstskatten i denne medlemsstat ved at gange den skat, der skyldes i henhold til de indkomster, der er skattepligtige i samme medlemsstat, herunder udenlandske indtægter, med forholdet mellem nævnte udenlandske indtægter og summen af de samlede indtægter, idet sidstnævnte sum ikke tager hensyn til særlige eller ekstraordinære udgifter som udgifter, der er knyttet til privat livsførelse eller til de personlige eller familiemæssige forhold.

Sagens omkostninger

64 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et 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 (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter – når fuldt skattepligtige personers udenlandske indtægter i den stat, hvorfra indtægterne stammer, er underlagt en skat, der svarer til den indkomstskat, der opkræves i nævnte medlemsstat – den udenlandske skat i forbindelse med en ordning, der har til formål at begrænse dobbeltbeskatning, modregnes i indkomstskatten i denne medlemsstat ved at gange den skat, der skyldes i henhold til de indkomster, der er skattepligtige i samme medlemsstat, herunder udenlandske indtægter, med forholdet mellem nævnte udenlandske indtægter og summen af de samlede indtægter, idet sidstnævnte sum ikke tager hensyn til særlige eller ekstraordinære udgifter som udgifter, der er knyttet til privat livsførelse eller til de personlige eller familiemæssige forhold.

Underskrifter