Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 28 februari 2013 *

”Fri rörlighet för kapital — Inkomstskatt — Inkomst av kapital — Avtal för undvikande av dubbelbeskattning — Utdelning som lämnas av bolag med hemvist i medlemsstater eller i tredjeländer — Fastställande av det maximala beloppet för avräkning av utländsk källskatt från inhemsk inkomstskatt — Personliga kostnader och privata levnadskostnader beaktas inte — Skäl”

I mål C-168/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 9 februari 2011, som inkom till domstolen den 6 april 2011, i målet

Manfred Beker,

Christa Beker

mot

Finanzamt Heilbronn,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av A. Rosas (referent), tillförordnad ordförande på andra avdelningen, samt domarna U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev och C.G. Fernlund,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-Sławiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 26 april 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Manfred Beker och Christa Beker, genom M. Beker, Rechtsanwalt,

— Finanzamt Heilbronn, genom W. Steinacher och M. Ritter von Rittershain, båda i egenskap av ombud,

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

— Frankrikes regering, genom J.-S. Pilczer, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

— Sveriges regering, genom A. Falk, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 juli 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 63 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Manfred Beker och Christa Beker och, å andra sidan, Finanzamt Heilbronn angående fastställandet, vid tillämpningen av bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning, av det maximala beloppet för avräkning av i utlandet innehållen källskatt från den inkomstskatt som enligt skattetabell ska erläggas på inkomst som omfattas av obegränsad skattskyldighet.

Tillämpliga bestämmelser

Avtalen för undvikande av dubbelbeskattning

3 Frågan huruvida Förbundsrepubliken Tyskland har rätt att beskatta utländsk inkomst och, i så fall, huruvida det därvid ska tas hänsyn till den källskatt som innehållits i utlandet, regleras beträffande det nationella målet i de avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Förbundsrepubliken Tyskland har ingått med Republiken Frankrike (avtal av den 21 juli 1959, i dess ändrade lydelse), med Storhertigdömet Luxemburg (avtal av den 23 augusti 1958, i dess ändrade lydelse), med Konungariket Nederländerna (avtal av den 16 juni 1959), med Schweiziska edsförbundet (avtal av den 11 augusti 1971), med Amerikas förenta stater (avtal av den 29 augusti 1989, i dess ändrade lydelse) och med Japan (avtal av den 22 april 1966).

4 När en person som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt i Tyskland uppbär inkomst av kapital i en annan stat, ska den staten enligt avtalen för undvikande av dubbelbeskattning innehålla källskatt. Den källskatt som innehålls med stöd av dessa avtal avräknas från den inkomstskatt som ska erläggas i Tyskland. Beträffande metoderna för denna avräkning hänvisas, i de avtal som Förbundsrepubliken Tyskland ingått med Republiken Frankrike, med Schweiziska edsförbundet, med Amerikas förenta stater och med Japan, till tysk skatterätt.

Tysk skatterätt

5 Enligt 1 § lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz), i dess lydelse enligt den årliga skattelagen för år 2007 (Jahressteuergesetz 2007), av den 13 december 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2878) (nedan kallad EStG), som är tillämplig för år 2007, är fysiska personer med hemvist i Tyskland obegränsat skattskyldiga i den medlemsstaten.

6 I 2 § EStG föreskrivs följande:

”(1) Följande inkomster är skattepliktiga:

...

5. inkomst av kapital,

...

som den skattskyldiga personen uppbär under sin tid som obegränsat skattskyldig till inkomstskatt eller uppbär inom landet under sin tid som begränsat skattskyldig till inkomstskatt där. I 13–24 §§ anges till vilket inkomstslag inkomsterna ska hänföras i det enskilda fallet.

(2) Med inkomst avses

1. vinst av jordbruk och skogsbruk, övrig näringsverksamhet och verksamhet som enskild näringsidkare (4–7k §§),

2. överskott av övriga inkomstslag i form av differensen mellan intäkterna och kostnaderna för intäkternas förvärvande (8–9a §§).

(3) Summan av inkomsterna [Summe der Einkünfte] efter avdrag för ålderslättnadsbelopp (Altersentlastungsbetrag), lättnadsbelopp för ensamstående föräldrar (Entlastungsbetrag für Alleinerziehende) och avdrag enligt 13 § stycke 3 utgör den sammanlagda inkomsten (Gesamtbetrag der Einkünfte).

(4) Den sammanlagda inkomsten, efter avdrag för särskilda utgifter och extraordinära kostnader, utgör inkomsten [Einkommen].

(5) Inkomsten, efter avdrag för skattefria belopp enligt 32 § stycke 6, och övriga avdragsgilla belopp, utgör den beskattningsbara inkomsten [zu versteuerndes Einkommen]. Denna bildar underlaget för inkomstskatten enligt skattetabell. I den mån andra lagar anknyter till begreppet beskattningsbar inkomst ska inkomsten för ändamålet med dessa lagar i samtliga i 32 § avsedda fall minskas med de skattefria belopp som anges i 32 § stycke 6. …”

7 I 34 § stycke 1 EStG föreskrivs följande:

”När obegränsat skattskyldiga personers utländska inkomster har påförts skatt motsvarande den tyska inkomstskatten i den stat från vilka inkomsterna härrör, ska den skatt som i utlandet har fastställts och betalats och minskats med en rätt till nedsättning avräknas från den tyska inkomstskatt som ska betalas på inkomsterna från denna stat. Den tyska skatten på de utländska inkomsterna ska beräknas genom att den tyska inkomstskatten enligt 32a, 32b, 32c, 34 och 34b §§ på den beskattningsbara inkomsten [zu versteuerndes Einkommen] – inklusive de utländska inkomsterna – delas upp proportionellt på grundval av hur stor andel dessa utländska inkomster utgör av summan av inkomsterna [Summe der Einkünfte]. Vid beräkningen av de utländska inkomsterna bortses från de utländska inkomster som i den stat från vilka de härrör inte beskattas enligt den statens lagstiftning. … Utländska skatter avräknas endast i den mån de belöper på de inkomster som omfattas av taxeringen.”

8 I 34c § stycke 2 EStG föreskrivs följande:

”Om yrkande framställs därom ska avdrag medges i stället för avräkning (stycke 1) för den utländska skatten i den mån denna belöper på utländsk inkomst som inte är skattefri.”

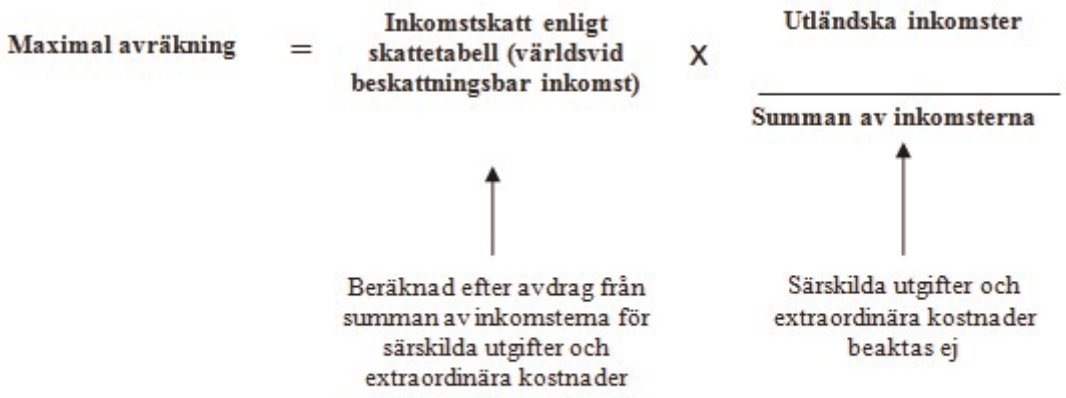
Bakgrund till det nationella målet och tolkningsfrågan

9 Klagandena i det nationella målet sambeskattades som makar vid inkomstbeskattningen i Tyskland. De beskattades därvid för samtliga sina världsvida inkomster. Under det år som den omtvistade beskattningen avser, nämligen år 2007, uppbar de förutom sina tyska inkomster även inkomst av kapital från minoritetsinnehav i olika kapitalbolag med säten i andra medlemsstater, nämligen i Republiken Frankrike, Storhertigdömet Luxemburg och Konungariket Nederländerna, eller i tredjeländer, nämligen i Schweiziska edsförbundet, i Amerikas förenta stater och i Japan. Klagandena erhöll utdelning på dessa andelsinnehav med ett totalt belopp av 24 111,29 euro, vilket medförde att utländsk skatt påfördes utdelningarna i de olika källstaterna med ett belopp på totalt 2 853,02 euro.

10 Enligt de avtal för undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan Förbundsrepubliken Tyskland och källstaterna för dessa utdelningar, får denna medlemsstat i egenskap av hemviststat för klagandena i det nationella målet beskatta de utländska utdelningarna. För undvikande av juridisk dubbelbeskattning av dessa utdelningar avräknas den källskatt som innehållits i utlandet från den inkomstskatt som ska betalas enligt skattetabell, med högst den tyska skatt som belöper på den aktuella inkomsten.

11 I 34c § stycke 1 andra meningen EStG (nedan kallad den omtvistade lagstiftningen) föreskrivs en maximal avräkning av i utlandet innehållen källskatt från den inkomstskatt som ska erläggas enligt skattetabell på skattepliktig inkomst för vilken den skattskyldige är obegränsat skattskyldig. Det maximala avräkningsbeloppet beräknas genom att den skatt som ska erläggas enligt skattetabell multipliceras med kvoten mellan den utländska inkomsten och den totala summan av inkomsterna. I sistnämnda summa ingår dock inte särskilda utgifter och extraordinära kostnader i form av privata levnadskostnader eller kostnader på grund av personliga förhållanden. Dessa beaktas däremot vid beräkningen av den inkomstskatt enligt skattetabell som ska betalas.

12 Det belopp avseende inkomstskatt som belöper på utländsk inkomst (maximal avräkning av utländsk skatt) beräknas således i enlighet med den omtvistade lagstiftningen genom att beloppet avseende den inkomstskatt som ska betalas enligt skattetabell multipliceras med kvoten (bråk) mellan den utländska inkomsten och den totala summan av den skattskyldiges inkomster. Beräkningen sker enligt följande:



13 Finanzamt Heilbronn beräknade i förevarande fall den maximala avräkningen av i utlandet innehållen källskatt till 1 282 euro, och avräknade därför detta belopp från den inkomstskatt enligt skattetabell som klagandena i det nationella målet hade att betala.

14 Klagandena i det nationella målet yrkade vid Finanzgericht Baden-Württemberg att det beslut som fattats avseende deras beskattning skulle ändras och att inkomstskatten för det år som den omtvistade beskattningen avser skulle sänkas med 1 200 euro. Som grund för yrkandet åberopades att de tyska myndigheterna vid beräkningen av det maximala avräkningsbeloppet använt sig av summan av inkomsterna före allmänna avdrag för särskilda utgifter och extraordinära kostnader såsom privata levnadskostnader eller kostnader på grund av personliga förhållanden och familjesituation.

15 Talan mot beslutet om beskattning ogillades, varför klagandena i det nationella målet överklagade detta avgörande till Bundesfinanzhof.

16 Bundesfinanzhof fann det vara oklart huruvida den i den omtvistade lagstiftningen föreskrivna metoden för beräkning av det maximala avräkningsbeloppet är förenlig med unionsrätten, och beslutade därför att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör artikel [63 FEUF] hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken – i överensstämmelse med mellanstatliga avtal för undvikande av dubbelbeskattning, när obegränsat skattskyldiga personers utländska inkomster påförs skatt motsvarande den inhemska inkomstskatten i den stat från vilken inkomsterna härrör – den utländska skatten avräknas från den inhemska inkomstskatt som ska betalas på inkomsterna från denna stat, på så sätt att den inhemska inkomstskatt som beräknas på grundval av den beskattningsbara inkomsten – inklusive de utländska inkomsterna – delas upp proportionellt på grundval av hur stor andel dessa utländska inkomster utgör av de sammanlagda inkomsterna, och därmed utan att särskilda utgifter och extraordinära kostnader i form av privata levnadskostnader eller kostnader på grund av personliga förhållanden och familjesituationen beaktas?”

Prövning av tolkningsfrågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken det, vid ett förfarande för att lindra dubbelbeskattning, för obegränsat skattskyldiga personer som erlägger en skatt på utländsk inkomst i källstaten motsvarande den inkomstskatt som påförts i nämnda medlemsstat, ska medges avräkning av den utländska skatten från den inkomstskatt som ska erläggas i denna medlemsstat genom att den skatt som ska erläggas på beskattningsbar inkomst i den medlemsstaten, inklusive de utländska inkomsterna, multipliceras med kvoten mellan nämnda utländska inkomster och summan av inkomsterna, varvid sistnämnda summa inte minskats med avdrag för särskilda utgifter och extraordinära kostnader i form av privata levnadskostnader eller kostnader på grund av personliga förhållanden och familjesituation.

Inledande anmärkningar

18 Klagandena i det nationella målet har gjort gällande att beslutet om hänskjutande inte överensstämmer med föremålet för deras talan, som enligt dem avser avräkning från tysk inkomstskatt av i utlandet innehållen källskatt i den mån nämnda inkomstskatt ökar till följd av att utländska inkomster beaktas. Beslutet om hänskjutande återger inte hela deras yrkande eftersom grundavdrag och sänkningar av skattesatsen i den första skatteklassen för de skattskyldiga inte nämns, utan endast hänvisar till ”avdragen för särskilda utgifter och extraordinära kostnader i form av privata levnadskostnader eller kostnader på grund av personliga förhållanden och familjesituation”. Om domstolen nöjer sig med att besvara tolkningsfrågan jakande och om förfarandet avgränsas till att endast avse detta område, kommer beräkningen av andelen utländsk inkomst, i likhet med vad Finanzamt Heilbronn utgått ifrån, inte att hänföra sig till summan av inkomsterna utan till det belopp som enligt beräkningarna utgör skattepliktig inkomst.

19 Domstolen erinrar i detta hänseende om att enligt fast rättspraxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av omständigheter och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har fastställt och som det inte ankommer på EU-domstolen att pröva riktigheten av. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas av EU-domstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller då EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, bland annat, dom av den 22 juni 2010 i de förenade målen C-188/10 och C-189/10, Melki och Abdeli, REU 2010, s. I-5667, punkt 27, och av den 28 februari 2012 i mål C-41/11, Inter-Environnement Wallonie och Terre wallonne, punkt 35).

20 Det är dock inte uppenbart i förevarande fall att den hänskjutande domstolens fråga omfattas av något av dessa fall. Tvärtom kan det i enlighet med vad som framgår av punkt 20 i generaladvokatens förslag till avgörande konstateras att den hänskjutande domstolen i slutet av beslutet om hänskjutande påpekat att yrkandet som klagandena i det nationella målet framställt inte uttryckligen avser annat än den differens som framträder när avdrag medges för skattemässigt avdragsgilla privata levnadskostnader vid beräkningen av det maximala avräkningsbeloppet och att den, enligt nationella rättegångsregler, inte får döma utöver vad parterna har yrkat.

21 Under dessa förhållanden saknas anledning att omformulera tolkningsfrågan.

Den frihet som är i fråga

22 De som har yttrat sig i målet vid domstolen är eniga om att det nationella målet avser fri rörlighet för kapital enligt artikel 63 FEUF.

23 Den skattemässiga behandlingen av utdelningar kan omfattas av såväl artikel 49 FEUF om etableringsfrihet som av artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital (dom 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 33, och av den 13 november 2012 i mål C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 89).

24 Frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller andra fria rörligheten ska enligt fast rättspraxis avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 90 och där angiven rättspraxis).

25 En nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF om etableringsfriheten (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 91 och där angiven rättspraxis).

26 Däremot ska nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte utan avsikt att erhålla något inflytande på förvaltning och kontroll av företaget bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 92 och där angiven rättspraxis).

27 I förevarande mål är den omtvistade lagstiftningen tillämplig oavsett vilket belopp som andelsinnehavet i ett bolag avser. Såvitt denna lagstiftning avser utdelning som härrör från en medlemsstat är det alltså inte möjligt att utifrån ändamålet med lagstiftningen avgöra om den till övervägande del omfattas av artikel 49 FEUF eller av artikel 63 FEUF (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 93).

28 Domstolen tar under sådana förhållanden hänsyn till faktiska omständigheter i det enskilda fallet i syfte att avgöra om den situation som tvisten i det nationella målet avser omfattas av den ena eller den andra av dessa bestämmelser (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 94 och där angiven rättspraxis).

29 Domstolen konstaterar i förevarande mål att tvisten i det nationella målet avser beskattningen i Tyskland av utdelning som uppburits av fysiska personer med hemvist i den medlemsstaten, och som härrör från andelar som dessa personer innehar i kapitalassociationer, antingen i en annan medlemsstat eller i tredjeland, understigande 10 procent av kapitalet i dessa associationer. Andelsinnehav av denna omfattning ger dock inte något bestämmande inflytande över de aktuella associationernas beslut och verksamhet.

30 Nationell lagstiftning om den skattemässiga behandlingen av utdelning från tredjeland, som inte uteslutande är tillämplig på situationer där moderbolaget utövar ett bestämmande inflytande på det utdelande bolaget, ska bedömas utifrån artikel 63 FEUF (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 99).

31 Av det ovan redovisade följer att en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet uteslutande ska prövas mot den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63 FEUF, vilken också är den frihet som den hänskjutande domstolen har hänvisat till i sin fråga.

Huruvida det föreligger en restriktion för fri rörlighet för kapital

32 Enligt fast rättspraxis har medlemsstaterna, så länge Europeiska unionen inte har antagit några enhetliga eller harmoniserande bestämmelser, fortfarande befogenhet att bestämma kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, i förekommande fall genom att ingå avtal. Medlemsstaterna står i detta avseende fria att genom bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsrätten (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 57, av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot, REG 2002, s. I-11819, punkt 93, av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Bouanich, REG 2006, s. I-923, punkt 49, och av den 16 oktober 2008 i mål C-527/06, Renneberg, REG 2008, s. I-7735, punkt 48).

33 Denna fördelning av beskattningsrätten medger dock inte att medlemsstaterna tillämpar lagstiftning som strider mot principerna om fri rörlighet i EUF-fördraget (domen i det ovannämnda målet Renneberg, punkt 50).

34 Medlemsstaterna är nämligen skyldiga att iaktta unionsreglerna vid utövandet av beskattningsrätten, sedan den fördelats på detta sätt genom bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning (domarna i de ovannämnda målen de Groot, punkt 94, och Renneberg, punkt 51).

35 Av domstolens fasta praxis följer även att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i landet från att investera i andra stater (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 domen i det ovannämnda målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 50).

36 I förevarande mål är den i den omtvistade lagstiftningen föreskrivna metoden för fastställandet av den maximala avräkningen av i utlandet innehållen källskatt så utformad, att den skattskyldiges privata levnadskostnader och kostnader på grund av personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas i full utsträckning.

37 Det maximala avräkningsbeloppet fastställs nämligen enligt den omtvistade lagstiftningen med tillämpning av en formel där inkomstskatten att betala enligt skattetabell, vilken är den skatt som den skattskyldige skulle ha haft att betala om alla inkomster uppburits i Tyskland, multipliceras med kvoten av ett bråk där täljaren utgörs av de utländska inkomsterna och nämnaren av summan av inkomsterna.

38 Den sammanlagda beskattningsbara inkomsten, som ligger till grund för beräkningen av den inkomstskatt som ska betalas enligt skattetabell och som utgör den första delen av denna formel, fastställs genom att samtliga tillåtna avdrag enligt den tyska lagstiftningen, bland annat den skattskyldiges privata levnadskostnader och kostnader på grund av personliga förhållanden och familjesituation, tillämpas på summan av inkomsterna – oavsett var dessa har uppburits. Däremot medges inte avdrag för dessa kostnader från summan av de inkomster som anges i nämnaren i det bråk som utger den andra delen av denna formel.

39 Det ska i detta hänseende inledningsvis påpekas att användningen, i nämnaren i det bråk som förekommer i den andra delen av nämnda formel, av summan av inkomsterna i stället för den beskattningsbara inkomsten medför en minskning av värdet på den maximala avräkning som kan beviljas den skattskyldige.

40 Som generaladvokaten påpekat i punkterna 34 och 35 i sitt förslag till avgörande, tycks tanken bakom den omtvistade lagstiftningen vara att skattskyldiga personer med hemvist i landet ska medges fullt avdrag för privata levnadskostnader och kostnader på grund av personliga förhållanden och familjesituation när samtliga inkomster uppburits i Tyskland, medan så inte är fallet när en del av inkomsterna har uppburits i utlandet.

41 Även om en sådan lagstiftning som den här omtvistade, i likhet med den lagstiftning som var i fråga i det ovannämnda målet de Groot, visserligen innebär att avdrag avseende särskilda utgifter och extraordinära kostnader i form av privata levnadskostnader eller kostnader på grund av personliga förhållanden och familjesituation beaktas vid beräkningen av det teoretiska beloppet av skatten på de skattskyldigas samlade inkomster, leder emellertid en sådan lagstiftning i praktiken till att skattskyldiga med hemvist i nämnda medlemsstat som har uppburit en del av sin inkomst i utlandet medges avdrag för nämnda särskilda utgifter och extraordinära kostnader endast upp till ett belopp motsvarande den inkomst som de uppburit i sin hemvistmedlemsstat.

42 En del av nämnda avdrag beaktas alltså inte av sistnämnda medlemsstat vid beräkningen av inkomstskatten för dessa skattskyldiga.

43 Av punkt 90 i domen i det ovannämnda målet de Groot framgår att det i princip är hemviststaten som har att medge den skattskyldige samtliga de skattefördelar som har samband med vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation, eftersom det är den staten som bäst kan bedöma den skattskyldiges personliga skatteförmåga i den mån vederbörande har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen där.

44 Av nämnda dom framgår även att den medlemsstat som är källstat endast är skyldig att beakta de personliga förhållandena och familjesituationen om den skattskyldige uppbär alla eller nästan alla sina skattepliktiga intäkter i den staten och inte uppbär någon nämnvärd inkomst i sin hemviststat så att denna stat inte kan bevilja förmåner som följer av att vederbörandes personliga förhållande och familjesituation beaktas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet de Groot, punkt 89).

45 De principer som uttalades i den domen förefaller vara fullt tillämpliga i förevarande mål, även om den domen avsåg fri rörlighet för arbetstagare och även om de omständigheter som var i fråga i den tvist som var upphov till det målet uppvisar vissa skillnader mot den situation som klagandena i det nationella målet befinner sig i.

46 I likhet med vad generaladvokaten påpekat i punkt 44 i sitt förslag till avgörande saknar det i detta hänseende betydelse att lagstiftningen i det ovannämnda målet de Groot till skillnad från den här omtvistade lagstiftningen innehöll bestämmelser, i syfte att lindra dubbelbeskattning, som innebar undantagande från skatt och inte avräkning.

47 Domstolen koncentrerade nämligen sin bedömning i nämnda mål på den formel som tillämpades i den där aktuella lagstiftningen för beräkningen av det belopp som skulle undantas från skatt för skattskyldiga med hemvist i landet på grund av att inkomst uppburits och beskattats i de stater där vederbörande varit anställd, samt på den konkreta verkan av denna formel. Denna verkan innebär, i likhet med vad som nu är fallet i det nationella målet, att den skattskyldige endast kan medges avdrag, som har samband med hans eller hennes personliga förhållanden och familjesituation, i proportion till den inkomst vederbörande har uppburit i sin hemviststat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet de Groot, punkt 91).

48 Det ska i detta avseende tilläggas att den metod som tillämpades i den lagstiftning som var i fråga i det målet för att lindra dubbelbeskattningen förefaller utgöra en variant av undantagandemetoden, vilken utformats så, att den i praktiken motsvarar ett avräkningssystem (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet de Groot, punkterna 21–23).

49 Slutligen avfärdar domstolen den tyska regeringens argument att den omtvistade lagstiftningen inte strider mot fri rörlighet för kapital i den mån samtliga avdrag som har samband med den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation beaktas vid beräkningen av den inkomstskatt som ska erläggas enligt skattetabell, vilken utgör den första delen av den formel som används för att beräkna den maximala avräkningen av källskatt som innehållits i utlandet.

50 Det ska nämligen påpekas att även den lagstiftning som var i fråga i det ovannämnda målet de Groot innehöll bestämmelser om beaktande av avdrag som hade samband med den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation på stadiet för beräkningen av det teoretiska beloppet av skatten på den skattskyldiges sammanlagda inkomster, vilken utgjorde den första delen av den formel som föreskrevs i nämnda lagstiftning för beräkningen av vilket belopp som skulle undantas från skatt för den skattskyldiges del. I analogi med vad som föreskrivs i den omtvistade lagstiftningen ledde emellertid den kvot som utgör den andra delen av nämnda formel till att den skattskyldige endast medgavs avdrag som hade samband med hans eller hennes personliga förhållanden och familjesituation i proportion till den inkomst vederbörande hade uppburit i sin hemvistmedlemsstat.

51 Av samtliga ovan redovisade överväganden följer att skattskyldiga med hemvist i en medlemsstat vilka har uppburit en del av sina inkomster i utlandet förfördelas, i en sådan situation som den i det nationella målet, i förhållande till skattskyldiga med hemvist i nämnda medlemsstat vilka har uppburit hela sin inkomst i den staten och därför åtnjuter fullt avdrag för sina särskilda utgifter och extraordinära kostnader i form av privata levnadskostnader eller kostnader på grund av personliga förhållanden och familjesituation.

52 En sådan skillnad i behandlingen kan alltså avhålla personer som är obegränsat skattskyldiga i en medlemsstat från att investera sitt kapital i bolag med säte i en annan medlemsstat eller i tredjeland.

53 Härav följer att en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den här omtvistade utgör en restriktion för fri rörlighet för kapital i den mening som avses i artikel 63 FEUF.

Huruvida restriktionen för fri rörlighet för kapital kan motiveras

54 Den tyska regeringen har i andra hand, i syfte att motivera restriktionen för fri rörlighet för kapital, åberopat överväganden avseende upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

55 Vad gäller avräkning av skatt som innehållits i utlandet innebär denna princip att avdrag för kostnader endast kan medges om de har ett direkt samband med skatteintäkter som omfattas av en medlemsstats beskattningsrätt enligt fördelningen av densamma i avtal för undvikande av dubbelbeskattning. Hemviststaten är alltså inte skyldig att kompensera för de olägenheter som följer av att den skattskyldiges personliga förhållanden inte beaktas när de utländska inkomsterna beskattas i källstaterna.

56 Upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan visserligen utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse som motiverar en restriktion av utövandet av en fri rörlighet inom unionen. Domstolen underkände dock en sådan motivering i det ovannämnda målet de Groot, vilket avsåg en lagstiftning som är jämförbar med den här omtvistade lagstiftningen. Som generaladvokaten påpekat i punkt 51 i sitt förslag till avgörande framgår det av punkterna 98–101 i den domen att en skattskyldig persons hemvistmedlemsstat inte kan åberopa ett sådant skäl i syfte att undandra sig det ansvar som i princip åvilar den att medge den skattskyldige vederbörliga avdrag som har samband med den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation, såvida inte de stater i vilka en del av inkomsterna uppburits, frivilligt eller till följd av internationella avtal, har valt att tillåta sådana avdrag.

57 Hursomhelst kan en motivering avseende behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna godtas, bland annat när syftet med det ifrågavarande systemet är att förebygga beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I-2647, punkt 42, av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 54, och av den 21 januari 2010 i mål C-311/08, SGI, REU 2010, s. I-487, punkt 60).

58 Den omständigheten att Republiken Tyskland i förevarande fall fullt ut har tillerkänt klagandena i det nationella målet avdrag som har samband med den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation äventyrar dock inte denna beskattningsrätt. Nämnda medlemsstat avstår inte från en del av sin beskattningsrätt till förmån för andra medlemsstater. De inkomster som klagandena i det nationella målet uppbär i Tyskland beskattas inte lägre än om de utgjort de enda inkomsterna som de berörda personerna uppburit och dessa personer saknat utländska inkomster.

59 Enligt den tyska regeringen gäller att i den mån avdragen som har samband med den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation saknar allt samband med specifika delar av inkomsten ska de belasta den världsvida inkomsten och därmed fördelas jämnt på den skattskyldiges sammanlagda inkomst, såväl inhemsk som utländsk, så att de kan medges proportionerligt i förhållande till den andel av de sammanlagda inkomsterna som uppburits i Tyskland.

60 Av den rättspraxis som anges i punkt 44 ovan framgår dock att dessa avdrag i princip ska medges med fullt belopp i hemviststaten. Därmed ska avdrag i princip, i likhet med vad generaladvokaten påpekat i punkt 54 i sitt förslag till avgörande, ske med fullt belopp från den del av inkomsten som den skattskyldige uppburit i sistnämnda stat.

61 Slutligen ska det även understrykas att det i den tyska lagstiftningen föreskrivs en möjlighet att välja ett annat system än systemet med avräkning av i utlandet innehållen källskatt från den tyska skatten, nämligen ett system med avdrag för den utländska skatten från beskattningsunderlaget.

62 Även om det antas att ett sådant system är förenligt med unionsrätten framgår det likafullt av rättspraxis att en nationell lagstiftning som innebär restriktioner för principerna om fri rörlighet kan vara oförenlig med unionsrätten, även när det är valfritt att omfattas av lagstiftningens tillämpningsområde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 162, och av den 18 mars 2010 i mål C-440/08, Gielen, REU 2010, s. I-2323, punkt 53). I detta hänseende gäller att en

valmöjlighet som eventuellt innebär att en situation blir förenlig med unionsrätten inte i sig läker råder bot på den rättsstridighet som vidlåder ett sådant system som det i den omtvistade lagstiftningen föreskrivna, vilket innefattar en beskattningsmekanism som inte är förenlig med unionsrätten. Det ska tilläggas att detta gäller i ännu högre grad när, såsom i förevarande fall, den mekanism som är oförenlig med unionsrätten också är den som automatiskt tillämpas när den skattskyldige inte har gjort något val.

63 Av det anförda följer att den fråga som ställts ska besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken det, vid ett förfarande för att lindra dubbelbeskattning, för obegränsat skattskyldiga personer som erlägger en skatt på utländsk inkomst i källstaten motsvarande den inkomstskatt som påförts i nämnda medlemsstat, ska medges avräkning av den utländska skatten från den inkomstskatt som ska erläggas i denna medlemsstat genom att den skatt som ska erläggas på beskattningsbar inkomst i den medlemsstaten, inklusive de utländska inkomsterna, multipliceras med kvoten mellan nämnda utländska inkomster och summan av inkomsterna, varvid sistnämnda summa inte minskats med avdrag för särskilda utgifter och extraordinära kostnader i form av privata levnadskostnader eller kostnader på grund av personliga förhållanden och familjesituation.

Rättegångskostnader

64 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 (andra avdelningen) följande:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken det, vid ett förfarande för att lindra dubbelbeskattning, för obegränsat skattskyldiga personer som erlägger en skatt på utländsk inkomst i källstaten motsvarande den inkomstskatt som påförts i nämnda medlemsstat, ska medges avräkning av den utländska skatten från den inkomstskatt som ska erläggas i denna medlemsstat genom att den skatt som ska erläggas på beskattningsbar inkomst i den medlemsstaten, inklusive de utländska inkomsterna, multipliceras med kvoten mellan nämnda utländska inkomster och summan av inkomsterna, varvid sistnämnda summa inte minskats med avdrag för särskilda utgifter och extraordinära kostnader i form av privata levnadskostnader eller kostnader på grund av personliga förhållanden och familjesituation.

Underskrifter