

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

6. marts 2007^{*}

I sag C-292/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Finanzgericht Köln (Tyskland) ved afgørelse af 24. juni 2004, indgået til Domstolen den 9. juli 2004, i sagen:

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

mod

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

^{*} Processprog: tysk.

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, R. Schintgen og J. Klučka samt dommerne J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, J. Malenovský, U. Lohmus og E. Levits (refererende dommer),

generaladvokat: A. Tizzano, derefter C. Stix-Hackl
justitssekretærer: fuldmægtige B. Fülöp og K. Sztranc-Sławiczek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 8. september 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

— W. Meilicke, H.C. Weyde og M. Stöffler ved Rechtsanwälte W. Meilicke og R. Portner

- den tyske regering ved C. Quassowski, A. Tiemann og R. Stotz, som befuldmægtigede, bistået af Rechtsanwalt K.-T. Stopp

- Det Forenede Kongeriges regering ved barrister T. Ward

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Gross og R. Lyal, som befuldmægtigede,

efter at generaladvokat Tizzano har fremsat forslag til afgørelse den 10. november 2005,

på grundlag af kendelse af 7. april 2006 om genåbning af den mundtlige forhandling og efter retsmødet den 30. maj 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

- W. Meilicke, H.C. Weyde og M. Stöffler ved Rechtsanwälte W. Meilicke og D.E. Rabback

- den tyske regering ved M. Lumma, R. Stotz og V. Rietmeyer, som befuldmægtigede

- den tjekkiske regering ved T. Boček, som befuldmægtiget

- den danske regering ved J. Molde, som befuldmægtiget

- den græske regering ved K. Georgiadi, som befuldmægtiget

- den spanske regering ved J.M. Rodríguez Cárcamo, som befuldmægtiget

- den franske regering ved J.-C. Gracia, som befuldmægtiget

- den ungarske regering ved R. Somssich og A. Müller, som befuldmægtigede

- den nederlandske regering ved M. de Grave, som befuldmægtiget
- den østrigske regering ved H. Dossi, som befuldmægtiget
- den svenske regering ved K. Wistrand og A. Falk, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved P. Baker, QC,
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Gross og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokat Stix-Hackl har fremsat forslag til afgørelse den 5. oktober 2006,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 EF og 58 EF.
- ² Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag anlagt af W. Meilicke samt H.C. Weyde og M. Stöffler, som arvinger efter H. Meilicke, der døde den 3. maj 1997, mod Finanzamt Bonn-Innenstadt (herefter »Finanzamt«) vedrørende beskatning af udbytte udloddet til den afdøde i årene 1995 til 1997 af selskaber, der er etableret i Danmark og Nederlandene.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

- ³ Artikel 56, stk. 1, EF i kapitel 4, der har overskriften »Kapital og betalinger«, i afsnit III med overskriften »Den frie bevægelighed for personer, tjenesteydelser og kapital« i EF-traktatens tredje del, som vedrører Fællesskabets politikker, bestemmer:

»Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.«

4 Artikel 58, stk. 1, EF bestemmer:

»Bestemmelserne i artikel 56 griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

- a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonderer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret

[...]«

5 Artikel 58, stk. 3, EF bestemmer:

»De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 56.«

De tyske bestemmelser, der fandt anvendelse i årene 1995 til 1997

- 6 I henhold til §§ 1, 2 og 20 i den tyske lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz) af 7. september 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898), som ændret ved lov af 13. september 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1569, herefter »EStG«), skal udbytte, der udbetales til en person, som har bopæl i Tyskland, og som derfor er fuldt skattepligtig dér, beskattes i Tyskland som indkomst af kapitalformue.
- 7 I henhold til § 27, stk. 1, i den tyske lov om selskabsskat (Körperschaftsteuergesetz) af 11. marts 1991 (BGBl. 1991 I, s. 638), som ændret ved lov af 13. september 1993, pålægges udbytte, der udloddes af kapitalselskaber, som er fuldt selskabsskattepligtige i Tyskland, selskabsskat med 30%. Dette resulterer i, at der udloddes 70% af overskuddet før skat og en godtgørelse for selskabsskat på 30/70, hvilket svarer til 3/7 af det modtagne udbytte.
- 8 I henhold til § 36, stk. 2, nr. 3, i EStG indrømmes denne godtgørelse for selskabsskat ikke for udbytte, der udloddes fra kapitalselskaber, som er fuldt skattepligtige i Tyskland. Personer, der er fuldt indkomstskattepligtige i Tyskland, har derfor ret til den nævnte godtgørelse, når de modtager udbytte fra tyske selskaber, men ikke når de modtager udbytte fra udenlandske selskaber.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 9 H. Meilicke, som havde bopæl i Tyskland, ejede aktier i selskaber, der var hjemmehørende Nederlandene og Danmark. Han modtog i årene 1995 til 1997 udbytte på et beløb svarende til 39 631,32 DEM, eller 20 263,17 EUR.
- 10 Ved skrivelse af 30. oktober 2000 anmodede sagsøgerne i hovedsagen Finanzamt om en godtgørelse for selskabsskat på 3/7 af dette udbytte, der skulle modregnes i den indkomstskat, som H. Meilicke var skyldig.
- 11 Finanzamt afslog anmodningen med den begrundelse, at kun den selskabsskat, der påhviler et selskab, som er fuldt skattepligtig i Tyskland, kan modregnes i indkomstskatten.
- 12 Sagsøgerne i hovedsagen anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Finanzgericht Köln.

- 13 Under disse omstændigheder har Finanzgericht Köln besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er § 36, stk. 2, nr. 3 i [EStG], hvorefter kun den selskabsskat, der påhviler et selskab eller en personsammenslutning, der er ubegrænset selskabsskattepligtig, modregnes i indkomstskatten med 3/7 af indtægterne i henhold til EStG § 20, stk. 1, nr. 1 eller nr. 2, forenelig med artikel 56, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 1, litra a), og stk. 3, EF?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Realiteten

- 14 Som sagsøgerne i hovedsagen har anført, har Finanzgericht Köln indgivet sin anmodning om præjudiciel afgørelse, før der den 7. september 2004 blev afsagt dom i Manninen-sagen (sag C-319/02, Sml. I, s. 7477).
- 15 Domstolen har i denne doms præmis 54 fastslået, at der ved beregningen af en godtgørelse for selskabsskat, der indrømmes en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Finland, som har modtaget udbytte fra et selskab hjemmehørende i Sverige, skal

tages hensyn til skat, der faktisk er betalt af det svenske selskab, således som det følger af de almindelige regler, der gælder for beregning af beskatningsgrundlaget og af selskabsskattesatsen i denne anden medlemsstat.

- ¹⁶ Det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at selskabsskattesatsen i de pågældende år var 34% i Danmark og 35% i Nederlandene. Sagsøgerne i hovedsagen har i deres indlæg for Domstolen gjort gældende, at den for de tyske skattemyndigheder indgivne anmodning skal forstås som et krav om godtgørelse for selskabsskat ikke på 3/7 af indtægterne, jf. § 20, stk. 1, nr. 1 og 2, i EStG, men på 34/66 af de nævnte indtægter vedrørende dansk udbytte og på 35/65 vedrørende nederlandsk udbytte.
- ¹⁷ Den tyske regering har gjort gældende, at Manninen-dommen ikke kan overføres på tvisten i hovedsagen, og har anført, at den brøkdelt på 3/7 af udbyttet, som er fastsat i den tyske lovgivning, inden for rammerne af den ordning om fuld modregning, der er indeholdt i nævnte lovgivning om indenlandsk udbytte, ikke konsekvent skal modregnes, da den er knyttet til selskabsskattesatsen på 30% ved udlodning af udbytte. Når det drejer sig om udlodning af udenlandsk udbytte, kan der således ikke indrømmes en godtgørelse for selskabsskat på 3/7 af det modtagne udbytte, hvis ikke godtgørelsen er knyttet til den skattesats, der finder anvendelse på overskud udloddet i henhold til selskabsskattelovgivningen i den medlemsstat, på hvis område det selskab, der har udbetalt dette udbytte, er hjemmehørende.
- ¹⁸ Under disse omstændigheder bemærkes, at den forelæggende ret med det præjudicielle spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en skattelovgivning, hvorefter en

aktionær, som er fuldt skattepligtig i en medlemsstat, har ret til en godtgørelse for selskabsskat ved udlodning af udbytte fra et kapitalselskab, beregnet på grundlag af den skattesats, der gælder for selskabsskat af udloddet overskud, når det udloddende selskab er hjemmehørende i denne medlemsstat, men ikke når nævnte selskab er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

- ¹⁹ Det er fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten (dom af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 19, og Manninen-dommen, præmis 19).

- ²⁰ En skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør imidlertid en restriktion i artikel 56 EF's forstand.

- ²¹ Det må nemlig fastslås, at den godtgørelse for selskabsskat, som er fastsat i den i hovedsagen omhandlede tyske skattelovgivning, har — ligesom den godtgørelse, der var fastsat i den finske lovgivning, der er omhandlet i Manninen-dommen — til formål at undgå dobbeltbeskatning af overskud fra tyske selskaber, der udloddes til aktionærer, ved, at skat, som det udloddende selskab skal betale i form af

selskabsskat, trækkes fra den skat, der skal betales af aktionæren i form af kapitalindkomstskat. Et sådant system indebærer, at udbytte i sidste instans kun bliver beskattet hos aktionæren, for så vidt som det ikke allerede er blevet beskattet som udbytte hos selskabet (jf. i denne retning Manninen-dommen, præmis 20).

22 Eftersom godtgørelsen for selskabsskat udelukkende finder anvendelse på udbytte, der udbetales af selskaber, der er hjemmehørende i Tyskland, stiller denne lovgivning personer, der er fuldt skattepligtige i denne medlemsstat, og som modtager udbytte fra selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, mindre fordelagtigt. Disse personer bliver nemlig beskattet uden at få ret til at modregne kapitalindkomstskatten i den selskabsskat, som disse selskaber er skyldige i den stat, hvor der er hjemmehørende (jf. i denne retning Manninen-dommen, præmis 20).

23 Det følger heraf, at den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning bevirker, at personer, der er fuldt skattepligtige i Tyskland, afholdes fra at investere deres kapital i selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater.

24 Denne lovgivning kan omvendt have en restriktiv virkning for disse selskaber, da den udgør en hindring for, at disse selskaber kan tilvejebringe kapital i Tyskland. For så vidt som udbytte, der ikke hidrører fra Tyskland, skattemæssigt behandles mindre fordelagtigt end udbytte, der udbetales af selskaber, der er hjemmehørende i Tyskland, er aktier i selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, mindre attraktive for investorer, der er bosiddende i Tyskland, end aktier i selskaber med hjemsted i denne medlemsstat (jf. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 35, Manninen-dommen, præmis 23, og dom af 12.12.2006, sag

C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 64).

- 25 Den tyske regering har med henvisning til domme af 28. januar 1992, Bachmann (sag C-204/90, Sml. I, s. 249), og Kommissionen mod Belgien (sag C-300/90, Sml. I, s. 305) anført, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning er begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning.
- 26 Det bemærkes for det første i denne henseende, at det følger af fast retspraksis, at for at kunne tage et anbringende herom til følge, skal der være godtgjort at foreligge en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (Manninen-dommen, præmis 42).
- 27 For det andet fremgår det, at et anbringende, der bygger på hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning, skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende beskatningsordning (Manninen-dommen, præmis 43).
- 28 Selv om den tyske skattelovgivning bygger på en sammenhæng mellem skattefordelen og den tilsvarende skatteopkrævning, idet den foreskriver, at den godtgørelse for selskabsskat, der indrømmes en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Tyskland, beregnes i forhold til den selskabsskat, som det i Tyskland hjemme-

hørende selskab skal betale af det overskud, som det udlodder, forekommer en sådan lovgivning ikke at være nødvendig for at bevare sammenhængen i den tyske beskatningsordning (jf. i denne retning Manninen-dommen, præmis 45).

29 Det formål, der forfølges med den tyske skattelovgivning, er at udelukke dobbeltbeskatning af selskabers overskud, som udloddes i form af udbytte. Henset til dette formål sikres sammenhængen i nævnte beskatningsordning nemlig, for så vidt som sammenhængen mellem den skattemæssige fordel, som indrømmes aktionæren, og selskabsskatten opretholdes. I en situation som den, der foreligger i hovedsagen, bringer indrømmelse af en godtgørelse for selskabsskat, der beregnes i forhold til den selskabsskat, selskabet skal betale i en anden medlemsstat, til en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Tyskland og besidder aktier i en virksomhed med hjemsted i en anden medlemsstat, følgelig ikke sammenhængen i den tyske beskatningsordning i fare, og den udgør en foranstaltning, der er mindre restriktiv for den frie bevægelighed for kapital end den, som er fastsat i den tyske skattelovgivning (jf. analogt Manninen-dommen, præmis 46).

30 Ganske vist kan indrømmelse af godtgørelse for selskabsskat, der betales i en anden medlemsstat, indebære et lavere skatteprovenu for Forbundsrepublikken Tyskland vedrørende udbytte, der udbetales af selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater. I henhold til fast retspraksis kan et lavere skatteprovenu imidlertid ikke anses for et tvingende alment hensyn, der kan påberåbes som begrundelse for en foranstaltning, som i princippet er i strid med en grundlæggende frihed (Verkooijen-dommen, præmis 59, og Manninen-dommen, præmis 49).

- 31 I lyset af de ovenfor anførte omstændigheder skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en skattelovgivning, hvorefter en aktionær, som er fuldt skattepligtig i en medlemsstat, har ret til en godtgørelse for selskabsskat ved udlodning af udbytte fra et kapitalselskab, beregnet på grundlag af den skattesats, der gælder for selskabsskat af udloddet overskud, når det udloddende selskab er hjemmehørende i denne medlemsstat, men ikke når det nævnte selskab er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

Om dommens tidsmæssige virkninger

- 32 I sit indlæg har den tyske regering anført, at Domstolen i tilfælde af, at den finder, at en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, er uforenelig med artikel 56 EF og 58 EF, bør begrænse denne doms tidsmæssige virkninger.
- 33 Til støtte for sin anmodning har regeringen dels gjort Domstolen opmærksom på de alvorlige økonomiske følger af en dom, der når til et sådant resultat. Dels har regeringen gjort gældende, at Forbundsrepublikken Tyskland før dommen i Verkooijen-sagen kunne anse den omstridte lovgivning for forenelig med fællesskabsretten.

34 I denne forbindelse bemærkes, at i henhold til fast retspraksis skal den fortolkning, som Domstolen foretager af en fællesskabsretlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til artikel 234 EF, belyse og præcisere betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Heraf følger, at den således fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at forelægge de kompetente domstole en tvist om anvendelsen af den nævnte regel i øvrigt er opfyldt (jf. bl.a. dom af 3.10.2002, sag C-347/00, Barreira Pérez, Sml. I, s. 8191, præmis 44, og af 17.2.2000, forenede sager C-453/02 og C-462/02, Linneweber og Akriditis, Sml. I, s. 1131, præmis 41).

35 Domstolen vil kun undtagelsesvis under anvendelse af et almindeligt retssikkerhedsprincip, der er knæsat i Fællesskabets retsorden, finde anledning til at begrænse borgernes mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold (jf. bl.a. dom af 23.5.2000, sag C-104/98, Buchner m.fl., Sml. I, s. 3625, præmis 39, og Linneweber og Akriditis-dommen, præmis 42).

36 Ifølge Domstolens faste praksis kan en sådan begrænsning desuden kun antages at bestå på grundlag af selve den dom, der afgør fortolkningsspørgsmålet (jf. domme af 2.2.1988, sag 309/85, Barra, Sml. s. 355, præmis 13, og sag 24/86, Blaizot, Sml. s. 379, præmis 28, dom af 16.7.1992, sag C-163/90, Legros m.fl., Sml. I, s. 4625, præmis 30, af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman m.fl., Sml. I, s. 4921, præmis 142, og af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co., Sml. I, s. 1157, præmis 57).

- 37 Det er nemlig nødvendigt at have et bestemt tidspunkt for fastsættelse af den tidsmæssige virkning af den fortolkning, som Domstolen foretager af en fællesskabsretlig regel. Princippet om, at en begrænsning kun antages at bestå på grundlag af selve den dom, der afgør fortolkningsspørgsmålet, sikrer ligebehandling af medlemsstaterne og de øvrige retssubjekter og opfylder derved endog de krav, der følger af retssikkerhedsprincippet.
- 38 Den af den forelæggende ret ønskede fortolkning vedrører den skattemæssige behandling, som en medlemsstat inden for rammerne af en national ordning, der har til formål at forhindre eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning, skal indrømme vedrørende udbytte, der udloddes af et selskab, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat. Det fremgår af Verkooijen-dommens præmis 62, at fællesskabsretten er til hinder for, at en medlemsstat opretholder en lovbestemmelse, hvorefter en indrømmelse af fritagelse for indkomstskat, som gælder for udbytte, der udloddes til individuelle aktionærer, betinges af, at det nævnte udbytte udloddes af selskaber, der har hjemsted i denne medlemsstat.
- 39 Det må imidlertid konstateres, at Domstolen ikke har begrænset den nævnte doms tidsmæssige virkning.
- 40 De principper, som er blevet lagt til grund i Verkooijen-dommen, og som i øvrigt har præciseret de krav, der følger af princippet om de frie kapitalbevægelser, hvad angår udbytte, der udloddes fra ikke-hjemmehørende selskaber til hjemmehørende personer, er blevet bekræftet i dom af 15. juli 2004, Lenz (sag C-315/02, Sml. I, s. 7063), og Manninen-dommen (jf. endvidere dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 215).

41 Det er herefter uforholdent at begrænse de tidsmæssige virkninger af denne dom.

Sagens omkostninger

42 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 parterers udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en skattelovgivning, hvorefter en aktionær, som er fuldt skattepligtig i en medlemsstat, har ret til en godtgørelse for selskabsskat ved udlodning af udbytte fra et kapitalselskab, beregnet på grundlag af den skattesats, der gælder for selskabsskat af udloddet overskud, når det udloddende selskab er hjemmehørende i denne medlemsstat, men ikke når det nævnte selskab er hjemmehørende i en anden medlemsstat.

Underskrifter