

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)
den 6 mars 2007*

I mål C-292/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Köln (Tyskland) genom beslut av den 24 juni 2004, som inkom till domstolen den 9 juli 2004, i målet

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

mot

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, R. Schintgen och J. Klučka samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, J. Malenovský, U. Löhmus och E. Levits (referent),

generaladvokat: A. Tizzano, därefter C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: handläggarna B. Fülöp och K. Sztranc-Stawiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 8 september 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— W. Meilicke, H.C. Weyde och M. Stöffler, genom W. Meilicke och R. Portner, Rechtsanwältin,

- Tysklands regering, genom C. Quassowski, A. Tiemann och R. Stotz, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av K.-T. Stopp, Rechtsanwalt,

- Förenade kungarikets regering, genom T. Ward, barrister,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom K. Gross och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

efter att den 10 november 2005 ha hört generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande,

med beaktande av beslutet av den 7 april 2006 att återuppta det muntliga förfarandet och efter förhandlingen den 30 maj 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- W. Meilicke, H.C. Weyde och M. Stöffler, genom W. Meilicke och D. E. Rabback, Rechtsanwälte,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 56 EG och 58 EG.

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan W. Meilicke samt H.C. Weyde och M. Stöffler, i egenskap av arvtagare till Heinz Meilicke, avliden den 3 maj 1997, och Finanzamt Bonn-Innenstadt (nedan kallad Finanzamt), angående beskattning av utdelning som bolag hemmahörande i Danmark och Nederländerna lämnade under åren 1995–1997 till den sedermera avlidne.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

- 3 I artikel 56.1 EG, som finns i kapitel 4, med rubriken "Kapital och betalningar", i avdelning III, som för sin del har rubriken "Personer, tjänster och kapital", i tredje delen i EG-fördraget, som rör gemenskapens politik, anges följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.”

4 I artikel 58.1 EG föreskrivs följande:

”Bestämmelserna i artikel 56 [EG] skall inte påverka medlemsstaternas rätt att

- a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

...”

5 I artikel 58.3 EG föreskrivs följande:

”De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56 [EG].”

Tysk rätt som var tillämplig under åren 1995–1997

- 6 Enligt 1, 2 och 20 §§ i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) av den 7 september 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898), i dess lydelse enligt lagen av den 13 september 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1569) (nedan kallad EStG), är utdelning till en person som har sin hemvist och följaktligen är obegränsat skattskyldig för inkomstskatt i Tyskland skattepliktig där såsom inkomst av kapital.

- 7 Enligt 27 § första stycket i lagen om bolagsskatt (Körperschaftsteuergesetz) av den 11 mars 1991 (BGBl. 1991 I, s. 638), i dess lydelse enligt lagen av den 13 september 1993, skall utdelning från kapitalbolag som är obegränsat skattskyldiga för bolagsskatt i Tyskland påföras sådan skatt med 30 procent. Detta innebär att 70 procent av vinsten före skatt delas ut och att ett skattetillgodohavande beviljas motsvarande 30/70, det vill säga 3/7 av den utdelning som har erhållits.

- 8 Enligt 36 § andra stycket punkt 3 EStG gäller skattetillgodohavandet endast för utdelning från kapitalbolag som är obegränsat skattskyldiga i Tyskland. Följaktligen tillkommer skattetillgodohavandet dem som är obegränsat skattskyldiga för inkomstskatt i Tyskland när de får utdelning från tyska bolag, men däremot inte när de får utdelning från utländska bolag.

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 9 Heinz Meilicke, med hemvist i Tyskland, ägde aktier i bolag hemmahörande i Nederländerna och Danmark. I denna egenskap fick han under åren 1995–1997 utdelning som sammanlagt uppgick till 39 631,32 DEM, det vill säga 20 263,17 euro.

- 10 Genom skrivelse av den 30 oktober 2000 ansökte sökandena i målet vid den nationella domstolen om att Finanzamt skulle tillerkänna dem ett skattetillgodohavande motsvarande 3/7 av utdelningen, som de kunde räkna av från den inkomstskatt som hade fastställts för Heinz Meilicke.

- 11 Finanzamt avslog denna ansökan med motiveringen att endast bolagsskatt som påförs ett bolag som är obegränsat skattskyldigt för bolagsskatt i Tyskland kan räknas av från inkomstskatt.

- 12 Sökandena i målet vid den nationella domstolen överklagade beslutet till Finanzgericht Köln.

- 13 Det var mot denna bakgrund som Finanzgericht Köln beslutade att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Är 36 § andra stycket punkt 3 EStG — enligt vilken endast den bolagsskatt som åvilar ett bolag eller en sammanslutning av personer som är obegränsat skattskyldiga för bolagsskatt räknas av från inkomstskatten med upp till 3/7 av inkomsterna i den mening som avses i 20 § första stycket punkt 1 eller punkt 2 EStG — förenlig med artiklarna 56.1 EG, 58.1 a EG och 58.3 EG?”

Bedömning av tolkningsfrågan

Prövning i sak

- 14 Såsom sökandena i målet vid den nationella domstolen har understrukt inkom Finanzgericht Köln med sin begäran om förhandsavgörande innan domen av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), meddelades.
- 15 Domstolen ansåg, i punkt 54 i denna dom, att det vid beräkningen av ett skattetillgodohavande som beviljas en aktieägare som är obegränsat skattskyldig i Finland och som har fått utdelning från ett bolag som är hemmahörande i Sverige

även skall tas hänsyn till den skatt som faktiskt har betalats av det i denna andra medlemsstat hemmahörande bolaget, sådan den fastställts på grundval av de allmänna bestämmelser som är tillämpliga på beräkningen av beskattningsunderlaget samt bolagsskattesatsen i den senare medlemsstaten.

- 16 Det framgår av de handlingar i målet som ingetts till domstolen att bolagsskattesatsen under de aktuella åren uppgick till 34 procent i Danmark och till 35 procent i Nederländerna. Sökandena i målet vid den nationella domstolen har i sina yttranden inför domstolen hävdats att den ansökan som gavs in till skattemyndigheten följaktligen skall förstås som ett anspråk på ett skattetillgodohavande som inte motsvarar 3/7 av inkomsterna i den mening som avses i 20 § första stycket punkt 1 eller punkt 2 EStG, utan 34/66 av nämnda inkomster för utdelning från Danmark och 35/65 för utdelning från Nederländerna.
- 17 Den tyska regeringen, som har anfört att domen i det ovannämnda målet Manninen inte kan tillämpas på tvisten vid den nationella domstolen, har preciserat att inom ramen för det system med full avräkning som föreskrivs i tysk lagstiftning för inhemsk utdelning, utgör det i nämnda lagstiftning föreskrivna bråket på 3/7 av utdelningen inte någon schablonavräkning, utan det är kopplat till bolagsskattesatsen på 30 procent vid utdelning. Det kan vid utdelning från utlandet följaktligen inte beviljas ett skattetillgodohavande med upp till 3/7 av den utdelning som erhållits då ett sådant tillgodohavande inte är kopplat till den bolagsskattesats som enligt lagstiftningen avseende bolagsskatten i den medlemsstat inom vars territorium det utdelande bolaget är hemmahörande tillämpas på lämnad utdelning.
- 18 Mot denna bakgrund skall den nationella domstolen anses ha ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas på så sätt att de utgör hinder för tillämpningen av en skattelagstiftning enligt vilken en

aktieägare, som i en medlemsstat är obegränsat skattskyldig, efter utdelning från ett kapitalbolag, beviljas ett skattetillgodohavande beräknat på grundval av den bolagsskattesats som tillämpas vid bolagsbeskattningen av utdelad vinst när det utdelande bolaget är hemmahörande i samma medlemsstat, men inte när nämnda bolag är hemmahörande i en annan medlemsstat.

- 19 Även om direkt beskattning omfattas av medlemsstaternas behörighet skall dessa enligt fast rättspraxis emellertid iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (dom av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 19, och domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 19).
- 20 En sådan skattelagstiftning som den som avses i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion i den mening som avses i artikel 56 EG.
- 21 Det skall nämligen konstateras att syftet med skattetillgodohavandet enligt den tyska skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i likhet med det skattetillgodohavande som föreskrivs i den finländska skattelagstiftning som beskrivs i domen i det ovannämnda målet Manninen, är att undvika dubbelbeskattning av vinster i tyska bolag som delas ut till aktieägarna, genom att den bolagsskatt som det utdelande bolaget har att erlagga räknas av från den inkomstskatt som

aktieägaren skall betala på sin inkomst av kapital. I ett sådant system beskattas utdelningen i själva verket på aktieägarnivå bara om denna inte redan har beskattats på bolagsnivå såsom utdelad vinst (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 20).

22 Eftersom skattetillegodohavande uteslutande beviljas vid beskattning av utdelning från bolag som är hemmahörande i Tyskland, missgynnar nämnda lagstiftning de personer som är obegränsat skattskyldiga för inkomstskatt i denna medlemsstat och som får utdelning från bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater. Dessa personer beskattas nämligen utan att från skatten på inkomst av kapital kunna räkna av den bolagsskatt som dessa bolag skall betala i den stat där de är hemmahörande (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 20).

23 Av detta följer att den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan avhålla personer som är obegränsat skattskyldiga för inkomstskatt i Tyskland från att investera sitt kapital i bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater.

24 Omvänt kan denna lagstiftning få en restriktiv inverkan för dessa bolag, eftersom den innebär att det blir svårare för dem att anskaffa kapital i Tyskland. I och med att utdelning som inte härrör från Tyskland i skattemässigt hänseende ges en mindre förmånlig behandling än utdelning från bolag som är hemmahörande i Tyskland, blir det för investerare med hemvist i Tyskland mindre attraktivt att förvärva aktier i bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater än aktier i bolag som har sitt säte i denna medlemsstat (se dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 35, domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 23,

och dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, REG 2006, s. I-11753, punkt 64).

- 25 Den tyska regeringen har, med åberopande av dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, *Bachmann* (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), och i mål C-300/90, *kommissionen mot Belgien* (REG 1992, s. I-305), hävdad att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen motiveras av behovet att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang.
- 26 Det skall i detta hänseende erinras om att ett argument som grundar sig på ett sådant rättfärdigande enligt fast rättspraxis endast kan vinna framgång om det visas att det finns ett direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen och kompensationen för denna förmån i form av ett visst skatteuttag (se domen i det ovannämnda målet *Manninen*, punkt 42).
- 27 Vidare skall ett argument som grundar sig på behovet att upprätthålla ett skattesystems inre sammanhang prövas med beaktande av det syfte som eftersträvas med den aktuella skattelagstiftningen (domen i det ovannämnda målet *Manninen*, punkt 43).
- 28 Även om den tyska skattelagstiftningen grundar sig på ett samband mellan skatteförmånen och det kompenserande skatteuttaget, eftersom det föreskrivs att det skattetillgodohavande som beviljas aktieägare som är obegränsat skattskyldiga för inkomstskatt i Tyskland skall beräknas på grundval av den bolagsskatt som det i

denna medlemsstat hemmahörande bolaget har att erlægga på vinst som det delar ut, framstår en sådan lagstiftning inte som nödvändig för att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 45).

29 Det syfte som eftersträvas med den tyska skattelagstiftningen är nämligen att undanröja dubbelbeskattning av de bolagsvinster som delas ut. Mot bakgrund av detta syfte upprätthålls det inre sammanhanget i nämnda skattesystem såvida sambandet mellan den skatteförmån som beviljas aktieägaren och den bolagsskatt som skall betalas bevaras. Om, i ett sådant fall som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, en aktieägare, som är obegränsat skattskyldig för inkomstskatt i Tyskland och som äger aktier i ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, beviljades ett skattetillgodohavande som beräknades på grundval av den skatt som detta bolag skall betala i form av bolagsskatt i den senare medlemsstaten, skulle detta inte äventyra det tyska skattesystemets inre sammanhang, och det skulle utgöra en mindre begränsande åtgärd för den fria rörligheten för kapital än den som föreskrivs i den tyska skattelagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 46).

30 Ett beviljande av skattetillgodohavande för bolagsskatt som skall betalas i en annan medlemsstat kan visserligen leda till att skatteintäkterna från beskattning av utdelning från bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater minskar för Förbundsrepubliken Tyskland. Det framgår emellertid av fast rättspraxis att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkt 59, och Manninen, punkt 49).

- 31 Mot bakgrund av det föregående skall den tolkningsfråga som har ställts besvaras på följande sätt. Artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas på så sätt att de utgör hinder för en tillämpning av en skattelagstiftning enligt vilken en aktieägare som är obegränsat skattskyldig i en medlemsstat beviljas ett skattetillgodohavande vid utdelning från ett kapitalbolag, varvid tillgodohavandet beräknas på grundval av den bolagsskattesats som tillämpas på utdelad vinst, när det utdelande bolaget är hemmahörande i samma medlemsstat, men inte när nämnda bolag är hemmahörande i en annan medlemsstat.

Domens rättsverkningar i tiden

- 32 I sitt yttrande har den tyska regeringen hänvisat till domstolens möjlighet att begränsa domens verkningar i tiden, om den konstaterar att en nationell lagstiftning av den typ som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen strider mot artiklarna 56 EG och 58 EG.
- 33 Till stöd för sin begäran har nämnda regering påpekat för domstolen att en dom med ett sådant konstaterande skulle få allvarliga ekonomiska följder. Den har vidare gjort gällande att Förbundsrepubliken Tyskland, innan domen i det ovannämnda målet Verkooijen meddelades, kunde anse att den lagstiftning som tvisten rör var förenlig med gemenskapsrätten.

- 34 I detta sammanhang erinrar domstolen om att det av fast rättspraxis framgår att den tolkning som domstolen gör av en gemenskapsrättslig bestämmelse, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 234 EG, klargör och preciserar innebörden och räckvidden av denna bestämmelse, såsom den skall eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Av detta följer att en sålunda tolkad bestämmelse kan och skall tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som har uppkommit före meddelandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas, om villkoren för att väcka talan vid behörig domstol om tillämpningen av nämnda bestämmelse är uppfyllda i övrigt (se, bland annat, dom av den 3 oktober 2002 i mål C-347/00, Barreira Pérez, REG 2002, s. I-8191, punkt 44, och av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis, REG 2005, s. I-1131, punkt 41).
- 35 Domstolen kan endast i undantagsfall, med tillämpning av en i gemenskapens rättsordning ingående allmän rättssäkerhetsprincip, se sig nödsakad att begränsa de berördas möjlighet att återropa en bestämmelse, som den har tolkat, i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som har etablerats i god tro (se, bland annat, dom av den 23 maj 2000 i mål C-104/98, Buchner m.fl., REG 2000, s. I-3625, punkt 39, och domen i de ovannämnda förenade målen Linneweber och Akritidis, punkt 42).
- 36 En sådan begränsning kan dessutom endast tillåtas i den dom varigenom den begärda tolkningen meddelas (dom av den 2 februari 1988 i mål 309/85, Barra, REG 1988 s. 355 punkt 13, svensk specialutgåva, volym 9, s. 325, och i mål 24/86, Blaizot, REG 1988, s. 379, punkt 28, svensk specialutgåva, volym 9, s. 335, samt av den 16 juli 1992 i mål C-163/90, Legros m.fl., REG 1992, s. I-4625, punkt 30, svensk specialutgåva, volym 13, s. 53, av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman m. fl., REG 1995, s. I-4921, punkt 142, och av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co., REG 2000, s. I-1157, punkt 57).

- 37 Rättsverkningarna i tiden av den begärda tolkningen som domstolen gör av en gemenskapsrättslig bestämmelse kan nämligen med nödvändighet endast fastställas vid ett enda tillfälle. I detta hänseende säkerställs, genom principen att en begränsning endast kan tillåtas i den dom varigenom den begärda tolkningen meddelas, att medlemsstaterna och de enskilda behandlas lika i förhållande till gemenskapsrätten, och därigenom uppfylls de krav som följer av rättssäkerhetsprincipen.
- 38 Den tolkning som begärs genom detta beslut om hänskjutande avser vilken skattemässig behandling som en medlemsstat måste ge vid utdelning från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, inom ramen för ett nationellt system som syftar till att undvika eller lindra de ekonomiska verkningarna av dubbelbeskattning. I detta hänseende framgår det av punkt 62 i domen i det ovannämnda målet Verkooijen att gemenskapsrätten utgör hinder för en tillämpning av en lagbestämmelse i en medlemsstat genom vilken det medges undantag från inkomstskatt för utdelning som lämnas till fysiska personer som är aktieägare, under förutsättning att utdelningen lämnas av bolag som har sitt säte i denna medlemsstat.
- 39 Domstolen begränsade inte rättsverkningarna av nämnda dom i tiden.
- 40 De principer som slogs fast i domen i det ovannämnda målet Verkooijen, genom vilka det således klargjordes vilka krav som följer av principen om fri rörlighet för kapital i fråga om utdelning till i landet bosatta personer från i landet icke hemmahörande bolag, har dessutom bekräftats genom dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz (REG 2004, s. I-7063), och domen i det ovannämnda målet Manninen (se även domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 215).

41 Domens rättsverkningar skall följaktligen inte begränsas i tiden.

Rättegångskostnader

42 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas på så sätt att de utgör hinder för en tillämpning av en skattelagstiftning enligt vilken en aktieägare som är obegränsat skattskyldig i en medlemsstat beviljas ett skattetillgodohavande vid utdelning från ett kapitalbolag, varvid tillgodohavandet beräknas på grundval av den bolagsskattesats som tillämpas på utdelad vinst, när det utdelande bolaget är hemmahörande i samma medlemsstat, men inte när nämnda bolag är hemmahörande i en annan medlemsstat.

Underskrifter