

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 18 december 2007^{*}

I mål C-436/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Hamburg (Tyskland) genom beslut av den 20 september 2006, som inkom till domstolen den 23 oktober 2006, i målet

Per Grønfeldt,

Tatiana Grønfeldt

mot

Finanzamt Hamburg — Am Tierpark,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans (referent) samt domarna L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Küris och C. Toader,

^{*} Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 27 september 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Per Grønfeldt och Tatiana Grønfeldt, genom A. Mutscher, Steuerberater,
- Finanzamt Hamburg — Am Tierpark, genom B. Fiedler, Oberregierungsrat,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom K. Georgiadis samt O. Patsopoulou och I. Pouli, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och G. Wilms, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- ¹ Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 56 EG.

- ² Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Per Grønfeldt och Tatiana Grønfeldt och å andra sidan Finanzamt Hamburg — Am Tierpark (nedan kallad Finanzamt) angående beskattningen i Tyskland av vinst vid avyttringen av andelar i två kapitalbolag som bildats enligt dansk rätt.

Tillämpliga nationella bestämmelser

- ³ Som framgår av beslutet om hänskjutande räknades enligt 17 § i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz), i dess lydelse enligt lag av den 24 mars 1999 (BGBl. 1999 I, s. 402), till inkomst av yrkesverksamhet bland annat vinsten vid avyttring av andelar i ett kapitalbolag om den som avyttrar andelarna, direkt eller indirekt, hade innehaft en betydande andel i bolagskapitalet, det vill säga minst 10 procent.

- 4 Enligt 17 § i lagen om inkomstskatt, i dess lydelse enligt lagen om skattesänkning (Steuersenkungsgesetz 2001/2002) av den 23 oktober 2000 (BGBl. 2000 I, s. 1433) (nedan kallad nya EStG), räknades till inkomst av yrkesverksamhet även vinst vid avyttring av andelar i ett kapitalbolag om den som avyttrar andelarna, under de fem senaste åren, direkt eller indirekt, hade innehaft en andel av bolagskapitalet på minst 1 procent.
- 5 Av bestämmelserna om tillämpning av 17 § nya EStG, det vill säga 52 § stycke 1 nya EStG och 52 § stycke 34a lagen om inkomstskatt, i dess lydelse enligt skattelagen om avrundning av belopp i euro (Steuer-Euroglättungsgesetz), av den 19 december 2000 (BGBl. 2000 I, s. 1790), framgår att 17 § nya EStG var tillämplig från och med beskattningsåret 2001 vid avyttring av andelar i bolag som är begränsat skattskyldiga till bolagsskatt, alltså bland annat vid avyttring av andelar som innehas i ett utländskt kapitalbolag, oberoende av varje annat villkor. Vad beträffar avyttring av andelar i bolag som är obegränsat skattskyldiga till bolagsskatt, något som gäller som huvudregel för bolag som bildats enligt tysk rätt, var 17 § nya EStG tillämplig först från och med beskattningsåret 2002, varför vinster vid avyttringar som genomfördes under beskattningsåret 2001 alltså var skattepliktiga bara om den som genomförde avyttringarna innehade en andel på minst 10 procent i bolagskapitalet.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 6 Av beslutet om hänskjutande framgår att Per Grønfeldt i egenskap av aktieägare innehade en andel i bolagskapitalet i de båda enligt dansk rätt bildade bolagen Navision Software A/S och WISEhouse Denmark A/S, med 2,1 respektive 2,5 procent.

- 7 Han avyttrade år 2001 en stor del av dessa andelar. Därigenom realiserade han en vinst vid avyttringen av sina andelar i bolaget Navision Software A/S och en mindre förlust vid avyttringen av de andelar han innehade i bolaget WISEhouse Denmark A/S.
- 8 I taxeringsbeslut av den 10 april 2003 fastställde Finanzamt med stöd av 17 § nya EStG en vinst, efter en nettoberäkning av vinsten respektive förlusten vid avyttringarna, uppgående till 2 021 287 DEM. Den begäran om omprövning av taxeringsbeslutet som makarna Grønfeldt ingav till följd av taxeringsbeslutet föranledde inte någon ändring.
- 9 Makarna Grønfeldt överklagade därpå taxeringsbeslutet till den hänskjutande domstolen.
- 10 Enligt dem innebär det faktum att vinst vid avyttring av andelar i ett utländskt kapitalbolag beskattas när andelen i bolagskapitalet i detta bolag uppgår till minst 1 procent, medan vinster vid avyttring av andelar i ett tyskt kapitalbolag sker när andelen i bolagskapitalet uppgår till 10 procent, en skillnad i behandling som strider mot bland annat principen om fri rörlighet för kapital, som slås fast i artikel 56 EG.
- 11 Den hänskjutande domstolen delar den osäkerhet som Bundesfinanzhof uttryckte i beslut VIII B 107/04 av den 14 februari 2006 angående frågan huruvida 17 § nya EStG är förenlig med principen om fri rörlighet för kapital.

- 12 Finanzgericht Hamburg anser att målet som den har att pröva fordrar en tolkning av gemenskapsrätten, varför den har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Är det förenligt med artikel 56 EG, som avser fria kapitalrörelser, att vinst vid avyttring av andelar i ett utländskt kapitalbolag var skattepliktig år 2001 redan om säljaren inom de senaste fem åren, direkt eller indirekt, hade innehaft minst 1 procent av bolagets kapital, medan vinst vid avyttring av andelar i ett (inhemskt) kapitalbolag som var obegränsat skattskyldigt till bolagsskatt under i övrigt samma förutsättningar var skattepliktig år 2001 först vid ett betydande innehav på minst 10 procent.”

Tolkningsfrågan

- 13 Som framgår av beslutet om hänskjutande var vinst vid avyttring av andelar i utländska kapitalbolag skattepliktiga redan när andelsinnehavet i bolagskapitalet uppgick till 1 procent. För samma år gällde däremot, för övrigt enligt samma villkor, att vinst vid avyttring av andelar i inhemska kapitalbolag var skattepliktig först när innehavet uppgick till 10 procent.
- 14 En sådan skillnad i behandling som görs utifrån platsen för kapitalinvesteringen leder till att en aktieägare avhålls från att investera sitt kapital i ett bolag med hemvist i en annan stat, och den har även en restriktiv verkan på bolag med hemvist

i andra stater genom att den utgör ett hinder för dem att anskaffa kapital i Tyskland (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 166).

- 15 Det har i detta avseende föga betydelse att skillnaden i behandling endast existerade under en begränsad tidsperiod. Denna enda omständighet hindrar nämligen inte att skillnaden i behandling för med sig betydande konsekvenser, vilket för övrigt omständigheterna i målet visar, och att det följaktligen föreligger ett reellt hinder för den fria rörligheten för kapital.
- 16 För att en sådan skillnad i behandling skall vara förenlig med de bestämmelser i EG-fördraget som avser fri rörlighet för kapital krävs det att den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller att den kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 167).
- 17 Enligt Finanzamt och den tyska regeringen utgör den skillnad i behandling som är i fråga i målet vid den nationella domstolen en del av de övergångsbestämmelser som medlemsstaterna måste kunna genomföra med ett visst handlingsutrymme för att på lång sikt kunna anpassa det tyska bolagsskattesystemet så att det överensstämmer med gemenskapsrätten och för att avskaffa eventuell diskriminering. För att skattebördan skall bli identisk i fråga om investeringar som företas i Tyskland och sådana investeringar som företas i utlandet gäller närmare bestämt att det tyska bolagsskattesystemets förfarande med fullt avdrag har ersatts med det förfarande som innebär att inkomsten sänks med 50 procent.

- 18 Beträffande systemet med fullt avdrag gällde enligt den tyska regeringen att kapitalbolag i princip beskattades med 40 procent. Den vinst som det delade ut till sina aktieägare beskattades endast med 30 procent. Därefter påfördes aktieägaren ännu en gång inkomstskatt på den utdelade vinsten i enlighet med den skattesats som gällde för honom personligen. Aktieägaren kunde emellertid från sin personliga skatteskuld dra av hela den bolagsskatt som kapitalbolaget redan hade erlagt i Tyskland. På detta sätt undveks dubbelbeskattning av vinsten.
- 19 När det däremot gäller förfarandet med en inkomstsänkning på 50 procent gäller enligt nämnda regering att kapitalbolaget endast beskattas efter en enhetlig skattesats på 25 procent för vinst som hänför sig till räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2000, oberoende av om bolaget delar ut den realiserade vinsten till sina aktieägare eller ej. Den aktieägare som erhåller utdelning kan inte längre dra av bolagsskatten, men behöver samtidigt bara deklarerat hälften av utdelningen som inkomst av kapital, medan den andra halvan är skattefri. Detta system inverkar parallellt på beskattningen av utdelning och beskattningen av vinst vid avyttring.
- 20 Enligt samma regering gäller inom ramen för förfarandet med inkomstsänkningen på 50 procent att, i motsats till förfarandet med fullt avdrag där full beskattning redan har skett på bolagsnivå, en beskattning av hela vinsten i ett kapitalbolag endast kan ske genom att beskattningen av vinsten på bolagsnivå förenas med beskattningen av halva utdelningen på aktieägarnivå.
- 21 Denna förening, som enligt den tyska regeringen säkerställer full beskattning, skulle rubbas om den procentandel av bolagskapitalet som leder till skattskyldighet vid avyttring av andelar oförändrat förblev 10 procent. I detta fall skulle den aktieägare

som innehar en andel understigande 10 procent nämligen skattefritt kunna avyttra sin andel, i förekommande fall efter det att bolaget under flera år har sparat vinster som inte delats ut.

- 22 Finanzamt och den tyska regeringen har vidare preciserat att det i princip är från och med år 2001 som det nya systemet med förfarandet för en sänkning på 50 procent av inkomsten tillämpas på det vinstutdelande bolagets nivå. På aktieägarnivå tillämpades emellertid förfarandet med fullt avdrag fortfarande under år 2001 om utdelningsinkomsten härrörde från ordinarie vinstutdelningar för år 2000 från ett bolag med hemvist i landet. För dem som erhöll utdelning från utlandet tillämpades däremot förfarandet med inkomstsänkningen på 50 procent utan övergångsperiod, varför dessa inte omfattades av förfarandet med fullt avdrag enligt tidigare gällande rätt.
- 23 När det gäller frågan huruvida en sådan skillnad i behandling som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen avser situationer som objektivt sett är jämförbara, skall den situation i vilken en aktieägare som innehade andelar i ett bolag utan hemvist i landet befann sig i år 2001 jämföras med situationen samma år för en aktieägare som innehade andelar i ett bolag med hemvist i landet. Det saknas alltså, i motsats till vad den tyska regeringen har föreslagit, anledning att jämföra situationen för en aktieägare som före år 2001 innehade andelar i ett bolag utan hemvist i landet med den påstått förmånligare situation som aktieägaren befann sig i från och med det året.
- 24 Förfarandet med sänkningen på 50 procent av inkomsten infördes dock, enligt vad den tyska regeringen själv har uppgett, just för att avskaffa eventuell diskriminering mellan investeringar i bolag med hemvist i landet och investeringar i bolag utan

hemvist i landet, och det synes därför inte kunna ifrågasättas att aktieägarna i dessa två bolagskategorier befinner sig i situationer som objektivt sett är jämförbara när det gäller tillämpningen av en tröskel för beskattning i ett sådant sammanhang som det i målet vid den nationella domstolen.

- 25 Det skall alltså prövas huruvida en sådan skillnad i behandling som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.
- 26 När det för det första gäller argumentet avseende behovet att säkerställa full beskattning konstaterar domstolen att detta påminner om ett argument som grundar sig på skattesystemets inre sammanhang.
- 27 Som Bundesfinanzhof har påpekat i sitt ovannämnda beslut VIII B 107/04, till vilket den hänskjutande domstolen har hänvisat, synes dock en sådan skillnad i behandling som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte kunna rättfärdigas med behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang då det inte för en aktieägare som Per Grønfeldt finns något direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel i form av ett visst skatteuttag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 42, och av den 6 mars 2007 i mål C-292/04, Meilicke m.fl., REG 2007, s. I-1835, punkt 26).
- 28 Argumentet avseende full beskattning gör det visserligen möjligt att förstå varför det nya systemet som är knutet till förfarandet med en sänkning på 50 procent av inkomsten inte infördes förrän år 2002 för de aktieägare som innehar andelar i bolag med hemvist i landet. Då denna typ av bolag fortfarande under år 2000 var skyldiga att erlägga skatt på vinsten inom ramen för det tidigare förfarandet med fullt avdrag,

skedde nämligen sådan "full beskattning" som den tyska regeringen avser när det gäller utdelning som lämnades år 2001. Samma argument kan dock inte anses ha någon relevans för förklaringen av hur en aktieägare med andelar i ett bolag utan hemvist i landet behandlades under år 2001. I ett sådant fall kan sådan "full beskattning", som den tyska regeringen avser, ändå inte uppnås eftersom vinsten i det bolag som saknar hemvist i landet beskattas i en annan medlemsstat.

- 29 Denna tolkning påverkas inte av den av den tyska regeringen påtalade omständigheten att den berörde aktieägaren skulle kunna avyttra sitt andelsinnehav efter det att bolaget under flera år har sparat vinster som inte delats ut. Oavsett om vinsten har sparats eller ej kan det nämligen omöjligen ske någon sådan "full beskattning", som den tyska regeringen avsett, för en sådan aktieägare som Per Grønfeldt.
- 30 Det framgår alltså inte av de handlingar som ingetts i målet vid domstolen att beslutet att år 2001 som kriterium uppställa ett innehav på 1 procent i bolagskapitalet i stället för ett sådant innehav på 10 procent för fastställandet av tröskeln för beskattning av vinsten för en aktieägare krävdes för att säkerställa "full beskattning".
- 31 Av vad som anförts ovan följer att en sådan skillnad i behandling som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte kan anses motiverad av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.
- 32 När det för det andra gäller argumentet att en medlemsstat som avser att på lång sikt tillse att bolagsskattesystemet utformas i överensstämmelse med gemenskapsrätten

och att avskaffa eventuell diskriminering måste få ett visst handlingsutrymme vid införandet av övergångsbestämmelser, erinrar domstolen om att detta utrymme alltid begränsas genom att de grundläggande friheterna måste iakttas, däribland, vad särskilt beträffar målet vid den nationella domstolen, genom iakttagandet av den fria rörligheten för kapital.

33 Även om sådana övergångsbestämmelser som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, när det gäller beskattning av vinst som realiserats vid avyttring av andelar i bolag med hemvist i landet, kan förklaras av det legitima intresset av att säkerställa en oavbruten övergång från det tidigare systemet till det nya, medger dock inte en sådan omständighet i sig att en sådan skillnad i behandling som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som är till nackdel vid beskattningen av vinst som realiserats vid avyttringen av andelar i bolag som saknar hemvist i landet, kan rättfärdigas.

34 Av de handlingar som ingetts i målet vid domstolen framgår alltså att en sådan skillnad i behandling som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte framstår som motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset.

35 Frågan som ställts skall därmed besvaras enligt följande. Artikel 56 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken vinsten vid avyttring av bolagsandelar i ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat var skattepliktig år 2001 redan om den som avyttrade andelarna, under de senaste fem åren, direkt eller indirekt, hade innehaft en andel på minst 1 procent av bolagskapitalet, medan vinsten vid avyttringen, under i övrigt samma förutsättningar, av bolagsandelar i ett till bolagsskatt obegränsat skattskyldigt kapitalbolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat var skattepliktig år 2001 endast om andelsinnehavet utgjorde ett betydande innehav på minst 10 procent.

Rättegångskostnader

- 36 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 följande:

Artikel 56 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken vinsten vid avyttring av bolagsandelar i ett kapitalbolag med hemvist i en annan medlemsstat var skattepliktig år 2001 redan om den som avyttrade andelarna, under de senaste fem åren, direkt eller indirekt, hade innehaft en andel på minst 1 procent av bolagskapitalet, medan vinsten vid avyttringen, under i övrigt samma förutsättningar, av bolagsandelar i ett till bolagsskatt obegränsat skattskyldigt kapitalbolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat var skattepliktig år 2001 endast om andelsinnehavet utgjorde ett betydande innehav på minst 10 procent.

Underskrifter