FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 13. marts 2003 [1]

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse er indgivet til Domstolen af Finanzgericht Berlin (Tyskland) og vedrører den indkomstskattemæssige stilling for en nederlandsk statsborger, der ikke er hjemmehørende i, men har præsteret tjenesteydelser i Tyskland. Denne grænseoverskridende situation reguleres af dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 16. juni 1959 mellem Kongeriget Nederlandene og Forbundsrepublikken Tyskland [2].

I — Relevante nationale retsregler

2. Den tyske lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz) i sin 1996-udgave (herefter »EStG 1996«) sondrer mellem beskatning af hjemmehørende, som er fuldt skattepligtige, og beskatning af ikke-hjemmehørende, som er begrænset skattepligtige. EStG 1996 bestemmer, at fuldt skattepligtiges nettoindkomst beskattes efter en progressiv skala, der omfatter et skattefrit bundfradrag.

3. § 50a, stk. 4, i EStG 1996 omhandler beskatning af begrænset skattepligtige personer, dvs. personer, som hverken har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, og som beskattes af den indkomst, de oppebærer i denne stat. Det fremgår af lovens § 50a, stk. 4:

»For personer, der er begrænset skattepligtige, opkræves indkomstskatten ved indeholde af skat

i indkomst oppebåret ved kunstneriske, sportslige eller lignende ydelser præsteret i indlandet eller for udnyttelsen af disse ydelser i indlandet, herunder indkomst ved andre ydelser forbundet hermed, uanset hvem der modtager indtægterne [...]

[...]

1 — Originalsprog: fransk.
2 — BGBl. 1960 II, s. 1782.

Skattesatsen andrager 25% af indtægten [...]«

4. Indkomst i medfør af § 50a, stk. 4, i EStG 1996 omfatter alle formuegoder, der består af penge eller kan opgøres i penge, og som tilfalder den skattepligtige, uden fradrag af erhvervsmæssige udgifter, ekstraordinære omkostninger eller afgifter.

5. Med skatteindeholdelsen anses indkomstskatten principielt for endelig erlagt. Loven indeholder ingen procedure for tilbagebetaling [3]. Undtagelse gøres kun, såfremt de erhvervsmæssige udgifter overstiger halvdelen af indkomsten [4].

6. § 1, stk. 3, i EStG 1996 bestemmer, at visse personer, der er omfattet af anvendelsesområdet for § 50a, kan anmode om at blive behandlet som fuldt skattepligtige. I dette tilfælde bringes deres beskatning (efterfølgende) på linje med fuldt skattepligtiges beskatning. Begrænset skattepligtige har kun denne ret, hvis en af følgende betingelser er opfyldt: Enten skal 90% af indkomsten i kalenderåret være beskattet i Tyskland, eller også skal indkomst, der ikke beskattes i Tyskland, højst andrage 12 000 DEM for kalenderåret.

7. For personer, som benytter sig af denne ret, gælder samme regler i EStG 1996 som for fuldt skattepligtige. Disses beskatningsgrundlag er efter den tyske lov nettooverskuddet af indkomst fra selvstændigt erhverv (indtægter med fradrag af faktiske omkostninger). Derudover beskattes deres indkomst efter en progressiv skatteskala, der omfatter et skattefrit bundfradrag [5].

II — Sagens faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

8. Arnoud Gerritse er nederlandsk statsborger og drev selvstændig erhvervsvirksomhed i Tyskland i kalenderåret 1996. Han optrådte som janitshar på en radiostation i Berlin den 25. april 1996. Hans vederlag var på 6 007,55 DEM. Radiostationen indeholdt indkomstskat med et fast beløb på 25% [6], nemlig 1 501,89 DEM, samt et yderligere solidaritetstillæg på 112,64 DEM.

3 — EStG 1996, § 50, stk. 5.

4 — EStG 1997, § 50, stk. 5, nr. 3, andet punktum, finder anvendelse med tilbagevirkende kraft på vederlag modtaget efter den 31.12.1995.

5 — For 1996 androg det skattefrie bundfradrag 12 095 DEM (EStG 1996, § 32a).

6 — I medfør af EStG 1996, § 50a, stk. 4.

9. I løbet af samme år havde Arnoud Gerritse ligeledes en bruttoindkomst på ca. 55 000 DEM i sin bopælsstat, Nederlandene, samt i Belgien.

10. I medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Kongeriget Nederlandene og Forbundsrepublikken Tyskland skal de af Arnoud Gerritses indkomst, der er optjent i Tyskland, indkomstbeskattes i denne medlemsstat. Efter tysk lovgivning beregnes denne skat ud fra en fast sats på 25% af bruttoindkomsten.

11. Den 4. september 1998 anmodede Arnoud Gerritse i medfør af § 1, stk. 3, i EStG 1996 Finanzamt Neukölln-Nord (Tyskland) om at blive skatteansat som fuldt skattepligtig.

12. Denne myndighed afslog anmodningen ved afgørelse af 3. december 1998.

13. Arnoud Gerritse indbragte afgørelsen for Finanzgericht Berlin. Han gjorde gældende, at han efter »Biehl«-dommen [7] samt fællesskabsrettens princip om forbud mod forskelsbehandling, har ret til at blive beskattet som fuldt skattepligtig, idet en person med bopæl i Tyskland i en lignende situation ikke behøvede at betale skat, i kraft af det skattefrie bundfradrag på 12 095 DEM [8].

III — Det præjudicielle spørgsmål

14. Finanzgericht Berlin besluttede at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i strid med EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF), at en nederlandsk statsborger, der i Forbundsrepublikken Tyskland i kalenderåret har en skattepligtig nettoindkomst på ca. 5 000,00 DEM ved selvstændig virksomhed, i henhold til § 50a, stk. 4, første punktum, nr. 1, samt andet punktum, i Einkommensteuergesetz af 1996 pålægges en skatteindeholdelse på 25% af (brutto)indtægten på ca. 6 000,00 DEM med tillæg af solidaritetstillæg, som skyldneren af honorarvederlaget skal foretage, og ikke har mulighed for at få den betalte skat helt eller delvist tilbagebetalt ved fremsættelse af et tilbagebetalingskrav eller en anmodning om skatteligning?«

7 — Dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Sml. I, s. 1779.

8 — EStG 1996, § 32a, stk. 1, 2. punktum, nr. 1.

IV — Vurdering

15. Jeg er enig med både Arnoud Gerritse og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i, at Finanzgericht Berlins spørgsmål skal forstås således, at det vedrører EF-traktatens artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF) og ikke traktatens artikel 52[9]. Den situation, sagen drejer sig om, falder nemlig i kraft af den tidsbegrænsede karakter af sagsøgers selvstændige erhvervsvirksomhed inden for området for traktatens bestemmelser om fri udveksling af tjenesteydelser[10].

16. Indledningsvis bør det nævnes, at den tyske lovgivning indeholder forskellige skattesatser alt efter, om der er tale om indkomst fra fuldt skattepligtige, de hjemmehørende, eller om der er tale om begrænset skattepligtige, dvs. de ikke-hjemmehørende. Helt konkret anvender den tyske lovgivning en progressiv skattesats, der omfatter et skattefrit bundfradrag for hjemmehørende, men en fast sats på 25% for ikke-hjemmehørende.

17. For det andet behandles erhvervsmæssige udgifter forskelligt efter tysk lovgivning alt efter, om der er tale om indkomst fra personer, der er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende. Nærmere bestemt er det muligt for en hjemmehørende at trække disse udgifter fra sin skattepligtige indkomst, hvorimod ikke-hjemmehørende ingen muligheder har for fradrag i deres skattepligtige indkomst.

18. På baggrund af disse forhold må det præjudicielle spørgsmål således forstås som et spørgsmål om, hvorvidt traktatens artikel 59 er til hinder for en national indkomstskattelovgivning som den foreliggende, der gør forskel på hjemmehørende og ikke-hjemmehørende. For det første beskattes hjemmehørende efter en progressiv skatteskala, der omfatter et skattefrit bundfradrag, hvorimod ikke-hjemmehørende beskattes med en fast sats, For det andet beskattes hjemmehørende på grundlag af deres nettoindkomst efter fradrag af erhvervsmæssige udgifter, hvorimod ikke-hjemmehørende beskattes af deres bruttoindkomst uden fradrag af disse udgifter.

19. Det fremgår af Domstolens faste retspraksis, at »selv om bestemmelser om direkte skatter på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke som sådanne henhører under Fællesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence«[11]. Deraf følger, at medlemssta-

9 — Jf. dom af 20.3.1986, sag 35/85, Tissier, Sml. s. 1207, præmis 9.

10 — Jf. dom af 30.11.1995, sag C-55/94, Gebhard, Sml. I, s. 4165, præmis 39.

11 — Jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 36, af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 20, og af 15.1.2002, sag C-55/00, Gottardo, Sml. I, s. 413, præmis 32.

terne i deres udøvelse af denne kompetence ikke må modarbejde grundlæggende fællesskabsretlige principper som den frie udveksling af tjenesteydelser [12].

20. På samme måde har Domstolen fastslået, at »i lyset af og med henblik på at opnå formålene med det indre marked bemærkes, at traktatens artikel 59 er til hinder for anvendelse af enhver national bestemmelse, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat« [13].

A — *Den faste skattesats på 25%*

21. I den første del af sit præjudicielle spørgsmål stiller den forelæggende ret spørgsmålet om, hvorvidt traktatens artikel 59 er til hinder for en national indkomstskattelovgivning som den i sagen omhandlede, der beskatter indkomst forskelligt, alt efter om den skattepligtige er hjemmehørende eller ej, og hvorefter den hjemmehørende beskattes ud fra en progressiv skatteskala, der omfatter et skattefrit bundfradrag, mens den ikke-hjemmehørende beskattes med en fast sats.

22. Efter min opfattelse er anvendelsen af en fast sats på 25% af Arnoud Gerritses indkomst i Tyskland, i stedet for anvendelsen af en progressiv skattesats med bundfradrag, ikke i strid med traktatens bestemmelser om fri udveksling af tjenesteydelser.

23. Efter fast retspraksis [14] forbyder bestemmelserne om ligebehandling ikke alene åbenlys forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men tillige alle sådanne skjulte former for forskelsbehandling, der på grundlag af andre sondringskriterier faktisk fører til samme resultat.

24. En national lovgivning, der finder anvendelse uafhængigt af den skattepligtiges nationalitet, men som sondrer ud fra et bopælskriterium, således at den ikke giver personer, der ikke er hjemmehørende på det nationale område, samme skattemæssige fordele som hjemmehørende, risikerer således primært at være til skade for andre medlemsstaters statsborgere. Ikke-hjemmehørende er nemlig oftest udenlandske statsborgere [15].

25. Endvidere bemærkes, at forskelsbehandling efter fast retspraksis kun kan

12 — Jf. domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 31, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 22.

13 — Jf. dom af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 29. Jf. ligeledes dom af 5.10.1994, sag C-381/93, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5145, præmis 17.

14 — Jf. dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11, og af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 4.

15 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 28.

bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer [16].

26. Imidlertid er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende med hensyn til direkte skatter som udgangspunkt ikke sammenlignelig [17]. Derfor er det muligt for en medlemsstat på dette område at fastsætte forskellige regler, der behandler hjemmehørende forskelligt fra ikke-hjemmehørende.

27. I denne sag oppebærer Arnoud Gerritse hovedparten af sin indkomst i sin bopælsstat og den del af hans indkomst, som følger af virksomhed i Tyskland, er meget begrænset. Arnoud Gerritses situation kan ikke sammenlignes med en tysk hjemmehørendes, idet der er objektive forskelle både med hensyn til indkomstens kilde, den personlige skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold [18].

28. De objektive forskelle i situationen kan danne grundlag for en forskellig behandling i kraft af anvendelsen af forskellige regler som i den foreliggende sag [19]. Dog må denne forskellige behandling ikke være til hinder for den frie udveksling af tjenesteydelser eller være til ulempe for Arnoud Gerritse.

29. Det bør derfor undersøges, om anvendelsen af den faste skattesats i stedet for anvendelsen af den progressive skatteskala med skattefrit bundfradrag i den foreliggende sag var til ulempe for Arnoud Gerritses virksomhed i Tyskland og derved var i strid med princippet om fri udveksling af tjenesteydelser.

30. For at få klarhed over dette, må det først undersøges, om Arnoud Gerritse faktisk kunne kræve et skattefrit bundfradrag af en del af sin indkomst. Derefter må det undersøges, om anvendelsen af den faste sats på 25% frem for den progressive sats udgjorde en faktisk ulempe for Arnoud Gerritse.

31. Finanzamt Berlin [20], den finske regering [21] og Kommissionen [22] finder, at der ikke er grundlag for at tage hensyn til det

16 — Samme dom, præmis 30.

17 — Samme dom, præmis 31, 33 og 34.

18 — Jf. Wielockx-dommen, præmis 18, Schumacker-dommen, præmis 31 ff., Asscher-dommen, præmis 41, Gschwind-dommen, præmis 22, og dom af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, præmis 21.

19 — Jf. i den henseende Schumacker-dommen, præmis 36-38, og Asscher-dommen, præmis 42.

20 — Jf. skriftlige indlæg (s. 3).

21 — Jf. skriftlige indlæg (punkt 10).

22 — Jf. skriftlige indlæg (punkt 31 og 32).

skattefrie bundfradrag i medfør af den tyske lovgivning for så vidt angår Arnoud Gerritse, idet bestemmelsen har et socialt formål. Den har til formål at sikre skattepligtige et helt skattefrit eksistensminimum.

32. Dette er også min opfattelse. Efter fast retspraksis tilfalder det bopælsstaten, hvor en person modtagerhovedparten af sin indkomst, at sikre denne et eksistensminimum, men således ikke andre medlemsstater, hvor den pågældende person ligeledes har indkomst[23]. I den pågældende sag er det derfor ikke Forbundsrepublikken Tyskland, der skal sikre Arnoud Gerritse et eksistensmimimum, eftersom han kun oppebærer en meget lille del af sin indkomst dér.

33. Hvad angår den her anvendte faste sats på 25% vil jeg henvise til Asscher-dommen, hvori Domstolen udtalte, at man ikke kan beskatte en person med bopæl i udlandet højere end en person med bopæl i landet, i hvert fald ikke, når den indkomst, den ikke-hjemmehørende tjener i den stat, hvor virksomheden udøves, i bopælsstaten indgår i skatteberegningen med forhøjet progressivitet[24].

34. Begge disse betingelser er opfyldt i den foreliggende sag.

35. For det første medregner bopælsstaten, Nederlandene, i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten også indkomst fra Tyskland i den progressive skatteskala i beregningen af Arnoud Gerritses globalindkomst. Den nederlandske regering fremhæver i sit svar til Domstolen, at der tages hensyn til skat betalt i de forskellige stater, hvor den pågældende har udøvet virksomhed, og at denne skat trækkes fra globalindkomsten[25]. Således er Arnoud Gerritse fritaget for skat af den indkomst, der stammer fra Tyskland med henvisning til den frie udveksling af tjenesteydelser. Denne skattefritagelse trækkes fra den skat, der svares af globalindkomsten.

36. For det andet har Kommissionen i sine skriftlige indlæg[26] godtgjort, at anvendelsen af den tyske lovgivnings progressive skattesats på Arnoud Gerritses indkomst ville medføre, at skattesatsen ville være sammenlignelig med den sats på 25%, som han blev pålagt.

37. Konkret ville Arnoud Gerritses gennemsnitlige skattesats beregnet ud fra hans nettoindkomst og skatteskalaen i EStG 1996 være på 26,5%. Kommissionen konkluderer derfor med rette, at der på baggrund af denne sats ikke foreligger forskelsbehandling. I Arnoud Gerritses tilfælde stiller satsen på 25%, som fastsat efter

23 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 32, og Gschwind-dommen, præmis 22.

24 — Præmis 45 ff.

25 — Jf. den nederlandske regerings svar på Domstolens spørgsmål (s. 2).

26 — Punkt 27 ff.

EStG 1996, ham ikke ringere end en hjemmehørende, der ansættes efter den progressive sats.

38. Bestemmelsen i den tyske lov, som i den foreliggende sag indeholder en fast skattesats på 25%, er derfor ikke i strid med traktatens bestemmelser om fri udveksling af tjenesteydelser.

B — *Muligheden for fradrag af erhvervsmæssige udgifter*

39. Indledningsvis skal det bemærkes, at det i medfør af EStG 1996 er nettoindkomsten efter fradrag af erhvervsmæssige udgifter, der udgør beregningsgrundlaget for indkomstskat for hjemmehørende, mens det er bruttoindkomsten uden dette fradrag for ikke-hjemmehørende [27].

40. I den anden del af sit præjudicielle spørgsmål stiller den forelæggende ret spørgsmålet om, hvorvidt traktatens artikel 59 er til hinder for en national lovgivning som den foreliggende, efter hvilken hjemmehørende og ikke-hjemmehørende beskattes forskelligt, idet den for de førstnævnte lægger nettoindkomst efter fradrag af erhvervsmæssige til grund for skatteberegningen og for de sidstnævnte bruttoindkomsten uden fradrag af disse udgifter.

41. Efter min overbevisning er den tyske lovgivning faktisk til ulempe for Arnoud Gerritse.

42. Jeg har ovenfor fremhævet, at en medlemsstat på området for direkte skatter kan anvende forskellige regler for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende. Dog må de regler, som finder anvendelse på ikke-hjemmehørende, ikke stille dem ringere ved udøvelsen af deres virksomhed i henhold til fællesskabsreglerne.

43. Den ulempe, Arnoud Gerritse hævder at være udsat for som følge af den tyske lovgivnings forskellige behandling, er åbenlys [28]. Arnoud Gerritse, som ikke har mulighed for at trække erhvervsmæssige udgifter og faktiske omkostninger fra de indtægter, han har haft som følge af sin virksomhed, beskattes derfor med et større beløb end hjemmehørende, idet disse, med

27 — EStG 1997, § 50, stk. 5, nr. 3, 2. punktum, der anvendes med tilbagevirkende kraft på vederlag modtaget efter den 31.12.1995

28 — Jf. ligeledes på dette punkt D. Molenaar, »Obstacles for International Performing Artists«, *European Taxation*, bind 42, nummer 4, april 2002, s. 149, specielt s. 150-151. Forfatteren henleder opmærksomheden på den officielle kommentar til artikel 17 i OECD's (Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling) modelkonvention for dobbeltbeskatning, efter hvilken fradrag af erhvervsmæssige skal ske i virksomhedslandet. Forfatteren påpeger dog, at OECD afholder sig fra at angive, hvordan disse fradrag skal gennemføres. Forfatteren gentager professor Sandlers synspunkt, fremført under IFA-kongressen i Cannes 1995, efter hvilket den omstændighed, at erhvervsmæssige udgifter ikke kan trækkes fra, må betegnes som en reel hindring.

samme indkomst, kan trække deres erhvervsmæssige udgifter fra.

44. Derudover kan Arnoud Gerritse ikke efterfølgende i sin bopælsstat trække disse udgifter fra.

45. Under disse omstændigheder er jeg af den opfattelse, at der i den tyske lovgivning, som i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsten finder anvendelse ved beskatningen af Arnoud Gerritses indkomst i Tyskland, bør være mulighed for at tillade fradrag af erhvervsmæssige udgifter, som er afholdt med henblik på denne indkomst. Ved ikke at tillade dette, stiller den tyske lovgivning Arnoud Gerritse ringere end hjemmehørende, der udøver samme virksomhed, og som kun beskattes af deres nettoindkomst.

46. Den ulempe, Arnoud Gerritse er udsat for, følger af en forskellig behandling i medfør af den tyske lovgivning, der baserer sig på et bopælskriterium. En sådan forskellig behandling udgør således indirekte forskelsbehandling.

47. Det bør undersøges, om denne forskelsbehandling kunne være berettiget. Indtil videre er den tyske regering ikke indtrådt i sagen, og Finanzamt Berlin har ikke fremført nogen argumenter, der retfærdiggør den forskelsbehandling, der følger af den nationale lovgivning.

48. Som den forelæggende ret med rette fremhæver, kan den manglende fradragsmulighed for erhvervsmæssige udgifter ikke begrundes ud fra det såkaldte »princip om skattesystemets sammenhæng«. Nødvendigheden af at sikre sammenhængen i et skattesystem er blevet anerkendt i Bachmann-dommen og i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien[29], således at lovgivning, der ellers begrænser de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder, alligevel er blevet anset for berettigede.

49. I den foreliggende sag medfører den tyske lovgivning, hvorefter ikke-hjemmehørendes indkomst beskattes med en fast sats på 25%, på ingen måde, selv ikke ud fra hensynet til skattesystemets sammenhæng, at det er disses bruttoindkomst, der bør beskattes.

50. Som følge heraf er fællesskabsretten til hinder for bestemmelserne i den tyske indkomstskattelovgivning, hvorefter hjemmehørende og ikke-hjemmehørende behandles forskelligt, idet de førstnævnte pålægges skat af nettoindkomsten, mens de sidstnævnte pålægges skat af bruttoindkomsten.

29 — Jf. Bachmann-dommen, præmis 21-23, og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 14-16.

V — Forslag til afgørelse

51. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer det forelagte spørgsmål således:

»1) EF-traktatens artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF) er ikke til hinder for en national lovgivning som den foreliggende, der beskatter hjemmehørende og ikke-hjemmehørende forskelligt, idet der anvendes en progressiv skala, der omfatter et skattefrit bundfradrag for de førstnævnte, men en fast sats for de sidstnævnte.

2) Til gengæld er nævnte artikel til hinder for en national lovgivning, der beskatter hjemmehørende og ikke-hjemmehørende forskelligt, idet de førstnævnte pålægges skat af nettoindkomsten efter fradrag af erhvervsmæssige udgifter, mens de sidstnævnte pålægges skat af bruttoindkomsten uden disse fradrag.«