DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

6. juli 2006 *

I sag C-346/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 26. maj 2004, indgået til Domstolen den 12. august 2004, i sagen:

Robert Hans Conijn

mod

Finanzamt Hamburg-Nord,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (refererende dommer) og A. Ó Caoimh,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den tyske regering ved C.D. Quassowski og A. Tiemann, som befuldmægtigede

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

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 9. marts 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag anlagt af Robert Hans Conijn og Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, hvis opgaver pr. 1. marts 2005 er blevet overtaget af Finanzamt Hamburg-Nord (herefter »Finanzamt«). Robert Hans Conijn har nedlagt påstand om, at han tilstås ret til i sin skattepligtige indkomst at fradrage udgifter afholdt til rådgivning om udarbejdelse af hans selvangivelse vedrørende indkomst oppebåret i Tyskland som begrænset skattepligtig.

De nationale bestemmelser

3 Ifølge Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) i udgaven fra 1997 (herefter »EStG 1997«) skelnes der mellem henholdsvis ubegrænset skattepligtige personer, som er hjemmehørende i Tyskland, og begrænset skattepligtige personer, der ikke er hjemmehørende i Tyskland, men som er skattepligtige her for så vidt angår den indkomst, de oppebærer i denne stat.

4 EStG 1997's § 15, stk. 1, nr. 2, der vedrører indtægter fra håndværksmæssig, erhvervsmæssig eller handelsmæssig virksomhed, er affattet således:

»1. Ved indtægter fra håndværksmæssig, erhvervsmæssig eller handelsmæssig virksomhed forstås:

1) [...]

2) andele af udbytte, der tildeles selskabsdeltagere i et »interessentskab« (»Offene Handelsgesellschaft«), »Kommanditselskab« og andre selskaber, i hvilke selskabsdeltageren skal være anset for indehaver (eller medindehaver), tillige med de vederlag, som selskabsdeltageren har oppebåret for sin virksomhed i selskabets tjeneste eller for ydelse af lån eller goder, der er stillet til rådighed. En selskabsdeltager, som indirekte ejer en selskabsandel gennem et eller flere personselskaber, sidestilles med en selskabsdeltager, som direkte har andel i selskabet; han anses for medindehaver i det selskab, hvori han er indirekte selskabsdeltager, hvis han selv og de personselskaber, gennem hvilke han besidder sin andel, kan betragtes som medindehavere i de personselskaber, som de er direkte deltagere i.«

5 EStG 1997's § 49, stk. 1, nr. 2, litra a), bestemmer, at indtægter fra erhvervsmæssig og handelsmæssig virksomhed udgør skattepligtig indkomst.

6 I medfør af EStG 1997's § 50, stk. 1, kan personer, der er begrænset skattepligtige i Tyskland, ikke fradrage omkostninger til skatterådgivning som særlige udgifter i modsætning til ubegrænset skattepligtige, der kan fradrage disse i medfør af EStG 1997's § 10, stk. 1, nr. 6.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Robert Hans Conijn, der er nederlandsk statsborger og bosat i Nederlandene, oppebar i 1998 som indehaver af arvede ejerandele i et tysk kommanditselskab

indtægter fra erhvervsvirksomhed i Tyskland på 146 373,50 DEM. De tyske indtægter udgjorde mindre end 90% af hans globalindkomst.

8 I sin selvangivelse for 1998 fradrog Robert Hans Conijn som særlige udgifter i henhold til EStG 1997's § 10, stk. 1, nr. 6, i sin skattepligtige indkomst 1 046 DEM for skatterådgivning, som han havde benyttet i forbindelse med udarbejdelse af sin selvangivelse vedrørende Tyskland. Under henvisning til EStG 1997's § 50, stk. 1, afslog Finanzamt at indrømme ham fradrag for disse udgifter.

9 Robert Hans Conijn anlagde sag til prøvelse af dette afslag ved Finanzgericht Hamburg. Dommen, der blev afsagt den 11. november 2003, gav ham ikke medhold. Han har herefter indanket dommen til »revision« for Bundesfinanzhof med påstand om, at Finanzgerichts dom ophæves, og at det fastslås, at udgifterne til skatterådgivning er fradragsberettigede. Finanzamt har nedlagt påstand om stadfæstelse.

10 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen det følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i strid med traktatens artikel 52 [...], at en statsborger i en anden medlemsstat, der er begrænset skattepligtig i Tyskland, i modsætning til en ubegrænset skattepligtig ikke kan fradrage sine udgifter til skatterådgivning som særlige udgifter i sin nettoindkomst?«

Om det præjudicielle spørgsmål

11 Den forelæggende ret spørger i det væsentlige, om traktatens artikel 52 er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der ikke giver en begrænset skattepligtig mulighed for i sin skattepligtige indkomst at fradrage udgifter til skatterådgivning som særlige udgifter med henblik på udarbejdelsen af hans selvangivelse, på samme måde som en ubegrænset skattepligtig.

12 I henhold til fast retspraksis indebærer den frihed, andre medlemsstaters statsborgere har til at etablere sig på en anden medlemsstats område, en adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere (jf. bl.a. dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 13, af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 22, og af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 27).

13 Robert Hans Conijn beskattes i Tyskland i medfør af EStG's § 49 på grundlag af sine indtægter fra erhvervs- og handelsmæssig virksomhed i denne medlemsstat. Det fremgår, at han direkte på grundlag af denne virksomhed beskattes af udbyttet fra kommanditselskabet, og han anses på dette grundlag for selv at udøve erhvervsvirksomhed ifølge den nationale skattelovgivning.

14 Selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse udøve den under overholdelse af fællesskabsretten (jf. bl.a. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 6.6.2000, sag C-35/98,

Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 32, og af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 25).

15 Således må nationale fiskale bestemmelser ikke udgøre en åbenlys eller skjult forskelsbehandling begrundet i nationalitet (jf. bl.a. Wielockx-dommen, præmis 16, og dom af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 75).

16 Den omstændighed, at en medlemsstat undlader at tillægge en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som den tillægger hjemmehørende, er ikke i almindelighed diskriminerende, når der tages hensyn til de objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i, såvel i forhold til indtægtskilderne som den personlige skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 34, og af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 23).

17 Bopælen udgør i øvrigt det skattemæssige tilknytningsmoment, som i almindelighed lægges til grund i gældende international skatteret — herunder også i den modelkonvention, som er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) (modeloverenskomsten vedrørende dobbeltbeskatning af indtægter og formue, rapport fra OECD's udvalg for beskatning, 1977, udgaven af 29.4.2000) — med henblik på at fordele beskatningskompetencen mellem staterne i tilfælde, hvor forholdene har tilknytning til udlandet.

18 I det foreliggende tilfælde fremgår det af sagsakterne, at Robert Hans Conijn, der er bosat i Nederlandene, har oppebåret mindre end 90% af sin globalindkomst på det tyske territorium.

19 Spørgsmålet er således, hvorvidt den objektive forskel mellem den situation, som en sådan ikke-hjemmehørende befinder sig i, og den situation, som en hjemmehørende befinder sig i, indebærer, at det er lovligt, at nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede ikke giver den ikke-hjemmehørende fradragsret for udgifter til skatterådgivning, mens den hjemmehørende kan fradrage disse i sin selvangivelse.

20 Hvad angår udgifter, der umiddelbart har sammenhæng med en begrænset skattepligtiges indtægter, har Domstolen fastslået, at den begrænset skattepligtige skal behandles på samme måde som den ubegrænset skattepligtige for så vidt angår udgifter, såsom erhvervsmæssige udgifter, der hænger sammen med en virksomhed i en anden medlemsstat (jf. dom af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 27).

21 For så vidt angår udgifter til skatterådgivning kan den omstændighed, at de ubegrænset skattepligtige kan fradrage disse som »særlige udgifter«, ifølge den tyske regering forklares med, at disse udgifter er nødvendige, fordi den nationale skatteret er kompliceret.

22 Udgifter til skatterådgivning, som de i hovedsagen omhandlede, blev afholdt af Robert Hans Conijn med henblik på udarbejdelse af hans selvangivelse vedrørende de indtægter, som han har oppebåret i Tyskland. Hans forpligtelse til at udarbejde selvangivelse skyldes, at han oppebærer indtægter i denne medlemsstat. Udgifterne til skatterådgivning har således direkte sammenhæng med den indkomst, der beskattes i denne medlemsstat, hvilket betyder, at de belaster samtlige skattepligtige på samme måde, uanset om de er hjemmehørende eller ej.

23 Desuden befinder de hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige sig i en sammenlignelig situation for så vidt angår den komplicerede nationale skatteret.

Fradragsretten, som har til formål at kompensere de udgifter, der afholdes i forbindelse med skatterådgivning, og som er tilstået hjemmehørende, bør således også kunne finde anvendelse på ikke-hjemmehørende, som står over for det samme komplicerede nationale skattesystem.

24 Under disse omstændigheder befinder de hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige sig i en sammenlignelig situation hvad angår muligheden for at fradrage udgifter til skatterådgivning som særlige udgifter, og den nationale bestemmelse, der ikke tillægger ikke-hjemmehørende denne fradragsmulighed, udgør en ulovlig restriktion, jf. traktatens artikel 52.

25 Da der ikke for Domstolen er fremført præcise argumenter, som kan begrunde en sådan forskellig behandling, må det antages, at der er risiko for, at den nationale bestemmelse først og fremmest vil kunne være til skade for statsborgere fra andre medlemsstater, og den udgør således en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

26 Følgelig skal det forelagte spørgsmål besvares med, at traktatens artikel 52 er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der ikke tillægger en begrænset skattepligtig mulighed for i sin skattepligtige indkomst at fradrage udgifter til skatterådgivning som særlige udgifter ved udarbejdelse af selvangivelse på samme måde som en ubegrænset skattepligtig.

Sagens omkostninger

27 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der ikke tillægger en begrænset skattepligtig mulighed for i sin skattepligtige indkomst at fradrage udgifter til skatterådgivning som særlige udgifter ved udarbejdelse af selvangivelse på samme måde som en ubegrænset skattepligtig.

Underskrifter