DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 6 juli 2006 *

I mål C-346/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Tyskland), genom beslut av den 26 maj 2004 som inkom till domstolen den 12 augusti 2004, i målet

Robert Hans Conijn

mot

Finanzamt Hamburg-Nord,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (referent) och A. Ó Caoimh,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Tysklands regering, genom C.D. Quassowski och A. Tiemann, båda i egenskap av ombud,

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

och efter att den 9 mars 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Robert Hans Conijn och Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, vars uppgifter övertogs av Finanzamt Hamburg-Nord (nedan kallat Finanzamt) den 1 mars 2005. Robert Hans Conijn har yrkat att han skall ges rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av de kostnader för skatterådgivning som han haft för upprättandet av sin självdeklaration avseende inkomster som han uppburit i Tyskland i egenskap av begränsat skattskyldig person.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 Enligt Einkommensteuergesetz (lag om inkomstskatt) i 1997 års lydelse (nedan kallad EStG 1997) görs en skillnad mellan i Tyskland bosatta personer som är skattskyldiga för hela sin inkomst och i Tyskland ej bosatta personer som är begränsat skattskyldiga där för inkomst som de uppbär i denna stat.

4 15 § första stycket punkt 2 EStG 1997 avser inkomst av näringsverksamhet och har följande lydelse:

"1. Med inkomst av näringsverksamhet avses följande:

1) ...

2) [V]instandelar som tillkommer bolagsmän i ett 'Offene Handelsgesellschaft', 'Kommanditgesellschaft' eller i andra bolag i vilka bolagsmannen skall anses som företagare (eller medföretagare), samt den ersättning som bolagsmannen erhåller från bolaget för sitt arbete i bolaget eller för beviljade lån respektive överlåtelse av tillgångar. En bolagsman som indirekt äger andel i bolaget via ett eller flera personbolag likställs med en bolagsman som direkt äger andel i bolaget. Bolagsmannen anses utgöra medföretagare i det bolag i vilket han indirekt äger andel om han själv och de personbolag genom vilka han äger sin andel kan anses utgöra medföretagare i de personbolag i vilka de direkt äger andel."

5 I 49 § första stycket punkt 2 a EStG 1997 föreskrivs att inkomst av näringsverksamhet utgör skattepliktig inkomst.

6 Enligt 50 § första stycket EStG 1997 får personer som är begränsat skattskyldiga i Tyskland inte som särskilda omkostnader dra av kostnader för skatterådgivning, något som däremot är tillåtet för obegränsat skattskyldiga personer, vilka har rätt att dra av sådana kostnader med stöd av 10 § första stycket punkt 6 EStG 1997.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Robert Hans Conijn är nederländsk medborgare och bosatt i Nederländerna. Till följd av sin andel tyskt kommanditbolag som han innehade i egenskap av delägare i

ett oskiftat dödsbo, uppbar han år 1998 tysk inkomst av näringsverksamhet med ett belopp av 146 373,50 DEM. Detta belopp utgjorde mindre än 90 procent av hans totala inkomst.

8 I självdeklarationen för år 1998 yrkade Robert Hans Conijn avdrag i enlighet med 10 § första stycket punkt 6 EStG 1997 för särskilda omkostnader med ett belopp av 1 046 DEM från sin skattepliktiga inkomst. Avdraget avsåg kostnader för skatterådgivning för att upprätta självdeklaration i Tyskland. Finanzamt beslutade med stöd av 50 § första stycket EStG 1997 att inte medge yrkat avdrag för dessa kostnader.

9 Robert Hans Conijn överklagade detta beslut till Finanzgericht Hamburg, som i dom av den 11 november 2003 ogillade talan. Robert Hans Conijn väckte till följd därav revisionstalan vid Bundesfinanzhof avseende Finanzgerichts dom och yrkade att Bundesfinanzhof skulle upphäva domen och fastställa att kostnaderna för rådgivningen var avdragsgilla. Finanzamt yrkade att revisionstalan skulle ogillas.

10 Bundesfinanzhof beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Strider det mot artikel 52 i fördraget ... att personer som är begränsat skattskyldiga i en medlemsstat och bosatta i en annan medlemsstat, till skillnad från obegränsat skattskyldiga personer, inte har rätt att från sin bruttoinkomst dra av kostnader för skatterådgivning som särskilda omkostnader?"

Tolkningsfrågan

11 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 52 i fördraget utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en begränsat skattskyldig person inte får dra av kostnader för skatterådgivning som särskilda omkostnader från sin skattepliktiga inkomst, vilket däremot är tillåtet för obegränsat skattskyldiga personer.

12 Enligt fast rättspraxis inbegriper friheten för medborgare från en medlemsstat att etablera sig på en annan medlemsstats territorium även rätten att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringsstaten föreskriver i lagstiftningen för sina egna medborgare (dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 8, av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 22, och av den 13 april 2000 i mål C-521/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 27).

13 Robert Hans Conijn beskattas i Tyskland med stöd av 49 § EStG för sin inkomst av näringsverksamhet i denna medlemsstat. Det framgår att han på grundval av denna verksamhet beskattas direkt för vinster från kommanditbolaget, och han anses i det hänseendet själv vara företagare enligt den nationella skattelagstiftningen.

14 Även om frågor avseende direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall dessa icke desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995,

s. I-2493, punkt 16, av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 32, och av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, REG 2003, s. I-6817, punkt 25).

15 Nationella skattebestämmelser får därmed varken utgöra en öppen eller en dold diskriminering på grund av nationalitet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Wielockx, punkt 16, och dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot, REG 2002, s. I-11819, punkt 75).

16 Att en medlemsstat inte beviljar en i landet ej bosatt person vissa skattemässiga förmåner som den däremot beviljar en i landet bosatt person är emellertid generellt sett inte diskriminerande med hänsyn till att det finns objektiva skillnader såväl i fråga om inkomstkällan som i fråga om skatteförmågan eller i fråga om personliga förhållanden eller familjeförhållanden (dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 34, och av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind, REG 1999, s. I-5451, punkt 23).

17 Hemvistet är för övrigt den anknytningspunkt för skattskyldighet som i allmänhet tillämpas i gällande internationell skatterätt, bland annat i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utvecklings (OECD) modell för dubbelbeskattningsavtal (modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, rapport av OECD:s kommitté för skattefrågor, 1977, i dess lydelse av den 29 april 2000), när det gäller fördelningen av staternas beskattningsbehörighet i situationer som innefattar gränsöverskridande moment.

18 Det framgår i förevarande fall av handlingarna i målet att Robert Hans Conijn, som är bosatt i Nederländerna, uppbar mindre än 90 procent av sin totala inkomst i Tyskland.

19 Frågan blir därmed huruvida den objektiva skillnad som föreligger mellan situationen för en sådan i landet ej bosatt person och situationen för en i landet bosatt person medger att det i en nationell lagstiftning, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, föreskrivs ett förbud mot avdrag för kostnader avseende skatterådgivning som förstnämnda person haft, medan den senare personen får dra av dessa kostnader i sin självdeklaration.

20 När det gäller kostnader som är direkt knutna till inkomster som en begränsat skattskyldig person uppbär, har domstolen slagit fast att en begränsat skattskyldig person skall behandlas på samma sätt som en obegränsat skattskyldig person i fråga om sådana kostnader för intäkternas förvärvande som är knutna till en verksamhet i en annan medlemsstat (se dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I-5933, punkt 27).

21 När det gäller kostnader för skatterådgivning har den tyska regeringen uppgett att rätten för obegränsat skattskyldiga personer att dra av sådana kostnader som särskilda omkostnader förklaras av att dessa kostnader är nödvändiga på grund av det tyska skattesystemets komplexitet.

22 Robert Hans Conijn har haft sådana kostnader för skatterådgivning som är aktuella i målet vid den nationella domstolen i samband med upprättandet av sin självdeklaration avseende inkomster som han uppburit i Tyskland. Skyldigheten att upprätta självdeklaration följer av den omständigheten att han uppbär inkomster i denna medlemsstat. Kostnaderna för skatterådgivning är alltså direkt knutna till de inkomster som beskattas i denna medlemsstat, varför de belastar inkomsterna för samtliga skattskyldiga på samma sätt, oavsett om de är bosatta i landet eller ej.

23 Dessutom befinner sig i landet bosatta personer och i landet ej bosatta personer i jämförbara situationer när det gäller det nationella skattesystemets komplexitet. Den

avdragsrätt som är avsedd att kompensera kostnader för skatterådgivning och som gäller för i landet bosatta skattskyldiga personer skall alltså även gälla för i landet ej bosatta skattskyldiga personer, vilka ju konfronteras med samma komplexitet i det nationella skattesystemet.

24 Med hänsyn till möjligheten att dra av kostnader för skatterådgivning såsom för särskilda omkostnader, skall i landet bosatta respektive i landet ej bosatta skattskyldiga personer under dessa förhållanden anses befinna sig i jämförbara situationer, och den nationella bestämmelse enligt vilken nämnda avdragsrätt nekas i landet ej bosatta personer utgör därmed en inskränkning som är förbjuden enligt artikel 52 i fördraget.

25 Det har till domstolen inte framförts några precisa argument till stöd för den nu redovisade skillnaden i behandling. Domstolen finner därmed att den nationella bestämmelsen riskerar att huvudsakligen verka till nackdel för andra medlemsstaters medborgare och att den alltså innebär en indirekt diskriminering på grund av nationalitet.

26 Frågan som ställts skall alltså besvaras så, att artikel 52 i fördraget utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken begränsat skattskyldiga personer inte har samma rätt som obegränsat skattskyldiga personer att såsom en särskild omkostnad från sin skattepliktiga inkomst dra av kostnader för skatterådgivning som uppkommit i samband med upprättande av självdeklaration.

Rättegångskostnader

27 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 (tredje avdelningen) följande:

Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken begränsat skattskyldiga personer inte har samma rätt som obegränsat skattskyldiga personer att såsom en särskild omkostnad från sin skattepliktiga inkomst dra av kostnader för skatterådgivning som uppkommit i samband med upprättande av självdeklaration.

Underskrifter