FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

fremsat den 26. januar 1999 *

1. Under behandlingen af en sag, der føres mellem et tysk luftfartsselskab, Eurowings Luftverkehrs AG (herefter »Eurowings«), og Finanzamt Dortmund-Unna vedrørende betaling af erhvervsskat (»Gewerbesteuer«), har Finanzgericht Münster anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 59 set i forhold til visse aspekter af Gewerbesteuergesetz (den tyske lov om erhvervsskat, herefter »GewStG«).

De nationale retsregler

2. I henhold til § 2 i GewStG af 21. marts 1991 [1] skal enhver erhvervsvirksomhed, der drives fra et fast forretningssted i Tyskland, betale erhvervsskat.

3. Erhvervsskatten er en realskat, som enhver erhvervsvirksomhed skal svare uafhængigt af virksomhedens skatteevne og de personlige forhold for den, der ejer virksomheden.

4. I henhold til GewStG's § 6 er beskatningsgrundlaget dels resultatet af den erhvervsmæssige virksomhed, dels erhvervskapitalen [2].

5. Resultatet af den erhvervsmæssige virksomhed udgøres af overskuddet, som opgjort efter indkomstskattelovens eller selskabsskattelovens bestemmelser, og i resultatet medregnes nærmere bestemte beløb i henhold til GewStG's § 8, mens det nedsættes med andre beløb i henhold til samme lovs § 9. Beløbene medregnes, eller resultatet nedsættes med det formål at opgøre et objektivt resultat af den erhvervsmæssige virksomhed uden hensyn til, om det er opnået ved egen- eller fremmedfinansiering.

* Originalsprog: fransk.

1 — BGBl. I, s. 814.

2 — Fra og med den 1.1.1998 udgøres beskatningsgrundlaget kun af resultatet af den erhvervsmæssige virksomhed.

6. GewStG's § 8, der har overskriften »Beløb, der medregnes i beskatningsgrundlaget«, bestemmer i nr. 7, at følgende beløb på ny medregnes i resultatet af den erhvervsmæssige virksomhed:

»halvdelen af leje og forpagtningsafgift for benyttelse af anlægsaktiver til brug for virksomheden, der ikke består af fast ejendom, og som ejes af en anden. Dette gælder ikke, for så vidt udlejeren eller bortforpagteren skal svare erhvervsskat af lejen eller forpagtningsafgiften på grundlag af resultatet af erhvervsmæssig virksomhed, medmindre en virksomhed eller en del heraf udlejes eller bortforpagtes, og lejen eller forpagtningsafgiften overstiger 250 000 DEM. Afgørende er det beløb, som lejeren eller forpagteren skal betale til en udlejer eller bortforpagter for benyttelsen af de fremmede formuegoder, der hører til driftssteder på en kommunes område.«

7. I GewStG opstilles der således en formodning for, at det nettoresultat, som opnås af det lejede, udgør halvdelen af den betalte leje.

8. Erhvervskapitalen udgøres af erhvervskapitalens enhedsværdi, som opgjort efter »Bewertungsgesetz« (den tyske lov om værdiansættelse), hvortil kommer beløb, der medregnes i henhold til GewStG's § 12, stk. 2, og beløb, hvormed værdien nedsættes i henhold til GewStG's § 12, stk. 3. Formålet med, at beløb medregnes, og at værdien nedsættes, er at opgøre de egen- og fremmedfinansierede midler, som objektivt står til rådighed for den erhvervsmæssige virksomhed.

9. GewStG's § 12, der har overskriften »Erhvervskapital«, bestemmer i stk. 2, nr. 2, at følgende beløb skal medregnes i den erhvervsmæssige virksomheds enhedsværdi:

»værdien (delværdien) af aktiver, der ikke består af fast ejendom, og som benyttes i virksomheden, men som ejes af en medejer eller tredjemand, for så vidt de ikke indgår i den erhvervsmæssige virksomheds enhedsværdi. Dette gælder ikke, såfremt aktiverne indgår i udlejerens eller bortforpagterens erhvervskapital, medmindre en virksomhed eller en del heraf udlejes eller bortforpagtes, og værdien (delværdien) af de aktiver, der er overladt sammen med virksomheden (en del af virksomheden), og som indgår i udlejerens eller bortforpagterens erhvervskapital, overstiger 2,5 mio. DEM. Afgørende er den samlede værdi af de aktiver, som en lejer eller forpagter har fået overladt af en udlejer eller en bortforpagter til brug på driftsstederne på en kommunes område.«

10. I lighed med, hvad der i henhold til § 8, nr. 7, andet punktum, gælder for lejebeløb, bestemmes det således i GewStG's § 12, stk. 2, nr. 2, andet punktum, for aktiver, der tilhører tredjemand, at værdien ikke skal medregnes i enhedsværdien, hvis der allerede skal svares erhvervsskat af aktiverne hos udlejeren.

11. I Eurowings' indlæg for Domstolen er det oplyst, at erhvervsskatten beregnes i to trin, idet erhvervskapitalen og resultatet af den erhvervsmæssige virksomhed først ganges med en »skatteberegningssats«, som er den samme i hele Forbundsrepublikken Tyskland, og som udgør 0,2% for erhvervskapitalen og 5% for kapitalselskabers resultat. Det herved udregnede »skatteberegningsbeløb« ganges derefter med en udskrivningsprocent, som er fastsat for hver enkelt kommune. Udskrivningsprocenten udgjorde i 1993 fra 0%, f.eks. i Norderfriedrichskoog kommune (i Schleswig-Holstein), til 515% i Frankfurt am Main. I Dortmund, hvor Eurowings er hjemmehørende, var udskrivningsprocenten i 1993 fastsat til 450%.

Hovedsagens faktiske omstændigheder

12. Eurowings udfører linje- og charterflytransport i Tyskland og det øvrige Europa. I 1993 leasede selskabet — for 467 914 DEM — et luftfartøj af Air Tara Ltd, som er et irsk aktieselskab med hjemsted i Shannon. Luftfartøjets delværdi udgjorde 1 320 000 DEM beregnet ud fra brugen af flyet på tysk område. Ved afgørelse af 21. maj 1996 ansatte Finanzamt Dortmund-Unna erhvervsskatten for 1993 efter medregning, i henhold til GewStG's § 8, nr. 7, af halvdelen af den faktiske betalte leje, dvs. 233 957 DEM, i sagsøgerens resultat af den erhvervsmæssige virksomhed. I henhold til GewStG's § 12, stk. 2, medregnede Finanzamt tillige delværdien af det lejede luftfartøj, dvs. 1 320 000 DEM, i erhvervskapitalen.

13. Den 13. juni 1996 påklagede Eurowings Finanzamt Dortmund-Unna's afgørelse, men klagen blev forkastet ved afgørelse af 8. juli 1996. Derefter anlagde Eurowings den 11. juli 1996 sag ved Finanzgericht Münster og gjorde til støtte for sine påstande gældende, at GewStG's § 8, nr. 7, og § 12, stk. 2, var uforenelige med EF-traktatens artikel 59 ff.

14. Finanzgericht har anført, at Eurowings i henhold til fællesskabsretten kan påberåbe sig en forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til traktatens artikel 59, også selv om det ikke er Eurowings, der umiddelbart udsættes for forskelsbehandlingen, men den rammer det irske selskab som udlejer.

15. Finanzgericht har endvidere anført, at irske »limited companies« kan sidestilles

med tyske kapitalselskaber i den forstand, hvori ordet er benyttet i den tyske selskabsskattelovs § 1, og at sådanne selskaber i henhold til GewStG's § 2, stk. 2, fuldt ud ville blive anset for at drive erhvervsmæssig virksomhed, hvis de drev virksomhed med udlejning af luftfartøjer i Tyskland.

16. Finanzgericht har fremhævet, at reglerne om medregning af beløb i beskatningsgrundlaget for erhvervsskatten er udtryk for lovgivers ønske om at sikre, at det indtjeningsgrundlag, der står til rådighed for en erhvervsvirksomhed i Tyskland, kun beskattes én gang, uanset om det er egen- eller fremmedfinansieret og uanset de formueretlige ejerforhold til erhvervskapitalen. Dette kommer til udtryk i, at lejebeløb og værdien af erhvervsaktiver skal medregnes i resultatet af den erhvervsmæssige virksomhed, og det indebærer, at der må gøres undtagelse for lejebeløb eller aktiver, når der allerede skal svares erhvervsskat af kapitalen eller resultatet hos udlejeren.

17. Finanzgericht har imidlertid anført, at den, der lejer et formuegode hos en udlejer i en anden medlemsstat, skattemæssigt stilles mindre fordelagtigt, end hvis udlejeren var etableret i Tyskland, og at dette kan udgøre en skjult forskelsbehandling, der er i strid med traktatens artikel 59.

18. Finanzgericht finder det ligeledes tvivlsomt, om hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen kan tjene som begrundelse for de pågældende bestemmelser i GewStG. Efter Domstolens praksis [3] kan hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen således kun begrunde en forskelsbehandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, når den skattemæssige ulempe, der pålægges en statsborger i en medlemsstat, opvejes af en hertil svarende skattemæssig fordel for den samme statsborger, således at denne ikke udsættes for nogen forskelsbehandling. En rent indirekte sammenhæng mellem en skattemæssig fordel for én skattepligtig og en ufordelagtig skattemæssig behandling af en anden skattepligtig kan derimod ikke begrunde en forskelsbehandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende. I denne forbindelse har Finanzgericht henvist til, at Bundesfinanzhof i en kendelse af 30. december 1996 [4] har fundet det tvivlsomt, om bestemmelserne i GewStG's § 8, nr. 7, andet punktum, og § 12, stk. 2, nr. 2, andet punktum, om medregning af beløb i beskatningsgrundlaget er forenelige med forbuddet mod forskelsbehandling i henhold til traktatens artikel 59 ff., også selv om Bundesfinanzhof i en tidligere afgørelse har fundet bestemmelserne forenelige med traktaten [5].

3 — Dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, og af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955.

4 — BStBl. 1997 II, s. 466.

5 — Dom af 15.6.1983 (BStBl. 1984 II, s. 17).

19. Finanzgericht har endelig rejst spørgsmål om, hvorvidt det skal tillægges betydning, at det irske selskab, der optræder som udlejer, ikke skal betale en skat, der kan sammenlignes med den tyske erhvervsskat, men nyder godt af de såkaldte »Shannonfordele« i form af en selskabsskat på 10%. Disse skattemæssige fordele vil i sagen for den nationale ret kunne opveje den abstrakte hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser og føre til, at det var udlejere i Tyskland, der blev udsat for forskelsbehandling, hvis den irske udlejer var omfattet af de samme undtagelser fra reglerne om medregning af beløb i beskatningsgrundlaget som tyske udlejere. Finanzgericht finder det dog tvivlsomt, om denne argumentation kan antages, da Domstolen allerede har fastslået, at en forskelsbehandling ikke kan begrundes med, at skattemæssige ulemper opvejes af andre fordele [6].

20. Herefter har Finanzgericht Münster besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er bestemmelserne i § 8, nr. 7, andet punktum, og § 12, stk. 2, nr. 2, andet punktum, i Gewerbesteuergesetz (den tyske lov om erhvervsskat) om medregning af visse beløb i beskatningsgrundlaget for erhvervsskatten forenelige med kravet om fri udveksling af tjenesteydelser i henhold til artikel 59 i traktaten af 7. februar 1992 om Den Europæiske Union?«

Indledende bemærkning

21. Som Kommissionen med rette har anført, må det præjudicielle spørgsmål, som det er formuleret, afvises fra behandling, da Domstolen anmodes om at tage stilling til, om tyske retsforskrifter er forenelige med fællesskabsretten.

22. Det er imidlertid fast praksis, at selv om Domstolen ikke under en sag i henhold til traktatens artikel 177 kan træffe afgørelse om, hvorvidt en national retsakt er forenelig med fællesskabsretten — således som Domstolen ville have mulighed for inden for rammerne af artikel 169 — har den dog kompetence til at forsyne den nationale ret med alle fortolkningsbidrag vedrørende fællesskabsretten, som gør det muligt for den at vurdere foreneligheden med fællesskabsretten med henblik på den for retten verserende sag [7].

23. Det spørgsmål, Finanzgericht Münster har forelagt, skal derfor forstås således, at det nærmere bestemt ønskes oplyst, om traktatens artikel 59 er til hinder for nationale retsregler som dem, der er fastsat i GewStG's § 8, nr. 7, andet punktum, og § 12, stk. 2, nr. 2, andet punktum.

6 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 21, og af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089.

7 — Jf. bl.a. dom af 25.6.1997, forenede sager C-304/94, C-330/94, C-342/94 og C-224/95, Tombesi m.fl., Sml. I, s. 3561.

Stillingtagen

De principper, der kan udledes af Domstolens praksis

24. Jeg skal for det første gennemgå de principper, som Domstolen har opstillet i sin praksis, og som skal lægges til grund for afgørelsen af den forelagte problemstilling. Sagen for den nationale ret angår direkte beskatning. Det fremgår imidlertid af Domstolens faste praksis, 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« [8]. Medlemsstaterne skal derfor på dette område også overholde de grundlæggende friheder, der følger af traktaten, herunder retten til fri udveksling af tjenesteydelser.

25. For det andet må det konstateres, at de pågældende bestemmelser er neutralt formuleret, idet de på ingen måde specielt er møntet på tjenesteydere af en anden nationalitet eller på tjenesteydere, der ønsker at præstere tjenesteydelser i Tyskland fra en anden medlemsstat. I den foreliggende sag består det omtvistede forhold desuden i, at bestemmelsen anvendes på et tysk selskab, der også driver virksomhed i Tyskland.

26. Der er således tale om et tilfælde, hvor restriktionen er indirekte i den forstand, at anvendelse af tysk ret på en tysk virksomhed vil medføre, at denne afholdes fra at gøre brug af tjenesteydelser, som udbydes af en tjenesteyder, der er etableret i en anden medlemsstat.

27. Som Finanzgericht Münster, Eurowings og Kommissionen med rette har anført, fremgår det imidlertid af retspraksis [9], at traktatens artikel 59 ikke alene tillægger tjenesteyderen selv, men også tjenesteydelsesmodtageren subjektive rettigheder.

28. Endelig er det, med hensyn til rækkevidden af forbuddet i henhold til traktatens artikel 59 fast praksis, at traktatbestemmelsen kan være tilsidesat, ikke alene når der er tale om en direkte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet eller en indirekte forskelsbehandling på grundlag af tjenesteyderens bopæl, men også når der er tale om nationale bestemmelser, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, men som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstaterne bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat [10].

8 — Jf. bl.a. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21.

9 — Jf. bl.a. dom af 31.1.1984, forenede sager 286/82 og 26/83, Luisi og Carbone, Sml. s. 377, og Svensson og Gustavsson-dommen.

10 — Jf. bl.a. dom af 5.10.1994, sag C-381/93, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5145, præmis 17.

De nationale retsreglers virkninger

29. Efter at have opregnet de kriterier, der er opstillet i Domstolens praksis, kan jeg gå over til at gennemgå de omtvistede bestemmelser.

30. Indledningsvis må det fastslås, at den tyske lovgivningsmyndigheds *formål* — som fremstillet af Finanzgericht (jf. ovenfor i punkt 16) — ikke kan anfægtes.

31. Der kan heller ikke på nogen måde rejses tvivl om selve det forhold, at en tysk lejer underkastes erhvervsskat, uanset i hvilken stat udlejeren er etableret. Der er her tale om et udslag af Forbundsrepublikken Tysklands skattesuverænitet.

32. Det punkt, hvor problemet opstår, er derimod de nærmere *vilkår*, hvorefter lejerne skal svare erhvervsskat, alt efter om udlejeren er hjemmehørende i Tyskland eller i en anden medlemsstat.

33. I den tyske lovgivning er det bestemt, at lejeren fritages for at medregne beløbene i beskatningsgrundlaget, hvis de beløb, der skulle være medregnet, allerede er undergivet erhvervsskat hos udlejeren, hvilket pr. definition aldrig kan være tilfældet, når udlejeren er etableret i en anden medlemsstat.

34. Finanzgericht Münster har allerede draget følgende konklusion heraf i forelæggelseskendelsen [11]:

»En sammenligning mellem indenlandske og udenlandske udlejere fører ... til, at betalinger til den udenlandske udlejer indebærer, at den indenlandske virksomhed, der er skattepligtig i henhold til GewStG, skattemæssigt stilles ringere, og når den udenlandske udlejer er statsborger i en anden EU-stat eller har hjemsted eller hovedkontor dér, kan dette være i strid med forbuddet mod forskelsbehandling i EF-traktaten«. Efter Finanzgericht's opfattelse kan disse regler medføre, at en tjenesteyder, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, stilles ringere i konkurrencen, og dette »kan — alt andet lige — foranledige tyske lejere eller forpagtere til at indgå en aftale med en tysk udlejer eller bortforpagter«.

35. Den beskrivelse af de nationale retsregler og disses virkninger, som den nationale ret hermed har givet, giver da også anledning til at mene, at der foreligger en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser.

11 — Afsnit II, punkt 5a, tredje afsnit.

36. Dette bestrides imidlertid af Finanzamt Dortmund-Unna og af den tyske regering, der har fremført følgende fire argumenter til støtte for deres opfattelse.

Argumenterne til støtte for de nationale retsregler

37. Den tyske regering har først og fremmest anført, at de omtvistede bestemmelser ikke alene ikke er udtryk for en direkte forskelsbehandling, men heller ikke for en »indirekte og skjult forskelsbehandling« af tjenesteydere, der er etableret i andre medlemsstater, fordi lejere også skal foretage den pågældende medregning af beløbene, når goderne er lejet hos udlejere i Tyskland, *i tilfælde hvor udlejerne ikke er omfattet af GewStG.*

38. Dette vil være tilfældet for en apoteker, som ikke længere er erhvervsaktiv, men som har bortforpagtet sit apotek, der er beliggende i Tyskland. Da apotekeren ikke længere er erhvervsdrivende, skal han ikke betale erhvervsskat. Derimod er forpagterens drift af apoteket erhvervsskattepligtig, og i henhold til GewStG's § 8, nr. 7, første punktum, skal halvdelen af lejen for de lokaler, hvori apoteket drives, medregnes i resultatet af denne erhvervsmæssige virksomhed.

39. Det samme er tilfældet, når udlejeren er fritaget for erhvervsskat eller — som det er tilfældet for forbundsstaten, delstaterne og kommunerne — som offentlig myndighed ikke er omfattet af bestemmelserne om erhvervsskat. Hvis f.eks. en havneby udlejer en kran til det selskab, der driver havnen, skal halvdelen af lejen derfor medregnes i selskabets resultat i henhold til GewStG's § 8, nr. 7, første punktum.

40. Eurowings og Kommissionen har imidlertid fremhævet, at tilfælde, hvor indenlandske udlejere ikke er erhvervsskattepligtige, er meget sjældne. De retssubjekter, der ikke er erhvervsskattepligtige, foretager efter deres virksomheds karakter kun udlejning eller bortforpagtning i undtagelsestilfælde eller lejlighedsvist.

41. På baggrund af de oplysninger, der er givet under retsmødet, må dette anses for godtgjort.

42. Bestemmelser i en medlemsstat, hvorefter en skattemæssig fordel i de fleste tilfælde forbeholdes transaktioner i indlandet, mens transaktioner mellem medlemsstaterne aldrig kan være omfattet, udgør

ubestrideligt en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser.

43. I denne sammenhæng kan der henvises til Safir-dommen [12], hvori Domstolen fandt, at den beskatning, sagen drejede sig om, *i de fleste tilfælde* kunne være hårdere end beskatningen af rent indenlandske transaktioner.

44. Den tyske regering har for det andet søgt at begrunde de pågældende skattebestemmelser med det hensyn til at opretholde sammenhængen i beskatningsordningen, som Domstolen har anerkendt i Bachmann-dommen [13].

45. Herimod har Kommissionen imidlertid gjort gældende, at den situation, der forelå i Bachmann-sagen, ikke svarede til den, der nu foreligger, fordi den ulempe, den skattepligtige blev udsat for (manglende fradragsret for forsikringspræmier), blev opvejet af, at den skattepligtige senere opnåede en skattemæssig fordel (skattefritagelse for forsikringssummen).

46. Den forelæggende ret og Eurowings har i øvrigt med rette bemærket, at Domstolen i de nyere domme i Wielockx-sagen og Svensson og Gustavsson-sagen har stillet krav om en umiddelbar sammenhæng mellem det indrømmede fradrag og den ugunstige skattemæssige konsekvens. I den foreliggende sag findes der ikke en sådan sammenhæng, da den skattemæssige fortrinsstilling af én skattepligtig — dvs. lejeren — er begrundet i, at der opkræves skat hos en anden, nemlig den tyske udlejer. Til støtte herfor har de henvist til en kendelse afsagt af Bundesfinanzhof den 30. december 1996 [14], hvori det udtales:

»En sådan umiddelbar sammenhæng foreligger efter forholdets natur i hvert fald ikke, når den skattemæssige fordel opstår for én skattepligtig, men den dertil svarende skattemæssige ulempe rammer en anden skattepligtig. Under sådanne omstændigheder er beskatningssammenhængene kun af indirekte karakter.

Dette er tilfældet med hensyn til bestemmelserne om medregning af beløb med henblik på erhvervsskatten: Det fradrag af lejen eller forpagtningsafgiften, henholdsvis af (del)værdien af de lejede eller forpagtede erhvervsaktiver, som en (indenlandsk) skattepligtig, dvs. forpagteren eller lejeren, kan foretage — i overensstemmelse med det princip om én enkelt beskatning, som ligger til grund for erhvervsskatten — er udelukkende begrundet i, at de tilsvarende beløb kommer til beskatning hos en anden (indenlandsk) skattepligtig, dvs. udlejere eller bortforpagteren. Når fradrag nægtes, hvis leje- eller forpagtningskontrakten er indgået med en virksomhed i en anden EU-stat, vil det derfor kunne begrænse den frie udveksling af tjenesteydelser. At dette ikke nødvendigvis gør nogen forskel for det samlede økonomiske resultat, fordi leasingbetalingernes størrelse enten påvirkes af

12 — Dom af 28.4.1998, sag C-118/96, Sml. I, s. 1897.

13 — Dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249.

14 — Jf. ovenfor.

leasinggiverens eller leasingtagerens erhvervsskattetilsvar, har ingen betydning i denne sammenhæng. Det afgørende er, at (den indenlandske) leasingtager kan have en tilskyndelse til at kontrahere med en indenlandsk leasinggiver frem for en udenlandsk for — for sit vedkommende — at undgå medregning af beløb i beskatningsgrundlaget i henhold til GewStG's § 8, nr. 7, og § 12, stk. 2, nr. 2. Herved begrænses den udenlandske konkurrents muligheder for at gøre sig gældende på markedet i forhold til en indenlandsk virksomhed med i øvrigt samme tilbud.

...

Der er alvorlig tvivl om, hvorvidt bestemmelserne i GewStG's § 8, nr. 7, andet punktum, og § 12, stk. 2, nr. 2, andet punktum, er forenelige med forbuddet mod forskelsbehandling i EØF-traktatens artikel 59 f.«

47. Da Bundesfinanzhof ikke skulle træffe realitetsafgørelse i sagen, men kun skulle afgøre et formalitetsspørgsmål — om en begæring om udsættelse af fuldbyrdelsen af skatteansættelsen — kunne retten, som Eurowings har forklaret, ikke selv forelægge spørgsmålet for Domstolen til præjudiciel afgørelse.

48. Bundesfinanzhof's udtalelser er under alle omstændigheder fuldt ud i overensstemmelse med Domstolens praksis, herunder også for så vidt angår spørgsmålet om sammenhængen i beskatningsordningen. Der kan derfor ikke i den foreliggende sag antages at bestå et tvingende hensyn til at beskytte sammenhængen i beskatningsordningen.

49. Den tyske regering har for det tredje anført, at der ikke er grundlag for at kræve medregning af beløb i lejerens beskatningsgrundlag, når en (tysk) udlejer også skal svare erhvervsskat, idet en medregning af beløbene da ville føre til en dobbelt beskatning af lejen og delværdien af de lejede aktiver. Når en ydelse præsteres af en udlejer, der er omfattet af GewStG, vil udlejere indregne skattebyrden i lejen og dermed overvælte den på lejeren. Under en økonomisk synsvinkel er det dermed lejeren, der til slut pålægges skattebyrden.

50. Formålet med denne argumentation er i det væsentlige at godtgøre, at det i alle tilfælde er lejeren, som pålægges skattebyrden. Hvis udlejeren ikke er omfattet af GewStG, bærer lejeren skattebyrden direkte som følge af medregningen af beløbene, mens lejeren, for det tilfælde at udlejeren er omfattet af GewStG, bærer skattebyrden indirekte, fordi udlejeren indregner den i sin pris.

51. Denne forklaring finder jeg ikke overbevisende.

52. Som Eurowings har anført — uden på dette punkt at blive modsagt af den tyske regering — fritages lejeren, ifølge en tysk leasingaftale, i alle tilfælde for at medregne beløb i sit beskatningsgrundlag, alene fordi udlejeren er omfattet af GewStG, og helt uden hensyn til udlejerens muligheder for at undgå faktisk at betale erhvervsskat. Udle-

jeren har reelt — i modsætning til en lejer i henhold til en kontrakt med en virksomhed i udlandet — flere muligheder for at reducere skattetilsvaret, herunder at benytte den bogførte værdi i stedet for aktivernes handelsværdi, at medregne halvdelen af langfristet gæld i stedet for hele gælden, at benytte forfaitering ved finansiering af købet af formuegoderne for at nedbringe erhvervskapitalen samt kun at medregne det faktiske overskud, der er opnået ved udlejningen af formuegoderne i Tyskland, i stedet for halvdelen af lejen. Desuden udbyder de tyske banker »leasingfonde«, og det fremgår af prospekterne for disse fonde, at der ikke skal svares erhvervsskat af resultatet af den erhvervsmæssige virksomhed, og at der kun skal svares erhvervsskat af erhvervskapitalen for en del af kontrakternes varighed. Endelig er en leasinggiver, inden for leasing af luftfartøjer, ikke tvunget til at etablere sig i en by, der råder over en lufthavn, men kan etablere sig i en kommune med en meget lav udskrivningsprocent eller med en udskrivningsprocent for erhvervsskat på nul.

53. Det er således uden videre muligt, at en tysk udlejer ikke rent faktisk skal svare erhvervsskat af de leasede erhvervsaktiver, men dette medfører ikke i sig selv, at lejeren skal medregne de pågældende beløb. Den fordel, lejeren opnår ved, at han fritages for at medregne beløbene, er dermed på ingen måde knyttet til, hvilket beløb udlejeren skal betale i erhvervsskat.

54. Jeg vil i øvrigt mene, at det — selv hvis en tysk udlejer skal svare erhvervsskat af aktiverne — ikke heraf kan udledes, at denne skattebyrde automatisk og i fuldt omfang indregnes i lejen, således at den reelt bæres af lejeren.

55. Ud over, hvad der er tilfældet inden for momssystemet, der er specielt indrettet på en sådan måde, at afgiften faktisk skal bæres af den endelige forbruger, er det altid usikkert at antage, at en skattebyrde er ens for forbrugeren, hvad enten denne selv skal betale som skattepligtig, eller leverandøren har indregnet den i sin pris.

56. I et system med fri konkurrence kan en skattebyrde hverken antages fuldt ud eller automatisk at være indeholdt i en vares eller en tjenesteydelses pris. Det afhænger derimod fuldstændigt af konkurrencevilkårene på markedet på et givet tidspunkt, om eller i hvilket omfang skattebyrden overvæltes. Det ville kræve en, muligvis retsstridig, aftale mellem tyske leasinggivere at sikre, at skattebyrden blev overvæltet automatisk og fuldt ud. Selv hvis man tænkte sig denne umulige situation, mener jeg ikke, at nationale regler kan ophøre med at være retsstridige, fordi retsreglernes virkninger neutraliseres på grund af de erhvervsdrivendes adfærd.

57. De tyske bestemmelser kan herefter ikke anses for at være neutrale ud fra et konkurrencesynspunkt i forholdet mellem tyske udlejere og udlejere, der er etableret i andre medlemsstater. Reglerne tilskynder rent faktisk tyske lejere af erhvervsaktiver til at kontrahere med udlejere i Tyskland, fordi disse kan tilbyde deres kunder tjenesteydelser, hvis værdi ikke skal medregnes ved opgørelsen af kundernes beskatningsgrundlag i henhold til GewStG, men uden at en skattebyrde nødvendigvis er indregnet i tjenesteydelsernes pris.

58. For det fjerde skal jeg tage stilling til et argument, som er blevet fremført af sagsøgte i hovedsagen, Finanzamt, om, at »man ved afgørelsen af, om der foreligger en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, skal foretage en sammenligning af beskatningen som helhed (dvs. i denne sag skal tage hensyn til den lempeligere beskatning i Irland)«. Den forelæggende ret har på sin side rejst det spørgsmål, om ikke det skal tages i betragtning, at det irske leasingselskab ikke skal betale en skat, der svarer til den tyske erhvervsskat. Under hensyn til Domstolens praksis finder retten det dog tvivlsomt, om en sådan argumentation kan tiltrædes [15].

59. Jeg finder Finanzgericht's tvivl berettiget. Man kan kun tilslutte sig Kommissionens opfattelse, som er, at en sådan begrundelse »vil rokke ved grundlaget for det indre marked. Hvis medlemsstaterne kunne neutralisere forskelle i den direkte beskatning af virksomhederne ved hjælp af en 'kompenserende' beskatning af udvekslingen af varer, tjenesteydelser og kapital inden for Fællesskabet ville størstedelen af disse friheder være forsvundet. Næsten alle varer og tjenesteydelser i forholdet mellem medlemsstaterne ville blive pålagt en eller anden form for udligningsbeskatning ... Medlemsstaterne og virksomhederne skal i princippet acceptere forskelle i skattebyrden på linje med forskelle i socialbidrag eller forskelle i lønniveauet«.

15 — Jf. ovenfor i punkt 19.

60. Under retsmødet har også Forbundsrepublikken Tysklands repræsentant erkendt, at der ikke kan tages hensyn til, om der finder en tilsvarende beskatning sted i de øvrige medlemsstater.

61. Endelig skal jeg tage stilling til, om den pågældende beskatningsordning er den eneste, der kan sætte Forbundsrepublikken Tyskland i stand til at nå det tilsigtede mål, eller om der findes andre metoder hertil.

62. Den første metode kunne eventuelt bestå i at nedsætte skattebyrden som følge af erhvervsskatten for »grænseoverskridende« tjenesteydelser til samme niveau som for »indenlandske« tjenesteydelser. Denne metode vil imidlertid nødvendigvis forblive rent teoretisk, så længe erhvervsskattesatserne i de enkelte kommuner kan variere mellem 0% og 515%, og det desuden er helt tilfældigt, hvilken betydning udlejerens erhvervsskat har for lejeren.

63. En anden metode til at opnå ligebehandling kunne bestå i at pålægge lejerne at medregne beløbene i beskatningsgrundlaget også i tilfælde, hvor leasingkontrakter indgås med tyske leasingselskaber, og til gengæld fritage leasingselskaberne for erhvervsskat.

64. I denne forbindelse kunne de tyske myndigheder eventuelt tage udgangspunkt i de allerede gældende regler for de tilfælde, hvor en virksomhed eller en del af en virksomhed udlejes eller bortforpagtes, og lejen eller forpagtningsafgiften overstiger 250 000 DEM (»undtagelsen fra undtagelsen« i henhold til § 8, nr. 7, andet punktum).

65. Det bestemmes i loven, at udlejerens eller bortforpagterens beskatningsgrundlag nedsættes tilsvarende, hvis lejen eller forpagtningsafgiften i dette tilfælde er medregnet i lejerens eller forpagterens resultat af erhvervsmæssig virksomhed (GewStG's § 9, stk. 4).

66. For sådanne leje- eller forpagtningskontrakter gjaldt der de samme regler for opgørelsen af erhvervskapitalen (§ 12, stk. 2, nr. 2, og § 12, stk. 3, nr. 3) ifølge de bestemmelser, der var gældende indtil den 31. december 1997. Fra dette tidspunkt har erhvervskapitalen ikke længere skullet medregnes ved opgørelsen af erhvervsskatten.

67. De omtvistede bestemmelser opfylder derfor heller ikke betingelsen om, at de er »objektivt nødvendige« for at nå det tilstræbte mål.

68. Herefter er jeg nået frem til, at det må fastslås, at bestemmelser som dem, hovedsagen drejer sig om, udgør en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, fordi modtageren af en »grænseoverskridende« tjenesteydelse altid beskattes, mens der ikke er sikkerhed for, at modtageren af en »indenlandsk« tjenesteydelse i den ene eller anden form udsættes for en tilsvarende beskatning eller overhovedet beskattes.

Forslag til afgørelse

69. Sammenfattende foreslår jeg, at Domstolen — i overensstemmelse med Kommissionens forslag — besvarer det præjudicielle spørgsmål, som Finanzgericht Münster har forelagt, således:

»EF-traktatens artikel 59 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat — ved hjælp af bestemmelser om medregning af visse beløb i

beskatningsgrundlaget i form af resultatet af den erhvervsmæssige virksomhed samt erhvervskapitalen — pålægger modtageren af en tjenesteydelse en højere beskatning af dennes erhvervsmæssige virksomhed, når tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, der skulle svares, hvis tjenesteyderen var etableret i medlemsstaten.«