FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

föredraget den 26 januari 1999 *

1. Inom ramen för en tvist mellan flygbolaget Eurowings Luftverkehrs AG, bolag bildat enligt tysk rätt, (nedan kallat "Eurowings") och Finanzamt Dortmund-Unna avseende betalning av "Gewerbesteuer" (företagsskatt) har Finanzgericht Münster begärt ett förhandsbesked om tolkningen av artikel 59 i EG-fördraget avseende vissa aspekter av Gewerbesteuergesetz (tysk lag om beskattning av företag, nedan kallad GewStG).

Den nationella lagstiftningen

2. I enlighet med 2 § i GewStG av den 21 mars 1991 [1] skall alla fast etablerade näringsverksamheter erlägga företagsskatt på rörelsekapital och rörelsevinst, i den mån verksamheten bedrivs inom landet.

3. Företagsskatten på rörelsekapital och rörelsevinst är en direkt skatt som skall erläggas av samtliga näringsverksamheter oberoende av den skattskyldige ägarens betalningsförmåga och personliga situation.

4. I enlighet med 6 § GewStG utgörs skatteunderlaget av näringsverksamhetens rörelsevinst och rörelsekapital. [2]

5. Rörelsevinsten motsvarar näringsverksamhetens vinst, fastställd i enlighet med bestämmelserna i lagen om inkomstskatt eller lagen om bolagsskatt, ökad med de poster som skall läggas till enligt 8 § GewStG och minskas med de avdrag som föreskrivs i 9 § i samma lag. Syftet med tilläggen och avdragen är att fastställa näringsverksamhetens objektiva vinst, oberoende av om vinsten beror på eget investerat kapital eller på kapital som investeras av tredje man.

* Originalspråk: franska.

1 — *BGBl.* I, s. 814.

2 — Sedan den 1 januari 1998 är skatteunderlaget begränsat till rörelseresultatet.

6. I 8 § GewStG med rubriken "Tillägg till skatteunderlaget" föreskrivs i sjunde punkten att till näringsverksamhetens vinst skall även läggas

"hälften av hyror eller arrendeavgifter som har betalats för nyttjandet av tillgångar som ingår i verksamhetens rörliga anläggningstillgångar utan att innehas med äganderätt och som tillhör tredjeman. Detta gäller inte om hyran eller arrendeavgiften läggs till uthyrningsföretagets eller arrendegivarens rörelseintäkter som omfattas av företagsskatten på rörelsekapital och rörelsevinst, utom i det fall då en verksamhet eller en del av en verksamhet är uthyrd eller utarrenderad och hyresbeloppet eller arrendet överstiger 250 000 DEM. Avgörande är det belopp som hyrestagaren eller arrendatorn skall betala till uthyrningsföretaget eller arrendegivaren för nyttjande av egendom som tillhör tredje man och som ingår i det driftsställe som är beläget inom en kommun".

7. I GewStG presumeras således, i stort sett, att nettoresultatet som är hänförligt till den hyrda egendomen motsvarar hälften av de betalda hyrorna.

8. Rörelsekapitalet motsvarar det skattemässiga värdet på rörelsekapitalet, vilket bestäms i enlighet med lagen om kriterier för värdering av tillgångar vid beräkningen av skatteunderlaget, ett värde som skall ökas med de tilläggsposter som föreskrivs i 12 § andra stycket GewStG och minskas med de avdrag som föreskrivs i 12 § tredje stycket GewStG. Tilläggen och avdragen har till syfte att bestämma de egna tillgångarna och de tillgångar som tillhör tredje man och som objektivt nyttjas i näringsverksamheten.

9. I 12 § GewStG med rubriken "Rörelsekapital" föreskrivs i andra stycket andra punkten att till det skattemässiga värdet för skattesubjektet även skall läggas

"värdet (det skattemässiga) på tillgångar som inte ägs av näringsverksamheten men som nyttjas av denna och utgör tillgångar tillhörande en kompanjon eller en tredjeman, om tillgången inte ingår i det samlade värdet av näringsverksamheten. Detta gäller inte om tillgången utgör en del av uthyrningsföretagets eller arrendegivarens rörelsekapital, utom i det fall att en verksamhet eller en del av en verksamhet är uthyrd eller utarrenderad och värdet (det skattemässiga) på de tillgångar som hyrs inom ramen för verksamheten (eller en del av verksamheten) och som ingår i uthyrningsföretagets eller arrendegivarens rörelsekapital överstiger 2,5 miljoner DEM. Avgörande är det totala värdet av den egendom som ett uthyrningsföretag eller en arrendegivare ställer till hyrestagarens eller arrendatorns förfogande för nyttjande i dennes näringsverksamhet som är belägen inom en kommun".

10. I likhet med 8 § sjunde punkten andra meningen, som avser hyror, föreskrivs således i 12 § andra stycket andra punkten andra meningen GewStG, som avser tillgångar tillhörande tredjeman, att deras värde inte skall läggas till om arrendegivaren redan betalar företagsskatt på rörelsekapital och rörelsevinst för tillgången.

11. Det framgår av Eurowings yttrande i målet att företagsskatten på rörelsekapital och rörelsevinst framräknas i två steg: först påförs rörelsekapitalet och rörelsevinsten en "skattekoefficient" som är enhetligt fastställd för hela Tyskland. Denna uppgår till 0,2 procent av kapitalassociationers rörelsekapital och till 5 procent av deras rörelsevinst. Det "balanserade skatteunderlaget" som härigenom erhålles multipliceras sedan med en procentsats som är individuellt fastställd för varje kommun. Denna procentsats varierade år 1993 från 0 procent i bland annat kommunen Norderfriedrichskoog (Schleswig-Holstein) till 515 procent i Frankfurt-am-Main. I Dortmund, där Eurowings har sitt säte, uppgick den tillämpliga procentsatsen till 450 procent år 1993.

Bakgrund till den aktuella tvisten

12. Eurowings bedriver såväl reguljärflyg som charterflyg i Tyskland och Europa. Eurowings hyrde år 1993 ett luftfartyg till en hyra av 467 914 DEM från Air Tara Ltd, ett enligt irländsk rätt grundat aktiebolag med säte i Shannon. Luftfartygets skattemässiga värde beräknades efter nyttjandet av luftfartyget i Tyskland till 1 320 000 DEM. Genom ett beslut av den 21 maj 1996 fastställde Finanzamt Dortmund-Unna den för år 1993 gällande företagsskatten på rörelsekapital och rörelsevinst genom att i enlighet med 8 § sjunde punkten GewStG lägga till hälften av de faktiskt utbetalda hyrorna, det vill säga 233 947 DEM till företagets rörelsevinst. I enlighet med 12 § andra stycket GewStG lade Finanzamt även till det hyrda luftfartygets skattemässiga värde, det vill säga 1 320 000 DEM, till rörelsekapitalet.

13. Den 13 juni 1996 klagade Eurowings på beslutet från Finanzamt Dortmund-Unna. Genom beslut av den 8 juli 1996 avvisade Finanzamt Dortmund-Unna klagomålet. Eurowings väckte då talan vid Finanzgericht Münster den 11 juli och gjorde gällande att 8 § sjunde punkten och 12 § andra stycket GewStG stod i strid med artiklarna 59 och följande artiklar i EG-fördraget.

14. Finansgericht har konstaterat att Eurowings enligt gemenskapsrätten kan göra gällande att det har diskriminerats i strid med artikel 59 i fördraget, även om en sådan diskriminering inte berör Eurowings direkt, utan berör det i enlighet med irländsk rätt grundade uthyrande bolaget.

15. Det framgår även att företagsformen "Limited" i irländsk rätt är jämförbar med

kapitalassociationer i tysk rätt i den mening som avses i 1 § i den tyska lagen om bolagsskatt och att om sådana bolag skulle hyra luftfartyg i Tyskland är de att betrakta som till fullo rörelsedrivande i enlighet med 2 § andra stycket GewStG.

16. Finanzgericht har betonat att mekanismen med tillägg till skatteunderlaget avseende företagsskatt på rörelsekapital och rörelsevinst har sitt ursprung i lagstiftarens vilja att se till att de produktionsmedel som det inom landet etablerade företaget förfogar över beskattas endast en gång, oberoende av om dessa medel har varit föremål för egen eller extern finansiering eller om företagskapitalet innehas med äganderätt i civilrättslig mening. Denna vilja visar sig genom att hyran och värdet av tillgången läggs till företagets vinst. Det ingår således i ett sådant system att ett undantag föreskrivs för det fall uthyraren redan är skattskyldig för hyran eller tillgångarna i fråga.

17. Finanzgericht konstaterar dock att en hyrestagare som hyr en tillgång av ett uthyrningsföretag som är etablerat i en annan medlemsstat beskattas hårdare än om hyrestagaren hyr en sådan tillgång av ett uthyrningsföretag som är etablerat i Tyskland, vilket skulle kunna utgöra en dold diskriminering i strid med artikel 59 i fördraget.

18. Den hänskjutande domstolen är tveksam till om de aktuella bestämmelserna i GewStG kan rättfärdigas av syftet att uppnå kongruens i skattesystemet. Enligt domstolens rättspraxis [3] kan inte syftet att uppnå kongruens i skattesystemet anses rättfärdiga särbehandling mellan i landet och utomlands bosatta personer, utom i det fall då den skattemässiga nackdel som åläggs en person bosatt i en medlemsstat kompenseras av en motsvarande skattemässig fördel för denne så att det i realiteten inte uppstår någon diskriminering. Det faktum att det endast föreligger ett indirekt samband mellan den skattemässiga fördel som beviljas en skattskyldig och den skattemässiga nackdel som åläggs en annan skattskyldig kan inte motivera en diskriminering mellan i landet och utomlands bosatta personer. Den hänskjutande domstolen har i det avseendet påpekat att Bundesfinanzhof, i en dom av den 30 december 1996, [4] ansåg det vara tveksamt om bestämmelserna om tillägg till skatteunderlaget, vilka återfinns i 8 § sjunde punkten andra meningen och 12 § andra stycket andra punkten andra meningen GewStG, är förenliga med diskrimineringsförbudet i artiklarna 59 och följande artiklar i fördraget, även om samma domstol var av en annan åsikt i en tidigare dom. [5]

3 — Dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), och av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson (REG 1995, s. I-3955).

4 — *BStBl.* II, 1997, s. 466.

5 — Dom av den 15 juni 1983, *BStBl.* II, 1984, s. 17.

19. Slutligen ställer sig Finanzgericht sig frågan om det har någon betydelse att det uthyrande företaget, ett i enlighet med irländsk rätt bildat företag, som åtnjuter "Shannon-förmånerna" i form av en bolagskatt på 10 procent, inte erlägger någon skatt som är att jämställa med den tyska företagsskatten. Sådana skattemässiga fördelar skulle i förevarande fall kunna motväga det teoretiska hindret för friheten att tillhandahålla tjänster och leda till att uthyrningsföretag i Tyskland diskrimineras om det uthyrande bolaget kunde beviljas samma undantag i fråga om tillägg som företagen i Tyskland. Finanzgericht är dock osäker på om en sådan argumentation är riktig med anledning av att domstolen har fastställt att en ofördelaktig skattemässig behandling som kompenseras av andra skattemässiga fördelar inte kan godtas som skäl för att rättfärdiga diskriminering. [6]

20. Under dessa förhållanden har Finanzgericht Münster beslutat att ställa följande fråga för förhandsavgörande till gemenskapsdomstolen:

"Är bestämmelserna om tillägg till beskattningsunderlaget i 8 § sjunde punkten andra meningen och 12 § andra stycket andra punkten andra meningen i Gewerbesteuergesetz oförenliga med friheten att tillhandahålla tjänster som följer av artikel 59 i fördraget om Europeiska unionen av den 7 februari 1992?"

Preliminär bedömning

21. Som kommissionen på goda grunder har konstaterat är tolkningsfrågan, såsom den är formulerad, ej möjlig att uppta till prövning eftersom gemenskapsdomstolen är ombedd att uttala sig om förenligheten mellan gemenskapsrätten och tysk rätt.

22. Emellertid följer det av fast rättspraxis att EG-domstolen inom ramen för artikel 177 i fördraget inte kan pröva om nationell lagstiftning är förenlig med gemenskapsrätten, vilket domstolen skulle ha kunnat göra inom ramen för artikel 169 i fördraget. Domstolen är emellertid behörig att ge den nationella domstolen de upplysningar den behöver för att kunna tolka gemenskapsrätten och göra en bedömning av om förenlighet föreligger. [7]

23. Den fråga som Finanzgericht Münster ställer skall därför anses avse frågan huruvida artikel 59 i fördraget utgör hinder mot en sådan nationell lagstiftning som den som föreskrivs i 8 § sjunde punkten andra meningen och 12 § andra stycket andra punkten andra meningen GewStG.

6 — Dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 21, och av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089).

7 — Se bland annat dom av den 25 juni 1997 i de förenade målen C-304/94, C-330/94, C-342/94 och C-224/95, Tombesi m.fl. (REG 1997, s. I-3561).

Bedömning

De principer som följer av gemenskapsdomstolens praxis

24. Låt oss först undersöka vilka principer som följer av gemenskapsdomstolens praxis mot bakgrund av vilka det problem som är förelagt oss skall bedömas. Tvisten vid den nationella domstolen är hänförlig till direktbeskattningens område. Emellertid följer av gemenskapsdomstolens fasta praxis att "även om frågor om direkta skatter, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, i och för sig inte omfattas av gemenskapens behörighet, skall medlemsstaterna inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet". [8] Medlemsstaterna skall således även inom detta område respektera de grundläggande friheter som följer av EG-fördraget, däribland friheten att tillhandahålla tjänster.

25. För det andra bör det konstateras att reglerna i fråga är neutralt avfattade i den meningen att de inte på något sätt är avsedda att särskilt tillämpas på utländska medborgare som tillhandahåller tjänster eller för dem som önskar bedriva sin verksamhet i Tyskland från ett annat medlemsland. I det aktuella fallet är det för övrigt reglernas tillämpning på ett tyskt företag som utövar sin verksamhet i Tyskland som är ifrågasatt.

26. Man har alltså att göra med en situation där en indirekt begränsning påstås föreligga i den meningen att tillämpningen av den tyska lagen på ett tyskt företag skulle kunna innebära att det avstår från att utnyttja tjänster som tillhandahålls av en person etablerad i en annan medlemsstat.

27. Såsom Finanzgericht Münster, Eurowings och kommissionen på goda grunder har hävdat följer det av rättspraxis [9] att artikel 59 i fördraget ger subjektiva rättigheter, inte endast till den som tillhandahåller tjänster utan även till mottagaren.

28. Vad slutligen gäller förbudet i artikel 59 i fördraget följer det av fast rättspraxis att denna artikel kan åsidosättas, inte bara genom direkt diskriminering på grund av nationalitet eller indirekt diskriminering på grund av var den som tillhandahåller tjänsten är bosatt, utan även genom nationell lagstiftning som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer men som försvårar tillhandahållandet av tjänster mellan medlemsstaterna i jämförelse med tillhandahållandet av rent inhemska tjänster. [10]

8 — Se bland annat dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21.

9 — Se bland annat dom av den 31 januari 1984 i de förenade målen 286/82 och 26/83, Luisi och Carbone (REG 1984, s. 377; svensk specialutgåva, volym 7, s. 473), se även domen i det ovannämnda målet Svensson och Gustavsson.

10 — Se bland annat dom av den 5 oktober 1994 i mål C-381/93, kommissionen mot Frankrike (REG 1994, s. I-5145; svensk specialutgåva, volym 16), punkt 17.

Effekten av bestämmelserna i fråga

29. Efter att ha erinrat om de parametrar som fastställts i gemenskapsdomstolens praxis kan vi gå vidare till att undersöka de tvistiga bestämmelserna.

30. Låt oss till att börja med notera att den tyska lagstiftarens eftersträvade *syfte*, vilket Finanzgericht erinrat om (se ovan punkt 16), inte kan ifrågasättas.

31. Likaledes gäller att skyldigheten för den tyska hyrestagaren att betala företagsskatt, oberoende av i vilken stat uthyraren är etablerad, inte kan ifrågasättas. Detta är ett uttryck för Förbundsrepubliken Tysklands skatterättsliga suveränitet.

32. Där problemet däremot ligger är det *sätt* på vilket hyrestagaren blir beskattad, beroende på om uthyraren befinner sig i Tyskland eller i en annan medlemsstat.

33. Den tyska lagstiftaren har de facto föreskrivit att hyrestagaren är befriad från tillägg om de belopp som skulle ha tillagts redan är beskattade genom företagsskatt (Gewerbesteuer) hos uthyraren, vilket per definition aldrig kan vara fallet när uthyraren är etablerad i en annan medlemsstat.

34. Finanzgericht Münster har redan i sitt beslut om begäran om förhandsavgörande [11] dragit följande slutsats:

"Jämförelsen mellan situationen för inhemska och utländska uthyrare leder till... konstaterandet att ersättningarna till en utländsk uthyrare medför en skattemässig behandling som är mindre fördelaktig för det inhemska subjekt som är föremål för företagsskatt vilket, då uthyraren är medborgare i en annan medlemsstat i den Europeiska unionen eller har sitt säte eller sin ledning där, kan utgöra ett brott mot förbudet mot diskriminering som följer av EG-fördraget. Enligt Finanzgericht utgör detta system för den som tillhandahåller en tjänst och är etablerad i en annan medlemsstat ett handikapp i konkurrenshänseende, eftersom systemet kan leda till att tyska hyrestagare, på i övrigt lika villkor, föredrar att ingå avtal med en tysk uthyrare."

35. Beskrivningen av den nationella lagstiftningen och dess effekter som den nationella domstolen förser oss med leder faktiskt tanken till att vi står inför en begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster.

11 — Punkt II, 5 a, stycke 3.

36. Detta är dock likväl ifrågasatt av Finanzamt Dortmund-Unna och den tyska regeringen som i detta avseende åberopar fyra skäl.

De skäl som åberopas till försvar för bestämmelserna i fråga

37. Den tyska regeringen har i första hand hävdat att de tvistiga bestämmelserna inte innebär någon direkt diskriminering och inte heller en "dold indirekt diskriminering" vad avser tjänsteföretag etablerade i andra medlemsstater, eftersom hyrestagarna också skall göra nämnda tillägg för hyresobjekt tillhörande uthyrare i Tyskland *i de fall dessa inte omfattas av GewStG*.

38. Så skulle fallet vara med apotekaren som, efter att ha upphört med sin verksamhet, sluter ett avtal om upplåtelse av sin apoteksrörelse belägen i Tyskland. Då apotekaren inte längre bedriver någon rörelse kommer han inte att vara skattskyldig för företagsskatt på rörelsekapital och rörelsevinst. Den hyrestagandes verksamhet å sin sida blir däremot föremål för den nämnda skatten och därvid skall följaktligen hälften av den erlagda hyran för apoteket läggas till verksamhetens resultat i enlighet med 8 § sjunde punkten första meningen GewStG.

39. Så skulle även vara fallet då uthyraren är befriad från företagsskatt på rörelsekapital och rörelsevinst eller då han i likhet med staten, delstaterna eller kommunerna är befriad från skatt i sin egenskap av representant för staten. Således skall ett bolag som bedriver hamnverksamhet och hyr en kran av en hamnstad i enlighet med 8 § sjunde punkten första meningen GewStG lägga till hälften av hyran till detta företags rörelsevinst.

40. Eurowings och kommissionen betonar dock att de fall där inhemska uthyrare inte är företagsskattskyldiga enligt GewStG är mycket ovanliga. De subjekt som inte är skattskyldiga enligt GewStG bedriver, beroende av den typ av verksamhet de bedriver, endast delvis eller tillfälligt uthyrning eller utarrendering.

41. Med hänsyn till de förklaringar som givits under den muntliga förhandlingen kan detta faktum anses vara ostridigt.

42. En medlemsstats lagstiftning som förbehåller en skattemässig fördel för i huvudsak verksamhet av inhemsk karaktär medan verksamhet av gränsöverskridande karaktär utesluts, utgör obestridligen en

begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster.

43. I detta sammanhang kan erinras om att EG-domstolen i domen i målet Safir [12] invände mot den i det ärendet aktuella beskattningen, att den *i de flesta fall* var högre än den som träffade uteslutande inhemsk verksamhet.

44. Den tyska regeringen har i andra hand försökt att motivera den skattemässiga regleringen i fråga med nödvändigheten av att säkerställa kongruens i skattesystemet, vilket godtagits av domstolen i domen i målet Bachmann. [13]

45. Mot detta har kommissionen invänt att omständigheterna i den nämnda domen inte är jämförbara, eftersom den nackdel som den skattskyldige träffades av (icke-avdragsgilla försäkringspremier) kompenserades av en senare fördel för denne (skattefrihet för försäkrat belopp).

46. Den hänskjutande domstolen och Eurowings åberopar för övrigt på goda grunder att domstolen, i de nyligen avkunnade ovannämnda domarna i målen Wielockx och Svensson och Gustavsson, krävde ett direkt samband mellan det beviljade avdraget och den ofördelaktiga skattemässiga konsekvensen. Ett sådant samband föreligger inte i detta ärende, eftersom den fördelaktiga skattemässiga behandlingen av en skattskyldig, i detta fall hyrestagaren, är motiverad av att ett annat skattesubjekt beskattas, i detta fall den tyska uthyraren. Den hänskjutande domstolen och Eurowings har i denna del även hänvisat till ett beslut av Bundesfinanzhof av den 30 december 1996 [14] av vilket följer:

"Ett sådant direkt samband saknas under alla förhållanden då de fördelaktiga skattebestämmelserna endast omfattar ett skattesubjekt, medan den skattemässiga nackdelen som följer av kravet på kongruens träffar ett annat skattesubjekt. Förhållandet mellan de båda beskattningsbestämmelserna är därför endast indirekt.

Det följer således av bestämmelserna om företagsskatt på rörelsekapital och rörelsevinst att möjligheten att dra av hyrorna eller hyresskulderna och värdet av hyresobjektet för den skattskyldige i sin egenskap av hyrestagare endast är motiverad av, i enlighet med principen om en enda beskattning vid företagsskatt på rörelsekapital och rörelsevinst, det faktum att motsvarande summa beskattas hos en annan skattskyldig, det vill säga uthyraren. Förbudet mot att genomföra ett sådant avdrag då hyresavtalet är slutet med en uthyrare som är etablerad i en annan medlemsstat är följaktligen sådant att det begränsar friheten att tillhandahålla tjänster. Det faktum att detta inte innebär någon skillnad i slutändan, eftersom hyreskostnaderna påverkas antingen av skattebördan i form av företagsskatt på rörelsekapital och

12 — Dom av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir (REG 1998, s. I-1897).

13 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, volym 12).

14 — Se ovan.

rörelsevinst hos uthyraren eller av hyrestagarens skattebörda, är utan betydelse. Det som är avgörande är att det kan leda till att hyrestagaren vänder sig till inhemska uthyrare snarare än utländska i syfte att inte ensam behöva bära skattebördan som följer av bestämmelserna om tillägg i 8 § sjunde punkten och 12 § andra stycket andra punkten GewStG. Möjligheterna på marknaden för en utländsk konkurrent minskar på grund av detta, jämfört med möjligheterna för en inhemsk konkurrent, även om anbuden i övrigt är lika.

... Det är mycket tveksamt om bestämmelserna om tillägg i 8 § sjunde punkten andra meningen och 12 § andra stycket andra punkten andra meningen GewStg är förenliga med förbudet mot diskriminering i artikel 59 i EG-fördraget."

47. Då anhängiggörandet inte omfattade själva grunden för tvisten utan endast en formfråga, i fallet en begäran om inhibition av det skatterättsliga beslutet, hade Bundesfinanzhof enligt Eurowings inte möjlighet att själv begära ett förhandsavgörande av gemenskapsdomstolen.

48. Den av Bundesfinanzhof gjorda analysen överensstämmer i vart fall fullständigt med domstolens praxis, inklusive vad som gäller frågan om kongruens i skattesystemet. Ett ovillkorligt krav förenat med nödvändigheten av att säkerställa kongruensen i detta skattesystem kan därför inte godtas i detta fall.

49. I tredje hand gör den tyska regeringen gällande att tillägget till skatteunderlaget för hyrestagaren inte längre är berättigat då uthyraren (tysk) också omfattas av skatt på rörelsevinster, eftersom ett sådant tillägg skulle innebära en dubbelbeskattning av hyror och värdet av hyresobjektet. Faktum är att då en tjänst tillhandahålls av en uthyrare som omfattas av GewStG inkluderar denne skattebördan i hyresbeloppet och övervältrar den alltså på hyrestagaren. Ur ekonomisk synvinkel är det följaktligen hyretagaren som slutligen bär skattebördan.

50. Detta skäl är i huvudsak menat att visa att det under alla förhållanden är hyrestagaren som bär skattebördan. Om uthyraren inte är skattepliktig enligt GewStG träffas hyrestagaren direkt av skattebördan genom tillägget och om uthyraren är skattskyldig enligt GewStG träffas hyrestagaren av skattebördan indirekt genom det faktum att uthyraren övervältrar den i sitt pris.

51. Denna förklaring är inte övertygande.

52. Som Eurowings har uppgivit, utan att på den punkten ha blivit motsagt av den tyska regeringen, är faktiskt hyrestagaren, inom ramen för ett tyskt hyresavtal, alltid skattebefriad på den enda grunden att uthyraren är skattskyldig enligt GewStG, utan att någon hänsyn tas till den senares möjligheter att undvika en faktiskt beskatt-

ning. Uthyraren, i motsats till hyrestagaren inom ramen för ett gränsöverskridande avtal, förfogar faktiskt över flera olika sätt att sänka skatten, till exempel genom att ta upp varans bokföringsvärde i stället för dess marknadsvärde, genom att i stället för samtliga långfristiga skulder lägga till hälften av dessa, genom att vid ett och samma tillfälle finansiera varuinköpen i syfte att minska rörelsekapitalet samt genom att enbart beakta den verkliga vinsten från de varor som hyrts ut i Tyskland men inte beakta hälften av hyran. För övrigt erbjuder tyska banker "leasingfonder" och det framgår av prospekten att skatt inte uttas på rörelsevinsten och att skatt på rörelsekapitalet endast uttas för en del av kontraktstiden. Slutligen kan ett företag som hyr ut luftfartyg, vilket inte är bundet till en stad med flygplats, etablera sig i en kommun som har fastställt en låg taxa eller nolltaxa för beräkningen av företagsskatten.

53. Det kan alltså mycket väl i verkligheten vara så att hyresobjekt faktiskt inte beskattas hos den tyska uthyraren med stöd av GewStG utan att för den skull hyrestagaren träffas av tilläggen. Således har den fördel som hyrestagaren åtnjuter genom att befrias från tillägg inte på något sätt samband med det belopp som uthyraren betalar i enlighet med GewStG.

54. Jag menar för övrigt att även om tillgångarna skulle beskattas hos den tyska uthyraren kan man inte redan härav dra slutsatsen att denna skatt i sin helhet och automatiskt skulle övervältras på hyran så att hyrestagaren får bära skattebördan.

55. Det är förvisso alltid riskabelt att anta, utanför mervärdesskattesystemet som är speciellt anordnat för att slutkonsumenten skall bära den faktiska skattebördan, att skattebördan är identisk för konsumenten oavsett om denne är skyldig att betala den såsom skattskyldig eller om den skattskyldige leverantören inkluderar den i sitt pris.

56. I ett konkurrenssystem kan det inte antas att övervältringen av skattebördan på priset på en vara eller tjänst sker varken i sin helhet eller automatiskt, utan denna är, såvitt den förekommer och till sin omfattning, helt beroende av de konkurrensvillkor som råder vid ett givet tillfälle på marknaden. Det skulle kräva att det redan förelåg en lagligt sett tveksam överenskommelse mellan tyska uthyrare för att garantera att skattebördan automatiskt och i sin helhet övervältras. Även om det mot all förmodan skulle vara fallet kan jag inte se att en nationell lagstiftnings rättsstridiga karaktär skulle kunna upphöra genom att de ekonomiska aktörernas uppförande neutraliserar dess effekter.

57. Det tyska systemet kan således inte anses vara neutralt vad beträffar konkurrensen mellan tyska uthyrare och uthyrare som är etablerade i andra medlemsstater. Det ger faktiskt tyska hyrestagare av lös egendom incitament att vända sig till en uthyrare som är etablerad i Tyskland, eftersom denne kan erbjuda sina kunder en tjänst vars värde inte kommer att tas med vid bestämmandet av kundens skatteunderlag enligt GewStG och utan att priset på tjänsten nödvändigtvis inkluderar en sådan skattebörda.

58. För det fjärde kvarstår det att analysera ett skäl som framförts av svaranden i målet vid den nationella domstolen, det vill säga Finanzamt, enligt vilken "det för att bestämma om det föreligger ett hinder för den fria rörligheten för tjänster finns anledning att jämföra samtliga skattemässiga omständigheter (det vill säga i detta fall, ta i beaktande att skattetrycket är lägre på Irland)". Den hänskjutande domstolen ställer sig å sin sida frågan om det inte bör beaktas att det i enlighet med irländsk lag bildade uthyrningsföretaget inte betalar någon skatt som är jämförbar med tysk Gewerbesteuer. Den hänskjutande domstolen är dock tveksam till om ett sådant skäl kan godtas med hänsyn till gemenskapsdomstolens praxis. [15]

59. Finanzgericht tveksamhet är befogad. Man kan inte annat än att dela kommissionens åsikt enligt vilken godtagandet av ett sådant skäl "skulle rubba själva grunden för den inre marknaden. Om skillnaderna i direktbeskattningen av företag kunde 'neutraliseras' genom att medlemsstaterna tog ut en kompensationsavgift på utbytet av varor, tjänster och kapital inom gemenskapen skulle det inte återstå mycket av dessa grundläggande friheter. Så gott som alla varor och tjänster som är i omlopp mellan medlemsstaterna skulle vara föremål för den ena eller den andra kompensationsavgiften.... Medlemsstaterna och företagen skall i princip acceptera skillnaderna i beskattning på samma sätt som skillnaderna i socialavgifter eller kostnaden för arbetskraft".

15 — Se ovan punkt 19.

60. Vid den muntliga förhandlingen godtog även representanten för Förbundsrepubliken Tyskland att förekomsten av en analog beskattning i de andra medlemsstaterna inte behövde beaktas.

61. Slutligen återstår det att undersöka om det aktuella skattesystemet är det enda som skulle kunna möjliggöra att Förbundsrepubliken Tyskland uppnår det eftersträvade syftet eller om det finns andra sätt att uppnå detta syfte.

62. En första tänkbar metod skulle kunna bestå i att sänka skatten (Gewerbesteuer) på "gränsöverskridande" tjänster till samma nivå som skatten på "inhemska" tjänster. Det tillvägagångssättet förblir dock rent teoretisk så länge som skattesatsen för GewStG kan variera mellan kommunerna, mellan 0 procent och 515 procent och övervältringen av Gewerbesteuer från uthyraren till hyrestagaren dessutom är fullständigt slumpmässig.

63. En annan metod för att uppnå likabehandling skulle kunna bestå i att förpliktiga hyrestagarna att göra tillägg även i det fall då leasingkontrakten är slutna med tyska uthyrare och i gengäld undanta de senare från Gewerbesteuer.

64. De tyska myndigheterna skulle för detta ändamål kunna hämta vägledning från det system som redan nu tillämpas då en rörelse (Betrieb) eller en del av en rörelse hyrs ut och hyresbeloppet eller hyres- och driftskostnader för en rörelse överstiger 250 000 DEM (jämför "undantaget från undantaget" i 8 § sjunde punkten andra meningen in fine).

65. Lagen föreskriver att när hyrorna på detta sätt har varit föremål för ett tillägg i hyrestagarens eller arrendatorns rörelsevinst, minskar i motsvarande mån skatteunderlaget hos uthyraren eller ägaren till den uthyrda rörelsen (9 § fjärde stycket GewStG).

66. För hyreskontrakt av den här typen var samma bestämmelser tillämpliga som för fastställandet av rörelsekapitalet (12 § andra stycket andra punkten och tredje stycket tredje punkten) fram till den 31 december 1997, då detta kapital upphörde att beaktas vid fastställandet av Gewerbesteuer.

67. Det tvistiga systemet uppfyller alltså inte heller kravet på att vara "objektivt nödvändigt" för att uppnå det eftersträvade målet.

68. Då jag kommit till slutet av mitt resonemang konstaterar jag alltså att ett system som det som är aktuellt i tvisten vid den nationella domstolen skapar en begränsning av friheten att tillhandahålla tjänster genom att mottagaren av en gränsöverskridande tjänst alltid beskattas, utan att det på något sätt är säkert att mottagaren av en tjänst av inhemsk natur bär bördan av en liknande skatt eller beskattas över huvud taget.

Förslag till avgörande

69. Jag föreslår i enlighet därmed att gemenskapsdomstolen besvarar tolkningsfrågorna ställda av Finanzgericht Münster på det sätt som kommissionen föreslagit, det vill säga:

Artikel 59 i EG-fördraget skall tolkas så att den förbjuder en medlemsstat att pålägga mottagaren av en tjänst en företagsskatt som är högre om den som

tillhandahåller tjänsten i fråga är etablerad i en annan medlemsstat än om denne är etablerad i det egna landet och detta sker genom bestämmelser om tillägg av vissa bokföringsposter till skatteunderlaget för rörelsevinsten och rörelsekapitalet.