Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

9. februar 2017*

»Præjudiciel forelæggelse — skattelovgivning — indkomstskat — statsborger i en medlemsstat, der på denne medlemsstats og en tredjestats område oppebærer indkomst og er bosiddende på en anden medlemsstats område — skattefordel, der har til formål at tage hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold«

I sag C-283/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) ved afgørelse af 22. maj 2015, indgået til Domstolen den 11. juni 2015, i sagen:

X

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne E. Regan, J.-C. Bonichot (refererende dommer), C.G. Fernlund og S. Rodin,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 29. juni 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

— X ved belastingadviseurs B. Dieleman, A.A.W. Langevoord og T.C. Gerverdinck

— den nederlandske regering ved M. Bulterman og M. Noort, som befuldmægtigede, bistået af ekspert J.C.L.M. Fijen

— den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

* * Processprog: nederlandsk.

— den østrigske regering ved C. Pesendorfer, E. Lachmayer og F. Koppensteiner, som befuldmægtigede

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, M. Rebelo og J. Martins da Silva, som befuldmægtigede

— den svenske regering ved A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson, L. Swedenborg og N. Otte Widgren, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved M. Holt, som befuldmægtigede, bistået af barrister R. Hill

— Europa-Kommissionen ved W. Roels og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. september 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af »EUF-traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed«.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem X og Staatssecretaris van Financiën (statssekretær for finansielle anliggender) vedrørende den nederlandske skattemyndigheds nægtelse af at indrømme ham adgang til fradrag for »negativ indkomst« vedrørende hans ejerbolig beliggende i Spanien.

Retsforskrifter

3 Artikel 2.3 i Wet Inkomstenbelasting 2001 (lov om indkomstskat af 2001, herefter »lov af 2001«) bestemmer:

»Indkomstskat pålignes følgende indtægter, som den skattepligtige har oppebåret i kalenderåret:

a) skattepligtig indkomst af arbejde eller bolig

b) skattepligtig indkomst, der hidrører fra en betydelig kapitalinteresse, og

c) skattepligtig indkomst, der hidrører fra opsparing og investeringer.«

4 Artikel 2.4 i lov af 2001 fastsætter:

»1. Skattepligtig indkomst af arbejde eller bolig ansættes:

a) for indenlandske skattepligtige: i overensstemmelse med bestemmelserne i kapitel 3

b) for udenlandske skattepligtige: i overensstemmelse med bestemmelserne i afsnit 7.2 […].«

5 Artikel 2.5 i lov af 2001 er sålydende:

»1. Enhver indenlandsk skattepligtig person, som kun er bosat i Nederlandene en del af kalenderåret, og enhver udenlandsk skattepligtig person, som er bosat i en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater eller i et tredjeland, som fastsat ved ministeriel bekendtgørelse, med hvilket Kongeriget Nederlandene har indgået en overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning og om udveksling af information, og som er skattepligtig i nævnte medlemsstat eller nævnte tredjeland, kan vælge at være omfattet af de bestemmelser i denne lov, som finder anvendelse på hjemmehørende skattepligtige personer […]

[…]«

6 I henhold til artikel 3.120, stk. 1, i lov af 2001 kan en person, der er hjemmehørende i Nederlandene, fratække »negativ indkomst«, der hidrører fra en ejerbolig, som er beliggende i Nederlandene.

7 Ifølge artikel 7.1, litra a), i lov af 2001 opkræves der skat af den skattepligtige indkomst fra arbejde og bolig i Nederlandene, som er oppebåret i løbet af kalenderåret.

8 I henhold til artikel 7.2, stk. 2, litra b) og f), i lov af 2001 omfattes skattepligtig løn for arbejde udført i Nederlandene og, i givet fald, skattepligtig indkomst fra en ejerbolig i Nederlandene af den skattepligtige indkomst af arbejde og bolig.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 I henhold til lov af 2001 pålignes privatpersoners indkomstskat i Nederlandene ikke alene indkomst fra arbejde, men ligeledes »indkomst fra bolig«. Når sidstnævnte er en »ejerbolig«, anses den for at medføre »fordele«, beregnet som en procentdel af boligens værdi. I disse »fordele« modregnes fradragsberettigede omkostninger, herunder renter og omkostninger forbundet med den gæld, der er påtaget for at erhverve denne bolig. Hvis beløbet af disse omkostninger overstiger »fordelene«, har den skattepligtige »negativ indkomst«.

10 Dette var i 2007 tilfældet for X, som er nederlandsk statsborger, med hensyn til hans bolig, der er beliggende i Spanien.

11 I samme skatteår bestod X' indkomst fra erhvervsmæssig beskæftigelse af udbetalinger foretaget af to selskaber, i hvilke han havde majoritetsposter. Det ene af disse havde hjemsted i Nederlandene, det andet i Schweiz. Indkomsten fra den nederlandske kilde udgjorde 60% af hans samlede skattepligtige indkomst og indkomsten fra den schweiziske kilde 40%. Han havde således ingen indtægter i Spanien, hverken i 2007 eller i de følgende fire år, hvorefter han ophørte med at være bosiddende i Spanien.

12 I henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst blev indtægter fra den schweiziske kilde beskattet i Schweiz, og indtægter fra den nederlandske kilde blev beskattet i Nederlandene.

13 Med hensyn til beskatningen af ham i sidstnævnte medlemsstat valgte X i første omgang at lade sig sidestille med hjemmehørende skattepligtige personer som omhandlet i artikel 2.5 i lov af 2001, hvilket indebar, at han blev ubegrænset skattepligtig i Nederlandene. Henset hertil tog de nederlandske skattemyndigheder hensyn til »negativ indkomst« vedrørende boligen beliggende i Spanien.

14 Den samlede skat, der beregnedes på dette grundlag, var imidlertid højere end den, som X skulle have betalt, såfremt han ikke havde valgt at lade sig sidestille med hjemmehørende skattepligtige – hvilket ville have haft til følge, at han ville være blevet beskattet i Schweiz af indtægter oppebåret i denne stat, dvs. af 40% af hans samlede indkomst – og såfremt han endvidere havde kunnet fratrække hele den samlede »negative indkomst« fra ejerboligen beliggende i Spanien.

15 I forbindelse med ændring af den valgte metode har han anfægtet sin skatteansættelse for de nederlandske retsinstanser, hvorunder han har gjort gældende, at de EU-retlige bestemmelser om fri bevægelighed skal fortolkes således, at de giver ikke-hjemmehørende skattepligtige mulighed for at opnå fradrag for »negativ indkomst« fra deres ejerbolig, uden at de er nødt til at vælge at lade sig sidestille med hjemmehørende skattepligtige.

16 Rechtbank te Haarlem (retten i første instans i Haarlem, Nederlandene) og Gerechtshof Amsterdam (appeldomstolen i Amsterdam, Nederlandene) gav ikke X medhold i hans klager, hvorefter han har iværksat kassationsappel for Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol).

17 Den forelæggende ret nærer tvivl om rækkevidden af den retspraksis, som følger af dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), under hensyn til den omstændighed, at X ikke oppebærer – til forskel fra de faktiske omstændigheder i den sag, der gav anledning til den nævnte dom – hele eller næsten hele sin husstandsindkomst i en anden medlemsstat end bopælsstaten, der har beskatningskompetence for så vidt angår denne indkomst, og som således ville kunne tage hensyn til hans personlige og familiemæssige situation. X' situation karakteriseres nemlig af den omstændighed, at han på det tidspunkt, som skal tages i betragtning ved beregningen af hans indkomstskat, var bosiddende i Spanien, hvor han ikke oppebar indkomst, og oppebar indkomst dels i Nederlandene med 60%, dels i Schweiz med 40%.

18 Ifølge den forelæggende ret kan dom af 14. september 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), af 12. december 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), og af 10. maj 2012, Kommissionen mod Estland (C-39/10, EU:C:2012:282), fortolkes således, at den medlemsstat, hvori der udøves virksomhed, altid skal tage hensyn til den pågældendes personlige og familiemæssige situation, hvis bopælsmedlemsstaten ikke er i stand til at gøre det. Dette er tilfældet i hovedsagen, idet X ikke har haft nogen indkomst i Spanien i det pågældende skatteår.

19 På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal EUF-traktatens bestemmelser om fri bevægelighed fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, hvorefter en unionsborger, der bor i Spanien, og hvis arbejdsindkomst for ca. 60%'s vedkommende beskattes af Nederlandene og for ca. 40%'s vedkommende af Schweiz, ikke kan opnå fradrag for sin negative indtægt af sin ejerbolig til personligt brug i Spanien i den arbejdsindkomst, som beskattes af Nederlandene, heller ikke såfremt han i bopælsstaten Spanien har så lav en indkomst, at hans nævnte negative indkomst ikke kan føre til en skattenedsættelse i bopælsstaten i det pågældende år?

2) a) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal enhver medlemsstat, hvor unionsborgeren erhverver en del af sin indkomst, da tage hensyn til det fulde beløb af den førnævnte negative indkomst? Eller gælder denne forpligtelse kun for en af de pågældende medlemsstater, og hvis ja, da hvilken? Eller skal enhver af beskæftigelsesstaterne (som ikke er bopælsstaten) tillade fradrag for en del af den negative indkomst? Hvorledes skal i sidstnævnte tilfælde den del beregnes, som kan fratrækkes?
   b) Er det i denne forbindelse afgørende, i hvilken medlemsstat arbejdet faktisk er udført, eller er det afgørende, hvilken medlemsstat der er beføjet til at beskatte den herved erhvervede indkomst?

3) Ville besvarelsen af de i det andet spørgsmål nævnte spørgsmål lyde anderledes, såfremt en af de stater, hvor unionsborgeren har erhvervet sin indkomst, er Det Schweiziske Forbund, som ikke er medlem af EU og heller ikke en del af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde?

4) I hvilket omfang har det i denne sammenhæng betydning, om lovgivningen i den skattepligtiges bopælsland (i dette tilfælde Spanien) indeholder mulighed for fradrag for renter af et lån i den skattepligtiges egen bolig og mulighed for modregning af et i det pågældende år heraf følgende skattemæssigt tab i eventuelle indtægter fra dette land i senere år?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om den frie bevægelighed, der finder anvendelse

20 Det skal indledningsvis bemærkes, at den forelæggende ret ikke nærmere har angivet den frie bevægelighed, på grundlag af hvilken en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede bør bedømmes.

21 Det fremgår ikke desto mindre af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at X gennem sine majoritetsposter kontrollerede og ledede aktiviteterne i selskaber hjemmehørende i Nederlandene og Schweiz, og med hvis overskud han søger at modregne den »negative indkomst« vedrørende hans ejerbolig i Spanien.

22 Det følger af fast retspraksis, at den frihed, der finder anvendelse på en borger i en medlemsstat uanset nationalitet, som er indehaver af en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham en sådan indflydelse på beslutningerne i dette selskab, at han kan træffe afgørelse om dets drift, er etableringsfriheden (dom af 18.12.2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, præmis 21).

23 Den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning skal derfor bedømmes på grundlag af bestemmelserne i artikel 49 TEUF.

Det første spørgsmål

24 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat, hvis skattelovgivning giver adgang til fradrag for »negativ indkomst« vedrørende en bolig, nægter indrømmelse af dette fradrag til en ikke-hjemmehørende selvstændig erhvervsdrivende, når den pågældende oppebærer 60% af sin samlede indkomst på denne medlemsstats område og ikke på den medlemsstats område, hvor hans bolig er beliggende, oppebærer indkomst, der giver ham mulighed for at gøre en tilsvarende fradragsret gældende dér.

25 For at besvare dette spørgsmål skal det indledningsvis bemærkes, at nationale skatteregler skal overholde EU-retten, og navnlig de ved traktaterne sikrede rettigheder, herunder etableringsfriheden, som er fastsat i artikel 49 TEUF (jf. analogt dom af 10.5.2012, Kommissionen mod Estland, C-39/10, EU:C:2012:282, præmis 47).

26 Hensyntagen til »negativ indkomst« vedrørende en fast ejendom, som er beliggende i den medlemsstat, hvor en skattepligtig har valgt bopæl, udgør en skattefordel, som er knyttet til den pågældendes personlige situation, der skal anvendes ved bedømmelsen af dennes samlede skatteevne (jf. i denne retning dom af 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

27 For så vidt som den fratager ikke-hjemmehørende skattepligtige personer adgangen til fradrag for sådan »negativ indkomst«, hvilket er en mulighed, hjemmehørende skattepligtige kan gøre brug af, behandler en medlemsstats lovgivning følgelig de førstnævnte ringere end de sidstnævnte.

28 Det skal derfor undersøges, om det bopælskriterium, som den i hovedsagen omhandlede lovgivning opstiller, udgør forskelsbehandling.

29 Det bemærkes i denne henseende, at forskelsbehandling kun kan bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer (jf. bl.a. dom af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 30, og af 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 21).

30 Med hensyn til direkte skatter befinder hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer sig som udgangspunkt ikke i sammenlignelige situationer, fordi den indkomst som en ikke-hjemmehørende person oppebærer på en stats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans samlede indkomst, som koncentreres på det sted, hvor han har bopæl, og fordi den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl (jf. bl.a. dom af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 31 og 32, og af 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 22).

31 Domstolen har således i præmis 34 i dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), fastslået, at det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende person visse skattemæssige fordele, som tilkommer hjemmehørende, ikke generelt indebærer en forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer befinder sig i, med hensyn til såvel indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold (jf. ligeledes dom af 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 23).

32 Der vil kun kunne foreligge en forskelsbehandling i EUF-traktatens forstand mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, hvis det, uanset at de har bopæl i forskellige medlemsstater, godtgøres, at de to kategorier af skattepligtige under hensyn til formålet med og indholdet af de pågældende nationale bestemmelser befinder sig i en sammenlignelig situation (jf. dom af 14.9.1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, præmis 26).

33 Dette er bl.a. tilfældet, når en ikke-hjemmehørende skattepligtig ikke oppebærer en indkomst af betydning i den medlemsstat, hvor han har sin bopæl, og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i en anden medlemsstat, således at bopælsmedlemsstaten ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold (jf. bl.a. dom af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 36, af 16.10.2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 61, og af 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 25).

34 I et sådant tilfælde består forskelsbehandlingen for så vidt angår en ikke-hjemmehørende person, som oppebærer den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele husstandens indkomst i en anden medlemsstat end bopælsstaten, i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesmedlemsstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold (dom af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 38, af 18.7.2007, Lakebrink og Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, præmis 31, og af 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 26).

35 Domstolen har i præmis 34 i dom af 18. juli 2007, Lakebrink og Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), præciseret, at rækkevidden af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 27-32, omfatter alle de skattefordele, der er knyttet til den ikke-hjemmehørende persons skatteevne, som hverken tages i betragtning i bopælsmedlemsstaten eller i en arbejdstagers beskæftigelsesmedlemsstat (dom af 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 27).

36 Inden for rammerne af etableringsfriheden kan en sådan rækkevidde overføres til skattefordele, der er knyttet til skatteevnen, som hverken kan indrømmes i bopælsmedlemsstaten eller i den medlemsstat, hvor en selvstændig erhvervsdrivende udøver virksomhed (om anvendeligheden af retspraksis fra dom af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, der oprindeligt blev anvendt med hensyn til

arbejdskraftens frie bevægelighed, på etableringsfriheden jf. dom af 11.8.1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271, af 27.6.1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, og af 28.2.2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 Med hensyn til sådanne skattefordele, der har til formål at fastlægge den pågældende skattepligtiges skatteevne i overensstemmelse med reglerne herom i den pågældende nationale lovgivning – såsom de i hovedsagen omhandlede regler, som beskatter den fiktive indkomst fra en ejerbolig, og som tilsvarende giver adgang til fradrag for dertilhørende udgifter – er den omstændighed i sig selv, at en ikke-hjemmehørende har oppebåret indkomst på den medlemsstats område, hvor den pågældende udøver virksomhed, under mere eller mindre lignende omstændigheder som personer, der er hjemmehørende i denne stat, således ikke tilstrækkelig til at gøre denne ikke-hjemmehørendes situation sammenlignelig med situationen for hjemmehørende.

38 For at der kan konstateres en sådan objektiv sammenlignelighed, er det nemlig ydermere nødvendigt, at bopælsmedlemsstaten på grund af, at denne ikke-hjemmehørende person har oppebåret den væsentligste del af sin indkomst andetsteds end på bopælsmedlemsstatens område, ikke er i stand til at indrømme den pågældende de fordele, som følger af, at der tages hensyn til dennes samlede indkomst og personlige og familiemæssige forhold (jf. analogt dom af 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 28).

39 Når den ikke-hjemmehørende person oppebærer 60% af sin samlede globalindkomst på den medlemsstats område, hvor han udøver en del af sin virksomhed, er der intet, der giver grundlag for at antage, at hans bopælsmedlemsstat alene af denne grund ikke vil kunne tage hensyn til hans samlede indkomst og personlige og familiemæssige forhold. Det forholder sig kun anderledes, hvis det viser sig, at den berørte person ikke på bopælsstatens område har oppebåret nogen indkomst eller så lav en indkomst, at denne stat ikke kan indrømme ham de fordele, han ville opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

40 Dette synes at være tilfældet for så vidt angår X, eftersom det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at X i det i hovedsagen omhandlede skatteår ikke oppebar nogen indkomst på bopælsmedlemsstatens område, dvs. Kongeriget Spanien.

41 Idet X kan konstatere, at der ikke er taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold af hverken denne medlemsstat eller af den medlemsstat, på hvis område han oppebærer 60% af sin samlede erhvervsindkomst, dvs. Kongeriget Nederlandene, må det fastslås, at der foreligger en forskelsbehandling til skade for ham som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 27-32.

42 Denne konklusion ændres ikke af den omstændighed, at X i øvrigt har oppebåret den resterende del af sin indkomst i samme år på en anden stats område end Kongeriget Nederlandene og Kongeriget Spanien. Som generaladvokaten har anført i punkt 47-53 i forslaget til afgørelse, er den omstændighed, at den skattepligtige oppebærer hovedparten af sin indkomst på ikke blot én, men flere andre staters område end bopælsmedlemsstatens, uden indvirkning på anvendelsen af principperne fra dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Det afgørende kriterium er nemlig fortsat det, at det for en medlemsstat er umuligt skattemæssigt at tage hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold på grund af utilstrækkelig skattepligtig indkomst, mens en sådan hensyntagen er mulig andetsteds grundet tilstrækkelige indtægter.

43 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat, hvis skattelovgivning giver adgang til fradrag af »negativ indkomst« vedrørende en bolig, nægter indrømmelse af dette fradrag til en ikke-hjemmehørende selvstændig erhvervsdrivende, når den pågældende oppebærer 60% af sin

samlede indkomst på denne medlemsstats område, og han ikke på den medlemsstats område, hvor hans bolig er beliggende, oppebærer indkomst, der giver ham mulighed for at gøre en tilsvarende fradragsret gældende dér.

Det andet spørgsmål

44 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det forbud, der følger af besvarelsen af det første spørgsmål, alene gælder for den medlemsstat, på hvis område 60% af den samlede indkomst er oppebåret, eller om det også gælder for enhver anden medlemsstat, på hvis område den ikke-hjemmehørende skattepligtige oppebærer skattepligtig indkomst, som giver ham mulighed for at gøre en tilsvarende fradragsret gældende dér, og efter hvilken fordelingsnøgle. Den ønsker ligeledes oplyst, om begrebet »beskæftigelsesmedlemsstaten« henviser til en medlemsstat, på hvis område virksomheden konkret udøves, eller til en medlemsstat, der har beskatningskompetence for så vidt angår indkomst fra virksomhed.

45 Hvad angår det andet spørgsmåls anden del er det tilstrækkeligt for besvarelsen heraf at bemærke, at det formål, der ligger til grund for den retspraksis, der er nævnt i forbindelse med besvarelsen af det første spørgsmål, er, at der skal tages hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold gennem en skattefordel, dvs. en nedsat beskatning. Begrebet »beskæftigelsesmedlemsstaten«, således som det anvendes i nærværende dom, kan følgelig ikke forstås på anden måde end som den medlemsstat, der har beskatningskompetence for hele eller en del af den skattepligtiges erhvervsindkomst, uanset hvor den indkomstskabende virksomhed konkret er udøvet.

46 Hvad angår det andet spørgsmåls første del vedrørende fordelingen mellem flere beskæftigelsesmedlemsstater af den byrde, som følger af, at der skal tages hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, skal dette besvares under henvisning til Domstolens faste praksis med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (jf. bl.a. dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 93 og den deri nævnte retspraksis).

47 Heraf følger navnlig, at når der ikke i EU-retten er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, skal medlemsstaternes frihed til at fordele udøvelsen af deres beskatningsbeføjelser mellem sig, bl.a. for at undgå kumulerede skattefordele, være forenelig med behovet for at sikre, at alle de personlige og familiemæssige forhold for de skattepligtige personer i de pågældende medlemsstater samlet set tages behørigt i betragtning, uanset hvordan de berørte medlemsstater har fordelt denne forpligtelse mellem sig. Hvis der ikke foreligger en sådan forenelighed, vil den frie fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne medføre en risiko for forskelsbehandling af de pågældende skattepligtige, som – idet denne forskelsbehandling ikke er en følge af eksisterende forskelle mellem de nationale skattelovgivninger – vil være i strid med etableringsfriheden (jf. i denne retning dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 70 og 77).

48 I det tilfælde, hvor en selvstændig erhvervsdrivende oppebærer sin indkomst på flere andre medlemsstaters område end den medlemsstat, hvor han har bopæl, kan denne forenelighed kun opnås ved at give ham mulighed for at gøre sin fradragsret for »negativ indkomst« gældende i hver af de beskæftigelsesmedlemsstater, der indrømmer denne type skattefordele, forholdsmæssigt for den del af hans indkomst, som er oppebåret på hver medlemsstats område, idet det påhviler ham at fremlægge alle oplysninger om sin globalindkomst for de kompetente nationale myndigheder, som gør det muligt for dem at fastsætte denne forholdsmæssige andel.

49 Følgelig skal det andet spørgsmål besvares med, at det forbud, der følger af besvarelsen af det første spørgsmål, gælder for enhver beskæftigelsesmedlemsstat, på hvis område en selvstændig erhvervsdrivende oppebærer en indkomst, som gør det muligt for ham dér at gøre en tilsvarende

fradragsret gældende forholdsmæssigt i forhold til den del af indkomsten, som er oppebåret i de enkelte beskæftigelsesmedlemsstater. I denne henseende er en »beskæftigelsesmedlemsstat« enhver medlemsstat, der har beskatningskompetencen for så vidt angår erhvervsindkomst, som en ikke-hjemmehørende person oppebærer på dens område, uanset hvor denne virksomhed konkret udøves.

Det tredje spørgsmål

50 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den omstændighed, at den pågældende ikke-hjemmehørende skattepligtige person oppebærer en del af sin skattepligtige indkomst på en tredjestats område og ikke på en medlemsstats område, har betydning for besvarelsen af det andet spørgsmål.

51 Det bemærkes i denne henseende, at fortolkningen af bestemmelserne i EUF-traktaten vedrørende etableringsfriheden med hensyn til forpligtelsen til i medfør heraf ikke at forskelsbehandle en selvstændig erhvervsdrivende, som udøver en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område end bopælsmedlemsstatens område, gælder for enhver medlemsstat. Det samme gør sig gældende i en situation som i den hovedsagen omhandlede med hensyn til en medlemsstat, på hvis område en selvstændig erhvervsdrivende, der er bosiddende på en anden medlemsstats område, har udøvet en del af sin virksomhed samtidig med, at han har udøvet den resterende del af sin virksomhed på en tredjestats område, selv om denne stat ikke er en medlemsstat, men en tredjestat (jf. analogt dom af 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 35).

52 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at den omstændighed, at den pågældende ikke-hjemmehørende skattepligtige person oppebærer en del af sin skattepligtige indkomst på en tredjestats område og ikke en medlemsstats område, er uden betydning for besvarelsen af det andet spørgsmål.

Det fjerde spørgsmål

53 Med sit fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om besvarelsen af de foregående spørgsmål ville være anderledes, hvis den nationale lovgivning i den selvstændige erhvervsdrivendes bopælsmedlemsstat gav den selvstændige erhvervsdrivende mulighed for i den skat, der er skyldig i denne medlemsstat, at opnå fradrag for renter af et lån i den skattepligtiges ejerbolig og at modregne heraf følgende skattemæssige tab i indkomsten i flere senere skatteår.

54 Det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, der på dette punkt er blevet bekræftet af det mundtlige indlæg, som X har afgivet under retsmødet, at X hverken har oppebåret indkomst i Spanien i 2007 eller i de efterfølgende skatteår. I mangel af skattepligtig indkomst på bopælsmedlemsstatens område i disse år har X under alle omstændigheder ikke over for de spanske skattemyndigheder kunnet gøre fradragsretten gældende, for at der skulle tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

55 Det fjerde spørgsmål er følgelig hypotetisk og kan som følge heraf ikke antages til realitetsbehandling (jf. dom af 29.1.2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, præmis 24).

Sagens omkostninger

56 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende 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 (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat, hvis skattelovgivning giver adgang til fradrag for »negativ indkomst« vedrørende en bolig, nægter indrømmelse af dette fradrag til en ikke-hjemmehørende selvstændig erhvervsdrivende, når den pågældende oppebærer 60% af sin samlede indkomst på denne medlemsstats område, og han ikke på den medlemsstats område, hvor hans bolig er beliggende, oppebærer indkomst, der giver ham mulighed for at gøre en tilsvarende fradragsret gældende dér.**

2) **Det forbud, der følger af besvarelsen af det første spørgsmål, gælder for enhver beskæftigelsesmedlemsstat, på hvis område en selvstændig erhvervsdrivende oppebærer en indkomst, som gør det muligt for ham dér at gøre en tilsvarende fradragsret gældende forholdsmæssigt i forhold til den del af indkomsten, som er oppebåret i de enkelte beskæftigelsesmedlemsstater. I denne henseende er en »beskæftigelsesmedlemsstat« enhver medlemsstat, der har beskatningskompetencen for så vidt angår erhvervsindkomst, som en ikke-hjemmehørende person oppebærer på dens område, uanset hvor denne virksomhed konkret udøves.**

3) **Den omstændighed, at den pågældende ikke-hjemmehørende skattepligtige person oppebærer en del af sin skattepligtige indkomst på en tredjestats område og ikke en medlemsstats område, er uden betydning for besvarelsen af det andet spørgsmål.**

Underskrifter