DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

15. februar 2007 *

I sag C-345/04,

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

Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^

mod

Bundesamt für Finanzen,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne A. Borg Barthet og U. Lõhmus (refererende dommer),

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Forbundsrepublikken Tyskland ved C.-D. Quassowski og A. Tiemann, som befuldmægtigede

— Den Italienske Republik ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. de Bellis

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved B. Eggers og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 22. juni 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF).

2 Anmodningen er indgivet under en tvist mellem det portugisiske selskab Centro Equestre da Lezíria Grande L[da] (herefter »CELG«) og Bundesamt für Finanzen (herefter »Bundesamt«) vedrørende sidstnævntes afslag på en ansøgning om tilbagebetaling af selskabsskat, indeholdt ved kilden, af indtægter, som CELG i sin egenskab af begrænset skattepligtig har erhvervet i Tyskland.

De nationale bestemmelser

3 Ifølge § 2, stk. 1, i den tyske lov af 1991 om selskabsskat (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, s. 639, herefter »KStG«) er selskaber, som ikke er hjemmehørende i Tyskland, begrænset skattepligtige, og de skal kun betale selskabsskat i Tyskland af de indtægter, som de har erhvervet dér.

4 I henhold til § 49, stk. 1, i lov om indkomstskat i udgaven fra 1997 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, s. 821, herefter »EStG«), sammenholdt med § 8, stk. 1, i KStG og artikel 17, stk. 2, i overenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Den Portugisiske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter af 15. juli 1980 (BGBl. 1982 II, s. 129), skal der betales selskabsskat i Tyskland af indtægter, som et portugisisk selskab hér har erhvervet i forbindelse med kunstneriske arrangementer.

5 § 50a, stk. 4, nr. 1, i EStG af 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898), i den affattelse, der var gældende i 1996, har følgende ordlyd:

»For begrænset skattepligtige opkræves der indkomstskat ved indeholdelse af kildeskat i indtægter fra arrangementer af kunstnerisk, sportslig eller anden karakter, der afholdes i Tyskland, eller ved anden udnyttelse af sådanne arrangementer i Tyskland, herunder de indtægter, der hidrører fra andre ydelser, der er leveret i forbindelse disse arrangementer, uanset hvem der oppebærer disse indtægter [...]«

6 EStG's § 50, stk. 5, fjerde punktum, nr. 3, som anvendes med tilbagevirkende kraft for regnskabsåret 1996, bestemmer:

»En begrænset skattepligtig, hvis indkomst beskattes ved kilden ifølge § 50a, stk. 4, nr. 1 eller 2, kan ansøge om fuld eller delvis tilbagebetaling af den skat, der er indeholdt og betalt. Tilbagebetalingen forudsætter, at de driftsomkostninger eller erhvervsmæssige udgifter, der er direkte økonomisk forbundet med de skattepligtige indtægter, overstiger halvdelen af disse.«

7 Det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at til forskel fra begrænset skattepligtige personer kan de personer, der er fuldt skattepligtige i Tyskland, i de skattepligtige indtægter, de har erhvervet i denne medlemsstat, fratrække alle omkostninger i forbindelse med arrangementer af kunstnerisk eller sportslig karakter, der har fundet sted på tysk område.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Sagsøgeren i hovedsagen, CELG, er et portugisisk kapitalselskab, der har hjemsted og direktion i Portugal. CELG er begrænset selskabsskattepligtig i Tyskland og betaler kun skat af de indtægter, der erhverves dér. I 1996 organiserede CELG en turné, hvor der blev givet opvisning og undervisning i hestedressur i 14 byer i forskellige lande i Den Europæiske Union, herunder 11 byer i Tyskland.

9 I 1997 ansøgte CELG i medfør af EStG's § 50, stk. 5, og KStG's § 8, stk. 1, Bundesamt om tilbagebetaling af den selskabsskat, der var indeholdt som kildeskat af de indtægter, der var erhvervet i Tyskland, og som beløb sig til 71 758 DEM.

10 CELG fremsendte i denne forbindelse en bekræftet portugisisk balance, hvori udgifterne for hele turnéen i 1996 var angivet. Balancen opregnede udgifterne til kommunikation, rejse, ophold, reklame og personale samt løbende udgifter til heste, udgifter til vand og elektricitet, dyrlæge, medicin, hovsmed, udstyr til heste og ryttere, lastbiltransport, skattemæssig rådgivning samt afskrivning af heste. CELG anførte efterfølgende yderligere udgifter til bogføring og til betaling af licensgebyrer. CELG havde til hensigt at trække 11/14 af de samlede omkostninger fra de indtægter, der var erhvervet Tyskland.

11 Bundesamt gav afslag på denne tilbagebetaling med henvisning til, at der manglede originale bilag for de påberåbte udgifter.

12 CELG's klage over denne afgørelse blev afvist, navnlig fordi visse omkostninger ikke havde nogen direkte økonomisk forbindelse med de indtægter, der var erhvervet i Tyskland.

13 CELG anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Finanzgericht Köln. Finanzgericht frifandt Bundesamt under henvisning til, at de påberåbte omkostninger dels ikke var direkte forbundet med de indtægter, som beskattes i Tyskland, dels ikke udgjorde mere end 50% af disse indtægter.

14 CELG iværksatte dernæst en »revisionsanke« af den af Finanzgericht Köln afsagte dom ved Bundesfinanzhof.

15 Bundesfinanzhof bemærkede, at det fremgår af de af Finanzgericht Köln fastlagte faktiske omstændigheder, at de af CELG afholdte omkostninger, som er direkte økonomisk forbundet med de af CELG erhvervede indtægter i Tyskland, ikke overstiger 50% af disse indtægter. Bundesfinanzhof har imidlertid anført, at CELG har gjort gældende, at generelle omkostninger også kan fratrækkes, og selv om der er en vis forvirring for så vidt angår disse omkostningers karakter, sammensætning og størrelse, og med hensyn til hvorvidt der er andre indtægter, som skal tages i betragtning, fremgår det af de samme faktiske omstændigheder, at samtlige de af CELG afholdte udgifter, inklusive de generelle, overstiger halvdelen af indtægterne.

16 Bundesfinanzhof finder imidlertid, at den forskelsbehandling, der finder sted ved fastsættelsen af den skattepligtige indkomst for en hjemmehørende skattepligtig, der er ubegrænset skattepligtig, og en ikke-hjemmehørende skattepligtig, der kun er begrænset skattepligtig, rejser tvivl om, hvorvidt EStG's § 50, stk. 5, fjerde punktum, nr. 3, er forenelig med fællesskabsretten, navnlig hvad angår den frie udveksling af

tjenesteydelser, som er sikret ved traktatens artikel 59. Bundesfinanzhof har i denne forbindelse henvist til Domstolens dom af 12. juni 2003, Gerritse (sag C-234/01, Sml. I, s. 5933).

17 Det er under disse omstændigheder, at Bundesfinanzhof har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i strid med EF-traktatens artikel 59, at en statsborger i en medlemsstat, der er begrænset skattepligtig i Tyskland, kun kan kræve tilbagebetaling af kildeskat af indtægter erhvervet der, når de driftsomkostninger, som er direkte økonomisk forbundet med erhvervelsen af indtægterne, overstiger halvdelen af disse?«

Om det præjudicielle spørgsmål

18 Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om traktatens artikel 59 er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, der i tilfælde, hvor en begrænset skattepligtig anmoder om tilbagebetaling af selskabsskat indeholdt ved kilden, gør fradrag af driftsomkostninger, der er afholdt i forbindelse med den virksomhed, som gav anledning til indtægterne i denne medlemsstat, betinget af, at driftsomkostningerne skal være direkte forbundet med de i staten erhvervede indtægter, og at driftsomkostningerne overstiger halvdelen af disse indtægter.

19 Det skal indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve

denne under overholdelse af fællesskabsretten (jf. i denne retning bl.a. dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 19, af 26.10.1999, sag C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Sml. I, s. 7447, præmis 32, af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 15, af 14.12.2000, sag C-141/99, AMID, Sml. I, s. 11619, præmis 19, og af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29).

20 Det skal ligeledes bemærkes, at traktatens artikel 59 efter Domstolens praksis kræver ophævelse af alle restriktioner, der hindrer den frie udveksling af tjenesteydelser, og som er indført med den begrundelse, at tjenesteyderen er etableret i en anden medlemsstat end den, hvor ydelsen præsteres (jf. i denne retning bl.a. dom af 4.12.1986, sag 205/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 3755, præmis 25, af 26.2.1991, sag C-180/89, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 709, præmis 15, og af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, præmis 31).

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en direkte økonomisk forbindelse

21 Som det fremgår af præmis 18 i denne dom, er den første betingelse for tilbagebetaling af selskabsskat indeholdt ved kilden, at driftsomkostningerne er direkte økonomisk forbundet med de indtægter, der er erhvervet i den stat, hvor virksomheden er udøvet.

22 Det fremgår af Domstolens praksis, at et skattesystem, hvor det i forbindelse med opgørelsen af ikke-hjemmehørende skattepligtiges indkomst i en given medlemsstat kun er det overskud og underskud, der hidrører fra deres virksomhed i den pågældende stat, som medregnes, er i overensstemmelse med det territorialprincip, der er fastsat i den internationale skatteret og anerkendt i fællesskabsretten (jf. i denne retning Futura Participations og Singer-dommen, præmis 21 og 22).

23 For så vidt angår driftsomkostninger, der er direkte forbundet med den virksomhed, der er udført i en medlemsstat af en ikke-hjemmehørende, og som har givet anledning til skattepligtige indtægter i denne medlemsstat, skal disse i princippet medregnes i denne stat, såfremt hjemmehørende beskattes af deres nettoindkomst efter fradrag af disse udgifter. Hvad angår medregningen af sådanne omkostninger fastslog Domstolen i Gerritse-dommens præmis 27, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i en sammenlignelig situation. Når derfor en medlemsstat giver hjemmehørende mulighed for at fradrage de omhandlede omkostninger, kan den i princippet ikke afvise, at de ikke-hjemmehørende ikke må medregne dem.

24 Den stat, på hvis område virksomheden har givet anledning til de skattepligtige indtægter, skal ved udøvelsen af sin skattekompetence således sørge for, at en ikke-hjemmehørende skal kunne medregne de ved denne aktivitet direkte forbundne omkostninger ved beskatningen. Det skal i denne forbindelse præciseres, at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at en medlemsstat går videre og medregner udgifter, som ikke har en sådan forbindelse (jf. i denne retning FKP Scorpio Konzertproduktionen-dommen, præmis 50-52).

25 Ved driftsomkostninger, der er direkte forbundet med de indtægter, der er erhvervet i den medlemsstat, hvor virksomheden er udøvet, må forstås omkostninger, som er direkte økonomisk forbundet med den ydelse, som har givet anledning til beskatningen i denne medlemsstat, og som dermed er uløseligt forbundet hermed, såsom rejse- og opholdsomkostningerne. Det er i denne sammenhæng uden betydning, hvor og hvornår omkostningerne blev afholdt.

26 Det fremgår af sagen, at CELG, som har hjemsted i Portugal, har erhvervet indtægter af kunstneriske arrangementer i Tyskland. I forbindelse med disse arrangementer havde CELG forskellige driftsomkostninger, som er nævnt i denne doms præmis 10, og hvoraf visse allerede blev afholdt i forbindelse med organisationen og planlægningen af arrangementerne, mens andre blev afholdt i forbindelse med selve arrangementet. CELG har ansøgt om fradrag for omkostninger i Tyskland. Det

tilkommer den forelæggende ret, for hvem hovedsagen er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, i forbindelse med hovedsagen at fastslå, hvilke af de af CELG anførte driftsomkostninger, der er direkte forbundet med de ydelser, som har givet anledning til beskatningen i Tyskland, og som således er uløseligt forbundet med disse.

27 Det må herefter fastslås, at traktatens artikel 59 ikke er til hinder for en national lovgivning, hvorefter tilbagebetalingen af selskabsskat indeholdt ved kilden af indtægter, der er erhvervet af en begrænset skattepligtig, er betinget af, at de driftsomkostninger, den skattepligtige anmoder om fradrag for, er direkte forbundet med de indtægter, der er erhvervet i forbindelse med en virksomhed, der er udført i den omhandlede medlemsstat, for så vidt som alle omkostninger, der er uløseligt forbundet med denne virksomhed, anses for at have en sådan direkte forbindelse, uanset hvor eller hvornår disse omkostninger er opstået.

Kravet om, at omkostningerne skal overstige halvdelen af indtægterne

28 Den anden betingelse i den i hovedsagen omhandlede lovgivning, som vedrører tilbagebetaling af kildeskat af de indtægter, der af en ikke-hjemmehørende skattepligtig er erhvervet i Tyskland, kræver, at de driftsomkostninger, der er direkte økonomiske forbundet med disse indtægter, overstiger halvdelen af disse.

29 En sådan betingelse kan udgøre en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser for selskaber, som ønsker at afholde arrangementer af kunstnerisk, sportslig eller anden karakter i en anden medlemsstat end den, hvori den har sit hjemsted.

30 Denne betingelse indebærer nemlig, at når en sådan virksomhed ansøger om tilbagebetaling af kildeskatten, opnår den ikke automatisk fradrag af de omkostninger, der er direkte forbundet med den omhandlede økonomiske virksomhed, når indtægterne fra denne virksomhed beskattes.

31 Det må således fastslås, at ved at stille denne yderligere betingelse for medregning af driftsomkostninger, der er afholdt af en ikke-hjemmehørende skattepligtig, udgør den i hovedsagen omhandlede lovgivning i princippet en restriktion, der er forbudt i henhold til traktatens artikel 59.

32 Det skal derfor undersøges, om en sådan restriktion kan begrundes.

33 Den tyske regerings begrundelse om, at formålet med den nationale lovgivning er at undgå dobbeltfradrag af omkostningerne, dvs. fradrag både i den stat, hvor selskabet har sit hjemsted, og i den stat, hvor ydelserne er præsteret og indtægterne beskattet, ikke kan godtages.

34 Det skal allerførst bemærkes, at overenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Den Portugisiske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter anvender den såkaldte modregningsmetode.

35 Det følger heraf, at et portugisisk selskab beskattes i Portugal for alle dets indtægter, herunder de indtægter, der er erhvervet i forbindelse med virksomhed udøvet i Tyskland, hvor indtægterne også beskattes. Dobbeltbeskatningen undgås ved, at et

beløb svarende til den skat, der er erlagt i den sidstnævnte stat, fradrages i den førstnævnte stat. En sådan ordning er egnet til at forhindre dobbeltfradrag af omkostningerne, da den første stat sættes i stand til at kontrollere de driftsomkostninger, der blev taget i betragtning ved beregningen af den skat, som er erlagt i den anden stat.

36 Derudover er der i § 50, stk. 5, i EStG af 1997 fastsat en fremgangsmåde, hvorefter finansministeren kan oplyse den begrænset skattepligtiges domicilstat om, at denne har fremsat et tilbagebetalingskrav. Denne samarbejdsordning mellem de kompetente nationale myndigheder gør det ligeledes muligt at undgå dobbeltfradrag af omkostningerne. Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15) bidrager også til at sikre opfyldelsen af dette formål ved at opstille krav om udveksling af informationer mellem de omhandlede skattemyndigheder.

37 En restriktion af den frie udveksling af tjenesteydelser, der følger af en national lovgivning, hvorefter tilbagebetaling af kildeskat af de indtægter, som en begrænset skattepligtig har erhvervet i den omhandlede medlemsstat, er betinget af, at de driftsomkostninger, der er direkte forbundet med disse indtægter, overstiger halvdelen af indtægterne, er således ikke begrundet. Følgelig er traktatens artikel 59 til hinder for en sådan lovgivning.

38 På baggrund af det anførte skal det forelagte spørgsmål besvares således, at traktatens artikel 59 ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der som betingelse for tilbagebetaling af selskabsskat indeholdt ved kilden af de indtægter, der er erhvervet af en begrænset skattepligtig, kræver, at de driftsomkostninger, den skattepligtige anmoder om fradrag for, er direkte forbundet med de indtægter, der er erhvervet i forbindelse med en virksomhed, der er udført i den omhandlede medlemsstat, for så vidt som alle de omkostninger, der er uløseligt forbundet med denne virksomhed, anses for at have

en sådan direkte forbindelse, uanset hvor eller hvornår disse omkostninger er opstået. Traktatens artikel 59 er derimod til hinder for en national lovgivning, hvorefter tilbagebetalingen af kildeskatten til denne skattepligtige gøres betinget af, at de samme driftsomkostninger overstiger halvdelen af disse indtægter.

Sagens omkostninger

39 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 (Tredje Afdeling) for ret:

Traktatens artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF) er ikke til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der som betingelse for tilbagebetaling af selskabsskat indeholdt ved kilden af indtægter, der er erhvervet af en begrænset skattepligtig, kræver, at de driftsomkostninger, den skattepligtige anmoder om fradrag for, er direkte forbundet med de indtægter, der er erhvervet i forbindelse med en virksomhed, der er udført i den omhandlede medlemsstat, for så vidt som alle de omkostninger, der er uløseligt forbundet med denne virksomhed, anses for at have en sådan direkte forbindelse, uanset hvor eller hvornår disse omkostninger er opstået. Traktatens artikel 59 er derimod til hinder for en national lovgivning, hvorefter tilbagebetalingen af kildeskatten til denne skattepligtige gøres betinget af, at de samme driftsomkostninger overstiger halvdelen af disse indtægter.

Underskrifter