DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 15 februari 2007 *

I mål C-345/04,

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

Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^

mot

Bundesamt für Finanzen,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Borg Barthet och U. Lõhmus (referent),

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Förbundsrepubliken Tyskland, genom C.-D. Quassowski och A. Tiemann, båda i egenskap av ombud,

— Republiken Italien, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom B. Eggers och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 22 juni 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 59 i EG-fördraget (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan det enligt portugisisk rätt bildade bolaget Centro Equestre da Lezíria Grande L[da] (nedan kallat CELG) och Bundesamt für Finanzen (den federala skattemyndigheten) (nedan kallad Bundesamt), angående Bundesamts beslut att inte återbetala bolagsskatt som CELG i egenskap av begränsat skattskyldig person fått erlägga i form av källskatt på sina intäkter i Tyskland.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 Enligt 2 § punkt 1 i den tyska lagen om bolagsskatt (Körperschaftsteuergesetz) i dess lydelse år 1991 (BGBl. 1991 I, s. 639) (nedan kallad KStG), är i Tyskland ej hemmahörande bolag begränsat skattskyldiga och därmed skattskyldiga för nämnda skatt i Tyskland endast för de inkomster som de uppbär där.

4 Enligt 49 § första stycket i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) i dess lydelse år 1997 (BGBl. 1997 I, s. 821) (nedan kallad EStG 1997), jämförd med 8 § första stycket KStG och 17 § andra stycket i avtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Portugal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen), av den 15 juli 1980 (BGBl. 1982, del II, s. 129), är intäkter som ett enligt portugisisk rätt bildat bolag erhåller för konstnärliga framställningar i Tyskland bolagsskattepliktiga där.

5 50a § fjärde stycket punkt 1 i EStG, i dess lydelse år 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898) har i den lydelse som var tillämplig år 1996 följande lydelse:

"Inkomstskatt tas för begränsat skattskyldiga personer ut genom innehållande av källskatt på inkomst av konstnärliga, idrottsliga samt artist- och liknande evenemang i landet eller exploatering i landet av sådana evenemang, däri inbegripet inkomst av andra med dessa evenemang sammanhörande tillhandahållanden oberoende av vem som uppbär inkomsterna ..."

6 I 50 § femte stycket fjärde meningen punkt 3 EStG 1997, vilken tillämpas retroaktivt för beskattningsåret 1996, föreskrivs dock följande:

"En begränsat skattskyldig person på vars inkomst källskatt innehålls enligt 50a § fjärde stycket punkterna 1 och 2 [kan] ansöka om att få hel eller delvis återbetalning av skatt som innehållits och betalats. För återbetalning krävs att de drifts- eller reklamkostnader som har ett omedelbart samband med denna inkomst överstiger hälften av inkomsten."

7 Av handlingarna i målet vid domstolen framgår att i Tyskland obegränsat skattskyldiga personer, till skillnad från begränsat skattskyldiga personer, från sin i denna medlemsstat skattepliktiga inkomst får dra av samtliga kostnader för konstnärliga och idrottsliga evenemang som äger rum där.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 CELG som är klagande i målet vid den nationella domstolen är ett kapitalbolag som bildats enligt portugisisk rätt och som har sitt säte och sin styrelse i Portugal. CELG är begränsat skattskyldigt för bolagsskatt i Tyskland och nämnda skatt tas bara ut på inkomst som uppbärs där. År 1996 organiserade CELG en turné med uppvisningar och lektioner i hästdressyr i fjorton städer i olika länder inom Europeiska unionen, varav elva städer i Tyskland.

9 År 1997 ansökte CELG enligt 50 § femte stycket EStG 1997 och 8 § första stycket KStG om att Bundesamt skulle återbetala bolagsskatt som innehållits som källskatt i Tyskland med ett belopp på 71 758 DM.

10 CELG gav för detta ändamål in en bestyrkt resultat- och balansräkning, där kostnaderna för hela den år 1996 genomförda turnén angavs. Av ingivet räkenskapsmaterial framgick kommunikations- och resekostnader samt mat- och logikostnader liksom reklamkostnader, löpande kostnader för hästarna, vatten- och elkostnader, kostnader för veterinär och läkemedel, kostnader för hovslagare, kostnader för utrustning till hästar och ryttare, kostnader för lastbilstransporter och kostnader för skatterådgivning samt avskrivning på hästarna. Senare yrkade CELG avdrag för ytterligare kostnader, nämligen kostnader avseende bokföring och licensavgifter. Enligt CELG var 11/14 av dessa kostnader avdragsgilla mot de inkomster som uppburits i Tyskland.

11 Bundesamt beslutade att inte medge avdragsyrkandet och motiverade sitt beslut med att det inte getts in några verifikat i original till styrkande av de kostnader som omfattades av yrkandena.

12 CELG begärde omprövning av Bundesamts beslut vilket inte föranledde någon ändring med hänvisning till att det saknades ett direkt ekonomisk samband mellan vissa av de deklarerade kostnaderna och de inkomster som uppburits i Tyskland.

13 CELG överklagade omprövningsbeslutet till Finanzgericht Köln. Denna domstol ogillade talan med motiveringen att de kostnader som omfattades av avdragsyrkandet till viss del saknade direkt samband med de intäkter som beskattats i Tyskland och att kostnaderna understeg 50 procent av intäkterna.

14 CELG väckte revisionstalan vid Bundesfinanzhof mot den av Finanzgericht Köln meddelade domen.

15 Bundesfinanzhof konstaterade att det av Finanzgericht Kölns konstateranden i materiellt hänseende framgår att de av CELG:s kostnader som hade ett direkt ekonomiskt samband med de intäkter som företaget förvärvat i Tyskland inte överstiger 50 procent av dessa intäkter. CELG yrkade dock avdrag även för allmänna kostnader och även om viss oklarhet råder i fråga om arten, sammansättningen och storleken på dessa allmänna kostnader, samt huruvida det finns ytterligare intäkter att ta hänsyn till, framgår av samma materiella konstateranden att CELG:s samtliga kostnader, inklusive de allmänna kostnaderna, överstiger hälften av intäkterna.

16 Enligt Bundesfinanzhof leder dock den skillnad i behandling som görs vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten mellan en i landet hemmahörande person, som är obegränsat skattskyldig, och en i landet ej hemmahörande person, som endast är begränsat skattskyldig, till frågan om 50 § femte stycket fjärde meningen punkt 3 EStG 1997 är förenlig med gemenskapsrätten, särskilt vad gäller

den frihet att tillhandahålla tjänster som säkerställs i artikel 59 i fördraget. Bundesfinanzhof hänvisar i det sammanhanget till domstolens dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933).

17 Under dessa omständigheter beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Strider det mot artikel 59 i EG-fördraget att en i en medlemsstat hemmahörande person som är begränsat skattskyldig i Tyskland har rätt till återbetalning av skatt som innehålls i form av källskatt på inkomster som personen uppbär i detta land, bara om de kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt ekonomiskt samband med dessa inkomster överstiger hälften av inkomsterna?"

Prövning av tolkningsfrågan

18 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 59 i fördraget utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, när det i denna lagstiftning föreskrivs att kostnader för intäkternas förvärvande som belöper på den verksamhet som genererat intäkterna i denna stat kan beaktas för begränsat skattskyldiga personer som ansöker om återbetalning av den bolagsskatt som innehållits som källskatt bara om dessa kostnader har ett direkt samband med dessa och om kostnaderna överstiger hälften av nämnda intäkter.

19 Domstolen erinrar inledningsvis om att det av fast rättspraxis följer att även om frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighets-

område, är medlemsstaterna inte desto mindre skyldiga att iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 19, av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehr, REG 1999, s. I-7447, punkt 32, av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard, REG 1999, s. I-7641, punkt 15, av den 14 december 2000 i mål C-141/99, AMID, REG 2000, s. I-11619, punkt 19, samt dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 29).

20 Domstolen erinrar också om att enligt domstolens rättspraxis innebär artikel 59 i fördraget ett krav på avskaffande av alla hinder för friheten att tillhandahålla tjänster som grundar sig på att tjänsteleverantören är hemmahörande i en annan medlemsstat än den i vilken tjänsten tillhandahålls (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 december 1986 i mål 205/84, kommissionen mot Tyskland, REG 1986, s. 3755, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 8, s. 741, av den 26 februari 1991 i mål C-180/89, kommissionen mot Italien, REG 1991, s. I-709, punkt 15, och av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, REG 2006, s. I-9461, punkt 31).

Förekomsten av ett direkt ekonomiskt samband

21 Som framgår i punkt 18 i förevarande dom är det första villkor som för återbetalning av bolagsskatt som innehållits som källskatt att kostnaderna för intäkternas förvärvande har ett direkt ekonomiskt samband med de intäkter som genereras i den stat där verksamheten bedrivs.

22 Av domstolens rättspraxis framgår att ett skattesystem, enligt vilket det vid beräkningen i en viss stat av beskattningsunderlaget för i landet ej hemmahörande begränsat skattskyldiga personer endast är de över- och underskott som hänför sig till deras verksamheter i den staten som beaktas, är förenligt med den territorialitetsprincip som uppställs inom den internationella skatterätten och som har godtagits inom gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkterna 21 och 22, samt domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 39).

23 När det gäller kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med den verksamhet som en i landet ej hemmahörande person bedriver i en medlemsstat där den genererat skattepliktig inkomst skall dessa i princip beaktas i den staten om de personer som är hemmahörande där beskattas för sina nettoinkomster efter avdrag för sådana kostnader. Domstolen slog nämligen i punkt 27 i sin dom i det ovannämnda målet Gerritse fast att när det gäller sådana kostnader befinner sig i landet hemmahörande respektive i landet ej hemmahörande personer i en jämförbar situation. Om medlemsstaten ger i landet hemmahörande personer rätt att dra av de ifrågavarande kostnaderna kan den i princip inte beakta motsvarande kostnader för i landet ej hemmahörande personer (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Gerritse, punkt 27).

24 När den medlemsstat inom vars territorium verksamheten har genererat skattepliktiga inkomster utövar sina beskattningsbefogenheter måste den alltså tillse att de kostnader som har ett direkt samband med nämnda verksamhet kan beaktas vid beskattningen av den i landet ej hemmahörande personen. Domstolen preciserar dock i detta avseende att gemenskapsrätten inte utgör något hinder mot att en medlemsstat går längre genom att även beakta sådana kostnader som inte har ett sådant samband (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet FKP Scorpio Konzertproduktionen, punkterna 50–52).

25 Med kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med de intäkter som uppburits i den medlemsstat där verksamheten bedrivs skall förstås sådana kostnader som har ett direkt ekonomiskt samband med det tillhandahållande som har gett upphov till beskattningen i denna stat och som alltså inte kan skiljas från detta tillhandahållande, exempelvis kostnader för resor och för kost och logi. Det saknar i detta sammanhang betydelse var och när kostnaderna burits.

26 Av handlingarna i målet framgår att CELG, som är hemmahörande i Portugal, har uppburit inkomst i Tyskland från de konstnärliga framställningar som de anordnat där. CELG har i samband med dessa framställningar haft olika kostnader för intäkternas förvärvande vilka räknas upp i punkt 10 i förevarande dom. Vissa av kostnaderna ligger i tiden före uppvisningarna och avser organisation och planering av dessa, medan andra kostnader avser den period då uppvisningarna gavs. CELG

har yrkat avdrag i Tyskland för dessa kostnader. Det ankommer på den domstol vid vilken det hänskjutna målet har anhängiggjorts och som så småningom har att avgöra målet, att inom ramen för denna tvist ta ställning till vilka av de av CELG deklarerade kostnaderna för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med de tillhandahållanden som föranlett beskattningen i denna stat, och som alltså inte kan skiljas från dem.

27 Domstolen finner följaktligen att artikel 59 i fördraget inte utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att återbetalning av bolagsskatt som innehållits i form av källskatt på intäkter som en begränsat skattskyldig person har uppburit villkoras av att de kostnader för intäkternas förvärvande som omfattas av denna skattskyldiga persons avdragsyrkande har ett direkt ekonomiskt samband med de intäkter som uppburits i en verksamhet som bedrivs inom den berörda medlemsstatens territorium, försåvitt alla kostnader som inte kan skiljas från denna verksamhet betraktas som sådana, oavsett var eller när nämnda person har haft dem.

Kravet att kostnaderna skall överstiga hälften av intäkterna

28 Det andra villkor som uppställs i den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, och som rör återbetalning av skatt som innehållits som källskatt på intäkter som en i landet ej hemmahörande skattskyldig person uppbär i Tyskland, består i ett krav på att de kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt ekonomiskt samband med nämnda intäkter skall överstiga hälften av nämnda intäkter.

29 Ett sådant villkor kan utgöra ett hinder för friheten att tillhandahålla tjänster för ett bolag som önskar bedriva konstnärlig, idrottslig eller annan verksamhet i en annan medlemsstat än den i vilken det har sitt säte.

30 Detta villkor får nämligen till följd att när ett sådant bolag ansöker om återbetalning av den skatt som innehållits som källskatt kan det inte vid beskattningen av inkomsten från den berörda ekonomiska verksamheten systematiskt få avdrag för de kostnader som har ett direkt samband med denna verksamhet.

31 Domstolen konstaterar därför att en sådan lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i princip utgör ett hinder som är förbjudet enligt artikel 59 i fördraget, eftersom den innehåller detta extra villkor för en begränsat skattskyldig person när det gäller möjligheten att medge avdrag för de kostnader för intäkternas förvärvande som denna person har haft.

32 Domstolen prövar därmed om detta hinder kan motiveras.

33 Den tyska regeringens motivering att syftet med den nationella lagstiftningen är att dubbelt avdrag för kostnaderna skall undvikas, det vill säga att avdrag inte medges i den stat där bolaget har sitt säte samtidigt som avdrag också medges i den stat där tillhandahållandena har skett och där intäkterna beskattats, kan inte godtas.

34 Domstolen erinrar för det första om att den så kallade avräkningsmetoden är den som tillämpas i avtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Portugal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet.

35 Av detta följer att ett portugisiskt bolag beskattas i Portugal för alla intäkter, även de som härrör från en verksamhet som bedrivs i Tyskland, där sistnämnda intäkter också beskattas. Dubbelbeskattningen undviks genom att ett belopp motsvarande

den skatt som erlagts i sistnämnda stat räknas av i förstnämnda stat. Med en sådan mekanism kan dubbla avdrag för kostnaderna undvikas eftersom den, när den tillämpas på den förstnämnda staten, möjliggör för denna stat att kontrollera de kostnader för intäkternas förvärvande som beaktats vid beräkningen av den skatt som har erlagts i den sistnämnda staten.

36 Vidare föreskrivs i 50 § femte stycket EStG 1997 ett förfarande där det tyska finansministeriet kan underrätta den begränsat skattskyldiga personens hemviststat om att vederbörande har inkommit med en ansökan om återbetalning. Denna mekanism för samarbete mellan de behöriga nationella myndigheterna gör det också möjligt att undvika eventuella dubbla avdrag för kostnaderna. Likaså bidrar rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) till uppnåendet av detta ändamål genom sina bestämmelser om utbyte av information mellan berörda skattemyndigheter.

37 Det hinder för fri rörlighet för tillhandahållande av tjänster som följer av en nationell lagstiftning, enligt vilken återbetalning av skatt som innehållits som källskatt på intäkter som en begränsat skattskyldig person uppburit i den berörda medlemsstaten villkoras av att de kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med dessa intäkter överstiger hälften av dem, är alltså inte motiverat. Domstolen slår följaktligen fast att artikel 59 i fördraget utgör hinder för en sådan lagstiftning.

38 Mot bakgrund av vad som anförts ovan skall frågan som ställts besvaras med att artikel 59 i fördraget inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i den mån som det i denna lagstiftning föreskrivs att återbetalning av bolagsskatt, som innehållits som källskatt på de intäkter som en begränsat skattskyldig person uppburit, endast får ske på villkor att de kostnader för intäkternas förvärvande som den skattskyldige för detta ändamål yrkar avdrag för har ett direkt samband med de intäkter som uppburits i en

verksamhet som bedrivits inom den berörda statens territorium, såvitt alla kostnader som inte kan skiljas från denna verksamhet, oavsett var och när de burits, skall anses som sådana. Nämnda artikel utgör däremot hinder för en sådan nationell lagstiftning eftersom den innehåller bestämmelser enligt vilka återbetalning av nämnda skatt till denna skattskyldiga person villkoras av att nämnda kostnader för intäkternas förvärvande överstiger hälften av nämnda intäkter.

Rättegångskostnader

39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 59 i EG-fördraget (nu artikel 49 i ändrad lydelse) utgör inte hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i den mån som det i denna lagstiftning föreskrivs att återbetalning av bolagsskatt, som innehållits som källskatt på de intäkter som en begränsat skattskyldig person uppburit, endast får ske på villkor att de kostnader för intäkternas förvärvande som den skattskyldige för detta ändamål yrkar avdrag för har ett direkt samband med de intäkter som uppburits i en verksamhet som bedrivits inom den berörda statens territorium, såvitt alla kostnader som inte kan skiljas från denna verksamhet, oavsett var och när de burits, skall anses som sådana. Nämnda artikel utgör däremot hinder för en sådan nationell lagstiftning eftersom den innehåller bestämmelser enligt vilka återbetalning av nämnda skatt till denna skattskyldiga person villkoras av att nämnda kostnader för intäkternas förvärvande överstiger hälften av nämnda intäkter.

Underskrifter