

|

61991J0112

DOMSTOLENS DOM AF 26. JANUAR 1993. - HANS WERNER MOD FINANZAMT AACHEN-INNENSTADT. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: FINANZGERICHT KOELN - TYSKLAND. - SKATTER - SKATTEYDERENS BOPAEL. - SAG C-112/91.

Samling af Afgørelser 1993 side I-00429

svensk specialudgave side I-00007

finsk specialudgave side I-00007

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fri bevaegelighed for personer ° etableringsfrihed ° traktatens bestemmelser ° deres personelle anvendelsesomraade ° statsborger i en medlemsstat, der udøever sin virksomhed paa dennes omraade og er uddannet dér ° ikke omfattet ° bopael i en anden medlemsstat ° uden betydning

(EOEF-traktaten, art. 52)

Sammendrag

Traktatens artikel 52 maa fortolkes saaledes, at naar der ikke er en saadan tilknytning til et andet land, at bestemmelserne i traktaten om etableringsfrihed og navnlig forbuddet mod forskelsbehandling finder anvendelse, er bestemmelsen ikke til hinder for, at en medlemsstat beskatter egne statsborgere, som paa grundlag af erhvervsmaessige kvalifikationer og erhvervsmaessig erfaring, der er erhvervet i denne stat, udøever deres erhvervsmaessige virksomhed paa dens omraade, og som dér oppebaerer hele eller naesten hele deres indkomst eller dér har hele eller naesten hele deres formue, haardere, naar de ikke har bopael i medlemsstaten, end naar de har bopael dér.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 10. januar 1991 indgaaet til Domstolen den 15. april 1991 har Finanzgericht Koeln (Forbundsrepublikken Tyskland) i medfoer af EOEF-traktatens artikel 177 forelagt tre

spoergsmaal vedroerende fortolkningen af traktatens bestemmelser om etableringsretten og forbuddet mod forskelsbehandling paa grundlag af nationalitet med henblik paa at kunne tage stilling til, om den nationale lovgivning om indkomst- og formueskat, hvorefter skattepligtige behandles forskelligt, afhaengigt af, om de har bopael i Forbundsrepublikken, er forenelige med faellesskabsretten.

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under sag mellem Hans Werner og Finanzamt Aachen-Innenstadt vedroerende betingelserne for skattepligt, saaledes som de er fastlagt i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) og Vermoegensteuergesetz (lov om formueskat).

3 I henhold til § 1, stk. 1, foerste punktum, i Einkommensteuergesetz er fysiske personer, der har bopael eller saedvanligt opholdssted i Forbundsrepublikken Tyskland, skattepligtige af alle deres indtaegter. Derimod er fysiske personer, der ikke har bopael eller saedvanligt opholdssted i Tyskland, i henhold til § 1, stk. 4, kun skattepligtige af den del af deres indkomst, der oppebaeres i Tyskland. Til denne indenlandske indkomst regnes i henhold til § 49, stk. 1, nr. 3, bl.a. indkomst fra selvstaendig virksomhed, der udoeves eller er udoevet i Tyskland. Med hensyn til ubegraenset skattepligtige gaelder der en gunstigere skattetabel, den saakaldte "Splitting-Tarif", for aegtefaeller. Endvidere kan disse skattepligtige fradrage visse udgifter i deres skattepligtige indkomst, bl.a. bidrag til syge-, ulykkes- og ansvarsforsikring, alderdoms- og arbejdsloeshedsforsikring, underholdsbidrag, en del af indskud paa boligopsparingsordninger, kirkeskat, visse udgifter til erhvervsmaessig uddannelse osv. Disse fradrag indroemmes ikke personer, der kun er begraenset skattepligtige. Endvidere gaelder der andre skattesatser for dem.

4 Der findes tilsvarende bestemmelser i Vermoegensteuergesetz. Ifoelge denne lov indroemmes der saaledes ubegraenset skattepligtige visse saerlige fradrag, naar aegtefaellerne sambeskattes, eller naar boern beskattes sammen med en af dem. Disse fordele indroemmes ikke begraenset skattepligtige.

5 Hans Werner, som er tysk statsborger, har siden 1961 haft bopael sammen med sin aegtefaelle i Nederlandene. Det fremgaar af parternes indlaeg, at han har de eksamensbeviser og kvalifikationer, der efter tysk lovgivning kraeves, for at han kan virke som tandlaege. Indtil oktober 1981 var han ansat som tandlaege i en tandlaegekllinik i Aachen (Forbundsrepublikken Tyskland). Herefter etablerede han sig som selvstaendig tandlaege, ligeledes i Aachen. Hans Werner's indkomst hidroerer udelukkende fra denne virksomhed.

6 Ved skatteansaettelsen for 1982 ansaa Finanzamt Aachen-Innenstadt Hans Werner for begraenset skattepligtig af hans indkomst og formue, idet han ikke havde bopael i Tyskland.

7 Hans Werner, som oenskede, at den saakaldte "Splitting-Tarif" blev anvendt ved beskatningen af hans indkomst, og at opnaa fradrag ved beskatningen af formuen, indgav klager til Finanzamt Aachen-Innenstadt for saa vidt angaar de to skatteansaettelser. Han anfoerte, at den tyske skattelovgivning er i strid med traktatens artikel 52. Finanzamt afslog klagerne, og Werner indbragte herefter sagen for Finanzgericht Koeln.

8 Finanzgericht har fundet det noedvendigt at forelaegge tre praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af traktatens artikel 7 og 52. Spoergsmaalene lyder saaledes:

"1) Indeholder EOEf-traktatens artikel 52 kun et krav om national behandling af EF-udlaendinge, eller indebaerer bestemmelsen samtidig et forbud mod indskraenkninger i etableringsfriheden?

2) Saafremt EOEf-traktatens artikel 52 indeholder et forbud mod indskraenkninger i etableringsfriheden, er det da i strid med dette forbud, at der er skattemaessige ulemper forbundet med, at

en skattepligtig har bopæl i en af De Europæiske Fællesskabers medlemsstater (Kongeriget Nederlandene) og

udelukkende eller næsten udelukkende (for mere end 90% s vedkommende) oppebaerer skattepligtig indkomst i en anden medlemsstat (Forbundsrepublikken Tyskland), henholdsvis dér har formue, som er undergivet formuebeskatning, fordi han har etableret sig i denne stat og dér udoever selvstaendig erhvervsvirksomhed?

Skal den medlemsstat, hvori en skattepligtig udoever selvstaendig erhvervsvirksomhed, i konsekvens heraf behandle vedkommende som skattemæssigt hjemmehørende dér?

3) Er det i strid med forbuddet mod indirekte forskelsbehandling i EOEF-traktatens artikel 7, at en tysk statsborger ° hvis situation er som beskrevet i spoergsmaal 2 ° i henhold til reglerne om national, begrænset skattepligt beskattes væsentlig haardere end en i Forbundsrepublikken hjemmehørende, ubegrænset skattepligtig person, hvis situation i oevrigt er den samme?"

9 Hvad naermere angaar hovedsagens faktiske omstaendigheder, de relevante bestemmelser og de for Domstolen indgivne indlaeg henvises til retsmoder rapporten. Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende i det omfang, det er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation.

Etableringsretten

10 Det fremgaar af sagens akter, at Finanzgericht Koeln med det foerste og andet spoergsmaal i det væsentlige oensker oplyst, om traktatens artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat beskatter egne statsborgere, som udoever deres erhvervsmaessige virksomhed paa dens omraade, og som dér oppebaerer hele eller næsten hele deres indkomst eller dér har hele eller næsten hele deres formue, haardere, naar de ikke har bopæl i medlemsstaten, end naar de har bopæl dér.

11 Den forelaeggende ret har anfoert, at den paa grund af Domstolens praksis er i tvivl om, hvorvidt det er foreneligt med artikel 52, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende efter Einkommensteuergesetz og Vermoegensteuergesetz skattemæssigt behandles forskelligt. Retten har for det foerste henvist til dom af 7. februar 1979 (sag 115/78, Knoors, Sml. s. 399) og har paa grundlag heraf anfoert, at da Hans Werner har etableret sig i et andet land end det, han bor i, befinder han sig i samme situation som enhver anden, der er omfattet af de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder. Med henvisning til dom af 8. maj 1990 (sag C-175/88, Biehl, Sml. s. 1779) har retten anfoert, at det er en indskraenkning i etableringsfriheden, saaledes som denne er fastslaaet i traktatens artikel 52, at visse personer beroeves skattemæssige fordele. Endelig har den forelaeggende ret anfoert, at forskelsbehandling ved udoevelsen af de ved EOEF-traktaten sikrede rettigheder ifoelge dom af 28. januar 1986 (sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273) ikke kan vaere begrundet i, at skattelovgivningerne ikke er harmoniseret, eller at forskelsbehandlingen beror paa en aftale, der er indgaaet med en anden medlemsstat, som i det foreliggende tilfaelde overenskomsten af 16. juni 1959 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Nederlandene "zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermoegen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete" (Bundesgesetzblatt 1960 II, s. 1781 (dobbeltbeskatningsoverenskomst)).

12 Det bemaerkes indledningsvis, at der er væsentlig forskel mellem de omstaendigheder, som laa til grund for de naevnte domme, og de omstaendigheder, der i dette tilfaelde foreligger i hovedsagen.

13 For det foerste henvises til, at i modsætning til Knoors, der var nederlandsk statsborger, og som ønskede at etablere sig i Nederlandene paa grundlag af de erhvervsmaessige kvalifikationer, han havde opnaaet i en anden medlemsstat, nemlig Belgien, ønsker Hans Werner, der er tysk statsborger, at etablere sig i sit oprindelsesland paa grundlag af erhvervsmaessige kvalifikationer og erfaringer, som han har erhvervet dér.

14 Endvidere er det tilfaelde, der foreligger i hovedsagen, vaesentligt forskelligt fra det, Domstolen skulle tage stilling i Biehl-sagen. Biehl, der var tysk statsborger, var undergivet den luxembourgske skattelovgivning, hvorefter en eventuel tilbagebetaling af overskydende skat var betinget af fast bopael paa Storhertugdømmet Luxembourgs omraade, og denne lovgivning var saaledes saerlig ugunstig for skatteydere fra andre medlemsstater. Hans Werner har derimod som tysk statsborger hele tiden vaeret undergivet lovgivningen i den stat, hvor han er statsborger.

15 Endelig er de omstaendigheder, som forelaa i den naevnte sag Kommissionen mod Frankrig, ogsaa forskellige. Baggrunden for denne sag var, at der paa selskaber anvendtes forskellige skatteregler afhaengigt af, om de havde hjemsted i Frankrig eller en anden medlemsstat, med det resultat, at selskaberne i sidstnaevnte tilfaelde blev stillet ringere end selskaber hjemmehoerende i Frankrig. I henhold til traktatens artikel 58 ligestilles selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtaegtsmaessige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Faellesskabet, for saa vidt angaar anvendelsen af bestemmelserne i kapitlet vedroerende etableringsretten, med personer, der er statsborgere i medlemsstaterne. Som Domstolen bemaerkede i denne dom (praemis 18), svarer hjemstedet i ovennaevnte forstand til fysiske personers nationalitet. Afgoerende for den saerlige skattemaessige behandling i den af Hans Werner anfaegtede lovgivning er imidlertid ikke fysiske personers nationalitet, men deres bopael.

16 Det maa understreges, at Hans Werner er tysk statsborger, at han har erhvervet sine eksamensbeviser og erhvervsmaessige kvalifikationer i Tyskland, at han altid har udoevet sin erhvervsmaessige virksomhed i dette land, og at han er undergivet tysk skattelovgivning. Det eneste punkt, hvor Werner ikke kun har tilknytning til Tyskland, er, at han har bopael i en anden medlemsstat end den stat, hvor han udoever sin erhvervsmaessige virksomhed.

17 Spoergsmaalene maa herefter besvares med, at EOEf-traktatens artikel 52 ikke er til hinder for, at en medlemsstat beskatter egne statsborgere, som udoever deres erhvervsmaessige virksomhed paa dens omraade, og som dér oppebaerer hele eller naesten hele deres indkomst eller dér har hele eller naesten hele deres formue, haardere, naar de ikke har bopael i medlemsstaten, end naar de har bopael dér.

Forskelsbehandling

18 Med det tredje spoergsmaal ønsker Finanzgericht Koeln oplyst, om traktatens artikel 7 er til hinder for, at en medlemsstat beskatter statsborgere, der udoever erhvervsmaessig virksomhed paa dens omraade, haardere, naar de ikke har bopael i denne stat, end naar de har bopael dér.

19 Det fremgaar bl.a. af artikel 7, at inden for traktatens anvendelsesomraade og med forbehold af dennes saerlige bestemmelser er al forskelsbehandling, der udoeves paa grundlag af nationalitet, forbudt.

20 Som Domstolen fastslog i dom af 9. juni 1977 (sag 90/76, Van Ameyde, Sml. s. 1091, praemis 27), garanteres ved traktatens artikel 52 med hensyn til etableringsretten gennemfoerelsen af det i artikel 7 fastsatte princip, og naar en lovgivning er i overensstemmelse med artikel 52, er den saaledes ogsaa i overensstemmelse med artikel 7.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

21 De udgifter, der er afholdt af den belgiske, tyske, franske, italienske og portugisiske regering samt Det Forenede Kongerige og Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Koeln ved kendelse af 10. januar 1991, for ret:

EOEF-traktatens artikel 52 er ikke til hinder for, at en medlemsstat beskatter egne statsborgere, som udoøver deres erhvervsmaessige virksomhed paa dens omraade, og som dér oppebaerer hele eller naesten hele deres indkomst eller dér har hele eller naesten hele deres formue, haardere, naar de ikke har bopael i medlemsstaten, end naar de har bopael dér.