

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

28. februar 2013 (*)

»Fri udveksling af tjenesteydelser – arbejdskraftens frie bevægelighed – bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter indtægter oppebåret for beskæftigelse udøvet i en anden stat inden for rammerne af udviklingsbistanden kan skattefritages – betingelser – arbejdsgiver, der er etableret på det nationale område – afslag, når arbejdsgiveren er etableret i en anden medlemsstat«

I sag C-544/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tyskland) ved afgørelse af 18. marts 2011, indgået til Domstolen den 24. oktober 2011, i sagen:

Helga Petersen

Peter Petersen

mod

Finanzamt Ludwigshafen

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (refererende dommer) og J.-J. Kasel,

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: fuldmægtig A. Impellizzeri,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 29. november 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Helga Petersen og Peter Petersen ved Rechtsanwalt R. Sturm
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved W. Mölls og W. Roels, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 TEUF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Helga og Peter Petersen og Finanzamt Ludwigshafen vedrørende sidstnævntes afslag på at meddele indkomstskattefritagelse for indtægter oppebåret af Peter Petersen for beskæftigelse i Benin inden for rammerne af et udviklingsbistandsprojekt finansieret af det danske agentur for international udvikling (DANIDA).

Retsforskrifter

3 I henhold til § 1, stk. 1, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) i den affattelse, som finder anvendelse i hovedsagen (BGBl. 2002 I, s. 4215), er fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i indlandet, fuldt indkomstskattepligtige.

4 Nævnte lovs § 34c, stk. 1 og 5, bestemmer:

»(1) Når fuldt skattepligtige personers udenlandske indtægter i den stat, hvorfra indtægterne hidrører, er underlagt en skat, der svarer til den tyske indkomstskat, modregnes den udenlandske skat, der er blevet opgjort, erlagt og nedsat med et eventuelt fradragsberettiget beløb, i den tyske indkomstskat, som skyldes for den indkomst, der er oppebåret i den pågældende stat

[...]

(5) De øverste skattemyndigheder i delstaterne eller de af disse udpegede skattemyndigheder kan med forbundsstatsfinansministeriets godkendelse meddele hel eller delvis fritagelse for indkomstbeskatning af den udenlandske indkomst eller fastsætte et standardbeløb, når dette forekommer hensigtsmæssigt af økonomiske grunde, eller når det viser sig at være særligt vanskeligt at anvende denne artikels stk. 1.«

5 Det tyske forbundsstatsfinansministerium udstedte den 31. oktober 1983 en instruks vedrørende den skattemæssige behandling af lønindtægter fra beskæftigelse i udlandet (BStBl 1983 I, s. 470, herefter »finansministeriets instruks«), der var tilstillet de øverste skattemyndigheder i delstaterne, og som fastsætter, at løn, som arbejdstagere, der er ansat af en indenlandsk arbejdsgiver, inden for rammerne af et aktuelt arbejdsforhold oppebærer fra beskæftigelse i en anden stat, der er omfattet af nærværende ordning, fritages for indkomstbeskatning.

6 I henhold til del I, første afsnit, nr. 4, i denne instruks er de beskæftigelseskategorier, som er omfattet af den nævnte ordning, bl.a. beskæftigelse for indenlandske leverandører, producenter eller tjenesteydere inden for rammerne af tysk offentlig udviklingsbistand, der finder sted som led i et teknisk eller økonomisk samarbejde.

7 Del II, første afsnit, i finansministeriets instruks fastsætter, at beskæftigelsen skal udøves uafbrudt i en periode på mindst tre måneder i stater, med hvilke Forbundsrepublikken Tyskland ikke har undertegnet overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, der indbefatter indkomst fra lønnet beskæftigelse.

8 Indkomst fra lønnet beskæftigelse, der således skattefritages, medregnes dog ved skatteprogressionen, jf. del IV i finansministeriets instruks. Ifølge denne bestemmelse skal der på den skattepligtige indkomst anvendes den skattesats, som skulle have været anvendt, hvis indkomsten fra den skattefritagne, lønnede beskæftigelse var indgået i skatteberegningen.

9 Del VI i finansministeriets instruks, der vedrører de processuelle bestemmelser, fastsætter i punkt 1, første afsnit, at en anmodning om frasingelse af skatteopkrævning i form af indeholdelse

ved kilden, hvilket medfører udstedelse af en fritagelsesattest, skal indgives af arbejdsgiveren eller arbejdstageren til skattemyndigheden på det sted, hvor arbejdsgiveren er etableret. Ifølge samme afsnit er det ikke nødvendigt at bevise, at en skat svarende til den tyske indkomstskat opkræves af arbejdsløn i den stat, hvor beskæftigelsen udøves. Instruksens del VI, punkt 1, andet afsnit, bestemmer, at, hvis det er overvejende sandsynligt, at betingelserne i nævnte instruks' del I og II er opfyldt, kan fritagelsesattesten udstedes, så længe det er muligt for arbejdsgiveren at ændre kildeskatteindeholdelsen. I medfør af samme instruks' del VI, punkt 2, skal arbejdstageren, for så vidt som frasigelsen af skatteopkrævning i form af indeholdelse ved kilden endnu ikke er foretaget, anmode om, at beskattningen frafaldes, hos skattemyndigheden på sin bopæl.

10 Artikel 15 i overenskomst af 22. november 1995 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Danmark til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår skatter i boer, af arv og af gave samt vedrørende bistand i skattesager (BGBl. 1996 II, s. 2565) bestemmer i det væsentlige, at løn oppebåret af en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er dette tilfældet, kan det vederlag, som oppebæres herfor, beskattes i denne anden stat.

11 Der er ikke indgået en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Benin.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 Ægtefællerne Helga og Peter Petersen, der er sagsøgere i hovedsagen, har siden november 1991 været indehavere af en lejlighed beliggende i Ludwigshafen (Tyskland), hvor de sammen med deres datter officielt har haft bopæl siden den 1. februar 1992. Peter Petersen, der er dansk statsborger, har siden 1984 været indehaver af et sommerhus i Helsingør.

13 Peter Petersen var ansat i virksomheden Hoffmann A/S med hjemsted i Glostrup. Som led i denne beskæftigelse blev han den 15. januar 2002 sendt til Benin for et tidsrum af tre år for at deltage i et projekt finansieret af DANIDA. Denne beskæftigelse foregik inden for rammerne af et udviklingsbistandsprojekt. Peter Petersens indkomst fra denne beskæftigelse kunne i 2003 opgøres til 449 200 DKK, dvs. ca. 60 200 EUR.

14 I januar 2002 anmodede Peter Petersens arbejdsgiver skattemyndigheden i Helsingør om skattefritagelse for indtægter, som var blevet udbetalt til sidstnævnte i løbet af udstationeringsperioden i Benin. Den pågældende skattemyndighed oplyste, at der fra og med den 15. januar 2002 ikke ville blive indeholdt skat af disse indtægter.

15 For skatteåret 2003 anmodede ægtefællerne Helga og Peter Petersen de tyske skattemyndigheder om sambeskatning med hensyn til indkomstskatten og oplyste, at de havde bopæl i Ludwigshafen. De gjorde gældende, at Peter Petersens indtægter fra beskæftigelsen i Benin, der var oppebåret fra en dansk arbejdsgiver, ikke skulle indkomstbeskattes i Tyskland, og at det fulgte af artikel 15 i overenskomst af 22. november 1995 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Danmark, at det kun var sidstnævnte, der havde kompetence til at beskatte denne indkomst.

16 Subsidiært anmodede ægtefællerne Helga og Peter Petersen om fritagelse for beskatning af de pågældende indtægter, idet de anførte, at under lignende omstændigheder ville indtægter fra lønnet beskæftigelse for en indenlandsk arbejdsgiver udført i en anden stat inden for rammerne af udviklingsbistanden være indkomstskattefritaget i medfør af finansministeriets instruks.

17 I skatteopgørelsen for 2003 pålagde Finanzamt Ludwigshafen Peter Petersens indtægter

indkomstskat i fuldt omfang og fastsatte dette skattebeløb til 29 718 EUR.

18 Da den af sagsøgerne i hovedsagen indbragte klage over denne skatteopgørelse ikke blev imødekommet, indbragte sagsøgerne sagen for Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

19 Denne ret har for det første anført, at efter dennes vurdering af såvel de faktiske som de retlige omstændigheder er de omtvistede indtægter, som Peter Petersen har oppebåret, som udgangspunkt undergivet tysk indkomstbeskatning.

20 Dernæst har Finanzgericht Rheinland-Pfalz anført, at for så vidt som Peter Petersen ikke kan gøre krav på den skattefordel, som er fastsat i finansministeriets instruks, da hans arbejdsgiver ikke var »hjemmehørende« i instruksens forstand, og da sagsøgeren i hovedsagens og hans arbejdsgivers virksomhed ikke henhører under den tyske offentlige udviklingsbistand, bærer Peter Petersen en større skattebyrde end en hjemmehørende arbejdstager, som udøver en lignende beskæftigelse for en hjemmehørende arbejdsgiver.

21 Endelig har Finanzgericht Rheinland-Pfalz fundet, at den virksomhed, som sagsøgeren i hovedsagens arbejdsgiver udøver, er omfattet af artikel 56 TEUF's anvendelsesområde, og at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning vil kunne udgøre en uberettiget restriktion for en i en anden stat etableret arbejdsgivers frie udveksling af tjenesteydelser. Den større skattebyrde, som en arbejdstager i sagsøgeren i hovedsagens situation udsættes for, gør således dennes beskæftigelse økonomisk mindre attraktiv i sammenligning med den beskæftigelse, som udøves af arbejdstagere hjemmehørende i Tyskland, der har indgået lignende ansættelseskontrakter med virksomheder i Tyskland, der opererer inden for rammerne af udviklingsbistanden. Arbejdsgiveren i en anden medlemsstat vil alene kunne kompensere for denne skattemæssige ulempe ved at betale en højere bruttoløn, og det vil anspore ham til at ansætte arbejdstagere, der er hjemmehørende i arbejdsgiverens egen stat, og som beskattes dér, og derfor påvirke hans muligheder for at rekruttere kvalificerede arbejdstagere i en anden medlemsstat. Arbejdstagere med de samme kvalifikationer vil nøjes med udelukkende at tage ansættelsesforhold i deres egen bopælsmedlemsstat i betragtning.

22 På denne baggrund har Finanzgericht Rheinland-Pfalz besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er en retsforord, hvorefter skattefritagelse af indtægter fra lønnet beskæftigelse oppebåret af en person, der er skattepligtig i en medlemsstat, er betinget af, at arbejdsgiveren har hjemsted i denne stat, mens en sådan skattefritagelse ikke er foreskrevet, hvis arbejdsgiveren har hjemsted i en anden medlemsstat [...], forenelig med artikel 49 EF [...]?»

Om det præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

Den relevante ret til fri bevægelighed

23 Det fremgår af fast retspraksis, at det tilkommer Domstolen inden for rammerne af samarbejdsproceduren med de nationale retter, som er indført ved artikel 267 TEUF, at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den, og at det ud fra dette synspunkt påhviler Domstolen i givet fald at omformulere det spørgsmål, der forelægges den (jf. bl.a. dom af 4.5.2006, sag C-286/05, Haug, Sml. I, s. 4121, præmis 17, af 11.3.2008, sag C-420/06, Jager, Sml. I, s. 1315, præmis 46, og af 8.12.2011, sag C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, Sml. I, s. 13023, præmis 18).

24 Det følger på samme vis af en ligeledes fast retspraksis, at Domstolen med henblik på at give den nationale ret, som har forelagt det præjudicielle spørgsmål, et hensigtsmæssigt svar, kan inddrage EU-regler, som den nationale ret ikke har henvist til i sine præjudicielle spørgsmål (jf. bl.a. dom af 12.10.2004, sag C-60/03, Wolff & Müller, Sml. I, s. 9553, præmis 24, af 7.7.2005, sag C-153/03, Weide, Sml. I, s. 6017, præmis 25, og af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 26, samt dommen i sagen Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, præmis 19).

25 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter indtægter fra lønnet beskæftigelse oppebåret af en fuldt skattepligtig person hjemmehørende i denne medlemsstat er fritaget for indkomstbeskatning, når arbejdsgiveren er etableret i den nævnte medlemsstat, men ikke er skattefritaget, når arbejdsgiveren er etableret i en anden medlemsstat.

26 Den tyske regering og Europa-Kommissionen finder imidlertid ikke, at hovedsagen skal bedømmes i henhold til artikel 56 TEUF. Kommissionen har således gjort gældende, at en national bestemmelse, der begrænser en skattefritagelse til at gælde for skattepligtige, der har lønnet beskæftigelse for en arbejdsgiver etableret i den pågældende medlemsstat, skal bedømmes i henhold til reglerne om arbejdskraftens frie bevægelighed. Ifølge den tyske regering er arbejdskraftens frie bevægelighed dog ligeledes irrelevant, for så vidt som sagsøgeren i hovedsagen har udøvet den omtvistede beskæftigelse i en tredje stat.

27 Det må derfor indledningsvis afgøres, om, og i givet fald i hvilket omfang, en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede kan påvirke udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser og arbejdskraftens frie bevægelighed.

28 Det følger af fast retspraksis, at det for vurderingen af, om en national bestemmelse henhører under anvendelsesområdet for den ene eller anden af de ved EUF-traktaten sikrede grundlæggende friheder, er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende bestemmelse (jf. dom af 1.7.2010, sag C-233/09, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, Sml. I s. 6649, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

29 I hovedsagen har den nationale bestemmelse til formål under visse betingelser at give en skattefordel med hensyn til det vederlag, som en arbejdstager modtager fra sin arbejdsgiver. Indledningen til finansministeriets instruks præciserer således, at indtægter, som arbejdstagere, der er ansat af en indenlandsk arbejdsgiver, oppebærer fra beskæftigelse i en anden stat, der er omfattet af den med instruksen indførte ordning, fritages for indkomstbeskatning.

30 Imidlertid bemærkes for det første, at enhver person, der udøver en reel og faktisk beskæftigelse, bortset fra beskæftigelse af så ringe omfang, at den fremtræder som et rent marginalt supplement, skal anses for »arbejdstager« i artikel 45 TEUF's forstand. Kendetegnet ved et arbejdsforhold er ifølge denne praksis, at en person i en vis periode præsterer ydelser mod vederlag for en anden og efter dennes anvisninger (jf. bl.a. dom af 3.7.1986, sag 66/85, Lawrie-Blum, Sml. s. 2121, præmis 17, af 23.3.2004, sag C-138/02, Collins, Sml. I, s. 2703, præmis 26, og af 7.9.2004, sag C-456/02, Trojani, Sml. I, s. 7573, præmis 15).

31 For det andet bemærkes, at artikel 57, stk. 1, TEUF fastsætter, at som tjenesteydelser i traktaternes forstand betragtes de ydelser, der normalt udføres mod betaling, i det omfang de ikke omfattes af bestemmelserne vedrørende den frie bevægelighed for varer, kapital og personer. Det følger desuden af Domstolens praksis, at bestemmelserne vedrørende den frie udveksling af tjenesteydelser omhandler den virksomhed, som udøves af selvstændige tjenesteydere (jf. i denne

retning dom af 5.6.1997, sag C-398/95, SETTG, Sml. I, s. 3091, præmis 7).

32 Det følger heraf, at en bestemmelse, som omhandler beskattningen af en arbejdstager, der præsterer ydelser mod vederlag for en arbejdsgiver og efter dennes anvisninger, og som derfor er i et ansættelsesforhold, karakteriseret ved et over-underordningsforhold og betalingen af et vederlag for de præsterede ydelser, som det, der – med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse – er omhandlet i hovedsagen, henhører under traktatbestemmelserne om arbejdskraftens frie bevægelighed.

33 Hvis det antages, at en sådan bestemmelse har en restriktiv indvirkning på den frie udveksling af tjenesteydelser for arbejdsgivere, der er etableret i en anden medlemsstat, således som den forelæggende ret og sagsøgerne i hovedsagen har anført, og som består i, at arbejdsgivere, der er etableret på det nationale område, får en gunstigere behandling end dem, der er etableret i en anden medlemsstat, for så vidt angår ansættelse af kvalificeret personale, der kan udstationeres inden for rammerne af udviklingsbistandsprojekter i en anden stat, er en sådan indvirkning en uundgåelig konsekvens af en eventuel hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed og berettiger derfor ikke til en selvstændig bedømmelse i henhold til artikel 56 TEUF.

Om artikel 45 TEUF finder anvendelse

34 Det bemærkes, at enhver EU-borger, som har gjort brug af sin ret i henhold til arbejdskraftens frie bevægelighed, og som har haft erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat end sin bopælsmedlemsstat, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 45 TEUF uanset sin bopæl og sit statsborgerskab (jf. i denne retning dom af 12.12.2002, sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 76 og den deri nævnte retspraksis).

35 Det fremgår desuden af fast retspraksis, at alle traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for unionsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Den Europæiske Unions område, og disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område (dom af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. I, s. 4265, præmis 16, og af 26.1.1999, sag C-18/95, Terhoeve, Sml. I, s. 345, præmis 37, samt de Groot-dommen, præmis 77).

36 Selv om bestemmelserne om arbejdskraftens frie bevægelighed efter deres ordlyd særligt har til formål at sikre national behandling i værtsstaten, er de også til hinder for, at oprindelsesstaten hindrer, at en af dens statsborgere frit accepterer og udøver en beskæftigelse i en anden medlemsstat (jf. i denne retning Terhoeve-dommen, præmis 27-29, og de Groot-dommen, præmis 79).

37 Analogt er bestemmelserne om arbejdskraftens frie bevægelighed også til hinder for, at en skattepligtig unionsborgers bopælsmedlemsstat hindrer, at vedkommende frit accepterer og udøver en beskæftigelse i en anden medlemsstat, selv i tilfælde af at sidstnævnte er den stat, hvori vedkommende er statsborger.

38 Den tyske regering har imidlertid gjort gældende, at artikel 45 TEUF ikke kan påberåbes under tvisten i hovedsagen, eftersom sagsøgeren i hovedsagen har udøvet den omtvistede beskæftigelse i en tredje stat, og eftersom der ikke er en tilstrækkelig tilknytning mellem de omhandlede to medlemsstater. Med henblik på anvendelsen af EU-retten kan en arbejdstager, der målrettet udelukkende udøver beskæftigelse i en tredje stat inden for rammerne af udviklingsbistanden, ikke anses for samtidigt eller endog hovedsageligt at udøve grænseoverskridende beskæftigelse inden for Unionen.

39 Herved bemærkes, at Domstolen allerede har haft anledning til at præcisere, at når en sag vedrører en statsborger i en medlemsstat, der er ansat som lønmodtager i et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, er sagen principielt omfattet af de EU-retlige bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed (jf. i denne retning dom af 12.7.1984, sag 237/83, Prodest, Sml. s. 3153, præmis 5).

40 Domstolen har tillige fastslået, at de EU-retlige bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed gælder ved bedømmelsen af ethvert retsforhold, for så vidt som dette, enten på grund af stedet for dets stiftelse eller på grund af stedet for dets virkninger, kan stedfæstes til Unionens territorium (jf. i denne retning Prodest-dommen, præmis 6).

41 De EU-retlige bestemmelser kan således finde anvendelse på erhvervsmæssig beskæftigelse, der udøves uden for Unionens område, når arbejdsforholdet bevarer en tilstrækkelig snæver tilknytning til dette område (jf. i denne retning bl.a. Prodest-dommen, præmis 6, samt dom af 27.9.1989, sag 9/88, Lopes da Veiga, Sml. s. 2989, præmis 15, og af 29.6.1994, sag C-60/93, Aldewereld, Sml. I, s. 2991, præmis 14). Dette princip bør forstås således, at det ligeledes omfatter tilfælde, hvor arbejdsforholdet har en tilstrækkelig tilknytning til en medlemsstats ret og dermed til de relevante retsregler i EU-retten (dom af 30.4.1996, sag C-214/94, Boukhalfa, Sml. I, s. 2253, præmis 15).

42 I et tilfælde som det i hovedsagen foreliggende følger en sådan tilknytning af den omstændighed, at en unionsborger, der er hjemmehørende i en medlemsstat, er blevet ansat af en virksomhed, der er etableret i en anden medlemsstat, og for hvilken unionsborgeren er beskæftiget. Derudover er ansættelsesforholdet, som anført af sagsøgeren i hovedsagen og med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf, blevet indgået med en arbejdsgiver, der er en virksomhed beliggende i Danmark, og i henhold til dansk ret. Som den tyske regering har anført og med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf, er Peter Petersen desuden socialt sikret i Danmark, og den konto, hvorpå hans løn indgår, befinder sig i denne medlemsstat.

43 Den omstændighed, at sagsøgeren i hovedsagen målrettet udelukkende har udøvet beskæftigelse i en tredje stat inden for rammerne af udviklingsbistanden, kan ikke drage de i den foregående præmis nævnte tilknytningselementer til EU-retten i tvivl, hvilke er tilstrækkelige til, at sagsøgeren i hovedsagen med føje kan påberåbe sig artikel 45 TEUF i en situation som den, der foreligger i hovedsagen.

Om der foreligger en restriktion

44 Den hjemmehørende skattepligtige persons mulighed for at få indkomstskattefritagelse i medfør af den i hovedsagen omhandlede bestemmelse udgør en skattefordel.

45 Den nævnte skattefordel gives, når en i Tyskland hjemmehørende skattepligtig person er ansat af en arbejdsgiver, der er etableret i denne medlemsstat, og gives ikke, når den pågældende skattepligtige person er ansat af en arbejdsgiver, som er etableret i en anden medlemsstat.

46 Ved således at indføre en forskellig behandling af arbejdstageres indtægter afhængigt af, hvilken medlemsstat deres arbejdsgiver er etableret i, kan den i hovedsagen omhandlede bestemmelse afholde nævnte arbejdstagere fra at acceptere en stilling hos en arbejdstager, der er etableret i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland, og derfor udgør bestemmelsen en restriktion for arbejdskraftens frie bevægelighed, der som udgangspunkt er forbudt i medfør af artikel 45 TEUF.

47 En foranstaltning, som hindrer arbejdskraftens frie bevægelighed, kan kun godkendes, hvis den forfølger et legitimt mål, som er foreneligt med traktaten og er begrundet i tvingende almene hensyn. Hertil kræves det desuden, at anvendelsen af en sådan foranstaltning i et sådant tilfælde skal være egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. bl.a. dom af 16.3.2010, sag C-325/08, *Olympique Lyonnais*, Sml. I, s. 2177, præmis 38, og af 8.11.2012, sag C-461/11, *Radziejewski*, præmis 33).

48 Den tyske regering har gjort gældende, at den omhandlede bestemmelse for det første er begrundet i hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol.

49 Ifølge denne regering vil den tyske skatteadministration, når beskæftigelsen udøves til fordel for et organ med hjemsted i en anden medlemsstat, dels vanskeligt kunne kontrollere, om betingelserne for en eventuel skattefritagelse er opfyldt, eftersom skatteadministrationen, i modsætning til den situation, hvor organet har hjemsted i Tyskland og opererer inden for rammerne af den tyske udviklingsbistand, ikke vil kunne rette direkte henvendelse til de statslige myndigheder, der forvalter udviklingsbistanden. Dels vil den afledte ret vedrørende administrativ bistand i skattesager ikke kunne påberåbes, når det drejer sig om kontroller, der skal udføres i tredjelande.

50 I denne forbindelse har Domstolen allerede fastslået, at behovet for at sikre en effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for udøvelsen af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten (jf. bl.a. dom af 18.12.2007, sag C-101/05, *A*, Sml. I, s. 11531, præmis 55, og af 5.7.2012, sag C-318/10, *SIAT*, præmis 36).

51 En medlemsstat kan dog ikke påberåbe sig den omstændighed, at der i en situation ikke kan kræves samarbejde fra en anden medlemsstats side med henblik på at udføre undersøgelser eller indhente oplysninger for at begrunde et afslag på en skattefordel. Der er nemlig intet til hinder for, at de berørte skattemyndigheder afkræver den skattepligtige de beviser, som de finder nødvendige for at foretage en korrekt ansættelse af de pågældende skatter og afgifter, og i givet fald afslår en anmodet fritagelse, hvis sådanne beviser ikke fremlægges (jf. dom af 11.10.2007, sag C-451/05, *ELISA*, Sml. I, s. 8251, præmis 95).

52 Det kan ikke udelukkes på forhånd, at den skattepligtige er i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist kan kontrollere, at den skattepligtige opfylder betingelserne for at opnå den pågældende skattefordel (jf. i denne retning dom af 8.7.1999, sag C-254/97, *Baxter m.fl.*, Sml. I, s. 4809, præmis 20, og af 10.3.2005, sag C-39/04, *Laboratoires Fournier*, Sml. I, s. 2057, præmis 25, samt *ELISA*-dommen, præmis 96, og *A*-dommen, præmis 59).

53 I hovedsagen fremgår det af finansministeriets instruks, navnlig del VI med de processuelle regler, at den skattepligtige person for at få den i hovedsagen omhandlede skattefordel skal fremlægge relevant dokumentation for, at betingelserne for at opnå skattefritagelsen er opfyldt, for den kompetente administrative myndighed. Det påhviler arbejdstageren at bevise, at arbejdsgiveren er etableret i Tyskland, at sidstnævntes virksomhed falder inden for rammerne af udviklingsbistanden, og at arbejdstageren selv har en ansættelseskontrakt vedrørende uafbrudt

beskæftigelse af mindst tre måneders varighed i en stat, med hvilken Forbundsrepublikken Tyskland ikke har indgået en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning.

54 I modsætning til hvad den tyske regering har antydnet, synes det ikke at være påkrævet i henhold til de nationale bestemmelser, at der hos de myndigheder, som forvalter udviklingsbistanden, hvad enten det er en tysk myndighed eller en myndighed i en anden medlemsstat, skal foretages nogen form for kontrol, som ville kunne give anledning til vanskeligheder for de tyske skattemyndigheder.

55 Domstolen har ganske vist også fastslået, at det som udgangspunkt er lovligt, når muligheden for i henhold til en medlemsstats lovgivning at opnå en skattefordel er afhængig af, at man opfylder nogle betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres ved, at der indhentes oplysninger fra de kompetente myndigheder i et tredjeland, at denne medlemsstat nægter at indrømme denne fordel, hvis det, bl.a. på grund af at dette tredjeland ikke er aftalemæssigt forpligtet til at afgive oplysninger, viser sig umuligt at indhente disse oplysninger fra den nævnte stat (jf. A-dommen, præmis 63, og dom af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 70). Den ramme for samarbejde mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er oprettet ved 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) samt ved Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799 (EUT L 64, s. 1), eksisterer således ikke mellem disse og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når sidstnævnte ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand (dom af 19.7.2012, sag C-48/11, A, præmis 35).

56 Imidlertid fremgår det af finansministeriets instruks, at det ikke er nødvendigt at bevise, at den beskæftigelse, der udøves i tredjestaten, er undergivet en beskatning dér, som kan sammenlignes med den tyske indkomstbeskatning.

57 Følgelig synes bestemmelserne i hovedsagen ikke at gøre opnåelsen af en skattefordel afhængig af, at man opfylder betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres ved, at der indhentes oplysninger fra de kompetente myndigheder i et tredjeland.

58 Det følger heraf, at den i hovedsagen foreliggende restriktion ikke kan begrundes i hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol.

59 For det andet har den tyske regering gjort gældende, at den skattefordel, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelse, forfølger udviklingspolitiske mål, idet den giver udviklingsbistandsorganisationerne mulighed for at drage fordel af lavere lønomkostninger. Ifølge den tyske regering skal medlemsstaterne fortsat have fri adgang til, ved hjælp af skattefordele og afhængigt af deres egne prioriteter, målrettet at fremme virksomhed, der er en del af den enkelte medlemsstats offentlige samarbejde på udviklingsområdet. Det skattemæssige incitament, der skabes med den i hovedsagen omhandlede bestemmelse, er nødvendigt for at gennemføre de nævnte mål, og Forbundsrepublikken Tyskland ville ikke råde over tilstrækkelige midler til at overholde sine egne forpligtelser, hvis den ligeledes skulle fremme den virksomhed, der udøves af organisationer, som har hjemsted i andre medlemsstater.

60 I denne henseende er det tilstrækkeligt at konstatere, at det alene er betingelsen om, at virksomheden er etableret på det nationale område, der er genstand for det spørgsmål, som den forelæggende ret har forelagt Domstolen.

61 Med sine argumenter vedrørende efterstræbelse af tyske udviklingspolitiske mål har Forbundsrepublikken Tyskland ikke forklaret, hvorfor det udelukkende er virksomheder, der er etableret på det tyske område, der kan anses for at være i stand til at udøve virksomhed, der har

til formål at nå sådanne mål.

62 På denne baggrund skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter indtægter fra lønnet beskæftigelse oppebåret af en fuldt skattepligtig person, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, er fritaget for indkomstbeskatning, når arbejdsgiveren er etableret i den nævnte medlemsstat, men ikke er skattefritaget, når arbejdsgiveren er etableret i en anden medlemsstat.

Sagens omkostninger

63 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:

Artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter indtægter fra lønnet beskæftigelse oppebåret af en fuldt skattepligtig person, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, er fritaget for indkomstbeskatning, når arbejdsgiveren er etableret i den nævnte medlemsstat, men ikke er skattefritaget, når arbejdsgiveren er etableret i en anden medlemsstat.

Underskrifter

* Processprog: tysk.