

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

fremsat den 22. juni 2006¹

1. Skal EF-traktatens artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF) fortolkes således, at den er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, hvorefter et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, i forbindelse med en procedure for tilbagebetaling af skat kun kan medregne de driftsomkostninger, det har afholdt for at kunne præstere en tjenesteydelse i den førstnævnte medlemsstat, på betingelse af at disse omkostninger er direkte økonomisk forbundet med indtægterne fra denne ydelse, når denne betingelse ikke gælder for et selskab med hjemsted i den samme medlemsstat?

3. Det er i det væsentlige de spørgsmål, som Bundesfinanzhof (Tyskland) har rejst i den foreliggende præjudicielle sag, der vedrører en tvist mellem et portugisisk selskab og de tyske skattemyndigheder, fordi skattemyndighederne i forbindelse med en procedure for tilbagebetaling af den skat, som selskabet har betalt af indtægterne fra de hesteopvisninger, det har arrangeret i Tyskland, har afvist at tage hensyn til samtlige driftsomkostninger i tilknytning til disse arrangementer.

I — De nationale bestemmelser

2. Er traktatens artikel 59 endvidere til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, hvorefter den skat, som et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat allerede har erlagt, kun kan tilbagebetales, hvis de driftsomkostninger, der kræves medregnet, overstiger halvdelen af de indtægter, som dette selskab har haft i den førstnævnte stat?

4. I tysk skatteret er selskaber, der hverken har deres hjemsted eller direktion i Tyskland, begrænset skattepligtige, hvilket vil sige, at de kun beskattes af indtægter erhvervet i denne medlemsstat².

1 — Originalsprog: fransk.

2 — § 2, stk. 1, i lov om selskabsskat (Körperschaftsteuergesetz, herefter »KStG«).

5. Det betyder, at indtægter erhvervet af et portugisisk kapital selskab, der hverken har sit hjemsted eller sin direktion i Tyskland, i forbindelse med hestesportsarrangementer i denne medlemsstat pålægges selskabsskat i denne stat³. Selskabet tilhører således kategorien af selskaber, der er begrænset selskabsskattepligtige i Tyskland. Det er som følge heraf begrænset skattepligtigt i denne medlemsstat.

6. For begrænset skattepligtige opkræves der indkomstskat ved indeholdelse af kildeskat i indtægter fra arrangementer af kunstnerisk, sportslig eller anden karakter, der afholdes i Tyskland⁴. Kildeskattesatsen for et selskab, der er begrænset skattepligtigt i denne medlemsstat, udgjorde 45% på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen⁵.

7. Betalingen af den skat, der pålægges de indtægter, der er underlagt kildeskat, anses

for afsluttet i forbindelse med denne indeholdelse⁶, der betragtes som endelig.

8. Som en undtagelse fra denne regel kan begrænset skattepligtige imidlertid ansøge om fuld eller delvis tilbagebetaling af den skat, der er indeholdt og betalt.

9. Denne tilbagebetaling forudsætter, at de driftsomkostninger, der er direkte økonomisk forbundet med de skattepligtige indtægter, overstiger halvdelen af disse⁷.

10. Den skat, der er erlagt, betales altså tilbage, hvis den udgør over 50% af forskellen mellem indtægterne og de driftsomkostninger, der er direkte økonomisk forbundet med disse⁸.

11. Til forskel fra begrænset skattepligtige personer, kan fuldt skattepligtige personer,

3 — § 49, stk. 1, nr. 2, litra d), i lov om indkomstskat, som ændret i 1996 og 1997 (Einkommensteuergesetz, herefter »EStG«), sammenholdt med KStG's § 8, stk. 1, og artikel 17, stk. 2, i overenskomsten af 15.7.1980 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Den Portugisiske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter (BGBl. 1982 II, s. 129, herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«).

4 — EStG's § 50a, stk. 4, første punktum, nr. 1.

5 — KStG's § 23, stk. 1.

6 — EStG's § 50, stk. 5, første punktum.

7 — EStG's § 50, stk. 5, fjerde punktum, nr. 3, andet punktum. Jeg gør opmærksom på, at denne paragraf, der blev indsat i EStG i 1997, finder anvendelse med tilbagevirkende kraft på vederlag modtaget efter den 31.12.1995 (jf. EStG's § 52, stk. 3, andet punktum, fra 1997).

8 — EStG's § 50, stk. 5, fjerde punktum, nr. 3, tredje punktum.

som derfor er ubegrænset 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, uanset om disse omkostninger er direkte økonomisk forbundet med disse indtægter. Generalomkostninger kan derfor også fra-
drages.

12. Endelig fremgår det af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 1, litra a), at når en person, der er hjemmehørende i Den Portugisiske Republik, oppebærer indkomst, der kan beskattes i Tyskland i henhold til denne overenskomst, modregner den førstnævnte stat den indkomstskat, der er betalt i Tyskland, i den skat, som denne person skal betale af sin indkomst.

II — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger i hovedsagen

13. Centro Equestre da Leziria Grande Lda (herefter »CELG« eller »sagsøgeren«) er et portugisisk kapitalselskab, der har hjemsted og direktion i Portugal. I 1996 deltog CELG i en turné i Tyskland, Irland og Det Forenede Kongerige, hvor der blev givet opvisning og undervist i hestedressur.

14. CELG er begrænset selskabsskattepligtig i Tyskland af indtægter erhvervet i denne medlemsstat. I 1997 ansøgte CELG i medfør af EStG's § 50, stk. 5, fjerde punktum, nr. 3, Bundesamt für Finanzen (forbundsskattekontoret, herefter »BfF«) om tilbagebetaling af den selskabsskat, der var indeholdt som kildeskat af disse indtægter, og som beløb sig til 71 758 DEM, og af solidaritetsafgiften, der beløb sig til 5 381,85 DEM.

15. CELG fremsendte i denne forbindelse og efter anmodning fra BfF et bekræftet portugisisk regnskab, hvor en række udgifter fra hele turnéen i 1996, der omfattede 14 arrangementer, var anført.

16. Der indgik følgende udgifter i dette regnskab: kommunikations-, rejse-, opholds- og reklameomkostninger; personaleomkostninger; løbende udgifter til heste; udgifter til vand og elektricitet; udgifter til dyrlæge og medicin; udgifter til hovsmed; udstyr til heste og ryttere og afskrivning på kostumer; afskrivning af heste; lastbiludgifter (gentagne reparationer på grund af lange afstande og afskrivning) og endelig udgifter til skattemæssig rådgivning.

17. Da arrangementerne fandt sted i 11 tyske byer, beregnede CELG, at 11/14 af omkostningerne svarende til 367 028,70 DEM var blevet afholdt i Tyskland. Indtægterne fra hele turnéen beløb sig til 354 361 DEM, og CELG beregnede derfor, at det havde lidt et tab på 12 667,70 DEM.

18. BfF gav afslag på den tilbagebetaling, CELG havde ansøgt om, navnlig fordi omkostningerne kun delvist var direkte økonomisk forbundet med de indtægter, der var erhvervet i Tyskland.

19. CELG anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Finanzgericht. CELG påberåbte sig i denne forbindelse yderligere omkostninger, der bl.a. omfattede halvdelen af bogføringsudgifterne og en forholdsmaæssig andel af licensgebyrerne. Finanzgericht fri fandt BfF under henvisning til, at mere end 50% af de påberåbte omkostninger ikke var direkte forbundet med de pågældende indtægter. Retten mente endvidere, at de af sagsøgerens omkostninger, der var direkte forbundet med de i Tyskland erhvervede indtægter, ikke oversteg halvdelen af disse. CELG iværksatte herefter »revisionsanke« ved Bundesfinanzhof.

III — Den præjudicielle forelæggelse

20. I forelæggelsesafgørelsen har Bundesfinanzhof indledningsvis henvist til Finanzgerichts udtalelser om, at selv om de samlede omkostninger, sagsøgeren har afholdt, overstiger halvdelen af indtægterne, betyder det ikke, at revisionsanken bør tages til følge, da generalomkostningerne ikke kan anses for at være direkte økonomisk forbundet med de indtægter, der er erhvervet i Tyskland, jf. EStG's § 50, stk. 5, fjerde punktum, nr. 3, andet punktum.

21. Bundesfinanzhof er i tvivl om, hvorvidt det er foreneligt med fællesskabsretten, at ubegrænset skattepligtige og begrænset skattepligtige efter tysk skattelovgivning behandles forskelligt ved indkomstfastlæggelsen. Den forelæggende ret mener nærmere bestemt, at denne forskelsbehandling kan være i strid med den frie udveksling af tjenesteydelser, der er garanteret ved traktatens artikel 59 samt ved traktatens artikel 60 (nu artikel 50 EF), og at den som følge heraf kan være i strid med Domstolens praksis, som den kom til udtryk i dom af 12. juni 2003, Gerritse⁹.

⁹ — Sag C-234/01, Sml. I, s. 5933.

22. Bundesfinanzhof har med henvisning til denne dom, som efter dens opfattelse også finder anvendelse på juridiske personer, stillet spørgsmålstejn ved, hvorfor en ikke-hjemmehørende skattepligtig skal stilles ringere end en hjemmehørende i henhold til den tyske skattelovgivning.

hjemmehørende stilles ringere, eftersom hensynet til at undgå tab af skatteindtægter under alle omstændigheder ikke kan anses for et tvingende hensyn af almen interesse¹⁰. Det er endelig rettens opfattelse, at denne forskelsbehandling ikke kan begrundes i hensynet til at sikre sammenhængen i den pågældende beskatningsordning.

23. Den har i den forbindelse påpeget, at begrundelsen for en sådan forskelsbehandling ganske vist kunne være, at de samme indirekte omkostninger kunne føre til tilbagebetalingskrav både i Tyskland og i bopælsstaten, men der foreligger en tilsvarende risiko for dobbeltfradrag af de omkostninger, som er direkte økonomisk forbundet med de indtægter, der er erhvervet i Tyskland.

26. Bundesfinanzhof har af disse grunde besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

24. Der vil i øvrigt ikke være nogen risiko for dobbeltfradrag af driftsomkostningerne, eftersom bopælsstaten og den stat, hvor indkomsten er erhvervet — som i det foreliggende tilfælde Den Portugisiske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland — ikke undgår dobbeltbeskatning efter eksemptionsmetoden, men ved at fradrage den i Tyskland opkrævede skat i det portugisiske skattetilsvær.

»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 skat indeholdt ved kilden af indtægter erhvervet i Tyskland, når de driftsomkostninger, som er direkte økonomisk forbundet med erhvervelsen af indtægterne, overstiger halvdelen af disse?«

IV — Vurdering

25. Den forelæggende ret mener desuden ikke, at risikoen for dobbeltfradrag af driftsomkostningerne kan begrunde, at ikke-

27. Der er efter min opfattelse to aspekter i dette præjudicielle spørgsmål.

10 — Retten har herved henvist til dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 28.

28. Bundesfinanzhof ønsker for det første oplyst, om traktatens artikel 59 skal fortolkes således, at den er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, hvorefter et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, i forbindelse med en procedure for tilbagebetaling af den skat, der allerede er opkrævet af indtægterne fra en tjenesteydelse leveret i den førstnævnte medlemsstat, kun kan medregne de driftsomkostninger, det har afholdt for at kunne præstere denne tjenesteydelse, på betingelse af at disse omkostninger er direkte økonomisk forbundet med disse indtægter, når denne betingelse ikke gælder for et selskab med hjemsted i den samme medlemsstat.

hjemmehørende tjenesteyder har afholdt, nemlig betingelsen om, at driftsomkostningerne skal være direkte økonomisk forbundet med indtægterne, og betingelsen om, at disse omkostninger skal overstige halvdelen af de indtægter, som denne tjenesteyder har oppebåret i den stat, hvor tjenesteydelsen er leveret.

A — Betingelsen om, at driftsomkostningerne skal være direkte økonomisk forbundet med indtægterne

29. Retten er for det andet i tvivl om, hvorvidt denne artikel i traktaten er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, hvorefter den skat, som et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat allerede har erlagt, kun kan tilbagebetales, hvis de driftsomkostninger, der kræves medregnet, overstiger halvdelen af de indtægter, som dette selskab har haft i den førstnævnte stat.

30. Bundesfinanzhof har sammenfattende anmodet Domstolen om at undersøge, om EStG's § 50, stk. 5, fjerde punktum, nr. 3, andet punktum, er forenelig med traktatens artikel 59, for så vidt som denne nationale bestemmelse kræver, at to kumulative betingelser er opfyldt, for at der kan tages hensyn til de driftsomkostninger, som en ikke-

31. Det skal som ovenfor nævnt afgøres, om traktatens artikel 59 skal fortolkes således, at den er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, hvorefter et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, i forbindelse med en procedure for tilbagebetaling af den skat, der allerede er opkrævet af indtægterne fra en tjenesteydelse leveret i den førstnævnte medlemsstat, kun kan medregne de driftsomkostninger, det har afholdt for at kunne præstere denne tjenesteydelse, på betingelse af at disse omkostninger er direkte økonomisk forbundet med disse indtægter, når denne betingelse ikke gælder for et selskab med hjemsted i den samme medlemsstat.

32. Betingelsen i national ret om, at der skal bestå en økonomisk forbindelse mellem de driftsomkostninger, der kræves fradraget, og den virksomhed, der har givet anledning til de skattepligtige indtægter, er efter min opfattelse udtryk for det skattemæssige territorialprincip, som ifølge Domstolen finder anvendelse i fællesskabsretten¹¹.

33. Det er i overensstemmelse med dette princip, at en medlemsstat underkaster skattepligtige, der er hjemmehørende på dens område, ubegrænset skattepligt, dvs. at de beskattes af deres globale indkomst, og at ikke-hjemmehørende skattepligtige kun har begrænset skattepligt i denne stat, således at de udelukkende beskattes af indkomsten fra den virksomhed, de udøver dér.

34. Med hensyn til ikke-hjemmehørende skattepligtige er det endvidere i overensstemmelse med det skattemæssige territorialprincip, at der ved opgørelsen af deres skattepligtige indkomst alene medregnes de indtægter og udgifter, der er forbundet med deres virksomhed i beskatningsstaten, med henblik på beregningen af deres skattetilsvær i denne stat.

35. Her er det interessant at henvise til Futura Participations og Singer-sagen, hvori Domstolen bl.a. skulle afgøre, om EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) er til hinder for, at en medlemsstat opstiller som betingelse for at imødekomme en anmodning om fremførsel af underskud fra tidligere regnskabsår fra en skattepligtig, der har en filial i staten, men ikke har hjemsted dér, at dette underskud har økonomisk sammenhæng med den skattepligtiges indkomst i staten. Denne betingelse betød, at det kun var muligt at fremføre underskud, der hidrørte fra den ikke-hjemmehørende skattepligtiges virksomhed i beskatningsmedlemsstaten.

36. Domstolen fastslog først, at med hensyn til opgørelsen af ikke-hjemmehørendes skattepligtige indkomst medregnedes alene overskud og underskud, der hidrørte fra disses virksomhed i Luxembourg, ved beregningen af deres skat i beskatningslandet, hvorefter den bemærkede, at »[e]n sådan ordning er i overensstemmelse med det skattemæssige territorialprincip og kan ikke anses for at indebære åbenlys eller skjult forskelsbehandling i strid med traktaten«¹².

37. Det kan efter min opfattelse udledes af denne praksis, at traktatens artikel 59 ikke som sådan er til hinder for en betingelse om,

11 — Jf. bl.a. dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 21 og 22, og af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 39.

12 — Futura Participations og Singer-dommen, præmis 22.

at de driftsomkostninger, der kræves fradraget, skal være økonomisk forbundet med de skattepligtige indtægter, som beskrevet i EStG's § 50, stk. 5, fjerde punktum, nr. 3, andet punktum.

38. Selv om den betingelse, som beskatningsmedlemsstaten har fastsat vedrørende retten til at fradrage driftsomkostninger for serviceselskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat, efter min opfattelse er berettiget i forhold til det skattemæssige territorialprincip, må de nærmere bestemmelser i national ret om, hvordan denne betingelse anvendes, dog ikke resultere i, at disse selskaber behandles anderledes end serviceselskaber, der er hjemmehørende i beskatningsstaten.

39. Det skal derfor efterprøves, om anvendelsen af den tyske skattelovgivning, for så vidt som den kræver, at den økonomiske forbindelse mellem driftsomkostningerne og de indtægter, der erhverves af serviceselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, er af direkte karakter, resulterer i en sådan forskelsbehandling af disse selskaber, der vil være i strid med den frie udveksling af tjenesteydelser.

40. Som den tyske regering har anført, skal der skelnes mellem tre forskellige tilfælde i den nationale ret¹³.

41. I det første tilfælde med et kapital-selskab, der er ubegrænset skattepligtigt i Tyskland, kan selskabet ifølge denne medlemsstats lovgivning trække samtlige driftsomkostninger vedrørende de hesteopvisninger, der afholdes, fra i sine skattepligtige indtægter. Det spiller ikke nogen rolle, om omkostningerne er direkte økonomisk forbundet med indtægterne. Det er også muligt at trække generalomkostninger fra i de skattepligtige indtægter.

42. I det andet tilfælde med et kapital-selskab, som er begrænset skattepligtigt i Tyskland og udøver en tilsvarende virksomhed i denne medlemsstat, kan selskabet fradrage samtlige driftsomkostninger, hvis det har et driftssted i denne stat. Det pågældende selskab anses for at have et driftssted i Tyskland, når blot det har en fast repræsentant eller et driftssted i landet.

43. I det sidste tilfælde kan et kapital-selskab, som udøver en tilsvarende virksomhed i Tyskland, og som er begrænset skattepligtigt og ikke har et driftssted i denne medlemsstat, kun opnå, at der tages hensyn til de af dets driftsomkostninger, der er direkte økonomisk forbundet med dets indtægter i dette land, dvs. med de arrangementer, der er

13 — Jf. det skriftlige indlæg, punkt 9.

afholdt i Tyskland. Det er denne situation, der gør sig gældende for CELG i den foreliggende sag.

44. Den tyske regering har erkendt, at selskaber som CELG, der er begrænset skattepligtige og ikke har et driftssted i Tyskland, skattemæssigt behandles anderledes end de selskaber, der er tale om i de to førstnævnte tilfælde. Den mener ikke, at denne forskelsbehandling udgør en tilside-sættelse af den frie udveksling af tjenesteydelser, idet et kapital-selskab, der er begrænset skattepligtigt og ikke har et driftssted i Tyskland, ikke befinder sig i samme situation som et kapital-selskab, der er begrænset eller ubegrænset skattepligtigt og har et driftssted i denne medlemsstat¹⁴. Den tyske regering har herved bl.a. anført, at et kapital-selskab, der er begrænset skattepligtigt og ikke har et driftssted i Tyskland, deltager mindre aktivt i landets erhvervsliv¹⁵.

45. Det er jeg ikke enig i.

46. Modsat hvad denne regering har gjort gældende, mener jeg med hensyn til muligheden for at fradrage omkostninger, som er økonomisk forbundet med kunstneriske eller sportslige arrangementer, der finder sted i Tyskland, ikke, at et selskab, der er begrænset skattepligtigt og ikke har et driftssted i denne medlemsstat, objektivt set befinder sig i en anden situation end et selskab, der er begrænset eller ubegrænset skattepligtigt og har et driftssted i denne stat.

47. Da disse selskaber har leveret den samme type tjenesteydelser, har de omkostninger, som de har skullet afholde for at kunne levere disse ydelser, været af tilsvarende art og størrelse. For en tilsvarende virksomhed, der er udøvet i Tyskland, har de således på samme måde fået beskåret deres indtægter med de omkostninger, der er økonomisk forbundet med deres virksomhed i den stat, hvor ydelserne er præsteret.

48. Når disse selskaber udsættes for skattemæssig forskelsbehandling med hensyn til muligheden for at fradrage sådanne omkostninger i forbindelse med ydelser præsteret i beskatningsstaten, er der derfor efter min opfattelse tale om en forskelsbehandling, der strider mod traktatens artikel 59.

14 — Jf. det skriftlige indlæg, punkt 10 og 11.

15 — Det skriftlige indlæg, punkt 12.

49. Denne vurdering bekræftes efter min mening også af Domstolens afgørelse i Gerritse-sagen, der drejede sig om fradragsretten for erhvervsmæssige omkostninger.

50. I denne sag havde Arnoud Gerritse, der er nederlandsk statsborger og har bopæl i Nederlandene, i 1996 modtaget et vederlag for sin optræden som janitshar på en radio-station i Berlin. Af dette vederlag blev der indeholdt indkomstskat med en fast sats på 25%. Arnoud Gerritse og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber gjorde bl.a. gældende over for Domstolen, at det for fuldt skattepligtige selvstændige erhvervsdrivende kun var overskuddet, der blev pålagt indkomstskat, idet beskatningsgrundlaget generelt ikke omfattede erhvervsmæssige udgifter, hvorimod skatten på 25% for begrænset skattepligtige personer blev beregnet af indtægterne, idet erhvervsmæssige udgifter ikke kunne fradrages. Arnoud Gerritse fremhævede desuden de alvorlige konsekvenser, som de omtvistede bestemmelser i den tyske skattelovgivning havde for ikke-hjemmehørende kunstnere på turné i Tyskland, hvor de erhvervsmæssige udgifter ofte er meget høje.

51. I sin dom kendte Domstolen for ret, at »[e]n national lovgivning, der nægter ikke-hjemmehørende samme skattefradrag af erhvervsmæssige udgifter som hjemmehørende, risikerer under disse omstændigheder navnlig at ramme borgere fra andre medlemsstater og indebærer således en indirekte

forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der som udgangspunkt er i strid med traktatens artikel 59 og 60«¹⁶.

52. Domstolen var for at kunne fastslå dette nødt til at sikre sig, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befandt sig i en sammenlignelig situation med hensyn til muligheden for at fradrage erhvervsmæssige udgifter. Den bemærkede i denne sammenhæng, at »de omhandlede erhvervsmæssige udgifter umiddelbart hænger sammen med den virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig i Tyskland, således at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i denne forbindelse befinder sig i en sammenlignelig situation«¹⁷.

53. Kriteriet om, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i en sammenlignelig situation, bygger her på antagelsen om, at disse to kategorier af skattepligtige, når det drejer sig om indkomst erhvervet i forbindelse med den samme erhvervsmæssige virksomhed i Tyskland, begge får beskåret den nævnte indkomst med de erhvervsmæssige udgifter, som de har måttet afholde for at udøve den pågældende virksomhed. For så vidt som der ud fra dette synspunkt ikke er nogen objektiv forskel på de to kategorier, indebærer det en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der er i strid med traktatens artikel 59

16 — Præmis 28.

17 — Præmis 27.

og 60, at de behandles forskelligt med hensyn til muligheden for at fradrage sådanne udgifter.

54. Domstolen fastslog således, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende tjenesteydere skal behandles ens i forbindelse med opgørelsen af deres skattemæssige indkomst og i særdeleshed med hensyn til retten til at fradrage de erhvervmæssige udgifter, som umiddelbart hænger sammen med den virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig i Tyskland.

55. Der er efter min opfattelse intet til hinder for, at dette også skulle gælde, når det er selskaber og ikke fysiske personer, der påberåber sig den frie udveksling af tjenesteydelser.

56. Desuden lagde Domstolen ganske vist i denne dom vægt på, at der var en umiddelbar sammenhæng mellem de erhvervmæssige udgifter og den virksomhed, som havde givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig i Tyskland, men jeg mener ikke, at denne betingelse kan sidestilles med betingelsen i national ret om, at udgifterne skal være »direkte økonomisk forbundet« med indkomsten, jf. EStG's § 50, stk. 5, fjerde punktum, nr. 3, andet punktum. Jeg vil i den forbindelse påpege, at selskaber, der er

begrænset skattepligtige i Tyskland og ikke har et driftssted i denne medlemsstat, ifølge denne bestemmelse ikke kan fradrage deres generalomkostninger, selv om disse er økonomisk forbundet med den virksomhed, de udøver i denne stat.

57. Jeg mener heller ikke, at Domstolen med bemærkningen om, at »de omhandlede erhvervmæssige udgifter umiddelbart hænger sammen med den virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig i Tyskland«, således at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i en sammenlignelig situation, har villet givet udtryk for andet, end at der skal være en *økonomisk årsagsforbindelse* mellem disse udgifter og denne indkomst, hvilket stemmer overens med det ovenfor nævnte skattemæssige territorialprincip.

58. Med hensyn til muligheden for at fradrage omkostninger i forbindelse med de hestesportsarrangementer, der er afholdt i Tyskland, og i analogi med situationen for tjenesteydere, som er fysiske personer, der enten er hjemmehørende i eller uden for den stat, hvor de leverer deres ydelse, fører denne vurdering efter min opfattelse til en konklusion om, at et begrænset skattepligtigt selskab, der ikke har et driftssted i denne medlemsstat, objektivt set ikke befinder sig i en anden situation end et selskab, der er begrænset eller ubegrænset skattepligtigt og har et driftssted i den nævnte stat. Disse selskaber skal derfor behandles ens med

hensyn til opgørelsen af deres skattemæssige indkomst og nærmere bestemt hvad angår deres ret til at fradrage driftsomkostninger, der er økonomisk forbundet med den virksomhed, som har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig i Tyskland.

medregne. Jeg mener, at en sådan ordning for samarbejde mellem beskatningsstaten og domicilstaten bør kunne anvendes mere bredt på samtlige driftsomkostninger, som er økonomisk forbundet med den virksomhed, der udøves af en tjenesteyder, som ikke er hjemmehørende i beskatningsstaten¹⁸.

59. Den tyske regerings begrundelse for ikke at underkaste hjemmehørende og ikke-hjemmehørende tjenesteydere den samme skattemæssige behandling med hensyn til deres ret til at fradrage driftsomkostninger, der er økonomisk forbundet med deres virksomhed i beskatningsstaten, virker efter min mening ikke overbevisende.

61. Det fremgår desuden af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 1, litra a), at når en statsborger i Den Portugisiske Republik oppebærer indkomst, der kan beskattes i Tyskland i henhold til denne overenskomst, modregner den førstnævnte stat den indkomstskat, der er betalt i Tyskland, i den skat, som denne person skal betale af sin indkomst. Anvendelse af denne beskatningsmåde kan foranledige domicilstaten til at kontrollere, hvilke driftsomkostninger der indgik i beregningen af den skat, som er erlagt i den stat, hvor den pågældende virksomhed fandt sted, så det undgås, at disse omkostninger fradrages to gange.

60. Hvad angår risikoen for dobbeltfradrag af driftsomkostninger — både i den stat, hvor ydelsen er præsteret, og i den stat, hvor det pågældende selskab har hjemsted — vil jeg indledningsvis bemærke, at det fremgår af bestemmelserne i den tyske skattelovgivning, at finansministeren i forbindelse med den tilbagebetalingsprocedure, der er fastsat i EStG's § 50, stk. 5, kan oplyse den begrænset skattepligtiges domicilstat, om tilbagebetalingskravet og dets størrelse, og at den skattepligtige med indgivelsen af dette krav indvilliger i, at disse oplysninger videregives til den nævnte stat. Forbundsrepublikken Tyskland har således indført en ordning, der netop gør det muligt at undgå dobbeltfradrag af de driftsomkostninger, som det er tilladt at

62. Jeg mener som følge heraf, at traktatens artikel 59 ganske vist ikke som sådan er til hinder for, at en ikke-hjemmehørende tjenesteyder skal opfylde en betingelse om, at de

18 — Ud over den samarbejdsordning, der er fastsat i tysk skattelovgivning i forbindelse med proceduren for tilbagebetaling af skat, opstilles der i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15) et mere overordnet princip om, at myndighederne skal udveksle alle oplysninger, der gør det muligt for dem at foretage en korrekt ansættelse af indkomst- og formueskat.

driftsomkostninger, der kræves fradraget, er økonomisk forbundet med de skattepligtige indtægter, men at denne artikel til gengæld skal fortolkes således, at den er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, hvorefter et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, i forbindelse med en procedure for tilbagebetaling af den skat, der allerede er opkrævet af indtægterne fra en tjenesteydelse leveret i den førstnævnte medlemsstat, kun kan medregne de driftsomkostninger, det har afholdt for at kunne præstere denne tjenesteydelse, på betingelse af at disse omkostninger er direkte økonomisk forbundet med disse indtægter, når denne betingelse ikke gælder for et selskab med hjemsted i den samme medlemsstat.

63. Jeg skal endelig præcisere, at det følger af det skattemæssige territorialprincip og efter min opfattelse også af Gerritse-dommen, at denne løsning kun gælder for driftsomkostninger, som har økonomisk sammenhæng med de arrangementer, der har fundet sted på beskatningsstatens område, dvs. de omkostninger, der har været nødvendige for at sikre, at hesteopvisningerne i Tyskland afholdes på tilfredsstillende vis. Når der som i hovedsagen er tale om en opvisningsturné, der finder sted i flere medlemsstater, skal beskatningsstaten medregne en forholds-mæssig andel af de driftsomkostninger, som den ikke-hjemmehørende tjenesteyder har haft, afhængig af hvor mange arrangementer der er afholdt i denne stat.

B — *Betingelsen om, at driftsomkostningerne skal overstige halvdelen af de indtægter, som tjenesteyderen har oppebåret i den stat, hvor tjenesteydelsen er leveret*

64. Bundesfinanzhof har også spurgt Domstolen om, hvorvidt traktatens artikel 59 er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, hvorefter den skat, som et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat allerede har erlagt, kun kan tilbagebetales, hvis de driftsomkostninger, der kræves medregnet, overstiger halvdelen af de indtægter, som dette selskab har haft i den førstnævnte stat.

65. Det fremgår som tidligere nævnt af Domstolens afgørelse i Gerritse-sagen, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende tjenesteydere skal behandles ens med hensyn til opgørelsen af deres skattemæssige indkomst, og nærmere bestemt hvad angår deres ret til at fradrage driftsomkostninger, der er økonomisk forbundet med den tjenesteydelse, de har præsteret i beskatningsstaten.

66. Ved at kun at tillade medregning af driftsomkostninger, der er afholdt af en ikke-hjemmehørende tjenesteyder, såfremt en betingelse, der ikke gælder for hjemmehørende tjenesteydere, er opfyldt, resulterer den tyske skattelovgivning imidlertid i, at de førstnævnte behandles mindre fordelagtigt end de sidstnævnte. Hvis en ikke-hjemme-

hørende tjenesteyder ikke opfylder betingelsen om, at de driftsomkostninger, der kræves medregnet, skal overstige halvdelen af de indtægter, som er erhvervet i den stat, hvor tjenesteydelsen er leveret, har denne tjenesteyder til forskel fra en hjemmehørende tjenesteyder ikke mulighed for at opnå fradrag for disse omkostninger. Den ikke-hjemmehørende tjenesteudbyder vil som følge heraf blive beskattet hårdest.

67. Da hjemmehørende og ikke-hjemmehørende tjenesteydere, som jeg tidligere har godtgjort, befinder sig i en sammenlignelig situation med hensyn til muligheden for at fradrage driftsomkostninger, der er økonomisk forbundet med deres virksomhed i

beskatningsstaten, må en sådan mindre gunstig behandling af ikke-hjemmehørende tjenesteydere betragtes som forskelsbehandling, der er i strid med traktatens artikel 59.

68. Jeg foreslår derfor, at Domstolen svarer Bundesfinanzhof, at traktatens artikel 59 skal fortolkes således, at den er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, hvorefter den skat, som et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat allerede har erlagt, kun kan tilbagebetales, hvis de driftsomkostninger, der kræves medregnet, overstiger halvdelen af de indtægter, som dette selskab har haft i den førstnævnte stat, når denne betingelse ikke gælder for et selskab med hjemsted i den samme stat.

V — Forslag til afgørelse

69. I betragtning af det ovenfor anførte foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det præjudicielle spørgsmål, som Bundesfinanzhof har forelagt, på følgende måde:

»EF-traktatens artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF) er ganske vist ikke som sådan til hinder for, at en ikke-hjemmehørende tjenesteyder skal opfylde en

betingelse om, at de driftsomkostninger, der kræves fradraget, er økonomisk forbundet med de skattepligtige indtægter, men denne artikel skal til gengæld fortolkes således, at den er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, hvorefter et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, i forbindelse med en procedure for tilbagebetaling af den skat, der allerede er opkrævet af indtægterne fra en tjenesteydelse leveret i den førstnævnte medlemsstat, kun kan medregne de driftsomkostninger, det har afholdt for at kunne præstere denne tjenesteydelse, på betingelse af at disse omkostninger er direkte økonomisk forbundet med disse indtægter, når denne betingelse ikke gælder for et selskab med hjemsted i den samme medlemsstat.

Traktatens artikel 59 skal i øvrigt fortolkes således, at den er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat, hvorefter den skat, som et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat allerede har erlagt, kun kan tilbagebetales, hvis de driftsomkostninger, der kræves medregnet, overstiger halvdelen af de indtægter, som dette selskab har haft i den førstnævnte stat, når denne betingelse ikke gælder for et selskab med hjemsted i den samme stat.«