



# Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
M. WATHELET  
fremsat den 7. september 2016<sup>1</sup>

**Sag C-283/15**

**X  
mod  
Staatssecretaris van Financiën**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol))

»Præjudiciel forelæggelse — indkomstskat — ligebehandling — indkomsterhvervelse i flere medlemsstater — skattemæssig fordel — dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31)«

## I – Indledning

1. Nærværende præjudicielle anmodning, som Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) har forelagt for Domstolen, vedrører anvendelsen af den retspraksis, der blev indledt med dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), ud fra en ny synsvinkel. Tvisten i hovedsagen karakteriseres dels af den omstændighed, at den skattepligtige har en så lav indkomst i sin bopælsstat, at han ikke kan opnå skattnedsættelse som følge af sine personlige og familiemæssige forhold, dels af, at hans øvrige indtægter beskattes i *flere* stater, hvor han ikke har bopæl.

## II – Retsforskrifter

2. Den skattemæssige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer i Nederlandene er reguleret i Wet Inkomstenbelasting 2001 (lov om indkomstskat af 2001, herefter »2001-loven«).

3. 2001-lovens artikel 2.3 bestemmer:

»Indkomstskat pålignes følgende indtægter, som den skattepligtige har oppebåret i kalenderåret:

- a) skattepligtig indkomst af arbejde eller bolig
- b) skattepligtig indkomst, der hidrører fra en betydelig kapitalinteresse, og
- c) skattepligtig indkomst, der hidrører fra opsparing og investeringer.«

<sup>1</sup> — Originalsprog: fransk.

4. 2001-lovens artikel 2.4 bestemmer:

»1. Skattepligtig indkomst af arbejde eller bolig ansættes:

- a) for indenlandske skattepligtige: i overensstemmelse med bestemmelserne i kapitel 3
- b) for udenlandske skattepligtige: i overensstemmelse med bestemmelserne i afsnit 7.2 [...]«

5. 2001-lovens artikel 2.5 har følgende ordlyd:

»1. Enhver indenlandsk skattepligtig person, som kun er bosat i Nederlandene en del af kalenderåret, og enhver udenlandsk skattepligtig person, som er bosat i en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater eller i et tredjeland, som fastsat ved ministeriel bekendtgørelse, med hvilket Kongeriget Nederlandene har indgået en overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning og om udveksling af information, og som er skattepligtig i nævnte medlemsstat eller nævnte tredjeland, kan vælge at være omfattet af de bestemmelser i denne lov, som finder anvendelse på hjemmehørende skattepligtige personer [...]

[...]«

6. Ifølge 2001-lovens artikel 3 120, stk. 1, kan en person, der er hjemmehørende i Nederlandene, fradrage »negativ indkomst«, der hidrører fra en ejerbolig, som er beliggende i Nederlandene.

7. I henhold til 2001-lovens artikel 7.1, litra a), opkræves der desuden skat af den skattepligtige indkomst fra arbejde og bolig i Nederlandene, som er oppebåret i løbet af kalenderåret.

8. 2001-lovens artikel 7.2, stk. 2, litra b) og f), præciserer endvidere, at den skattepligtige indkomst fra arbejde og bolig omfatter skattepligtig løn for arbejde udført i Nederlandene og, i givet fald, skattepligtig indkomst fra en ejerbolig i Nederlandene.

### III – De faktiske omstændigheder i hovedsagen

9. X er nederlandsk statsborger og havde i 2007 bopæl i Spanien. Han havde dér en ejerbolig i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i lov af 2001 (herefter »ejerboligen«), for hvilken han skulle betale renter af et boliglån vedrørende ejendommen.

10. I henhold til 2001-loven pålægges indkomstskat i Nederlandene indkomst fra arbejde og tillige »indkomst fra bolig«. Når sidstnævnte er en ejerbolig, medfører den skattefordele (beregnet som en procentdel af dens værdi), hvorfra der trækkes de fradragsberettigede udgifter vedrørende disse fordele (bl.a. renter af lån med pant i fast ejendom). Såfremt renterne af boliglånet overstiger fordelene, har den skattepligtige såkaldt »negativ« indkomst. Dette var i 2007 tilfældet for X's vedkommende.

11. I samme år bestod X's indkomst fra erhvervsmaessig beskæftigelse af beløb, som han fik udbetalt af to selskaber, i hvilke han havde majoritetsposter; det ene af disse havde hjemsted i Nederlandene, det andet i Schweiz. Indkomsten fra den nederlandske kilde udgjorde 60% af hans samlede skattepligtige indkomst og indkomsten fra den schweiziske kilde 40%. Han havde ingen indtægter i Spanien.

12. I henhold til de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster, der finder anvendelse, beskattes indtægter fra den nederlandske kilde i Nederlandene og indtægter fra den schweiziske kilde i Schweiz.

13. X valgte indledningsvis at lade sig sidestille med en hjemmehørende skattepligtig person i Nederlandene som omhandlet i 2001-lovens artikel 2.5, hvilket indebærer, at den pågældende bliver ubegrænset skattepligtig i Nederlandene. Henset hertil tog de nederlandske skattemyndigheder hensyn til den negative indkomst vedrørende ejerboligen i Spanien.

14. Den samlede skat, der beregnedes på dette grundlag, var højere end den, som X skulle have betalt, såfremt han ikke havde valgt at lade sig sidestille med hjemmehørende skattepligtige (hvilket ville have haft til følge, at han var blevet beskattet i Schweiz af indtægter hidrørende fra denne stat, dvs. af 40% af hans samlede indkomst), og såfremt han endvidere havde kunnet fradrage hele den samlede negative indkomst fra ejerboligen.

15. I forbindelse med ændring af den valgte metode anfægtede han sin skatteansættelse for de nederlandske retsinstanser, hvorunder han gjorde gældende, at de EU-retlige bestemmelser om fri bevægelighed skal fortolkes således, at de giver ikke-hjemmehørende skattepligtige mulighed for at opnå fradrag af negativ indkomst fra deres ejerbolig, uden at de er nødt til at vælge at lade sig sidestille med hjemmehørende.

16. Da X hverken fik medhold ved Rechtbank te Haarlem (retten i første instans i Haarlem, Nederlandene) eller Gerechtshof Amsterdam (appeldomstolen i Amsterdam, Nederlandene), iværksatte han en kassationsappel for Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol).

17. Denne ret nærer tvivl om rækkevidden af dom Schumacker<sup>2</sup> henset til den omstændighed, at X's husstandsindkomst – til forskel fra de faktiske omstændigheder i den sag, der gav anledning til den nævnte dom – ikke (fuldstændig eller næsten udelukkende) oppebæres i én anden medlemsstat, der har beskatningskompetence for så vidt angår denne indkomst, og som således ville kunne tage hensyn til hans personlige og familiemæssige situation.

18. Ifølge Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) kan dom af 14. september 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), af 10. maj 2012, Kommissionen mod Estland (C-39/10, EU:C:2012:282), og af 12. december 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), imidlertid fortolkes således, at beskæftigelsesstaten altid skal tage hensyn til den pågældendes personlige og familiemæssige situation, når bopælsstaten ikke er i stand til at gøre det.

19. Dette er baggrunden for, at Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen en præjudiciel anmodning.

#### **IV – Den præjudicielle anmodning og sagens behandling for Domstolen**

20. Ved afgørelse af 22. maj 2015, indgået til Domstolen den 11. juni 2015, besluttede Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»1) Skal TEUF's bestemmelser om fri bevægelighed fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, hvorefter en unionsborger, der bor i Spanien, og hvis arbejdsindkomst for ca. 60%'s vedkommende beskattes af Nederlandene og for ca. 40%'s vedkommende af Schweiz, ikke kan fradrage sin negative indtægt af sin ejerbolig til personligt brug i Spanien i den arbejdsindkomst, som beskattes af Nederlandene, heller ikke såfremt han i bopælsstaten Spanien har så lav en indkomst, at hans nævnte negative indkomst ikke kan føre til en skatnedsættelse i bopælsstaten i det pågældende år?

2 — Dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

- 2) a) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal enhver medlemsstat, hvor unionsborgeren erhverver en del af sin indkomst, da tage hensyn til det fulde beløb af den førnævnte negative indkomst? Eller gælder denne forpligtelse kun for en af de pågældende medlemsstater, og hvis ja, da hvilken? Eller skal enhver af beskæftigelsesstaterne (som ikke er bopælsstaten) tillade fradrag for en del af den negative indkomst? Hvorledes skal i sidstnævnte tilfælde den del beregnes, som kan fradrages?
- b) Er det i denne forbindelse afgørende, i hvilken medlemsstat arbejdet faktisk er udført, eller er det afgørende, hvilken medlemsstat der er beføjet til at beskatte den herved erhvervede indkomst?
- 3) Ville besvarelsen af de i det andet spørgsmål nævnte spørgsmål lyde anderledes, såfremt en af de stater, hvor unionsborgeren har erhvervet sin indkomst, er [Det Schweiziske Forbund], som ikke er medlem af Den Europæiske Union og heller ikke en del af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde [(EØS)]?
- 4) I hvilket omfang har det i denne sammenhæng betydning, om lovgivningen i den skattepligtiges bopælsland (i dette tilfælde Spanien) indeholder mulighed for fradrag for renter af et lån i den skattepligtiges egen bolig og mulighed for modregning af et i det pågældende år heraf følgende skattemæssigt tab i eventuelle indtægter fra dette land i senere år?»

21. Der er indgivet skriftlige indlæg af X, den nederlandske, den belgiske, den tyske, den østrigske, den portugisiske og den svenske regering, Det Forenede Kongeriges regering samt Europa-Kommissionen. Med undtagelse af den belgiske og den portugisiske regering afgav alle endvidere mundtlige indlæg i retsmødet, der blev afholdt den 29. juni 2016.

## V – Bedømmelse

### A – *Indledende bemærkning vedrørende den frie bevægelighed, der finder anvendelse*

22. Den forelæggende ret har hverken udtalt sig om kvalificeringen af de ydelser, som X's indkomst består af, eller følgelig om den frie bevægelighed, under hensyn til hvilken den nederlandske lovgivning skal undersøges.

23. Den østrigske, den svenske og Det forenede Kongeriges regering finder imidlertid, at der a priori er tale om anvendelse af artikel 49 TEUF og den etableringsfrihed, som denne sikrer, idet det fremgår af den præjudicielle anmodning, at X som ejer af majoritetsposter kontrollerede og ledede aktiviteterne i de omhandlede nederlandske og schweiziske selskaber. Han er følgelig selvstændig erhvervsdrivende. Denne vurdering forekommer relevant.

24. Da majoritetsposter udelukker anvendelse af kapitalens frie bevægelighed, er det tilstrækkeligt at henvise til, at Domstolen allerede har haft lejlighed at bekræfte, at den løsning, der blev valgt i dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), vedrørende arbejdskraftens frie bevægelighed, finder anvendelse på selvstændige erhvervsdrivende<sup>3</sup>.

3 — Jf. i denne retning bl.a. dom af 11.8.1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271), af 27.6.1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251) og den nyere dom af 28.2.2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 47).

## **B – Det første præjudicielle spørgsmål**

25. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om beskæftigelsesstaten har pligt til at indrømme en ikke-hjemmehørende, der oppebærer 60% af sin erhvervsindkomst i denne stat, en skattefordel for hjemmehørende, idet denne skattepligtige ikke kan udnytte denne fordel i den stat, hvor han har bopæl, idet han ikke har tilstrækkelige indtægter dér.

### **1. De principper, der finder anvendelse på området for direkte beskatning**

26. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at medlemsstaterne skal udøve deres skattemæssige kompetence under overholdelse af EU-retten<sup>4</sup>, særligt traktatens bestemmelser om fri bevægelighed. Medlemsstaterne har følgelig pligt til at afstå fra enhver form for direkte forskelsbehandling begrundet i nationalitet eller skjult forskelsbehandling<sup>5</sup> begrundet i den skattepligtiges bopæl, idet bopælskriteriet ligeledes i almindelighed er afgørende på det skattemæssige område.

27. Al forskelsbehandling forudsætter, at sammenlignelige situationer behandles forskelligt. Domstolen har imidlertid udtalt, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende normalt ikke befinder sig i denne form for situationer. Den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en anden medlemsstats område, udgør oftest således kun en del af hans samlede indkomst, som er koncentreret på det sted, hvor han har bopæl. Den skattepligtiges personlige skatteevne kan således lettest bedømmes i bopælsstaten, eftersom der er tale om det sted, hvor midtpunktet for den skattepligtiges livsinteresser befinder sig<sup>6</sup>.

28. I dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), fastslog Domstolen imidlertid, at der findes en undtagelse fra denne regel, når den ikke-hjemmehørende skattepligtige ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskæftigelsesstaten, således at bopælsstaten ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold<sup>7</sup> (herefter »Schumacker-undtagelsen«).

29. Domstolen har i øvrigt fastslået, at den hjemmehørende skattepligtiges mulighed for i sin skattepligtige indkomst at fratække »negativ indkomst« vedrørende en fast ejendom, som er beliggende i den pågældendes bopælsstat udgør en skattefordel, som er knyttet til den pågældendes personlige situation<sup>8</sup>.

30. Det skal herefter fastslås, om X's situation er omfattet af Schumacker-undtagelsen, eller med andre ord om hans situation som ikke-hjemmehørende er sammenlignelig med situationen for en hjemmehørende.

4 — Jf. i denne retning bl.a. dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 21), af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 29), af 18.7.2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 18) og af 22.10.2014, Blanco og Fabretti (C-344/13 og C-367/13, EU:C:2014:2311, præmis 24).

5 — Jf. i denne retning dom af 14.9.1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409, præmis 20).

6 — Jf. i denne retning bl.a. dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 32), af 12.12.2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 90) og af 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 22).

7 — Jf. i denne retning bl.a. dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 36), af 18.7.2007, Lakebrink og Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, præmis 30), af 16.10.2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 61) og af 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 25).

8 — Jf. i denne retning dom af 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 19).



## **2. Betingelserne for sammenlignelige situationer**

31. Samtlige de regeringer, der har indgivet skriftlige indlæg, finder, at EU-retten ikke er til hinder for en ordning som den, der er genstand for tvisten i hovedsagen, idet den omstændighed, at der oppebæres 60% af indkomsten i beskæftigelsesstaten, ikke bevirker, at en ikke-hjemmehørende situation bliver sammenlignelig med situationen for en hjemmehørende.

32. Domstolen fastslog i præmis 36 i dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), at situationerne undtagelsesvist var sammenlignelige »i et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, hvor den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskæftigelsesstaten, således at bopælsstaten ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold«<sup>9</sup>.

33. Tre betingelser kræves følgelig opfyldt, for at situationen for en hjemmehørende og en ikke-hjemmehørende er sammenlignelige i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i Schumacker-undtagelsen. To af disse betingelser vedrører bopælsstaten, mens den tredje betingelse angår beskæftigelsesstaten. Når de tre betingelser er opfyldt, har beskæftigelsesstaten pligt til at indrømme såvel ikke-hjemmehørende som hjemmehørende de samme skattefordele, som er knyttet til deres personlige og familiemæssige situation.

### **a) Betingelserne vedrørende bopælsstaten**

34. De to betingelser forbundne, således at forstå, at den anden er en følge af den første: Den skattepligtige må ikke oppebære indkomst af betydning i sin bopælsstat, således at denne ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

35. Ifølge international skatteret<sup>10</sup> skal disse fordele i princippet indrømmes af bopælsstaten. Den omstændighed, at den skattepligtige ikke oppebærer tilstrækkelig indkomst i denne stat, bevirker følgelig, at der ikke tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold i nogen stat, såfremt man fastholder princippet om, at det tilkommer bopælsstaten at vurdere dette<sup>11</sup>.

### **b) Betingelsen vedrørende beskæftigelsesstaten**

36. Domstolen kræver ligeledes logisk nok, at den ikke-hjemmehørende skattepligtige »oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskæftigelsesstaten«<sup>12</sup>.

37. Som Domstolen anførte i præmis 38 i dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), er forholdet følgelig, at forskelsbehandlingen, »[h]vad angår en ikke-hjemmehørende, som i en anden medlemsstat end bopælsstaten oppebærer den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele familiens indkomst, består [...] i, at *der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold*«<sup>13</sup>.

9 — Min fremhævelse.

10 — Jf. dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 32).

11 — Dette var ligeledes udgangspunktet for generaladvokat Légers argumentation i forslag til afgørelse Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, punkt 66).

12 — Dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 36).

13 — Min fremhævelse. Jf. i denne retning ligeledes dom af 18.7.2007, Lakebrink og Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, præmis 31), af 16.10.2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 62), og af 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 26).

38. »Situationen for en sådan ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende, som har sammenligneligt, lønnet arbejde [eller udøver selvstændig virksomhed], adskiller sig således objektivt ikke på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt for så vidt angår inddragelsen af skatteyderens personlige og familiemæssige forhold ved beskattningen«<sup>14</sup>.

39. Som det ses, er kravet om, at den væsentligste del af indkomsten skal oppebæres i beskæftigelsesstaten, således nært knyttet til den omstændighed, at den skattepligtige ikke har indkomst af betydning i sin bopælsstat.

40. Generaladvokat Léger bemærkede således i forslag til afgørelse Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391), at »det alene på grundlag af en vurdering af de faktiske omstændigheder, som det tilkommer den nationale domstol at foretage, er muligt at fastlægge den tærskel, over hvilken indkomsterne i bopælsstaten er *tilstrækkelige* til, at skatteborgerens personlige stilling tages i betragtning af skattemyndighederne i denne stat. Kun de bosatte i denne stat, der ikke har nået den nævnte tærskel, vil kunne sidestilles med de bosatte i beskæftigelsesstaten, hvor de oppebærer hovedparten af deres indkomster«<sup>15</sup>.

41. Dom af 14. september 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), og af 10. maj 2012, Kommissionen mod Estland (C-39/10, EU:C:2012:282), understreger i denne henseende for så vidt angår afgørelsen af, om situationerne er sammenlignelige, betydningen af kriteriet om bopælsstatens eller beskæftigelsesstatens evne til at tage hensyn til de personlige og familiemæssige byrder.

42. I dom af 14. september 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), bemærkede Domstolen således, at »[i] betragtning af, at næsten 42% af ægtefællerne Gschwind's globalindkomst oppebæres i deres bopælsstat, er denne i det foreliggende tilfælde i stand til at tage Frans Gschwind's personlige og familiemæssige forhold i betragtning efter statens lovgivning, idet beskattingsgrundlaget er tilstrækkeligt hertil«<sup>16</sup>. Under disse omstændigheder blev det ikke-hjemmehørende ægtepars forhold – hvor den ene ægtefælle arbejdede i den pågældende beskattingsstat – ikke anset for sammenlignelig med et hjemmehørende ægtepars forhold.

43. I dom af 10. maj 2012, Kommissionen mod Estland (C-39/10, EU:C:2012:282), anførte Domstolen derimod indledningsvist, at når mere end 50% af den skattepligtiges samlede indkomst oppebæres i bopælsstaten, »bør denne stat *principielt* være i stand til at tage hensyn til vedkommendes skatteevne«<sup>17</sup>. Domstolen tilføjede imidlertid, at »[i] klagerens tilfælde, hvor globalindkomsten er meget lav, og hun derfor i henhold til bopælsmedlemsstatens lovgivning ikke skal beskattes dér, er denne stat *imidlertid ikke i stand til at tage hensyn til hendes skatteevne og personlige og familiemæssige forhold*«<sup>18</sup>. Domstolen konkluderede følgelig, at under sådanne omstændigheder ville et afslag fra den medlemsstat, hvor de omhandlede indtægter var oppebåret (i den pågældende sag en alderspension), på at indrømme et fradrag i henhold til sin skattelovgivning straffe ikke-hjemmehørende, alene fordi de har udøvet deres ret til fri bevægelighed, der er garanteret i traktaten.

44. Den tredje betingelse illustreres yderligere af dom af 18. juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Domstolen fastslog således i dommens præmis 28, at »den omstændighed i sig selv, at en ikke-hjemmehørende har oppebåret indkomst i beskæftigelsesmedlemsstaten på samme vilkår som en person, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, *ikke [er] tilstrækkelig* til at gøre den ikke-hjemmehørendes situation sammenlignelig med situationen for den hjemmehørende. For at der kan konstateres en sådan objektiv sammenlignelighed, er det ydermere nødvendigt, at

14 — Dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 37).

15 — Punkt 76.

16 — Præmis 29. Dette indebærer a fortiori, at oppebørsel af næsten 60% af indkomsten i en stat – som X i Nederlandene i den foreliggende sag – principielt tillader denne stat at tage den pågældende skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold i betragtning.

17 — Præmis 54. Min fremhævelse.

18 — Præmis 55. Min fremhævelse.

*bopælsmedlemsstaten* på grund af, at denne ikke-hjemmehørende person har oppebåret den væsentligste del af sin indkomst i beskæftigelsesmedlemsstaten, *ikke er i stand til at indrømme den pågældende de fordele, som følger af, at der tages hensyn til dennes samlede indkomst og personlige og familiemæssige forhold*<sup>19</sup>.

45. Det følger nødvendigvis af det anførte, at i en situation, hvor der ikke oppebæres nogen skattepligtig indkomst i bopælsmedlemsstaten, ville der kunne opstå forskelsbehandling, hvis de personlige og familiemæssige forhold for en skattepligtig hverken blev taget i betragtning i bopælsmedlemsstaten eller i beskæftigelsesstaten<sup>20</sup>.

46. I den foreliggende sag opfylder X unægtelig de to første betingelser. Han har ingen skattepligtig indkomst i Spanien. Bopælsstaten har følgelig ikke mulighed for at indrømme ham skattefordele, der er knyttet til hans personlige og familiemæssige forhold. For så vidt angår den tredje betingelse står det klart, at han oppebærer den væsentligste del af (og sågar hele) sin erhvervsmæssige indkomst *andetsteds* end i bopælsstaten, nemlig 60% af denne i Nederlandene og 40% i Schweiz.

### **3. Spørgsmålet, om situationerne er sammenlignelige, når der er flere beskæftigelsesstater**

47. Det er ikke min opfattelse, at den omstændighed, at den skattepligtige oppebærer hovedparten af sin indkomst i *flere* beskæftigelsesstater har betydning for anvendelsen af princippet i Schumacker-undtagelsen.

48. Det afgørende kriterium er nemlig, at det er umuligt for en stat at tage den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold i betragtning på grund af utilstrækkelig skattepligtig indkomst, mens denne hensyntagen er mulig *andetsteds* grundet en passende indkomstkilde.

49. Selv om Domstolen hidtil kun har betragtet én beskæftigelsesstat i forbindelse med undersøgelsen af, om situationerne er sammenlignelige, skyldes dette udelukkende de faktiske omstændigheder, der dannede grundlag for de præjudicielle anmodninger, som den var forelagt, idet flere beskæftigelsesstater teoretisk set ikke ændrer parametrene for vurderingen.

50. Det er i øvrigt mit indtryk, at denne fortolkning bekræftes af dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), og af den efterfølgende retspraksis, nemlig dom af 12. december 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750).

51. Domstolen anerkendte således udtrykkeligt i dom de Groot medlemsstaternes mulighed for at »ændre dette forhold mellem, at bopælsstaten tager hensyn til på den ene side hele indkomsten for personer, der er hjemmehørende i denne, og på den anden side alle deres personlige og familiemæssige forhold, ved bilaterale eller multilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning«<sup>21</sup>. Domstolen præciserede imidlertid omhyggeligt, at disse metoder skal »sikre de skattepligtige i de pågældende medlemsstater, at alle deres personlige og familiemæssige forhold sammenlagt tages behørigt i betragtning, uanset hvordan medlemsstaterne har fordelt denne forpligtelse mellem sig, idet der i modsat fald opstår en ulige behandling i strid med traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed, som ikke er en følge af eksisterende forskelle mellem de nationale skattelovgivninger«<sup>22</sup>.

19 — Min fremhævelse. I lighed med den foreliggende sag har »[d]en omstændighed, at denne arbejdstager er rejst til et tredjeland og ikke en anden medlemsstat i Den Europæiske Union, [i øvrigt] ingen indvirkning på denne fortolkning« (dom af 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, domskonklusionen).

20 — Jf. i denne retning dom af 10.5.2012, Kommissionen mod Estland (C-39/10, EU:C:2012:282, præmis 53), og for så vidt angår en anvendelse af princippet, dom af 1.7.2004, Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403, præmis 17 og 18).

21 — Dom af 12.12.2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 99).

22 — Dom af 12.12.2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 101).



52. Det er følgelig ikke udelukket, at en skattepligtigs personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning af flere medlemsstater, forudsat at der i hver af disse stater haves en indkomst, der er tilstrækkelig til, at det er muligt at tage den i betragtning. Det eneste krav er som allerede nævnt, at den samlede situation tages i betragtning, uanset om det sker i én eller flere medlemsstater.

53. Ville det således ikke være paradoksalt, at en unionsborger, der udnytter en af de grundlæggende friheder, der garanteres af traktaterne, i to medlemsstater, ikke nyder fordel af Schumacker-undtagelsen, mens den borger, som kun har udøvet denne i en enkelt medlemsstat, ville nyde denne fordel? Det er tilstrækkeligt at forestille sig, at Schumacker, der havde bopæl i Belgien, havde haft deltidsbeskæftigelse i såvel Tyskland som i Nederlandene. Ville undtagelsen i så fald ikke have fundet anvendelse?

#### **4. Foreløbig konklusion**

54. Henset til de forudgående betragtninger finder jeg følgelig, at EUF-traktatens bestemmelser om fri bevægelighed er til hinder for en national ordning, hvorefter en unionsborger, hvis erhvervmæssige indkomst for ca. 60%’s vedkommende oppebæres i og beskattes af en medlemsstat, hvor han ikke har bopæl, og for ca. 40%’s vedkommende af en tredjestat, ikke i den erhvervmæssige indkomst, der beskattes af førstnævnte beskæftigelsesstat, kan fradrage sin negative indkomst fra en fast ejendom, der er beliggende i bopælsstaten, hvor han ikke har nogen indkomst af betydning, eller hvor han alene har en så lav indkomst, at han ikke har mulighed for at foretage fradrag i den skat, han eventuelt skal betale dér.

55. Da jeg følgelig foreslår, at det første spørgsmål besvares bekræftende, skal jeg gennemgå de øvrige spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet.

#### **C – Det andet præjudicielle spørgsmål**

56. Med det andet spørgsmål ønskes nærmere bestemt oplyst, hvorvidt forpligtelsen til at indrømme den skattepligtige de skattefordele, der er knyttet til hans personlige situation, alene påhviler én medlemsstat eller hver af beskæftigelsesstaterne og i hvilket forhold. Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, hvorvidt beskæftigelsesmedlemsstaten skal forstås som den stat, i hvilken virksomheden faktisk udføres, eller som den stat, der har kompetence til at beskatte indkomsten fra virksomheden.

57. Indledningsvis bemærkes, at eftersom en skattepligtigs personlige og familiemæssige forhold skal tages i betragtning med henblik på at indrømme ham en skattefordel, kan »beskæftigelsesstaten« kun være en stat, som har skattekompetence i forhold til den skattepligtige. Det er reelt ikke muligt for en stat at tage en persons personlige og familiemæssige forhold i betragtning, såfremt denne ikke har skattepligtig indkomst dér.

58. Dernæst bemærkes, at for så vidt angår fordelingen af denne hensyntagen skal besvarelsen på ny søges i det formål, der danner grundlaget for hele den retspraksis, der blev indledt med dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Der er herved tale om at sikre, at den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning.

59. Når der ikke på EU-retligt plan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, bevarer medlemsstaterne ganske vist kompetencen til at fastlægge kriterierne for indkomstbeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning<sup>23</sup>. Ud fra samme betragtning har Domstolen ligeledes fastslået, at medlemsstaterne

23 — Jf. i denne retning bl.a. dom af 12.12.2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 93 og den deri anførte retspraksis).

kan tage hensyn til skattefordele, som eventuelt er indrømmet af en anden beskatningsmedlemsstat. Dette gælder imidlertid »under forbehold af, at de skattepligtige [...] uanset hvordan disse medlemsstater har fordelt denne forpligtelse mellem sig, sikres, at *alle deres personlige og familiemæssige forhold sammenlagt tages behørigt i betragtning*«<sup>24</sup>.

60. Det er derfor min opfattelse, at den eneste måde, hvorpå medlemsstaternes frihed på den ene side kan forenes med kravet om, at alle den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold tages med i den samlede betragtning på den anden side, er at indrømme den omhandlede fordel proportionalt med den skattepligtige indkomst i hver af de berørte beskæftigelsesstater<sup>25</sup>.

61. Denne løsning er ikke alene i overensstemmelse med formålet med de grundlæggende friheder ifølge traktaterne, men den beskytter ligeledes medlemsstaternes suverænitet på området for direkte beskatning. Herved bevares fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstater.

62. Det bemærkes i øvrigt, at denne løsning ligeledes foretrækkes af den del af litteraturen, der har undersøgt den situation, hvor der er tale om flere beskæftigelsesstater<sup>26</sup>.

63. Det er følgelig min opfattelse, at den forelæggende rets andet præjudicielle spørgsmål skal besvares med, at i et tilfælde, hvor den skattepligtige ikke har indkomst af betydning i sin bopælsstat, som følgelig af denne grund ikke kan indrømme ham skattefordele, der er knyttet til hans personlige og familiemæssige forhold, skal hver af de medlemsstater, i hvilke der er blevet udøvet erhvervsmæssig virksomhed, og som har kompetence til at beskatte indkomsten fra denne, under hensyntagen til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold tillade fradrag af negativ indkomst som den, der er omhandlet i den foreliggende sag, proportionalt med den indkomst, som beskattes i medlemsstaten, såfremt indkomsten i denne stat er tilstrækkelig til, at han kan indrømmes de omhandlede fordele<sup>27</sup>.

## D – Det tredje præjudicielle spørgsmål

64. Den forelæggende ret ønsker med sit tredje spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om besvarelsen af det foregående spørgsmål ville lyde anderledes, såfremt den ikke-hjemmehørende har erhvervet en del af sin skattepligtige indkomst i en tredjestat, som i øvrigt ikke er medlem af EØS.

65. Domstolen har allerede undersøgt betydningen af, at der udøves virksomhed i en tredjestat i relation til spørgsmålet om, hvorvidt situationerne er sammenlignelige i lyset af de kriterier, som Domstolen udviklede i dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

66. I den sag, der lå til grund for dom af 18. juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), var den pågældende skattepligtige således en tysk statsborger, som havde bopæl i Tyskland og arbejdede i Nederlandene, men som var rejst til De Forenede Stater for at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse dér i tre måneder.

24 — Dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 79). Min fremhævelse.

25 — Denne løsning støttedes af den nederlandske regering i den sag, der gav anledning til dom af 12.12.2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), mens Domstolen udtrykkeligt forkastede den (jf. dommens præmis 98). Der var imidlertid i denne sag tale om, at *bopælsstaten* delvist skulle tage hensyn hertil, selv om den skattepligtiges indkomst i denne stat var tilstrækkelig til, at hans personlige og familiemæssige forhold kunne tages i betragtning. Domstolens afvisning af argumentet var følgelig logisk og relevant, idet den støttede sig på princippet om, at den skattepligtiges personlige skatteevne, efter at såvel hans samlede indkomst som hans personlige og familiemæssige forhold er taget i betragtning, bedst kan vurderes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser er, hvilket normalt er dér, hvor han har sin sædvanlige bopæl.

26 — Jf. i denne retning H. Niesten, »Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet«, *EC Tax Review*, 2015-4, s. 185-201, navnlig s. 198 og 199. Denne forfatter finder, at »The rationale legis of the fractional taxation of non-residents, i.e., the proportional grant of the benefits in the source States, therefore seems fair and consistent« (s. 198). Jf. ligeledes P.J. Wattel, »Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice«, *European Taxation*, 2000, s. 210-223, navnlig s. 222.

27 — Schumacker-undtagelsen kan under ingen omstændigheder give anledning til en negativ skat eller tilbagebetaling af skat som følge af utilstrækkelig indkomst.

67. Domstolen henviste i sin dom til, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig, som ikke har oppebåret hele eller næsten hele sin husstandsindkomst i løbet af hele det omhandlede år i beskæftigelsesstaten, ikke befinder sig i en situation, som er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende i denne medlemsstat. Domstolen konkluderede, at den medlemsstat, i hvilken den skattepligtige kun har oppebåret en del af sin skattepligtige indkomst i løbet af hele det omhandlede år, derfor ikke er forpligtet til at indrømme vedkommende de fordele, som den indrømmer personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat<sup>28</sup>. Domstolen fandt endvidere, at denne konklusion ikke berøres af den omstændighed, at den berørte person ophørte med at arbejde i en medlemsstat for at rejse til et tredjeland, og ikke en anden medlemsstat, for at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse dér<sup>29</sup>.

68. Det første og det andet præjudicielle spørgsmål skal følgelig ikke besvares anderledes, såfremt én af de stater, i hvilke den skattepligtige har indkomst, hverken er medlem af EU eller EØS.

69. Særligt for så vidt angår Det Schweiziske Forbund bemærkes for fuldstændighedens skyld, at det er min opfattelse, at forpligtelsen til forholdsmæssigt at tage den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold med i betragtning, kan gøres gældende over for denne.

70. Der er således herved tale om at anvende dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), på omstændigheder, der omfatter flere beskæftigelsesstater. Denne dom ligger ganske vist forud for undertegnelsen af aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer, undertegnet i Luxembourg den 21. juni 1999 (EUT 2002, L 114, s. 6, herefter »aftalen«). I overensstemmelse med aftalens artikel 16, stk. 2, skal der følgelig tages hensyn til denne retspraksis<sup>30</sup>.

#### **E – Det fjerde præjudicielle spørgsmål**

71. Med sit fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om den omstændighed, at lovgivningen i bopælsmedlemsstaten (i dette tilfælde Kongeriget Spanien) tillader en skattepligtig med bopæl dér at fradrage renter af lån med pant i fast ejendom vedrørende hans ejerbolig og at modregne heraf følgende skattemæssige tab i det pågældende skatteår i eventuelle indtægter, der oppebæres i denne stat i en vis årrække herefter, har betydning for besvarelserne af de forudgående spørgsmål.

#### **1. Det fjerde spørgsmåls hypotetiske karakter**

72. Det bemærkes, at det fremgår af den præjudicielle anmodning i tvisten i hovedsagen, at X ikke har kunnet udnytte denne fordel i Spanien siden 2007<sup>31</sup>.

73. Spørgsmålet forekommer således hypotetisk. Det kan følgelig ikke antages til realitetsbehandling<sup>32</sup>.

28 — Jf. dom af 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 34).

29 — Jf. dom af 18.6.2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 35 og domskonklusionen).

30 — I dom af 28.2.2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), bekræftede Domstolen anvendelsen af Schumacker-dommen i relation til aftalen. I den sag, der lå til grund for denne dom, nægtede Forbundsrepublikken Tyskland et ægtepar, der var statsborgere i denne stat og skattepligtige der, ret til sambeskatning ved anvendelse af den såkaldte »splitting«-metode, fordi de var bosiddende i Schweiz. Henset til dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), af 11.8.1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271), og af 27.6.1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), fastslog Domstolen således, at *ingen kontraherende part* kunne påberåbe sig muligheden for at sondre mellem skattepligtige, der ikke befinder sig i samme situation, for at nægte et ægtepar som ægtefællerne Ettwein denne fordel (dom af 28.2.2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 48). Den schweiziske forbundsdomstol bekræftede ligeledes anvendelsen af Schumacker-dommen i en dom af 26.1.2010 (forenede sager 2C.319/2009 og 2C.321/2009). Jf. i denne henseende R. Heuberger og St. Oesterhelt, »Swiss Salary Withholding Tax Violates Free Movement of Persons Agreement with the European Union«, *European Taxation*, 2010, s. 285-294.

31 — X bekræftede i sit skriftlige indlæg samt i retsmødet den 29.6.2016 oplysningen vedrørende skatteårene forud for 2007 samt vedrørende skatteårene 2007-2011. Han præciserede ligeledes, at han ikke siden 2011 havde kunnet anses for at være bosiddende i Spanien. Disse oplysninger er ikke blevet bestridt af nogen af procesdeltagerne i sagen.

32 — Jf. i denne retning dom af 29.1.2013, Radu (C-396/11, EU:C:2013:39, præmis 24).

74. Såfremt Domstolen ikke måtte være enig i denne fortolkning af spørgsmålet, idet Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) i sin præjudicielle anmodning har henvist til dom af 13. december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), og Kongeriget Belgien og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland i deres skriftlige indlæg har fremsat visse kommentarer hertil, vil jeg imidlertid behandle spørgsmålet subsidiært.

## ***2. Subsidiære bemærkninger vedrørende den manglende mulighed for fremførsel af skattefordelen***

75. I dom af 13. december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), fastslog Domstolen, at en ordning, som hindrede et moderselskab i at fradrage tab, som var lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab, når det havde udtømt mulighederne for at tage tabene i betragtning i etableringsstaten i det pågældende eller senere regnskabsår, var i strid med EU-retten.

76. Analogien er fristende. Jeg finder imidlertid ikke, at den er relevant.

77. Som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, bemærkes indledningsvis, at Domstolens besvarelse i dom af 13. december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), vedrørte modregning af tab, og ikke som i den foreliggende sag fradrag af udgifter. Det bemærkes nærmere bestemt, at den undtagelse, som Domstolen anerkendte i dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), kun vedrører fordele, som er knyttet til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, hvilke er meget forskellige fra de fordele, som var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 13. december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Denne finder endvidere anvendelse på en særlig juridisk konstruktion, nemlig to særskilte juridiske personer, der er indbyrdes forbundet gennem deres ejerstruktur. I den foreliggende sag er der tale om én og samme skattepligtige.

78. Dernæst bemærkes, at det står fast, at en medlemsstat ikke kan påberåbe sig en fordel, som ensidigt er indrømmet af en anden medlemsstat, med henblik på at undgå de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten<sup>33</sup>.

79. I overensstemmelse med denne tænkning bemærkes endelig, at Domstolen for nylig har udvidet sin retspraksis, hvorefter negative konsekvenser, der følger af medlemsstaternes parallelle udøvelse af skattemæssige kompetencer, ikke nødvendigvis udgør begrænsninger, som er forbudt i henhold til TEU-traktaten, til at omfatte positive konsekvenser.

80. I dom af 12. december 2013, Imfeld og Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822), forkastede Domstolen således et argument fra den estiske regering, der søgte at undgå risikoen for en dobbelt fordel gennem analog anvendelse af dom af 13. december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Ifølge Domstolen var muligheden for eventuelt at opnå en dobbelt fordel under alle omstændigheder blot resultatet af, at de pågældende nationale skattelovgivninger blev anvendt parallelt<sup>34</sup>.

81. Som jeg tidligere har præciseret, overlader Domstolen det imidlertid til de pågældende medlemsstater frit at tage de skattefordele i betragtning, som eventuelt er blevet indrømmet af en anden beskatningsmedlemsstat, forudsat at alle den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold sammenlagt tages behørigt i betragtning<sup>35</sup>.

33 — Jf. i denne retning dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 61).

34 — Jf. i denne retning dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 78).

35 — Jf. i denne retning dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 79).



82. I denne henseende kan den omstændighed, at der er tale om flere medlemsstater, ikke føre til, at Domstolens retspraksis, hvorefter eventuelle administrative vanskeligheder i forbindelse med tilvejebringelse af nødvendige oplysninger kan overvindes gennem gensidig bistand ifølge Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF<sup>36</sup>, anses for forældet.

83. Jeg henviser i denne forbindelse ligeledes til, at intet er til hinder for, at de pågældende skattemyndigheder afkræver skatteyderen selv de beviser, som de finder nødvendige for at kunne afgøre, om det krævede fradrag skal anerkendes<sup>37</sup>.

84. Afslutningsvis bemærkes endelig, at anvendelse af Schumacker-undtagelsen på den sag, som hovedsagen angår, blot kræver, at beskæftigelsesstaten anvender sin nationale ret på den del af indtægten, som oppebæres i denne.

85. Det følger af de forudgående betragtninger, at den omstændighed, at lovgivningen i den skattepligtiges bopælsstat tillader denne at fradrage negativ indkomst fra sin bolig i eventuel indkomst i senere skatteår, ikke er af betydning for besvarelsen af de tre første spørgsmål.

## VI – Forslag til afgørelse

86. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål, som Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) har forelagt, således:

- »1) EUF-traktatens bestemmelser om fri bevægelighed er til hinder for en national ordning, hvorefter en unionsborger, hvis erhvervmæssige indkomst for ca. 60%'s vedkommende oppebæres i og beskattes af en medlemsstat, hvor han ikke har bopæl, og for ca. 40%'s vedkommende af en tredjestat, ikke i den erhvervmæssige indkomst, der beskattes af førstnævnte beskæftigelsesstat, kan fradrage sin negative indkomst fra en fast ejendom, der er beliggende i bopælsstaten, hvor han ikke har nogen indkomst af betydning, eller hvor han alene har en så lav indkomst, at han ikke har mulighed for at foretage fradrag i den skat, han eventuelt skal betale dér.
- 2) I det tilfælde, hvor den skattepligtige ikke har indkomst af betydning i sin bopælsstat, som følge af denne grund ikke kan indrømme ham skattefordele, der er knyttet til hans personlige og familiemæssige forhold, skal hver af de medlemsstater, i hvilke der er blevet udøvet erhvervmæssig virksomhed, og som har kompetence til at beskatte indkomsten fra denne, under hensyntagen til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold tillade fradrag af negativ indkomst som den, der er omhandlet i den foreliggende sag, proportionalt med den indkomst, som beskattes i medlemsstaten, såfremt indkomsten i denne stat er tilstrækkelig til, at han kan indrømmes de omhandlede fordele.
- 3) Det første og det andet præjudicielle spørgsmål skal ikke besvares anderledes, såfremt én af de stater, i hvilke den skattepligtige har indkomst, hverken er medlem af Den Europæiske Union eller af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde.

36 — EUT 2011, L 64, s. 1. Jf. i denne retning dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 45), og af 28.10.1999, Vestergaard (C-55/98, EU:C:1999:533, præmis 26), og fra litteraturen H. Niesten, »Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet«, *EC Tax Review*, 2015-4, s. 185-201, særligt s. 194, P.J. Wattel, »Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice«, *European Taxation*, 2000, s. 210-223, særligt s. 222.

37 — Jf. i denne retning bl.a. dom af 28.10.1999, Vestergaard (C-55/98, EU:C:1999:533, præmis 26), af 11.10.2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, præmis 95) og af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen (C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 100), og fra litteraturen P.J. Wattel, »Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice«, *European Taxation*, 2000, s. 210-223, særligt s. 222, A. Cloer og N. Vogel, »Swiss Frontier Worker Can Claim the Benefits of Schumacker: The ECJ Decision in Ettwein (Case C-425/11)«, *European Taxation*, 2003, s. 531-535, særligt s. 534.



4) Det fjerde spørgsmål kan ikke antages til realitetsbehandling.

Subsidiært foreslå jeg, at den omstændighed, at lovgivningen i den skattepligtiges bopælsstat tillader fradrag af negativ indkomst fra boligen i eventuel indkomst i senere skatteår, ikke er af betydning for besvarelsen af de tre første spørgsmål.«