



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

6. december 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – etableringsfrihed – direkte beskatning – indkomstskat – mulighed for at fradrage bidrag, der er indbetalt til en erhvervsmæssig pensionsordning og en privat pensionsordning – ikke muligt for ikke-hjemmehørende«

I sag C-480/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland) ved afgørelse af 3. august 2017, indgået til Domstolen den 9. august 2017, i sagen

Frank Montag

mod

Finanzamt Köln-Mitte,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af formanden for Ottende Afdeling, F. Biltgen, som fungerende formand for Tiende Afdeling, og dommerne E. Levits (refererende dommer) og L. Bay Larsen,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. juli 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Frank Montag ved Rechtsanwälte S. Eilers og S. Lehmann,
- Finanzamt Köln-Mitte ved M. Plützer, som befuldmægtiget,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved W. Roels, M. Wasmeier og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

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

* Processprog: tysk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Frank Montag og Finanzamt Köln-Mitte (skattemyndigheden i Köln-Mitte, Tyskland) vedrørende et afslag på at tage bidrag, der er indbetalt til en erhvervsmæssig pensionsordning og en privat pensionsordning, i betragtning som særlige udgifter med henblik på at nedsætte skatten inden for rammerne af begrænset skattepligt i Tyskland.

Relevante retsfor skrifter

EU-retten

- 3 Det fremgår af 12. betragtning til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 98/5/EF af 16. februar 1998 om lettelse af adgangen til varig udøvelse af advokaterhvervet i en anden medlemsstat end den, hvor beskikkelsen er opnået (EFT 1998, L 77, s. 36), som ændret ved Rådets direktiv 2006/100/EF af 20. november 2006 (EUT 2006, L 363, s. 141) (herefter »direktiv 98/5«), at en advokat, der i værtslandet er registreret under hjemlandets advokattitel, skal forblive registreret hos hjemlandets kompetente myndighed for at kunne bevare sin titel som advokat og kunne benytte sig af dette direktiv.
- 4 Artikel 3, stk. 1 og 2, i direktiv 98/5 har følgende ordlyd:

»1. En advokat, der ønsker at udøve virksomhed i en anden medlemsstat end den, hvor han har fået sin beskikkelse, skal lade sig registrere hos denne medlemsstats kompetente myndighed.

2. Værtslandets kompetente myndighed registrerer advokaten efter fremlæggelse af bevis for vedkommendes registrering hos hjemlandets kompetente myndighed. Værtslandets kompetente myndighed kan kræve, at det af hjemlandets kompetente myndighed udstedte bevis højst er tre måneder gammelt ved fremlæggelsen. Værtslandets kompetente myndighed giver hjemlandets kompetente myndighed underretning om denne registrering.«

Tysk ret

- 5 § 1 i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) i den affattelse, der følger af skatteloven for 2008 af 20. december 2007 (BGBl. 2007 I, s. 3150) (herefter »EStG af 2008«), bestemmer:

»(1) Fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, er fuldt indkomstskattepligtige. [...]

[...]

(3) Efter anmodning behandles fysiske personer, der hverken har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, ligeledes som fuldt indkomstskattepligtige, i den udstrækning de oppebærer indenlandsk indkomst som omhandlet i § 49. Dette gælder kun, hvis deres indkomst i kalenderåret for mindst 90%'s vedkommende er undergivet tysk indkomstskat, eller hvis den del af deres indkomst, som ikke er undergivet tysk indkomstskat, ikke overstiger det skattefrie bundfradrag i medfør af § 32a, stk. 1, andet punktum, nr. 1; [...]

(4) Fysiske personer, der hverken har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, er, med forbehold af stk. 2 og 3 samt § 1a, begrænset indkomstskattepligtige, såfremt de oppebærer indenlandsk indkomst som omhandlet i § 49.«

6 § 10 i EStG af 2008, der har overskriften »Særlige udgifter«, bestemmer følgende:

»(1) Følgende udgifter udgør særlige udgifter, såfremt de hverken udgør driftsomkostninger eller erhvervmæssige udgifter eller behandles som driftsomkostninger eller erhvervmæssige udgifter:

[...]

2. a) bidrag [...] til erhvervmæssige pensionsordninger, som leverer ydelser, der svarer til de ydelser, der leveres af de lovbestemte pensionsordninger
- b) bidrag, som den skattepligtige betaler til sin egen opsparingsbaserede pension [...]

[...]

(3) Udgifterne til pension som omhandlet i stk. 1, nr. 2, andet punktum, medregnes op til et loft på 20 000 EUR [...]

7 § 50 i EStG af 2008, der har overskriften »Særbestemmelser for begrænset skattepligtige«, bestemmer i stk. 1:

»Personer, der er begrænset skattepligtige, har kun ret til at fradrage driftsomkostninger (§ 4, stk. 4-8) eller erhvervmæssige udgifter (§ 9), hvis disse udgifter har en økonomisk forbindelse med indenlandske indtægter. [...] §§ [...] 10 finder ikke anvendelse. [...]

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 I 2008 havde sagsøgeren i hovedsagen, som er tysk statsborger, sin bopæl i Belgien, hvor han udøvede sit erhverv som advokat i et internationalt advokatkontor, hvis selskabsform var et Limited Liability Partnership (LLP, et personselskab efter engelsk ret), hvori han ejede en andel i henhold til selskabsretten.

9 Sagsøgeren i hovedsagen oppebar fra sin virksomhed som »Equity Partner« indtægter fra flere forskellige stater i forbindelse med en ordning for fastlæggelse og fordeling, som ikke er bestridt mellem parterne i hovedsagen. Det samlede nettooverskud, som blev tilregnet sagsøgeren i hovedsagen på grundlag af hans andel i nævnte LLP og den virksomhed, som han udøvede for dette selskab, hidrørte for ca. 54%’s vedkommende fra Tyskland og for ca. 6,3%’s vedkommende fra Belgien, mens resten hidrørte fra andre stater. I 2008 oppebar sagsøgeren i hovedsagen derudover øvrige indtægter. Den forelæggende ret har anført, at sagsøgeren i hovedsagen i medfør af § 1, stk. 3, i EStG af 2008 ikke kan behandles som fuldt indkomstskattepligtig i Tyskland dels på grund af den omstændighed, at hans samlede indkomst ikke for mindst 90%’s vedkommende er undergivet tysk indkomstskat, dels på grund af størrelsen af de af hans indtægter, som ikke er skattepligtige i Tyskland.

10 I 2008 var sagsøgeren i hovedsagen registreret som »europæisk advokat« på liste E i advokatsammenslutningen af fransktalende advokater i Bruxelles (Belgien), hvor hans titel var »Rechtsanwalt (Köln) med hjemsted i Bruxelles«. Det var en betingelse for at kunne drive virksomhed i denne egenskab, at sagsøgeren i hovedsagen var registreret i Rechtsanwaltskammer Köln (advokatsammenslutningen i Köln, Tyskland), og dermed var han obligatorisk medlem af Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen (advokaternes pensionsordning i Nordrhein-Westfalen, Tyskland, herefter »advokaternes pensionsordning«). I overensstemmelse med

den tyske lovgivning om den lovbestemte pensionsordning er medarbejdere og selvstændige, som er medlemmer af erhvervsmæssige pensionsordninger, fritaget fra den pligt, som ellers medfører, at der skal indbetales bidrag til den tyske lovbestemte pensionsordning.

- 11 I 2008 indbetalte sagsøgeren i hovedsagen 16 453,32 EUR til advokaternes pensionsordning, hvilket var det maksimale bidrag, der kunne indbetales. Dette beløb var fordelt på det obligatoriske bidrag på 12 656,40 EUR og supplerende frivillige bidrag på 3 796,92 EUR. Sagsøgeren i hovedsagen indbetalte derudover 3 696 EUR til en privat pensionsordning i Tyskland.
- 12 Sagsøgeren i hovedsagen var fuldt indkomstskattepligtig i Belgien. Ifølge sagsøgeren i hovedsagens oplysninger, som den forelæggende ret har gengivet, bevirkede de bidrag, som den pågældende indbetalte til advokaternes pensionsordning i Tyskland, ikke en nedsættelse af den skat, som blev betalt i Belgien. Derimod kunne de obligatoriske bidrag inden for rammerne af den belgiske lovbestemte sociale sikringsordning fradrages.
- 13 I forbindelse med indkomstskatten for 2008 indgav sagsøgeren i hovedsagen til sagsøgte i hovedsagen en skatteansættelse som begrænset skattepligtig og anmodede om at fradrage de bidrag, der var indbetalt til advokaternes pensionsordning og til den private pensionsordning i Tyskland, forskudsvis i indkomsten som erhvervsmæssige udgifter i medfør af § 22, nr. 1, tredje punktum, i EStG af 2008, eller subsidiært som særlige udgifter i medfør af denne lovs § 10, stk. 1, nr. 2.
- 14 Sagsøgte i hovedsagen gav ved fastlæggelsen af beregningsgrundlaget for indkomstskat afslag på at tage disse bidrag i betragtning med henblik på en nedsættelse af skatten med den begrundelse, at de henhørte under kategorien »særlige udgifter« fastsat i § 10 i EStG af 2008. Et fradrag af særlige udgifter er nemlig i tilfælde af begrænset skattepligt udelukket i medfør af § 50, stk. 1, tredje punktum, i EStG af 2008. Ifølge sagsøgte i hovedsagen kan disse udgifter desuden hverken fradrages som erhvervsmæssige udgifter som omhandlet i denne lovs § 9 eller som driftsomkostninger som omhandlet i nævnte lovs § 4, stk. 4.
- 15 Da den klage, som sagsøgeren i hovedsagen indgav til prøvelse af nævnte afslag, ikke blev taget til følge, har han anlagt sag ved Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland). Sagen for denne ret blev udsat frem til juli 2016 som følge af den anmodning om præjudiciel afgørelse, der var indbragt for Domstolen i den sag, der gav anledning til dom af 24. februar 2015, Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), og som følge af en sag, der var indledt for Bundesverfassungsgericht (forbundsdomstol i forfatningsretlige sager, Tyskland).
- 16 Da Bundesverfassungsgericht (forbundsdomstol i forfatningsretlige sager) i det væsentlige udtalte, at den tyske lovgivers kvalificering af bidrag til pensionsordninger som særlige udgifter ikke var betænkelig ud fra et forfatningsmæssigt synspunkt, har sagsøgeren i hovedsagen nu nedlagt påstand om, at hans udgifter til pensionsordninger fradrages som særlige udgifter i medfør af § 10, stk. 1, nr. 2, i EStG af 2008 inden for de begrænsninger, der er fastsat i nævnte bestemmelses stk. 3, og at denne lovs § 50, stk. 1, tredje punktum, som udelukker et sådant fradrag med hensyn til ikke-hjemmehørende skattepligtige, ikke anvendes, idet den er i strid med EU-retten.
- 17 Den forelæggende ret har anført, at selv om sagsøgeren i hovedsagen oppebærer den største del af sine indtægter i Tyskland, råder han over tilstrækkelige indtægter i Belgien til, at hans personlige forhold tages i betragtning dér.
- 18 Den forelæggende ret har imidlertid rejst tvivl om, hvorvidt de i hovedsagen omhandlede bidrag til pensionsordninger i EU-retlig henseende skal kvalificeres som udgifter, der er forbundet med den skattepligtiges personlige eller familiemæssige forhold, eller som udgifter, der er forbundet med de indtægter, der er oppebåret i Tyskland.

- 19 På denne baggrund har Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF, til hinder for en national ordning, hvorefter en ikke-hjemmehørende skattepligtig persons obligatoriske bidrag til en erhvervs­mæssig pensionsordning (som skyldes hans medlemskab af en advokatsammenslutning i medlemsstaten, som af professionsretlige grunde er en obligatorisk forudsætning for, at han kan udøve virksomhed i flere medlemsstater) ikke kan fradrages fra indkomsten i forbindelse med den begrænsede skattepligt, mens hjemmehørende skattepligtige i forbindelse med den ubegrænsede skattepligt kan fradrage et beløb fra indkomsten, hvis størrelse er begrænset efter national ret?
 - 2) Er artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF, til hinder for den i det første spørgsmål beskrevne ordning, såfremt den skattepligtige foruden sine obligatoriske bidrag indbetaler yderligere – frivillige – ekstra bidrag til den erhvervs­mæssige pensionsordning, og disse ikke kan fradrages fra indkomsten i medlemsstaten, selv om senere pensionsudbetalinger i den pågældende medlemsstat i henhold til national ret muligvis vil være skattepligtige, også i forbindelse med en begrænset skattepligt?
 - 3) Er artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF, til hinder for den i det første spørgsmål beskrevne ordning, hvis den skattepligtige uafhængigt af sin advokatbestalling og bidragene til den erhvervs­mæssige pensionsordning indbetaler bidrag til en frivillig, privat pensionsordning, og disse ikke kan fradrages fra indkomsten i medlemsstaten, selv om senere pensionsudbetalinger i den pågældende medlemsstat i henhold til national ret muligvis vil være skattepligtige, også i forbindelse med en begrænset skattepligt?»

Om de præjudicielle spørgsmål

- 20 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en ikke-hjemmehørende skattepligtig person, som er begrænset skattepligtig i denne medlemsstat, ikke kan nedsætte beregningsgrundlaget for indkomstskatten med obligatoriske og frivillige bidrag, der er indbetalt til en erhvervs­mæssig pensionsordning, og bidrag, der er indbetalt til en privat pensionsordning, mens en hjemmehørende skattepligtig person, der er fuldt indkomstskattepligtig, kan fradrage sådanne bidrag i beregningsgrundlaget for indkomstskatten inden for de begrænsninger, der er fastsat i national ret.

Spørgsmålet, om der foreligger en restriktion for artikel 49 TEUF

- 21 Artikel 49 TEUF påbyder ophævelse af restriktioner for etableringsfriheden. Det følger af fast retspraksis, at selv om traktatens bestemmelser om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (jf. i denne retning dom af 13.4.2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis, af 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, præmis 42, og af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 22 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for denne frihed (dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

- 23 I det foreliggende tilfælde følger det af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, at udgifter til pensionsordninger, som i medfør af nævnte lovgivning kvalificeres som særlige udgifter, inden for en vis grænse kan fradrages i den samlede indkomst for en hjemmehørende skattepligtig person, som er fuldt indkomstskattepligtig. Et sådant fradrag gør det muligt at nedsætte nævnte skattepligtige persons skattepligtige indkomst og udgør dermed en skattefordel.
- 24 Ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, som er begrænset skattepligtige, kan derimod ikke foretage et sådant fradrag i Tyskland og kan dermed ikke drage fordel af denne skattefordel.
- 25 Da den skattemæssige behandling, som ikke-hjemmehørende personer således undergives, er mindre fordelagtig, vil den kunne afholde en hjemmehørende skattepligtig person fra at etablere sig i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland og udgør følgelig en hindring, som i princippet er forbudt i henhold til traktatens bestemmelser om etableringsfrihed.
- 26 Det følger af Domstolens praksis, at en sådan hindring kun kan være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i et tvingende alment hensyn (dom af 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 23). Såfremt sidstnævnte er tilfældet, kræves det endvidere, at hindringen er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (dom af 20.12.2017, Deister Holding og Juhler Holding, C-504/16 og C-613/16, EU:C:2017:1009, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis).

Spørgsmålet om sammenlignelighed

- 27 Det følger af fast retspraksis, at situationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, eftersom den indkomst, som en ikke-hjemmehørende person oppebærer på en medlemsstats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af den pågældendes samlede indkomst, som koncentrerer sig på det sted, hvor personen har bopæl, og eftersom den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af dennes samlede indkomst og vedkommendes personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for personens livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl (jf. bl.a. dom af 31.3.2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, præmis 37, og af 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 25).
- 28 Det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer ikke-hjemmehørende personer visse skattemæssige fordele, som tilkommer hjemmehørende personer, indebærer derfor ikke generelt en ubegrundet forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, som hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer befinder sig i, med hensyn til såvel indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold (jf. bl.a. dom af 31.3.2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, præmis 38, og af 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 26).
- 29 Det forholder sig imidlertid anderledes, når en ikke-hjemmehørende for det første ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsmedlemsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed, der udøves i den anden omhandlede medlemsstat (dom af 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 27), således at bopælsmedlemsstaten ikke kan indrømme den pågældende de fordele, som vedkommende vil opnå, såfremt der tages hensyn til den pågældendes personlige og familiemæssige forhold (jf. bl.a. dom af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 36, 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).

- 30 For det andet har Domstolen ligeledes fastslået, at for så vidt angår udgifter, der er direkte forbundet med en virksomhed, som giver anledning til indkomst, der er skattepligtig i en medlemsstat, befinder hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i denne stat sig i en sammenlignelig situation (jf. bl.a. dom af 31.3.2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis, og af 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 29).
- 31 I det foreliggende tilfælde fremgår det af den forelæggende rets bemærkninger, at selv om sagsøgeren i hovedsagen oppebærer den største del af sine indtægter i Tyskland, råder han over tilstrækkelige indtægter i Belgien til, at hans personlige og familiemæssige forhold kan tages i betragtning dér.
- 32 Hvad angår en hensyntagen til udgifter til pensionsordninger i Tyskland i en situation som den i hovedsagen omhandlede befinder en ikke-hjemmehørende person såsom sagsøgeren i hovedsagen sig udelukkende i en situation, der er sammenlignelig med situationen for en hjemmehørende person, såfremt disse udgifter til pensionsordninger på trods af, at de i henhold til national ret kvalificeres som særlige udgifter, kan anses for udgifter, der er direkte forbundet med virksomhed, som giver anledning til indkomst, der er skattepligtig i Tyskland, som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 30 (jf. analogt dom af 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 31).
- 33 I overensstemmelse med Domstolens praksis er udgifter, der er foranlediget af den skattepligtige virksomhed, som giver anledning til indkomst, direkte forbundet med og dermed nødvendige for udøvelsen af denne virksomhed (jf. i denne retning dom af 12.6.2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, præmis 9 og 27, af 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, præmis 25, og af 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 30).
- 34 Det bemærkes, at det i sidste instans tilkommer den nationale ret, som er enekompetent til at bedømme de i hovedsagen omhandlede faktiske omstændigheder og til at fortolke den nationale lovgivning, at afgøre, om dette er tilfældet. Inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelse er Domstolen, hvis opgave det er at give den nationale ret brugbare svar, imidlertid kompetent til på grundlag af oplysningerne i sagsakterne i hovedsagen samt de for Domstolen afgivne indlæg at vejlede den nationale ret på en sådan måde, at denne kan træffe sin afgørelse (jf. bl.a. dom af 16.5.2013, Alakor Gabonatermeló és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis, og af 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 32).
- 35 Hvad i det foreliggende tilfælde for det første angår de obligatoriske bidrag, der er indbetalt til advokaternes pensionsordning, fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at det var obligatorisk for sagsøgeren i hovedsagen at være medlem af denne sammenslutning, og at han var forpligtet til at indbetale disse bidrag som følge af sin registrering i advokatsammenslutningen i Köln.
- 36 Som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, var denne registrering således en forudsætning for, at sagsøgeren i hovedsagen med status af Rechtsanwalt kunne udøve virksomhed i både Tyskland, hvor han oppebærer størstedelen af sine erhvervmæssige indtægter og er begrænset skattepligtig, og i henhold til artikel 3 i direktiv 98/5 i Belgien, som er den medlemsstat, hvor han er etableret og har sin bopæl.
- 37 De udgifter til obligatoriske bidrag, der er indbetalt til advokaternes pensionsordning, skal dermed anses for at være opstået, eftersom det var nødvendigt at være registreret i advokatsammenslutningen for at kunne udøve den virksomhed, som giver anledning til skattepligtig indkomst. Disse udgifter skal anses for at være foranlediget af denne virksomhed og dermed for at være nødvendige for udøvelsen heraf.
- 38 Denne vurdering kan ikke drages i tvivl af de argumenter, som sagsøgte i hovedsagen og den tyske regering har fremført i denne henseende.

- 39 Indledningsvis drages den direkte forbindelse mellem udgifterne og den virksomhed, som giver anledning til indkomsten, ikke i tvivl af den omstændighed, som såvel sagsøgte i hovedsagen som den tyske regering har påberåbt sig, hvorefter det i henhold til de vedtægter, der regulerer advokaternes pensionsordning, under visse omstændigheder er muligt at blive fritaget for det obligatoriske medlemskab af sammenslutningen, hvilket sagsøgeren i hovedsagen ikke har forsøgt at opnå.
- 40 Dels tjener den omstændighed, at sagsøgeren i hovedsagen skulle have foretaget særlige foranstaltninger for at undgå at betale bidrag til denne sammenslutning – såfremt dette overhovedet ville have været muligt, hvilket sagsøgeren i hovedsagen har bestridt for Domstolen – snarere til at påvise, at den i hovedsagen omhandlede advokatvirksomhed sædvanligvis foranlediger denne type udgifter.
- 41 Dels kan den omstændighed, at sagsøgeren i hovedsagen eventuelt kunne have undgået disse udgifter, ikke påvirke kvalificeringen af disse. Det er ikke en betingelse for, at der foreligger en direkte forbindelse som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 33, at udgiften er uundgåelig. En sådan direkte forbindelse er således blevet anset for at foreligge for så vidt angår udgifter til skatterådgivning med henblik på udarbejdelse af selvangivelse, idet forpligtelsen til at udarbejde selvangivelse skyldes modtagelse af indtægter i den pågældende medlemsstat (dom af 6.7.2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, præmis 22).
- 42 Der foreligger en direkte forbindelse som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 33, som følge af, at udgiften er uløseligt forbundet med den virksomhed, som giver anledning til skattepligtig indkomst (dom af 31.3.2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, præmis 43, og af 24.2.2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 36). Som det er anført i nærværende doms præmis 37, er indbetalingen af bidrag til advokaternes pensionsordning nødvendig for at være registreret i advokatsammenslutningen, hvilket i sig selv er nødvendigt for udøvelsen af den virksomhed, som giver anledning til skattepligtig indkomst.
- 43 Den omstændighed, som sagsøgte i hovedsagen og den tyske regering har gjort gældende, hvorefter de i hovedsagen omhandlede bidrag ikke havde som hovedformål at muliggøre udøvelse af advokatvirksomhed i Tyskland, men at erhverve rettigheder med henblik på at sikre sig midler til leveomkostninger i alderdommen, hvilket skulle godtgøre, at udgifterne er forbundet med den skattepligtige personlige og familiemæssige forhold, bevirker dernæst heller ikke, at der skal foretages en anderledes kvalificering af den forbindelse, der foreligger mellem de i hovedsagen omhandlede afholdte udgifter og indtægter, eftersom disse udgifter objektivt set er nødvendige for at kunne oppebære disse indtægter.
- 44 Endelig er den i hovedsagen omhandlede situation anderledes end den situation, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 22. juni 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), og de bemærkninger, som Domstolen fremsatte i denne sag vedrørende et afslag på at indrømme en hjemmehørende skattepligtig person de fordele, der følger af en hensyntagen til dennes personlige og familiemæssige forhold i form af fradrag af bidrag til supplerende pensions- og sygeforsikring, der var betalt i beskæftigelsesmedlemsstaten, kan ikke overføres til en problematik, som omhandler en hensyntagen til obligatoriske bidrag til en erhvervsmæssig pensionsordning i den medlemsstat, hvor virksomheden udøves. I den sag, der gav anledning til nævnte dom, var det nemlig ufornuddent at undersøge problematikken om den direkte forbindelse mellem udgifterne til bidrag til pensions- og sygeforsikring og den virksomhed, som gav anledning til skattepligtig indkomst.
- 45 Det skal derfor fastslås, at de obligatoriske bidrag, der er indbetalt til advokaternes pensionsordning, er direkte forbundet med den virksomhed, som har givet anledning til indkomst, der er skattepligtig i Tyskland.

- 46 I denne henseende bemærkes imidlertid som nævnt i nærværende doms præmis 36, at registreringen i advokatsammenslutningen i Köln var nødvendig for, at sagsøgeren i hovedsagen med status af Rechtsanwalt kunne udøve virksomhed ikke alene i Tyskland, men også i Belgien. Det fremgår desuden af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at sagsøgeren i hovedsagen ligeledes udøvede virksomhed i andre stater, uden at det herved er præciseret, om der var tale om andre medlemsstater, og om udøvelsen skete med status af Rechtsanwalt.
- 47 De obligatoriske bidrag, der er indbetalt til advokaternes pensionsordning, er følgelig ligeledes direkte forbundet med den virksomhed, som har givet anledning til indkomst, der er skattepligtig i Belgien, og eventuelt i andre medlemsstater.
- 48 Til forskel fra en hjemmehørende skattepligtig persons indkomst, som er fuldt skattepligtig i Tyskland, er en ikke-hjemmehørende skattepligtig person i denne medlemsstat imidlertid alene begrænset skattepligtig af indkomst, som er oppebåret i nævnte stat.
- 49 Heraf følger, at for så vidt angår obligatoriske bidrag, der er indbetalt til advokaternes pensionsordning, skal situationen for en ikke-hjemmehørende skattepligtig person såsom sagsøgeren i hovedsagen anses for sammenlignelig med situationen for en hjemmehørende skattepligtig person for så vidt angår den del af de indbetalte bidrag, som forholdsmæssigt svarer til den del, som den i Tyskland skattepligtige indkomst udgør af den samlede indkomst, som hidrører fra den pågældende virksomhed.
- 50 Det kan derfor ikke gyldigt gøres gældende, at der består en forskel mellem situationen for hjemmehørende skattepligtige personer og ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, når der er tale om en restriktion som den i hovedsagen omhandlede, der følger af et afslag på at tage hensyn til obligatoriske bidrag, der er indbetalt til advokaternes pensionsordning, i et omfang, som forholdsmæssigt svarer til den del af indkomsten, der er skattepligtig i Tyskland.
- 51 Hvad for det andet angår de frivillige bidrag til advokaternes pensionsordning fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at disse udgifter skyldes en beslutning, som sagsøgeren i hovedsagen frit har truffet om at øge sine pensionsrettigheder med det højeste tilladte bidragsbeløb.
- 52 Selv om det i denne henseende er korrekt, at disse udgifter ligeledes følger af medlemsskabet af advokatsammenslutningen, er de til forskel fra de obligatoriske bidrag ikke nødvendige for et sådant medlemsskab. De er følgelig hverken nødvendige for udøvelsen af advokatvirksomhed i Tyskland eller for at oppebære indtægter, der er skattepligtige i Tyskland.
- 53 Hvad angår de supplerende bidrag til advokaternes pensionsordning befinder en ikke-hjemmehørende skattepligtig person såsom sagsøgeren i hovedsagen sig derfor ikke i en situation, der er sammenlignelig med situationen for en hjemmehørende skattepligtig person.
- 54 En sådan vurdering kan ikke drages i tvivl af et argument om, at de pensionsmidler, som vil blive udbetalt af advokaternes pensionsordning, på dette fremtidige tidspunkt vil være skattepligtige i Tyskland. Bortset fra den uvisse karakter af en sådan fremtidig beskatning er det tilstrækkeligt at bemærke, at tvisten i hovedsagen vedrører beskatning af indkomst, der hidrører fra sagsøgeren i hovedsagens udøvelse af advokatvirksomhed i Tyskland, og at udgifter for at kunne blive taget i betragtning i forbindelse med denne beskatning skal være direkte forbundet med den virksomhed, som giver anledning til indkomsten. En eventuel forbindelse med øvrige fremtidige indtægter er ikke relevant inden for rammerne af vurderingen af, om der foreligger en sådan direkte forbindelse.
- 55 Hvad for det tredje angår de beløb, som er indbetalt i forbindelse med en privat pensionsordning, bemærkes i lighed med den forelæggende ret, at der ikke kan iagttages en direkte forbindelse mellem disse udgifter og den advokatvirksomhed, som har givet anledning til den skattepligtige indkomst.

- 56 Af grunde, der svarer til grundene i nærværende doms præmis 54, er en eventuel forbindelse med øvrige fremtidige indtægter ikke relevant ved vurderingen af, om der foreligger en direkte forbindelse mellem de beløb, der er indbetalt i forbindelse med en privat pensionsordning, og den indkomst, som hidrører fra sagsøgeren i hovedsagens virksomhed i Tyskland.
- 57 Det skal derfor fastslås, at hvad angår de beløb, der er indbetalt inden for rammerne af en privat pensionsordning, befinder en ikke-hjemmehørende skattepligtig person såsom sagsøgeren i hovedsagen sig ikke i en situation, der er sammenlignelig med situationen for en hjemmehørende skattepligtig person.
- 58 Det kan derfor gyldigt gøres gældende, at der består en forskel mellem situationen for hjemmehørende skattepligtige personer og ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, når der er tale om en restriktion som den i hovedsagen omhandlede, der følger af et afslag på at tage hensyn til supplerende bidrag, der er indbetalt til advokaternes pensionsordning, og beløb, der er indbetalt inden for rammerne af en privat pensionsordning.

Spørgsmålet, om restriktionen kan begrundes

- 59 Det skal endvidere undersøges, om den restriktion for etableringsfriheden, der følger af afslaget på at tage hensyn til obligatoriske bidrag, der er indbetalt til advokaternes pensionsordning, i et omfang, som forholdsmæssigt svarer til den del af indkomsten, der er skattepligtig i Tyskland, kan begrundes i tvingende almene hensyn.
- 60 I denne henseende har sagsøgte i hovedsagen gjort gældende, at afslaget på at tage hensyn til disse bidrag er begrundet i risikoen for, at de også fradrages i andre medlemsstater end Forbundsrepublikken Tyskland, hvilket uretmæssigt ville give den skattepligtige person den samme fordel flere gange. Ifølge sagsøgte i hovedsagen skal den skattepligtige person godtgøre, at nævnte bidrag ikke har medført yderligere skattefordele i den medlemsstat, hvor den pågældende skattepligtige har bopæl.
- 61 Da sagsøgte i hovedsagen har påberåbt sig denne risiko uden nærmere at præcisere dette argument, sætter den imidlertid ikke Domstolen i stand til at bedømme rækkevidden heraf, idet den ikke har gjort gældende, at gennemførelsen af bestemmelserne i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og afgiftsbelastning af forsikringspræmier (EFT 1977, L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 2006/98/EF af 20. november 2006 (EUT 2006, L 363, s. 129), der var gældende på daværende tidspunkt, ikke gjorde det muligt at undgå denne risiko (jf. ligeledes dom af 24.2.2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 52).
- 62 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares som følger:
- Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en ikke-hjemmehørende skattepligtig person, som er begrænset skattepligtig i denne medlemsstat, ikke kan nedsætte beregningsgrundlaget for indkomstkatten med obligatoriske bidrag, der er indbetalt til en erhvervmæssig pensionsordning, i et omfang, som forholdsmæssigt svarer til den del af indkomsten, der er skattepligtig i nævnte medlemsstat, såfremt disse udgifter er direkte forbundet med den virksomhed, som giver anledning til indkomsten, mens en hjemmehørende skattepligtig person, der er fuldt indkomstskattepligtig, kan fradrage sådanne bidrag i beregningsgrundlaget for indkomstkatten inden for de begrænsninger, der er fastsat i national ret.
 - Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en ikke-hjemmehørende skattepligtig person, som er begrænset skattepligtig i denne medlemsstat, hverken kan nedsætte beregningsgrundlaget for

indkomstskatten med supplerende bidrag, der er indbetalt til en erhvervsmæssig pensionsordning, eller med bidrag, der er indbetalt til en privat pensionsordning, mens en hjemmehørende skattepligtig person, der er fuldt indkomstskattepligtig, kan fradrage sådanne bidrag i beregningsgrundlaget for indkomstskatten inden for de begrænsninger, der er fastsat i national ret.

Sagsomkostninger

- 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 sagsomkostningerne. 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 (Tiende Afdeling) for ret:

Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en ikke-hjemmehørende skattepligtig person, som er begrænset skattepligtig i denne medlemsstat, ikke kan nedsætte beregningsgrundlaget for indkomstskatten med obligatoriske bidrag, der er indbetalt til en erhvervsmæssig pensionsordning, i et omfang, som forholdsmæssigt svarer til den del af indkomsten, der er skattepligtig i nævnte medlemsstat, såfremt disse udgifter er direkte forbundet med den virksomhed, som giver anledning til indkomsten, mens en hjemmehørende skattepligtig person, der er fuldt indkomstskattepligtig, kan fradrage sådanne bidrag i beregningsgrundlaget for indkomstskatten inden for de begrænsninger, der er fastsat i national ret.

Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en ikke-hjemmehørende skattepligtig person, som er begrænset skattepligtig i denne medlemsstat, hverken kan nedsætte beregningsgrundlaget for indkomstskatten med supplerende bidrag, der er indbetalt til en erhvervsmæssig pensionsordning, eller med bidrag, der er indbetalt til en privat pensionsordning, mens en hjemmehørende skattepligtig person, der er fuldt indkomstskattepligtig, kan fradrage sådanne bidrag i beregningsgrundlaget for indkomstskatten inden for de begrænsninger, der er fastsat i national ret.

Underskrifter