



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

24. oktober 2018\*

»Præjudiciel forelæggelse – arbejdskraftens frie bevægelighed – indtægter oppebåret i en anden stat end bopælsstaten – bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst – fordeling af beskatningskompetencen – bopælsstatens beskatningskompetence – tilknytningsmomenter«

I sag C-602/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af tribunal de première instance de Liège (retten i første instans i Liège, Belgien) ved afgørelse af 3. oktober 2017, indgået til Domstolen den 19. oktober 2017, i sagen

**Benoît Sauvage,**

**Kristel Lejeune**

mod

**État belge,**

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af formanden for Anden Afdeling, A. Arabadjiev, som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne C.G. Fernlund (refererende dommer) og S. Rodin,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Benoît Sauvage og Kristel Lejeune ved avocat M. Gustin,
- den belgiske regering ved P. Cottin, J.-C. Halleux og C. Pochet, som befuldmægtigede,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- den svenske regering ved A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, L. Zettergren og A. Alriksson, som befuldmægtigede,

\* Processprog: fransk.

– Europa-Kommissionen ved N. Gossement og C. Perrin, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 45 TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Benoît Sauvage og Kristel Lejeune på den ene side og den belgiske skattemyndighed på den anden side vedrørende sidstnævntes afgørelse om at beskatte Benoît Sauvages luxembourgiske indkomst fra hans lønnede beskæftigelse svarende til de dage, hvor Benoît Sauvage faktisk udøvede sin lønnede beskæftigelse uden for det luxembourgiske område.

### Retsforskrifter

#### *Den belgisk-luxembourgiske overenskomst*

- 3 Overenskomsten mellem Kongeriget Belgien og Storhertugdømmet Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og regulering af visse andre spørgsmål for så vidt angår indkomst- og formuebeskatning og slutprotokollen hertil, undertegnet i Luxembourg den 17. september 1970, som ændret ved tillægget undertegnet i Bruxelles den 11. december 2002 (herefter »den belgisk-luxembourgiske overenskomst«), bestemmer følgende i artikel 15, stk. 1 og 3:

»1. Med forbehold af bestemmelserne i artikel 16, 18, 19 og 20 beskattes løn og tilsvarende vederlag, som en hjemmehørende i en kontraherende stat oppebærer for lønnet beskæftigelse, kun i denne stat, medmindre beskæftigelsen udøves i den anden kontraherende stat. Såfremt beskæftigelsen udøves dér, beskattes løn og vederlag oppebåret herfor i denne anden stat.

[...]

3. Uanset bestemmelserne i stk. 1 og 2 og med det forbehold, der er nævnt i stk. 1, anses vederlaget for en lønnet beskæftigelse udøvet om bord på et skib, et fly eller et tog eller en lastbil i international trafik eller om bord på et skib, der sejler indenlands som led i international trafik, for at vedrøre et arbejde udført i den kontraherende stat, hvor hovedsædet for den faktiske ledelse af virksomheden er beliggende, og beskattes i denne stat.«
- 4 Overenskomstens artikel 23, stk. 2, nr. 1, der vedrører måden til undgåelse af dobbeltbeskatning af indtægter i Luxembourg, som oppebæres af belgiske hjemmehørende, har følgende ordlyd:

»Når der oppebæres indtægter i Luxembourg, som ikke er omfattet af nr. 2 og 3, eller ejes formuegoder i Luxembourg, som kan beskattes i denne stat i medfør af de foregående artikler, skal Belgien fritage sådan indtægt eller formue fra beskatning. Denne fritagelse begrænser ikke Belgiens ret til ved fastsættelsen af skattesatsen at tage hensyn til de således fritagne indtægter og formuegoder.«

5 Følgende fremgår af nr. 8 i slutprotokollen til overenskomsten:

»Lønnet beskæftigelse i den anden kontraherende stat udøves i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 15, stk. 1 og 2, når den aktivitet, for hvilken der udbetales løn og tilsvarende vederlag, faktisk udøves i denne anden stat, dvs. når lønmodtageren fysisk er til stede i denne anden stat med henblik på dér at udøve denne aktivitet.«

### **Belgisk ret**

6 Artikel 3 i code des impôts sur les revenus 1992 (indkomstskatteloven af 1992) bestemmer:

»Personer, der er bosiddende i kongeriget, er pligtige at svare personskat.«

7 Indkomstskattelovens artikel 5 bestemmer:

»Personer, der er bosiddende i kongeriget, skal svare personskatter af hele deres skattepligtige indkomst som omhandlet i denne lov, uanset om en del af indkomsten er frembragt eller optjent i udlandet.«

8 Lovens artikel 155 bestemmer:

»Indkomst, der er fritaget for beskatning i medfør af internationale dobbeltbeskatningsoverenskomster, tages i betragtning ved skatteberegningen, men skatten nedsættes svarende til forholdet mellem den del af indkomsten, der er fritaget for beskatning, og den samlede indkomst [...]«

### **Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

9 Benoît Sauvage og Kristel Lejeune bor i Belgien, hvor de er personskattepligtige af deres globalindkomst. Benoît Sauvage har lønnet beskæftigelse i et selskab med hjemsted i Luxembourg. Som følge af sine rådgivningsopgaver skal han udføre korte opgaver i udlandet og deltage i møder, der afholdes uden for Luxembourg, for sin arbejdsgiver.

10 For skatteårene 2007-2009 angav Benoît Sauvage sin lønindkomst som skattepligtig indkomst i Belgien, men han angav ligeledes, at hele lønindkomsten var fritaget indkomst med progressionsforbehold.

11 Efter en kontrol af stedet for Benoît Sauvages udøvelse af sin lønnede beskæftigelse berigtigede den belgiske skattemyndighed beskatningsgrundlaget for disse tre skatteår. Myndigheden fandt, at den del af lønnen, som Benoît Sauvage oppebar for sin lønnede beskæftigelse i Luxembourg, og som svarede til de dage, hvor han faktisk havde udøvet sin lønnede beskæftigelse uden for det luxembourgske område, var skattepligtig i Belgien i medfør af den belgisk-luxembourgske overenskomsts artikel 15, stk. 1.

12 Benoît Sauvage og Kristel Lejeune indgav klager over de afgørelser, som nævnte myndighed havde truffet med hensyn til dem. Da myndigheden afslog klagerne, har de pågældende anlagt sag ved tribunal de première instance de Liège (retten i første instans i Liège, Belgien) og har herved anfægtet den fortolkning af overenskomstens artikel 15, stk. 1, som myndigheden har lagt til grund.

13 For denne ret har Benoît Sauvage og Kristel Lejeune principalt gjort gældende, at nævnte artikel 15, stk. 1, skal fortolkes således, at begrænsede og lejlighedsvis rejser ikke er til hinder for kildestatens enebeskatningskompetence, når størstedelen af det omhandlede arbejde blev udført i denne stat, og når de ydelser, der blev udført uden for nævnte stat, foregik inden for rammerne af den lønnede

beskæftigelse i Luxembourg. Subsidiært har Benoît Sauvage og Kristel Lejeune gjort gældende, at der er sket tilsidesættelse af arbejdskraftens frie bevægelighed og den frie udveksling af tjenesteydelser, der er sikret ved EUF-traktaten.

- 14 Den forelæggende ret har i det væsentlige anført, at den omhandlede skatteordning afskrækker belgiske lønmodtagere, som befinder sig i en situation svarende til Benoît Sauvages, fra at tage arbejde, som indebærer udlandsrejser, i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien. Såfremt en belgisk hjemmehørende derimod har lønnet beskæftigelse om bord på et transportmiddel, der anvendes i international trafik af en virksomhed, hvis hovedsæde for den faktiske ledelse er beliggende i Luxembourg, bestemmer den belgisk-luxembourgiske overenskomsts artikel 15, stk. 3, at samtlige den pågældendes indkomst fra en sådan lønnet beskæftigelse er fritaget for skat i Belgien, selv hvis de aktiviteter, der ligger til grund for betalingen af indkomsten, faktisk udøves uden for Luxembourg.
- 15 På denne baggrund har tribunal de première instance de Liège (retten i første instans i Liège) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Tilsidesætter artikel 15, stk. 1, i [den belgisk-luxembourgiske overenskomst], fortolket således, at den gør det muligt at begrænse Luxembourgs beskatningskompetence vedrørende lønnen for en luxembourgsk ansat, der bor i Belgien og udøver sit arbejde for en luxembourgsk arbejdsgiver, i forhold til det arbejde, der udøves på luxembourgsk område, at det er muligt at tildele bopælsstaten en beskatningskompetence vedrørende den resterende løn, der hidrører fra arbejde udført uden for luxembourgsk område, at der af den ansatte kræves en permanent og daglig fysisk tilstedeværelse på denne arbejdsgivers hovedsæde, selv om det er ubestridt, at den ansatte kommer der regelmæssigt, efter en retslig bedømmelse foretaget med smidighed på grundlag af objektive elementer, som kan efterprøves, og at det kræves, at retsinstanser bedømmer eksistensen og vigtigheden af det arbejde, der er udført begge steder, fra dag til dag, med henblik på at opstille en forholdsmæssig andel i forhold til 220 arbejdsdage, artikel 45 [TEUF], for så vidt som den udgør en hindring af skattemæssig karakter, som afskrækker fra grænseoverskridende aktiviteter, og det almindelige retssikkerhedsprincip, for så vidt som den ikke fastsætter en stabil og tryk ordning om fritagelse for hele den indtægt, som oppebæres af en belgisk statsborger, som er ansat af en arbejdsgiver, hvis faktiske hovedsæde er beliggende i Storhertugdømmet Luxembourg, og udsætter denne for en risiko for dobbeltbeskatning af hele eller en del af hans indtægter og for en uforudseelig ordning, som ikke indeholder nogen retssikkerhed?«

### **Om det præjudicielle spørgsmål**

- 16 Indledningsvis bemærkes, at den belgiske regering har gjort gældende, at det ikke tilkommer Domstolen at tage stilling til spørgsmål om, hvorvidt national ret eller retsregler med grundlag i overenskomster er forenelige med EU-retten. Ifølge denne regering kan Domstolen derimod give de nationale retter de fortolkningselementer, der henhører under EU-retten, som gør det muligt for disse retter at afgøre den retlige problemstilling, som er indbragt for dem.
- 17 I denne henseende bemærkes, at Domstolen ganske vist ikke inden for rammerne af artikel 267 TEUF har kompetence til at fastslå, om en kontraherende stat eventuelt tilsidesætter bestemmelserne i bilaterale overenskomster, som medlemsstaterne har indgået, og som har til formål at fjerne eller afbøde de negative virkninger af, at de nationale skattesystemer består side om side med hinanden. Domstolen kan heller ikke undersøge forholdet mellem en national foranstaltning og bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst som den i hovedsagen omhandlede bilaterale beskatningsoverenskomst, da dette spørgsmål ikke vedrører fortolkning af EU-retten (dom af 16.7.2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, præmis 22).

- 18 Såfremt en skatteordning, der følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er en del af den retlige ramme, der finder anvendelse i en sag, og ordningen er blevet fremstillet som sådan af den nationale ret, skal Domstolen imidlertid ikke desto mindre tage hensyn til den med henblik på at give en fortolkning af EU-retten, der kan anvendes af den nationale ret (dom af 19.1.2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, præmis 51).
- 19 I det foreliggende tilfælde er den skatteordning, der følger af den belgisk-luxembourgiske overenskomst, en del af den retlige ramme, der finder anvendelse i hovedsagen, og ordningen er blevet fremstillet som sådan af den forelæggende ret. For at kunne give en fortolkning af EU-retten, som denne ret kan anvende, skal overenskomsten derfor tages i betragtning.
- 20 Hvad angår den skattemæssige behandling, der følger af den belgisk-luxembourgiske overenskomst, bemærkes, at det forelagte spørgsmål hviler på den forudsætning, at fritagelsen for skat i Belgien af indkomst af luxembourgsk oprindelse, der oppebæres af en belgisk hjemmehørende for en lønnet beskæftigelse, som denne har i Luxembourg, i henhold til denne overenskomst er underlagt en betingelse om, at denne hjemmehørende fysisk er til stede i sidstnævnte medlemsstat. Såfremt den aktivitet, der ligger til grund for betalingen af nævnte indkomst, faktisk udøves uden for nævnte medlemsstat, tilkommer beskatningen af den dertilhørende indkomst således Kongeriget Belgien.
- 21 Det skal derfor lægges til grund, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en skatteordning i en medlemsstat, der følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter skattefritagelsen af en hjemmehørendes indkomst, der hidrører fra en anden medlemsstat og vedrører lønnet beskæftigelse, som den hjemmehørende har i denne anden medlemsstat, er underlagt en betingelse om, at den aktivitet, der ligger til grund for betalingen af indkomsten, faktisk udøves i denne anden medlemsstat.
- 22 Det fremgår af fast retspraksis, at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, har bevaret kompetencen til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning. I denne sammenhæng har medlemsstaterne frihed til i bilaterale overenskomster, der indgås med det formål at undgå dobbeltbeskatning, at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen (dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 23 Med henblik herpå er det ikke urimeligt, hvis medlemsstaterne anvender de kriterier, som følges i praksis ved international beskatning (jf. i denne retning dom af 12.5.1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 31, og af 16.7.2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).
- 24 Den fordeling af beskatningskompetencen, der er omhandlet i nærværende doms præmis 22, giver imidlertid ikke medlemsstaterne mulighed for at anvende foranstaltninger, der er i strid med de ved EUF-traktaten sikrede former for fri bevægelighed. Med hensyn til udøvelsen af den beskatningskompetence, der således er fordelt inden for rammerne af en bilateral overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, er medlemsstaterne nemlig forpligtet til at overholde EU-reglerne og nærmere bestemt iagttage princippet om ligebehandling (dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 94, og af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at det er med henblik på at undgå, at den samme indkomst fra en lønnet beskæftigelse i Luxembourg beskattes i både den stat, hvor lønmodtageren er bosiddende, dvs. Kongeriget Belgien, og den stat, hvorfra indkomsten hidrører, dvs. Storhertugdømmet Luxembourg, at artikel 15 i den belgisk-luxembourgiske overenskomst ved i princippet at gengive indholdet af

bestemmelserne i modeloverenskomsten til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, der er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), for så vidt angår nævnte indkomst foretager en fordeling af beskatningskompetencen mellem disse to kontraherende stater.

- 26 I denne forbindelse bemærkes for det første, at det fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over, at en belgisk hjemmehørendes indkomst fra lønnet beskæftigelse, som den pågældende har i Luxembourg, i et tilfælde, hvor den aktivitet, der ligger til grund for betalingen af nævnte indkomst, faktisk udøves uden for Luxembourg, ikke undergives en behandling, der er forskellig fra den behandling, som indkomst fra en national lønnet beskæftigelse undergives. Det fremgår således, at den angivelige ulempe er forbundet med det valg af tilknytningsmomenter, som er foretaget af de stater, der er parter i den belgisk-luxembourgiske overenskomst, for så vidt angår fordelingen af deres beskatningskompetence med hensyn til den omhandlede lønindkomst, og med den mere fordelagtige skattemæssige behandling, som den skattepligtige lønindkomst er undergivet i Luxembourg, og ikke med Kongeriget Belgiens mindre gunstige skattemæssige behandling af denne indkomst.
- 27 Da medlemsstaterne dels frit kan definere tilknytningsmomenterne med henblik på fordelingen af deres beskatningskompetence, således som det fremgår af nærværende doms præmis 22, udgør den blotte omstændighed, at der er blevet truffet et valg om, at beskatningskompetencen for kildestaten er underlagt en betingelse om, at den hjemmehørende lønmodtager er fysisk til stede på kildestatens område, ikke diskrimination eller forskelsbehandling, der er forbudt i medfør af arbejdskraftens frie bevægelighed (jf. i denne retning dom af 12.5.1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 30).
- 28 Dels er formålet med en dobbeltbeskatningsoverenskomst at undgå, at samme indtægter beskattes i begge kontraherende parter i overenskomsten, og ikke at sikre, at den beskatning, som den skattepligtige person er underlagt i den ene kontraherende part, ikke er højere end beskatningen i den anden kontraherende part (dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis). En mindre gunstig skattemæssig behandling, der følger af fordelingen af beskatningskompetencen mellem Kongeriget Belgien som den stat, hvor den skattepligtige er bosiddende, og Storhertugdømmet Luxembourg som den stat, hvorfra den pågældende lønindkomst hidrører, og den ulighed, der findes mellem disse to staters skatteordninger, kan derfor ikke anses for at udgøre diskrimination eller forskelsbehandling, der er forbudt under hensyntagen til arbejdskraftens frie bevægelighed.
- 29 For det andet kan heller ikke den omstændighed, at indkomst fra lønnet beskæftigelse i Luxembourg, som betales til en belgisk hjemmehørende, beskattes i Belgien svarende til det antal dage, hvor den aktivitet, der har givet anledning til betalingen af indkomsten, faktisk er blevet udøvet uden for Luxembourg, anses for at undergive nævnte hjemmehørende en behandling, der er mindre gunstig end den behandling, der gives en belgisk hjemmehørende, som har lønnet beskæftigelse i Belgien, og som lejlighedsvis eller regelmæssigt faktisk udøver sin lønnede beskæftigelse uden for Belgien, idet den sidstnævnte hjemmehørendes samlede indtægt beskattes af Belgien, mens den førstnævnte hjemmehørendes indtægt kun beskattes af denne stat i det omfang, hvor den aktivitet, der har givet anledning til betaling af indkomsten, faktisk er blevet udøvet uden for Luxembourg.
- 30 For det tredje kan det endvidere ikke hævdes, at en belgisk hjemmehørende, som har lønnet beskæftigelse i Luxembourg, der lejlighedsvis eller regelmæssigt faktisk udøves uden for denne stat, undergives en mindre gunstig behandling end den behandling, der er forbeholdt en belgisk hjemmehørende, som ligeledes har lønnet beskæftigelse i Luxembourg, men hvis tilstedeværelse i sidstnævnte stat er uundværlig, og som følgelig alene udøver sin lønnede aktivitet på denne stats område. Begge personer indrømmes nemlig den skattefritagelse, der er fastsat i den belgisk-luxembourgiske overenskomst og den belgiske nationale lovgivning for så vidt angår deres lønindkomst for de dage, hvor deres lønnede aktiviteter faktisk bliver udøvet i Luxembourg.

- 31 Hvad angår artikel 15, stk. 3, i den belgisk-luxembourgiske overenskomst fastsætter denne bestemmelse, således som den forelæggende ret har anført, en skattefritagelse i Belgien af en belgisk hjemmehørendes indkomst, som hidrører fra lønnet beskæftigelse udført om bord på et transportmiddel, der anvendes i international trafik af en virksomhed, hvis hovedsæde for den faktiske ledelse er beliggende i Luxembourg, selv hvis de aktiviteter, der ligger til grund for betalingen af indkomsten, ikke faktisk udøves inden for denne stat. En belgisk hjemmehørende, som befinder sig i en situation som Benoît Sauvage, beskattes derimod i Belgien, såfremt den aktivitet, der har givet anledning til betaling af den omhandlede indkomst, ikke faktisk er blevet udøvet i Luxembourg.
- 32 I denne henseende bemærkes, at den omstændighed, at der er blevet valgt forskellige tilknytningsmomenter, alt efter om den lønede beskæftigelse er kendetegnet ved en omfangsrig international rejseaktivitet, ikke kan anses for at udgøre diskrimination eller forskelsbehandling, som er forbudt under hensyntagen til arbejdskraftens frie bevægelighed. Dels følger det af nærværende doms præmis 22, at et sådant valg tilkommer de berørte medlemsstater, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, og det er i øvrigt i overensstemmelse med praksis ved international beskatning. Dels befinder en hjemmehørende, som har en lønnet beskæftigelse, der er kendetegnet ved en omfangsrig international rejseaktivitet, sig som følge af selve denne aktivitets art under alle omstændigheder ikke i en situation, der er objektivt sammenlignelig med situationen for en hjemmehørende, der befinder sig i samme situation som Benoît Sauvage.
- 33 Endelig kan den omstændighed alene, at retten til en skattefordel er underlagt et krav om, at den skattepligtige godtgør, at betingelserne for indrømmelse af denne ret er opfyldt, eller den omstændighed, at der består en vis usikkerhed med hensyn til fastlæggelsen af skattebyrden i starten af et skatteår, ikke i sig selv udgøre en hindring som omhandlet i EU-retten.
- 34 Det er nemlig for det første en nødvendig følge af princippet om medlemsstaternes skattemæssige autonomi, at medlemsstaterne afgør, hvilke beviser der kræves, samt hvilke materielle og formelle betingelser der skal opfyldes med henblik på at gøre brug af en skattefordel (jf. i denne retning dom af 30.6.2011, Meilicke m.fl., C-262/09, EU:C:2011:438, præmis 37, og af 9.10.2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, præmis 47).
- 35 Medlemsstaternes skattemyndigheder har således ret til at kræve de beviser af den skattepligtige, som myndighederne finder nødvendige med henblik på at foretage en korrekt beskatning og vurdere, om betingelserne for tildeling af en skattefordel, som er fastsat i den omhandlede skatteordning, er opfyldt, og om der følgelig er grundlag for at indrømme denne skattefordel (jf. i denne retning dom af 30.6.2011, Meilicke m.fl., C-262/09, EU:C:2011:438, præmis 45, og af 9.10.2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, præmis 52).
- 36 For så vidt som det endelige resultat af et skatteår i princippet ikke kan fastlægges, før det pågældende skatteår er gået, er den omstændighed, at den endelige skattebyrde i et skatteår ikke kan forudses med sikkerhed i starten af skatteåret, for det andet et iboende element i et skattesystem.
- 37 Henset til de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en skatteordning i en medlemsstat, der følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter skattefritagelsen af en hjemmehørendes indkomst, der hidrører fra en anden medlemsstat og vedrører lønnet beskæftigelse, som den hjemmehørende har i denne anden medlemsstat, er underlagt en betingelse om, at den aktivitet, der ligger til grund for betalingen af indkomsten, faktisk udøves i denne anden medlemsstat.

## Sagsomkostninger

- 38 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

**Artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en skatteordning i en medlemsstat, der følger af en dobbeltbeskatningsoverenskomst som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter skattefritagelsen af en hjemmehørendes indkomst, der hidrører fra en anden medlemsstat og vedrører lønnet beskæftigelse, som den hjemmehørende har i denne anden medlemsstat, er underlagt en betingelse om, at den aktivitet, der ligger til grund for betalingen af indkomsten, faktisk udøves i denne anden medlemsstat.**

Underskrifter