

GIELEN

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 18 mars 2010*

I mål C-440/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 12 september 2008, som inkom till domstolen den 6 oktober 2008, i målet

F. Gielen

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano, tillförordnad ordförande på första avdelningen, samt domarna E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič (referent) och J.-J. Kasel,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 september 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- F. Gielen, genom F.A. Engelen och S.C.W. Douma, belastningadviseurs,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels, C. ten Dam och M. Noort, samtliga i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- Estlands regering, genom L. Uiibo, i egenskap av ombud,
- Portugals regering, genom C. Guerra Santos, L. Inez Fernandes och J. Menezes Leitão, samtliga i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, genom A. Falk, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 27 oktober 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 43 EG.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan F. Gielen och Staatssecretaris van Financiën angående inkomstskatt för år 2001.

Nationell lagstiftning

- 3 I artikel 2.1 b i 2001 års lag om inkomstskatt (Wet op de Inkomstenbelastingen 2001) (nedan kallad 2001 års lag) föreskrivs att fysiska personer som saknar hemvist i Nederländerna men som uppbär inkomst där är skattskyldiga till inkomstskatt.

- 4 Enligt artikel 3.2 i 2001 års lag utgörs den skattepliktiga vinsten av vinst som den skattskyldige i egenskap av entreprenör redovisar i ett eller flera företag, minskad med egenföretagaravdraget.

- 5 Enligt artikel 3.76 andra stycket i 2001 års lag beloppsbestäms nämnda avdrag med ledning av vinsten enligt den degressiva tabell som återfinns i denna bestämmelse. Avdraget uppgår till 6 084 euro för en vinst på minst 11 745 euro, och minskar enligt en fallande skala för att slutligen nå 2 984 euro för vinst som överstiger 50 065 euro.

- 6 Enligt första stycket i samma artikel uppställs för rätten till egenföretagaravdraget bland annat ett ”timvillkor”.

- 7 Detta villkor fordrar enligt artikel 3.6 i 2001 års lag att den skattskyldige har nedlagt minst 1 225 arbetstimmar under kalenderåret i ett eller flera företag i vilka han i egenskap av entreprenör redovisar vinst.

- 8 För bedömningen av om en skattskyldig person som saknar hemvist i landet uppfyller detta kriterium, beaktas endast de timmar som läggs ned i den del av företagets verksamhet som bedrivs via ett fast driftställe i Nederländerna.

- 9 En skattskyldig person som saknar hemvist i landet och som omfattas av skattesystemet i en annan medlemsstat, där vederbörande har hemvist, kan dock enligt artikel 2.5 första stycket i 2001 års lag välja att omfattas av det system som tillämpas för

skattskyldiga personer med hemvist i landet (nedan kallat assimilationsvalmöjlighet). Nämnade bestämmelse innehåller inte något krav på att den skattskyldiga person som saknar hemvist i landet ska ha uppburit hela eller nästan hela inkomsten i Nederländerna. Bestämmelsen har följande lydelse:

”En inhemsk skattskyldig person som är bosatt i Nederländerna endast under en del av kalenderåret och en utländsk skattskyldig person som är bosatt i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat som angetts i ministeriebeslut, med vilken [Konungariket] Nederländerna [har] ingått avtal för att undvika dubbelbeskattning och för att främja utbyte av information, och som är skattskyldig i en medlemsstat i EU eller denna andra stat, kan välja att lagens bestämmelser för inhemska skattskyldiga personer ska tillämpas. ...”

¹⁰ Enligt artiklarna 2–10 i beslutet om genomförande av 2001 års lag (Het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001), medges att inkomstskatten reduceras för den som har valt att jämföras med en skattskyldig person med hemvist i landet beträffande skatt på inkomst som inte är skattepliktig i Nederländerna eller som endast beskattas efter en begränsad skattesats.

¹¹ Enligt artikel 3 i nämnda beslut gäller följande:

”1. Reduktionen på grund av att delar av en inkomst av arbete eller bostad inte är skattepliktig i Nederländerna uppgår till ett belopp som står i samma proportion till den skatt som utan tillämpning av artiklarna 2–10 enligt lag skulle ha erlagts på den skattepliktiga inkomsten av arbete eller bostad, som proportionen mellan det

sammanlagda beloppet av de i Nederländerna icke skattepliktiga delarna av den inkomst som anges i nämnanen och den inkomst som anges i nämnanen.

...

5. Med 'inkomst som anges i nämnanen' avses inkomst av arbete eller bostad ..."

- ¹² I artikel 9 första stycket i 2001 års förordning för att undvika dubbelbeskattning (Besluit voorkoming dubbele belasting 2001), föreskrivs följande:

"Utländsk inkomst av arbete eller bostad som hänför sig till en annan stat utgörs av det sammanlagda beloppet av de delar av inkomsten som den skattskyldige uppbär till följd av arbete eller bostad i den staten såsom

- a) vinst som redovisas i ett företag i utlandet, varmed avses ett företag eller en del av ett företag som drivs via ett fast driftställe eller en stadigvarande representant i den andra staten

... "

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 13 F. Gielen har hemvist i Tyskland där han tillsammans med två andra personer driver ett företag vars verksamhet avser odling i växthus. Han har etablerat ett fast driftställe i Nederländerna för odling av prydnadsväxter enligt avtal.
- 14 Under år 2001 lade F. Gielen ned mer än 1 225 arbetstimmar i Tyskland för nämnda företag, medan de arbetstimmar han nedlagt i driftstället i Nederländerna understeg 1 225 till antalet.
- 15 Den nederländska skattemyndigheten fann därmed att F. Gielen inte hade uppfyllt "timvillkoret". Rechtbank Breda (domstolen i Breda) fastställde denna tolkning.
- 16 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (domstolen i andra instans i s-Hertogenbosch) fann däremot att en sådan tillämpning av nämnda kriterium skulle leda till en otillåten diskriminering enligt artikel 43 EG, eftersom den medför att skattskyldiga personer med hemvist i landet och skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet behandlas olika. Enligt Gerechtshof te 's-Hertogenbosch skulle nämligen skattskyldiga personer med hemvist i landet med tillämpning av detta kriterium kunna beskattas för sin vinst, oavsett var i världen denna uppkommer.
- 17 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch fann att denna åtskillnad och detta hinder inte kunde rättfärdigas av att skattskyldiga personer med hemvist i landet och skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet befann sig i objektivet sett olika situationer, inte minst med hänsyn till att egenföretagaravdraget är direkt kopplat till de skattskyldigas verksamheter.

- 18 F. Gielen överklagade Gerechtshof te 's-Hertogenboschs avgörande till Hoge Raad der Nederlanden. Enligt F. Gielen utgjorde det faktum att han i egenskap av skattskyldig person utan hemvist i landet nekades rätt till egenföretagaravdrag en otillåten diskriminering enligt 43 EG.
- 19 Hoge Raad der Nederlanden noterade att en diskriminering enligt artikel 43 EG uppkommer om inte hänsyn tas till samtliga de timmar som en skattskyldig person som saknar hemvist i landet lägger ned i sin verksamhet, inbegripet de timmar som läggs ned i verksamhet i ett företag eller i ett driftställe i en annan medlemsstat.
- 20 Den fann det emellertid vara oklart huruvida en sådan diskriminering kan undvikas med hjälp av assimilationsvalmöjligheten. Detta val innebär att en skattskyldig person som saknar hemvist i Nederländerna kommer att beskattas där enligt en progressiv skatteskala om vederbörande väljer att vid beskattningen jämföras med en skattskyldig person med hemvist i Nederländerna.
- 21 Hoge Raad der Nederlanden beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 43 EG tolkas så, att den inte utgör hinder mot att en bestämmelse i en medlemsstats skattelagstiftning tillämpas på vinster som en medborgare i en annan medlemsstat (utländsk skattskyldig person) har uppnått i en i förstnämnda medlemsstat bedriven del av dennes företag, om denna bestämmelse – tolkad på ett visst sätt – visserligen gör en åtskillnad mellan inhemska och utländska skattskyldiga personer som i sig strider mot artikel 43 EG, men den berörda utländska skattskyldiga personen har haft möjlighet att välja att behandlas som inhemsk skattskyldig person, en möjlighet som han av personliga skäl inte har utnyttjat?”

Prövning av tolkningsfrågan

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till sakprövning

- 22 Den tyska och den portugisiska regeringen anser det vara oklart huruvida domstolen får meddela ett förhandsavgörande beträffande den nationella domstolens fråga.
- 23 Enligt den tyska regeringen innebär de skattebestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte någon egentlig otillåten diskriminering enligt artikel 43 EG, varför det saknas anledning att utreda huruvida diskrimineringen skulle kunna undvikas genom assimilationsvalmöjligheten. Domstolens svar på tolkningsfrågan behövs alltså inte för att lösa frågan i målet vid den nationella domstolen.
- 24 Den portugisiska regeringen har i huvudsak gjort gällande att tolkningsfrågan avser en viss tolkning av den aktuella nationella lagstiftningen.
- 25 Av beslutet om hänskjutande framgår nämligen, enligt den portugisiska regeringen, att artikel 3.6 i 2001 års lag även skulle kunna tolkas så, att det i målet vid den nationella domstolen aktuella avdraget för en skattskyldig person som saknar hemvist i landet kan medges, med beaktande av de arbetstimmar som lagts ned i ett driftställe i Nederländerna samt de arbetstimmar som lagts ned i ett driftställe i en annan medlemsstat, vilket medför att denna bestämmelse är förenlig med artikel 43 EG, varför tolkningsfrågan inte behöver besvaras.
- 26 Eftersom den nationella domstolen kan tolka den aktuella skattelagstiftningen så, att den inte innebär någon diskriminering i strid med artikel 43 EG, anser den

portugisiska regeringen att tolkningsfrågan är hypotetisk och att EU-domstolens svar därmed inte blir bindande för den nationella domstolen.

- 27 EU-domstolen gör i detta hänseende följande bedömning. Enligt fast rättspraxis ankommer det, i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF, uteslutande på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten (se, bland annat, dom av den 23 april 2009 i mål C-544/07, Rüffler, REG 2009, s. I-3389, punkt 36, och av den 19 november 2009 i mål C-314/08, Filipiak, REG 2009, s. I-11049, punkt 40).
- 28 Domstolen har emellertid också slagit fast att det i undantagsfall ankommer på den att – för att pröva sin egen behörighet – undersöka de omständigheter under vilka den nationella domstolen har framställt sin begäran om förhandsavgörande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 december 1981 i mål 244/80, Foglia, REG 1981, s. 3045, punkt 21, svensk specialutgåva, volym 6, s. 243, och domarna i de ovannämnda målen Rüffler, punkt 37, och Filipiak, punkt 41).
- 29 Domstolen får underlåta att besvara en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt endast då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen, eller när frågan är hypotetisk, eller när domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska och rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (domarna i de ovannämnda målen Rüffler, punkt 38, och Filipiak, punkt 42).
- 30 Domstolen konstaterar i detta hänseende med ledning av beslutet om hänskjutande att målet vid den nationella domstolen liksom tolkningsfrågan huvudsakligen rör

tolkningen av artikel 49 FEUF i förhållande till en nationell lagstiftning som eventuellt kan vara diskriminerande för skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet, när det gäller en sådan skattefördel som egenföretagaravdraget, trots att dessa skattskyldiga – när det gäller nämnda avdrag – enligt den lagstiftningen kan välja att jämföras med skattskyldiga personer med hemvist i landet.

- 31 För att kunna besvara nämnda fråga måste det för övrigt först prövas om den aktuella nationella lagstiftningen leder till diskriminering i den mening som avses i artikel 49 FEUF, vilket är en unionsrättslig fråga som ska tolkas av domstolen.
- 32 Det är mot bakgrund av dessa konstateranden inte uppenbart att den begärda tolkningen helt saknar samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten. Den tyska och den portugisiska regeringens invändningar om rättegångshinder kan därför inte bifallas.
- 33 Härav följer att tolkningsfrågan kan upptas till sakprövning.

Prövning i sak

- 34 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga, vilken ska prövas i två delar, för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF utgör hinder för en nationell lagstiftning vilken, när det gäller beviljande av en sådan skattefördel som egenföretagaravdraget, kan leda till att skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet diskrimineras, även om de i fråga om denna fördel, med stöd av nämnda lagstiftning, kan välja att jämföras med en skattskyldig person som har hemvist i landet.

Huruvida den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är diskriminerande i den mening som avses i artikel 49 FEUF

- 35 För att besvara den fråga som ställts ska det, i likhet med vad som framgår i punkt 31 i denna dom, först prövas om den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen verkligen leder till en diskriminering i strid med artikel 49 FEUF.
- 36 Domstolen erinrar om att frågor om direkta skatter visserligen omfattas av medlemsstaternas behörighet, men medlemsstaterna ska likväl iaktta unionsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 19 och där angiven rättspraxis).
- 37 Domstolen erinrar även om att reglerna om likabehandling förbjuder inte bara öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan även all dold diskriminering som, genom tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat (se, bland annat, dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 38 Diskriminering kan vidare bara uppkomma om skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 30, och dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind, REG 1999, s. I-5451, punkt 21).
- 39 I förevarande fall framgår det för det första av handlingarna i målet att F. Gielen, som har hemvist i Tyskland, under år 2001 lade ned mindre än 1 225 arbetstimmar på sitt driftställe i Nederländerna, medan han lade ned mer än 1 225 arbetstimmar på sitt driftställe i Tyskland.

- 40 Den hänskjutande domstolen har påpekat att, enligt den aktuella nationella lagstiftningen, en skattskyldig entreprenör som har hemvist i landet, vid beräkningen av det timvillkor som ger rätt till egenföretagaravdraget, får inkludera såväl de arbetstimmar som vederbörande har lagt ned i en annan medlemsstat som dem som lagts ned i Nederländerna. En skattskyldig entreprenör som saknar hemvist i landet får däremot vid denna beräkning endast inkludera de arbetstimmar som nedlagts i Nederländerna.
- 41 Den nederländska regeringen har dessutom i sitt skriftliga yttrande vidgått att det härvid rör sig om en diskriminering på grund av hemvistets belägenhet.
- 42 Domstolen konstaterar följaktligen att den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen innebär att de skattskyldiga personerna behandlas olika – när det gäller uppfyllandet av det timvillkor som ger rätt till egenföretagaravdraget – beroende på om de har hemvist i Nederländerna eller inte. En sådan olika behandling riskerar att vara till nackdel främst för medborgare i andra medlemsstater, eftersom de som saknar hemvist i landet oftare är utlänningar.
- 43 Vad mera specifikt avser mål rörande inkomstbeskattning av fysiska personer, har domstolen visserligen slagit fast att förhållandena för de personer som har hemvist i en viss stat, och för dem som inte har det, som regel inte är jämförbara, då det föreligger objektiva skillnader såväl vad avser inkomstkällan som den skattskyldiges förmåga att erlagga skatt eller beaktandet av den skattskyldiges personliga och familjemässiga förhållanden (se, bland annat, dom av den 22 mars 2007 i mål C-383/05, Talotta, REG 2007, s. I-2555, punkt 19 och där angiven rättspraxis, och av den 16 oktober 2008 i mål C-527/06, Renneberg, REG 2008, s. I-7735, punkt 59).
- 44 Domstolen har emellertid förtydligat att om en existerande skattemässig fördel förvägras en person som saknar hemvist i landet, kan en skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier av skattskyldiga personer betecknas som diskriminering i den mening som avses i EUF-fördraget, när det inte föreligger någon objektiv skillnad

avseende förhållandena som kan motivera en skillnad i behandling i detta avseende mellan nämnda kategorier (domarna i de ovannämnda målen Talotta, punkt 19, och där angiven rättspraxis, och Renneberg, punkt 60).

- 45 Den hänskjutande domstolen har påpekat att egenföretagaravdraget inte är kopplat till de skattskyldigas personliga skatteförmåga, utan snarare till arten av den verksamhet de bedriver. Avdraget beviljas nämligen entreprenörer vars verksamhet som entreprenör utgör den huvudsakliga verksamheten, vilket bland annat visas av uppfyllandet av "timvillkoret".
- 46 Såvitt nämnda avdrag beviljas samtliga skattskyldiga entreprenörer som bland annat har uppfyllt nämnda kriterium, konstaterar EU-domstolen att det i detta avseende inte är relevant att göra en åtskillnad om dessa skattskyldiga har lagt ned arbetstimarna i Nederländerna eller i någon annan medlemsstat.
- 47 Härav följer, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 39 i sitt förslag till avgörande, att skattskyldiga personer med hemvist i landet befinner sig i en situation som i fråga om egenföretagaravdraget är jämförbar med situationen för skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I-5933, punkt 27, och av den 6 juli 2006 i mål C-346/04, Conijn, REG 2006, s. I-6137, punkt 20).
- 48 Under dessa förhållanden konstaterar domstolen att en nationell lagstiftning som innehåller ett "timvillkor" för beviljandet av en sådan skattefördel som det egenföretagaravdrag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilket innebär att skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet hindras från att inkludera de arbetstimmar som lagts ned i en annan medlemsstat, riskerar att vara till nackdel framför allt för dessa personer. En sådan lagstiftning utgör alltså en indirekt diskriminering på grund av nationalitet i den mening som avses i artikel 49 FEUF.

Assimilationsvalmöjligheten

- 49 Domstolen föranleds inte att göra någon annan bedömning med anledning av argumentet att assimilationsvalmöjligheten kan innebära att det inte är fråga om någon diskriminering.
- 50 Det ska inledningsvis påpekas att assimilationsvalmöjligheten ger en skattskyldig person som saknar hemvist i landet, såsom F. Gielen, möjlighet att välja mellan diskriminerande skattebestämmelser och skattebestämmelser som enligt vad som hävdats inte ska vara diskriminerande.
- 51 Domstolen understryker i detta avseende att ett sådant val i förevarande fall inte kan utesluta de diskriminerande effekter som följer vid tillämpningen av förstnämnda skattebestämmelser.
- 52 Om det antogs att nämnda val leder till en sådan effekt skulle detta nämligen få till följd att skattebestämmelser som i sig innebär ett åsidosättande av artikel 49 FEUF på grund av sin diskriminerande natur godtas, något som även generaladvokaten har påpekat i punkt 52 i sitt förslag till avgörande.
- 53 Som domstolen redan har haft tillfälle att precisera förblir vidare en nationell lagstiftning som inskränker etableringsfriheten oförenlig med unionslagstiftningen, även om det är valfritt att omfattas av lagstiftningens tillämpningsområde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, REG 2006, s. I-11753, punkt 162).
- 54 Härav följer att det val som genom assimilationsvalmöjligheten i målet vid den nationella domstolen står till förfogande för skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet inte kan neutralisera den diskriminering som konstaterats ovan i punkt 48.

55 Artikel 49 FEUF utgör således hinder för en nationell lagstiftning vilken, när det gäller beviljande av en sådan skattefördel som det egenföretagaravdrag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, leder till att skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet diskrimineras, även om de i fråga om denna fördel kan välja att omfattas av den beskattningsmetod som tillämpas för skattskyldiga personer som har hemvist i landet.

Rättegångskostnader

56 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 49 FEUF utgör hinder för en nationell lagstiftning vilken, när det gäller beviljande av en sådan skattefördel som det egenföretagaravdrag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, leder till att skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet diskrimineras, även om de i fråga om denna fördel kan välja att omfattas av den beskattningsmetod som tillämpas för skattskyldiga personer som har hemvist i landet.

Underskrifter