



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 28 februari 2013*

”Frihet att tillhandahålla tjänster — Fri rörlighet för arbetstagare — Lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken undantag från beskattning av inkomst som uppburits för arbete som utförs i en annan stat inom ramen för utvecklingsbiståndet — Villkor — Arbetsgivare ska ha hemvist i landet — Undantag från beskattning nekas när arbetsgivaren har hemvist i en annan medlemsstat”

I mål C-544/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Tyskland) genom beslut av den 18 mars 2011, som inkom till domstolen den 24 oktober 2011, i målet

Helga Petersen,

Peter Petersen

mot

Finanzamt Ludwigshafen,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (referent) och J.-J. Kasel,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: handläggaren A. Impellizzeri,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 29 november 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Helga Petersen och Peter Petersen, genom R. Sturm, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Mölls och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 56 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Peter och Helga Petersen (nedan gemensamt kallade makarna Petersen) och, å andra sidan, Finanzamt Ludwigshafen angående dess beslut att inte från inkomstbeskattning undanta Peter Petersens inkomst av arbete i Benin inom ramen för ett projekt avseende utvecklingsbistånd finansierat av danska byrån för internationellt bistånd (det danske agentur for international udvikling, DANISA).

Tillämpliga bestämmelser

- 3 I 1 § stycke 1 i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (BGBl. 2002 I, s. 4215) föreskrivs att fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland är obegränsat skattskyldiga där för sin inkomst.
- 4 I 34c § stycke 1 och 5 i nämnda lag föreskrivs följande:

”(1) För obegränsat skattskyldiga personer som uppbär inkomst i utlandet och som i källstaten påförs en skatt som är likvärdig med den tyska inkomstskatten, medges avräkning för den fastställda, betalda och med eventuell rätt till reduktion minskade utländska skatten från den tyska skatt som belöper på inkomsten från denna stat.

...

(5) De högsta skattemyndigheterna, eller av dem befullmäktigade skattemyndigheter, får med Förbundsfinansministeriets godkännande medge att de utländska inkomsterna undantas helt eller delvis från tysk inkomstbeskattning, eller beräkna denna enligt schablon när detta framstår som förmånligt av ekonomiska skäl eller när tillämpningen av stycke 1 är synnerligen komplicerad.”

- 5 Det tyska Förbundsfinansministeriet utfärdade den 31 oktober 1983 en instruktion om beskattning av anställdas inkomst vid utlandstjänstgöring (BStBl. 1983, del I, s. 470) (nedan kallad Finansministeriets instruktion), vilken riktades till delstaternas högsta skattemyndigheter och i vilken det föreskrivs att lön som anställda hos en arbetsgivare med hemvist i landet uppbär i ett pågående anställningsförhållande för arbete som utförs i en annan stat inom ramen för förevarande ordning undantas från inkomstbeskattning.
- 6 Enligt avsnitt I stycke 1 punkt 4 under rubrik I i denna instruktion hänförs till den kategori av arbete som omfattas av nämnda ordning bland annat arbete som utförs för leverantörer, tillverkare eller entreprenörer med hemvist i landet inom ramen för tyskt offentligt utvecklingsbistånd som ges i samband med tekniskt eller ekonomiskt samarbete.
- 7 I avsnitt II stycke 1 i Finansministeriets instruktion föreskrivs att arbetet måste pågå oavbrutet under minst tre månader i stater med vilka Förbundsrepubliken Tyskland inte har undertecknat något avtal för undvikande av dubbelbeskattning som omfattar inkomst av tjänst.

- 8 Inkomst av tjänst som undantas från beskattning på detta sätt omfattas dock av ett progressionsförbehåll i avsnitt IV i Finansministeriets instruktion. Enligt denna bestämmelse tillämpas den skattesats på den skattepliktiga inkomsten som skulle ha tillämpats om den inkomst av tjänst som är undantagen från beskattning skulle ha inkluderats i beräkningen av skatten.
- 9 Avsnitt VI i Finansministeriets instruktion avser förfarandebestämmelser och i punkt 1 stycke 1 däri föreskrivs att arbetsgivaren eller den anställde ska ansöka hos skattemyndigheten på den ort där arbetsgivaren har etablerat sin verksamhet om att denna ska avstå från beskattning medelst innehållande av källskatt, vilket medför att ett intyg om undantag från beskattning utfärdats. Enligt samma stycke behöver det därmed inte styrkas att en skatt som är likvärdig med den tyska inkomstskatten har tagits ut på lönen i den stat där arbetet utförs. I avsnitt VI punkt 1 stycke 2 i denna instruktion föreskrivs att om det görs sannolikt att de villkor som anges i avsnitt I och II i nämnda instruktion är uppfyllda, får intyget om undantag från beskattning utfärdas så länge det är möjligt för arbetsgivaren att ändra innehållandet av källskatt. Enligt vad som föreskrivs i avsnitt VI stycke 2 i nämnda instruktion måste den anställde i den mån avståendet från innehållandet av källskatt ännu inte gjorts, begära att skattemyndigheten på den skattskyldiges hemvistort avstår från beskattning.
- 10 I artikel 15 i avtalet av den 22 november 1995 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Danmark för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och på arv och gåva samt för att lämna ömsesidig handräckning vid beskattning (BGBl. 1996 II, s. 2565) föreskrivs i allt väsentligt att lön som en person med hemvist i en avtalslutande stat uppbär på grund av anställning endast beskattas i den staten, såvida inte arbetet utförs i den andra avtalslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.
- 11 Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Benin har inte ingått något avtal för undvikande av dubbelbeskattning med varandra.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 12 Sedan november månad år 1991 äger makarna Petersen en lägenhet i Ludwigshafen (Tyskland) där de är officiellt bosatta med sin dotter sedan den 1 februari 1992. Peter Petersen som är dansk medborgare äger sedan 1984 ett fritidshus i Helsinge (Danmark).
- 13 Peter Petersen var anställd av företaget Hoffmann A/S, med hemvist i Glostrup (Danmark). Han utsändes från den 15 januari 2002 till Benin för en tid av tre år där han skulle medverka i ett projekt finansierat av den danska byrån för internationell utveckling. Arbetet utfördes inom ramen för ett projekt för utvecklingsbistånd. Den lön som Peter Petersen uppbar för detta arbete uppgick år 2003 till 449 200 DKK, eller cirka 60 200 euro.
- 14 I januari månad år 2002 ansökte Peter Petersens arbetsgivare hos skattemyndigheten i Helsinge om att den lön som skulle betalas till honom under hans utsändning till Benin skulle undantas från beskattning. Skattemyndigheten beslutade att inte innehålla någon skatt på denna lön från den 15 januari 2002.
- 15 Makarna Petersen yrkade för år 2003 hos den tyska skattemyndigheten att de skulle sambeskattas vid inkomsttaxeringen och uppgav att deras hemvist var beläget i Ludwigshafen. De gjorde gällande att Peter Petersens inkomst av arbete i Benin som utbetalats av en dansk arbetsgivare inte skulle inkomstbeskattas i Tyskland och att det enligt artikel 15 i avtalet av den 22 november 1995 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Danmark var sistnämnda stat som hade en exklusiv rätt att beskatta denna inkomst.

- 16 Makarna Petersen yrkade i andra hand att nämnda inkomst skulle undantas från beskattning och anförde som grund för detta att inkomst av tjänst i en annan stat inom ramen för ett arbete avseende utvecklingsbistånd som utförs för en arbetsgivare med hemvist i landet ska undantas från inkomstbeskattning enligt Finansministeriets instruktion.
- 17 Finanzamt Ludwigshafen beslutade med avseende på 2003 års taxering att inkomstbeskatta Peter Petersens samtliga inkomster och beräknade skatten till 29 718 euro.
- 18 Makarna Petersen begärde omprövning av taxeringsbeslutet. Omprövningen föranledde inte någon ändring av det grundläggande taxeringsbeslutet varför makarna Petersen överklagade omprövningsbeslutet till Finanzgericht Rheinland-Pfalz.
- 19 Den domstolen fann efter en bedömning av de faktiska omständigheterna och av tillämplig rätt för det första att de omtvistade inkomster som Peter Petersen uppburit i princip var inkomstskattepliktiga i Tyskland.
- 20 Finanzgericht Rheinland-Pfalz gjorde därefter gällande att i den mån Peter Petersen inte kan göra anspråk på den skattefördel som gäller enligt Finansministeriets instruktion, på grund av att hans arbetsgivare inte har "hemvist" i landet i den mening som avses i instruktionen och att Peter Petersens arbete och hans arbetsgivares verksamhet inte omfattas av det tyska offentliga utvecklingsbiståndet, beskattas han hårdare än en anställd med hemvist i landet som utför motsvarande arbete för en arbetsgivare med hemvist i landet.
- 21 Finanzgericht Rheinland-Pfalz fann slutligen att den verksamhet som Peter Petersens arbetsgivare bedriver omfattas av tillämpningsområdet för artikel 56 FEUF och att den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet skulle kunna innebära en omotiverad inskränkning i friheten att tillhandahålla tjänster för en arbetsgivare med hemvist i en annan medlemsstat. Den högre skatt som påförs en anställd i den situation som gäller för Peter Petersen leder nämligen till att vederbörandes arbete blir mindre attraktivt i ekonomiskt hänseende jämfört med arbete som utförs av anställda med hemvist i Tyskland vilka ingått liknande anställningsavtal med företag som har hemvist i Tyskland och som är verksamma inom ramen för utvecklingsbiståndet. Denna skattemässiga nackdel kan endast kompenseras av en arbetsgivare i en annan medlemsstat om denne betalar en högre bruttolön, vilket medför att vederbörande uppmuntras att anställa personer med hemvist i arbetsgivarens hemviststat vilka beskattats där, och att arbetsgivarens möjligheter att anställa kvalificerade personer i en annan medlemsstat påverkas. De anställda som har lika kvalifikationer kommer endast att överväga anställningar i sina respektive hemvistmedlemsstater.
- 22 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Rheinland-Pfalz att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

Är en bestämmelse enligt vilken inkomst av tjänst, som en i landet skattskyldig person uppbar, undantas från beskattning endast om arbetsgivaren har sitt säte i landet, medan sådant undantag från beskattning inte gäller när arbetsgivaren har sitt säte i en annan medlemsstat ..., förenlig med artikel 49 EG ... ?

Prövning av tolkningsfrågan

Inledande anmärkningar

Relevant fri rörlighet

- 23 Enligt fast rättspraxis ankommer det, inom ramen för det i artikel 267 FEUF inrättade samarbetet mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, så att den kan avgöra det mål som är anhängigt vid den och att det, i detta syfte, åligger EU-domstolen att i förekommande fall omformulera den fråga som har ställts till den (se, bland annat, dom av den 4 maj 2006 i mål C-286/05, Haug, REG 2006, s. I-4121, punkt 17, av den 11 mars 2008 i mål C-420/06, Jager, REG 2008, s. I-1315, punkt 46, och av den 8 december 2011 i mål C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, REU 2011, s. I-13023, punkt 18).
- 24 Enligt fast rättspraxis gäller även att domstolen, för att kunna ge den domstol som har begärt ett förhandsavgörande ett användbart svar, kan behöva ta hänsyn till unionsrättsliga bestämmelser som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sin begäran (se, bland annat, dom av den 12 oktober 2004 i mål C-60/03, Wolff & Müller, REG 2004, s. I-9553, punkt 24, av den 7 juli 2005 i mål C-153/03, Weide, REG 2005, s. I-6017, punkt 25, och av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden, REG 2006, s. I-1957, punkt 26, samt domen i det ovannämnda målet Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, punkt 19).
- 25 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 56 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken inkomst av tjänst som uppbärs av en obegränsat skattskyldig person med hemvist i denna medlemsstat undantas från inkomstbeskattning när arbetsgivaren har hemvist i nämnda medlemsstat, men inte när arbetsgivaren har hemvist i en annan medlemsstat.
- 26 Den tyska regeringen anser dock i likhet med kommissionen att det nationella målet inte ska prövas mot bakgrund av artikel 56 FEUF. Kommissionen har sålunda gjort gällande att en nationell bestämmelse som har till ändamål att begränsa fördelen i form av ett undantag från beskattning till att endast gälla för skattskyldiga som är anställda av en arbetsgivare med hemvist i den berörda medlemsstaten, ska prövas utifrån fri rörlighet för arbetstagare. Den tyska regeringen har däremot anfört att även fri rörlighet för arbetstagare saknar relevans här, eftersom Peter Petersen har utfört det omtvistade arbetet i ett tredjeland.
- 27 Det ska därmed inledningsvis bestämmas huruvida en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet eventuellt, och i så fall i vilken mån, kan inverka på friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för arbetstagare.
- 28 Av fast rättspraxis framgår att frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller den andra fria rörlighet som säkerställs i EUF-fördraget ska avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (se dom av den 1 juli 2010 i mål C-233/09, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, REU 2010, s. I-6649, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 29 Ändamålet med den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet är att en skattefördel ska beviljas på vissa villkor i förhållande till den lön som en anställd uppbär från sin arbetsgivare. Genom Finansministeriets instruktion har det nämligen preciserats att den lön som anställda hos en arbetsgivare med hemvist i landet uppbär för arbete som utförs i en annan medlemsstat och som omfattas av den ordning som införts genom nämnda instruktion undantas från inkomstbeskattning.

- 30 Det ska erinras om att varje person som utför verkligt och faktiskt arbete, med undantag av arbete som utförs i så liten omfattning att det framstår som marginellt och sidoordnat, ska betraktas som en arbetstagare. Kännetecknet för ett anställningsförhållande är enligt domstolens praxis att en person under en viss tid mot ersättning utför arbete åt en annan person under dennes ledning (se, bland annat, dom av den 3 juli 1986 i mål 66/85, Lawrie-Blum, REG 1986, s. 2121, punkt 17, svensk specialutgåva, volym 8, s. 661, av den 23 mars 2004 i mål C-138/02, Collins, REG 2004, s. I-2703, punkt 26, och av den 7 september 2004 i mål C-456/02, Trojani, REG 2004, s. I-7573, punkt 15).
- 31 Det ska vidare påpekas att det i artikel 57 första stycket FEUF föreskrivs att som tjänster i fördragets mening ska anses prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för kapital, varor eller personer. Av domstolens praxis framgår dessutom att bestämmelserna om frihet att tillhandahålla tjänster avser arbete som utförs av självständiga tillhandahållare av tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 1997 C-398/95, SETTG, REG 1997, s. I-3091, punkt 7).
- 32 Av det sagda följer att fördragets bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare omfattar en lagstiftning avseende beskattningen av en anställd som mot ersättning utför arbete åt, och under ledning av, en arbetsgivare och som alltså befinner sig i ett anställningsförhållande kännetecknat av att den anställde har en underordnad ställning och av att ersättning betalas som vederlag för det utförda arbetet, såsom – med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning – det nu aktuella.
- 33 Om det antas att en sådan lagstiftning medför sådana inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster för arbetsgivare med hemvist i en medlemsstat som dem som den hänskjutande domstolen eller makarna Petersen har anfört, bestående i en gynnsammare behandling av arbetsgivare med hemvist i landet jämfört med arbetsgivare med hemvist i en annan medlemsstat när det gäller anställning av kvalificerad personal som kan sändas ut inom ramen för utvecklingsbistandsprojekt i en annan stat, så är sådana verkningar en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för den fria rörligheten för arbetstagare och motiverar alltså inte någon fristående prövning med avseende på artikel 56 FEUF.
- Tillämpligheten av artikel 45 FEUF
- 34 Det ska erinras om att varje medborgare i Europeiska unionen, som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet för arbetstagare och som har förvärvsarbetat i en annan medlemsstat, oavsett bosättningsort och nationalitet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 45 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot, REG 2002, s. I-11819, punkt 76 och där angiven praxis).
- 35 Av fast rättspraxis följer även att alla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för medborgarna inom unionen att utöva all slags yrkesverksamhet inom hela unionen och att förhindra åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (dom av den 7 juli 1992 i mål C-370/90, Singh, REG 1992, s. I-4265, punkt 16, svensk specialutgåva, volym 13, s. 19, av den 26 januari 1999 i mål C-18/95, Terhoeve, REG 1999, s. I-345, punkt 37, och domen i det ovannämnda målet de Groot, punkt 77).
- 36 Även om reglerna om fri rörlighet dessutom enligt sin lydelse särskilt syftar till att säkerställa en nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, förhindrar de även att ursprungsstaten hindrar friheten för en av sina medborgare att ta en anställning i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Terhoeve, punkterna 27–29, och de Groot, punkt 79).
- 37 I analogi härmed utgör bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare även ett förbud mot att en skattskyldig unionsmedborgares hemvistmedlemsstat hindrar vederbörande från att ta anställning och att arbeta i en annan medlemsstat, även i det fallet att sistnämnda stat är den i vilken personen med hemvist i förstnämnda stat är medborgare.

- 38 Den tyska regeringen har dock hävdad att artikel 45 FEUF inte kan åberopas i det nationella målet, eftersom Peter Petersen utförde det omtvistade arbetet i tredjeland och eftersom det inte föreligger något tillräckligt samband mellan de två aktuella medlemsstaternas territorier. När en anställd som på ett riktat sätt utför arbete inom ramen för utvecklingsbiståndet uteslutande i tredjeland, kan det vid tillämpningen av unionsrätten inte anses att denne samtidigt eller till och med huvudsakligen utför gränsöverskridande arbete inom unionen.
- 39 Domstolen erinrar i det avseendet om att den redan tidigare har preciserat att när ett mål avser en medborgare i en medlemsstat som är anställd av ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, omfattas ett sådant mål i princip av de unionsrättsliga bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 1984 i mål 273/83, Prodest, REG 1984, s. 3153, punkt 5).
- 40 Domstolen har även slagit fast att de unionsrättsliga bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare gäller vid en bedömning av samtliga rättsförhållanden, såvitt dessa förhållanden på grund antingen av den ort där de upprättats eller den ort där de har sina verkningar, kan hänföras till unionens territorium (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Prodest, punkt 6).
- 41 De unionsrättsliga bestämmelserna kan nämligen tillämpas på yrkesverksamhet utanför unionens territorium under förutsättning att arbetsförhållandet har ett tillräckligt nära samband med detta territorium (se, för ett liknande resonemang, bland annat domen i det ovannämnda målet Prodest, punkt 6, dom av den 27 september 1989 i mål 9/88, Lopes da Veiga, REG 1989, s. 2989, punkt 15, och av den 29 juni 1994 i mål C-60/93, Aldewereld, REG 1994, s. I-2991, punkt 14). Denna princip ska tolkas så, att den även omfattar de fall i vilka arbetsförhållandet har ett tillräckligt samband med en medlemsstats lagstiftning och följaktligen med de relevanta unionsrättsliga reglerna (dom av den 30 april 1996 i mål C-214/94, Boukhalfa, REG 1996, s. I-2253, punkt 15).
- 42 I ett fall som det i det nationella målet följer ett sådant samband av att en unionsmedborgare med hemvist i en medlemsstat har anställts av ett företag med hemvist i en annan medlemsstat för vilket vederbörande utför arbetet. Enligt Peter Petersen gäller vidare, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll på denna punkt, att anställningsavtalet med arbetsgivaren – här ett i Danmark beläget företag – har ingåtts i enlighet med dansk rätt. Som den tyska regeringen har påpekat gäller dessutom, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, att Peter Petersen omfattas av dansk socialförsäkring samt att det konto till vilket hans lön utbetalas också återfinns i den medlemsstaten.
- 43 De i föregående punkt angivna faktorerna för en anknytning till unionsrätten, vilka är tillräckliga för att Peter Petersen – i en sådan situation som den nu aktuella – ska kunna åberopa artikel 45 FEUF, rubbas inte av den omständigheten att han på ett riktat sätt uteslutande i ett tredjeland har utfört arbete inom ramen för utvecklingsbiståndet.

Huruvida det föreligger en inskränkning

- 44 Den möjlighet som föreskrivs i den i det nationella målet aktuella lagstiftningen för en skattskyldig med hemvist i landet att åtnjuta undantag från inkomstbeskattningen utgör en skattefördel.
- 45 Nämnda fördel beviljas endast när en skattskyldig med hemvist i Tyskland är anställd av en arbetsgivare med hemvist i denna medlemsstat, och inte när den skattskyldige är anställd av en arbetsgivare med hemvist i en annan medlemsstat.

- 46 Genom införandet av denna skillnad i behandling av anställdas inkomst beroende på var deras arbetsgivare har hemvist, kan den nämnda nationella lagstiftningen avhålla dessa anställda från att ta anställning hos en arbetsgivare med hemvist i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland, varför åtskillnaden utgör en inskränkning av den fria rörligheten för arbetstagare, som i princip är förbjuden enligt artikel 45 FEUF.
- 47 En bestämmelse som hindrar den fria rörligheten för arbetstagare kan endast tillåtas om den eftersträvar ett berättigat mål som är förenligt med fördraget och om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. I ett sådant fall fordras även att tillämpningen av en sådan bestämmelse är ägnad att säkerställa att målet i fråga uppnås och att denna tillämpning inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se dom av den 16 mars 2010 i mål C-325/08, *Olympique Lyonnais*, REU 2010, s. I-2177, punkt 38, och av den 8 november 2012 i mål C-461/11, *Radziejewski*, punkt 33).
- 48 Den tyska regeringen har gjort gällande att den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet för det första är motiverad av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll.
- 49 Enligt denna regering gäller för det första att det är svårt för tyska skattemyndigheter att, när arbetet utförs för ett subjekt som har sitt säte i en annan medlemsstat, kontrollera huruvida villkoren för ett eventuellt undantag från beskattning är uppfyllda, eftersom de inte kan ta direkt kontakt med de statliga myndigheter som administrerar utvecklingsbiståndet, något som däremot inte är fallet när subjektet har säte i Tyskland och verkar inom ramen för tyskt offentligt utvecklingsstöd. För det andra kan inte de sekundärrättsliga bestämmelserna om administrativt samarbete på skatteområdet åberopas när det rör sig om kontroller som ska utföras i tredjeländer.
- 50 Domstolen har i detta hänseende redan slagit fast att behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en begränsning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget (se, bland annat, dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, *A*, REG 2007, s. I-11531, punkt 55, och av den 5 juli 2012 i mål C-318/10, *SIAT*, punkt 36).
- 51 En medlemsstat kan dock inte åberopa att det saknas möjlighet att begära handräckning från en annan medlemsstat i samband med en utredning eller insamling av information som sker i syfte att motivera nekandet av en skattefördel. Det finns nämligen inte något som hindrar de berörda skattemyndigheterna från att kräva av den skattskyldige att denne företer den bevisning som myndigheterna anser är nödvändig för ett korrekt påförande av berörda skatter och avgifter samt, i förekommande fall, nekar undantag från beskattning om denna bevisning inte företes (se dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, *ELISA*, REG 2007, s. I-8251, punkt 95).
- 52 Det kan a priori inte uteslutas att den skattskyldige förmår tillhandahålla relevant bevisning som gör det möjligt för skattemyndigheterna i den medlemsstat där beskattningen sker att på ett klart och precist sätt kontrollera att den skattskyldige uppfyller kraven för att åtnjuta den aktuella skattefördelen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, *Baxter m.fl.*, REG 1999, s. I-4809, punkt 20, av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, *Laboratoires Fournier*, REG 2005, s. I-2057, punkt 25, samt domarna i de ovannämnda målen *ELISA*, punkt 96, och *A*, punkt 59).
- 53 Det framgår i det nationella målet av Finansministeriets instruktion, bland annat av avsnitt VI som innehåller förfaranderegler, att den skattskyldige, för att åtnjuta den i det nationella målet aktuella skattefördelen, ska förse den behöriga myndigheten med erforderligt underlag som visar att villkoren för beviljande av undantaget från beskattning är uppfyllda. Det är den anställde som ska styrka att arbetsgivaren har hemvist i Tyskland, att denne bedriver verksamhet inom ramen för utvecklingsbiståndet samt att han själv har ett anställningsavtal som avser arbete för en oavbruten tid på minst tre månader i en stat med vilken Förbundsrepubliken Tyskland inte undertecknat något avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

- 54 I motsats till vad den tyska regeringen har förordat tycks det inte enligt den nationella lagstiftningen krävas någon kontroll vid de myndigheter som administrerar utvecklingsbiståndet, oavsett om det är en tysk myndighet eller en myndighet i en annan medlemsstat, som skulle kunna innebära svårigheter för de tyska skattemyndigheterna.
- 55 Domstolen har visserligen slagit fast att när det i nationell lagstiftning uppställs vissa villkor för att en skattefördel ska beviljas, och en kontroll av huruvida dessa villkor är uppfyllda endast kan ske genom att upplysningar erhålls från myndigheterna i ett tredjeland, har en medlemsstat i princip skäl att inte bevilja skattefördelen, om det visar sig omöjligt att få dessa upplysningar från nämnda myndigheter, särskilt på grund av att det inte finns någon avtalsmässig skyldighet för de utländska myndigheterna att lämna ut dem (domen i det ovannämnda målet A, punkt 63, och dom av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche, REG 2009, s. I-359, punkt 70). Det samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter som inrättas genom rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) och rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, s. 1), existerar inte mellan medlemsstaternas myndigheter och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, såvida inte detta land gjort ett åtagande om ömsesidigt bistånd (dom av den 19 juli 2012 i mål C-48/11, A, punkt 35).
- 56 Det framgår emellertid av Finansministeriets instruktion att det inte är nödvändigt att bevisa att det arbete som utförts i tredjeland är föremål för en beskattning som motsvarar den tyska inkomstskatten.
- 57 Enligt lagstiftningen i det nationella målet tycks det alltså inte vara en förutsättning för att en skattefördel ska beviljas att sådana villkor är uppfyllda, vilkas iakttagande endast kan kontrolleras genom inhämtande av upplysningar från behöriga myndigheter i tredjeland.
- 58 Härav följer att den i det nationella målet aktuella inskränkningen inte kan motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll.
- 59 Den tyska regeringen har för det andra gjort gällande att den skattefördel som föreskrivs i den i det nationella målet aktuella lagstiftningen har utvecklingspolitiska syften eftersom den ger organisationerna för utvecklingsbistånd en möjlighet till lägre lönekostnader. Enligt nämnda regering måste medlemsstaterna ha frihet att genom skattefördelar på ett riktat sätt främja verksamhet inom varje medlemsstats offentliga utvecklingssamarbete utifrån sina egna prioriteringar. Det skatteincitament som införts genom den i det nationella målet aktuella lagstiftningen krävs för uppnåendet av dessa syften och Förbundsrepubliken Tyskland skulle inte ha tillräckliga medel för att uppfylla sina egna åtaganden om den även skulle behöva främja verksamheten i organisationer med säte i andra medlemsstater.
- 60 Domstolen nöjer sig i det hänseendet med att konstatera att den fråga som den erhållit från den hänskjutande domstolen enbart avser kravet på att företaget ska ha hemvist i Tyskland.
- 61 Den tyska regeringen har inte med sina argument avseende fullföljandet av syftena med den tyska utvecklingspolitiken förklarat varför endast företag med hemvist i Tyskland kan anses kapabla att bedriva den verksamhet som är ämnad att uppnå nämnda syften.
- 62 Under dessa förhållanden ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken inkomst av tjänst om uppbärs av en obegränsat skattskyldig person med hemvist i denna medlemsstat undantas från inkomstbeskattning när arbetsgivaren har hemvist i nämnda medlemsstat, men inte när arbetsgivaren har hemvist i en annan medlemsstat.

Rättegångskostnader

- 63 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 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken inkomst av tjänst som uppbärs av en obegränsat skattskyldig person med hemvist i denna medlemsstat undantas från inkomstbeskattning när arbetsgivaren har hemvist i nämnda medlemsstat, men inte när arbetsgivaren har hemvist i en annan medlemsstat.

Underskrifter