

WERNER

DOMSTOLENS DOM

26. januar 1993 \*

I sag C-112/91,

angående en anmodning, som Finanzgericht Köln (Forbundsrepublikken Tyskland) i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

**Hans Werner**

mod

**Finanzamt Aachen-Innenstadt,**

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikel 7 og 52,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, O. Due, afdelingsformændene C.N. Kakouris, G.C. Rodríguez Iglesias, M. Zuleeg og J.L. Murray samt dommerne G.F. Mancini, R. Joliet, F.A. Schockweiler, J.C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse, M. Diez de Velasco, P.J.G. Kapteyn og D.A.O. Edward,

generaladvokat: M. Darmon

justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Hans Werner ved Steuerberater Wolfgang Kaerfer

\* Processprog: tysk.

- Finanzamt Aachen-Innenstadt ved Regieringsdirektor Hermann Kersten, som befuldmægtiget
  
- den belgiske regering ved directeur général R. Verhoeven, Finansministeriet, som befuldmægtiget
  
- den tyske regering ved Ministerialrat Ernst Röder og Regieringsdirektor Joachim Karl, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede
  
- den franske regering ved directeur-adjoint des affaires juridiques Edwige Belliard og secrétaire adjoint principal Géraud de Bergues, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede
  
- den italienske regering ved professor Luigi Ferrari Bravo, chef for Servizio del contenzioso diplomatico, Udenrigsministeriet, bistået af avvocato dello Stato Pier Giorgio Ferri
  
- den portugisiske regering ved Director dos Serviços de Assuntos Jurídicos da Direcção Geral das Comunidades Europeias Luís Inez Fernandes, António Goucha Soares, Serviço de Assuntos Jurídicos da Direcção Geral das Comunidades Europeias, og Maria Margarida Mesquita Palha, Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças, som befuldmægtigede
  
- Det Forenede Kongerige ved Barrister Christopher Vajda og John Collins, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget
  
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved ledende juridisk konsulent Henri Étienne, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at Hans Werner ved W. Kaefer og advokat Saß, München, Finanzamt Aachen-Innenstadt, den tyske, franske, italienske og portugisiske regering samt Det Forenede Kongerige og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 19. maj 1992,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 6. oktober 1992,

afsagt følgende

### Dom

- 1 Ved kendelse af 10. januar 1991 indgået til Domstolen den 15. april 1991 har Finanzgericht Köln (Forbundsrepublikken Tyskland) i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt tre spørgsmål vedrørende fortolkningen af traktatens bestemmelser om etableringsretten og forbuddet mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet med henblik på at kunne tage stilling til, om den nationale lovgivning om indkomst- og formueskat, hvorefter skattepligtige behandles forskelligt, afhængigt af, om de har bopæl i Forbundsrepublikken, er forenelige med fællesskabsretten.
- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under sag mellem Hans Werner og Finanzamt Aachen-Innenstadt vedrørende betingelserne for skattepligt, således som de er fastlagt i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) og Vermögensteuergesetz (lov om formueskat).

- 3 I henhold til § 1, stk. 1, første punktum, i Einkommensteuergesetz er fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Forbundsrepublikken Tyskland, skattepligtige af alle deres indtægter. Derimod er fysiske personer, der ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, i henhold til § 1, stk. 4, kun skattepligtige af den del af deres indkomst, der oppebæres i Tyskland. Til denne indenlandske indkomst regnes i henhold til § 49, stk. 1, nr. 3, bl.a. indkomst fra selvstændig virksomhed, der udøves eller er udøvet i Tyskland. Med hensyn til ubegrænset skattepligtige gælder der en gunstigere skattetabel, den såkaldte »Splitting-Tarif«, for ægtefæller. Endvidere kan disse skattepligtige fradrage visse udgifter i deres skattepligtige indkomst, bl.a. bidrag til syge-, ulykkes- og ansvarsforsikring, alderdoms- og arbejdsløshedsforsikring, underholdsbidrag, en del af indskud på boligopsparingsordninger, kirkeskat, visse udgifter til erhvervsmæssig uddannelse osv. Disse fradrag indrømmes ikke personer, der kun er begrænset skattepligtige. Endvidere gælder der andre skattesatser for dem.
- 4 Der findes tilsvarende bestemmelser i Vermögensteuergesetz. Ifølge denne lov indrømmes der således ubegrænset skattepligtige visse særlige fradrag, når ægtefællerne sambeskattes, eller når børn beskattes sammen med en af dem. Disse fordele indrømmes ikke begrænset skattepligtige.
- 5 Hans Werner, som er tysk statsborger, har siden 1961 haft bopæl sammen med sin ægtefælle i Nederlandene. Det fremgår af parternes indlæg, at han har de eksamensbeviser og kvalifikationer, der efter tysk lovgivning kræves, for at han kan virke som tandlæge. Indtil oktober 1981 var han ansat som tandlæge i en tandlægeklinik i Aachen (Forbundsrepublikken Tyskland). Herefter etablerede han sig som selvstændig tandlæge, ligeledes i Aachen. Hans Werner's indkomst hidrører udelukkende fra denne virksomhed.

6 Ved skatteansættelsen for 1982 anså Finanzamt Aachen-Innenstadt Hans Werner for begrænset skattepligtig af hans indkomst og formue, idet han ikke havde bopæl i Tyskland.

7 Hans Werner, som ønskede, at den såkaldte »Splitting-Tarif« blev anvendt ved beskatningen af hans indkomst, og at opnå fradrag ved beskatningen af formuen, indgav klager til Finanzamt Aachen-Innenstadt for så vidt angår de to skatteansættelser. Han anførte, at den tyske skattelovgivning er i strid med traktatens artikel 52. Finanzamt afslog klagerne, og Werner indbragte herefter sagen for Finanzgericht Köln.

8 Finanzgericht har fundet det nødvendigt at forelægge tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af traktatens artikel 7 og 52. Spørgsmålene lyder således:

»1) Indeholder EØF-traktatens artikel 52 kun et krav om national behandling af EF-udlændinge, eller indebærer bestemmelsen samtidig et forbud mod indskrænkninger i etableringsfriheden?

2) Såfremt EØF-traktatens artikel 52 indeholder et forbud mod indskrænkninger i etableringsfriheden, er det da i strid med dette forbud, at der er skattemæssige ulemper forbundet med, at

en skattepligtig har bopæl i en af De Europæiske Fællesskabers medlemsstater (Kongeriget Nederlandene) og

udelukkende eller næsten udelukkende (for mere end 90%'s vedkommende) oppebærer skattepligtig indkomst i en anden medlemsstat (Forbundsrepublikken Tyskland), henholdsvis dér har formue, som er undergivet

formuebeskatning, fordi han har etableret sig i denne stat og dér udøver selvstændig erhvervsvirksomhed?

Skal den medlemsstat, hvori en skattepligtig udøver selvstændig erhvervsvirksomhed, i konsekvens heraf behandle vedkommende som skattemæssigt hjemmehørende dér?

- 3) Er det i strid med forbuddet mod indirekte forskelsbehandling i EØF-traktatens artikel 7, at en tysk statsborger — hvis situation er som beskrevet i spørgsmål 2 — i henhold til reglerne om national, begrænset skattepligt beskattes væsentlig hårdere end en i Forbundsrepublikken hjemmehørende, ubegrænset skattepligtig person, hvis situation i øvrigt er den samme?»
- 9) Hvad nærmere angår hovedsagens faktiske omstændigheder, de relevante bestemmelser og de for Domstolen indgivne indlæg henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

### Etableringsretten

- 10) Det fremgår af sagens akter, at Finanzgericht Köln med det første og andet spørgsmål i det væsentlige ønsker oplyst, om traktatens artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat beskatter egne statsborgere, som udøver deres erhvervmæssige virksomhed på dens område, og som dér oppebærer hele eller næsten hele deres indkomst eller dér har hele eller næsten hele deres formue, hårdere, når de ikke har bopæl i medlemsstaten, end når de har bopæl dér.
- 11) Den forelæggende ret har anført, at den på grund af Domstolens praksis er i tvivl om, hvorvidt det er foreneligt med artikel 52, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende efter Einkommensteuergesetz og Vermögensteuergesetz skattemæssigt behandles forskelligt. Retten har for det første henvist til dom af 7. februar 1979 (sag 115/78, Knoors, Sml. s. 399) og har på grundlag heraf anført, at da Hans

Werner har etableret sig i et andet land end det, han bor i, befinder han sig i samme situation som enhver anden, der er omfattet af de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder. Med henvisning til dom af 8. maj 1990 (sag C-175/88, Biehl, Sml. s. 1779) har retten anført, at det er en indskrænkning i etableringsfriheden, således som denne er fastslået i traktatens artikel 52, at visse personer berøves skattemæssige fordele. Endelig har den forelæggende ret anført, at forskelsbehandling ved udøvelsen af de ved EØF-traktaten sikrede rettigheder ifølge dom af 28. januar 1986 (sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273) ikke kan være begrundet i, at skattelovgivningerne ikke er harmoniseret, eller at forskelsbehandlingen beror på en aftale, der er indgået med en anden medlemsstat, som i det foreliggende tilfælde overenskomsten af 16. juni 1959 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Nederlandene »zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete« (Bundesgesetzblatt 1960 II, s. 1781 (dobbeltbeskatningsoverenskomst)).

- 12 Det bemærkes indledningsvis, at der er væsentlig forskel mellem de omstændigheder, som lå til grund for de nævnte domme, og de omstændigheder, der i dette tilfælde foreligger i hovedsagen.
- 13 For det første henvises til, at i modsætning til Knoors, der var nederlandsk statsborger, og som ønskede at etablere sig i Nederlandene på grundlag af de erhvervmæssige kvalifikationer, han havde opnået i en anden medlemsstat, nemlig Belgien, ønsker Hans Werner, der er tysk statsborger, at etablere sig i sit oprindelsesland på grundlag af erhvervmæssige kvalifikationer og erfaringer, som han har erhvervet dér.
- 14 Endvidere er det tilfælde, der foreligger i hovedsagen, væsentligt forskelligt fra det, Domstolen skulle tage stilling i Biehl-sagen. Biehl, der var tysk statsborger, var undergivet den luxembourgske skattelovgivning, hvorefter en eventuel tilbagebetaling af overskydende skat var betinget af fast bopæl på Storhertugdømmet Luxembourgs område, og denne lovgivning var således særlig ugunstig for skatteydere fra andre medlemsstater. Hans Werner har derimod som tysk statsborger hele tiden været undergivet lovgivningen i den stat, hvor han er statsborger.

15 Endelig er de omstændigheder, som forelå i den nævnte sag Kommissionen mod Frankrig, også forskellige. Baggrunden for denne sag var, at der på selskaber anvendtes forskellige skatteregler afhængigt af, om de havde hjemsted i Frankrig eller en anden medlemsstat, med det resultat, at selskaberne i sidstnævnte tilfælde blev stillet ringere end selskaber hjemmehørende i Frankrig. I henhold til traktatens artikel 58 ligestilles selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, for så vidt angår anvendelsen af bestemmelserne i kapitlet vedrørende etableringsretten, med personer, der er statsborgere i medlemsstaterne. Som Domstolen bemærkede i denne dom (præmis 18), svarer hjemstedet i ovennævnte forstand til fysiske personers nationalitet. Afgørende for den særlige skattemæssige behandling i den af Hans Werner anfægtede lovgivning er imidlertid ikke fysiske personers nationalitet, men deres bopæl.

16 Det må understreges, at Hans Werner er tysk statsborger, at han har erhvervet sine eksamensbeviser og erhvervsmæssige kvalifikationer i Tyskland, at han altid har udøvet sin erhvervsmæssige virksomhed i dette land, og at han er undergivet tysk skattelovgivning. Det eneste punkt, hvor Werner ikke kun har tilknytning til Tyskland, er, at han har bopæl i en anden medlemsstat end den stat, hvor han udøver sin erhvervsmæssige virksomhed.

17 Spørgsmålene må herefter besvares med, at EØF-traktatens artikel 52 ikke er til hinder for, at en medlemsstat beskatter egne statsborgere, som udøver deres erhvervsmæssige virksomhed på dens område, og som dér oppebærer hele eller næsten hele deres indkomst eller dér har hele eller næsten hele deres formue, hårdere, når de ikke har bopæl i medlemsstaten, end når de har bopæl dér.

## Forskelsbehandling

18 Med det tredje spørgsmål ønsker Finanzgericht Köln oplyst, om traktatens artikel 7 er til hinder for, at en medlemsstat beskatter statsborgere, der udøver erhvervsmæssig virksomhed på dens område, hårdere, når de ikke har bopæl i denne stat, end når de har bopæl dér.



- 19 Det fremgår bl.a. af artikel 7, at inden for traktatens anvendelsesområde og med forbehold af dennes særlige bestemmelser er al forskelsbehandling, der udøves på grundlag af nationalitet, forbudt.
- 20 Som Domstolen fastslog i dom af 9. juni 1977 (sag 90/76, Van Ameyde, Sml. s. 1091, præmis 27), garanteres ved traktatens artikel 52 med hensyn til etableringsretten gennemførelsen af det i artikel 7 fastsatte princip, og når en lovgivning er i overensstemmelse med artikel 52, er den således også i overensstemmelse med artikel 7.

### Sagens omkostninger

- 21 De udgifter, der er afholdt af den belgiske, tyske, franske, italienske og portugisiske regering samt Det Forenede Kongerige og Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

### DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Köln ved kendelse af 10. januar 1991, for ret:

EØF-traktatens artikel 52 er ikke til hinder for, at en medlemsstat beskatter egne statsborgere, som udøver deres erhvervsmæssige virksomhed på dens område, og som dér oppebærer hele eller næsten hele deres indkomst eller dér

har hele eller næsten hele deres formue, hårdere, når de ikke har bopæl i medlemsstaten, end når de har bopæl dér.

Due	Kakouris	Rodríguez Iglesias	Zuleeg	Murray
	Mancini	Joliet	Schockweiler	
Moitinho de Almeida	Grévisse	Diez de Velasco	Kapteyn	Edward

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 26. januar 1993.

J.-G. Giraud  
Justitssekretær

O. Due  
Præsident