

DOMSTOLENS DOM
av den 26 januari 1993*

I mål C-112/91

har Finanzgericht Köln (Förbundsrepubliken Tyskland) till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Hans Werner

och

Finanzamt Aachen-Innenstadt.

Begäran avser tolkningen av artiklarna 7 och 52 i EEG-fördraget.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden O. Due, avdelningsordförandena C. N. Kakouris, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Zuleeg, J. L. Murray samt domarna G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse, M. Díez de Velasco, P. J. G. Kapteyn och D. A. O. Edward,

generaladvokat: M. Darmon,

justitiesekreterare: H. A. Rühl, avdelningsdirektör,

som beaktat de skriftliga yttrandena från

— Hans Werner, genom skatterådgivaren Wolfgang Kaefer,

* Rättegångsspråk: tyska.

- Finanzamt Aachen-Innenstadt, genom Hermann Kersten, Regierungsdirektor, i egenskap av ombud,
- den belgiska regeringen, genom R. Verhoeven, generaldirektör vid finansministeriet, i egenskap av ombud,
- den tyska regeringen, genom Ernst Röder, Ministerialrat, förbundsekonoministeriet, och Joachim Karl, Regierungsdirektor, vid samma ministerium, båda i egenskap av ombud,
- den franska regeringen, genom Edwige Belliard, directeur-adjoint, utrikesministeriets rättsavdelning, och Gérard de Bergues, secrétaire adjoint principal, vid samma ministerium, båda i egenskap av ombud,
- den italienska regeringen, genom professorn Luigi Ferrari Bravo, chef för utrikesministeriets avdelning för diplomatiska tvister, i egenskap av ombud, biträdd av Pier Giorgio Ferri, avvocato dello Stato,
- den portugisiska regeringen, genom Luís Inez Fernandes, direktör för den juridiska sektionen vid direktoratet för frågor om Europeiska gemenskaperna, António Goucha Soares, vid samma avdelning, och Maria Margarida Mesquita Palha, jurist vid Centret för skattestudier vid finansministeriet, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom Christopher Vajda, barrister, och John Collins, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske chefsrådgivaren Henri Étienne, i egenskap av ombud,

som beaktat förhandlingsrapporten,

som hört de muntliga yttrandena, avgivna vid sammanträde den 19 maj 1992, av Hans Werner, genom Wolfgang Kaefer och advokaten Saß, München, av Finanzamt Aachen-Innenstadt, av den tyska, franska, italienska respektive portugisiska regeringen, av Förenade kungarikets regering och av kommissionen, och

som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträde den 6 oktober 1992,

meddelar följande

dom

- 1 Genom beslut av den 10 januari 1991, som inkom till domstolens kansli den 15 april 1991, har Finanzgericht Köln (Förbundsrepubliken Tyskland), i enlighet med artikel 177 i EEG-fördraget, ställt tre frågor om tolkningen av bestämmelserna i EEG-fördraget om etableringsrätten och förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet, för att kunna bedöma huruvida två nationella lagar om inkomstskatt och förmögenhetsskatt, enligt vilka skattebetalare behandlas olika beroende på om de är bosatta inom eller utanför det nationella territoriet, är förenliga med gemenskapsrätten.
- 2 Dessa frågor har uppkommit inom ramen för en tvist mellan Hans Werner och Finanzamt Aachen-Innenstadt (skatteförvaltningen i Aachen) angående villkoren för skattskyldighet enligt dels Einkommensteuergesetz (lag om inkomstskatt), dels Vermögensteuergesetz (lag om förmögenhetsskatt).
- 3 Enligt artikel 1.1 punkt 1 i Einkommensteuergesetz är de fysiska personer som är bosatta i Förbundsrepubliken Tyskland eller stadigvarande uppehåller sig där, skattskyldiga där för hela sin inkomst. Enligt artikel 1.4 är däremot de fysiska personer som varken är bosatta i Tyskland eller stadigvarande uppehåller sig där, skattskyldiga där endast för den del av inkomsten som de tjänar i Tyskland. Enligt artikel 49.1 punkt 3 räknas till dessa inkomster av tyskt ursprung bland annat sådana som härrör från verksamhet som egenföretagare som utövas eller har utövats i Tyskland. Inom ramen för den oinskränkta skattskyldigheten tillämpas en förmånlig skatteskala för gifta par, kallad "Splitting-Tarif". Dessutom får de skattskyldiga göra avdrag för vissa kostnader från sin beskattningsbara inkomst, bland annat för avgifter till sjuk-, olycks- och ansvarsförsäkring, till det lagstadgade systemet för ålderspensions- och arbetslöshetsförsäkringar, underhållsbidrag, en del av det belopp som satts in för bosparande, kyrkoskatt och vissa kostnader för yrkesutbildning. Dessa avdrag vägras personer som endast är inskränkt skattskyldiga. För dessa personer gäller dessutom andra skattesatser.
- 4 Liknande bestämmelser förekommer i Vermögensteuergesetz. Denna lag föreskriver särskilda avdrag för oinskränkt skattskyldiga, särskilt när makar sambeskattas eller när barn sambeskattas med en av dem. Dessa avdrag vägras personer som endast är inskränkt skattskyldiga.

5 Hans Werner är tysk medborgare och bor sedan 1961 tillsammans med sin fru i Nederländerna. Det framgår av parternas yttranden att han innehar de examensbevis och kvalifikationer som krävs enligt tysk lagstiftning för att utöva tandläkaryrket. Till oktober 1981 arbetade han som anställd tandläkare vid en tandläkarpraktik i Aachen (Förbundsrepubliken Tyskland). Därefter etablerade han egen verksamhet som tandläkare, fortfarande i Aachen. Hans inkomster härrör uteslutande från denna verksamhet.

6 Vid fastställandet av skatten för beskattningsår 1982 betraktade Finanzamt Aachen-Innenstadt Hans Werner som inskränkt skattskyldig när det gällde inkomstskatt och förmögenhetsskatt eftersom han inte var bosatt i Tyskland.

7 Hans Werner, som ansåg sig vara berättigad till "Splitting-Tarif" inom ramen för inkomstskatten och till avdrag inom ramen för förmögenhetsskatten, överklagade dessa båda skattebeslut till Finanzgericht Aachen-Innenstadt. Han gjorde gällande att den tyska skattelagstiftningen stred mot artikel 52 i fördraget. Hans överklaganden avslogs av Finanzamt. Det är mot bakgrund av detta som han överklagade till Finanzgericht Köln.

8 Den domstolen ansåg det nödvändigt att ställa tre frågor om tolkningen av artiklarna 7 och 52 i fördraget. Dessa frågor lyder enligt följande:

- "1. Är räckvidden av artikel 52 i EEG-fördraget begränsad på grund av kravet på nationell behandling av gemenskapsmedborgare eller innebär artikeln samtidigt ett förbud mot inskränkningar i etableringsfriheten?
2. För det fall artikel 52 i EEG-fördraget förbjuder inskränkningar i etableringsfriheten, strider det då mot detta förbud att det föreligger skattemässiga nackdelar som beror på att en skattskyldig är bosatt i en av Europeiska gemenskapernas medlemsstater (Nederländerna) och förvärfvar hela eller nästan hela (dvs. över 90 %) av sin beskattningsbara inkomst i en annan medlemsstat (Förbundsrepubliken Tyskland) eller där har hela eller nästan hela sin beskattningsbara förmögenhet, eftersom han har etablerat sig yrkesmässigt i den sistnämnda staten och där utövar verksamhet som egenföretagare?

Måste den medlemsstat, i vilken skattebetalaren utövar sin verksamhet som egenföretagare, följaktligen behandla den personen som en skattebetalare som är bosatt där?

3. Strider det mot förbudet mot indirekt diskriminering i artikel 7 i EEG-fördraget att, på grundval av bestämmelserna i nationell rätt om inskränkt skattskyldighet, beskatta en tysk medborgare – som befinner sig i en sådan situation som den som beskrivs i punkt 2 ovan – betydligt hårdare än en i Tyskland hemmahörande oinskränkt skattskyldig person, om situationen i övrigt är densamma?”
- 9 För en utförligare redogörelse för omständigheterna i tvisten, rättegångens förlopp och de till domstolen ingivna yttrandena hänvisas till förhandlingsrapporten. Handlingarna i målet i dessa delar återges i det följande endast i den mån domstolens argumentation kräver det.

Etableringsrätten

- 10 Av handlingarna i målet framgår att Finanzgericht Köln med sin första och andra fråga i huvudsak vill veta om artikel 52 i fördraget utgör hinder för att en medlemsstat beskattar egna medborgare, som utövar sin yrkesverksamhet inom dess territorium och som där uppbär hela eller nästan hela sin inkomst eller där har hela eller nästan hela sin förmögenhet, hårdare om de inte är bosatta i den staten än om de är bosatta där.
- 11 Den nationella domstolen har med anledning av detta förklarat att EG-domstolens rättspraxis har gett upphov till osäkerhet huruvida den olika behandling i skattehänseende som Einkommensteuergesetz och Vermögensteuergesetz innebär för bosatta och icke bosatta är förenlig med artikel 52. I detta sammanhang har den först och främst hänvisat till domen av den 7 februari 1979 i mål 115/78 Knoors (Rec. s. 399) och påpekat att Hans Werner, eftersom han är etablerad i ett annat land än i det där han är bosatt, befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för alla andra personer som omfattas av de rättigheter och friheter som garanteras genom fördraget. Med hänvisning till domen av den 8 maj 1990 i mål C-175/88 Biehl (Rec. s. I-1779) har den vidare förklarat att den anser att förvägran av skattemässiga fördelar inskränker den etableringsfrihet som fastställs i artikel 52. Slutligen har den påpekat att enligt domen av den 28 januari 1986 i mål 270/83 Kommissionen mot Frankrike (Rec. s. 273) kan olika behandling vid utövandet av de rättigheter som följer av fördraget varken rättfärdigas av avsaknaden av harmoniserade lagbestämmelser på skatteområdet eller av iakttagandet av ett avtal som ingåtts med en annan medlemsstat, såsom i det förevarande fallet, konventionen av den 16 juni

1959 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Nederländerna för att undvika dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet samt vissa andra skatter och för att reglera vissa andra frågor inom skatteområdet (Bundesgesetzblatt 1960, II, s. 1781).

- 12 Inledningsvis finns det anledning att notera de väsentliga skillnaderna mellan de omständigheter som låg till grund för nämnda rättspraxis och de som föreligger i målet vid den nationella domstolen.
- 13 För det första, till skillnad från Knoors – som var nederländsk medborgare och som hade för avsikt att etablera sig i Nederländerna på grundval av de yrkeskvalifikationer han hade förvärvat i en annan medlemsstat, i det fallet Belgien – så är Hans Werner tysk medborgare och har etablerat sig i sin ursprungsstat på grundval av de yrkesmässiga kvalifikationer och den yrkeserfarenhet som han har förvärvat i den staten.
- 14 För det andra skiljer sig målet vid den nationella domstolen dessutom från det som domstolen hade att avgöra i det ovan nämnda målet Biehl. Biehl var nämligen tysk medborgare och blev föremål för tillämpning av luxemburgsk skattelagstiftning enligt vilken en eventuell återbäring av överskjutande skatt krävde permanent bosättning inom Storhertigdömet Luxemburgs territorium och därför var till nackdel främst för de skattskyldiga som var medborgare i andra medlemsstater, medan Hans Werner är tysk medborgare och har hela tiden varit föremål för tillämpning av lagstiftningen i den stat i vilken han är medborgare.
- 15 Slutligen skiljer sig även de omständigheter som låg till grund för domen i ovannämnda mål Kommissionen mot Frankrike. Det målet rörde nämligen tillämpningen av olika skatteregler på bolag, beroende på om de hade sitt säte i Frankrike eller i en annan medlemsstat, vilket medförde att de sistnämnda fick en mindre förmånlig behandling än de bolag som var etablerade i Frankrike. I enlighet med artikel 58 i fördraget skall bolag som bildas i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, vid tillämpningen av bestämmelserna i kapitlet om etableringsrätt, likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna. I detta sammanhang, vilket domstolen fastslog i den domen (punkt 18), motsvarar bolagets säte i ovannämnda mening fysiska personers medborgarskap. Emellertid är kriteriet för den olika skattemässiga behandling som föreskrivs i den av Hans Werner angripna lagstiftningen inte fysiska personers medborgarskap utan deras bosättning.

- 16 Det skall framhåvas att Hans Werner är tysk medborgare, att han har förvärvat sina examensbevis och yrkesmässiga kvalifikationer i Tyskland, att han alltid har utövat sin yrkesverksamhet i detta land och att tysk skattelagstiftning tillämpas på honom. Den enda omständigheten som inte helt och hållet hör till det nationella planet är det faktum att han är bosatt i en annan medlemsstat än den i vilken han utövar sin yrkesverksamhet.
- 17 Följaktligen skall den nationella domstolens frågor besvaras enligt följande. Artikel 52 i EEG-fördraget utgör inte hinder för att en medlemsstat beskattar de egna medborgare, som utövar sin yrkesverksamhet inom den statens territorium och som där uppstår hela eller nästan hela sin inkomst eller som där har hela eller nästan hela sin förmögenhet, hårdare om de inte är bosatta i den staten än om de är bosatta där.

Diskriminering

- 18 Finanzgericht i Kölns tredje fråga går ut på att utröna om artikel 7 i fördraget utgör hinder för att en medlemsstat beskattar de egna medborgare som utövar yrkesverksamhet på dess territorium hårdare om de inte är bosatta i den staten än om de är bosatta där.
- 19 I detta avseende föreskriver artikel 7 bland annat att inom fördragets tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.
- 20 Såsom domstolen fastslog i domen av den 9 juni 1977 i mål 90/76 Van Ameyde, punkt 27 (Rec. s. 1091) garanterar artikel 52 i fördraget, på etableringsrättens område, genomförandet av den i artikel 7 i fördraget fastställda principen. Av detta följer att om en reglering är förenlig med artikel 52 så är den också förenlig med artikel 7.

Rättegångskostnader

- 21 De kostnader som har förorsakats den belgiska, tyska, franska, italienska respektive portugisiska regeringen, Förenade kungarikets regering och

kommissionen, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

– angående de frågor som genom beslut av den 10 januari 1991 förts vidare av Finanzgericht Köln – följande dom:

Artikel 52 i EEG-fördraget utgör inte hinder för att en medlemsstat beskattar de egna medborgare, som utövar sin yrkesverksamhet inom den statens territorium och som där uppbär hela eller nästan hela sin inkomst eller som där har hela eller nästan hela sin förmögenhet, hårdare om de inte är bosatta i den staten än om de är bosatta där.

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

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 26 januari 1993.

J.-G. Giraud
Justitiesekreterare

O. Due
Ordförande

