

Sag C-440/08

F. Gielen

mod

Staatssecretaris van Financiën

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden)

»Direkte skatter ? artikel 43 EF ? ikke-hjemmehørende skattepligtig person ? virksomhedsindehaver ? fradragsret for selvstændige erhvervsdrivende ? timekrav ? forskel mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige personer ? mulighed for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig«

Sammendrag af dom

Fri bevægelighed for personer – etableringsfrihed – skattelovgivning – indkomstskat

(Art. 49 TEUF)

Artikel 49 TEUF er til hinder for nationale retsfor skrifter, der for så vidt angår tildelingen af en skattefordel, såsom et fradrag for selvstændige erhvervsdrivende, som har præsteret et bestemt antal arbejdstimer i deres egenskab af virksomhedsindehavere, har en diskriminerende virkning for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, der med henblik på denne fordel ikke kan medregne arbejdstimer præsteret for et forretningssted beliggende i en anden medlemsstat, selv om disse skattepligtige personer med hensyn til denne fordel kan vælge den skatteordning, der gælder for hjemmehørende skattepligtige personer.

Disse nationale retsfor skrifter, der anvender et »timekrav« på en sådan måde, at ikke-hjemmehørende skattepligtige personer forhindres i at medregne arbejdstimer, som er præsteret i en anden medlemsstat, med henblik på at opnå en sådan skattefordel, risikerer således at ramme navnlig disse skattepligtige personer. Følgelig udgør sådanne retsfor skrifter en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet som omhandlet i artikel 49 TEUF. Dette resultat påvirkes ikke af den omstændighed, at ikke-hjemmehørende skattepligtige personer har mulighed for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig, således at de har et valg mellem at anvende en skatteordning, der er diskriminerende, eller den ordning, der gælder for hjemmehørende, eftersom en sådan valgmulighed ikke kan udelukke de diskriminerende virkninger af den første af disse to skatteordninger. Såfremt man anerkender, at valgmuligheden har en sådan neutraliserende virkning, vil konsekvensen blive den, at man lovliggør en skatteordning, der isoleret set fortsat er en tilsidesættelse af artikel 49 TEUF, fordi den er diskriminerende. Desuden er en national ordning, der begrænser etableringsfriheden, stadig lige uforenelig med EU-retten, uanset om anvendelsen heraf er fakultativ. Det følger heraf, at det valg, som den ikke-hjemmehørende skattepligtige person har i medfør af muligheden for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig, ikke har en neutraliserende virkning for den konstaterede forskelsbehandling.

(jf. præmis 48-55 og domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

18. marts 2010 (*)

»Direkte skatter ? artikel 43 EF ? ikke-hjemmehørende skattepligtig person ? virksomhedsindehaver ? fradragsret for selvstændige erhvervsdrivende ? timekrav ? forskel mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige personer ? mulighed for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig«

I sag C-440/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 12. september 2008, indgået til Domstolen den 6. oktober 2008, i sagen:

F. Gielen

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, som fungerende formand for Første Afdeling, og dommerne E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič (refererende dommer) og J.-J. Kasel,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. september 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

- F. Gielen ved belastingsadviseurs F.A. Engelen og S.C.W. Douma
- den nederlandske regering ved C. Wissels, C. ten Dam og M. Noort, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede
- den estiske regering ved L. Uibo, som befuldmægtiget

- den portugisiske regering ved C. Guerra Santos, L. Inez Fernandes og J. Menezes Leitão, som befuldmægtigede
- den svenske regering ved A. Falk, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 27. oktober 2009, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 43 EF.
- 2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem F. Gielen og Staatssecretaris van Financiën vedrørende påligning af indkomstskat for 2001.

Nationale bestemmelser

- 3 Wet op de Inkomstenbelastingen 2001 (den nederlandske lov om indkomstskat, herefter »indkomstskatteloven«) bestemmer i artikel 2.1, litra b), at fysiske personer, som ikke er bosat i Nederlandene, men oppebærer nederlandske indtægter, er indkomstskattepligtige.
- 4 Det skattepligtige overskud er i henhold til indkomstskattelovens artikel 3.2 det overskud, som den skattepligtige person opnår i sin egenskab af indehaver af en eller flere virksomheder, minus et fradrag for selvstændige erhvervsdrivende.
- 5 Indkomstskattelovens artikel 3.76, stk. 2, fastsætter, at størrelsen af nævnte fradrag afhænger af størrelsen af overskuddet i overensstemmelse med en degressiv skala indeholdt i denne bestemmelse. Fradraget udgør 6 084 EUR for et overskud, som ikke overstiger 11 745 EUR, og nedsættes i rater for til sidst at udgøre 2 984 EUR for et overskud, som overstiger 50 065 EUR.
- 6 I henhold til artikel 3.76, stk. 1, finder fradraget for selvstændige erhvervsdrivende anvendelse, hvis bl.a. »timekravet« er opfyldt.
- 7 Ifølge indkomstskattelovens artikel 3.6 svarer dette krav til mindst 1 225 timers arbejde i løbet af et kalenderår for en eller flere virksomheder, fra hvilke den skattepligtige person får et overskud i sin egenskab af virksomhedsindehaver.
- 8 Ved vurderingen af om en ikke-hjemmehørende skattepligtig person opfylder timekravet, tages der kun hensyn til timer, som den pågældende har brugt på aktiviteter i en del af en virksomhed, som drives via et fast forretningssted i Nederlandene.

9 Imidlertid kan en ikke-hjemmehørende skattepligtig person, der qua sin bopæl i en anden medlemsstat er skattepligtig i denne stat, i henhold til indkomstskattelovens artikel 2.5, stk. 1, vælge, at indkomstskattelovens bestemmelser vedrørende hjemmehørende skattepligtige personer finder anvendelse på vedkommende (herefter »mulighed for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig«). Der stilles ifølge nævnte bestemmelse ikke krav om, at den ikke-hjemmehørende skattepligtige persons fulde indkomst kun eller næsten kun oppebæres i Nederlandene. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

»Enhver indenlandsk skattepligtig person, som kun er bosat i Nederlandene en del af kalenderåret, og enhver udenlandsk skattepligtig person, som er bosat i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union eller i et tredjeland som fastsat ved ministeriel bekendtgørelse, med hvilket [Kongeriget] Nederlandene har indgået en overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning og om udveksling af information, og som er skattepligtig i nævnte medlemsstat eller nævnte tredjeland, kan vælge at være omfattet af de bestemmelser i denne lov, som finder anvendelse på hjemmehørende skattepligtige personer. [...]«

10 I henhold til artikel 2-10 i Het Uitvoeringsbesluit inkomenbelasting 2001 (gennemførelsesbekendtgørelsen til indkomstskatteloven) får en person, der har valgt behandling som hjemmehørende skattepligtig, en nedsættelse af indkomstskatten for den skat, der vedrører indkomstdele, der ikke er skattepligtige i Nederlandene, eller som beskattes med en nedsat sats.

11 Bekendtgørelsens artikel 3 bestemmer:

»1. Nedsættelsen som følge af, at dele af indkomsten fra arbejde og bolig ikke er skattepligtige i Nederlandene [...], opgøres til et beløb, som står i det samme forhold til den skat, der efter loven ville være skyldig for indkomsten fra arbejde og bolig uden anvendelse af artikel 2-10, som forholdet mellem det samlede beløb fra de i Nederlandene ikke skattepligtige dele [...] af den indkomst, som angives i nævneren, og den indkomst, som angives i nævneren.

[...]

5. Ved »indkomst, som angives i nævneren« forstås indkomsten fra arbejde og bolig [...]«

12 I artikel 9, stk. 1, i Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (bekendtgørelse fra 2001 om undgåelse af dobbeltbeskatning) fastsættes:

»Udenlandsk indkomst fra arbejde og bolig, der hidrører fra en anden stat, består af det samlede beløb fra indkomstdele, som den skattepligtige oppebærer fra arbejde og bolig i denne stat i form af

a) overskud fra en udenlandsk virksomhed, dvs. en virksomhed eller en del af en virksomhed, som drives via et fast forretningssted eller af en fast repræsentant på den anden stats område

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 F. Gielen er bosat i Tyskland, hvor han sammen med to forretningspartnere driver en drivhusgartnerivirksomhed. Han har etableret et fast forretningssted i Nederlandene, hvor der dyrkes pryddplanter i henhold til kontrakt.

14 I 2001 præsterede han mere end 1 225 arbejdstimer for virksomheden i Tyskland, mens han præsterede færre end 1 225 arbejdstimer for det faste forretningssted i Nederlandene.

15 Henset hertil fandt de nederlandske skattemyndigheder, at F. Gielen ikke havde opfyldt »timekravet«. Rechtbank Breda (retten i Breda) bekræftede denne opfattelse.

16 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (appelretten) fandt derimod, at en sådan anvendelse af timekravet vil resultere i en forskelsbehandling, der er forbudt i medfør af artikel 43 EF, idet der ville blive opstillet en sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige personer. Ifølge Gerechtshof te 's-Hertogenbosch kan de hjemmehørende skattepligtige personer ved anvendelsen af timekravet således beskattes af deres overskud, uanset hvor i verden dette realiseres.

17 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch fandt, at denne sondring og denne restriktion ikke kan begrundes med, at der objektivt set ikke er tale om den samme situation for ikke-hjemmehørende og hjemmehørende skattepligtige personer, navnlig fordi fradraget for selvstændige erhvervsdrivende er direkte forbundet med de skattepligtige personers aktivitet.

18 F. Gielen har iværksat kassationsappel for Hoge Raad der Nederlanden til prøvelse af Gerechtshof te 's-Hertogenboschs afgørelse. F. Gielen finder, at det forhold, at han som ikke-hjemmehørende skattepligtig person gives afslag på at anvende fradraget for selvstændige erhvervsdrivende, udgør en forskelsbehandling, der er forbudt ved artikel 43 EF.

19 Hoge Raad der Nederlanden har anført, at der foreligger forskelsbehandling i strid med artikel 43 EF, fordi der for en ikke-hjemmehørende skattepligtig person ikke tages hensyn til alle de timer, den pågældende har præsteret i sin virksomhed, inklusive de timer, som er blevet præsteret for en virksomhed eller et forretningssted beliggende i en anden medlemsstat.

20 For Hoge Raad der Nederlanden hersker der imidlertid tvivl om, hvorvidt en sådan forskelsbehandling undgås i kraft af muligheden for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig. I medfør af denne er den skala, i henhold til hvilken en ikke-hjemmehørende skattepligtig person beskattes i Nederlandene, hvis han vælger beskatning som hjemmehørende skattepligtig, progressiv.

21 Under disse omstændigheder har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 43 EF fortolkes således, at bestemmelsen ikke udelukker anvendelsen af en bestemmelse i en medlemsstats skattelovgivning vedrørende overskud, som en statsborger fra en anden medlemsstat (en udenlandsk skattepligtig person) har opnået fra en del af vedkommendes virksomhed, som drives i førstnævnte medlemsstat, hvis denne bestemmelse, når den fortolkes på en bestemt måde, sondrer mellem indenlandske og udenlandske skattepligtige personer, hvilket – isoleret set – er i strid med artikel 43 EF, men den omhandlede udenlandske skattepligtige person har mulighed for at vælge at blive behandlet som en indenlandsk skattepligtig person og af egne årsager ikke valgt at gøre dette?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

22 Den tyske og den portugisiske regering har rejst tvivl om, hvorvidt Domstolen har kompetence til at besvare det spørgsmål, som den nationale ret har stillet.

23 Ifølge den tyske regering indebærer den skatteordning, der er omhandlet i hovedsagen, i det væsentlige ingen forskelsbehandling i strid med artikel 43 EF, hvorfor det er uforholdende at spørge, om en eventuel forskelsbehandling kan afvises, fordi der er en mulighed for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig. Domstolens besvarelse af det præjudicielle spørgsmål er derfor på ingen måde til nytte for afgørelsen af hovedsagen.

24 Den portugisiske regering har i det væsentlige gjort gældende, at det præjudicielle spørgsmål forudsætter, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning fortolkes på en bestemt måde.

25 Det fremgår således af forelæggelsesafgørelsen, at indkomstskattelovens artikel 3.6 også kan fortolkes således, at der i relation til det i hovedsagen omhandlede fradrag kan tages hensyn til de timer, som den ikke-hjemmehørende skattepligtige har præsteret for et forretningssted beliggende i Nederlandene, såvel som til de timer, som den pågældende har præsteret for et forretningssted beliggende i en anden medlemsstat, hvilket gør denne bestemmelse forenelig med artikel 43 EF og det præjudicielle spørgsmål overflødig.

26 Da den forelæggende ret har mulighed for at fortolke den i hovedsagen omhandlede skatteordning således, at den ikke indebærer en forskelsbehandling i strid med artikel 43 EF, finder den portugisiske regering, at det præjudicielle spørgsmål er hypotetisk, og at Domstolens besvarelse følgelig ikke vil være bindende for den forelæggende ret.

27 I denne forbindelse bemærkes, at det inden for rammerne af proceduren indført ved artikel 267 TEUF ifølge fast retspraksis udelukkende tilkommer den nationale ret, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (jf. bl.a. dom af 23.4.2009, sag C-544/07, Rüffler, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 36, og af 19.11.2009, sag C-314/08, Filipiak, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 40).

28 Domstolen har imidlertid ligeledes fastslået, at den med henblik på at efterprøve sin egen kompetence under særlige omstændigheder er beføjet til at undersøge de omstændigheder, hvorunder den nationale domstol har forelagt sagen (jf. i denne retning dom af 16.12.1981, sag 244/80, Foglia, Sml. s. 3045, præmis 21, samt Rüffler-dommen, præmis 37, og Filipiak-dommen, præmis 41).

29 Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. Rüffler-dommen, præmis 38, og Filipiak-dommen, præmis 42).

30 Herved må det konstateres, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at tvisten i hovedsagen samt det præjudicielle spørgsmål hovedsageligt vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF i forhold til nationale retsfor skrifter, der potentielt har en diskriminerende virkning for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer hvad angår en skattefordel, såsom fradraget for selvstændige erhvervsdrivende, selv om nævnte skattepligtige personer med hensyn til denne fordel ifølge de nationale retsfor skrifter kan anvende muligheden for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig.

31 For at kunne besvare det præjudicielle spørgsmål skal det desuden først prøves, om de nationale retsfor skrifter, som er omhandlet i hovedsagen, har en diskriminerende virkning som omhandlet i artikel 49 TEUF, hvilket er et spørgsmål om fortolkning af EU-retten, der henhører under Domstolens kompetence.

32 Henset til det ovenstående fremgår det ikke klart, at den ønskede fortolkning savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, hvorfor de formalitetsindsigelser, som den tyske og den portugisiske regering har rejst, ikke kan tiltrædes.

33 Anmodningen om præjudiciel afgørelse skal derfor antages til realitetsbehandling.

Realiteten

34 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål, der skal behandles i to dele, nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF er til hinder for nationale retsfor skrifter, der potentielt har en diskriminerende virkning for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer hvad angår tildelingen af en skattefordel, såsom fradraget for selvstændige erhvervsdrivende, selv om disse skattepligtige personer ifølge de nationale retsfor skrifter kan anvende muligheden for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtige med hensyn til denne fordel.

Om de nationale retsfor skrifter omhandlet i hovedsagen har en diskriminerende virkning som omhandlet i artikel 49 TEUF

35 For at kunne besvare det stillede spørgsmål må det som også anført i denne doms præmis 31 indledningsvis prøves, om de i hovedsagen omhandlede nationale retsfor skrifter rent faktisk indebærer en forskelsbehandling i strid med artikel 49 TEUF.

36 Det bemærkes, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

37 Det bemærkes endvidere, at reglerne om ligebehandling forbyder ikke kun åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat (jf. bl.a. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

38 Forskelsbehandling kan desuden kun bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer (jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 30, og dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 21).

39 I det foreliggende tilfælde fremgår det for det første af sagens akter, at F. Gielen, som er bosat i Tyskland, i 2001 præsterede færre end 1 225 arbejdstimer for sit forretningssted i Nederlandene, mens han præsterede mere end 1 225 arbejdstimer til fordel for sit forretningssted i

Tyskland.

40 Den forelæggende ret har oplyst, at en hjemmehørende skattepligtig virksomhedsindehaver ifølge de i hovedsagen omhandlede nationale retsfor skrifter kan medtage både de arbejdstimer, som er præsteret i en anden medlemsstat, og de arbejdstimer, som er præsteret i Nederlandene, ved beregningen af, om det timekrav, der giver ret til fradraget for selvstændige erhvervsdrivende, er opfyldt, hvorimod en ikke-hjemmehørende skattepligtig virksomhedsindehaver kun kan medtage de arbejdstimer, der er præsteret i Nederlandene, ved denne beregning.

41 Desuden har den nederlandske regering i sit skriftlige indlæg medgivet, at der i så henseende er tale om en forskelsbehandling på grundlag af bopæl.

42 Herefter må det konstateres, at de nationale retsfor skrifter, som er omhandlet i hovedsagen, behandler skattepligtige personer forskelligt alt efter, om de er bosat i Nederlandene eller ej, for så vidt angår muligheden for at opfylde »timekravet« og opnå fradraget for selvstændige erhvervsdrivende. Retsfor skrifter om en sådan forskellig behandling risikerer navnlig at ramme borgere fra andre medlemsstater, fordi ikke-hjemmehørende som oftest er statsborgere i andre stater.

43 Hvad navnlig angår sager vedrørende beskatning af fysiske personers indkomst har Domstolen ganske vist anerkendt, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en medlemsstat som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, idet der er tale om objektive forskelle for så vidt angår såvel indtægtskilde som den skattepligtiges skatteevne eller personlige og familiemæssige forhold (jf. bl.a. dom af 22.3.2007, sag C-383/05, Talotta, Sml. I, s. 2555, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis, og af 16.10.2008, sag C-527/06, Renneberg, Sml. I, s. 7735, præmis 59).

44 Domstolen har imidlertid fastslået, at når der findes en skattemæssig fordel, som ikke indrømmes ikke-hjemmehørende, kan det anses for forskelsbehandling i EUF-traktatens forstand, at de to kategorier af skattepligtige behandles forskelligt, når situationen for disse kategorier ikke adskiller sig objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de på dette punkt behandles forskelligt (Talotta-dommen, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis, og Renneberg-dommen, præmis 60).

45 Den forelæggende ret har oplyst, at fradraget for selvstændige erhvervsdrivende ikke er knyttet til de skattepligtiges skatteevne, men snarere til deres aktiviteterets beskaffenhed. Dette fradrag gives således til de virksomhedsindehavere, hvis hovedbeskæftigelse er beskæftigelsen som virksomhedsindehaver, hvilket navnlig godtgøres ved at opfylde »timekravet«.

46 Eftersom fradraget gives til alle skattepligtige virksomhedsindehavere, der bl.a. har opfyldt dette timekrav, må det konstateres, at det i denne sammenhæng er irrelevant at sondre mellem, om nævnte skattepligtige har præsteret arbejdstimerne i Nederlandene eller i en anden medlemsstat.

47 Det følger heraf, at hjemmehørende skattepligtige personer og ikke-hjemmehørende skattepligtige personer befinder sig i en sammenlignelig situation for så vidt angår fradraget for selvstændige erhvervsdrivende, således som også generaladvokaten har anført i punkt 39 i forslaget til afgørelse (jf. i denne retning dom af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 27, og af 6.7.2006, sag C-346/04, Conijn, Sml. I, s. 6137, præmis 20).

48 Det må på baggrund heraf fastslås, at nationale retsfor skrifter, der anvender et »timekrav« på en sådan måde, at ikke-hjemmehørende skattepligtige personer forhindres i at medregne arbejdstimer, som er præsteret i en anden medlemsstat, med henblik på at opnå en skattefordel,

såsom det i hovedsagen omhandlede fradrag for selvstændige erhvervsdrivende, risikerer at ramme navnlig disse skattepligtige personer. Følgelig udgør sådanne retsfor skrifter en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet som omhandlet i artikel 49 TEUF.

Om muligheden for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig

49 Dette resultat påvirkes ikke af argumentet om, at muligheden for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig udelukker den omhandlede forskelsbehandling.

50 Først bemærkes, at muligheden for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig betyder, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig person, såsom F. Gielen, har et valg mellem at anvende en skatteordning, der er diskriminerende, eller en anden ordning, der angiveligt ikke er diskriminerende.

51 Det skal i denne forbindelse understreges, at en sådan valgmulighed ikke i det foreliggende tilfælde kan udelukke de diskriminerende virkninger af den første af disse to skatteordninger.

52 Såfremt man anerkender, at valgmuligheden har en sådan neutraliserende virkning, vil konsekvensen, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 52 i forslaget til afgørelse, blive den, at man lovgiver en skatteordning, der isoleret set fortsat er en tilsidesættelse af artikel 49 TEUF, fordi den er diskriminerende.

53 Som Domstolen allerede har haft lejlighed til at præcisere, forholder det sig desuden således, at en national ordning, der begrænser etableringsfriheden, stadig er lige uforenelig med EU-retten, uanset om anvendelsen heraf er fakultativ (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 162).

54 Det følger heraf, at det valg, som den ikke-hjemmehørende skattepligtige person har i hovedsagen i medfør af muligheden for at vælge behandling som hjemmehørende skattepligtig, ikke har en neutraliserende virkning for den forskelsbehandling, som er blevet konstateret i denne doms præmis 48.

55 Det følger af det ovenfor anførte, at artikel 49 TEUF er til hinder for nationale retsfor skrifter, der har en diskriminerende virkning for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer hvad angår tildelingen af en skattefordel, såsom det i hovedsagen omhandlede fradrag for selvstændige erhvervsdrivende, selv om disse skattepligtige personer med hensyn til denne fordel kan vælge den skatteordning, der gælder for hjemmehørende skattepligtige personer.

Sagens omkostninger

56 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 sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 49 TEUF er til hinder for nationale retsfor skrifter, der har en diskriminerende virkning for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer hvad angår tildelingen af en skattefordel, såsom det i hovedsagen omhandlede fradrag for selvstændige erhvervsdrivende, selv om disse skattepligtige personer med hensyn til denne fordel kan vælge den skatteordning, der gælder for hjemmehørende skattepligtige personer.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.