

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 9 februari 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Skattelagstiftning – Inkomstskatt – Person som förvärvar inkomster i den medlemsstat där vederbörande är medborgare samt i ett tredjeland men som har sitt hemvist i en annan medlemsstat – Skatteförmån som ges för att beakta personliga förhållanden och familjesituation”

I mål C-283/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) genom beslut av den 22 maj 2015, som inkom till domstolen den 11 juni 2015, i målet

X

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna E. Regan, J.-C. Bonichot (referent), C.G. Fernlund och S. Rodin,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 29 juni 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- X, genom B. Dieleman, A.A.W. Langevoord och T.C. Gerverdinck, belastingadviseurs,
- Nederländernas regering, genom M. Bulterman och M. Noort, båda i egenskap av ombud, biträdda av J.C.L.M. Fijen, expert,
- Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Österrikes regering, genom C. Pesendorfer, E. Lachmayer och F. Koppensteiner, samtliga i egenskap av ombud,

- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, M. Rebelo och J. Martins da Silva, samtliga i egenskap av ombud,
 - Sveriges regering, genom A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson, L. Swedenborg och N. Otte Widgren, samtliga i egenskap av ombud,
 - Förenade kungarikets regering, genom M. Holt, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,
 - Europeiska kommissionen, genom W. Roels och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 7 september 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av "EUF-fördragets bestämmelser om den fria rörligheten".
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan X och Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare med ministerlika befogenheter vid finansministeriet). Målet rör den nederländska skattemyndighetens beslut att inte bevilja avdrag för underskottet från X:s "självägda bostad" (eigen woning) i Spanien.

Tillämpliga bestämmelser

- 3 I artikel 2.3 i Wet Inkomstenbelastingen 2001 (2001 års lag om inkomstskatt) (nedan kallad 2001 års lag) föreskrivs följande:

"Inkomstskatt ska tas ut på följande inkomster som den skattskyldiga personen uppbär under det aktuella kalenderåret:

- a) skattepliktig inkomst av tjänst eller bostad,
- b) skattepliktig inkomst av ett betydande andelsinnehav, och
- c) skattepliktig inkomst av sparande och investeringar."

- 4 Artikel 2.4 i 2001 års lag har följande lydelse:

"1. Skattepliktig inkomst av tjänst eller bostad fastställs

- a) för personer som är obegränsat skattskyldiga: i kapitel 3
- b) för personer som är begränsat skattskyldiga: i avsnitt 7.2 ..."

- 5 I artikel 2.5 i 2001 års lag föreskrivs följande:

"1. De personer som är obegränsat skattskyldiga men som inte bor i Nederländerna under hela kalenderåret, samt de personer som är begränsat skattskyldiga och som omfattas av skattesystemet i en annan av Europeiska unionens medlemsstater eller i en annan genom förordning angiven stat med vilken Nederländerna har ingått ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som föreskriver ett informationsutbyte, på grund av att de har hemvist där, får

välja att omfattas av de regler i inkomstskattelagen som tillämpas på personer som är obegränsat skattskyldiga ...

...”

6 Enligt artikel 3.120 punkt 1 i 2001 års lag har en person som är bosatt i Nederländerna rätt att dra av ett underskott från en ”självägd bostad” i Nederländerna.

7 Av artikel 7.1 a i 2001 års lag framgår att skatt ska betalas på sådana skattepliktiga inkomster från tjänst och bostad i Nederländerna som förvärvats under kalenderåret.

8 Enligt artikel 7.2 punkt 2 b och 2 f i 2001 års lag omfattar skattepliktiga inkomster från tjänst och bostad skattepliktig lön från ett arbete i Nederländerna och, i förekommande fall, skattepliktiga inkomster från en ”självägd bostad” i Nederländerna.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Det framgår av 2001 års lag att i Nederländerna ska inkomstskatt tas ut inte bara på inkomst av tjänst, utan också på inkomst ”av bostad”. När bostaden är ”självägd” anses den ge upphov till ”förmåner” som beräknas som en procentuell andel av bostadens värde. Avdragsgilla kostnader, såsom räntor och avgifter som är hänförliga till de lån som har tagits för bostadens förvärvande, räknas av från dessa förmåner. Om dessa kostnader överstiger förmånerna uppkommer ett underskott för den skattskyldiga personen.

10 Detta var fallet under år 2007 vad gäller den bostad som den nederländska medborgaren X ägde i Spanien.

11 Under samma beskattningsår bestod inkomsterna från X:s förvärvsverksamhet av ersättningar som utbetalades till honom av två bolag i vilka han innehade aktiemajoriteten. Det ena bolaget hade sitt säte i Nederländerna och det andra i Schweiz. Inkomsterna från nederländsk inkomstkälla motsvarade 60 procent av X:s sammanlagda beskattningsbara inkomst, och de från schweizisk inkomstkälla motsvarade 40 procent. Inga inkomster förvärvades i Spanien, vare sig under år 2007 eller under något av de följande fyra åren, varefter X inte längre var bosatt i Spanien.

12 Inkomsterna från schweizisk inkomstkälla beskattades i Schweiz och de från nederländsk inkomstkälla beskattades i Nederländerna, i enlighet med det bilaterala skatteavtal som var tillämpligt.

13 Vad gäller beskattningen i den sistnämnda medlemsstaten valde X inledningsvis att, i enlighet med artikel 2.5 i 2001 års lag, låta sig likställas med en obegränsat skattskyldig person, vilket innebar obegränsad skattskyldighet i Nederländerna. Den nederländska skattemyndigheten beaktade därför underskottet från bostaden i Spanien.

14 Denna beräkning ledde dock till att X totalt sett blev skyldig att betala mer i skatt än vad som skulle ha varit fallet om han inte hade valt att låta sig likställas med en obegränsat skattskyldig person – vilket skulle ha lett till att han hade beskattats i Schweiz för inkomsterna i Schweiz, det vill säga för 40 procent av hans totala inkomster – och även hade beviljats fullt avdrag för underskottet från den ”självägda bostaden” i Spanien.

15 X återkallade sin ansökan om likställande, och överklagade beskattningsbeslutet i nederländsk domstol. Han anförde att unionsbestämmelserna om fri rörlighet skulle tolkas så, att de gav skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet möjlighet att göra avdrag för underskott från en ”självägd bostad” utan att för den skull behöva välja att låta sig likställas med obegränsat

skattskyldiga personer.

16 Rechtbank te Haarlem (Domstolen i Haarlem, Nederländerna) och Gerechtshof Amsterdam (Appellationsdomstolen i Amsterdam, Nederländerna) ogillade överklagandena, varpå X överklagade till Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol).

17 Den hänskjutande domstolen finner att det råder osäkerhet kring innebörden av den rättspraxis som följer av domen av den 14 februari 1995 i målet Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31), eftersom X, till skillnad från vad som var fallet med den berörda personen i ovannämnda mål, inte förvärvar hela eller nästan hela sin familjs inkomst i en enda medlemsstat, som inte är hemvistmedlemsstaten, vilken kan beskatta denna inkomst och därmed skulle kunna beakta hans personliga förhållanden och familjesituation. Utmärkande för X:s situation är nämligen att vid den tidpunkt som ligger till grund för beräkningen av inkomstskatten var X bosatt i Spanien, där han inte hade någon inkomst, och att han då förvärvade sina inkomster delvis i Nederländerna (60 procent) och delvis i Schweiz (40 procent).

18 Den hänskjutande domstolen finner att EU-domstolens dom av den 14 september 1999, Gschwind (C?391/97, EU:C:1999:409), dom av den 12 december 2002, de Groot (C?385/00, EU:C:2002:750), och dom av den 10 maj 2012, kommissionen/Estland (C?39/10, EU:C:2012:282), skulle kunna tolkas så, att verksamhetsmedlemsstaten alltid ska beakta den berörda partens personliga förhållanden och familjesituation om hemvistmedlemsstaten saknar möjlighet att göra det. Detta är fallet i det nu aktuella målet, eftersom X inte hade någon inkomst i Spanien under det berörda beskattningsåret.

19 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska bestämmelserna om fri rörlighet i EUF-fördraget tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en unionsmedborgare som är bosatt i Spanien och vars förvärvsinkomster till ungefär 60 procent beskattas av Nederländerna och till ungefär 40 procent av Schweiz, inte får dra av underskottet från sin bostad i Spanien, som han eller hon äger och själv bor i, från den i Nederländerna beskattade förvärvsinkomsten, inte ens om hans eller hennes inkomster i hemviststaten, det vill säga Spanien, är så låga att nämnda underskott inte kan leda till nedsatt skatt i hemviststaten det aktuella året?

2) a) Om den första frågan besvaras jakande, ska varje stat där unionsmedborgaren förvärvar en del av sina inkomster i så fall ta hänsyn till hela det ovannämnda underskottet? Eller gäller denna skyldighet endast för en av de berörda verksamhetsmedlemsstaterna, och i så fall vilken? Eller ska varje stat där han eller hon utövar förvärvsverksamhet (och där vederbörande inte har hemvist) tillåta att en del av underskottet dras av? Hur ska i så fall den del som får dras av beräknas?

2) b) Är det i detta sammanhang avgörande i vilken medlemsstat arbetet faktiskt utfördes, eller är det avgörande vilken medlemsstat som är behörig att beskatta de förvärvade inkomsterna?

3) Blir svaret på de i den andra frågan formulerade delfrågorna annorlunda om en av staterna där unionsmedborgaren har förvärvat sina inkomster är Schweiziska edsförbundet, som inte är en av unionens medlemsstater och inte heller tillhör Europeiska ekonomiska samarbetsområdet?

4) I vilken mån har det i detta sammanhang betydelse huruvida lagstiftningen i den skattskyldiga personens hemviststat (i förevarande fall Konungariket Spanien) innehåller en möjlighet att dra av hypoteksräntan för den skattskyldiga personens bostad, som vederbörande själv äger, och en möjlighet att kvitta den skattemässiga förlusten till följd av ränteutgifterna det

aktuella året mot eventuella inkomster under kommande år i den staten?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den tillämpliga fria rörligheten

20 Inledningsvis ska det påpekas att den hänskjutande domstolen inte preciserar vilken av de fria rörligheterna som ska beaktas vid bedömningen av en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet.

21 Det framgår dock av handlingarna i målet vid EU-domstolen att X, genom innehav av aktiemajoritet, kontrollerar och leder bolag i Nederländerna och Schweiz, och att han från vinsterna från dessa bolag vill göra avdrag för underskottet från hans "självägda" bostad i Spanien.

22 Det framgår av fast rättspraxis att det är etableringsfriheten som är tillämplig på den som är bosatt i en medlemsstat, oavsett medborgarskap, och som har ett andelsinnehav i ett bolag i en annan medlemsstat som ger ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet (dom av den 18 december 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, punkt 21).

23 Den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet ska således undersökas utifrån bestämmelserna i artikel 49 FEUF.

Den första frågan

24 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstat, vars skattelagstiftning innehåller en möjlighet till avdrag för underskott från bostad, inte beviljar denna förmån för en egenföretagare som saknar hemvist i landet när vederbörande inom den medlemsstaten förvärvar 60 procent av sina inkomster och i den medlemsstat där bostaden är belägen inte förvärvar någon inkomst som gör det möjligt för honom eller henne att i den staten göra gällande en motsvarande avdragsrätt.

25 För att besvara frågan ska det inledningsvis erinras om att de nationella skattereglerna måste vara förenliga med unionsrätten och framför allt med de friheter som garanteras i fördragen, däribland den etableringsfrihet som föreskrivs i artikel 49 FEUF (se, analogt, dom av den 10 maj 2012, kommissionen/Estland, C-39/10, EU:C:2012:282, punkt 47).

26 Ett beaktande av underskott som hänför sig till fast egendom belägen i den medlemsstat där en skattskyldig person har hemvist utgör en skatteförmån som har ett samband med hans eller hennes personliga förhållanden, vilka beaktas vid bedömningen av den skattskyldiga personens totala skatteförmåga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

27 Om lagstiftningen i en medlemsstat innebär att skattskyldiga som saknar hemvist i landet inte, till skillnad från skattskyldiga som har hemvist i landet, ges möjlighet att göra avdrag för ett sådant underskott, innebär det en mindre förmånlig behandling av de förstnämnda i förhållande till de sistnämnda.

28 Således ska EU-domstolen pröva huruvida hemvistikriteriet enligt lagstiftningen i det nationella målet utgör diskriminering.

29 Diskriminering kan uppkomma endast när olika regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på olika fall (se, bland annat, dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 30, och dom av den 18 juni 2015, Kieback, C-9/14,

EU:C:2015:406, punkt 21).

30 Situationen för personer med hemvist i landet och situationen för personer som saknar hemvist i landet är generellt sett inte jämförbara när det gäller direkta skatter, eftersom den inkomst som en person som saknar hemvist i en medlemsstat uppbär där, mestadels, bara utgör en del av dennes sammanlagda inkomst, vilken är koncentrerad till den ort där han eller hon har sitt hemvist, och eftersom den personliga skatteförmågan för den person som saknar hemvist i landet, med hänsyn tagen till vederbörandes sammanlagda inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast kan bedömas på den ort där centrum för hans eller hennes personliga och ekonomiska intressen är beläget, vilket i allmänhet sammanfaller med den ort där personen stadigvarande vistas (se, bland annat, dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkterna 31 och 32, och dom av den 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punkt 22).

31 I punkt 34 i domen Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) av den 14 februari 1995 fann EU-domstolen följaktligen att den omständigheten att en medlemsstat nekar en person utan hemvist i landet vissa skatteförmåner, som beviljas en person som har hemvist i denna stat, som huvudregel inte är diskriminerande, med hänsyn till de objektiva skillnader som finns i fråga om inkomstkällor, personlig skatteförmåga och personliga förhållanden samt familjesituation mellan dem som har hemvist i landet och dem som inte har hemvist där (se, även, dom av den 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punkt 23).

32 Diskriminering i EUF-fördragets mening mellan personer som har hemvist i landet och personer som inte har hemvist där kan endast föreligga om det, oaktat deras hemvist i olika medlemsstater, är visat att situationerna för de båda kategorierna skattskyldiga är jämförbara med avseende på innehållet i och syftet med de nationella bestämmelserna (se dom av den 14 september 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punkt 26).

33 Så är bland annat fallet när en skattskyldig person som saknar hemvist i landet inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den medlemsstat där han eller hon har hemvist och förvärvat huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet som han eller hon bedriver i en annan medlemsstat, varför hemvistmedlemsstaten inte kan bevilja de fördelar som följer av ett beaktande av den skattskyldiga personens personliga förhållanden och familjesituation (se, bland annat, dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 36; dom av den 16 oktober 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punkt 61, och dom av den 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punkt 25).

34 I en sådan situation består diskrimineringen i att en person som saknar hemvist i landet, och som uppbär huvuddelen av sina inkomster och nästintill samtliga sina familjeinkomster i en annan medlemsstat än hemvistmedlemsstaten, inte får sina personliga förhållanden och sin familjesituation beaktade vare sig i hemvistmedlemsstaten eller i anställningsstaten (dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 38; dom av den 18 juli 2007, Lakebrink och Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 31, samt dom av den 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punkt 26).

35 EU-domstolen preciserade i punkt 34 i domen av den 18 juli 2007, Lakebrink och Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), att räckvidden av den rättspraxis som det erinras om ovan i punkterna 27–32 omfattar samtliga skatteförmåner som är knutna till skatteförmågan för en person utan hemvist i landet och som inte beviljas vare sig i en arbetstagares hemvistmedlemsstat eller i hans eller hennes anställningsstat (dom av den 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punkt 27).

36 Innebörden av detta kan, inom ramen för etableringsfriheten, överföras till att även gälla

skatteförmåner som är knutna till skatteförmågan och som inte kan beviljas vare sig i en egenföretagares hemvistmedlemsstat eller i hans eller hennes verksamhetsmedlemsstat (se, beträffande frågan huruvida den rättspraxis som följer av domen av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, och som inledningsvis gällde den fria rörligheten för arbetstagare, kan tillämpas med avseende på etableringsfriheten, dom av den 11 augusti 1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271; dom av den 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, och dom av den 28 februari 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 När det gäller sådana skatteförmåner som är avsedda för fastställandet av en skattskyldig persons skatteförmåga, i enlighet med reglerna i den nationella lagstiftningen i fråga (såsom reglerna i det nationella målet om beskattning av den fiktiva inkomsten från en "självägd bostad" och möjlighet till avdrag för kostnader hänförliga till bostaden), finner EU-domstolen således att endast det faktum att en person som saknar hemvist i landet har förvärvat inkomster i sin verksamhetsmedlemsstat under mer eller mindre liknande förhållanden som personer med hemvist i landet, inte räcker för att den förstnämndas situation ska anses vara objektivt jämförbar med de sistnämndas situation.

38 För att dylika situationer ska anses vara objektivt jämförbara krävs det nämligen dessutom att den person som saknar hemvist i landet inte kan beviljas dessa förmåner (som följer av ett beaktande av samtliga inkomster, personliga förhållanden och familjesituation) av hemvistmedlemsstaten på grund av att han eller hon uppbär huvuddelen av sina inkomster någon annanstans än i hemvistmedlemsstaten (se, analogt, dom av den 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punkt 28).

39 Den omständigheten att en person förvärvar 60 procent av sina sammanlagda världsomspännande inkomster i en medlemsstat, där vederbörande utövar en del av sin verksamhet men inte har sitt hemvist, räcker inte som grund för att anse att hemvistmedlemsstaten saknar möjlighet att beakta personens samtliga inkomster, personliga förhållanden och familjesituation. Så kan enbart anses vara fallet om det visar sig att den berörda personen inte har haft några inkomster över huvud taget i hemvistmedlemsstaten, eller där har haft en inkomst som är så obetydlig att den staten är oförmögen att bevilja vederbörande de förmåner som följer av ett beaktande av samtliga inkomster, de personliga förhållandena och familjesituationen.

40 X förefaller befinna sig i en sådan situation, eftersom det framgår av handlingarna i målet vid EU-domstolen att X under det i målet aktuella beskattningsåret inte har haft någon som helst inkomst i hemvistmedlemsstaten, det vill säga i Konungariket Spanien.

41 Eftersom X inte kunde få sina personliga förhållanden och sin familjesituation beaktade vare sig i hemvistmedlemsstaten eller i den medlemsstat där han uppbär 60 procent av sina sammanlagda förvärvsinkomster, det vill säga i Konungariket Nederländerna, ska han anses vara utsatt för diskriminering i den mening som avses i den rättspraxis som nämns ovan i punkterna 27–32.

42 Denna slutsats påverkas inte av den omständigheten att X för övrigt har förvärvat den resterande delen av sina inkomster samma år i en annan stat än Konungariket Nederländerna och Konungariket Spanien. EU-domstolen delar generaladvokatens bedömning i punkterna 47–53 i förslaget till avgörande, nämligen att den omständigheten att en skattskyldig person uppbär huvuddelen av sina inkomster inte i en utan i flera stater, varav ingen är personens hemviststat, inte påverkar tillämpningen av de principer som följer av domen av den 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Det avgörande kriteriet är nämligen alltså att det i en medlemsstat är omöjligt att i skattemässigt hänseende beakta en skattskyldig persons personliga förhållanden och familjesituation på grund av att han eller hon saknar tillräckliga skattepliktiga

inkomster där, samtidigt som dessa omständigheter däremot kan beaktas någon annanstans på grund av att det föreligger tillräckliga inkomster där.

43 Med hänsyn till det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande: Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstat, vars skattelagstiftning innehåller en möjlighet till avdrag för underskott från bostad, inte beviljar denna förmån för en egenföretagare som saknar hemvist i landet när vederbörande inom den medlemsstaten förvärvar 60 procent av sina inkomster och i den medlemsstat där bostaden är belägen inte förvärvar någon inkomst som gör det möjligt för honom eller henne att i den staten göra gällande en motsvarande avdragsrätt.

Den andra frågan

44 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida det förbud som följer av svaret på den första frågan endast gäller den medlemsstat där 60 procent av de totala inkomsterna förvärfas, eller om förbudet även gäller för varje medlemsstat där den skattskyldiga personen som saknar hemvist i landet förvärvar skattepliktiga inkomster som skulle kunna möjliggöra för honom eller henne att där göra gällande en motsvarande avdragsrätt, och i så fall vilken fördelningsnyckel som ska användas. Den hänskjutande domstolen ställer sig även frågan om uttrycket "verksamhetsmedlemsstat" hänför sig till den medlemsstat där en verksamhet bedrivs rent faktiskt, eller till en medlemsstat som är behörig att beskatta inkomsterna från verksamheten.

45 För att besvara den andra delen av den andra frågan räcker det med att erinra om att det bakomliggande syftet med den rättspraxis som det har hänvisats till för att besvara den första frågan, är att ta hänsyn till den skattskyldiga personens personliga förhållanden och familjesituation genom att bevilja en skatteförmån, det vill säga nedsatt skatt. Uttrycket "verksamhetsmedlemsstat", såsom det används i förevarande dom, kan således inte förstås på något annat sätt än som en medlemsstat som är behörig att beskatta en skattskyldig persons samtliga inkomster från verksamhet, eller en del av dessa inkomster, oavsett var den inkomstalstrande verksamheten bedrivs rent faktiskt.

46 Den första delen av den andra frågan, avseende fördelningen mellan flera olika verksamhetsmedlemsstater av kostnaden för beaktandet av den skattskyldiga personens personliga förhållanden och familjesituation, ska besvaras med utgångspunkt i EU-domstolens fasta praxis beträffande fördelningen mellan medlemsstaterna av deras beskattningsrätt (se, bland annat, dom av den 12 december 2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, punkt 93 och där angiven rättspraxis).

47 Därav följer framför allt att medlemsstaternas frihet att, när unionsrätten inte innehåller några enhetliga eller harmoniserande bestämmelser, dela upp sina beskattningsbefogenheter mellan sig, bland annat för att undvika en kumulering av skatteförmåner, måste kunna förenas med behovet av att garantera de skattskyldiga personerna i de behöriga medlemsstaterna att samtliga deras personliga förhållanden och hela deras familjesituation vederbörligen kommer att beaktas fullt ut, oavsett på vilket sätt de berörda medlemsstaterna har fördelat denna skyldighet mellan sig. Om en sådan förenlighet inte föreligger riskerar den fria fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater att ge upphov till skillnader i behandling mellan de berörda skattskyldiga personerna, skillnader som, då de inte skulle bero på olikheter mellan de nationella skattelagstiftningarna, skulle vara oförenliga med etableringsfriheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punkterna 70 och 77).

48 För det fall en egenföretagare förvärvar sina skattepliktiga inkomster i flera olika medlemsstater, varav ingen är hans eller hennes hemvistmedlemsstat, kan dessa båda intressen

endast förenas genom att vederbörande tillåts att göra gällande sin rätt till avdrag för underskott i var och en av de verksamhetsmedlemsstater som beviljar denna typ av skatteförmån, i vederbörlig proportion till den andel av hans eller hennes inkomster som uppbärs i var och en av dessa medlemsstater, varvid det ankommer på den skattskyldiga personen att förse de behöriga nationella myndigheterna med alla de uppgifter avseende hans eller hennes världsomspännande inkomster som myndigheterna behöver för att kunna fastställa denna proportionella andel.

49 Således ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Det förbud som följer av svaret på den första frågan gäller för varje verksamhetsmedlemsstat i vilken en egenföretagare har sådana inkomster som gör det möjligt för vederbörande att där göra gällande en motsvarande avdragsrätt, i proportion till den andel av nämnda inkomster som har förvärvats i var och en av verksamhetsmedlemsstaterna. I detta avseende ska en "verksamhetsmedlemsstat" förstås som varje medlemsstat som är behörig att beskatta de verksamhetsinkomster som en person som saknar hemvist i landet förvärvat i den medlemsstaten, oberoende av på vilken plats verksamheten bedrivs rent faktiskt.

Den tredje frågan

50 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida den omständigheten att den skattskyldiga person som saknar hemvist i landet uppbär en del av sina skattepliktiga inkomster i ett tredjeland, och inte i en medlemsstat, har någon betydelse för svaret på den andra frågan.

51 Det ska i detta avseende erinras om att den tolkning som ska göras av EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfriheten vad beträffar den skyldighet som följer därav att inte diskriminera en egenföretagare som bedriver förvärvsverksamhet i en annan medlemsstat än hans eller hennes hemvistmedlemsstat gäller för samtliga medlemsstater. Det förhåller sig inte annorlunda i ett sådant fall som det i det nationella målet, med avseende på en medlemsstat i vilken en egenföretagare som har hemvist i en annan medlemsstat har utövat en del av sin verksamhet samtidigt som vederbörande har utövat den resterande delen av sin verksamhet i en tredje stat, även om den sistnämnda staten är ett tredjeland och inte en medlemsstat (se, analogt, dom av den 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punkt 35).

52 Den tredje tolkningsfrågan ska således besvaras på följande sätt: Den omständigheten att den skattskyldiga person som saknar hemvist i landet uppbär en del av sina skattepliktiga inkomster i ett tredjeland, och inte i en medlemsstat, saknar betydelse för svaret på den andra frågan.

Den fjärde frågan

53 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida svaret på de föregående frågorna blir annorlunda om den nationella lagstiftningen i egenföretagarens hemvistmedlemsstat innehåller en möjlighet för vederbörande att, vad avser den skatt som ska betalas i samma medlemsstat, göra avdrag för hypoteksräntan för hans eller hennes "självägda bostad" samt att kvitta de skattemässiga förlusterna till följd av ränteutgifterna mot inkomster under flera framtida beskattningsår.

54 Det framgår av handlingarna i målet vid EU-domstolen, innehållande uppgifter som har bekräftats på denna punkt genom X:s muntliga yttrande under förhandlingen, att X inte hade någon inkomst i Spanien vare sig under år 2007 eller under något av följande år. Eftersom det saknas skattepliktig inkomst i hemvistmedlemsstaten under dessa år, har X i vart fall inte kunnat framställa något yrkande till de spanska skattemyndigheterna om avdragsrätt för beaktande av dennes personliga förhållanden och familjesituation.

55 Den fjärde tolkningsfrågan är således hypotetisk, och ska följaktligen avvisas (se dom av den 29 januari 2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, punkt 24).

Rättegångskostnader

56 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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:

- 1) **Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstat, vars skattelagstiftning innehåller en möjlighet till avdrag för underskott från bostad, inte beviljar denna förmån för en egenföretagare som saknar hemvist i landet när vederbörande inom den medlemsstaten förvärvar 60 procent av sina inkomster och i den medlemsstat där bostaden är belägen inte förvärvar någon inkomst som gör det möjligt för honom eller henne att i den staten göra gällande en motsvarande avdragsrätt.**
- 2) **Det förbud som följer av svaret på den första frågan gäller för varje verksamhetsmedlemsstat i vilken en egenföretagare har sådana inkomster som gör det möjligt för vederbörande att där göra gällande en motsvarande avdragsrätt, i proportion till den andel av nämnda inkomster som har förvärvats i var och en av verksamhetsmedlemsstaterna. I detta avseende ska en ”verksamhetsmedlemsstat” förstås som varje medlemsstat som är behörig att beskatta de verksamhetsinkomster som en person som saknar hemvist i landet förvärvar i den medlemsstaten, oberoende av på vilken plats verksamheten bedrivs rent faktiskt.**
- 3) **Den omständigheten att den skattskyldiga person som saknar hemvist i landet uppbär en del av sina skattepliktiga inkomster i ett tredjeland, och inte i en medlemsstat, saknar betydelse för svaret på den andra frågan.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.