

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 6 december 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Etableringsfrihet – Direkt beskattning – Inkomstskatt – Avdragsrätt för avgifter som betalas till ett yrkesförbunds försäkringsorgan och en privat pensionsförsäkring – Undantagande av skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet”

I mål C-480/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland) genom beslut av den 3 augusti 2017, som inkom till domstolen den 9 augusti 2017, i målet

Frank Montag

mot

Finanzamt Köln-Mitte,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden på åttonde avdelningen F. Biltgen, tillika tillförordnad ordförande på tionde avdelningen, samt domarna E. Levits (referent) och L. Bay Larsen,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 juli 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- M. Montag, genom S. Eilers och S. Lehmann, Rechtsanwälte,
- Finanzamt Köln-Mitte, genom M. Plützer, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels, M. Wasmeier och B. R. Killmann, samtliga i egenskap av ombud,

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 49 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Frank Montag och Finanzamt Köln-Mitte (Skattekontoret för Köln-Mitte, Tyskland) angående skattekontorets beslut att inte medge avdrag såsom särskilda kostnader för avgifter som betalats till ett yrkesförbundsförsäkringsorgan och till en privat pensionsförsäkring, i syfte att sänka skatten inom ramen för en begränsad skattskyldighet i Tyskland.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skäl 12 i Europaparlamentets och rådets direktiv 98/5/EG av den 16 februari 1998 om underlättande av stadigvarande utövande av advokatycket i en annan medlemsstat än den i vilken auktorisationen erhöles (EGT L 77, 1998, s. 36) i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/100/EG av den 20 november 2006 (EUT L 363, 2006, s. 141) (nedan kallat direktiv 98/5) anges att en advokat som är registrerad i värdlandet under hemlandets yrkestitel måste förbli registrerad hos hemlandets behöriga myndighet för att kunna behålla sin titel som advokat och omfattas av detta direktiv.

4 Artikel 3.1 och 3.2 i direktiv 98/5 har följande lydelse:

”1. En advokat, som önskar utöva verksamhet i en annan medlemsstat än den i vilken han har förvärvat sin auktorisation, skall ansöka om registrering hos den behöriga myndigheten i den medlemsstaten.

2. Vårdlandets behöriga myndighet skall registrera advokaten efter uppvisande av bevis på att han har registrerats hos hemlandets behöriga myndighet. Vårdlandets behöriga myndighet får kräva att det bevis [s]om har utfärdats av hemlandets behöriga myndighet inte är mer än tre månader gammalt vid uppvisandet. Vårdlandets behöriga myndighet skall underrätta hemlandets behöriga myndighet om denna registrering.”

Tysk rätt

5 I 1 § Einkommensteuergesetz (inkomstskattelagen), i dess lydelse enligt skattelagen för år 2008, av den 20 december 2007 (BGBl. 2007 I, s. 3150) (nedan kallad EStG för år 2008), föreskrivs:

”(1) Fysiska personer som har hemvist eller stadigvarande vistas i Tyskland är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt. ...

...

(3) Fysiska personer som varken har hemvist eller stadigvarande vistas i Tyskland kan på begäran också behandlas som obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt i den mån de har inhemska inkomster i den mening som avses i 49 §. Detta gäller endast när deras inkomster under kalenderåret till minst 90 procent omfattas av tysk inkomstskatt eller när deras inkomster som inte omfattas av tysk inkomstskatt inte överstiger grundavdraget enligt 32a § punkt 1 andra meningen led 1; ...

(4) Fysiska personer som varken har hemvist eller stadigvarande vistas i Tyskland ska, om inte

annat följer av punkterna 2 och 3, eller 1a §, behandlas som begränsat skattskyldiga till inkomstskatt i den mån de erhåller inhemska inkomster i den mening som avses i 49 §. ”

6 I 10 § EStG för år 2008, som har rubriken ”särskilda kostnader”, föreskrivs följande:

”(1) Om de är varken driftskostnader eller kostnader för inkomsternas förvärvande eller om de inte behandlas som driftskostnader eller kostnader för inkomsternas förvärvande, ska följande utgifter behandlas som särskilda kostnader:

...

2. a) avgifter ... till yrkesorganisationsförsäkringsorgan vilka tillhandahåller tjänster som motsvarar dem som tillhandahålls av de lagstiftade pensionsförsäkringarna.

b) avgifter som betalas av skattebetalaren för att bygga upp en egen fonderad ålderspension ...

...

(3) De försäkringsavgifter som avses i punkt 1 led 2 andra meningen ska beaktas upp till och med 20 000 euro ...”

7 I punkt 1 i 50 § EStG för år 2008, med rubriken ”särskilda bestämmelser för begränsat skattskyldiga personer”, anges följande:

”Begränsat skattskyldiga personer har avdragsrätt för driftskostnader (4 § fjärde–åttonde stycket) eller kostnader för inkomsternas förvärvande (9 §) endast om dessa har ett ekonomiskt samband med inkomster som uppburits inom landet. ... 10 § ... är inte [tillämplig]. ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Den tyska medborgaren Frank Montag var under år 2008 bosatt i Belgien, där han arbetade som advokat på en internationell advokatbyrå som drevs i form av ett *Limited Liability Partnership* (LLP, ett handelsbolag enligt engelsk rätt) och i vilken Frank Montag ägde en andel i den mening som avses i bolagsrätten.

9 Frank Montag erhöll från sin verksamhet som ”Equity Partner” inkomster som fördelades på olika stater inom ramen för ett förfarande för fastställande och fördelning på ett sätt som är ostridigt mellan parterna i det nationella målet. Av den totala nettovinsten, vilken fördelades på Frank Montag inom ramen för hans andelsinnehav i handelsbolaget och hans verksamhet för bolagets räkning, härrörde cirka 54 procent från Tyskland, cirka 6,3 procent från Belgien och resten från andra stater. Under år 2008 uppbar Frank Montag dessutom andra inkomster. Den hänskjutande domstolen har angett att Frank Montag inte kan behandlas som obegränsat skattskyldig till inkomstskatt i Tyskland i enlighet med 1 § punkt 3 EStG för år 2008, på grund av dels att inte minst 90 procent av hans samtliga inkomster omfattas av inkomstskatt i Tyskland, dels storleken på de inkomster som inte omfattas av skatt i Tyskland.

10 Under år 2008 var Frank Montag registrerad som ”europeisk advokat” i förteckning E hos Ordre français du barreau de Bruxelles (franskspråkiga advokatsamfundet i Bryssel, Belgien) och hade titeln ”*Rechtsanwalt* (Cologne) établi à Bruxelles” (*Rechtsanwalt* (Köln) med hemvist i Bryssel). För att kunna utöva verksamhet i denna egenskap var Frank Montag tvungen att vara inskriven vid Rechtsanwaltskammer Köln (advokatsamfundet i Köln, Tyskland) och i anledning av detta även obligatoriskt vara ansluten till Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen (försäkringsorgan för advokaterna i Nordrhein-Westfalen, Tyskland) (nedan kallat advokaternas försäkringsorgan). Enligt den tyska lagstiftningen om lagstadgad pension är

anställda och enskilda näringsidkare undantagna från den annars rådande skyldigheten att vara ansluten till det lagstadgade tyska pensionssystemet om de är anslutna till ett yrkesförbundsförsäkringsorgan.

11 Under år 2008 betalade Frank Montag 16 453,32 euro till advokaternas försäkringsorgan, vilket motsvarade den största tillåtna inbetalningen. Detta belopp utgjordes av obligatoriska avgifter på 12 656,40 euro, och frivilliga tilläggsbetalningar på 3 796,92 euro. Vidare betalade Frank Montag i Tyskland 3 696 euro i försäkringspremier till en privat pensionsförsäkring.

12 Frank Montag var obegränsat skattskyldig till inkomstskatt i Belgien. Enligt vad Frank Montags har uppgett, vilket har återgetts av den hänskjutande domstolen, innebär inte betalningarna till advokaternas försäkringsorgan att skatten i Belgien minskade. Däremot kunde obligatoriska betalningar till det belgiska lagstadgade socialförsäkringssystemet dras av i samband med fastställandet av beskattningsunderlaget i Belgien.

13 För år 2008 ingav Frank Montag en inkomstdeklaration i egenskap av begränsat skattskyldig och yrkade avdrag för de betalningar han gjort till advokaternas försäkringsorgan och till den privata pensionsförsäkringen i Tyskland såsom kostnader för inkomsternas förvärvande, avseende framtida inkomster, i enlighet med 22 § punkt 1 tredje meningen EStG för år 2008 eller, i andra hand, som särskilda kostnader i enlighet med 10 § punkt 1 led 2 i samma lag.

14 Vid fastställandet av beskattningsunderlaget för inkomstskatten medgav Finanzamt Köln-Mitte inte avdrag för dessa betalningar, med motiveringen att de hörde till kategorin "särskilda kostnader" i 10 § EStG för år 2008 och att avdrag för särskilda kostnader enligt 50 § punkt 1 tredje meningen i samma lag är uteslutet vid begränsad skattskyldighet. Enligt Finanzamt Köln-Mitte kan dessa utgifter inte heller dras av som kostnader för inkomsternas förvärvande enligt 9 § EStG för år 2008 eller som driftskostnader enligt 4 § punkt 4 i nämnda lag.

15 Efter att Frank Montags begäran om omprövning inte föranlett någon ändring av beslutet att inte medge avdrag överklagade han till Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland). Förfarandet vid nämnda domstol vilandeförklarades till och med juli 2016 på grund av den begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen som föranledde domen av den 24 februari 2015, Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), och ett förfarande vid Bundesverfassungsgericht (Federala författningsdomstolen, Tyskland).

16 Efter att Bundesverfassungsgericht (Federala författningsdomstolen, Tyskland) funnit att den tyska lagstiftarens kvalificering av försäkringsavgifter som särskilda kostnader inte kunde kritiseras ur grundlagssynpunkt yrkar Frank Montag numera att hans försäkringsavgifter ska få dras av såsom särskilda kostnader enligt 10 § punkt 1 led 2 EStG för år 2008, inom de gränser som föreskrivs i punkt 3 i denna paragraf, och att 50 § punkt 1 tredje meningen i denna lag, som utesluter ett sådant avdrag för skattskyldiga personer utan hemvist i Tyskland, inte ska tillämpas, eftersom den strider mot unionsrätten.

17 Den hänskjutande domstolen har uppgett att även om Frank Montag erhåller den största delen av sina inkomster i Tyskland har han tillräckligt höga inkomster i Belgien för att hans personliga situation ska kunna beaktas där.

18 Den hänskjutande domstolen önskar emellertid få klarhet i huruvida de försäkringsavgifter som är aktuella i det nationella målet enligt unionsrätten ska kvalificeras som kostnader som är kopplade till den skattskyldiga personens personliga situation eller familjesituation, eller som kostnader som är kopplade till inkomsterna i Tyskland.

19 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln) att

vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Utgör artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken obligatoriska avgifter som en skattskyldig person utan hemvist i landet har betalat till en pensionsplan för en viss yrkesgrupp (som beror på att personen är medlem av ett advokatsamfund i en medlemsstat, ett medlemskap som krävs för att vederbörande ska kunna utöva sitt yrke i flera medlemsstater) inom ramen för den begränsade skattskyldigheten inte beaktas för att minska den beskattningsbara inkomsten samtidigt som en skattskyldig person med hemvist i landet inom ramen för den obegränsade skattskyldigheten medges ett avdrag upp till ett högsta belopp som föreskrivs i nationell rätt?

2) Utgör artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF hinder för den i fråga 1 beskrivna lagstiftningen om den skattskyldiga personen utöver de obligatoriska avgifterna även har betalat – frivilliga – ytterligare avgifter till pensionsplanen för en viss yrkesgrupp och medlemsstaten inte beaktar dessa för att minska den beskattningsbara inkomsten, trots att senare pensionsutbetalningar enligt den aktuella medlemsstatens inhemska lagstiftning eventuellt är skattepliktiga även inom ramen för en begränsad skattskyldighet?

3) Utgör artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF hinder för den i fråga 1 beskrivna lagstiftningen om den skattskyldiga personen oberoende av sitt medlemskap i advokatsamfundet och avgifterna till pensionsplanen för en viss yrkesgrupp frivilligt har tecknat en privat pensionsförsäkring och inom ramen för denna har betalat avgifter och medlemsstaten inte beaktar dessa för att minska den beskattningsbara inkomsten, trots att senare pensionsutbetalningar enligt den aktuella medlemsstatens inhemska lagstiftning eventuellt är skattepliktiga även inom ramen för en begränsad skattskyldighet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

20 Den nationella domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en skattskyldig person som i denna medlemsstat är skyldig att betala inkomstskatt på grundval av begränsad skattskyldighet inte från inkomstskattens beskattningsunderlag kan dra av obligatoriska och kompletterande avgifter som betalats till ett yrkesförbundsförsäkringsorgan eller betalningar till en privat pensionsförsäkring, trots att en skattskyldig person med hemvist i denna stat som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt kan dra av sådana avgifter vid fastställandet av beskattningsunderlaget för inkomstskatten, inom de gränser som ställs upp i nationell lagstiftning.

Huruvida det föreligger en inskränkning av artikel 49 EG

21 Enligt artikel 49 FEUF ska inskränkningar av etableringsfriheten förbjudas. Av fast rättspraxis följer att även om EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt sin ordalydelse syftar till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar någon av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 april 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, punkt 28 och där angiven rättspraxis, dom av den 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 42, och dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

22 Det framgår också av fast rättspraxis att varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, försvåras eller blir mindre attraktivt ska anses utgöra en inskränkning i denna frihet (dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785,

punkt 36 och där angiven rättspraxis).

23 I förevarande fall följer det av den i det nationella målet aktuella nationella lagstiftningen att avgifterna till pensionsförsäkringar, vilka enligt denna lagstiftning kvalificeras som särskilda kostnader, inom vissa gränser kan dras av från en skattskyldig persons samlade inkomst, om denne har hemvist i landet och är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt. Ett sådant avdrag gör det möjligt för en sådan skattskyldig person att sänka sin beskattningsbara inkomst, och utgör därmed en skattemässig fördel.

24 Skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet och är begränsat skattskyldiga kan däremot inte göra ett sådant avdrag i Tyskland och kan därmed inte dra nytta av denna skattemässiga fördel.

25 Eftersom den skattemässiga behandlingen av personer utan hemvist i landet är mindre fördelaktig kan den avskräcka en skattskyldig person med hemvist i landet från att etablera sig i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland, och utgör därmed en i princip förbjuden inskränkning av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.

26 Av domstolens praxis följer att en sådan inskränkning kan tillåtas endast om den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 17 juli 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23). I så fall krävs det också att inskränningen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 20 december 2017, *Deister Holding och Juhler Holding*, C-504/16 och C-613/16, EU:C:2017:1009, punkt 91 och där angiven rättspraxis).

Huruvida situationerna är jämförbara

27 Enligt fast rättspraxis är situationen för personer med hemvist i landet och situationen för personer som saknar hemvist i landet 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 totala inkomst, vilken koncentreras till den ort där han eller hon har sin bosättning, och den personliga skatteförmågan för den person som saknar hemvist i landet kan, med hänsyn tagen till vederbörandes samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där centrum för hans eller hennes personliga och ekonomiska intressen är beläget, vilken ort vanligtvis sammanfaller med den där personen stadigvarande vistas (se, bland annat, dom av den 31 mars 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 37, och dom av den 24 februari 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 25).

28 Inte heller utgör det förhållandet att en medlemsstat inte beviljar en person som saknar hemvist i landet vissa skattemässiga förmåner som den beviljar personer med hemvist i landet i allmänhet någon diskriminering, med hänsyn till föreliggande objektiva skillnader i fråga om källan för inkomsterna och personlig skatteförmåga eller i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som har sin hemvist i landet och dem som saknar hemvist i landet (se, bland annat, dom av den 31 mars 2011, *Schröder*, C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 38, och dom av den 24 februari 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 26).

29 Läget är emellertid ett helt annat i fallet när den skattskyldiga personen som saknar hemvist i landet inte uppbär någon nämnvärd inkomst i sin hemvistmedlemsstat och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet som vederbörande bedriver i den andra berörda medlemsstaten (dom av den 24 februari 2015, *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 27), varför hemvistmedlemsstaten inte kan bevilja de fördelar som följer av att den

skattskyldiges personliga förhållanden och dennes familjesituation beaktas (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).

30 Domstolen har dock i fråga om sådana kostnader vilka har direkt koppling till verksamhet som genererat skattepliktiga inkomster i en medlemsstat även funnit att personer med hemvist i landet respektive personer som saknar hemvist i landet befinner sig i jämförbara situationer (se, bland annat, dom av den 31 mars 2011, Schröder, C?450/09, EU:C:2011:198, punkt 40 och där angiven rättspraxis, och dom av den 24 februari 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punkt 29).

31 I förevarande fall framgår av vad den hänskjutande domstolen har uppgett att, även om Frank Montag erhåller den största delen av sina inkomster i Tyskland har han tillräckligt med inkomster i Belgien för att hans personliga förhållanden och familjesituation ska kunna beaktas där.

32 Vad gäller beaktandet av försäkringsavgifterna i Tyskland, befinner sig således en person utan hemvist i landet, såsom Frank Montag, i en situation som är jämförbar med en person med hemvist i landet endast om, trots dessa avgifters kvalificering enligt nationell rätt såsom särskilda kostnader, nämnda försäkringsavgifter skulle kunna anses utgöra kostnader med direkt koppling till en verksamhet som genererat inkomst som är skattepliktig i Tyskland, i den mening som avses i den rättspraxis som nämnts i punkt 30 ovan (se, analogt, dom av den 24 februari 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punkt 31).

33 Enligt domstolens rättspraxis är kostnader som förorsakas av den ifrågavarande verksamheten direkt kopplade till denna verksamhet och följaktligen nödvändiga för att bedriva densamma (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2003, Gerritse, C?234/01, EU:C:2003:340, punkterna 9 och 27, dom av den 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C?345/04, EU:C:2007:96, punkt 25, och dom av den 24 februari 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punkt 30).

34 Domstolen erinrar om att det i sista hand ankommer på den nationella domstolen – som är ensam behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i det nationella målet och att tolka den nationella lagstiftningen – att avgöra huruvida detta är fallet här. Inom ramen för en begäran om förhandsavgörande är EU-domstolen, som ska ge de nationella domstolarna användbara svar, emellertid behörig att ge anvisningar, på grundval av handlingarna i det nationella målet samt de yttranden som avgetts till den, som är ägnade att göra det möjligt för den hänskjutande domstolen att avgöra målet (se, bland annat, dom av den 16 maj 2013, Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó, C?191/12, EU:C:2013:315, punkt 31 och där angiven rättspraxis, och dom av den 24 februari 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punkt 32).

35 Vad i förevarande fall för det första avser obligatoriska avgifter som betalas till advokaternas försäkringsorgan framgår det av begäran om förhandsavgörande att Frank Montag var skyldig att vara ansluten till det organet och tvingades betala dessa avgifter på grund av sitt medlemskap i advokatsamfundet i Köln.

36 Av begäran om förhandsavgörande framgår att Frank Montag var skyldig att ha ett sådant medlemskap för att kunna utöva verksamhet som *Rechtsanwalt*, såväl i Tyskland, där han uppbär en stor del av sina förvärvsinkomster och där han är begränsat skattskyldig för dessa inkomster, som, i enlighet med artikel 3 i direktiv 98/5, i Belgien, den medlemsstat i vilken han har hemvist och där han har sin bostad.

37 Betalningarna av obligatoriska avgifter till advokaternas försäkringsorgan ska således anses ha genomförts på grund av att medlemskapet i advokatsamfundet var nödvändigt för att kunna utöva den verksamhet som genererat de skattepliktiga inkomsterna. Dessa kostnader ska anses ha föranletts av denna verksamhet och därmed ha varit nödvändiga för att utöva verksamheten.

38 De argument som framförts härvidlag av Finanzamt Köln-Mitte och den tyska regeringen medför inte annan bedömning.

39 För det första kan den omständigheten, som åberopats av såväl Finanzamt Köln-Mitte som av den tyska regeringen, att det enligt stadgarna för advokaternas försäkringsorgan fanns en möjlighet att under vissa villkor bli befriad från kravet på att tillhöra detta organ, en möjlighet som Frank Montag inte försökt utnyttja, inte påverka att det finns en direkt koppling mellan dessa kostnader och den verksamhet som genererat inkomsterna.

40 Omständigheten att Frank Montag skulle ha behövt vidta särskilda åtgärder för att undvika betalningar till nämnda organ – och förutsatt att detta ens hade varit möjligt, vilket Frank Montag har bestritt vid domstolen – tyder snarare på att den advokatverksamhet som är aktuell i det nationella målet normalt orsakar denna typ av kostnader.

41 Vidare kan den omständigheten att Frank Montag eventuellt hade kunnat undgå dessa kostnader inte påverka deras kvalificering. Det krävs nämligen inte att kostnaden ska ha varit oundviklig för att det ska föreligga en direkt koppling i den mening som avses i den rättspraxis som har redovisats i punkt 33 ovan. En direkt koppling har således ansetts föreligga i fråga om kostnader för skatterådgivning vid upprättande av inkomstdeklaration, då skyldigheten att upprätta en sådan deklaration följer av att inkomst uppbärs i den berörda medlemsstaten (dom av den 6 juli 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, punkt 22).

42 En direkt koppling i den mening som avses i den rättspraxis som har redovisats i punkt 33 ovan följer av att kostnaden är oupplösligen förenad med den verksamhet som genererar beskattningsbara inkomster (dom av den 31 mars 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 43, och dom av den 24 februari 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 36). Såsom framgår av punkt 37 ovan är betalningen av avgifter till advokaternas försäkringsorgan nödvändig på grund av medlemskapet i advokatsamfundet vilket i sin tur är nödvändigt för att utöva den verksamhet som genererat de skattepliktiga inkomsterna.

43 Vad vidare gäller den omständigheten som åberopats av såväl Finanzamt Köln-Mitte som den tyska regeringen att det huvudsakliga syftet med erläggandet av de avgifter som är aktuella i det nationella målet inte var utövandet av advokatverksamhet i Tyskland, utan istället syftade till att säkerställa försörjningen under ålderdomen, vilket skulle visa att de har samband med den skattskyldiga personens personliga förhållanden och familjesituation, medför inte heller denna en annan kvalificering av det samband som föreligger mellan de kostnader och inkomster som är aktuella i det nationella målet, i den mån, dessa kostnader objektivt sett är nödvändiga för dessa inkomsters förvärvande.

44 Slutligen skiljer sig situationen i det nationella målet från den som förelåg i det mål som föranledde domen av den 22 juni 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), och de slutsatser som domstolen drog i den domen avseende att den skattskyldiga personen med hemvist i landet nekades de fördelar som följde av beaktandet av dennes personliga förhållanden och familjesituation i form av avdrag för avgifter till sjukförsäkring och kompletterande pensionsförsäkring som betalats i anställningsstaten kan inte överföras på problematiken avseende beaktandet av obligatoriska avgifter till ett yrkesförbunds försäkringsorgan i den medlemsstat där verksamheten utövas. I det mål som föranlett nämnda dom undersöktes

nåmligen inte problematiken avseende en direkt koppling mellan kostnaderna i form av försäkringsavgifter och den verksamhet som genererat de skattepliktiga inkomsterna.

45 Domstolen finner därför att de obligatoriska avgifter som betalats till advokaternas försäkringsorgan har en direkt koppling till den verksamhet som genererat de inkomster som var skattepliktiga i Tyskland.

46 Det ska dock härvidlag erinras om att, såsom påpekats i punkt 36 ovan, medlemskapet i advokatsamfundet i Köln var nödvändigt för att Frank Montag skulle kunna bedriva verksamhet som *Rechtsanwalt*, och detta inte endast i Tyskland, utan även i Belgien. Vidare framgår av begäran om förhandsavgörande att Frank Montag även har varit verksam i andra stater, men det anges inte om det rör sig om andra medlemsstater och om denna verksamhet har bedrivits i egenskap av *Rechtsanwalt*.

47 De obligatoriska avgifter som betalats till advokaternas försäkringsorgan har således en direkt koppling till den verksamhet som genererat inkomster som är skattepliktiga i Belgien och, eventuellt, i andra medlemsstater.

48 Till skillnad från inkomsten för en skattebetalare med hemvist i Tyskland som är obegränsat skattskyldig, är emellertid en skattebetalare utan hemvist i denna medlemsstat endast begränsat skattskyldig för inkomst som genererats i den staten.

49 Vad beträffar de obligatoriska avgifter som betalats till advokaternas försäkringsorgan ska således situationen för en skattskyldig person utan hemvist i landet, såsom Frank Montag, anses vara jämförbar med den för en skattskyldig person med hemvist i landet vad gäller den andel av de betalda avgifterna som proportionellt motsvarar den andel som de inkomster som är skattepliktiga i Tyskland utgör av samtliga inkomster som genererats av den aktuella verksamheten.

50 Följaktligen kan det inte med framgång göras gällande att det föreligger en skillnad mellan situationen för skattskyldiga personer med hemvist i landet och situationen för skattskyldiga personer utan hemvist i landet, när det gäller en restriktion, såsom den i det nationella målet, som följer av vägran att beakta de obligatoriska avgifter som erlagts till advokaternas försäkringsorgan, i proportion till andelen av inkomsterna som är skattepliktiga i Tyskland.

51 Vad för det andra beträffar frivilliga betalningar till advokaternas försäkringsorgan framgår av begäran om förhandsavgörande att dessa kostnader beror på att Frank Montag frivilligt beslutat att öka sin pension utifrån det maximalt tillåtna beloppet för betalningar.

52 Även om också dessa kostnader förvisso beror på medlemskapet i advokatsamfundet är de till skillnad från de obligatoriska avgifterna inte en nödvändig följd av detta medlemskap. De är följaktligen inte nödvändiga vare sig för att bedriva verksamhet som advokat i Tyskland eller för att erhålla inkomsterna som är skattepliktiga i Tyskland.

53 Vad beträffar de frivilliga betalningarna till advokaternas försäkringsorgan befinner sig följaktligen en skattskyldig person utan hemvist i landet, såsom Frank Montag, inte i en situation som är jämförbar med situationen för en skattskyldig person med hemvist i landet.

54 Denna slutsats påverkas inte av argumentet att de pensioner som betalas av advokaternas försäkringsorgan i sinom tid kommer att vara skattepliktiga i Tyskland. Bortsett från en sådan framtida beskattnings osäkra natur är det tillräckligt att erinra om att det nationella målet rör beskattningen av de inkomster som genererats av Frank Montags advokatverksamhet i Tyskland och att kostnaderna måste ha en direkt koppling till den verksamhet som genererat dessa

inkomster för att de ska kunna beaktas i samband med denna beskattning. Det eventuella sambandet med andra framtida inkomster är inte relevant vid prövningen av om det föreligger en sådan direkt koppling.

55 Vad för det tredje gäller de belopp som betalats till en privat pensionsförsäkring delar domstolen den hänskjutande domstolens bedömning att det inte går att se en direkt koppling mellan dessa kostnader och den advokatverksamhet som genererat de beskattningsbara inkomsterna.

56 Av motsvarande skäl som de som anges i punkt 54 ovan är ett eventuellt samband med andra framtida inkomster inte relevant vid prövningen av om det föreligger en direkt koppling mellan de belopp som betalats till en privat pensionsförsäkring och de inkomster som genererats i Tyskland genom Frank Montags verksamhet.

57 Domstolen finner därför att vad gäller de belopp som betalats till en privat pensionsförsäkring befinner sig en skattskyldig person utan hemvist i landet, såsom Frank Montag, inte i en situation som är jämförbar med situationen för en skattskyldig person med hemvist i landet.

58 Följaktligen kan det inte med framgång göras gällande att det föreligger en skillnad mellan situationen för skattskyldiga personer med hemvist i landet och situationen för skattskyldiga personer utan hemvist i landet, när det gäller en restriktion, såsom den i det nationella målet, som följer av vägran att beakta kompletterande betalningar som erlagts till advokaternas försäkringsorgan och betalningar till en privat pensionsförsäkring.

Huruvida inskränkningen är motiverad

59 Det ska vidare prövas huruvida den inskränkning av etableringsfriheten som följer av vägran att beakta obligatoriska avgifter till advokaternas försäkringsorgan, i proportion till andelen av inkomsterna som är skattepliktig i Tyskland, kan grundas på tvingande skäl av allmänintresse.

60 Finanzamt Köln-Mitte har härvidlag gjort gällande att beslutet att inte beakta dessa avgifter är motiverat av hänsyn kopplade till risken att dessa avgifter även dras av i andra medlemsstater än Förbundsrepubliken Tyskland, vilket skulle ge den skattskyldiga personen en otillbörlig multipel fördel. Enligt Finanzamt Köln-Mitte måste den skattskyldiga personen styrka att nämnda avgifter inte medfört ytterligare skattemässiga fördelar i den medlemsstat där den skattskyldiga personens har sin hemvist.

61 Finanzamt Köln-Mitte har dock gjort gällande ovanstående risk utan att lämna ytterligare förklaringar och har därmed inte gett domstolen möjlighet att bedöma detta arguments bärkraft, eftersom det inte påstås att genomförandet av bestämmelserna i det då gällande rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, 1977, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 (EUT L 363, 2006, s. 129) inte skulle ha kunnat göra det möjligt att undvika denna risk (se, även, dom av den 24 februari 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 52).

62 Av det anförda följer att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande:

– Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en skattskyldig person som i denna medlemsstat är skyldig att betala inkomstskatt på grundval av begränsad skattskyldighet inte från inkomstskattens beskattningsunderlag kan dra av obligatoriska avgifter som betalats till ett

yrkesförbundsförsäkringsorgan, i proportion till andelen av inkomsterna som beskattas i denna medlemsstat, när dessa har en direkt koppling till den verksamhet som genererat denna inkomst, trots att en skattskyldig person med hemvist i denna stat som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt kan dra av sådana avgifter vid fastställandet av beskattningsunderlaget för inkomstskatten, inom de gränser som ställs upp i nationell lagstiftning.

– Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en skattskyldig person som i denna medlemsstat är skyldig att betala inkomstskatt på grundval av begränsad skattskyldighet inte från inkomstskattens beskattningsunderlag kan dra av kompletterande avgifter som betalats till ett yrkesförbundsförsäkringsorgan eller betalningar till en privat pensionsförsäkring, trots att en skattskyldig person med hemvist i denna stat som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt kan dra av sådana avgifter vid fastställandet av beskattningsunderlaget för inkomstskatten, inom de gränser som ställs upp i nationell lagstiftning.

Rättegångskostnader

63 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 (tionde avdelningen) följande:

Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en skattskyldig person som i denna medlemsstat är skyldig att betala inkomstskatt på grundval av begränsad skattskyldighet inte från inkomstskattens beskattningsunderlag kan dra av obligatoriska avgifter som betalats till ett yrkesförbundsförsäkringsorgan, i proportion till andelen av inkomsterna som beskattas i denna medlemsstat, när dessa har en direkt koppling till den verksamhet som genererat denna inkomst, trots att en skattskyldig person med hemvist i denna stat som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt kan dra av sådana avgifter vid fastställandet av beskattningsunderlaget för inkomstskatten, inom de gränser som ställs upp i nationell lagstiftning.

Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en skattskyldig person som i denna medlemsstat är skyldig att betala inkomstskatt på grundval av begränsad skattskyldighet inte från inkomstskattens beskattningsunderlag kan dra av kompletterande avgifter som betalats till ett yrkesförbundsförsäkringsorgan eller betalningar till en privat pensionsförsäkring, trots att en skattskyldig person med hemvist i denna stat som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt kan dra av sådana avgifter vid fastställandet av beskattningsunderlaget för inkomstskatten, inom de gränser som ställs upp i nationell lagstiftning.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.