Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
L. MEDINA
fremsat den 9. februar 2023 [1]

**Sag C-15/22**

**RF**
**mod**
**Finanzamt G**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – Den Europæiske Udviklingsfond (EUF) – indkomstskat – fritagelse for løn i forbindelse med projekter vedrørende udviklingshjælp, der er finansieret med nationale budgetmidler – forskelsbehandling af løn for et projekt, der finansieres af EUF – artikel 63 TEUF – de frie kapitalbevægelser – artikel 4, stk. 4, TEUF – udøvelse af parallelle kompetencer – artikel 208 TEUF og 210 TEUF – udviklingssamarbejde – forpligtelse til at fremme politikker for udviklingssamarbejde – princippet om loyalt samarbejde – bistand i forbindelse med gennemførelsen af Unionens opgaver – virkeliggørelsen af Unionens mål – direkte virkning«

1. Kan medlemsstater kan med henblik på personlig indkomstbeskatning behandle løn til personer, der er beskæftiget med projekter om udviklingssamarbejde, der udføres i tredjelande [2] og finansieres af Den Europæiske Udviklingsfond (herefter »EUF«), forskelligt fra løn i forbindelse med tilsvarende projekter, der omvendt finansieres med nationale budgetmidler?

2. Den foreliggende sag omhandler en tysk national administrativ praksis (herefter »den omhandlede nationale skatteretlige praksis«). Den indrømmer en fritagelse for indkomstbeskatning af løn, der betales for arbejde på udenlandske projekter om udviklingshjælp, der for mindst 75% vedkommende finansieres af et forbundsministerium med ansvar for udviklingssamarbejde, eller af et statsejet privat selskab, der yder udviklingshjælp [3] (herefter samlet »nationale budgetmidler«). Imidlertid er løn for en arbejdstager, der er beskæftiget med et støtteprojekt, der finansieres af EUF, ikke omfattet af en sådan fritagelse.

3. Den forelæggende ret anmoder nærmere bestemt Domstolen om at tage stilling til, hvorvidt princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat i artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 208 TEUF og 210 TEUF, vedrørende området for udviklingssamarbejde, skal fortolkes således, at det er til hinder for, at medlemsstater beskatter løn i forbindelse med støtteprojekter,

[1] – Originalsprog: engelsk.

[2] – Samarbejde kan antage mange forskellige former, men »udviklingssamarbejde« opfattes sædvanligvis som synonymt med offentlig udviklingshjælp.

[3] – Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH (herefter »GIZ«).

der er finansieret af EUF, såfremt en sådan fritagelse indrømmes for løn, der optjenes i forbindelse med et projekt, der finansieres med nationale budgetmidler. Forskelsbehandlingen, der er resultatet af denne skatteretlige regel, giver ligeledes anledning til spørgsmålet om, hvorvidt traktatbestemmelserne om de grundlæggende rettigheder skal anvendes i den foreliggende sag.

4. Domstolen står følgelig over for den vanskelige opgave at skulle tage stilling til, hvorvidt de grundlæggende rettigheder og/eller princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat i artikel 4, stk. 3, TEU, finder anvendelse på området for udviklingssamarbejde og i givet fald hvordan. Dette er på ingen måde et enkelt spørgsmål, eftersom Unionen og medlemsstater kan udøve parallelle kompetencer på dette område [4]. Den foreliggende sag vedrører ligeledes en bredere global debat, der vedrører den skattemæssige behandling af udviklingshjælp, og spørgsmålet om, hvorvidt den er effektiv [5].

## I. Retsforskrifter

### *A. International ret*

#### *1. Lomé IV-konventionen*

5. Den fjerde AVS-EØF konvention, der blev undertegnet i Lomé den 15. december 1989, blev indgået mellem staterne i Afrika, Vestindien og Stillehavet (herefter »AVS-staterne«) og Det Europæiske Fælleskab (EØF) (herefter »Lomé IV-konventionen«) [6]. Denne konvention blev godkendt ved en afgørelse fra Rådet og Kommissionen den 25. februar 1991 [7].

6. Artikel 2 i Lomé IV-konventionen bestemmer, at AVS-EØF samarbejdet, »der bygger på en retsorden og fælles institutioner«, finder sted på grundlag af principperne om parternes ligestilling, respekt for deres suverænitet, gensidig interesse og indbyrdes afhængighed og hver enkelt stats ret til selv at træffe sine beslutninger på det politiske, sociale, kulturelle og økonomiske område.

7. Konventionens artikel 9 fastlægger følgende:

»For at forbedre effektiviteten af konventionens instrumenter vedtager de kontraherende parter inden for rammerne af deres respektive beføjelser retningslinjer, prioriteter og foranstaltninger, som fremmer virkeliggørelsen af denne konventions mål […].«

4 – I henhold til artikel 4, stk. 4, TEUF har Unionen på områderne udviklingssamarbejde og humanitær bistand kompetence til at gennemføre tiltag og føre en fælles politik, dog således at udøvelsen af denne kompetence ikke kan føre til, at medlemsstaterne forhindres i at udøve deres kompetence.

5 – Jf. eksempelvis senest den skattemæssige behandling af Official Development Assistance Hub (platform for offentlig udviklingsbistand), der blev lanceret i januar 2022 af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Jf. ligeledes Paris-erklæringen om bistandseffektivitet, der blev vedtaget i 2005 og bekræftet i Accra i 2008 på ministerielt niveau efter indkaldelse af OECD (tilgængelig på https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 – EFT 1991, L 229, s. 3.

7 – 91/400/EKSF, EØF, EFT 1991, L 229, s. 1.

*2. Cotonouaftalen*

8. Partnerskabsaftalen mellem på den ene side [AVS-staterne] og på den anden side Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater blev undertegnet i Cotonou den 23. juni 2000 (herefter »Cotonouaftalen«)[8] ved Rådets afgørelse 2003/159/EF af 19. december 2002[9]. Den trådte i kraft den 1. april 2003 og erstattede de gældende Lomékonventioner.

9. Artikel 2 i Cotonouaftalen fastsætter de grundlæggende principper for AVS-EF samarbejdet, »der bygger på bindende retsregler og blandede institutioner«.

10. Artikel 3 i Cotonouaftalen fastlægger, at »[p]arterne træffer […] alle almindelige eller særlige foranstaltninger, som er egnede til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, som følger af denne aftale, og lette virkeliggørelsen af målene heri. […]«

11. Artikel 70, litra a), i Cotonouaftalen bestemmer, at samarbejdet skal støtte »mikroprojekter på lokalt plan, som har en økonomisk og social indflydelse på befolkningernes levevilkår, som opfylder et klart påvist, prioriteret behov, og som iværksættes på det berørte lokalsamfunds initiativ og med aktiv deltagelse fra dettes side«.

12. Aftalens artikel 71 bestemmer følgende:

»1. Mikroprojekter og decentrale samarbejdsaktioner kan støttes med denne aftales finansielle midler. […]

2. EUF bidrager til finansieringen af mikroprojekter og decentralt samarbejde med et beløb, der i princippet ikke må udgøre mere end tre fjerdedele af de samlede udgifter til hvert projekt og ikke må overskride den grænse, der er fastsat i det vejledende program. Resten finansieres:

a) for så vidt angår mikroprojekter af det berørte lokalsamfund (i form af varer, tjenesteydelser eller penge, afhængigt af dets muligheder),

[…]

c) undtagelsesvis af den berørte AVS-stat, som kan bidrage finansielt, med offentlige faciliteter eller med tjenesteydelser.

[…]«

## *B. EU-retten*

13. Der blev oprettet EUF'er med henblik på at finansiere samarbejdet med AVS-staterne og oversøiske lande og territorier, hvilket i første omgang skete ved et bilag til EØF-traktaten og senere ved interne aftaler mellem medlemsstaterne forsamlet i Rådet. En EUF finansierer ethvert projekt eller program, der bidrager til økonomisk, social eller kulturelle forpligtelser i de omhandlede lande. Hver EUF oprettes for en periode på adskillige år, ofte fem år, svarende til gyldighedsperioden for de forskellige aftaler og konventioner, hvorved Unionen og dens medlemsstater oprettede det særlige partnerskab med AVS-stater. Historisk set er EUF'er ikke

[8] – EFT 2000, L 317, s. 3.

[9] – EUT 2003, L 65, s. 27.

omfattet af Unionens almindelige budget. Der blev følgelig vedtaget specifikke finansforordninger til gennemførelsen af de forpligtelser, der følger af internationale aftaler, og navnlig til oprettelsen af finansieringen af EUF'en [10].

*1. Den syvende EUF* [11]

14. Repræsentanterne for regeringerne i medlemsstaterne i Det Europæiske Økonomiske Fælleskab forsamlet i Rådet vedtog den 16. juli 1990 intern aftale 91/401/EØF om finansiering og forvaltning af Fælleskabets bistand inden for [Lomé IV-konventionen] [12]. Medlemsstaterne oprettede ved denne aftale den syvende EUF. Bestemmelserne, der gennemførte denne interne aftale, er genstand for finansforordning 91/491/EØF af 29. juli 1991, der finder anvendelse for samarbejde med henblik på udviklingsfinansiering i henhold til [Lomé IV-konventionen] [13].

15. Den anvisningsberettigede besluttede at bringe den syvende EUF til ophør den 31. august 2008. I mangel af et retsgrundlag for afviklingen af EUF'er blev de resterende uudnyttede beløb og de tilknyttede kontrakter og afgørelser overført til den niende EUF i overensstemmelse med bestemmelserne i del 3 af den finansforordning, der fandt anvendelse for den niende EUF [14].

*2. Den niende EUF*

16. Efter Cotonouaftalen blev intern aftale 2000/770/EF mellem repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer forsamlet i Rådet om finansiering og forvaltning af Fællesskabets bistand i henhold til finansprotokollen til [Cotonouaftalen] samt om finansiel bistand til de oversøiske lande og territorier, på hvilke EF-traktatens fjerde del finder anvendelse [15], vedtaget. De bestemmelser, der gennemfører denne interne aftale, er genstand for finansforordningen af 27. marts 2003.

## *C. Tysk ret*

17. § 1, stk. 1, første punktum, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat, herefter »EStG«) i den version, der fandt anvendelse for så vidt angår de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer, at fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, er fuldt indkomstskattepligtige i dette land.

18. I henhold til EStG's § 2, stk. 1, er indkomst fra lønnet beskæftigelse, som den skattepligtige person modtager og betragtes som fuldt skattepligtig, indkomstskattepligtig.

[10] – Siden 2021 har EUF-programmer været inkluderet i EU's flerårige finansielle ramme og er følgelig genstand for EU-finansforordningerne på samme måde som andre EU-finansieringsprogrammer. Jf. https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-EUF-annual-accounts_en

[11] – Forelæggelsesafgørelsen henviser til den syvende og den niende EUF. Det tilkommer den nationale domstol at tage stilling til, hvorvidt begge af dem finder anvendelse i den foreliggende sag.

[12] – EFT 1991, L 229, s. 288.

[13] – EFT 1991, L 266, s. 1.

[14] – Jf. endeligt årsregnskab for 7., 8., 9. og 10. Europæiske Udviklingsfond for regnskabsåret 2008 (EUT 2009, C 274, s. 1).

[15] – EFT 2000, L 317, s. 355.

19. EStG's § 34, litra c), bestemmer følgende:

»1) Når fuldt skattepligtige personers udenlandske indtægter i den stat, hvorfra indtægterne hidrører, er underlagt en skat, der svarer til den tyske indkomstskat, modregnes den udenlandske skat, der er blevet opgjort, erlagt og nedsat med et eventuelt fradragsberettiget beløb, i den tyske indkomstskat, som skyldes for den indkomst, der er oppebåret i den pågældende stat.

[…]

5) De øverste skattemyndigheder i delstaterne eller de af disse udpegede skattemyndigheder kan med forbundsstatsfinansministeriets godkendelse meddele hel eller delvis fritagelse for indkomstbeskatning af den udenlandske indkomst eller fastsætte et standardbeløb, når dette forekommer hensigtsmæssigt af økonomiske grunde, eller når det viser sig at være særligt vanskeligt at anvende denne artikels stk. 1.«

20. Den 31. oktober 1983 udstedte Bundesministerium der Finanzen (forbundsfinansministeriet, Tyskland) en instruks vedrørende den skattemæssige behandling af lønindtægter fra beskæftigelse i udlandet [16] (herefter »finansministeriets instruks«), der er rettet til de øverste skattemyndigheder i delstaterne. Den bestemmer i del I, nr. 4, at beskæftigelse for indenlandske leverandører inden for rammerne af tysk offentlig udviklingsbistand, der finder sted som led i et teknisk eller økonomisk samarbejde, er fritaget for indkomstskat.

21. Ifølge forelæggelsesafgørelsen fortolkede de tyske skattemyndigheder udtrykket »den tyske offentlige udviklingshjælp« således, at det alene henviser til foranstaltninger til udviklingshjælp, der finansieres i det tyske budget, enten af forbundsministeriet med ansvar for udviklingssamarbejde eller af GIZ.

## II. Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

22. I perioden fra den 12. april 2009 til den 31. oktober 2012 var RF beskæftiget som projektleder for et selskab, der yder udviklingshjælp, med hjemsted i Tyskland. Hun var beskæftiget med selskabets Micro Projects Programme (herefter »MPP«) i Afrika i henhold til en ansættelseskontrakt, der var begrænset til programmets varighed [17]. Programmet var helt eller delvist finansieret med midler fra Unionen og dens medlemsstater nærmere bestemt i henhold til den syvende og den niende EUF [18].

23. I denne periode var RF's bopæl og centrum for livsinteresser i Tyskland, hvor hun følgelig var fuldt skattepligtig, hvorimod hendes beskæftigelsessted var Afrika.

24. Eftersom selskabet, der yder udviklingshjælp, var af den opfattelse, at RF's løn var fritaget i henhold til finansministeriets instruks, foretog det ikke kildeskatindeholdelse for så vidt angår løn for regnskabsårene 2011 og 2012 og betalte ikke skat til de kompetente skattemyndigheder.

16 – BStBl. 1983 I, s. 470.

17 – Forelæggelsesafgørelse indeholder ikke nærmere oplysninger for så vidt angår det omhandlede land, men RF har nævnt, at der var tale om Nigeria (jf. punkt 6 i de skriftlige indlæg).

18 – Som allerede nævnt tilkommer det den national domstol at tage stilling til, hvorvidt det arbejde, der udføres af RF, vedrørte både den syvende og den niende EUF.

Ifølge de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, blev der i første omfang udstedt et fritagelsescertifikat til selskabet, som var betinget af overholdelse af finansministeriets instruks. RF's løn blev ej heller beskattet i Afrika på beskæftigelsesstedet.

25. Der blev foretaget en skattekontrol af selskabet, der yder udviklingshjælp, af de kompetente skattemyndigheder. Disse myndigheder anførte, at programmet ikke var blevet finansieret af forbundsministeriet med ansvar for udviklingssamarbejde eller af GIZ, men af EUF. Ved skatteopkrævninger af 13. februar 2014 besluttede disse myndigheder følgelig, at RF's løn var indkomstskattepligtig for så vidt angår 2011 og 2012.

26. RF indgav en klage over denne afgørelse ved disse myndigheder, som imidlertid meddelte afslag herpå. Hun indledte dernæst en retssag ved Finanzgericht Köln (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland), hvor der ikke blev givet medhold. Det er denne dom, som er genstand for RF's revisionsappel til Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) (herefter »den forelæggende ret«).

27. Den forelæggende ret har i forelæggelsesafgørelsen anført, at appellen i henhold til tysk ret er ugrundet, eftersom RF's løn ikke blev finansieret direkte med nationale budgetmidler, og hendes beskæftigelse i udlandet var følgelig ikke knyttet til offentlig tysk udviklingshjælp. Den er af den opfattelse, at den sondring, der blev foretaget af de administrative myndigheder, ligeledes ikke er i strid med ligebehandlingsprincippet, eftersom den omhandlede skattefordel er motiveret af støtte til visse sektorer i den tyske økonomi og følgelig forfatningsmæssigt begrundet.

28. Den forelæggende ret nærer ikke desto mindre tvivl for så vidt angår foreneligheden af den omhandlede lovgivning med EU-retten. Den har fremhævet, at i modsætning til Petersen-sagen [19] udgør den omhandlede skatteretlig regel ikke en restriktion for den frie bevægelighed og navnlig arbejdskraftens frie bevægelighed, eftersom der ikke er sket nogen forskelsbehandling af arbejdstagere eller arbejdsgivere på grundlag af, at de kommer fra en anden medlemsstat.

29. Ifølge den forelæggende ret kan den omhandlede skatteregel være i strid med princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat ved artikel 4, stk. 3, TEU. RF har i denne forbindelse gjort gældende, at det følger af dette princip og af medlemsstaternes forpligtelse til at koordinere deres udviklingspolitikker, at der gælder en forpligtelse til at inkludere projekter, der er finansieret med EU-midler, i anvendelsesområdet for den omhandlede skattefritagelse. Den forelæggende ret er imidlertid af den opfattelse, at det ikke i lyset af medlemsstaternes egne kompetencer på området for udviklingshjælp er sikkert, hvorvidt de er hindret i at vedtage foranstaltninger til udviklingshjælp, der er udformet med henblik på at fremme deres udenrigshandel. En sådan forpligtelse kan heller ikke udledes af Cotonouaftalen.

30. Den forelæggende ret har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål med henblik på en præjudiciel afgørelse:

»Skal artikel 4, stk. 3, [TEU] og artikel 208 TEUF, sammenholdt med artikel 210 [TEUF], fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national administrativ praksis, hvorefter der ikke fritages for beskatning i tilfælde, hvor et projekt inden for udviklingssamarbejde finansieres af Den Europæiske Udviklingsfond, hvorimod der under visse betingelser fritages for beskatning af den løn, som arbejdstageren modtager på grundlag af et aktuelt ansættelsesforhold for en aktivitet i forbindelse med den tyske offentlige udviklingshjælp inden for rammerne af det tekniske eller

[19] – Dom af 28.2.2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

finansielle samarbejde, [som for mindst] 75% vedkommende finansieres af et forbundsministerium med ansvar for udviklingssamarbejde eller af et statsejet privat selskab, der yder udviklingshjælp?«

31. Der er indgivet skriftlige indlæg af RF, den tyske regering og Kommissionen. Disse parter har ligeledes afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 23. november 2022.

## III. Bedømmelse

### *A. Indledende bemærkninger*

32. Den tyske regering har for det første uden formelt at gøre indsigelse mod det præjudicielle spørgsmål ikke desto mindre givet udtryk for tvivl, om det kan antages til realitetsbehandling. Den har i dens skriftlige indlæg og i retsmødet i det væsentlige gjort gældende, at den fritagelse, der er fastsat i den omhandlede nationale skatteretlige regel, nødvendigvis kræver, at projektet for mindst 75% vedkommende finansieres med nationale budgetmidler. Med henblik på den skatteretlige regels anvendelse skal den løn, som arbejdstageren modtager, med andre ord være resultatet af en aktivitet, der for mindst 75% vedkommende finansieres med disse midler. Dette betyder imidlertid ikke, at en sådan beskæftigelse i sin helhed er fritaget for skat, eftersom den del af beskæftigelsen, der ikke finansieres ved disse midler, fortsat er skattepligtig (dvs. maksimalt 25%).

33. Jeg skal i denne forbindelse fremhæve, at der ifølge fast retspraksis gælder en formodning for, at de spørgsmål om en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret har stillet på det retlige og faktiske grundlag, som den har fastlagt inden for sit ansvarsområde, og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve, er relevante [20].

34. Det er, selv om der kan være huller i den retlige baggrund, der er beskrevet i forelæggelsesafgørelsen, efter min opfattelse klart, hvordan den omhandlede national skatteretlig regel fungerer. Den nationale domstol har nærmere bestemt forklaret, at denne regel bestemmer, at løn, der modtages for så vidt angår en beskæftigelse på området for udviklingshjælp, er fritaget fra indkomstskat, forudsat at denne beskæftigelse finansieres ved at anvende midler fra nationale budgetmidler, hvorimod løn fra en beskæftigelse, der finansieres med EUF-midler, er skattepligtig. Jeg er følgelig af den opfattelse, at Domstolen kan give den forelæggende ret fortolkningselementer i EU-retten i forbindelse med bedømmelsen af den omhandlede skatteregel.

35. Ved sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret for det andet nærmere bestemt oplyst, hvorvidt artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 208 TEUF og 210 TEUF, er til hinder for den omhandlede nationale skatteretlige regel. Kommissionen har imidlertid i sine skriftlige indlæg foreslået, at en udtrykkelig henvisning til de grundlæggende rettigheder, der er fastsat i traktaterne, inkluderes i spørgsmålet. Domstolen har følgelig i dens skriftlige spørgsmål anmodet om, at parterne giver et svar for så vidt angår spørgsmålet om de grundlæggende rettigheder i det mundtlige retsmøde. RF og Kommissionen har i retsmødet begge gjort gældende, at den omhandlede skatteregel er omfattet af anvendelsesområdet for de grundlæggende rettigheder, selv om den tyske regering har gjort gældende, at disse rettigheder ikke finder anvendelse i den foreliggende sag.

[20] – Jf. bl.a. dom af 8.9.2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

36. Jeg skal erindre om, at det kan tænkes, at Domstolen vil skulle omformulere det præjudicielle spørgsmål. Domstolen kan ligeledes være af den opfattelse, at det er nødvendigt at tage stilling til bestemmelser i EU-retten, som den nationale domstol ikke har henvist til i sit spørgsmål [21].

37. Det skal i denne forbindelse indledningsvis anføres, at den nationale domstol i dens forelæggelsesafgørelse, selv om den nævner den frie bevægeliglighed, der er fastsat ved artikel 45 TEUF, og bestemmelserne Cotonouaftalen, når den konklusion, at disse bestemmelser ikke er til hinder for den omhandlede nationale regel, eftersom RF ikke er en arbejdstager fra en anden medlemsstat [22].

38. Det er vigtigt at påpege, at forelæggelsesafgørelsen i Petersen-dommen [23] omhandlede den samme nationale skatteretlige regel i finansministeriets instruks, som den, der er genstand for den foreliggende sag. Domstolen tog imidlertid stilling til et andet aspekt af denne regel, nærmere bestemt arbejdsgiverens hjemsted. I Petersen-dommen var den omhandlede arbejdstager ansat af en arbejdsgiver med hjemsted i Danmark, der udførte udviklingshjælp, som blev finansieret af det danske agentur for international udvikling. Domstolen bemærkede, at denne fritagelse for indkomstskat krævede, at arbejdsgiveren havde sit hjemsted i Tyskland, og fastslog, at et sådant krav udgjorde en restriktion for arbejdstageres frie bevægelighed, der er forbudt i henhold til artikel 45 TEUF [24]. I den foreliggende sag omhandler de faktiske omstændigheder i hovedsagen ikke det samme krav (som faktisk er opfyldt), eftersom både RF og selskabet, der yder udviklingshjælp, har hjemsted i Tyskland. Der er under alle omstændigheder tale om en rent intern situation for så vidt angår arbejdstageres frie bevægelighed.

39. Jeg skal ikke desto mindre fremhæve, at den omhandlede nationale skatteretlige regel ligeledes forskelsbehandler arbejdstagere på grundlag af *oprindelsen af de midler*, der ydes til støtte af projektet. Skattefritagelsen indrømmes eller nægtes en arbejdstager, der er beskæftiget med dette projekt, afhængig af, hvorvidt projektet om udviklingssamarbejde finansieres direkte med nationale budgetmidler eller med EUF-midler. Det er følgelig passende at indlede ved at fastlægge, hvorvidt og i givet fald hvilke af de andre grundlæggende rettigheder der kan finde anvendelse i den foreliggende sag.

### *B. Betydningen af de andre grundlæggende rettigheder*

40. Med henblik på at tage stilling til, hvorvidt en national foranstaltning er omfattet af anvendelsesområdet for en grundlæggende rettighed, fremgår det tydeligt af den nu faste retspraksis, at *formålet* med den omhandlede lovgivning skal tages i betragtning [25].

41. Jeg er af de grunde, der nævnes ovenfor [26], af den opfattelse, at der ikke kan tages stilling til situationen i hovedsagen i lyset af artikel 45 TEUF. Den omstændighed at denne sag imidlertid omhandler virkningerne af den omhandlede nationale skatteretlig regel i forbindelse med grænseoverskridende arbejdstagere, men ikke den måde, som den berører finansieringen af

[21] – Dom af 13.10.2016, M. og S. (C-303/15, EU:C:2016:771, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis), og af 31.5.2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, præmis 27).

[22] – Forelæggelsesafgørelsens punkt 29 og 30. Jeg skal imidlertid fremhæve, at selv om RF har bopæl i Tyskland, udførte hun sine opgaver i det omhandlede tredjeland i forbindelse med det pågældende støtteprogram.

[23] – Dom af 28.2.2013, C-544/11, EU:C:2013:124.

[24] – Ibidem, præmis 39-43.

[25] – Jf. navnlig dom af 1.7.2010, Dijkman og Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, præmis 26), af 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 90), og af 21.5.2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, præmis 31).

[26] – Jf. punkt 38 ovenfor.

støtteprojekter på, udelukker ikke anvendelsen af de andre grundlæggende rettigheder, medmindre disse andre grundlæggende rettigheder anses for at være accessoriske i forhold til arbejdstageres frie bevægelighed [27]. I visse særlige situationer, hvor to grundlæggende rettigheder spiller en lige stor rolle med henblik på den omhandlede lovgivning, har Domstolen fastslået, at disse situationer vedrører begge grundlæggende rettigheder på samme tid [28]. Ifølge den relevante retspraksis kan en sådan særlig situation opstå, såfremt en af de grundlæggende rettigheder ikke finder anvendelse i den pågældende sag, eftersom situationen med henblik denne frihed *i samtlige henseender* udelukkende har tilknytning til én medlemsstat [29]. Det kan imidlertid tænkes, at dette ikke er tilfældet med henblik på de øvrige grundlæggende rettigheder. Heraf følger, at den omhandlede situation alene for så vidt angår arbejdstageres frie bevægelighed har tilknytning til én medlemsstat, men har et grænseoverskridende element hvad angår de øvrige friheder.

42. Jeg skal i den foreliggende sag påpege, at en skatteretlig regel som den i hovedsagen omhandlede har den virkning, at den fører til forskelsbehandling afhængig *midlernes oprindelse*. Som det tydeligt fremgår af forelæggelsesafgørelsen, indrømmes den omhandlede skattefritagelse for så vidt angår udenlandsk udviklingshjælp, der finansieres ved nationale budgetmidler, mens den nægtes, når finansieringen ydes af EUF. Domstolen fastslog i denne forbindelse senest i Store Afdelings dom i sagen Kommissionen mod Ungarn [30], at national lovgivning, der forskelsbehandler foreninger og fonde med hjemsted i Ungarn på grundlag af den nationale eller »udenlandske« oprindelse af den økonomiske støtte, som de modtager, er omfattet af artikel 63 TEUF [31]. I den foreliggende sag gælder følgelig, at eftersom den omhandlede forskelsbehandling ligger i midlernes oprindelse, skal der tages stilling til, hvorvidt og i givet fald i hvilket omfang en national skatteregel som den i hovedsagen omhandlede er egnet til at berøre udøvelsen af de frie kapitalbevægelser, der er fastsat ved artikel 63 TEUF. Jeg skal i denne forbindelse fremhæve, at det for så vidt angår artikel 63 TEUF følger af Domstolens faste retspraksis, at denne bestemmelse har *direkte virkning*, således at bestemmelsen kan påberåbes ved de nationale retsinstanser og føre til, at nationale retsforskrifter, der strider mod artiklen, ikke må bringes i anvendelse [32].

43. Under hensyntagen til denne direkte virkning og i lyset af de mundtlige argumenter, der er blevet fremført af RF og Kommissionen, vil jeg indlede med at tage stilling til, hvorvidt artikel 63 TEUF skal fortolkes, således at bestemmelsen er til hinder for anvendelsen af en skatteretlig regel i en medlemsstat, der alene fastlægger en fritagelse for indkomstskat for løn, der modtages af en arbejdstager, der beskæftiger sig med udviklingshjælp, såfremt denne for mindst 75% vedkommende finansieres med nationale budgetmidler, men som har den virkning, at en arbejdstager ikke kan drage nytte af en sådan fritagelse, såfremt vedkommende beskæftiger med en aktivitet af denne karakter, der i samme grad finansieres af en af EUF'erne.

[27] – Domstolen har fastslået, at såfremt en national foranstaltning på samme tid vedrører to grundlæggende rettigheder, er det i princippet nødvendigt alene at tage stilling til den omtvistede foranstaltning for så vidt angår én af disse to friheder, såfremt under hovedsagens omstændigheder en af dem er helt sekundær i forhold til den anden og kan anses for at være knyttet til denne (jf. i denne retning dom af 14.10.2004, Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.9.2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, præmis 37).

[28] – Jf. eksempelvis dom af 11.6.2009, X og Passenheim-van Schoot (C-155/08 og C-157/08, EU:C:2009:368, præmis 40). Etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser kan overlappe hinanden navnlig i tilfælde af kapitalandele og udbytte (jf. i denne retning dom af 24.5.2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, præmis 23 og 24).

[29] – Jf. i denne retning dom af 8.5.2013, Libert m.fl. (C-197/11 og C-203/11, EU:C:2013:288, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis), og af 15.11.2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

[30] – Dom af 18.6.2020, Kommissionen mod Ungarn (Foreningers gennemsigtighed) (C-78/18, EU:C:2020:476).

[31] – Ibidem, præmis 61, 62 og 65.

[32] – Jf. i denne retning dom af 14.9.2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, præmis 49).

## *C. De frie kapitalbevægelser, der er fastsat ved artikel 63 TEUF*

### *1. Anvendelsesområdet for artikel 63 TEUF*

#### *a) Det territoriale anvendelsesområde*

44. Artikel 63 TEUF bestemmer først og fremmest, at alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande er forbudt. Den forelæggende ret har anført, at den omhandlede differentierede skattemæssige behandling ikke er diskriminerede som omhandlet i traktaterne, eftersom den udenlandske udviklingshjælp, der finansieres direkte ved EU-midler, ikke udgør finansiering fra en anden medlemsstat [33].

45. Jeg skal i denne forbindelse anføre, at i den foreliggende sag ydes finansieringen til selskabet, der yder udviklingshjælp, med henblik på udøve udenlandsk udviklingshjælp af EUF'er. Som forklaret i punkt 13 og 16 ovenfor blev finansieringen af EUF'er vedtaget i en intern aftale mellem repræsentanterne for regeringerne i medlemsstaterne forsamlet i Rådet og er genstand for finansforordningerne. Selv om finansieringen af den omhandlede virksomhed ikke ydes direkte af en anden medlemsstat, blev den (dagældende) fællesskabsretlige økonomiske bistand stillet til rådighed direkte af medlemsstaterne [34], der følgelig ydede økonomiske bidrag til EUF'er. Det endelige årsregnskab for den niende EUF for regnskabsåret 2009 viser eksempelvis, at EUF-midlerne er »ad hoc« bidrag fra EU-medlemsstaterne [35]. Jeg skal tilføje, at i henhold til finansforordningerne skal Kommissionen oppebære »forvaltningen af EUF på eget ansvar« og skal navnlig udnævne den ledende anvisningsberettigede og finansinspektøren for EUF [36]. I den omhandlede periode i hovedsagen havde EUF kort sagt karakter af et samarbejde mellem regeringer og var ikke omfattet af EU-budgettet, trods den omstændighed, at de fleste af dens midler blev forvaltet af Kommissionen [37].

46. Efter min opfattelse kan følgende konklusioner drages af denne konstatering. Såfremt den finansiering, der ydes til det omhandlede selskab, skulle ydes af tyske budgetmidler, skal situationen for det første anses for en rent intern situation. I den foreliggende situation ydes finansieringen imidlertid af eksterne enheder, nærmere bestemt EUF, der har de kendetegn, der nævnes ovenfor [38]. Den finansiering, der ydes af EUF, er for det andet sat sammen af medlemsstaternes direkte bidrag. Den kan følgelig sidestilles med kapitalbevægelser fra *andre*

[33] – Forelæggelsesafgørelsens punkt 30.

[34] – Jf. dom af 2.3.1994, Parlamentet mod Rådet (C-316/91, EU:C:1994:76, præmis 4). Domstolen fastslog i denne sag, at de udgifter, der var nødvendige for Fællesskabets økonomiske hjælp ikke var fælleskabsudgifter, men blev stillet til rådighed direkte af medlemsstaterne og følgelig ikke udgjorde en del af det almindelige budget for De Europæiske Fællesskaber.

[35] – Jf. endeligt årsregnskab for 8., 9. og 10. Europæiske Udviklingsfond for regnskabsåret 2009 (EUT 2010, C 310, s. 1). Dette dokument tilføjer, at ca. hver femte år skal repræsentanter fra medlemsstaterne mødes på regeringsniveau for at beslutte et samlet beløb, der vil blive stillet rådighed for fonden, og med henblik på at overvåge dens gennemførelse. I 2009 og 2008 blev der anmodet om bidrag vedrørende den niende EUF fra de 15 deltagende medlemsstater.
Kommissionen bemærkede ved Domstolen, at den syvende EUF (1990-1995) udgjorde 10 940 mio. ECU i bidrag fra medlemsstaterne (herunder Tyskland med op til 2 840 mio. ECU). Dette betyder, at 8 100 ECU (74%) af finansieringen blev ydet af andre stater end Tyskland. Kommissionen har tilføjet, at den niende EUF (2000-2007) stod for op til 13 800 mio. EUR i bidrag fra medlemsstater og 1 700 mio. EUR fra Den Europæiske Investeringsbank. Tysklands deltagelse i den niende EUF beskrives ikke nærmere i Kommissionens indlæg.

[36] – Jf. artikel 9, stk. 1, 11 og 13 i finansforordning 91/491 og artikel 1, stk. 2, 18 og 27 i finansforordningen af 27.3.2003, der finder anvendelse for den niende EUF.

[37] – Jeg skal endvidere anføre, at for så vidt angår de MPP'er, der er genstanden for den foreliggende sag, kan bidrag ligeledes foretages af det omhandlede lokale samfund og undtagelsesvis af den omhandlede AVS-stat [jf. artikel 71, stk. 2, litra a) og c), i Cotonouaftalen].

[38] – Jf. punkt 13-16 og 45 ovenfor.

*medlemsstater*. Det grænseoverskridende element, som gør, at traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser finder anvendelse, fastlægges ved kapitalbevægelserne fra EUF til den omhandlede virksomhed.

47. Jeg er i lyset af ovenstående betragtninger af den opfattelse, at det territorielle anvendelsesområde for kapitalens frie bevægelighed, der er fastsat i artikel 63 TEUF, bør omfatte kapitalbevægelser mellem en udenlandsk fælles fond, der er oprettet af medlemsstaterne som eksempelvis EUF, og en virksomhed beliggende i en af medlemsstaterne. For den foreliggende sag betyder dette, at der foreligger et grænseoverskridende element.

*b) Det materielle anvendelsesområde*

48. For så vidt det materielle anvendelsesområde for artikel 63 TEUF gælder, at selv om EUF-traktaten ikke definerer begrebet »kapitalbevægelser«, gælder imidlertid, at retspraksis indeholder en række indikationer for deres anvendelsesområde. I mangel på en sådan definition har Domstolen ofte påberåbt sig den liste, der gives i afledt ret, nærmere bestemt nomenklaturen for kapitalbevægelser [39]. I den foreliggende sag omfatter denne nomenklatur ikke udtrykkeligt den finansiering, der ydes af EUF [40]. Denne nomenklatur har imidlertid alene en vejledende værdi med henblik på at definere begrebet kapitalbevægelser [41], hvilket betyder, at Domstolen kan udvide begrebet kapital ud over den »klassiske« økonomiske betydning [42]. Domstolen har eksempelvis allerede fastslået, at arv og gaver er omfattet af begrebet kapitalbevægelser [43]. Den har følgelig allerede anvendt de frie kapitalbevægelser i forbindelse med en beskatning af en arv, der blev modtaget af en religiøs forening, som blev drevet uden profit for øje [44]. Dette begreb omfatter endvidere investeringer i fast ejendom, der knytter sig til erhvervelse af brugsrettigheder over landbrugsarealer [45].

49. Selv om den økonomiske og retlige betydning af begrebet »kapital« ikke altid er identisk [46], bør det i den foreliggende sag på ingen måde være kontroversielt at anføre, at en finansiering, som den, der leveres af en fond til et selskab, der yder udviklingshjælp, med hjemsted i Tyskland, er omfattet af begrebet kapital, eftersom det med forbehold af den prøvelse, der skal foretages af den forelæggende ret, involverer en overførsel af pengebeløb til en virksomhed til et udviklingsprojekt, der udføres af dette selskab.

50. Såfremt Domstolen beslutter, at udtrykket »kapitalbevægelser« omfatter en sådan finansiering, vil det næste spørgsmål kunne være, hvorvidt de omfatter den løn, der betales af denne virksomhed, til en person, der er beskæftiget med udenlandske udviklingsprojekter. Domstolen skal i denne forbindelse tage stilling til, hvorvidt den omhandlede »bevægelse«

[39] – Nomenklaturen omhandlet i bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24.6.1988 om gennemførelse af artikel 67 i [EF]-traktaten (denne artikel blev ophævet ved Amsterdamtraktaten) (EFT 1988, L 178, s. 5).

[40] – Domstolen kan være af den opfattelse, at der er tale om en finansiel transaktion som omhandlet i denne nomenklatur. Domstolen fastslog eksempelvis i dom af 31.1.1984, Luisi og Carbone (286/82 og 26/83, EU:C:1984:35), at kapitalbevægelser er finansielle transaktioner, som i det væsentlige består i en anbringelse eller investering af det omhandlede beløb. De er følgelig i princippet finansielle transaktioner og adskiller sig fra løbende betalinger, idet de snarere har karakter af tilvejebringelsen af aktiver.

[41] – Dom af 6.3.2018, SEGRO og Horváth (C-52/16 og C-113/16, EU:C:2018:157, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

[42] – S. Hindelang, »Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of Article 56(1) EC«, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU law*, Oxford, 2009, onlineudgaven, Oxford Academic, 1.9.2009, s. 45-47.

[43] – Jf. i denne retning dom af 26.4.2012, van Putten (C-578/10 – C-580/10, EU:C:2012:246, præmis 29), og af 16.7.2015, Kommissionen mod Frankrig (C-485/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:506, præmis 22).

[44] – Jf. dom af 10.2.2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, præmis 23).

[45] – Dom af 6.3.2018, SEGRO og Horváth (C-52/16 og C-113/16, EU:C:2018:157, præmis 57).

[46] – Jf. fodnote 42 ovenfor.

indebærer en bevægelse mellem EUF og medlemsstatens virksomhed eller mellem EUF og det modtagende projekt, der er udviklet i den omhandlede AVS-stat. Begrebet »bevægelse« bør efter min opfattelse finde anvendelse på hele »støtten«, der er strømmen af pengemidler fra donoren (EUF) til modtageren, som er det omhandlede program, der er udviklet i den omhandlede AVS-stat [47]. Medlemsstatens virksomhed er alene et skridt i finansieringen af dette program, som skal opfylde behovene i de lokale samfund i AVS-staterne. Udtrykket »bevægelse« bør følgelig omfatte samtlige af led i kæden fra donoren til modtageren [48]. Eftersom der er internationale incitamenter til at sænke beskatningen for så vidt angår udviklingslandene, er det indlysende, at begrebet »støtte« omfatter *hele pengestrømmen* fra EUF til modtageren i AVS-staterne.

51. Jeg er følgelig af den opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede skatteretlige regel for så vidt som den vedrører indkomst, der finansieres ved EUF og modtages af en virksomhed i en medlemsstat, vil være omfattet af begrebet »kapitalbevægelser« som omhandlet i artikel 63 TEUF.

*c) Det personelle anvendelsesområde*

52. En fastlæggelse af det personelle anvendelsesområde for artikel 63 TEUF kræver, at der tages stilling til to spørgsmål. Domstolen skal for det første tage stilling til, hvorvidt denne bestemmelse finder anvendelse ratione personae for indkomst, der finansieres af EUF, som er en offentlig fond, der er oprettet af medlemsstater i henhold til en finansforordning, der er vedtaget af disse stater, og som modtages af et selskab, der yder udviklingshjælp, som er oprettet i en medlemsstat, og for det andet hvorvidt en arbejdstager i et sådant selskab kan støtte sig på denne grundlæggende rettighed.

53. Generaladvokat Mengozzi har fremhævet »selve karakteren af de frie kapitalbevægelser, som er en objektrelateret frihed og ikke en frihed, der er relateret til de personer, som udøver den« [49]. Domstolen har på samme måde allerede fastslået, at eksempelvis de frie kapitalbevægelser fandt anvendelse for transaktioner, der udføres af en institution, der ikke arbejder med gevinst for øje [50], og beskatning af en arv, der blev modtaget af en religiøs forening, der blev drevet uden profit for øje [51]. I tilfælde af at Domstolen karakteriserer en EUF som en EF- eller EU-fond finder andre grundlæggende rettigheder endvidere anvendelse for tjenestemænd i Den Europæiske Union [52], hvilket fører til, at disse rettigheder finder anvendelse for forskellige former for bevægelser, hvad enten det drejer sig om personer eller ting, mellem Unionen og medlemsstaten.

[47] – Jeg skal i denne forbindelse ligeledes påpege, at de MPP'er, der er genstand for tvisten, i dette tilfælde er EU-retlige og AVS-udviklingssamarbejdsmæssige instrumenter. Der har eksempelvis været adskillige MPP'er i Nigeria for de ni stater i regionen mellem 1999 og 2012, som eksempelvis MPP3 (2000-2004), MPP6 (2004-2008) og MPP9 (2008-2012), hvor der bruges 210 mio. EUR på disse programmer. Jf. N.O. Nwaodu, S.A. Odey og N.S. Emma-Egbumokei, *The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region*, Africas Public Service Delivery & Performance Review, AOSIS, 2016, s. 459-481.

[48] – Jf. i denne retning The United Nations Guidelines on the tax treatment of government-to-government aid projects. Dokumentet er tilgængeligt på https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, punkt 10 og 37.

[49] – Generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, punkt 35) og jf. ligeledes generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, punkt 58-60).

[50] – Dom af 14.9.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

[51] – Jf. dom af 10.2.2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65).

[52] – Idet Domstolen har fastslået, at behandlingen af indkomst for en tjenestemand eller en kontraktansat ved Den Europæiske Union er omfattet af en af de grundlæggende rettigheder, som eksempelvis artikel 45 TEUF (dom af 16.2.2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, præmis 12 og den deri nævnte retspraksis, og af 6.10.2016, Adrien m.fl., C-466/15, EU:C:2016:749, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis), bør en indkomst, der finansieres af EUF, ligeledes være omfattet af anvendelsesområdet for artikel 63 TEUF. Såfremt indkomst, der finansieres direkte af EU-budgettet, er egnet til at udgøre en restriktion for artikel 45 TEUF, da vil finansiering, der udføres af EUF, som er en fond, der er oprettet af medlemsstaterne i EU, være omfattet af anvendelsesområdet for de grundlæggende rettigheder.

54. Det er hævet over enhver tvivl, at selskaber, hvis udviklingshjælpsprojekter finansieres af EUF, som modtagere af denne kapital kan anfægte foreneligheden af den omhandlede skatteregel med de frie kapitalbevægelser. En arbejdstager, der bidrager til produktionsprocessen i eller leveringen af tjenesteydelser for et selskab, anses generelt for et input eller en produktionsfaktor [53]. Den måde, som arbejdstageren med andre ord behandles, berører selskabet og dets input-output værdi. Lønomkostninger berører eksempelvis antallet og kvaliteten af de arbejdstagere, som selskabet kan ansætte. Eftersom udtrykket »bevægelse« følgelig bør omfatte samtlige elementer af kæden fra EUF til projektet i AVS-staten [54], bør det ligeledes omfatte lønnen for en arbejdstager, der deltager i dette projekt, og udgør et selskabs input.

55. Det er endvidere værd at anføre, at tvisten i hovedsagen i en vis grad var udløst af det omhandlede selskab, der oprindeligt blev indrømmet en fritagelsesattest for så vidt angår RF's løn, og som ikke foretog indeholdelse af kildeskat af denne løn. Som følge af denne undladelse besluttede de tyske skattemyndigheder at opkræve skyldig indkomstskat for 2011 og 2012. Det forekommer mig, at RF bør kunne påberåbe sig denne grundlæggende rettighed med henblik på at beskytte hendes løn fra beskatning, der kan være i strid med EU-retten. Både med henblik på den foreliggende tvist og det formål, der forfølges ved den omhandlede skatteregel, skal den løn, der modtages af RF, anses for at være en del af den kapital, som selskabet modtog fra EUF. RF kan som sådan påberåbe sig denne grundlæggende rettighed.

56. I lyset af det ovenstående og i modsætning til den opfattelse, som den tyske regering har indtaget i retsmødet, er jeg af den opfattelse, at den omhandlede skatteregel er omfattet af anvendelsesområdet for de frie kapitalbevægelser, der er fastsat i artikel 63 TEUF.

### *2. Restriktioner for de frie kapitalbevægelser*

57. Det skal erindres, at artikel 63 TEUF forbyder alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne med forbehold af de begrundelser, der er fastsat i artikel 65 TEUF. Selv om direkte beskatning er omfattet af medlemsstaternes kompetence følger det af fast retspraksis, at de ikke desto mindre skal udøve denne kompetence under overholdelse af EU-retten, og navnlig af de ved traktaten sikrede grundlæggende rettigheder [55]. Dette betyder, at medlemsstater skal undlade at træffe diskriminerende foranstaltninger til skade for personer, der har udøvet deres ret til fri bevægelighed.

58. I overensstemmelse med Domstolens praksis omfatter de foranstaltninger, der er forbudt i henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF, som restriktioner for kapitalbevægelser, sådanne foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater [56].

59. I dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn [57] blev Domstolen i forbindelse med en sag om krænkelse anmodet om at tage stilling til, om bestemmelser i national lovgivning, der indeholdt forpligtelser til registrering, anmeldelse og offentlighed for så vidt angår visse kategorier af civilsamfundsorganisation, der *direkte eller indirekte* modtog støtte fra udlandet, der oversteg en

[53] – https://www.financereference.com/factors-of-production/

[54] – Jf. punkt 49 og 50 ovenfor.

[55] – Dom af 11.6.2015, Berlington Ungarn m.fl. (C-98/14, EU:C:2015:386, præmis 34).

[56] – Jf. i denne retning dom af 30.4.2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

[57] – Dom af 18.6.2020, Kommissionen mod Ungarn (Foreningers gennemsigtighed), C-78/18, EU:C:2020:476, præmis 60 og 62.

nærmere bestemt grænse, og som fastsatte en mulighed for at anvende sanktioner for organisationer, der ikke opfyldte disse forpligtelser, var forenelige med de frie kapitalbevægelser. Den har fastslået, at disse bestemmelser var rettet mod personer fra andre medlemsstater eller tredjelande, der ydede økonomisk støtte til foreninger og fonde med hjemsted i Ungarn ved at fastsætte offentliggørelsesforpligtelser for oplysninger om disse personer og den økonomiske støtte, som ligeledes kunne afholde disse personer fra at yde denne støtte. Domstolen fremhævede dernæst, at ved at gøre dette behandlede bestemmelserne betragtet under ét ikke alene foreninger og fonde med hjemsted i Ungarn, som modtog finansiel støtte fra andre medlemsstater eller tredjelande, anderledes end foreninger og fonde, der modtog finansiel støtte fra ungarske kilder, men behandlede også personer, der ydede finansiel støtte til disse foreninger og fonde fra en anden medlemsstat eller et tredjeland, anderledes i forhold til personer, der ydede finansiel støtte fra et bopælssted eller et hjemsted i Ungarn [58].

60. Domstolen fastslog i denne dom, at forskelsbehandlingen afhængig af den nationale eller *udenlandske oprindelse* af den omhandlede økonomiske støtte udgjorde indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet [59].

61. Det fremgår tydeligt af forelæggelsesafgørelsen i den foreliggende sag, at den omhandlede skattefritagelse kun finder anvendelse, såfremt udviklingshjælpsprojektet finansieres ved nationale budgetmidler. En sådan finansiering finder sted, såfremt et projekt for mindst 75% vedkommende finansieres af et forbundsministerium med ansvar for udviklingssamarbejde eller af et statsejet privat selskab, der yder udviklingshjælp. Et udviklingshjælpsprojekt, der finansieres med udenlandsk finansiering [60] som eksempelvis EUF, er omvendt omfattet af finansministeriets instruks, og følgelig skal løn, der betales gennem dette projekt af den omhandlede virksomhed, beskattes.

62. Ved at anvende den omhandlede skatteregel er den skattemæssige behandling af løn, der betales af virksomheder, der finansieres ved nationale budgetmidler, og løn, der betales af virksomheder, som finansieres med udenlandsk finansiering, ikke den samme. Virksomheder, der finansieres med udenlandsk kapital, er underlagt en større skattebyrde end den, der finder anvendelse for virksomheder, der finansieres med nationale budgetmidler. Førstnævnte befinder sig følgelig i en mindre gunstig position end sidstnævnte [61].

63. En sådan forskel i den skattemæssige behandling har en virkning på anvendelsen af den finansiering, der modtages af selskaberne, der yder udviklingshjælp [62], navnlig ved at øge lønomkostningerne i de omhandlede støtteprojekter og følgelig at reducere de midler, der er til rådighed for så vidt angår disse projekter, og den kapital, der stilles til rådighed for selskaberne. Det omhandlede selskab skal i det væsentlige på den ene side for det første beslutte, om det ansøger om finansiering med nationale budgetmidler eller fra EUF, og for det andet hvorvidt det ansætter færre arbejdstagere eller arbejdstagere, der er mindre konkurrencedygtige i den omhandlede sektor, og/eller for det tredje hvorvidt det reducerer de øvrige omkostninger. Arbejdstageren står på den anden side i en situation, hvor vedkommende må vælge udenlandske støtteprojekter, der økonomisk set er mindre fordelagtige, end projekter, der finansieres med nationale budgetmidler. Såfremt arbejdstageren vælger de projekter, der finansieres af EUF,

58 – Ibidem, præmis 60 og 61.

59 – Ibidem, præmis 62.

60 – Jf. punkt 47 ovenfor.

61 – Jf. analogt dom af 11.10.2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, præmis 37).

62 – Jf. analogt dom af 17.10.2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 25 og 26 og den deri nævnte retspraksis).

indeholdes der kildeskat (eller denne opkræves som i den foreliggende sag på et senere tidspunkt) af den kompetente skattemyndighed, hvilket betyder, at denne persons skattebyrde er meget større [63].

64. Jeg er følgelig af den opfattelse, at en skatteretlig regel som den omhandlede udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF.

*3. Begrundelsen for en restriktion for de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 65 TEUF*

65. Det følger af retspraksis i forbindelse med artikel 65, stk. 1, TEUF, sammenholdt med artikel 65, stk. 3, at med henblik på, at en national skatteretlig regel kan anses for at være forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, er det nødvendigt, at denne forskellige behandling vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundede i et tvingende alment hensyn [64].

66. Indledningsvis for så vidt angår situationernes sammenlignelighed [65] har den tyske regering anført i retsmødet, at en situation med et støtteprojekt, der finansieres ved nationale budgetmidler, og et støtteprojekt, der finansieres af EUF, objektivt set er forskellige. Den har navnlig anført, at EUF-projekter kan være bedre finansierede end nationalt finansierede projekter, og lønninger, der er knyttet til EUF-projekter, er følgelig højere end dem, der er knyttet til nationalt finansierede projekter.

67. Det er i denne forbindelse fast retspraksis, at der skal tages stilling til spørgsmålet om, hvorvidt situationerne er sammenlignelige under hensyn til det formål, der forfølges ved de omhandlede nationale bestemmelser [66]. Der skal i denne forbindelse alene tages hensyn til de relevante sondringskriterier, der er fastlagt ved den omhandlede lovgivning, i forbindelse med fastlæggelsen af hvorvidt den forskellige behandling, der følger af denne lovgivning, afspejler objektivt forskellige situationer [67].

68. Jeg skal i den foreliggende sag påpege, at den omhandlede skattefritagelse er knyttet til et sondringskriterium, der i det væsentlige er baseret på midlernes oprindelse. For så vidt angår projekter, der finansieres med nationale budgetmidler, har sagsøgeren gjort gældende, at formålet med den fritagelse, der er fastsat i EStG's § 34, litra c), nr. 5, er at støtte organer, der yder udviklingshjælp, ved at hjælpe dem med at tiltrække de arbejdstagere, der yder den bedste præstation. Det generelle formål synes følgelig at være at støtte udenlandske udviklingsprojekter. EUF er det primære EU-retlige instrument på området for udviklingssamarbejde, der har til formål at støtte projekter navnlig i AVS-staterne. I lyset af disse formål bør projekter, der finansieres af EUF, og projekter, der finansieres med nationale budgetmidler, anses for at være sammenlignelige. Selv såfremt Domstolen skulle tage stilling til den tyske regerings begrundelse om, at lønningerne i EUF-projekter er højere end dem, der betales i forbindelse med nationalt finansierede projekter, skal det fremhæves, at regeringen ikke har underbygget dette argument,

63 – I den foreliggende sag blev det anført i retsmødet, at det skattebeløb, der blev betalt, udgjorde RF's pensionsopsparing.

64 – Jf. i denne retning dom af 30.6.2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

65 – Jeg vil i det foreliggende forslag til afgørelse ikke tage stilling til relevansen af sammenlignelighedskriteriet, der ikke er genstand for tvivl (jf. i denne forbindelse generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Nordea Bank, C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 22).

66 – Jf. i denne retning dom af 18.7.2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 38), af 1.4.2014, Felixstowe Dock og Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, præmis 25), og af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 32).

67 – Dom af 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, præmis 49), og af 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 28).

der under alle omstændigheder ikke støtter sig på formålet med den omhandlede skatteregel. Jeg er følgelig af den opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede forskelsbehandling omhandler situationer, der er objektivt sammenlignelige.

69. Ifølge Domstolens faste retspraksis er en restriktion for de frie kapitalbevægelser dernæst alene tilladt, såfremt den i tilfælde af direkte diskrimination er begrundet i en af grunde, der udtrykkeligt er fastsat i traktaterne, og såfremt dette er tilfældet, kun såfremt den er egent til at sikre virkeliggørelsen af det omhandlede mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det [68].

70. Det skal i den foreliggende sag anføres, at de dokumenter, der er fremlagt for Domstolen, ikke præciserer, hvilket formål den nationale skattemyndighed forfulgte, da den fastlagde kriteriet om, at foranstaltningen til udviklingshjælp for mindst 75% vedkommende skulle finansieres ved nationale budgetmidler.

71. Ifølge den tyske regerings udtalelser i retsmødet er den omhandlede skatteregel omfattet af Tysklands suverænitet. Det skal i denne forbindelse anføres, at selv om det tilkommer hver enkelt medlemsstat at indrette sin ordning for beskatning af udloddet udbytte, skal medlemsstater i henhold til fast retspraksis ikke desto mindre udøve deres skattemæssige autonomi under overholdelse af kravene i EU-retten, navnlig dem, der er fastsat bestemmelserne i TEUF om de frie kapitalbevægelser, der kræver, at skattelovgivningen ikke må være diskriminerende [69]. Den omhandlede begrundelse skal følgelig ikke lægges til grund, og der er ikke behov for at tage stilling til spørgsmålet om forholdsmæssighed.

### *4. Foreløbig konklusion*

72. Jeg vil i lyset af det ovenstående foreslå Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål således, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at bestemmelsen alene er til hinder for anvendelsen af en skatteretlig regel i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, som fastlægger en fritagelse fra indkomstbeskatning af løn, der modtages af en arbejdstager, der udfører udviklingshjælp, såfremt en sådan aktivitet for mindst 75% vedkommende finansieres med nationale budgetmidler, men som har den virkning, at den fratager en arbejdstager muligheden for at drage nytte af en sådan fritagelse, såfremt vedkommende skal udføre en aktivitet af denne karakter, der er finansieret i samme omfang af en af EUF'erne.

73. I dens forelæggelsesafgørelse har den nationale domstol imidlertid anmodet Domstolen om at tage stilling til foreneligheden af den omhandlede skatteregel med princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat ved artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 208 TEUF og 210 TEUF. Det er kun i tilfælde af, at Domstolen ikke er enig i den ovennævnte konklusion og ikke desto mindre beslutter at tage stilling til anvendelsen af disse bestemmelser, at jeg vil tage stilling til dette forhold nedenfor.

[68] – Jf. i denne retning dom af 25.4.2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, præmis 60), af 6.3.2018, SEGRO og Horváth (C-52/16 og C-113/16, EU:C:2018:157, præmis 76 ff.), og af 18.6.2020, Kommissionen mod Ungarn (Foreningers gennemsigtighed) (C-78/18, EU:C:2020:476, præmis 76 og den deri nævnte retspraksis).

[69] – Jf. i denne retning dom af 30.1.2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, præmis 42 og 45 og den deri nævnte retspraksis).

74. Forud for min bedømmelse af den nationale domstols spørgsmål, således som det er formuleret, skal jeg fremhæve, at som allerede forklaret [70] følger det af Domstolens faste praksis, at artikel 63 TEUF har *direkte virkning*, således at bestemmelsen kan påberåbes ved nationale domstole og medføre, at nationale retsforskrifter, der strider mod disse artikler, ikke må bringes i anvendelse. Princippet om loyalt samarbejde har imidlertid ikke en sådan virkning [71]. Domstolen har endvidere anvendt denne bestemmelse gentagne gange i forhold til national skattelovgivning, hvilket ikke er tilfældet for så vidt angår princippet om loyalt samarbejde [72]. Følgelig vil en påberåbelse af de grundlæggende rettigheder på det indre marked og navnlig de frie kapitalbevægelser være mindre indgribende i forhold til medlemsstaternes kompetence end en påberåbelse af artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 208 TEUF og 210 TEUF, på området for parallelle kompetencer, hvilket jeg vil foretage en behandling af nedenfor.

## *D. Princippet om loyalt samarbejde, sammenholdt med kompetencereglerne, der er fastsat traktaterne*

75. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, hvorvidt princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat ved artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 208 TEUF og 210 TEUF, skal fortolkes således, at det er til hinder for en national skatteregel som den i hovedsagen omhandlede.

76. Jeg skal med henblik på at besvare dette spørgsmål først tage stilling til udøvelsen af kompetencerne for Unionen og medlemsstaterne på området for udviklingssamarbejde. Jeg vil dernæst tage stilling til, hvorvidt en national skatteretlig regel som den i hovedsagen omhandlede udgør en overtrædelse af artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 4, stk. 4, TEUF og artikel 208 TEUF og 210 TEUF. Jeg vil endelig tage stilling til spørgsmålet om disse bestemmelsers direkte virkning.

### *1. Udøvelsen af Unionens og medlemsstaternes kompetencer*

#### *a) Kompetencereglerne på området for udviklingssamarbejde og effektivitetsforpligtelsen*

77. Jeg skal indledningsvis fremhæve, at afhængig af området kan Unionen have enekompetence, delte eller »støttende« kompetencer [73]. Områderne for disse specifikke kompetencer er opregnet i artikel 3 TEUF til 6 TEUF.

78. På området for udviklingssamarbejde fastlægger artikel 4, stk. 4, TEUF, at Unionen har »kompetence til at gennemføre tiltag og føre en fælles politik«, idet det tilføjes »dog således at udøvelsen af denne kompetence ikke kan føre til, at medlemsstaterne forhindres i at udøve deres kompetence«. Den sidstnævnte kompetence er følgelig ikke inkluderet i listen over »standard« delte kompetencer, der er fastsat i artikel 4, stk. 2, TEUF, der opregner områder såsom det indre

[70] – Jf. punkt 42 ovenfor.

[71] – Jf. dom af 24.10.1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), og af 15.1.1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

[72] – Domstolen har allerede fastslået, at princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat i artikel 4, stk. 3, TEU, ikke kan fortolkes således, at det medfører en uafhængig forpligtelse for medlemsstaterne, der er mere vidtgående end de forpligtelser, som kan påhvile dem i henhold til artikel 63 TEUF og 65 TEUF (jf. i denne retning dom af 30.6.2016, Riskin og Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, præmis 36, og kendelse af 19.9.2012, Levy og Sebbag, C-540/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2012:581, præmis 27-29).

[73] – Jf. artikel 2, stk. 1, artikel 2, stk. 2, og artikel 2, stk. 5, TEUF. Begrebet »støttende« omfatter kompetencerne til at gennemføre tiltag til at understøtte, koordinere eller supplere medlemsstaternes tiltag, som Unionen har ifølge artikel 2, stk. 5, TEUF.

marked, landbrug og fiskeri, forbrugerbeskyttelse samt transport[74]. For så vidt angår delte kompetencer følger artikel 2, stk. 2, TEUF princippet om forrang, hvorefter »[m]edlemsstaterne udøver deres kompetence, i det omfang Unionen ikke har udøvet sin«. Omvendt anfører kompetencereglen, der er fastsat i artikel 4, stk. 4, TEUF[75], at udøvelsen af Den Europæiske Unions kompetence ikke er til hinder for medlemsstaternes udøvelse af deres. Der gælder således et såkaldt »ikke-principalt område med delt kompetence«[76], »kompetence uden forrang«[77] eller »parallelle delte kompetencer«[78]. Artikel 4, stk. 4, TEUF er kort sagt særegen i den forstand, at bestemmelsen tillader, at både EU og medlemsstaterne udøver deres kompetencer parallelt med hinanden[79].

79. Artikel 4, stk. 4, TEUF skal endvidere sammenholdes med artikel 208 TEUF og 210 TEUF, der er specifikke traktatbestemmelser om udviklingssamarbejde. Artikel 208, stk. 1, TEUF bestemmer navnlig, at Unionens og medlemsstaternes kompetencer »supplerer og støtter gensidigt hinanden«. Artikel 210, stk. 1, TEUF bestemmer yderligere, at med henblik på at fremme komplementariteten og *effektiviteten* af deres tiltag kan Unionen og medlemsstaterne iværksætte fælles aktioner, og at medlemsstater om nødvendigt skal bidrage til iværksættelsen af EU's støtteprogrammer.

80. Heraf følger efter min opfattelse, at artikel 4, stk. 4, TEUF, artikel 208, stk. 1, TEUF og artikel 210, stk. 1, TEUF som selvstændige bestemmelser pålægger Unionen og medlemsstaterne en forpligtelse til gensidigt at styrke hinandens tiltag på området for udviklingssamarbejde med henblik på gøre disse tiltag *effektive*. Yderligere bestemmer artikel 4, stk. 4, TEUF, at udøvelsen af Unionens kompetence på området for udviklingssamarbejde ikke kan »føre til, at medlemsstaterne forhindres i at udøve deres kompetence«. Disse traktatbestemmelser regulerer imidlertid ikke, hvorvidt der består en tilsvarende negativ forpligtelse for så vidt angår medlemsstaterne, hvorefter de skal afstå fra at hindre eller hæmme udøvelsen af Unionens kompetence på området for udviklingssamarbejde. Følgelig kræver en fortolkning af artikel 4, stk. 4, TEUF, artikel 208, stk. 1, TEUF og artikel 210, stk. 1, TEUF, der inkorporerer gensidighed mellem Unionen og medlemsstaterne, efter min opfattelse, at der skal tages hensyn til princippet om loyalt samarbejde.

### *b) Princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat ved artikel 4, stk. 3, TEU*

81. Med henblik på den foreliggende sag synes ordlyden af artikel 4, stk. 3, tredje afsnit, TEU at være særdeles relevant. Dette afsnit bestemmer, at medlemsstaterne »bistår Unionen i gennemførelsen af dens opgaver«, og at medlemsstaterne »afholder sig bl.a. fra at træffe

74 – Artikel 4, stk. 2, TEUF skal sammenholdes med artikel 2, stk. 2, TEUF. Omvendt gælder i henhold til artikel 2, stk. 1, TEUF, at enekompetencer hindrer medlemsstater i at gennemføre tiltag, og tilsvarende gælder i henhold til artikel 2, stk. 2, TEUF, at delte kompetencer er til hinder for, at medlemsstater gennemfører tiltag, så snart kompetencen er blevet udøvet af EU.

75 – Artikel 4, stk. 3, TEUF indeholder en stort set tilsvarende ordlyd for så vidt angår kompetencer på området for forskning, teknologisk udvikling og rummet.

76 – P.J. Cardwell og D. Jančić, »The European Parliament and development cooperation: democratic participation in the »low politics« of EU external relations«, *Journal of European Integration*, 2019, 41:3, s. 365-381, DOI: 10.1080/07036337 2019.1599369.

77 – Jf. M. Cremona, »Defining Jurisdiction in the EU External Relations: Lessons fra the Treaty Reform Process«, i A. Dashwood og M. Maresceau (red.), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, s. 44.

78 – Jf. generaladvokat Ćapetas forslag til afgørelse ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, fodnote 59).

79 – Forrangsreglen kan defineres således, at »[n]år først EU har reguleret et spørgsmål, kan medlemsstaterne ikke regulere det på egen hånd, så længe EU-reguleringen er gældende« (generaladvokat Ćapetas forslag til afgørelse ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, punkt 73). Artikel 4, stk. 4, TEUF synes at være en undtagelse til artikel 2, stk. 2, TEUF og artikel 4, stk. 2, TEUF, som fastsætter den delte kompetence og forrangsregel, men ikke synes at være omfattet af artikel 2, stk. 5, TEUF, der fastlægger EU's kompetencer til at understøtte, koordinere eller supplere medlemsstaternes tiltag.

foranstaltninger, der kan bringe virkeliggørelsen af Unionens mål i fare«[80]. Den pålægger følgelig en positiv forpligtelse til at fremme gennemførelsen af Unionens opgaver og et generelt forbud for medlemsstaterne mod at træffe sådanne foranstaltninger. Jeg skal tilføje, at denne bestemmelse henviser til Unionens opgaver og formål frem for til EU-retten[81].

82. For så vidt angår kontekst vil jeg gerne fremhæve, at på området for udviklingssamarbejde skal artikel 4, stk. 3, TEU sammenholdes med de formål, der nævnes i artikel 21 TEU[82]. Det er netop i denne kontekst, at medlemsstaterne som følge af princippet om loyalt samarbejde, der er fastlagt i artikel 4, stk. 3, tredje afsnit, TEU, er forpligtede til at afholde sig fra at vedtage af foranstaltninger, der vil kunne vanskeliggøre gennemførelsen af Unionens opgaver eller bringe virkeliggørelsen af Unionens formål i fare.

83. For så vidt angår anvendelsesområdet for princippet om loyalt samarbejde finder dette anvendelse, uanset hvorvidt der er tale om en enekompetence eller en delt kompetence[83]. I dommen i sagen Kommissionen mod Sverige[84] fastslog Domstolen eksempelvis, at Kongeriget Sverige havde tilsidesat artikel 4, stk. 3, TEU ved ensidigt at fremsætte et forslag om optagelse af et stof på et bilag til en international konvention på et område med delt kompetence. Ved at gøre dette fraveg denne medlemsstat »en i Rådet samordnet fælles strategi«, der havde konsekvenser for Den Europæiske Union[85]. Efter min opfattelse skal denne retspraksis ligeledes kunne overføres til området for »delte parallelle« kompetencer. Den omstændighed, at Unionen uanset dens karakter således har udøvet sin kompetence, betyder, at medlemsstaterne skal respektere det formål, som Unionen prøver at opnå på det omhandlede område.

84. Det følger følgelig af artikel 4, stk. 4, TEUF, artikel 208, stk. 1, TEUF og artikel 210, stk. 1, TEUF, sammenholdt med princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat ved artikel 4, stk. 3, TEU, at medlemsstaterne skal bistå i forbindelse med gennemførelsen af Unionens opgaver og afholde sig fra at bringe virkeliggørelsen af Unionens formål på området for udviklingssamarbejde i fare og navnlig sikre effektiviteten af Unionens tiltag på dette område[86].

### *c) Anvendelse i den foreliggende sag*

85. Det skal i den foreliggende sag fastslås, at der er to forskellige kompetencesæt, der er blevet udøvet. Unionen har for det første udøvet sin »delte parallelle kompetence« på området for udviklingssamarbejde i henhold til artikel 4, stk. 4, TEUF, artikel 208 TEUF og 210 TEUF.

[80] – Jf. eksempelvis dom af 27.11.2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, præmis 148).

[81] – Jf. i denne retning dom af 5.12.2017, Tyskland mod Rådet (C-600/14, EU:C:2017:935, præmis 105). Jf. mere generelt M. Klamert, »Article 4«, i M. Kellerbauer, M. Klamert og J. Tomkin (red.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, præmis 26 ff., B. Guastaferro, »Sincere Cooperation and Respect for National Identities« i R. Schütze og T. Tridimas, *Oxford Princips of The European Union Law: The European Union Legal Order*, bind 1, Oxford University Press, 2018, s. 354-383 ff., og T. Roes, *Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU*, *Cahiers de Droit Européen*, bind 1, 2016, s. 253-284.

[82] – Dom af 2.9.2021, Kommissionen mod Rådet (Aftale med Armenien), C-180/20, EU:C:2021:658, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis.

[83] – Jf. i denne retning dom af 2.6.2005, Kommissionen mod Luxembourg (C-266/03, EU:C:2005:341, præmis 58), og af 14.7.2005, Kommissionen mod Tyskland (C-433/03, EU:C:2005:462, præmis 64).

[84] – Jf. dom af 20.4.2010, Kommissionen mod Sverige (C-246/07, EU:C:2010:203).

[85] – Jf. dom af 20.4.2010, Kommissionen mod Sverige (C-246/07, EU:C:2010:203, præmis 91). Det skal ligeledes påpeges, at Domstolen i denne sag foretog en *selvstændig* anvendelse af artikel 4, stk. 3, TEU som en isoleret bestemmelse, eftersom samarbejdsforpligtelsen følger af kravet om enighed i forbindelse med Unionens internationale optræden.

[86] – Jf. punkt 79 og 80 ovenfor.

86. Eksternt indgik Unionen sammen med medlemsstaterne nærmere bestemt Lomé IV-konventionen og Cotonouaftalen, der blev godkendt ved Rådets afgørelser [87]. Domstolen har allerede fastslået, at medlemsstaterne og Unionen »sammen [er] ansvarlige« for de forpligtelser, der følger af Lomé IV-konventionen [88]. Internt blev de forpligtelser, der følger af disse aftaler, gennemført af Unionen ved finansforordning 91/491/EØF, der finder anvendelse for den syvende EUF, og finansforordningen af 27. marts 2003, der finder anvendelse for den niende EUF. Som allerede forklaret er Kommissionen i henhold til aftaler og konventioner ansvarlig for oprettelsen af de forskellige EUF'er og i henhold til de tilhørende finansforordninger for forvaltningen af den syvende og den niende EUF [89]. Det fremgår af disse rammer, at Unionen i den foreliggende sag eksternt har udøvet sin »delte parallelle« kompetence ved at indgå blandede aftaler, der er nævnt ovenfor, og internt ved at vedtage den omhandlede finansforordning.

87. Tyskland vedtog for det andet ved den omhandlede skatteregel en skatteforanstaltning på området for direkte beskatning, som i henhold til gældende ret ikke henhører under Unionen [90], men er omfattet af de kompetencer, som medlemsstaterne har bevaret. Tyskland udøvede tilsvarende i forbindelse med vedtagelsen af den skatteretlige regel sin kompetence på området for udviklingssamarbejde, eftersom genstanden for denne regel er udviklingshjælp.

88. Selv om det er korrekt, at den ovennævnte retspraksis [91] ikke giver nogen indikation af, hvorvidt og hvordan princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat ved artikel 4, stk. 3, TEU, finder anvendelse for så vidt angår »delte parallelle« kompetencer, der er fastsat i artikel 4, stk. 4, TEUF, artikel 208, stk. 1, TEUF og artikel 210, stk. 1, TEUF, er jeg af den opfattelse, at disse indikationer kan findes ved at anvende den såkaldte »framing of powers«-doktrin [92]. Ifølge denne doktrin påhviler der medlemsstaterne en general forpligtelse til at udøve de kompetencer, som de har bevaret, under hensyntagen til EU-retten. I denne forbindelse gælder, at selv såfremt direkte beskatning i den nugældende EU-ret henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de ikke desto mindre udøve denne kompetence under overholdelse af EU-retten [93], og skal jeg ligeledes tilføje i overensstemmelse med Unionens opgaver og formål. Det samme gælder, når en medlemsstat udøver sine kompetencer på området for udviklingssamarbejde. Følgelig er medlemsstaters tiltag på områder, der ikke er underlagt (eller ikke kan underlægges) harmonisering inden for Unionen som eksempelvis direkte beskatning og udviklingssamarbejde, ikke udelukket fra anvendelsesområdet for princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat ved i artikel 4, stk. 3, TEU.

89. Det følger i lyset af det ovenstående af artikel 4, stk. 4, TEUF, artikel 208, stk. 1, TEUF og artikel 210, stk. 1, TEUF, sammenholdt med princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat ved artikel 4, stk. 3, TEU, at selv når medlemsstaterne udøver de kompetencer, som de har bevaret på

87 – For så vidt angår Cotonouaftalen følger det i lyset af aftalens artikel 2, 3 og 12, at aftalens parter med henblik på at gennemføre den skal koordinere deres politikker, dvs. de positive foranstaltninger, der træffes til støtte for de omhandlede stater, men ikke midlerne i disse politikker. Tilsvarende forpligtelser følger af artikel 2 og 9 i Lomé IV-konventionen.

88 – Domstolen fastslog nærmere bestemt, at Fællesskabet og dets medlemsstater som parter i forhold til AVS-staterne sammen over for disse er ansvarlige for opfyldelsen af enhver forpligtelse, der følger heraf, herunder forpligtelserne vedrørende finansiel bistand (dom af 2.3.1994, Parlamentet mod Rådet, C-316/91, EU:C:1994:76, præmis 29). Denne retspraksis finder mutatis mutandis anvendelse for så vidt angår Cotonouaftalen.

89 – Jf. punkt 45 ovenfor.

90 – Jf. i denne retning dom af 26.5.2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, præmis 43), og af 23.2.2016, Kommissionen mod Ungarn (C-179/14, EU:C:2016:108, præmis 171 og den deri nævnte retspraksis).

91 – Jf. punkt 83 ovenfor.

92 – Denne doktrin er eksempelvis blevet anvendt af Domstolen i nogle situationer på området for social sikring, opbygningen af uddannelsessystemer, retsvæsenets organisation og direkte beskatning. Jf. mere generelt L. Azoulai, »The »Retained Powers« Formula in the Case Law of the European Court: EU Law as Total Law?«, *European Journal of Legal Studies* (2011) 4, s. 192.

93 – Jf. dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

området for direkte beskatning og udviklingssamarbejde, skal de bistå Unionen i gennemførelsen af dens opgaver og ikke bringe virkeliggørelsen af de formål, som Unionen forfølger på området for udviklingssamarbejde, i fare.

*2. Foreligger der en overtrædelse af artikel 4, stk. 4, TEUF, artikel 208, stk. 1, TEUF og artikel 210, stk. 1, TEUF, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU?*

90. Jeg skal som udgangspunkt fremhæve, at når medlemsstater er enige om at oprette en fælles fond som eksempelvis EUF, bør de skabe regler for så vidt angår indkomstbeskatning af finansieringen inden for rammerne vedrørende denne fond. I mangel af sådanne regler skal Domstolen imidlertid tage stilling til den foreliggende sag i lyset af bestemmelserne i den gældende primærret. Spørgsmålet er, hvad der udgør en overtrædelse af disse traktatbestemmelser, sammenholdt med princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat ved artikel 4, stk. 3, TEU.

91. Eftersom medlemsstaterne er forpligtede til at bistå i forbindelse med gennemførelsen af Unionens opgaver og ikke bringe virkeliggørelsen af de formål, som Unionen forfølger på området for udviklingssamarbejde, i fare, følger det efter min opfattelse, at de ikke skal vedtage foranstaltninger, der reducerer effektiviteten af Unionens tiltag på dette område. Medlemsstaterne er endvidere forpligtede til at skabe passende betingelser til virkeliggørelsen af opgaven eller formålet. Enhver skattemæssig foranstaltning, der kan reducere finansieringen af et udviklingshjælpsprojekt i den modtagende AVS-stat, fremmer følgelig ikke gennemførelsen af Unionens opgaver og gør det sværere at virkeliggøre de formål, der forfølges af Unionen på området for udviklingssamarbejde. Medlemsstaters beskatning af den finansiering, der ydes af EUF, reducerer således størrelsen af den økonomiske støtte, der når frem til modtagerne af de omhandlede støtteprojekter i AVS-staterne, og udgør *økonomiske hindringer* for disse projekter [94]. Følgelig udgør denne skattemæssige foranstaltning en overtrædelse af disse bestemmelser.

92. Som anført af RF [95] skal der navnlig tages hensyn til de formål, der er fastsat i artikel 21, stk. 2, litra d), TEU og i Cotonouaftalen, navnlig for så vidt angår »udryddelse af fattigdom, bæredygtig udvikling og gradvis integration af AVS-staterne i verdensøkonomien«. Ved at oprette EUF'er og MPP'er med henblik på at fremme en bred vifte af projekter i AVS-staterne [96] gennemførte Unionen og medlemsstaterne ganske specifikke måder til virkeliggørelse af disse brede formål [97]. Finansiering, der ydes af EUF, med henblik på at finansiere de aktiviteter, der udføres af MPP'erne, udgør med andre ord en konkret manifestation af disse formål. I denne forbindelse udgør MPP'erne en »FN-støttet intervention fra EU's side« med det formål at opfylde basale behov for hele befolkningen [98].

[94] – Jf. i denne retning dom Bruce of Donington (C-208/80, EU:C:1981:194, præmis 14-20).

[95] – Jf. punkt 44 i hendes indlæg.

[96] – MPP'er kan involvere en bred vifte af projekter såsom »skolebygninger, sundhedscentre, vand- og sanitetsprojekter, anlæg til forarbejdning af olie og palmekerner, markedsboder, gennemløbsrør blandt andre, processerne var udformet overensstemmende med henblik på positivt at muliggøre et egalitært samfund med samme virkning både for fattige og minoritetsgrupper i samfundet« (jf. fodnote 47 ovenfor).

[97] – For så vidt angår landdistrikterne i de olieproducerende stater i Nigeria (Nigerflodens delta) er det eksempelvis blevet anført, at Unionens interventioner »tydeligt viser« dens opbakning til den »verdensomspændende indsats til udryddelse af fattigdom«. Mellem 1999 og 2012 var omkostningerne for de tre MPP'er for de ni stater i regionen mere end 210 mio. EUR. Det er blevet rapporteret, at MPP'erne faktisk reducerede fattigdomsniveauet i regionen ved levering af mere end 20 000 mikroprojekter til mere end 4 000 landdistrikter i de ni stater, som det dækkede (jf. fodnote 47 ovenfor).

[98] – Ibidem.

93. Når EUF tildeler en MPP midler, følger det, at dens formål er at finansiere det omhandlede program og at støtte den lokale befolkning i at drage nytte af dette projekt. Formålet er omvendt ikke at finansiere budgettet for en af medlemsstaterne [99]. Trods det bidrag, der ydes i forbindelse med arbejdstageres sociale sikring eller andre tilsvarende tjenester, der leveres af medlemsstaterne, bør disse stater følgelig ikke i princippet beskatte projekter og personlig indkomst i forbindelse med projekter, der finansieres af EUF. En beskatning af sådanne projekter, der er rettet mod AVS-staterne, har den virkning, at den reducerer størrelsen på den økonomiske støtte, der når frem til modtagerne af de omhandlede støtteprojekter i disse stater og udgør *i sig selv* en overtrædelse af artikel 4, stk. 4, TEUF, artikel 208, stk. 1, TEUF og artikel 210, stk. 1, TEUF, sammenholdt med artikel 4, stk. 3, TEU.

94. Med henblik på at fastlægge, hvorvidt disse bestemmelser tilsidesættes, er det endvidere ikke nødvendigt at fastslå, at der er en forskel i den skattemæssige behandling af projekter, der finansieres med nationale midler, og dem, der er finansieret af EUF. I modsætning til restriktioner for de frie kapitalbevægelser kan en overtrædelse af disse traktatbestemmer følgelig finde sted selv i mangel på en forskel i den skattemæssige behandling af disse to former for projekter. Eftersom enhver national skattemæssig foranstaltning, der ikke fremmer gennemførelsen af Unionens opgaver eller gør det vanskeligere at virkeliggøre Unionens formål på området for udviklingssamarbejde, tilsidesætter princippet om loyalt samarbejde, er spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede skatteregel stiller de projekter, der finansieres af EUF, og arbejdstagere, der er beskæftiget med disse projekter, dårligere, irrelevant, med henblik på fastlæggelsen af om der foreligger en overtrædelse af disse traktatbestemmelser. Med henblik på at anvende disse bestemmelser er det omvendt tilstrækkeligt at fastlægge vanskeligheder ved gennemførelsen af Unionens opgaver eller formål på en effektiv måde.

### *3. Direkte virkning*

95. Direkte virkning er en EU-retlig regels evne til at kunne forsvares på nationalt plan, direkte for den nationale dommer, uden behov for yderligere »mellemkomst« fra national rets side [100]. For så vidt angår primærretten fastslog Domstolen princippet om direkte virkning i dommen i sagen Van Gend & Loos [101] med det forbehold, at forpligtelserne imidlertid skal være tilstrækkeligt klare, præcise og ubetingede til at tillægge personer en rettighed, der som sådan kan påberåbes ved en national domstol [102]. Efter min opfattelse kan den kortfattede ordlyd af artikel 4, stk. 4, TEUF, artikel 208, stk. 1, TEUF og artikel 210, stk. 1, TEUF, sammenholdt med princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat ved artikel 4, stk. 3, TEU, ikke fortolkes således, at bestemmelserne indeholder sådanne forpligteler. Det samme gør sig gældende for så vidt angår bestemmelserne i Lomé IV-konventionen og Cotonouaftalen, der blev behandlet af parterne i retsmødet [103].

96. Ikke desto mindre er den akt, der i den foreliggende sag har direkte virkning, Kommissionens afgørelse eller den anvisningsberettigedes afgørelse, hvorved Kommissionen beslutter at tildele en offentlig kontrakt eller finansiering til det omhandlede selskab. Der skal i princippet være et udbud eller tildelingsbeslutning eller en kontrakt mellem Kommissionen, der handler på vegne af

[99] – Det skal i denne forbindelse anføres, at udenlandske støtteprojekter, der for mindst 75% vedkommende finansieres af nationale budgetmidler, er fritaget for indkomstbeskatning. Det viser, at der teknisk set ikke er nogle hindringer for fritagelsen af disse indkomster.

[100] – Generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Direkte virkning) (C-205/20, EU:C:2021:759, punkt 32).

[101] – Dom af 5.2.1963 (26/62, EU:C:1963:1).

[102] – Jf. dom af 24.6.2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, præmis 58 og 61).

[103] – Der blev navnlig henvist til Cotonouaftalens artikel 2, 3 og 9.

EUF, og det omhandlede selskab, der præciserer hver parts forpligtelser. Denne akt fremgår desværre ikke af Domstolens sagsakter. Det følger imidlertid af bestemmelserne i de omhandlede finansforordninger, at Kommissionen handler som en myndighed, der kan træffe retligt bindende afgørelser med tredjeparter [104]. I den foreliggende sag kan denne afgørelse påberåbes af det omhandlede selskab og følgelig af RF. Det tilkommer imidlertid den nationale domstol at fastlægge eksistensen og indholdet af denne individuelle afgørelse.

*4. Foreløbig konklusion*

97. I lyset af det ovenstående vil jeg foreslå Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål således, at artikel 4, stk. 4, TEUF, artikel 208, stk. 1, TEUF og artikel 210, stk. 1, TEUF, sammenholdt med princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat ved artikel 4, stk. 3, TEU, er til hinder for anvendelsen en skatteregel i en medlemsstat, der fratager en arbejdstager fordelen af en skattefritagelse på det grundlag, at denne arbejdstager beskæftiger sig med udviklingshjælpsaktiviteter, der er finansieret af EUF'er, eftersom en sådan beskatning af den finansiering, der ydes af EUF, fra medlemsstaternes side har den virkning, at den reducerer den økonomiske støtte, der når frem til modtagerne af de omhandlede støtteprojekter i tredjelande, og udgør økonomiske hindringer for disse projekter.

## IV. Forslag til afgørelse

98. Jeg vil i lyset af ovenstående betragtninger foreslå Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) som følger:

»1) Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at bestemmelsen alene er til hinder for anvendelsen af skatteretlig regel i en medlemsstat, der fastsætter en fritagelse fra indkomstskat for den løn, der modtages af en arbejdstager, der beskæftiger sig med udviklingshjælpsaktiviteter, såfremt denne aktivitet for mindst 75% vedkommende finansieres med tyske budgetmidler (enten af forbundsministeriet med ansvar for udviklingssamarbejde eller Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit), men som har den virkning, at arbejdstageren ikke kan drage nytte af en sådan undtagelse, såfremt vedkommende beskæftiger sig med en aktivitet af denne karakter, der finansieres i samme omfang af De Europæiske Udviklingsfonde (EUF'er).

2) Alternativt:

Artikel 4, stk. 4, TEUF, artikel 208, stk. 1, TEUF og artikel 210, stk. 1, TEUF, sammenholdt med princippet om loyalt samarbejde, der er fastsat ved artikel 4, stk. 3, TEU, skal fortolkes således, at bestemmelserne er til hinder for anvendelsen af en skatteretlig regel i en medlemsstat, som fratager en arbejdstager en skattefritagelse på det grundlag, at denne arbejdstager beskæftiger sig med udviklingshjælpsaktiviteter, der er finansieret ved EUF'er, eftersom denne beskatning af den finansiering, der ydes af EUF, fra medlemsstaternes side

[104] – Jf. Kommissionen og den anvisningsberettigedes kompetence og afgørelser, der er fastsat i artikel 17-24 i finansforordning 91/491, der finder anvendelse for den syvende EUF, og artikel 50-53 i finansforordningen af 27.3.2003, der finder anvendelse for den niende EUF. Jeg skal endvidere fremhæve, at kontrakter, der er indgået af virksomheder og Kommissionen, der er finansieret ved EUF, blev reguleret ved de almindelige betingelser for kontrakter vedrørende tjenesteydelser, der er finansieret af EUF, der er fastsat i bilag IV til afgørelse nr. 3/90 truffet af AVS/EØF-Ministerrådet den 29.3.1990 om vedtagelse af almindelige bestemmelser og almindelige betingelser for kontrakter vedrørende bygge- og anlægsarbejder, leverancer og tjenesteydelser, der finansieres af Den Europæiske Udviklingsfond (EUF), samt af procedureregler for mægling og voldgift i forbindelse med sådanne kontrakter (EFT 1990, L 382, s. 1).

har den virkning, at den reducerer den økonomiske støtte, der når frem til modtagerne af de omhandlede støtteprojekter i tredjelande, og udgør økonomiske hindringer for disse projekter.«