Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
LAILA MEDINA
föredraget den 9 februari 2023 [1]

Mål C-15/22

RF
mot
Finanzamt G

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Europeiska utvecklingsfonden (EUF) – Inkomstskatt – Skattebefrielse för lön som erhålls i samband med utvecklingsbiståndsprojekt som finansieras med nationella budgetmedel – Annan behandling av lön som uppburits i samband med ett projekt som finansieras av Europeiska utvecklingsfonden – Artikel 63 FEUF – Fri rörlighet för kapital – Artikel 4.4 FEUF – Utövande av parallella befogenheter – Artiklarna 208 och 210 FEUF – Utvecklingssamarbete – Skyldighet att främja politiken inom området för utvecklingssamarbete – Principen om lojalt samarbete – Hjälp till unionen att fullgöra sina uppgifter – Fullgörande av unionens mål – Direkt effekt”

1. Kan medlemsstaterna, vad avser inkomstskatt för fysiska personer, behandla den lön som uppbärs av personer som arbetar i projekt för utvecklingssamarbete som genomförs i tredjeland [2] och som finansieras av Europeiska utvecklingsfonden (nedan kallad EUF) på ett annat sätt än lön som uppbärs för arbete med liknande projekt som i stället finansieras med nationella budgetmedel?

2. Förevarande mål rör en nationell administrativ praxis i Tyskland (nedan kallad den omtvistade nationella skatteregeln). Enligt denna regel medges befrielse från inkomstskatt på löner som betalas ut för arbete i utvecklingsbiståndsprojekt i utlandet som till minst 75 procent finansieras av ett förbundsministerium med ansvar för utvecklingssamarbete eller av ett statsägt utvecklingsbiståndsföretag [3] (nedan gemensamt kallade ”nationella budgetmedel”). Lönen för en anställd som arbetar med ett biståndsprojekt som finansieras av EUF omfattas dock inte av en sådan skattebefrielse.

3. Den hänskjutande domstolen har i huvudsak ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU, jämförd med artiklarna 208 och 210 FEUF som rör området för utvecklingssamarbete, ska tolkas så, att den utgör hinder för att medlemsstaterna beskattar lön som uppburits i samband med biståndsprojekt som finansieras av EUF, när sådan

1 Originalspråk: engelska.

2 Samarbete kan ta sig många olika former, men ”utvecklingssamarbete” brukar i allmänhet uppfattas som synonymt med det offentliga utvecklingsbiståndet.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

skattebefrielse medges för lön som uppbärs i samband med projekt som finansieras med nationella budgetmedel. Den skillnad i behandling som blir resultatet av denna skatteregel föranleder dessutom frågan huruvida fördragsbestämmelserna om de grundläggande friheterna ska tillämpas i förevarande mål.

4. Av detta följer att EU-domstolen står inför den känsliga uppgiften att avgöra om de grundläggande friheterna och/eller principen om lojalt samarbete som föreskrivs i artikel 4.3 FEU är tillämpliga på området för utvecklingssamarbete och i så fall hur. Detta är på intet sätt en enkel fråga, eftersom Europeiska unionen och medlemsstaterna kan utöva parallella befogenheter på detta område. [4] Förevarande mål berör också en bredare global debatt om den skattemässiga behandlingen av utvecklingsbistånd och dess effektivitet. [5]

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Folkrätt

1. Lomé IV-konventionen

5. Den fjärde konventionen mellan en grupp stater i Afrika, Västindien och Stillahavsområdet (AVS-staterna) och Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG), den så kallade Lomé IV-konventionen, undertecknades i Lomé den 15 december 1989 [6] och godkändes genom rådets och kommissionens beslut av den 25 februari 1991. [7]

6. I artikel 2 i Lomé IV-konventionen anges att samarbetet mellan AVS och EEG, som ”vilar på juridiskt förpliktande grund och på existensen av gemensamma institutioner”, ska bedrivas enligt de grundläggande principerna om likställdhet mellan deltagarna, respekt för deras suveränitet, intressegemenskap och ömsesidigt beroende, samt varje stats rätt att själv välja sin politiska, sociala, kulturella och ekonomiska linje.

7. I artikel 9 i nämnda konvention fastställs följande:

”För att höja verkan av de instrument denna konvention föreskriver skall parterna inom ramen för sina ansvarsområden besluta om riktlinjer, prioriteringar och åtgärder som leder till att de mål som denna konvention har satt upp förverkligas ….”

4 Enligt artikel 4.4 FEUF ska unionen, när det gäller utvecklingssamarbete och humanitärt bistånd, ha befogenhet att vidta åtgärder och en gemensam politik, men utövandet av denna befogenhet får inte leda till att medlemsstaterna hindras från att utöva sina befogenheter.

5 Se, för ett aktuellt exempel, Tax Treatment of Official Development Assistance Hub (hubben för skattebehandling av offentligt utvecklingsbistånd) som lanserades i januari 2022 av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Se även Parisförklaringen om biståndseffektivitet som antogs 2005 och bekräftades på nytt i Accra 2008 i forum på ministernivå sammankallade av OECD (tillgänglig på https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 EGT L 229, 1991, s. 3; svensk specialutgåva, område 11, volym 17, s. 59.

7 Beslut 91/400/EKSG, EEG (EGT L 229, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 17, s. 57).

2. Cotonouavtalet

8. Partnerskapsavtalet mellan AVS-staterna, å ena sidan, och Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å andra sidan [8] (nedan kallat Cotonouavtalet), undertecknades i Cotonou (Benin) den 23 juni 2000 och godkändes genom rådets beslut 2003/159/EG av den 19 december 2002. [9] Det trädde i kraft den 1 april 2003 och ersatte de befintliga Lomé-konventionerna.

9. I artikel 2 i Cotonouavtalet fastställs de grundläggande principerna för samarbetet mellan AVS-staterna och Europeiska gemenskapen, som ”vilar på rättsligt bindande regler och på förekomsten av gemensamma institutioner”.

10. I artikel 3 i Cotonouavtalet anges att ”[v]arje part skall … vidta alla lämpliga åtgärder av generell eller särskild natur för att se till att de skyldigheter som härrör från avtalet fullgörs och för att underlätta förverkligandet av avtalets mål. …”

11. Enligt artikel 70 a i Cotonouavtalet ska ”[m]ikroprojekt på lokal nivå som påverkar befolkningens levnadsförhållanden i ekonomiskt eller socialt hänseende, tillgodoser ett tydligt och konstaterat prioriterat behov och genomförs på initiativ av och med aktiv medverkan av det lokalsamhälle som projektet avser” stödjas genom samarbetet.

12. I artikel 71 i Cotonouavtalet föreskrivs följande:

”1. Mikroprojekt och decentraliserade samarbetsåtgärder får stödjas med finansiella resurser enligt detta avtal. …

2. Fonden skall bidra till finansieringen av mikroprojekt och decentraliserat samarbete, varvid bidraget normalt inte skall överstiga tre fjärdedelar av den totala kostnaden för varje enskilt projekt och inte får överskrida den nivå som fastställts i det vägledande programmet. Resten skall tillhandahållas

a) av det berörda lokalsamhället, när det är fråga om mikroprojekt (och utgå in natura eller i form av tjänster eller kontanta medel, allt efter lokalsamhällets förmåga att bidra),

…

c) undantagsvis av den berörda AVS-staten, antingen genom ett ekonomiskt bidrag eller genom att den ställer utrustning som ägs av det allmänna till förfogande eller genom att den tillhandahåller tjänster.

…”

B. Unionsrätt

13. De europeiska utvecklingsfonderna (EUF) inrättades för att finansiera samarbetet med AVS-staterna och utomeuropeiska länder och territorier, först genom en bilaga till EEG-fördraget och senare genom interna avtal mellan medlemsstaterna, församlade i rådet. En EUF finansierar projekt eller program som bidrar till den ekonomiska, sociala eller kulturella

8 EGT L 317, 2000, s. 3.

9 EUT L 65, 2003, s. 27.

utvecklingen i de berörda länderna. Varje EUF ingås för en period på flera år, ofta fem år, vilket motsvarar giltighetstiden för de olika avtal och konventioner genom vilka unionen och dess medlemsstater har inrättat det särskilda partnerskapet med AVS-staterna. Tidigare ingick de europeiska utvecklingsfonderna inte i Europeiska unionens allmänna budget. Därför antogs särskilda budgetförordningar för att genomföra de skyldigheter som följde av de internationella avtalen och i synnerhet, för att fastställa finansieringen av den europeiska utvecklingsfonden. [10]

1. Sjunde EUF [11]

14. Den 16 juli 1990 antog företrädarna för regeringarna i Europeiska ekonomiska gemenskapens medlemsstater, i möte inom rådet, det inbördes avtalet om gemenskapsbiståndets finansiering och administration inom ramen för Lomé IV-konventionen. [12] Genom detta avtal inrättade medlemsstaterna sjunde Europeiska utvecklingsfonden. Bestämmelserna om genomförande av detta inbördes avtal fastställdes i budgetförordning 91/491/EEG för samarbetet för finansiering av utvecklingsarbetet enligt fjärde AVS-EEG-konventionen. [13]

15. Utanordnaren beslutade att avsluta sjunde EUF den 31 augusti 2008. Eftersom det inte fanns någon rättslig grund för att avsluta utvecklingsfonderna överfördes resterande saldon och därtill hörande avtal och beslut till nionde EUF i enlighet med bestämmelserna i del 3 i budgetförordningen för nionde EUF. [14]

2. Nionde EUF

16. Efter Cotonouavtalet ingicks det interna avtalet 2000/770/EG mellan företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet, om finansiering och förvaltning av gemenskapens bistånd inom ramen för finansprotokollet till Cotonouavtalet, och om tilldelning av ekonomiskt stöd till de utomeuropeiska länder och territorier på vilka den fjärde delen av EG-fördraget är tillämplig. [15] Bestämmelserna om genomförandet av detta interna avtal fastställdes i budgetförordningen av den 27 mars 2003.

C. Tysk rätt

17. I 1 § punkt 1 Einkommensteuergesetz (inkomstskattelagen) (nedan kallad EStG), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, föreskrivs att fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland är obegränsat skattskyldiga där för sin inkomst.

18. Enligt 2 § punkt 1 EStG är inkomster av förvärvsarbete som den skattskyldige personen uppbär medan denne är obegränsat skattskyldig belagda med inkomstskatt.

10 Från och med år 2021 ingår EUF-programmen i unionens fleråriga budgetram och omfattas därmed av unionens budgetförordningar på samma sätt som andra EU-finansieringsprogram. Se https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_sv.

11 Begäran om förhandsavgörande avser sjunde och nionde EUF. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida båda är tillämpliga i förevarande mål.

12 EGT L 229, 1991, s. 288; svensk specialutgåva, område 11, volym 17, s. 341.

13 EGT L 266, 1991, s. 1.

14 Se Årsredovisningar för sjunde, åttonde, nionde och tionde europeiska utvecklingsfonden – budgetåret 2008 (EUT C 274, 2009, s. 1).

15 EGT L 317, 2000, s. 355.

19. I 34c § EStG föreskrivs följande:

”(1) För obegränsat skattskyldiga personer som uppbär inkomst i utlandet och som i källstaten påförs en skatt som är likvärdig med den tyska inkomstskatten, medges avräkning för den fastställda, betalda och med eventuell rätt till reduktion minskade utländska skatten från den tyska skatt som belöper på den inkomst som uppburits i denna stat. …

…

(5) De högsta skattemyndigheterna i delstaterna, eller av dem befullmäktigade skattemyndigheter, får med Förbundsfinansministeriets godkännande medge att de utländska inkomsterna undantas helt eller delvis från tysk inkomstbeskattning, eller beräkna denna enligt schablon när detta framstår som förmånligt av ekonomiska skäl eller när tillämpningen av punkt 1 är synnerligen komplicerad.”

20. Bundesministerium der Finanzen (Förbundsfinansministeriet, Tyskland) utfärdade den 31 oktober 1983 en instruktion om beskattning av anställdas inkomst vid utlandstjänstgöring [16] (nedan kallad Finansministeriets instruktion), vilken riktades till delstaternas högsta skattemyndigheter. Där föreskrivs bland annat i avsnitt I punkt 1 led 4 att arbete som utförs utomlands för en tysk entreprenör inom ramen för tyskt offentligt utvecklingsbistånd i samband med det tekniska eller finansiella samarbetet ska vara befriat från inkomstskatt.

21. Enligt begäran om förhandsavgörande har de tyska skattemyndigheterna tolkat uttrycket ”det tyska offentliga utvecklingsbiståndet” så, att det endast avser åtgärder avseende utvecklingsbistånd som finansieras direkt ur den tyska budgeten, antingen av Förbundsministeriet med ansvar för utvecklingssamarbete eller av GIZ (Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit GmbH).

II. Det nationella målet och tolkningsfrågan

22. Under tiden från den 12 april 2009 till den 31 oktober 2012 arbetade RF som projektledare för ett utvecklingsbiståndsföretag med säte i Tyskland. Hon arbetade med Mikroprojektprogrammet (MPP) (nedan kallat det omtvistade programmet) i Afrika på grundval av ett visstidsanställningsavtal. [17] Programmet finansierades helt eller delvis med medel från Europeiska unionen och dess medlemsstater, nämligen inom ramen för sjunde och nionde EUF. [18]

23. Under denna period var RF bosatt och hade sin huvudsakliga intressesfär i Tyskland, där hon därför var obegränsat skattskyldig, medan hennes arbetsplats fanns i Afrika.

24. Eftersom utvecklingsbiståndsföretaget ansåg att RF:s lön var undantagen från skatt enligt Finansministeriets instruktion, innehöll det ingen källskatt på lönen för räkenskapsåren 2011 och 2012 och betalade inte in denna skatt till de behöriga skattemyndigheterna. Enligt de

16 BStBl. 1983, del I, s. 470.

17 Begäran om förhandsavgörande innehåller inga närmare uppgifter om vilket land det rörde sig om, men RF nämner att det var Nigeria (se punkt 6 i det skriftliga yttrandet).

18 Såsom redan påpekats ankommer det på den nationella domstolen att kontrollera om det arbete som utfördes av RF gällde både sjunde och nionde EUF.

handlingar som ingetts till EU-domstolen fick nämnda företag ursprungligen ett intyg om skattebefrielse, vilket villkorades av att Finansministeriets instruktion följdes. RF:s lön beskattades inte heller på anställningsorten i Afrika.

25. De behöriga skattemyndigheterna genomförde en revision av arbetsgivaravgifterna i utvecklingsbiståndsföretaget. Dessa myndigheter konstaterade att programmet inte finansierades av Förbundsministeriet med ansvar för utvecklingssamarbete eller av GIZ, utan av EUF. Genom skattebesked av den 13 februari 2014 beslöt de därför att RF:s lön skulle inkomstbeskattas för åren 2011 och 2012.

26. RF begärde omprövning av detta beslut hos dessa myndigheter, som avslog denna begäran. Hon väckte därefter talan vid Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland), som ogillade överklagandet. Det är denna dom som RF har överklagat till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) (nedan kallad den hänskjutande domstolen).

27. I begäran om förhandsavgörande anger den hänskjutande domstolen att överklagandet saknar grund enligt nationell rätt, eftersom RF:s lön inte finansierades direkt med nationella budgetmedel och hennes utlandsarbete därför inte var knutet till det offentliga tyska utvecklingsbiståndet. Denna domstol menar att den distinktion som skatteförvaltningen har gjort inte heller strider mot principen om likabehandling, eftersom den omtvistade skatteförmånen motiveras av stöd till vissa sektorer av den tyska ekonomin och därför är konstitutionellt motiverad.

28. Den hänskjutande domstolen hyser dock tvivel om huruvida den omtvistade lagstiftningen är förenlig med unionsrätten. Nämnda domstol har framhållit att den omtvistade skattebestämmelsen, till skillnad från vad som var fallet i målet Petersen,[19] inte utgör en inskränkning av den fria rörligheten och i synnerhet inte av den fria rörligheten för arbetstagare, eftersom ingen arbetstagare eller arbetsgivare diskrimineras på grund av att vederbörande kommer från en annan medlemsstat.

29. Enligt den hänskjutande domstolen kan den omtvistade skatteregeln strida mot principen om lojalt samarbete som stadfästs i artikel 4.3 FEU. RF har i detta avseende gjort gällande att det följer av denna princip och av medlemsstaternas skyldighet att samordna sin utvecklingspolitik att det finns en skyldighet att låta projekt som finansieras med unionsmedel omfattas av den omtvistade skattebefrielsen. Den hänskjutande domstolen anser emellertid att det, med hänsyn till medlemsstaternas egen behörighet på området för utvecklingsbistånd, inte är säkert att de kan förbjudas att vidta utvecklingsbiståndspolitiska åtgärder som syftar till att främja deras utrikeshandel. En sådan skyldighet följer inte heller av Cotonouavtalet.

30. Mot denna bakgrund har den hänskjutande domstolen beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 4.3 [FEU] och artikel 208 [FEUF] jämförda med artikel 210 [FEUF] tolkas så, att de utgör hinder för en nationell förvaltningspraxis, enligt vilken projekt för utvecklingssamarbete som finansieras av [EUF] inte är skattebefriade, medan lön som en arbetstagare uppbär i ett pågående anställningsförhållande inom ramen för tyskt offentligt utvecklingsbistånd i samband med det tekniska eller finansiella samarbetet, vilket till minst 75 procent finansieras av ett förbundsministerium med ansvar för utvecklingssamarbete eller av ett statsägt utvecklingsbiståndsföretag, under vissa villkor ska undantas från beskattning?”

[19] Dom av den 28 februari 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

31. Skriftliga yttranden har inkommit från RF, den tyska regeringen samt Europeiska kommissionen. Dessa parter yttrade sig även muntligen vid förhandlingen den 23 november 2022.

III. Bedömning

A. Inledande anmärkningar

32. För det första har den tyska regeringen, utan att formellt göra invändningar mot den ställda frågan, ändå uttryckt tvivel om huruvida den kan tas upp till prövning. I sitt skriftliga yttrande och vid förhandlingen gjorde nämnda regeringen i huvudsak gällande att den skattebefrielse som följer av den omtvistade nationella skatteregeln med nödvändighet förutsätter att projektet finansieras till minst 75 procent med nationella budgetmedel. För att denna skatteregel ska vara tillämplig måste med andra ord den lön som en arbetstagare uppbär härröra från en verksamhet som till minst 75 procent finansieras med sådana medel. Detta innebär dock inte att sådan verksamhet är helt befriad från skatt, eftersom den del av verksamheten som inte finansieras med sådana medel fortfarande blir föremål för beskattning (det vill säga upp till högst 25 procent).

33. Det ska i detta hänseende framhållas att nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten enligt fast rättspraxis presumeras vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. [20]

34. Även om det kan finnas luckor i den rättsliga bakgrund som anges i begäran om förhandsavgörande, är det enligt min mening tydligt hur den omtvistade nationella skatteregeln fungerar. I huvudsak har den nationella domstolen förklarat att denna regel innebär att lön som uppbärs för verksamhet inom området för utvecklingsbistånd är undantagen från inkomstskatt, förutsatt att verksamheten finansieras med nationella budgetmedel, medan lön som uppbärs för verksamhet som finansieras med EUF-medel är skattepliktig. Följaktligen anser jag att EU-domstolen kan förse den hänskjutande domstolen med inslag av tolkning av unionsrätten i samband med bedömningen av den omtvistade skatteregeln.

35. För det andra har den hänskjutande domstolen ställt sin fråga i huvudsak för att få klarhet i huruvida artikel 4.3 FEU, jämförd med artiklarna 208 och 210 FEUF, utgör hinder för den omtvistade nationella skatteregeln. Kommissionen föreslog emellertid i sitt skriftliga yttrande att en uttrycklig hänvisning till de grundläggande friheterna som stadfästs i fördragen skulle inbegripas i frågans ordalydelse. EU-domstolen begärde därför i sina skriftliga frågor att parterna skulle lämna ett svar med avseende på de grundläggande friheterna vid den muntliga förhandlingen. Vid förhandlingen hävdade både RF och kommissionen att den ifrågavarande skatteregeln föll inom tillämpningsområdet för de grundläggande friheterna, medan den tyska regeringen hävdade att dessa friheter inte var tillämpliga i förevarande mål.

36. Jag vill påminna om att EU-domstolen kan behöva omformulera den fråga som hänskjutits. EU-domstolen kan dessutom behöva ta hänsyn till unionsbestämmelser som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sin fråga. [21]

[20] Se, bland annat, dom av den 8 september 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

[21] Dom av den 13 oktober 2016, M. och S. (C-303/15, EU:C:2016:771, punkt 16 och där angiven rättspraxis), och dom av den 31 maj 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, punkt 27).

37. I detta avseende bör det för det första noteras att den nationella domstolen i sin begäran om förhandsavgörande visserligen hänvisar till den fria rörligheten som stadfästs i artikel 45 FEUF och bestämmelserna i Cotonouavtalet, men drar slutsatsen att dessa bestämmelser inte utgör hinder för den omtvistade nationella skatteregeln, eftersom RF inte är en arbetstagare från en annan medlemsstat. [22]

38. Det är viktigt att notera att begäran om förhandsavgörande i målet Petersen [23] rörde samma nationella skatterättsliga regel, det vill säga samma bestämmelser i Finansministeriets instruktion, som förevarande mål. EU-domstolen prövade emellertid en annan aspekt av denna regel, nämligen arbetsgivarens hemvist. I målet Petersen var den ifrågavarande arbetstagaren anställd av en arbetsgivare med hemvist i Danmark som genomförde ett projekt för utvecklingsbistånd som finansierades av den danska byrån för internationell utveckling. EU-domstolen konstaterade att befrielsen från inkomstskatt förutsatte att arbetsgivaren hade sin hemvist i Tyskland och ansåg att ett sådant krav utgjorde en inskränkning av den fria rörligheten för arbetstagare som var förbjuden enligt artikel 45 FEUF. [24] I förevarande mål rör de faktiska omständigheterna i det nationella målet inte samma krav (som faktiskt är uppfyllt), eftersom såväl RF som utvecklingsbiståndsföretaget har hemvist i Tyskland. Under alla omständigheter är det en rent intern situation vad gäller den fria rörligheten för arbetstagare.

39. Jag vill emellertid understryka att den omtvistade nationella skatteregeln även behandlar anställda olika beroende på *varifrån de medel kommer* som tillhandahålls för biståndsprojektet. Skattebefrielse beviljas eller nekas anställda som arbetar med projektet beroende på om utvecklingssamarbetsprojektet finansieras direkt med nationella budgetmedel eller med EUF-medel. Det är således lämpligt att börja med att fastställa om och i så fall vilka av de övriga grundläggande friheterna som kan vara tillämpliga i förevarande mål.

B. Relevansen av de övriga grundläggande friheterna

40. Frågan huruvida en nationell åtgärd omfattas av någon av de fria rörligheterna ska enligt numera fast rättspraxis avgöras med beaktande av *ändamålet* med den aktuella lagstiftningen. [25]

41. Av de skäl som anges ovan [26] anser jag att det nationella målet inte ska prövas mot bakgrund av artikel 45 FEUF. Det faktum att förevarande mål handlar om hur den omtvistade nationella skatteregeln påverkar gränsöverskridande arbetstagare, men inte hur den påverkar finansieringen av biståndsprojekt, utesluter dock inte tillämpningen av de andra grundläggande friheterna, såvida inte dessa andra grundläggande friheter ska anses vara helt underordnade den fria rörligheten för arbetstagare. [27] I vissa specifika situationer där två grundläggande friheter är lika viktiga för den ifrågavarande lagstiftningen har EU-domstolen till och med ansett att dessa situationer berör

22 Begäran om förhandsavgörande, punkterna 29 och 30. Jag vill dock understryka att RF, trots att hon var bosatt i Tyskland, utförde sina uppgifter i det ifrågavarande tredjelandet inom ramen för det omtvistade biståndsprogrammet.

23 Dom av den 28 februari 2013, C-544/11, EU:C:2013:124.

24 Ibidem, punkterna 39–43.

25 Se särskilt, dom av den 1 juli 2010, Dijkman och Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 26), dom av den 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 90), och dom av den 21 maj 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punkt 31).

26 Se punkt 38 ovan.

27 EU-domstolen har funnit att när en nationell bestämmelse har anknytning till två grundläggande friheter samtidigt ska EU-domstolen i princip undersöka den omtvistade åtgärden mot bakgrund av endast en av dessa två friheter, om det visar sig att den ena av dem, under de omständigheter som är för handen i det nationella målet, är helt underordnad den andra och kan knytas till åtgärden (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 oktober 2004, Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, punkt 26 och där angiven rättspraxis, och dom av den 17 september 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punkt 37).

båda dessa grundläggande friheter samtidigt.[28] Enligt relevant rättspraxis kan en sådan specifik situation uppstå när någon av de grundläggande friheterna inte kan tillämpas i det aktuella fallet, eftersom situationen, såvitt avser denna frihet, i *alla avseenden* är begränsad till en och samma medlemsstat.[29] Detta är dock inte nödvändigtvis fallet när det gäller de andra grundläggande friheterna. Av detta följer att den ifrågavarande situationen kan vara begränsad till en enda medlemsstat vad gäller den fria rörligheten för arbetstagare, men ha ett gränsöverskridande inslag när det gäller andra friheter.

42. I förevarande mål kan jag konstatera att en skatteregel såsom den som är omtvistad i det nationella målet leder till att det uppstår en skillnad i behandling beroende på *varifrån medlen kommer*. Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande, beviljas den omtvistade skattebefrielsen vid utvecklingsbiståndsverksamhet i utlandet som finansieras med nationella budgetmedel, men nekas när finansieringen beviljas av EUF. I detta avseende har EU-domstolens stora avdelning i sin nyligen avkunnade dom i målet kommissionen/Ungern[30] slagit fast att nationell lagstiftning som innebär att föreningar och stiftelser med hemvist i Ungern behandlas olika beroende på om det ekonomiska stöd de erhåller är av inhemskt eller ”utländskt” ursprung omfattas av artikel 63 FEUF.[31] Eftersom den omtvistade skillnaden i behandling i förevarande mål beror på medlens ursprung bör det därför undersökas om och i så fall i vilken utsträckning en nationell skatteregel såsom den som är omtvistad i det nationella målet kan påverka utövandet av den fria rörligheten för kapital som föreskrivs i artikel 63 FEUF. Jag vill i detta hänseende understryka att det följer av EU-domstolens fasta praxis att artikel 63 FEUF har *direkt effekt*, vilket innebär att den kan åberopas vid nationell domstol och medföra att nationella bestämmelser som strider mot denna artikel inte får tillämpas.[32]

43. Med hänsyn till denna direkta effekt och mot bakgrund av de muntliga argument som framförts av RF och kommissionen ska jag börja med att undersöka huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av en skatteregel i en medlemsstat som föreskriver att en arbetstagare som arbetar med utvecklingsbiståndsverksamhet ska undantas från inkomstskatt för lön som han eller hon uppbär endast om denna verksamhet finansieras till minst 75 procent med nationella budgetmedel, men som leder till att en arbetstagare nekas denna skattebefrielse när han eller hon arbetar i en verksamhet av samma karaktär som i samma utsträckning finansieras av en av de europeiska utvecklingsfonderna.

28 Se, exempelvis, dom av den 11 juni 2009, X och Passenheim-van Schoot (C-155/08 och C-157/08, EU:C:2009:368, punkt 40). Det kan finnas en överlappning mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital, särskilt när det gäller ägarandelar och utdelning (se, i detta avseende, dom av den 24 maj 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punkterna 23 och 24).

29 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 maj 2013, Libert m.fl. (C-197/11 och C-203/11, EU:C:2013:288, punkt 33 och där angiven rättspraxis), och dom av den 15 november 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

30 Dom av den 18 juni 2020, kommissionen/Ungern (Insyn i föreningar) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 Ibidem, punkterna 61, 62 och 65.

32 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, punkt 49).

C. Den fria rörligheten för kapital som stadfästs i artikel 63 FEUF

1. Räckvidden för artikel 63 FEUF

a) Territoriellt tillämpningsområde

44. För det första föreskrivs i artikel 63 FEUF att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland ska vara förbjudna. Den hänskjutande domstolen har angett att den omtvistade särbehandlingen i skattehänseende inte är diskriminerande i fördragens mening, eftersom utvecklingsbiståndsverksamhet i utlandet som finansieras direkt med unionens medel inte utgör finansiering från en annan medlemsstat. [33]

45. I detta avseende vill jag påpeka att de medel som utvecklingsbiståndsföretaget får för att bedriva utvecklingsbiståndsverksamhet i utlandet i förevarande fall kommer från de europeiska utvecklingsfonderna. Såsom förklaras i punkterna 13 och 16 ovan ingicks interna avtal mellan företrädarna för medlemsstaternas regeringar, församlade i rådet, om finansieringen av de europeiska utvecklingsfonderna, vilken regleras i budgetförordningar. Även om finansieringen av det omtvistade företaget inte tillhandahölls direkt av en annan medlemsstat, anslogs medlen till de utgifter som var nödvändiga för (den dåvarande) gemenskapens finansiella bistånd direkt av de medlemsstater [34] som lämnade ekonomiska bidrag till de europeiska utvecklingsfonderna. Exempelvis visar årsredovisningen för nionde EUF för räkenskapsåret 2009 att den europeiska utvecklingsfondens medel utgörs av ”ad hoc”-bidrag från unionens medlemsstater. [35] Det ska tilläggas att kommissionen enligt budgetförordningen ska ”förvalta EUF på eget ansvar” och särskilt utse den europeiska utvecklingsfondens chefsutanordnare och räkenskapsförare. [36] Sammanfattningsvis var EUF under den i målet relevanta perioden mellanstatlig till sin natur och stod utanför unionens budget, trots att merparten av dess medel förvaltades av Europeiska kommissionen. [37]

46. Enligt min mening kan följande slutsatser dras av detta konstaterande. För det första skulle situationen kunna betraktas som en rent intern situation om anslaget till det omtvistade företaget skulle bestridas med tyska budgetmedel. I förevarande situation tillhandahålls emellertid finansieringen av externa enheter, nämligen EUF, som har de egenskaper som anges ovan. [38] För det andra består finansieringen från EUF av direkta bidrag från medlemsstaterna. Den kan

33 Se punkt 30 i begäran om förhandsavgörande.

34 Se dom av den 2 mars 1994, parlamentet/rådet (C-316/91, EU:C:1994:76, punkt 4). I detta mål fann EU-domstolen att de utgifter som var nödvändiga för gemenskapens finansiella bistånd inte var utgifter för gemenskapen, utan anslogs direkt av medlemsstaterna och följaktligen inte skulle tas upp i gemenskapens allmänna budget.

35 Se Årsredovisning för åttonde, nionde och tionde Europeiska utvecklingsfonden – budgetåret 2009 (EUT C 310, 2010, s. 1). I detta dokument anges också att företrädare från medlemsstaterna på mellanstatlig nivå ska träffas ungefär vart femte år för att fatta beslut om det samlade belopp som ska anslås till fonden och för att se över genomförandet. Under åren 2009 och 2008 anmodades de 15 deltagande medlemsstaterna att lämna bidrag till nionde EUF.
Kommissionen har inför EU-domstolen påpekat att bidragen från medlemsstaterna till sjunde EUF (1990–1995) uppgick till 10 940 miljoner ecu (inbegripet Tyskland, som bidrog med upp till 2 840 miljoner ecu). Detta innebär att 8 100 miljoner ecu (74 procent) av finansieringen tillhandahölls av andra stater än Tyskland. Kommissionen har tillagt att medlemsstaterna bidrog med upp till 13 800 miljoner euro till nionde EUF (2000–2007) och att Europeiska investeringsbanken bidrog med 1 700 miljoner euro. Tysklands deltagande i nionde EUF beskrivs inte närmare i kommissionens yttrande.

36 Se artiklarna 9.1, 11 och 13 i budgetförordning 91/491 och artiklarna 1.2, 18 och 27 i budgetförordningen av den 27 mars 2003 för nionde EUF.

37 Dessutom vill jag påpeka att när det gäller det mikroprojektprogram (MPP), som förefaller vara omtvistat i förevarande mål, kan bidragen också tillhandahållas av det berörda lokalsamhället och undantagsvis av den berörda AVS-staten (se artikel 71.2 a och c i Cotonouavtalet).

38 Se punkterna 13–16 och 45 ovan.

således likställas med en kapitalrörelse från *andra medlemsstater*. Det gränsöverskridande inslaget, som gör att fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital blir tillämpliga, uppstår genom kapitalrörelserna från EUF till det berörda företaget.

47. Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser jag att det territoriella tillämpningsområdet för den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63 FEUF bör omfatta kapitalrörelser mellan en utländsk gemensam fond som inrättats av medlemsstaterna, såsom EUF, och ett företag som är beläget i en av medlemsstaterna. I förevarande mål innebär detta att det finns ett gränsöverskridande inslag.

b) Materiellt tillämpningsområde

48. När det gäller den materiella räckvidden för artikel 63 FEUF definieras begreppet kapitalrörelser inte i EUF-fördraget, men faktum kvarstår att det i rättspraxis har getts ett antal indikationer på dess räckvidd. I avsaknad av en sådan definition har EU-domstolen ofta förlitat sig på den förteckning som tillhandahålls av sekundärrätten, nämligen nomenklaturen för kapitalrörelser.[39] I förevarande fall omfattar denna nomenklatur inte uttryckligen finansiering som tillhandahålls av EUF.[40] Nomenklaturen är emellertid endast vägledande vid definitionen av begreppet kapitalrörelser,[41] vilket gör det möjligt för EU-domstolen att utvidga begreppet kapital bortom den ”klassiska” ekonomiska innebörden.[42] EU-domstolen har exempelvis redan slagit fast att arv och gåvor utgör kapitalrörelser.[43] Nämnda domstol har således redan tillämpat principen om den fria rörligheten för kapital på en skatt på ett arv som mottagits av en religiös förening, som var en ideell förening.[44] Detta begrepp omfattar vidare investeringar i fast egendom med anknytning till förvärv av en nyttjanderätt till jordbruksmark.[45]

49. Även om den ekonomiska och rättsliga innebörden av begreppet kapital inte alltid är identiska,[46] bör det i förevarande fall inte på något sätt vara kontroversiellt att säga att ett ekonomiskt stöd såsom det som tillhandahålls av en fond till ett utvecklingsbiståndsföretag med hemvist i Tyskland omfattas av begreppet kapital, eftersom det, med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll, innebär att en summa pengar överförs till ett företag för ett utvecklingsprojekt som genomförs av detta företag.

50. Om EU-domstolen kommer fram till att begreppet kapitalrörelser omfattar sådant ekonomiskt stöd, blir nästa fråga om det omfattar lön som företaget betalar ut till en person som arbetar med ett biståndsutvecklingsprojekt i utlandet. I detta avseende måste EU-domstolen avgöra om den aktuella ”rörelsen” innebär en rörelse mellan EUF och medlemsstatens företag

39 Nomenklatur för kapitalrörelser som finns i bilaga I till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (en artikel som upphävdes genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, 1988, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44).

40 EU-domstolen kanske kommer fram till att det rör sig om en finansiell transaktion i den mening som avses i nämnda nomenklatur. I dom av den 31 januari 1984, Luisi och Carbone (286/82 och 26/83, EU:C:1984:35), slog EU-domstolen exempelvis fast att kapitalrörelser är finansiella transaktioner som huvudsakligen syftar till placering eller investering av det aktuella beloppet. De är således i princip finansiella transaktioner och skiljer sig från löpande betalningar genom att de syftar mer till att skapa tillgångar.

41 Dom av den 6 mars 2018, SEGRO och Horváth (C-52/16 och C-113/16, EU:C:2018:157, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

42 Hindelang, S., ”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; online edition, Oxford Academic, 1 september 2009, s. 45–47.

43 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 april 2012, van Putten (C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, punkt 29), och dom av den 16 juli 2015, kommissionen/Frankrike (C-485/14, ej publicerad, EU:C:2015:506, punkt 22).

44 Se dom av den 10 februari 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, punkt 23).

45 Dom av den 6 mars 2018, SEGRO och Horváth (C-52/16 och C-113/16, EU:C:2018:157, punkt 57).

46 Se fotnot 42 ovan.

eller mellan EUF och det biståndsprojekt som utvecklats i den ifrågavarande AVS-staten. Enligt min mening bör begreppet rörelse tillämpas på hela ”biståndet”, det vill säga det ekonomiska flödet från givaren (EUF) till mottagaren, det vill säga det aktuella program som utvecklats i den berörda AVS-staten. [47] Medlemsstaternas åtagande är bara ett steg i finansieringen av detta program, som måste tillgodose behoven hos lokalsamhällena i AVS-staterna. Därför bör begreppet rörelse omfatta alla led i kedjan från givare till mottagare. [48] Eftersom det finns internationella incitament att minska beskattningen av utvecklingsländerna, är det självklart att begreppet bistånd omfattar *hela det ekonomiska flödet* från EUF till mottagaren i AVS-staterna.

51. Följaktligen anser jag att den i det nationella målet omtvistade skatteregeln, i den mån den relaterar till inkomster som finansieras av EUF och som mottas av ett företag i en medlemsstat, bör omfattas av begreppet kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63 FEUF.

c) Tillämpningsområde med avseende på person

52. Avgränsningen av vilken personkrets som omfattas av artikel 63 FEUF kräver att två frågor besvaras. EU-domstolen har för det första att avgöra huruvida denna bestämmelse såvitt avser personkretsen (*ratione personae*) är tillämplig på en inkomst som finansieras av EUF, som är en offentlig fond som inrättats av medlemsstaterna i enlighet med en budgetförordning som antagits av dessa stater, och som tas emot av ett utvecklingsbiståndsföretag som är etablerat i en medlemsstat, och för det andra om en anställd i ett sådant företag kan åberopa denna grundläggande frihet.

53. Generaladvokat Mengozzi har understrukit ”själva naturen hos den fria rörligheten för kapital, vilken är en frihet relaterad till föremålet för transaktionen snarare än egenskaperna hos den person som genomför den”. [49] I linje med detta har EU-domstolen funnit exempelvis att den fria rörligheten för kapital gällde för transaktioner som utfördes av en allmännyttig stiftelse utan vinstsyfte [50] och för skatt på en gåva mottagen av en religiös förening, som var en ideell organisation. [51] För det fall att EU-domstolen skulle karaktärisera EUF som en EG- eller EU-fond, är dessutom andra grundläggande friheter tillämpliga på tjänstemän inom unionen, [52] vilket gör att dessa friheter är tillämpliga på olika typer av rörelser – mänskliga eller materiella – mellan Europeiska unionen och medlemsstaten.

47 Det ska i detta hänseende även påpekas att mikroprojektprogram (MPP), som är aktuella i förevarande mål, är instrument i utvecklingssamarbetet mellan unionen och AVS-staterna. Till exempel har det funnits en rad mikroprojektprogram i Nigeria för de nio staterna i regionen mellan år 1999 och år 2012, till exempel MPP3 (2000–2004), MPP6 (2004–2008) och MPP9 (2008–2012), där 210 miljoner euro har spenderats på dessa program. Se Nwaodu, N.O., Odey, SA Emma-Egbumokei, N.S., The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region, *Africa's Public Service Delivery & Performance Review*, AOSIS, 2016, s. 459–481.

48 Se, för ett liknande resonemang, *The United Nations Guidelines on the tax treatment of government-to-government aid projects* (Förenta nationernas riktlinjer för den skattemässiga behandlingen av biståndsprojekt mellan stater). Tillgängliga på https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021–09/G-to-G%20PDF.pdf, punkterna 10 och 37.

49 Förslag till avgörande av generaladvokat Mengozzi i målet Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, punkt 35), och se även förslag till avgörande av generaladvokat Stix-Hackl i målet Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, punkterna 58–60).

50 Dom av den 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

51 Se dom av den 10 februari 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65).

52 Eftersom EU-domstolen har slagit fast att behandlingen av inkomster som uppburits av en tjänsteman eller kontraktsanställd vid Europeiska unionen omfattas av en av de grundläggande friheterna, nämligen artikel 45 FEUF (dom av den 16 februari 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, punkt 12 och där angiven rättspraxis, och dom av den 6 oktober 2016, Adrien m.fl., C-466/15, EU:C:2016:749, punkt 24 och där angiven rättspraxis), ska inkomster som finansierats av EUF också omfattas av tillämpningsområdet för artikel 63 FEUF. Om inkomster som finansieras direkt ur unionens budget kan tänkas utgöra en begränsning av artikel 45 FEUF, bör finansiering från EUF, som är en fond som inrättats av unionens medlemsstater, falla inom tillämpningsområdet för de grundläggande friheterna.

54. Det råder ingen tvekan om att ett företag vars utvecklingsbiståndsprojekt finansieras av EUF, i egenskap av mottagare av detta kapital, kan ifrågasätta den omtvistade skatteregelns förenlighet med den fria rörligheten för kapital. I allmänhet betraktas en arbetstagare som bidrar till ett företags produktionsprocess eller tjänster som en insatsvara eller en produktionsfaktor.[53] Hur arbetstagaren behandlas påverkar med andra ord företaget och dess ingående respektive utgående värde. Lönekostnaderna påverkar till exempel antalet och kvalifikationerna hos de arbetstagare som företaget kan anställa. Eftersom begreppet rörelser bör omfatta alla delar av kedjan från EUF till projektet i AVS-staten,[54] bör det också omfatta lönen för en arbetstagare som deltar i projektet och som utgör en produktionsfaktor för företaget.

55. Det är dessutom värt att notera att tvisten i det nationella målet till viss del har utlösts av det aktuella bolaget, som ursprungligen beviljades ett skattebefrielseintyg avseende RF:s lön och som inte drog någon källskatt på denna lön. Till följd av denna underlåtenhet beslutade de tyska skattemyndigheterna att från RF kräva in den inkomstskatt som skulle ha betalats för åren 2011 och 2012. Jag anser att RF bör kunna åberopa denna grundläggande frihet för att skydda sin lön från skatter som kan vara oförenliga med unionsrätten. Både vad avser förevarande tvist och med tanke på de mål som eftersträvas med den omtvistade skatteregeln måste den lön som RF erhållit betraktas som en del av det kapital som bolaget fått av EUF. Därmed kan RF åberopa denna grundläggande frihet.

56. Mot bakgrund av vad som ovan anförts, och i motsats till den åsikt som den tyska regeringen uttryckte vid förhandlingen, anser jag att den omtvistade skatteregeln omfattas av den fria rörligheten för kapital som stadfästs i artikel 63 FEUF.

2. Huruvida det föreligger restriktioner för den fria rörligheten för kapital

57. Det bör erinras om att artikel 63 FEUF innehåller ett förbud mot alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna, med förbehåll för de rättfärdigandegrunder som anges i artikel 65 FEUF. Även om frågor om direkt beskattning omfattas av medlemsstaternas befogenhet, är det fast rättspraxis att dessa inte desto mindre ska iaktta unionsrätten, och särskilt de grundläggande friheter som garanteras i fördraget, när de utövar denna befogenhet.[55] Detta innebär att medlemsstaterna inte får vidta diskriminerande åtgärder till nackdel för personer som har utnyttjat sina rättigheter till fri rörlighet.

58. Enligt EU-domstolens praxis utgör åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i en medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i nämnda medlemsstat från att investera i andra stater sådana restriktioner för kapitalrörelser som är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF.[56]

59. I målet kommissionen/Ungern[57] hade EU-domstolen att inom ramen för en talan om fördragsbrott pröva huruvida bestämmelser i nationell lagstiftning som föreskrev skyldigheter i fråga om registrering, anmälan och offentliggörande för vissa kategorier av civila samhällsorganisationer som *direkt eller indirekt* åtnjöt utländskt stöd som översteg en viss nivå

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

54 Se punkterna 49 och 50 ovan.

55 Dom av den 11 juni 2015, Berlington Hungary m.fl. (C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 34).

56 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 april 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

57 Dom av den 18 juni 2020, kommissionen/Ungern (Insyn i föreningar) (C-78/18, EU:C:2020:476, punkterna 60 och 62).

och som föreskrev en möjlighet att tillämpa sanktionsåtgärder på organisationer som inte iakttog dessa skyldigheter var förenliga med den fria rörligheten för kapital. EU-domstolen konstaterade att dessa bestämmelser dessutom inriktades mot personer som från andra medlemsstater eller tredjeländer gav ekonomiskt stöd till *föreningar eller stiftelser* med hemvist i Ungern, på så sätt att de föreskrev att uppgifter om dessa personer och dessa ekonomiska stöd skulle lämnas ut offentligt, vilket även kunde avskräcka dessa personer från att lämna sådant stöd. EU-domstolen betonade vidare att de aktuella bestämmelserna, betraktade i sin helhet, innebar att inte bara föreningar och stiftelser med hemvist i Ungern som erhöll ekonomiskt stöd från andra medlemsstater eller tredjeländer behandlades annorlunda än föreningar och stiftelser med ungerskt ursprung som mottog ekonomiskt stöd med ursprung i Ungern, utan även personer som lämnade ekonomiskt stöd till dessa föreningar och stiftelser från en annan medlemsstat eller ett tredjeland, i förhållande till dem som lämnade sådant stöd från en bostadsort eller ett säte i Ungern. [58]

60. I den domen slog EU-domstolen fast att sådan särbehandling beroende på om de aktuella ekonomiska stöden är nationella eller *kommer från ”utlandet*” utgör en indirekt diskriminering på grund av nationalitet. [59]

61. I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att den ifrågavarande skattebefrielsen endast är tillgänglig när utvecklingsbiståndsprojekt finansieras med nationella budgetmedel. En sådan finansiering ska anses föreligga när projektet finansieras till minst 75 procent av ett förbundsministerium med ansvar för utvecklingssamarbete eller av ett statsägt utvecklingsbiståndsföretag. Däremot omfattas ett utvecklingsbiståndsprojekt som finansieras med utländska medel, [60] såsom EUF, av Finansministeriets instruktion och de löner som det ifrågavarande företaget betalar ut inom ramen för detta projekt ska därför beskattas.

62. Då den omtvistade skatteregeln tillämpas blir den skattemässiga behandlingen av löner som betalas ut av företag som finansieras med nationella budgetmedel och löner som betalas ut av företag som finansieras med utländska medel inte densamma. Företag som finansieras med utländskt kapital blir hårdare beskattade än företag som finansieras med nationella budgetmedel. Förstnämnda företag befinner sig därmed i en sämre situation än sistnämnda företag. [61]

63. En sådan skillnad i skattemässig behandling påverkar användningen av de medel som utvecklingsbiståndsföretagen erhåller, [62] nämligen genom att öka lönekostnaderna för biståndsprojekten i fråga och därmed minska de tillgängliga resurserna för dessa projekt och det kapital som ställs till företagens förfogande. I grunden måste det ifrågavarande företaget å sin sida besluta om det, för det första, ska söka finansiering ur nationella budgetmedel eller från EUF, om det, för det andra, ska anställa färre arbetstagare eller arbetstagare som är mindre kvalificerade inom den aktuella sektorn och/eller om det, för det tredje, ska dra ned på andra kostnader. Arbetstagaren å sin sida kan ställas inför att välja utländska biståndsprojekt som är ekonomiskt mindre fördelaktiga än projekt som finansieras med nationella budgetmedel. Om arbetstagaren väljer de projekt som finansieras av EUF, innehålls skatten vid källan (eller så kan den, som i förevarande mål, tas ut vid ett senare tillfälle) av den behöriga skattemyndigheten, vilket medför att den berörda personens skattebörda blir mycket högre. [63]

58 Ibidem, punkterna 60 och 61.

59 Ibidem, punkt 62.

60 Se punkt 47 ovan.

61 Se, analogivis, dom av den 11 oktober 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punkt 37).

62 Se, analogivis, dom av den 17 oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkterna 25 och 26 och där angiven rättspraxis).

63 I förevarande mål gjordes det vid förhandlingen gällande att det skattebelopp som erlades utgjorde RS pensionssparande.

64. Följaktligen anser jag att en skatteregel såsom den omtvistade utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital som är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.

3. Huruvida restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan motiveras med stöd av artikel 65 FEUF

65. Det framgår av rättspraxis avseende artikel 65.1 FEUF, jämförd med artikel 65.3 FEUF, att för att en nationell skattelagstiftning ska kunna anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital måste skillnaden i behandling avse situationer som inte är objektivt jämförbara eller motiveras av ett tvingande skäl av allmänintresse. [64]

66. Vad för det första gäller frågan huruvida situationerna är jämförbara [65] angav den tyska regeringen vid förhandlingen att situationen för ett biståndsprojekt som finansieras med nationella budgetmedel och ett projekt som finansieras av EUF objektivt sett skiljer sig åt. I synnerhet hävdade nämnda regeringen att EUF-projekt kan vara bättre finansierade än nationellt finansierade projekt och att lönerna i samband med EUF-projekt därför är högre än lönerna i samband med nationellt finansierade projekt.

67. I detta avseende ska frågan huruvida situationer är objektivt jämförbara enligt fast rättspraxis prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de ifrågavarande nationella bestämmelserna. [66] Därvidlag ska endast de relevanta åtskillnadskriterier som anges i den aktuella lagstiftningen beaktas vid bedömningen av huruvida den skillnad i behandling som följer av en sådan lagstiftning återspeglar en objektiv skillnad mellan situationerna. [67]

68. I förevarande fall noterar jag att den omtvistade skattebefrielsen är knuten till ett åtskillnadskriterium som i huvudsak grundar sig på medlens ursprung. När det gäller projekt som finansieras med nationella budgetmedel gör klaganden gällande att syftet med det undantag som föreskrivs i 34c § punkt 5 EStG är att stödja utvecklingsbiståndorgan genom att hjälpa dem att locka till sig de bäst presterande arbetstagarna. Det förefaller således som om det allmänna syftet är att stödja utvecklingsprojekt i utlandet. EUF är unionens huvudinstrument på området utvecklingssamarbete, vilket syftar till att finansiera projekt, särskilt i AVS-staterna. Mot bakgrund av dessa ändamål bör projekt som finansieras av EUF och projekt som finansieras med nationella budgetmedel anses vara jämförbara. Även om EU-domstolen skulle pröva den tyska regeringens motivering att lönerna i samband med EUF-projekt är högre än de löner som utgår vid nationellt finansierade projekt, bör det understrykas att nämnda regering inte har styrkt detta argument, som hursomhelst inte har något samband med ändamålet med den omtvistade skatteregeln. Av vad som anförts ovan följer att den skillnad i behandling som är omtvistad i det nationella målet avser situationer som är objektivt jämförbara.

64 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

65 I detta förslag till avgörande kommer jag inte att undersöka huruvida jämförbarhetstestet, som inte är i fråga, är relevant (se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokat Kokott i målet Nordea Bank, C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 22).

66 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 38), dom av den 1 april 2014, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 25), och dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 32).

67 Dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 49), och dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 28).

69. För det andra framgår det av EU-domstolens fasta praxis att en begränsning av den fria rörligheten för kapital kan godtas endast om den, när det gäller direkt diskriminering, är motiverad på någon av de grunder som uttryckligen anges i fördragen och, om så är fallet, endast om den är ägnad att säkerställa förverkligandet av det aktuella målet och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. [68]

70. I förevarande mål måste det konstateras att det inte framgår av de handlingar som EU-domstolen har tillgång till vilket mål den nationella skattemyndigheten eftersträvade när den fastställde kriteriet att utvecklingsbiståndsåtgärder måste finansieras till minst 75 procent med nationella budgetmedel.

71. Enligt de uttalanden som den tyska regeringen gjorde vid förhandlingen faller den omtvistade skatteregeln inom ramen för Tysklands suveräna befogenheter. Det ska i detta sammanhang erinras om att även om det ankommer på varje medlemsstat att utforma sitt system för inkomstbeskattning, ska medlemsstaterna enligt fast rättspraxis likväl utöva sitt självbestämmande i skattefrågor med iakttagande av de krav som följer av unionsrätten, bland annat de som föreskrivs i EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, enligt vilka skattesystemet ska vara utformat så att det inte är diskriminerande. [69] Den ifrågavarande motiveringen kan således inte godtas, och det saknas anledning att pröva huruvida den är proportionerlig.

4. Slutsats i denna del

72. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att EU-domstolen ska besvara den ställda frågan på så sätt att artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av en skatteregel i en medlemsstat, såsom den som är omtvistad i det nationella målet, enligt vilken en arbetstagare som arbetar med utvecklingsbiståndsverksamhet ska undantas från inkomstskatt för lön som han eller hon uppbär endast om denna verksamhet finansieras till minst 75 procent med nationella budgetmedel, men som leder till att en arbetstagare nekas sådan skattebefrielse om han eller hon arbetar inom en verksamhet av samma karaktär som i samma utsträckning finansieras av en av de europeiska utvecklingsfonderna (EUF).

73. Den nationella domstolen har emellertid i sin begäran om förhandsavgörande hemställt om att EU-domstolen ska pröva huruvida den omtvistade skatteregeln är förenlig med principen om lojalt samarbete som stadfästs i artikel 4.3 FEU, jämförd med artiklarna 208 och 210 FEUF. Det är endast för det fall EU-domstolen inte skulle instämma i ovanstående slutsats och beslutar sig för att ändå pröva tillämpligheten av dessa bestämmelser som jag diskuterar denna fråga nedan.

74. Innan jag går in på bedömningen av tolkningsfrågan såsom den har formulerats av den hänskjutande domstolen vill jag understryka att det, som redan har angetts, [70] följer av EU-domstolens fasta praxis att artikel 63 FEUF har *direkt effekt*, vilket innebär att den kan åberopas inför nationella domstolar och medföra att nationella bestämmelser som är oförenliga med denna artikel inte ska tillämpas. Principen om lojalt samarbete har dock inte en sådan

[68] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 april 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, punkt 60), dom av den 6 mars 2018, SEGRO (C-52/16 och C-113/16, EU:C:2018:157, punkt 76 och följande punkter), och dom av den 18 juni 2020, kommissionen/Ungern (Insyn i föreningar) (C-78/18, EU:C:2020:476, punkt 76 och där angiven rättspraxis).

[69] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 januari 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punkterna 42 och 45 samt där angiven rättspraxis).

[70] Se punkt 42 ovan.

effekt.[71] Dessutom har EU-domstolen vid flera tillfällen tillämpat ovannämnda bestämmelse på nationell skattelagstiftning, vilket inte är fallet med principen om lojalt samarbete.[72] Att åberopa de grundläggande friheterna på den inre marknaden, särskilt den fria rörligheten för kapital, är därför ett mindre ingrepp i medlemsstaternas behörighet än att förlita sig på artikel 4.3 FEU, i förening med artiklarna 208 och 210 FEUF, på området parallell behörighet, som jag kommer att diskutera nedan.

D. Principen om lojalt samarbete jämförd med fördragens behörighetsregler

75. Den hänskjutande domstolen har i huvudsak ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida principen om lojalt samarbete som stadfästs i artikel 4.3 FEU, jämförd med artiklarna 208 och 210 FEUF, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell skatteregel såsom den som är omtvistad i det nationella målet.

76. För att besvara denna fråga ska jag först undersöka hur Europeiska unionen och medlemsstaterna utövar sina befogenheter på området för utvecklingssamarbete. För det andra ska jag pröva om en nationell skatteregel såsom den som är omtvistad i det nationella målet utgör ett åsidosättande av artikel 4.3 FEU, jämförd med artikel 4.4 FEUF samt artiklarna 208 och 210 FEUF. För det tredje ska jag behandla frågan om dessa bestämmelsers direkta effekt.

1. Unionens och medlemsstaternas utövande av sina befogenheter

a) Behörighetsreglerna på området för utvecklingssamarbete och skyldigheten att säkerställa effektivitet

77. Inledningsvis vill jag påpeka att Europeiska unionen, beroende på område, kan ha exklusiv, delad eller ”stödjande” befogenhet.[73] Områdena för dessa särskilda befogenheter räknas upp i artiklarna 3–6 FEUF.

78. När det gäller utvecklingssamarbete och humanitärt bistånd anges det i artikel 4.4 FEUF att unionen ska ha befogenhet att vidta åtgärder och en gemensam politik, men att utövandet av denna befogenhet inte får leda till att medlemsstaterna hindras från att utöva sina befogenheter. Sistnämnda behörighet ingår således inte i listan över ”normal” delad befogenhet i artikel 4.2 FEUF, där områden som den inre marknaden, jordbruk och fiskeri, konsumentskydd och transport räknas upp.[74] När det gäller delad befogenhet följer artikel 2.2 FEUF principen om företräde, enligt vilken ”[m]edlemsstaterna ska utöva sin befogenhet i den mån som unionen inte har utövat sin befogenhet”. I behörighetsregeln i artikel 4.4 FEUF[75] preciseras däremot att utövandet av unionens befogenhet inte får leda till att medlemsstaterna hindras från att utöva sina

71 Se dom av den 24 oktober 1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), och dom av den 15 januari 1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 EU-domstolen har redan funnit att principen om lojalt samarbete, som slås fast i artikel 4.3 FEU, inte kan tolkas så, att det ger upphov till en självständig skyldighet för medlemsstaterna som går utöver de skyldigheter som de kan åläggas enligt artiklarna 63 och 65 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 juni 2016, Riskin och Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, punkt 36, och beslut av den 19 september 2012, Levy och Sebbag, C-540/11, ej publicerat, EU:C:2012:581, punkterna 27–29).

73 Se artikel 2.1, 2.2 och 2.5 FEUF. Ordet ”stödjande” omfattar den befogenhet att vidta åtgärder för att stödja, samordna eller komplettera medlemsstaternas åtgärder som unionen har enligt artikel 2.5 FEUF.

74 Artikel 4.2 FEUF ska läsas jämförd med artikel 2.2 FEUF. När fördragen tilldelar unionen exklusiv befogenhet är medlemsstaterna däremot enligt artikel 2.1 FEUF förhindrade att agera, och på liknande sätt hindrar delad befogenhet enligt artikel 2.2 FEUF att medlemsstaterna agerar i den mån unionen har utövat sin befogenhet.

75 Artikel 4.3 FEUF innehåller en i stort sett likadan formulering när det gäller befogenheter inom områdena forskning, teknisk utveckling och rymden.

befogenheter. Den ”är utformat som vad som skulle kunna kallas ett ’icke-huvudsakligt område med delad behörighet’”,[76] en ”behörighet utan företrädesrätt”[77] eller en ”parallell delad behörighet”.[78] Kort sagt har artikel 4.4 FEUF den egenheten att den tillåter både unionen och medlemsstaterna att utöva sina befogenheter parallellt.[79]

79. Dessutom ska artikel 4.4 FEUF jämföras med artiklarna 208 och 210 FEUF, som är särskilda fördragsbestämmelser om området för utvecklingssamarbete. I synnerhet anges i artikel 208.1 FEUF att unionens och medlemsstaternas befogenheter ska ”komplettera och förstärka varandra”. I artikel 210.1 FEUF föreskrivs vidare att unionen och medlemsstaterna, i syfte att främja att deras åtgärder kompletterar varandra och är *effektiva*, kan vidta gemensamma åtgärder och att medlemsstaterna om det behövs ska bidra till att genomföra unionens biståndsprogram.

80. Enligt min mening följer det av detta att artiklarna 4.4, 208.1 och 210.1 FEUF, såsom fristående bestämmelser, ålägger unionen och medlemsstaterna en skyldighet att förstärka varandras åtgärder inom området för utvecklingssamarbete i syfte att se till att dessa åtgärder blir *effektiva*. Dessutom anges i artikel 4.4 FEUF att utövandet av unionens befogenhet på området utvecklingssamarbete ”[inte] får … leda till att medlemsstaterna hindras från att utöva sina befogenheter”. Dessa fördragsbestämmelser säger emellertid ingenting om huruvida det finns en motsvarande negativ skyldighet för medlemsstaterna att avstå från att hindra eller försvåra utövandet av unionens befogenheter på området för utvecklingssamarbete. En tolkning av artiklarna 4.4, 208.1 och 210.1 FEUF som innefattar ömsesidighet mellan unionen och medlemsstaterna kräver därför, enligt min mening, att man tar till principen om lojalt samarbete.

b) Principen om lojalt samarbete som stadfästs i artikel 4.3 FEU

81. Ordalydelsen av artikel 4.3 tredje stycket FEU förefaller vara i högsta grad relevant för förevarande mål. Medlemsstaterna åläggs där att ”hjälpa unionen att fullgöra sina uppgifter”, och att ”avstå från varje åtgärd som kan äventyra fullgörandet av unionens mål”.[80] Genom denna bestämmelse åläggs medlemsstaterna således en positiv skyldighet att hjälpa unionen att fullgöra sina uppgifter och förbjuds generellt att vidta sådana åtgärder. Jag vill tillägga att detta stycke avser Europeiska unionens uppgifter och mål, snarare än unionsrätten.[81]

76 Cardwell, P. J., Jančić, D., ”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 Se Cremona, M., ”Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process”, i Dashwood, A. och Maresceau, M. (red), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, s. 44.

78 Se förslag till avgörande av generaladvokat Ćapeta i målet ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, fotnot 59).

79 Företrädesregeln kan definieras så, att ”när EU väl har reglerat en fråga kan medlemsstaterna inte reglera den på egen hand så länge EU-regeln är i kraft” (se förslag till avgörande av generaladvokat Ćapeta i målet ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, punkt 73). Artikel 4.4 FEUF verkar vara ett undantag från artiklarna 2.2 och 4.2 FEUF, som fastställer regeln om delade befogenheter och företrädesrätt, men tycks inte heller falla in under artikel 2.5 FEUF, som stadfäster unionens befogenhet att stödja, samordna eller komplettera medlemsstaternas åtgärder.

80 Se, exempelvis, dom av den 27 november 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, punkt 148).

81 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 december 2017, Tyskland/rådet (C-600/14, EU:C:2017:935, punkt 105). Se, mer allmänt, Klamert, M., ”Article 4”, i Kellerbauer, M., Klamert, M. och Tomkin, J. (red.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, punkt 26 och följande punkter, och Guastaferro, B., ”Sincere Cooperation and Respect for National Identities” i Schütze, R., och Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, Vol. 1, Oxford University Press, 2018, s. 354–383, och Roes, T., Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) FEU, *Cahiers de Droit Européen*, Issue 1, 2016, s. 253–284.

82. Vad beträffar sammanhanget vill jag framhålla att när det gäller området för utvecklingssamarbete bör artikel 4.3 FEU jämföras med de mål som anges i artikel 21 FEU. [82] Det är just i detta sammanhang som medlemsstaterna, enligt principen om lojalt samarbete som stadfästs i artikel 4.3 tredje stycket FEU, är skyldiga att avstå från varje åtgärd som skulle kunna göra det svårare för unionen att fullgöra sina uppgifter eller äventyra fullgörandet av unionens mål.

83. När det gäller tillämpningsområdet för principen om lojalt samarbete är denna princip tillämplig oavsett om det rör sig om en exklusiv eller delad behörighet. [83] I domen av den 20 april 2010, kommissionen/Sverige, [84] fann EU-domstolen att Konungariket Sverige hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 4.3 FEU, genom att ensidigt föreslå att ett specifikt ämne skulle införas i bilagan till en internationell konvention inom ett område med delade befogenheter. Därigenom hade medlemsstaten ”avvikit från en gemensam strategi som rådet hade enats om”, vilket fick följder för unionen. [85] Enligt min mening borde denna rättspraxis även kunna appliceras på området för ”parallella delade” befogenheter. Det faktum att Europeiska unionen har utövat sin befogenhet, oavsett dess karaktär, innebär nämligen att medlemsstaterna måste respektera de mål som EU försöker uppnå på det ifrågavarande området.

84. Det följer därför av artiklarna 4.4, 208.1 och 210.1 FEUF, jämförda med principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU, att medlemsstaterna är skyldiga att hjälpa Europeiska unionen att fullgöra sina uppgifter och inte äventyra fullgörandet av de mål som EU eftersträvar på området för utvecklingssamarbete och således garantera att unionens åtgärder på detta område är effektiva. [86]

c) Tillämplighet i förevarande mål

85. Det bör noteras att det i förevarande mål är två olika uppsättningar med behörigheter som har utövats. För det första har Europeiska unionen utövat sin ”parallella delade behörighet” på området för utvecklingssamarbete i enlighet med artiklarna 4.4, 208 och 210 FEUF.

86. I synnerhet har den, på det *externa* planet, tillsammans med medlemsstaterna, ingått Lomé IV-konventionen och Cotonouavtalet, vilka har godkänts genom beslut av rådet. [87] EU-domstolen har redan slagit fast att medlemsstaterna och unionen har ”gemensamt ansvar” för fullgörandet av de förpliktelser som följer av Lomé IV-konventionen. [88] På det *interna* planet genomfördes unionens skyldigheter till följd av dessa avtal genom budgetförordning 91/491/EEG, tillämplig på sjunde EUF, och genom budgetförordningen av den 27 mars 2003, tillämplig på nionde EUF.

82 Dom av den 2 september 2021, kommissionen/rådet (Avtal med Armenien) (C-180/20, EU:C:2021:658, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

83 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juni 2005, kommissionen/Luxemburg (C-266/03, EU:C:2005:341, punkt 58), och dom av den 14 juli 2005, kommissionen/Tyskland (C-433/03, EU:C:2005:462, punkt 64).

84 Se dom av den 20 april 2010, kommissionen/Sverige (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 Se dom av den 20 april 2010, kommissionen/Sverige (C-246/07, EU:C:2010:203, punkt 91). Det ska även påpekas att EU-domstolen i det målet tillämpade artikel 4.3 FEU *självständigt*, som fristående bestämmelse, eftersom samarbetsskyldigheten följer av kravet på enighet i unionens internationella representation.

86 Se punkterna 79 och 80 ovan.

87 När det gäller Cotonouavtalet förefaller det, mot bakgrund av artiklarna 2, 3 och 12 i det avtalet, som om parterna, för att genomföra avtalet, måste samordna sin politik, det vill säga de positiva åtgärder som vidtas till förmån för de berörda staterna, men inte medlen för denna politik. Liknande skyldigheter följer av artiklarna 2 och 9 i Lomé IV-konventionen.

88 I synnerhet slog EU-domstolen fast att gemenskapen och dess medlemsstater, i sin egenskap av avtalsparter med AVS-staterna, har gemensamt ansvar gentemot dessa stater för fullgörandet av varje förpliktelse som följer av de gjorda åtagandena, inklusive dem som rör det finansiella biståndet (dom av den 2 mars 1994, parlamentet/rådet, C-316/91, EU:C:1994:76, punkt 29). Denna rättspraxis bör i tillämpliga delar vara tillämplig på Cotonouavtalet.

Såsom redan förklarats är kommissionen, i enlighet med de avtal och konventioner genom vilka de olika europeiska utvecklingsfonderna inrättades och i enlighet med motsvarande budgetförordningar ansvarig för förvaltningen av sjunde och nionde EUF.[89] Av detta ramverk följer att unionen i förevarande fall har utövat sin ”parallella delade” behörighet externt genom att ingå de olika avtal som nämns ovan och internt genom att anta de aktuella budgetförordningarna.

87. För det andra har Tyskland, genom den omtvistade skatteregeln, infört en skattebestämmelse på området för direkt beskattning, som enligt gällande rätt inte är en fråga för Europeiska unionen,[90] utan faller under de befogenheter som är förbehållna medlemsstaterna. På liknande sätt utövade Tyskland, genom att anta skatteregeln, också sin behörighet på området för utvecklingssamarbete, eftersom föremålet för denna regel är utvecklingsbistånd.

88. Även om det stämmer att den rättspraxis som citeras ovan[91] inte ger några indikationer på om och i så fall hur principen om lojalt samarbete som stadfästs i artikel 4.3 FEU ska tillämpas på de ”parallella delade” befogenheter som fastställs i artiklarna 4.4, 208.1 och 210.1 FEUF, anser jag att sådana indikationer står att finna inom ramen för den så kallade ”framing of powers”-doktrinen (doktrinen om ”avgränsning av befogenheter”).[92] Enligt denna doktrin har medlemsstaterna en allmän skyldighet att utöva sina befogenheter samtidigt som de respekterar unionsrätten. Även om frågor om direkta skatter på unionsrättens nuvarande stadium omfattas av medlemsstaternas befogenhet, ska dessa inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet[93] och även, skulle jag vilja hävda, utöva den på ett sätt som är förenligt med unionens uppgifter och mål. Detsamma gäller när en medlemsstat utövar sina befogenheter på området utvecklingssamarbete. Därför är åtgärder som vidtas av medlemsstaterna på områden som inte har varit (eller inte kan bli) föremål för harmonisering inom Europeiska unionen, såsom direkt beskattning och utvecklingssamarbete, inte undantagna från tillämpningsområdet för principen om lojalt samarbete som stadfästs i artikel 4.3 FEU.

89. Mot bakgrund av vad som anförts ovan följer det av artiklarna 4.4, 208.1 och 210.1 FEUF, jämförda med principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU, att även när medlemsstaterna utövar de befogenheter som de har behållit på områdena direkt beskattning och utvecklingssamarbete är de skyldiga att hjälpa unionen att fullgöra sina uppgifter och att inte äventyra fullgörandet av de mål som unionen eftersträvar på området för utvecklingssamarbete.

2. Förekomsten av ett åsidosättande av artiklarna 4.4, 208.1 och 210.1 FEUF, jämförda med artikel 4.3 FEU

90. Inledningsvis vill jag understryka att när medlemsstaterna kommer överens om att skapa en gemensam fond, som EUF, bör de skapa regler för inkomstbeskattning av den finansiering som sker inom ramen för denna fond. I avsaknad av sådana bestämmelser måste EU-domstolen dock

89 Se punkt 45 ovan.

90 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 maj 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punkt 43), och dom av den 23 februari 2016, kommissionen/Ungern (C-179/14, EU:C:2016:108, punkt 171 och där angiven rättspraxis).

91 Se punkt 83 ovan.

92 Denna doktrin har tillämpats av EU-domstolen i mål som rör exempelvis social trygghet, organisationen av utbildningssystem, rättsväsendets organisation och direkt beskattning. Se, mer allmänt, Azoulai, L., ”The ’Retained Powers’ Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?” *European Journal of Legal Studies*, (2011) 4, s. 192.

93 Se dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

pröva förevarande mål mot bakgrund av befintlig primärrättslig lagstiftning. Frågan är då vad som utgör ett åsidosättande av dessa fördragsbestämmelser, jämförda med principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU.

91. Eftersom medlemsstaterna är skyldiga att hjälpa unionen att fullgöra sina uppgifter och att inte äventyra fullgörandet av de mål som EU eftersträvar på området för utvecklingssamarbete, följer det enligt min mening att de inte får införa några bestämmelser som minskar effektiviteten i Europeiska unionens åtgärder på detta område. Dessutom är det medlemsstaternas skyldighet att skapa lämpliga förutsättningar för att dessa uppgifter eller mål ska kunna uppnås. Skatteåtgärder som kan minska de medel som är avsedda att finansiera ett utvecklingsbiståndsprojekt i den mottagande AVS-staten hjälper således inte Europeiska unionen att fullgöra sina uppgifter och gör det svårare att uppnå de mål som unionen eftersträvar på området för utvecklingssamarbete. Medlemsstaternas beskattning av de medel som beviljats av EUF minskar nämligen det ekonomiska stöd som mottagarna av de aktuella biståndsprojekten i AVS-staterna får och utgör *ekonomiska hinder* för dessa projekt.[94] Den omtvistade skatteregeln utgör således ett åsidosättande av dessa bestämmelser.

92. Såsom RF har anfört,[95] bör man särskilt beakta de mål som anges i artikel 21.2 d FEU och i Cotonouavtalet, nämligen målen att ”utrota fattigdom genom att främja en hållbar utveckling och en gradvis integrering av AVS-länderna i världsekonomin”. Genom att inrätta EUF och mikroprojektprogram (MPP) i syfte att främja ett stort antal projekt i AVS-staterna[96] har Europeiska unionen och medlemsstaterna genomfört mycket specifika åtgärder för att uppnå dessa breda mål.[97] Med andra ord utgör de medel som beviljas av EUF för att finansiera den verksamhet som bedrivs genom mikroprojektprogrammen ett konkret uttryck för dessa mål. I detta avseende utgör mikroprojektprogrammen en ”av FN kartlagd EU-intervention”, vars syfte är att tillgodose hela befolkningens grundläggande behov.[98]

93. Av detta följer att när EUF beviljar pengar till ett mikroprojektprogram är dess syfte att finansiera det ifrågavarande programmet och att stödja den lokala befolkning som gynnas av projektet. Däremot är dess syfte inte att finansiera budgeten i en av medlemsstaterna.[99] Därför bör dessa stater, trots bidragen till arbetstagarnas socialförsäkring eller till andra liknande tjänster som tillhandahålls av medlemsstaterna, i princip inte beskatta projekt och privata inkomster i samband med projekt som finansieras av EUF. Beskattning av sådana projekt riktade mot AVS-staterna leder till att det ekonomiska stöd som erhålls av mottagarna av de aktuella biståndsprojekten i dessa stater minskar och utgör *i sig* ett åsidosättande av artiklarna 4.4, 208.1 och 210.1 FEUF, jämförda med artikel 4.3 FEU.

94 Se, för ett liknande resonemang, domen Bruce of Donington (208/80, EU:C:1981:194, punkterna 14–20).

95 Se punkt 44 i hennes yttrande.

96 Mikroprojektprogram kan nämligen avse ett brett spektrum av projekt: ”[Såvitt avsåg allt] från skolbyggnader, hälsovårdscentraler, vatten- och sanitetsprojekt, anläggningar för bearbetning av olja och palmkärnor, marknadsstånd, till kulvertar med mera utformades processerna efter vad som krävdes för att verkligen åstadkomma ett jämlikt samhälle, med inverkan på såväl de fattiga som minoritetsgrupperna i samhället” (se fotnot 47 ovan).

97 När det exempelvis gäller landsbygdssamhällena i de oljeproducerande staterna i Nigeria (Nigerdeltat) har det sagts att Europeiska unionens insatser ”tydligt visar” dess engagemang för ”den globala satsningen på att utrota fattigdomen”. Mellan år 1999 och år 2012 uppgick kostnaden för tre mikroprojektprogram för de nio staterna i regionen till över 210 miljoner euro. Det har rapporterats att mikroprojektprogrammen faktiskt minskade fattigdomen i regionen genom att över 20 000 mikroprojekt tillhandahölls till mer än 4 000 landsbygdssamhällen i de nio stater som omfattades av programmen. (se fotnot 47 ovan).

98 Ibidem.

99 Det bör i detta avseende noteras att utländska biståndsprojekt som finansieras till minst 75 procent med nationella budgetmedel är undantagna från inkomstbeskattning. Detta visar att det tekniskt sett inte finns några hinder för att undanta dessa inkomster från skatteplikt.

94. För att avgöra om det föreligger ett åsidosättande av dessa bestämmelser är det dessutom inte nödvändigt att fastställa att projekt som finansieras med nationella medel och projekt som finansieras av EUF faktiskt har behandlats olika skattemässigt. Till skillnad från när det gäller restriktioner för den fria rörligheten för kapital kan ett åsidosättande av dessa fördragsbestämmelser således ske även om det inte föreligger någon skillnad i den skattemässiga behandlingen av dessa två typer av projekt. Eftersom varje nationell skatteåtgärd som inte hjälper Europeiska unionen att fullgöra sina uppgifter eller gör det svårare att uppnå unionens mål på området för utvecklingssamarbete strider mot principen om lojalt samarbete, är frågan huruvida den omtvistade skatteregeln missgynnar projekt som finansieras av EUF och de arbetstagare som arbetar med dessa projekt irrelevant för bedömningen av om det föreligger ett åsidosättande av dessa fördragsbestämmelser. För att dessa bestämmelser ska vara tillämpliga är det i stället tillräckligt att fastställa att Europeiska unionen har svårt att fullgöra sina uppgifter eller mål på ett effektivt sätt.

3. Direkt effekt

95. Direkt effekt innebär att en i unionsrätten föreskriven regel är direkt tillämplig på nationell nivå, och således kan tillämpas direkt av den nationella domaren utan att det krävs någon ”mellanliggande” nationell rätt. [100] Vad beträffar primärrätten fastställde EU-domstolen principen om direkt effekt i domen Van Gend & Loos, [101] dock med förbehållet att skyldigheterna måste vara tillräckligt klara, precisa och ovillkorliga för att ge enskilda en rättighet som i sig kan åberopas vid en nationell domstol. [102] Enligt min mening kan de kortfattat formulerade artiklarna 4.4, 208.1 och 210.1 FEUF, jämförda med principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU, inte tolkas så, att de inrymmer sådana skyldigheter. Detsamma gäller för bestämmelserna i Lomé IV-konventionen och Cotonouavtalet, som diskuterades av parterna vid förhandlingen. [103]

96. I förevarande mål är det emellertid kommissionens beslut eller utanordnarens beslut varigenom kommissionen beslutar att tilldela det berörda företaget ett upphandlingskontrakt, eller att bevilja det finansiering, som är den rättsakt som inrymmer direkt effekt. I princip bör det finnas ett beslut om upphandling eller om beviljande av medel eller ett avtal mellan kommissionen, på den europeiska utvecklingsfondens vägnar, och det ifrågavarande företaget, där det anges vilka skyldigheter som åvilar vardera parten. Tyvärr återfinns inte denna rättsakt i EU-domstolens akt i målet. Det framgår emellertid av bestämmelserna i de aktuella budgetförordningarna att kommissionen agerar som en myndighet, som kan anta beslut som är rättsligt bindande gentemot tredje man. [104] I förevarande mål kan detta beslut åberopas av det berörda företaget och därmed av RF. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att fastställa förekomsten av och innehållet i detta enskilda beslut.

100 Förslag till avgörande av generaladvokat Bobek i målet Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Direkt effekt) (C-205/20, EU:C:2021:759, punkt 32).

101 Dom av den 5 februari 1963 (26/62, EU:C:1963:1).

102 Se dom av den 24 juni 2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, punkterna 58 och 61).

103 Hänvisning gjordes till artiklarna 2, 3 och 9 i Cotonouavtalet.

104 Se kommissionens och utanordnarens befogenheter och beslut som stadfästs i artiklarna 17–24 i budgetförordning 91/491, tillämplig på sjunde EUF, samt i artiklarna 50–53 i budgetförordningen av den 27 mars 2003, tillämplig på nionde EUF. Det bör dessutom påpekas att de avtal som ingicks mellan företag och kommissionen och som finansierades av EUF reglerades av de allmänna villkoren för tjänsteavtal som finansieras av EUF som anges i bilaga IV till AVS-EG-ministerrådets beslut nr 3/90 av den 29 mars 1990 om antagande av de allmänna bestämmelserna, de allmänna villkoren och förfarandereglerna för förlikning och skiljedom i fråga om byggentreprenader, varu- och tjänsteavtal som finansieras av EUF samt om tillämpningen av dessa (EGT L 382, 1990, s. 1).

4. Slutsats i denna del

97. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att EU-domstolen ska besvara den ställda frågan på så sätt att artiklarna 4.4, 208.1 och 210.1 FEUF, jämförda med principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU, ska tolkas så, att de utgör hinder för tillämpningen av en skatteregel i en medlemsstat som innebär att en arbetstagare berövas rätten till skattebefrielse på grund av att denna arbetstagare arbetar med utvecklingsbiståndsverksamhet som finansieras av de europeiska utvecklingsfonderna (EUF), eftersom medlemsstaternas beskattning av sådana medel som beviljats av EUF leder till att det ekonomiska stöd som erhålls av mottagarna i de aktuella biståndsprojekten i tredjeland minskar och utgör ekonomiska hinder för dessa projekt.

IV. Förslag till avgörande

98. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att EU-domstolen besvarar tolkningsfrågan från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) på följande sätt:

1. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för tillämpningen av en skatteregel i en medlemsstat, enligt vilken en arbetstagare som arbetar med utvecklingsbiståndsverksamhet ska undantas från inkomstskatt för lön som han eller hon uppbär endast om denna verksamhet finansieras till minst 75 procent med tyska budgetmedel (antingen av Förbundsministeriet med ansvar för utvecklingssamarbete eller av Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit), men som leder till att en arbetstagare nekas sådan skattebefrielse om han eller hon arbetar inom en verksamhet av samma karaktär som i samma utsträckning finansieras av en av de europeiska utvecklingsfonderna (EUF).

2. I andra hand:

   Artiklarna 4.4, 208.1 och 210.1 FEUF, jämförda med principen om lojalt samarbete i artikel 4.3 FEU, ska tolkas så, att de utgör hinder för tillämpningen av en skatteregel i en medlemsstat som innebär att en arbetstagare berövas rätten till skattebefrielse på grund av att denna arbetstagare arbetar med utvecklingsbiståndsverksamhet som finansieras av de europeiska utvecklingsfonderna (EUF), eftersom medlemsstaternas beskattning av sådana medel som beviljats av EUF leder till att det ekonomiska stöd som erhålls av mottagarna i de aktuella biståndsprojekten i tredjeland minskar och utgör ekonomiska hinder för dessa projekt.