

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 22. november 1994 *

1. De fire præjudicielle spørgsmål, som Bundesfinanzhof har stillet i nærværende sag, ligger i forlængelse af sagerne Kommissionen mod Frankrig («skattegodtgørelse») ¹, Biehl ², Bachmann ³, Kommissionen mod Belgien ⁴, Commerzbank ⁵, Halliburton Services ⁶, og især Werner-sagen ⁷, hvis faktiske og juridiske omstændigheder udviser store lighedspunkter. De vedrører et centralt spørgsmål i fællesskabsretten: Hvilken betydning for de nationale indkomstskattebestemmelser har fællesskabsprincippet om personers frie bevægelighed, således som det er gennemført i EF-traktatens artikel 48?

2. De relevante skattebestemmelser er følgende.

3. I henhold til § 1, stk. 4, i Einkommensteuergesetz (tysk lov om indkomstskat, herefter

benævnt »EStG«) ⁸ er personer, der ikke har bopæl i Forbundsrepublikken Tyskland, og som ikke har sædvanligt opholdssted dér, »begrænset skattepligtige« (beschränkt einkommensteuerpflichtig) for den del af deres indtægter, som de oppebærer i Tyskland, mens hjemmehørende personer er »ubegrænset skattepligtige« ⁹.

4. Disse to grupper af skattepligtige er undergivet helt forskellige beskatningsordninger.

5. Den sidstnævnte gruppe beskattes af de tyske skattemyndigheder af samtlige deres indtægter, mens de første kun beskattes af de indtægter, de har haft på det tyske territorium.

6. På grundlag af princippet om, at de personlige og individuelle omstændigheder for en skattepligtig, der ikke er hjemmehørende — og derfor begrænset skattepligtig — vil

* Originalsprog: fransk.

1 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Sml. s. 273.

2 — Dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Sml. I, s. 1779. Sagen er efterfulgt af en traktatbrudssag, som Kommissionen har anlagt mod Storhertugdømmet Luxembourg (sag C-151/94, der endnu verserer).

3 — Dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Sml. I, s. 249.

4 — Dom af 28.1.1992, sag C-300/90, Sml. I, s. 305.

5 — Dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Sml. I, s. 4017.

6 — Dom af 12.4.1994, sag C-1/93, Sml. I, s. 1137.

7 — Dom af 26.1.1993, sag C-112/91, Sml. I, s. 429.

8 — BGBl. 1987 I, s. 657; BStBl. 1987, s. 274.

9 — § 1, stk. 1, første punktum, i EstG fra 1987.

blive taget i betragtning af vedkommendes bopælsstat, fratager de tyske skattebestemmelser en sådan skattepligtig en række fordele, som den tildeler hjemmehørende skattepligtige: Kun disse kan blive omfattet af den gunstigere skala for ægtepar (den såkaldte »Splittingtarif«) ¹⁰. Visse fradrag ¹¹ og visse nedsættelser, der især vedrører deres familiemæssige situation ¹², er mindre, eller findes ikke for ikke-hjemmehørende. For denne gruppe bliver endvidere skatten indeholdt i lønnen, uden at det er muligt at anvende ordningen med årlig regulering af skat af lønindkomst ¹³.

7. Den skattepligtige, der er »begrænset skattepligtig«, beskattes således på objektivt grundlag »ligesom ved indirekte skatter« ¹⁴.

8. Spørgsmålet om disse bestemmelsers forenelighed med fællesskabsretten er blevet rejst under en sag mellem en belgisk statsborger, Schumacker, der er sagsøger i hovedsagen, og Finanzamt Köln-Altstadt.

9. Schumacker har altid boet med sin familie i Belgien. Efter først at have haft beskæftigelse i denne stat havde han fra den 15. maj 1988 til den 31. december 1989 en lønnet beskæftigelse i Forbundsrepublikken Tyskland, men blev fortsat boende i Belgien ¹⁵.

10. For så vidt angår beskatningen af indkomsten for denne sidste periode tilkommer retten til at beskatte Schumacker's løn Forbundsrepublikken Tyskland som den stat, hvor virksomheden udøves, hvilket følger af artikel 15, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Tyskland og Belgien ¹⁶.

11. Schumacker blev i medfør af § 1, stk. 4, og § 39d i EStG fra 1987 henført til gruppen af begrænset skattepligtige, og der blev indeholdt skat i hans løn i henhold til skatteklasse I (der gælder for ugifte tyske statsborgere og for ikke-hjemmehørende uanset deres familiemæssige situation) ¹⁷.

12. Sagsøgeren klagede til Finanzamt, der ved afgørelse af 22. juni 1989 afslog at beregne skattebeløbet »efter billighedssyns-

10 — §§ 26 og 26b i EStG. Ved splitting sammenlægges ægtefællernes samlede indtægt, hvorefter den fiktivt henregnes til hver ægtefælle med 50% og beskattes på dette grundlag. Såfremt indkomsten for den ene af ægtefællerne er høj, og den andens indkomst er lav, udjævner splitting skattegrundlaget og mildner progressionen i indkomstskatteskalaen. Idet de ikke har adgang til splitting, behandles gifte lønmodtagere, der ikke er hjemmehørende, på samme måde som ugifte.

11 — Feks. for udgifter til faglig uddannelse (§ 33a, stk. 2, i EStG).

12 — Såsom nedsættelse for et barn, der forsørges, i medfør af § 32, stk. 6, i EStG fra 1987. Se ligeledes § 50, stk. 1, femte punktum, i EStG fra 1987.

13 — §§ 42, 42a og 46 i EStG fra 1987.

14 — Punkt 7 i generaladvokat Darmon's forslag til afgørelse i forbindelse med den tidligere nævnte Werner-dom. For en nærmere gennemgang af forskellene mellem ordningen for de begrænset skattepligtige og ordningen for dem, der er undergivet ubegrænset skattepligt, henvises til Kommissionens indlæg, afsnit I, punkt 3.

15 — Hans kone modtog en arbejdsløshedsydelse i Belgien, men tilsyneladende alene i 1988.

16 — Overenskomst af 11.4.1967, der er baseret på OECD-modellen.

17 — Ifølge sagsøgeren i hovedsagen resulterede anvendelsen af ordningen for »begrænset skattepligtige« lønmodtagere i et merbeløb på 16 559,64 DM i forhold til den skat, som han skulle have betalt, hvis han havde haft bopæl i Tyskland (indlægget fra sagsøgeren i hovedsagen, første del, afsnit II).

punkter«¹⁸ i henhold til skatteklasse III (der gælder for gifte, bosiddende personer og er baseret på splittingtariffen).

13. Finanzgericht gav Schumacker medhold og pålagde Finanzamt at foretage en ny beregning af skatten af lønnen for 1988 og at fastsætte skatten af lønnen for 1989 i henhold til skatteklasse III.

14. Skattemyndighederne indbragte en revisionsanke for Bundesfinanzhof, der har forelagt Domstolen følgende fire præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan EØF-traktatens artikel 48 begrænse Forbundsrepublikken Tysklands ret til at opkræve indkomstskat hos en borger fra en anden medlemsstat?

sædvanlige opholdssted i Belgien, og som dér har opnået sine erhvervsmæssige kvalifikationer og erhvervs erfaring, end for en i øvrigt sammenlignelig person med bopæl i Forbundsrepublikken Tyskland, når den førstnævnte person tager lønnet arbejde i Forbundsrepublikken Tyskland uden at tage bopæl dér?

3) Gør det nogen forskel, såfremt den i spørgsmål 2) nævnte belgiske statsborger næsten udelukkende (dvs. for mere end 90%’s vedkommende) oppebærer indkomst i Forbundsrepublikken Tyskland, og denne indkomst desuden efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Belgien kun kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland?

I bekræftende fald:

2) Er det efter EØF-traktatens artikel 48 tilladt Forbundsrepublikken Tyskland at fastsætte en højere indkomstskat for en fysisk person, som er belgisk statsborger, som har sin eneste bopæl og sit

4) Er det i strid med EØF-traktatens artikel 48, at Forbundsrepublikken Tyskland udelukker fysiske personer, som ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Forbundsrepublikken Tyskland, men som dér oppebærer lønindkomst, fra såvel den årlige regulering af kildeskat, der er indeholdt i lønindkomsten ('Lohnsteuer-Jahresausgleich'), som fra muligheden for at blive ansat til indkomstskat således, at der tages hensyn til deres lønindkomst?»

18 — I medfør af § 163 i Abgabenordnung fra 1977.

Det første spørgsmål

15. Kan EØF-traktatens artikel 48 begrænse en medlemsstats ret til at opkræve indkomstskat af en borger fra en anden medlemsstat?

16. Under henvisning til, at den direkte beskatning alene henhører under medlemsstaternes kompetence, finder den forelæggende ret det tvivlsomt, om bestemmelsen i artikel 48 kan finde anvendelse på nationale bestemmelser inden for dette område. Retten anfører navnlig, at »... EØF-traktaten ikke indeholder et krav om harmonisering af medlemsstaternes direkte skatter«¹⁹. Retspraksis indeholder under alle omstændigheder ikke en tilstrækkelig klar tilkendegivelse af, at der er en forbindelse mellem disse bestemmelser²⁰.

17. EF-traktaten indeholder ikke vedrørende direkte beskatning bestemmelser som artikel 95. Hvis man ser bort fra artikel 220, er dens næsten fuldstændige tavshed på dette punkt ofte blevet understreget²¹. Der er ingen diskussion om, at det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte bestemmelserne om indkomstskat²².

18. Falder området imidlertid dermed uden for fællesskabsretten?

19. Jeg bemærker for det første, at i medfør af EF-traktatens artikel 100 kan bestemmelserne herom harmoniseres, hvis de direkte indvirker på det fælles markedes oprettelse eller funktion²³, hvilket kræver enstemmighed blandt medlemsstaterne. Fiskale bestemmelser falder uden for anvendelsesområdet for artikel 100A, hvorefter der kan træffes harmoniseringsforanstaltninger med kvalificeret flertal. Til forskel fra momsen er harmoniseringen af den direkte beskatning til dato kun i sin vorden²⁴.

20. For det andet opretter Fællesskabet for at virkeliggøre de mål, som det har sat sig i EF-traktatens artikel 2, »et indre marked ved fjernelse af hindringerne for den frie bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital mellem medlemsstaterne«²⁵.

19 — Jf. den forelæggende rets kendelse, II, B, 1.

20 — A.st.

21 — Jf. J. Wouters: »The Case-Law of the European Court of Justice on Direct Taxes: Variations upon a Theme«, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 1994, bind 1, nr. 2, s. 179 og 180.

22 — Se således punkt 10 i generaladvokat Darmon's forslag til afgørelse i forbindelse med Biehl-dommen.

23 — En pligt til at harmonisere gælder kun for de indirekte skatter (EF-traktatens artikel 99).

24 — Se Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved direktiv 79/1070/EØF (EFT L 331, s. 8). Se endvidere Rådets direktiver af 23.7.1990, 90/434/EØF om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1), og 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 25, s. 6).

25 — Artikel 3, litra c), i EF-traktaten, mine fremhævelser.

21. Selv inden for de områder, hvor de er enekompetente, må medlemsstaterne således ikke træffe foranstaltninger, der vil kunne føre til en ubegrundet hindring af den frie bevægelighed for arbejdstagere (artikel 48), for selvstændige erhvervsdrivende (artikel 52)²⁶, for tjenesteydelser (artikel 59) og for kapital (artikel 73).

22. Anvendelsen af disse principper er ikke betinget af en forudgående tilnærmelse mellem de nationale lovgivninger. Som generaladvokat Mancini bemærker i sit forslag til afgørelse i forbindelse med dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (»skattegodtgørelse«), »[medfører] forsinkelse fra fællesskabslovgivers side ... ikke en ophævelse af medlemsstaternes forpligtelse til at anvende deres beskatningsregler på en måde, der ikke er diskriminatorisk«²⁷.

23. I denne dom fastslog Domstolen følgende princip:

»... den omstændighed, at medlemsstaternes lovgivninger om selskabsbeskatning ikke er harmoniseret, [kan] ikke ... begrunde den nævnte forskellige behandling (under henvisning til EØF-traktatens artikel 52)«²⁸.

24. Den sociale sikring, den direkte beskatning og f.eks. betingelserne for meddelelse af universitetsksamensbeviser henhører under medlemsstaternes kompetence. Alligevel skal medlemsstaterne inden for disse områder fastsætte bestemmelser, der er i overensstemmelse med grundrettighederne, som er fastslået i fællesskabsretten.

25. Det er dog kun i det omfang, hvor sådanne bestemmelser påvirker disse rettigheder, at de omfattes af fællesskabsretten.

26. Enhver skatteordning, der indebærer en skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, skal derfor, hvad enten denne forskelsbehandling er åbenbar eller skjult, følgelig kunne bedømmes efter artikel 48, 52 eller 59.

27. Nærmere bestemt forbyder artikel 48, stk. 2 — idet den foreskriver afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere for så vidt angår aflønning — enhver diskriminerende skattebestemmelse, der kan indebære et brud på princippet om ligebehandling på dette område. Som det sammenfattes

26 — Jf. f.eks. præmis 13 i dom af 7.7.1988, forenede sager 154/87 og 155/87, INASTI mod Wolf m.fl., Sml. s. 3897.

27 — Punkt 6, in fine. Se om dette spørgsmål dom af 9.12.1981, sag 193/80, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 3019, præmis 17.

28 — Præmis 24. Jf. ligeledes præmis 11 i Bachmann-dommen: »... en sådan harmonisering (af medlemsstaternes skattelovgivning) kan ikke opstilles som en forhåndsbetingelse for anvendelsen af traktatens artikel 48«.

af sagsøgeren i hovedsagen i hans skriftlige indlæg:

»... det er ulovligt at forvandle lige store bruttolønninger til forskellige nettolønninger ved hjælp af en højere beskatning«²⁹.

28. Endvidere fastslår artikel 7 i forordning (EØF) nr. 1612/68 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet³⁰, at arbejdstagere fra en medlemsstat nyder de samme skattemæssige fordele på en anden medlemsstats område som indenlandske arbejdstagere. Rådet har således anvendt ligebehandlingsprincippet på skatteområdet.

29. Domstolen udtalte i Biehl-dommen:

»Princippet om ligebehandling, for så vidt angår aflønning, ville være virkningsløst, såfremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning«³¹.

30. I forbindelse med direkte beskatning kræves det således — ligesom for andre områder, der henhører under medlemsstaternes kompetence — at traktatens grundrettigheder overholdes: Jeg skal her henvise til udtalelsen i Domstolens dom i Hubbard-sagen³², der drejede sig om artikel 59:

»... fællesskabsretten [kan] ikke ... have forskellig virkning under hensyn til de områder af national ret, på hvilke den kan indvirke«.

31. Endelig er de rettigheder, der tilkommer fællesskabsborgere i medfør af artikel 48, 52 og 59, ubetingede. Overholdelsen af dem kan navnlig ikke afhænge af indholdet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem to medlemsstater³³.

32. Såfremt det stadig skulle være nødvendigt at påvise, at skattelovgivningerne skal være i overensstemmelse med de grundlæggende rettigheder, der fastslås i traktaten, kan jeg citere EF-traktatens artikel 73 D. Efter at artikel 73 B har fastslået princippet om, at alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande er forbudt, bestemmer artikel 73 D, at medlemsstaterne har ret til »at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer

29 — S. 24 i den franske oversættelse.

30 — Rådets forordning af 15.10.1968 (EFT 1968 II, s. 477).

31 — Præmis 12.

32 — Dom af 1.7.1993, sag C-20/92, Sml. I, s. 3777, præmis 19.

33 — Jf. præmis 26 i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (*skattegodtgørelse*).

mellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret«, og præciserer i stk. 3, at disse foranstaltninger »... [ikke] må ... udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger ...«.

Det andet spørgsmål

33. En bemærkning må gøres på forhånd: Det er klart, at til forskel fra Werner-sagen er nærværende sag med sikkerhed omfattet af anvendelsesområdet for fællesskabsretten. Werner, der var tysk statsborger og arbejdede i Forbundsrepublikken Tyskland, hvor han havde erhvervet sine faglige kvalifikationer, havde aldrig gjort brug af de rettigheder, traktaten giver, og navnlig retten til at etablere virksomhed i en anden medlemsstat. Den eneste tilknytning til udlandet var, at han havde bopæl i Nederlandene. I sagen her har Schumacker, der er belgisk statsborger, og som har erhvervet sin faglige uddannelse og erfaring andetsteds end i Forbundsrepublikken Tyskland³⁴, gjort brug af retten til fri bevægelighed for arbejdstagere, som traktatens artikel 48 hjemler, for at optage en lønnet virksomhed i denne stat. Der er således ikke tale om rent interne forhold i en medlemsstat³⁵.

34. Efter at dette er gjort klart, skal jeg omformulere det andet spørgsmål således:

»Kan en medlemsstats skatte Lovgivning uden at komme i strid med traktatens artikel 48 fastsætte en højere indkomstskat for en ikke-hjemmehørende person, der har en lønnet beskæftigelse i denne stat, end for en ikke-hjemmehørende person, der har den samme beskæftigelse?«

35. Bopælskriteriet er den internationale skatterets grundprincip. Det anvendes af så godt som alle stater i verden, og det foretrakkes frem for nationalitetskriteriet, »... der ville indebære, at en stat kan beskatte personer, der kan have mistet enhver reel tilknytning, navnlig økonomisk, til denne stat«³⁶.

36. Begrundelsen for sontringen mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende er klar: Ved at vælge at bo i en stat forpligter en person sig til at bidrage til udgifterne til den offentlige forvaltning og til de offentlige ydelser, som denne stat stiller til rådighed for ham. Det er derfor logisk, at denne stat beskatter personen af alle dennes indtægter på globalt grundlag. Det er også i denne stat, den skattepligtige har lagt midtpunktet for sit familieliv, hvilket giver ham ret til fradrag

34 — Den forelæggende rets kendelse, s. 7, i den franske oversættelse.

35 — Man kan naturligvis ikke hævde, at arbejdskraftens frie bevægelighed kun gælder, såfremt arbejdstageren er flyttet til beskæftigelsesstaten. Se artikel 1 i Rådets forordning nr. 1612/68, nævnt ovenfor.

36 — Punkt 37 i generaladvokat Darmon's forslag til afgørelse i forbindelse med den tidligere nævnte dom af 13.7.1993, Commerzbank.

og lempelser. Der består en personlig tilknytning mellem den skattepligtige person og vedkommende stat.

between tax-payers based on nationality or on residence, the resulting *chaos* in income tax would be considerable«³⁸.

37. Modsat beskatter beskæftigelsesstaten en ikke-hjemmehørende person på nærmest objektivi grundlag alene af de indkomster, der har kilde på dens territorium. Den skattepligtige har nemlig ingen anden tilknytning til denne stat end den økonomiske virksomhed, han udøver dér.

40. For at sikre arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet forbyder artikel 48, stk. 2, enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, bl.a. for så vidt angår aflønning.

38. Som det ses, sonderer skatteretten således mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, fordi de objektivi ikke befinder sig i samme situation. Denne sondering er i øvrigt central for OECD's modelkonvention til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue³⁷.

41. Med et citat fra dommen af 12. februar 1974, *Sotgiu*³⁹, bemærkede Domstolen i *Biehl*-dommen, at

39. Anvendelsen af princippet om forbud mod forskelsbehandling på skatteområdet skal ske med stor varsomhed. Det er således bemærket:

»... reglerne om ligestilling ... ikke blot forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat ...«⁴⁰.

»To anyone who is somewhat familiar with tax law, it is clear that the concept of *de facto* non-discrimination could very easily result in the *disintegration* of national tax systems. Even were the Court to limit itself to the elimination of the differences in tax treatment

42. Domstolen fandt, at en sondering på grundlag af bopæl, selv om den finder anvendelse uden forskel på indlændinge og

38 — F. Vanistendael: »The Limits to the New Community Tax Order«, *CML Rev.*, 1994, s. 293 og 310, mine fremhævelser.

39 — Sag 152/73, Sml. s. 153, præmis 11.

40 — Præmis 13. Se vedrørende artikel 52 endvidere præmis 14 i *Commerzbank*-dommen og præmis 15 i *Halliburton Services*-dommen.

37 — Se især artikel 4, stk. 1, i modellen af september 1992.

udlændinge, måtte sidestilles med en son-
dring på grundlag af nationalitet, da ikke-
hjemmehørende personer hovedsagelig er
udlændinge ⁴¹.

artikel 48, da den var begrundet »... i hensy-
net til at sikre sammenhængen i den beskat-
ningsordning, [den] indgår i ...« ⁴⁵.

43. Domstolen konkluderede herefter, at
artikel 48 er til hinder for bestemmelser,
hvorefter en person, der kun er skattepligtig
som hjemmehørende en del af året, ikke kan
få tilbagebetalt den overskydende indkomst-
skat, hvorimod en person med permanent
bopæl har ret til en sådan tilbagebetaling ⁴².

44. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at
»...en sondring på grundlag af en fysisk per-
sons bopæl under visse betingelser kan være
berettiget inden for det skatteretlige område
...« ⁴³.

46. Efter belgisk skattelovgivning kan præ-
mier til supplerende alderspensionsforsikrin-
ger eller forsikringer mod risikoen for døds-
fald kun fradrages i den skattepligtige
indkomst, såfremt de indbetales til selskaber,
der er hjemmehørende i Belgien, eller til
udenlandske forsikringsselskabers belgiske
afdeling. Domstolen fandt, at sammenhæn-
gen i skattesystemet (nemlig sammenhængen
mellem fradragsretten for præmierne og den
senere beskatning af de rente- eller kapitalbe-
løb, der udbetales af forsikringsselskabet)
ikke kunne sikres ved mindre restriktive
bestemmelser, og at den omhandlede skatte-
bestemmelse derfor var forenelig med trakta-
tens artikel 48.

45. En skattebestemmelse, der er baseret på
bopælskriteriet, og som virker diskrimine-
rende, er ikke i strid med princippet om
arbejdskraftens frie bevægelighed, såfremt
den følger et alment hensyn (såsom sikring af
sammenhængen i det nationale skattesystem),
og såfremt den er strengt nødvendig for at nå
dette mål. I dommen af 28. januar 1992 i
sagen Kommissionen mod Belgien ⁴⁴ fastslog
Domstolen, at en skattebestemmelse, der
begrænser arbejdskraftens frie bevægelig-
hed, ikke var i strid med traktatens

47. Det ses således, at efter dommene i
Bachmann-sagen og i sagen Kommissionen
mod Belgien holder Domstolen muligheden
åben for, at nationale bestemmelser, der inde-
bærer forskelsbehandling i artikel 48, stk. 2's
forstand, trods denne forskelsbehandling kan
være begrundet i tvingende almene hensyn.
Undtagelserne fra det i denne artikel fastsatte
forbud mod forskelsbehandling er ikke kun
dem, der findes i artiklens tredje og fjerde
stykke.

41 — Præmis 14. Se endvidere præmis 9 i Bachmann-dommen og
præmis 15 i Commerzbank-dommen.

42 — Præmis 19.

43 — Præmis 19 i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig
(»skattegodtgørelse«).

44 — Nævnt ovenfor i fodnote 4.

45 — Præmis 21.

48. På diskriminerende skattebestemmelser anvender Domstolen altså den »rule of reason«, der skal mildne virkningerne af, at anvendelsesområdet for artikel 48 og 52 omfatter nationale bestemmelser, der anvendes uden forskel, og som vanskeliggør eller forhindrer arbejdskraftens frie bevægelighed⁴⁶.

49. Det er disse principper, som jeg foreslår Domstolen at anvende i denne sag.

50. Foreligger der her et tilfælde af forskelsbehandling? Såfremt der gør, er den begrundet?

51. Det kan lægges til grund, at ikke-hjemmehørende personer for flertallets vedkommende er udlændinge⁴⁷, og at en fordel, der alene indrømmes hjemmehørende personer, dækker over en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

52. Men allerførst skal der dog kunne påvises en forskelsbehandling.

53. Som bekendt »... er [det] Domstolens faste praksis, at der kun kan antages at foreligge forskelsbehandling, når der er anvendt forskellige regler på lignende situationer eller samme regel på forskellige situationer«⁴⁸.

54. På skatteområdet undersøger Domstolen særlig omhyggeligt, hvorvidt der foreligger en klar forskelsbehandling.

55. I dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (»skattegodtgørelse«) fastslog Domstolen således, at når selskaber med hjemsted i Frankrig og filialer og agenturer i Frankrig af selskaber med hjemsted i udlandet er omfattet af *samme beskatningsordning* og på ingen måde behandles forskelligt med hensyn til »fastlæggelsen af skattegrundlaget«, kan de ikke *behandles forskelligt* med hensyn til en skattemæssig fordel som f.eks. skattegodtgørelsen⁴⁹. Også i Biehl-dommen var beskatningsgrundlaget for den relevante periode det samme for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer. Endelig havde i Commerzbank-sagen selskaber med indenlandsk hjemsted ret til skattemæssige fordele, som selskaber uden sådant hjemsted

46 — Jf. dom af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663. Se til dette punkt, for så vidt angår Bachmann-dommen, F. Vanistendael: »The Limits to the New Community Tax Order«, s. 312, nævnt ovenfor: »The non-discrimination rule ... has the following meaning: even though any *de facto* discrimination is in principle to be considered as a violation of the basic freedoms in the Treaty, some rules resulting in *de facto* distinction or discrimination can be justified by general interest or policy objectives, provided those rules make distinctions on the basis of criteria that are objective and directly necessary to achieve the policy goals.«

47 — Jf. de tidligere nævnte domme Biehl, præmis 14, Bachmann, præmis 9, Kommissionen mod Belgien, præmis 7, og Commerzbank, præmis 15.

48 — Dom af 13.11.1984, sag 283/83, Racke, Sml. s. 3791, præmis 7.

49 — Præmis 19 og 20.

med den samme skattemæssige stilling ikke havde.

opretholdelse af indtægt (Werbungskosten) osv. Det er dér, hvor centrum for den skattepligtiges vitale interesser befinder sig⁵³.

56. Det må derfor i nærværende sag undersøges, hvorvidt der foreligger »ensartede situationer«, der »behandles forskelligt«⁵⁰.

57. Er der med hensyn til de nærmere regler og vilkår for indkomstbeskatningen en objektiv situation, som kan begrunde en forskellig behandling⁵¹?

58. Begrundelsen for de tyske skattebestemmelser er klar: Kategorien skattepligtige, der er »ubegrænset skattepligtige«, som hjemmehørende personer henregnes til, beskattes af samtlige globalindkomster⁵². Da de har ret til de ydelser, som deres bopælsstat stiller til rådighed, skal de med deres skat bidrage til dennes udgifter. Endvidere er det denne stat, der bedst er i stand til at få kendskab til — eller kontrollere — deres personlige forhold og beskatte dem individuelt, idet den yder forskellige lempelser og fradrag som følge af forsørgerpligt over for familie eller på grund af udgifter forbundet med erhvervelse og

59. Derimod beskattes en skattepligtig, der er »begrænset skattepligtig« (her den ikke-hjemmehørende), i Forbundsrepublikken Tyskland kun af den del af sine indkomster, som har deres kilde på denne stats territorium. Han beskattes på objektivt grundlag uden hensyn til hans personlige situation under henvisning til princippet om, at denne vil blive taget i betragtning af skattemyndighederne i hans bopælsstat, som kender ham bedst, således som det følger af den internationale skatterets regler⁵⁴. Som den forelæggende ret har udtrykt det: »Det er således ikke den skattepligtige person, men hans virksomhed, der henføres til det nationale territorium«⁵⁵.

60. Den skattepligtiges personlige stilling tages således kun i betragtning i bopælsstaten, hvor beskatningen omfatter alle hans indkomster⁵⁶, således at de personlige fradrag og lempelser, som ydes ham, ikke gives flere gange.

53 — Den skattepligtige beskattes ganske enkelt af den stat, hvor han har bopæl, fordi han »lever« på denne stats territorium. Jf. den forelæggende rets kendelse, II, B, 2.1.

54 — Artikel 24 i OECD's modelkonvention fra 1977: »En kontraherende stat er ikke forpligtet til at tilstå personer, som er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, de personlige skattemæssige begunstigelser, lempelser og nedsættelser, som den indrømmer de personer, der er bosat inden for dens eget område, som følge af personlig stilling eller forsørgerpligt over for familie.«

55 — Den forelæggende rets kendelse, II, B, 2.1.

56 — § 1, stk. 1, i EStG af 1987.

50 — Dom af 8.10.1980, sag 810/79, Überschar, Sml. s. 2747, jf. s. 2764.

51 — Jf. den afsluttende passus i præmis 20 i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (»skattegodtgørelse«).

52 — I beskatningsgrundlaget fradrages de indtægter, der stammer fra beskæftigelsesstaten, således at dobbeltbeskatning undgås.

61. Kun i bopælsstaten kan der blive tale om at anvende splitting, hvor samtlige indkomster, såvel indenlandske som udenlandske, som de to ægtefæller har oppebåret, tages i betragtning.

62. Der er sammenhæng i denne ordning: Såfremt Forbundsrepublikken Tyskland tog hensyn til den begrænset skattepligtiges personlige stilling (hvilket den kun kunne gøre for de indkomster, der oppebæres dér), ville denne blive taget i betragtning to gange — af beskæftigelsesstaten og af bopælsstaten — hvilket ville medføre en uberettiget skattemæssig begunstigelse. De forskellige ordninger, som hjemmehørende og ikke-hjemmehørende er omfattet af, gør det muligt at *undgå dobbeltbegunstigelse*. Dette er begrundelsen for, at artikel 24, stk. 3, i OECD-modelkonventionen til undgåelse af dobbeltbeskatning udelukker, at en kontraherende stat er forpligtet til at tilstå personer, som er hjemmehørende i en anden kontraherende stat, de personlige skattemæssige begunstigelser, lempelser og nedsættelser, som den indrømmer de personer, der er bosat inden for dens eget område ⁵⁷.

63. Der foreligger således ingen forskelsbehandling mellem den ubegrænset skattepligtige og den begrænset skattepligtige, for *de*

befinder sig ikke i sammenlignelige situationer. Beskatningen af den første persons samlede indkomst kan ikke sammenlignes med beskatningen af den anden person, som er begrænset til kun at omfatte de indkomster, der oppebæres i beskæftigelsesstaten. Der foreligger en forskellig behandling af forskellige situationer. Den ovennævnte artikel 24 i OECD's modelkonvention er ganske klar i så henseende: Hjemmehørende og ikke-hjemmehørende er *ikke* i den samme situation, og der kan sondres mellem den i skattemæssig henseende, uden at de sidstnævnte kan påberåbe sig forbuddet mod forskelsbehandling.

64. Det er følgelig umuligt at hævde, at en ikke-hjemmehørende person, der er begrænset skattepligtig, principielt beskattes »hårdere« end en hjemmehørende person, der er ubegrænset skattepligtig ⁵⁸. Beskatningsgrundlaget er ikke det samme ⁵⁹, og den skattepligtiges individuelle situation kan hans bopælsstat uden vanskeligheder tage hensyn til.

65. Men indeholder denne ordning ikke en svaghed, når den ikke-hjemmehørende skattepligtige oppebærer alle (eller næsten alle) sine indtægter i beskæftigelsesstaten, og disse i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem bopælsstaten og beskæftigelses-

57 — Se punkt 22 i kommentaren til artikel 24, stk. 3, i OECD-modelkonventionen til undgåelse af dobbeltbeskatning. Den græske regering understreger med rette, at Domstolen ikke må give »... indbyggerne i et hvilket som helst EF-land, som oppebærer lønindtægter i flere lande, ret til flere gange at få de skattemæssige nedsættelser eller lempelser, der foretages i skatten eller i indtægten, fordi de ville kunne kræve, at disse nedsættelser eller lempelser skal ydes dem i alle de lande, hvor de oppebærer indtægter, der beskattes i det land, som er kilden til disse indtægter« (s. 8 i den franske oversættelse af indlægget).

58 — Se således den franske regering indlæg, s. 7.

59 — Ved fastsættelsen af skatten efter den progressive skala i beskæftigelsesstaten medregnes de i udlandet erhvervede indtægter ikke, hvilket kan være en væsentlig fordel.

staten kun kan beskattes i sidstnævnte stat? Dette er netop genstanden for det tredje spørgsmål.

Det tredje spørgsmål

66. Idet han ikke er skattepligtig i bopælsstaten, hvor han ikke har en tilstrækkelig indkomst, får en skattepligtig i den situation ⁶⁰, som er sagsøgerens i hovedsagen — dvs. begrænset skattepligtig i beskæftigelsesstaten — ikke taget hensyn til sine individuelle omstændigheder af nogen stat: Bopælsstaten beskatter ham ikke, beskæftigelsesstaten behandler ham som begrænset skattepligtig og beskatter ham på objektivt grundlag.

67. Denne form for »negativ kompetencekonflikt« mellem beskæftigelsesstaten og bopælsstaten (som begge afslår at yde skattemæssige begunstigelser for personlige og familiemæssige udgifter) fører til en »merbeskatning« af en ikke-hjemmehørende person. Udgør dette en forskelsbehandling?

68. Lad mig understrege spørgsmålets praktiske betydning: Grænsearbejdere oppebærer

— i al almindelighed — samtlige deres indkomster i beskæftigelsesstaten. De står dermed på dette punkt i en situation, der fuldstændig kan ligestilles med situationen for hjemmehørende. Kan man over for dem henvise til sondringen mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, selv om de ud fra et skattemæssigt synspunkt står i *den samme situation som hjemmehørende personer?*

69. Forholdet minder om Biehl-sagen, hvori Domstolen understregede, at tilsidesættelsen af ligebehandlingsprincippet var særlig klar, når den ikke-hjemmehørende skattepligtige *kun havde haft indtægter i Storhertugdømmet Luxembourg* ⁶¹.

70. En borger i en medlemsstat, der gør brug af den ret til fri bevægelighed, som artikel 48 tillægger ham, for at tage arbejde i en anden medlemsstat (hvor han oppebærer alle sine indtægter), men fortsat bliver boende i sin hjemstat, skal betale skat af de indtægter, der oppebæres i beskæftigelsesstaten, uden at der tages hensyn til hans individuelle stilling eller forsørgerpligt over for familie.

71. Dette fører til en klar forskelsbehandling af den ikke-hjemmehørende person, som er omfattet af en anden skatteordning end den,

60 — Tilsyneladende ophørte udbetalingen af arbejdsløshedsydelse fra Kongeriget Belgien til hans ægtefælle i 1988. Schumacker har kun egne indtægter i Forbundsrepublikken Tyskland.

61 — Dommens præmis 16. Se også punkt 10 i generaladvokatens forslag til afgørelse i sagen: »... den omtvistede bestemmelser klart diskriminerende karakter [kommer] især frem i alle de mulige tilfælde, hvor vedkommende EF-borger ikke i det pågældende skatteår har haft indtægter i det land, han er flyttet fra eller til.«

der gælder for den hjemmehørende person, selv om »fastlæggelsen af skattegrundlaget« er den samme ⁶², og de begge konkret befinder sig i samme situation fra et skattemæssigt synspunkt.

72. Især får den ikke-hjemmehørende person ikke adgang til splitting, hvis virkning er at lempe skatteprogressionen.

73. Følgerne af denne forskelsbehandling for den frie bevægelighed for personer har ikke unddraget sig Kommissionens opmærksomhed, og den har den 21. december 1993 vedtaget henstilling 94/79/EF om beskatning af visse indkomster oppebåret i en anden medlemsstat end bopælsstaten ⁶³:

»... den frie bevægelighed for personer kan hindres af bestemmelser vedrørende indkomstbeskatning af fysiske personer, som bevirker, at ikke-bosiddende pålægges en større skattebyrde end bosiddende, *som befinder sig i en lignende situation*« ⁶⁴. De førstnævnte må ikke nægtes »... de skattefordele og fradrag, der gælder for bosiddende, *hvis den overvejende del af indkomsterne oppebæres i det land, hvor aktiviteten udøves*« ⁶⁵.

74. Følgelig henstiller Kommissionen til medlemsstaterne ikke at underkaste de indkomster, som ikke-bosiddende oppebærer i beskæftigelsesstaten, en højere beskatning, end det ville være tilfældet, hvis den skattepligtige og dennes ægtefælle og børn var bosiddende i denne stat, på betingelse af, at disse indkomster udgør mindst 75% af den samlede skattepligtige indkomst ⁶⁶.

75. Der er ikke tvivl om, at der foreligger en forskelsbehandling, når en ikke-hjemmehørende person oppebærer samtlige sine indkomster i beskæftigelsesstaten. Hvad er situationen, når han oppebærer de fleste eller næsten alle sine indkomster i denne stat? Hvor ligger den tærskel, over hvilken hans situation må ligestilles med situationen for hjemmehørende personer? I henstillingen fastsætter Kommissionen tærsklen til 75%. De tyske og de nederlandske bestemmelser fastsætter den til 90%.

76. I mangel af sådanne bestemmelser mener jeg, at det alene på grundlag af en vurdering af de faktiske omstændigheder, som det tilkommer den nationale domstol at foretage, er muligt at fastlægge den tærskel, over hvilken indkomsterne i bopælsstaten er *tilstrækkelige* til, at skatteborgerens personlige stilling tages i betragtning af skattemyndighederne i denne stat. Kun de bosatte i denne stat, der ikke har nået den nævnte tærskel, vil kunne sidestilles med de bosatte i beskæftigelsesstaten, hvor de oppebærer hovedparten af deres indkomster.

62 — Præmis 19 i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (*skattegodtgørelse*).

63 — EFT 1994 L 39, s. 22.

64 — Anden betragtning, fremhævet her.

65 — Sjette betragtning, fremhævet her.

66 — Artikel 2, stk. 1 og 2.

77. Hvilke hensyn kunne gøre det muligt at »redde« de tyske bestemmelser i forhold til traktatens artikel 48?

78. Når Domstolen har at gøre med en diskriminerende beskatningsordning, undersøger den meget indgående de hensyn, der anføres som begrundelse. En skattemæssig ulempe kan således ikke ubetinget forsvares med, at den kan blive opvejet af en fordel ⁶⁷.

79. Der er i nærværende sag fremført to hensyn som begrundelse.

a) *En hensyntagen til den skattepligtiges personlige situation bør henhøre under skattemyndighederne i bopælsstaten, der alene kan have et præcist kendskab hertil*

80. Hertil bemærkes, at udvekslingen af oplysninger mellem de nationale myndigheder har udviklet sig, især inden for rammerne af direktiv 77/799 ⁶⁸ (selv om samarbejdet mellem medlemsstaternes skattemyndigheder undergives en begrænsning i direktivets arti-

kel 8, stk. 1 ⁶⁹), og direktiv 79/1070/EØF ⁷⁰ og 92/12/EØF ⁷¹, som har ændret det.

81. Under henvisning til disse direktiver har Domstolen afvist argumentet om, at det for en skattemyndighed er vanskeligt at indhente de oplysninger, der er nødvendige for beskatningen af en skattepligtig, hjemmehørende i en anden medlemsstat ⁷².

82. Selv om man måtte mene, at dette samarbejde også i dag er utilstrækkeligt, kan den argumentation, som Domstolen har anvendt vedrørende fradragsmuligheden for forsikringspræmier, efter min mening overføres på de fradrag og lempelser, som en fuldt skattepligtig person kan gøre krav på:

»Den omstændighed, at der ikke kan kræves samarbejde [mellem medlemsstaternes skattemyndigheder] i denne situation, begrundes imidlertid ikke, at fradragsretten for forsikringspræmier afslås. Der er nemlig *intet til hinder for, at de kompetente skattemyndigheder afkræver skatteyderen de beviser, som*

69 — Jf. præmis 20 i Bachmann-dommen.

70 — Rådets direktiv af 6.12.1979 om ændring af direktiv 77/799/EØF om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 331, s. 8).

71 — Rådets direktiv af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktavgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1).

72 — Præmis 18 i Bachmann-dommen og præmis 22 i Halliburton Services-dommen.

67 — Jf. præmis 21 i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (»skattegodtgørelse«).

68 — Nævnt ovenfor i fodnote 24.

de finder nødvendige, og i givet fald nægter at anerkende fradraget, såfremt sådanne beviser ikke fremlægges»⁷³.

b) Sammenhængen i skattesystemet er til hinder for, at den ikke-hjemmehørende sidestilles med den hjemmehørende i denne situation

83. Jeg har påvist, at sondringen mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende er begrundet, når de sidstnævntes indkomster både har kilde i bopælsstaten og i beskæftigelsesstaten. Derimod bør en ikke-hjemmehørende person skattemæssigt kunne sidestilles med en hjemmehørende person, såfremt han oppebærer sine indtægter under nøjagtig de samme omstændigheder som den sidstnævnte. Jeg bemærker yderligere, at mærbeskatningen af den ikke-hjemmehørende i denne situation er så meget mere uretfærdig, som den bevirker en forøgelse af hans beskatning i en stat, hvor han ikke har bopæl.

84. Dette er så rigtigt, at Forbundsrepublikken Tyskland i første omfang ændrede sin skattelovgivning og henførte grænsearbejdere fra Nederlandene, der oppebærer mindst 90% af deres samlede indkomster i Tyskland, under den beskatningsordning, der

gælder for hjemmehørende i denne stat⁷⁴, og navnlig splittingordningen. I anden omgang har den tyske lovgiver bragt ordningen for alle ikke-hjemmehørende personer, der oppebærer mindst 90% af deres samlede indkomst i Tyskland, på linje med ordningen for hjemmehørende i denne stat, med undtagelse af splittingordningen⁷⁵.

85. Som begrundelse for den forskellige behandling, som efter de tyske bestemmelser gives grænsearbejdere fra Belgien sammenlignet med dem fra Nederlandene, har den tyske regering gjort gældende, at såfremt også den førstnævnte gruppe gives status som ubegrænset skattepligtige, er der risiko for, at regeringen bliver nødt til generelt at give denne status til alle ikke-hjemmehørende eller udenlandske arbejdstagere, som ville kunne påberåbe sig forfatningsgrundsætningen om ligebehandling.

86. Jeg bemærker her, at et brud på lighedsprincippet allerede foreligger i dag, og at det

74 — Lov af 21.10.1980 om gennemførelse af tillægsprotokollen af 13.3.1980 til konventionen af 16.6.1959 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue, såvel som for andre skatter, samt vedrørende visse andre skattespørgsmål (AGGrenzG NL, BGBl. 1980 I, s. 1999, BSStBl. 1980 I, s. 725). Det skal endvidere bemærkes, at den nederlandske skattelovgivning til gengæld med ubegrænset skattepligtige personer ligestiller personer, der oppebærer mindst 90% af deres samlede indkomster i Nederlandene uden at have bopæl dér («Resolutie» fra statssekretæren for finansvæsen af 21.12.1976, nr. 27-621 782 og af 28.12.1989, nr. DB 89/2184, BNB 1990/100 og — siden den 1.1.1990 — Wet op de Inkomstenbelasting 1964, artikel 53a og 53b). Se endvidere punkt 11.5 i Kommissionens indlæg.

75 — Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz) af 24.6.1994, BGBl. I, nr. 39, s. 1395.

73 — Præmis 20 i Bachmann-dommen, mine fremhævelser.

endog er blevet fastslået af Bundesfinanzhof i en dom af 20. april 1988 ⁷⁶:

»Det er i strid med forfatningens artikel 3 at behandle grænsearbejdere, der kommer fra andre nabostater, anderledes end dem, der kommer fra Nederlandene.«

87. Den tyske regering kan under alle omstændigheder ikke begrunde en tilsidesættelse af artikel 48 med henvisning til, at den almindelige anerkendelse af en ret, som allerede i dag gives til nogle ikke-hjemmehørende personer, vil have urimeligt vidtgående økonomiske følger. Domstolen har allerede taget stilling til denne form for argumentation i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (»skattegodtgørelse«) ⁷⁷. Nok kan en stat begrænse retten til en skattefordel, men betingelsen er, at princippet om forbud mod forskelsbehandling overholdes.

88. Jeg ser under alle omstændigheder i den nyere tyske skattelovgivning beviset for, at sidestillingen af ikke-hjemmehørende med hjemmehørende i visse nærmere beskrevne situationer ikke udgør en trussel mod sammenhængen i det tyske skattesystem. En sådan ligestilling gør det tværtimod muligt at sikre, at lighedsprincippet overholdes.

89. Hvorledes forholder det sig med splittingordningen, som ikke-hjemmehørende ifølge Grenzpendlergesetz ikke gives adgang til?

90. Der er her ingen risiko for, at den skattepligtiges familiemæssige situation tages i betragtning to gange, for han beskattes ikke i bopælsstaten.

91. Vanskeligheden skyldes den omstændighed, at anvendelsen af splitting under omstændighederne i denne sag indebærer, at der tages hensyn til de indtægter, som ægtefællen har haft i bopælsstaten (ydelse ved arbejdsløshed), som ikke er skattepligtige i Tyskland.

92. Den forelæggende ret bemærker, at det »teknisk set er ... muligt at tage hensyn til et sådant progressionsforbehold« ⁷⁸, hvilket bekræftes af, at grænsearbejdere fra Nederlandene allerede er omfattet deraf.

93. Jeg ville anse det for umuligt at udstrække splittingordningen til ikke-hjemmehørende, såfremt det stod fast, at hjemmehørende personer i Tyskland, hvis situation kan sammenlignes med situationen for sagsøgeren i hovedsagen, ikke var omfattet deraf.

⁷⁶ — I R 219/82, BS tBl. 1990 II, s. 701, BFHE Bd 154, s. 38 og 46.

⁷⁷ — Præmis 25.

⁷⁸ — Afsnit II, B, 2.2, i forelæggelseskendelsen (s. 12 i den franske oversættelse).

94. Samlevende ægtefæller, der bor i Tyskland, er imidlertid ubegrænset skattepligtige og er systematisk omfattet af splittingordningen. Det fremgår endvidere af det af den forelæggende ret oplyste, at et ægtepar, som både har bopæl i Tyskland og i Belgien, også kan være omfattet heraf ⁷⁹.

95. Jeg konkluderer således, at for så vidt angår anvendelsen af skatteprogressionen kan der tages hensyn til ægtefællens indtægter, hvad enten ægtefællen er eller ikke er hjemmehørende ⁸⁰.

96. Endelig kan der ikke gives afslag på splitting på grund af vanskeligheder med informationsudveksling mellem de nationale skattemyndigheder. Jeg har allerede fremsat bemærkninger om dette punkt ⁸¹.

97. *I det helt præcise tilfælde, der foreligger for Domstolen, kræver hensynet til sammenhængen i skattesystemet ikke, at der sondres mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, men tværtimod at de sidste ligestilles med de første.* Idet de har de samme skattemæssige forpligtelser, bør de have de samme fordele og især de samme skattelettelser.

79 — A.st.

80 — Jf. indlægget fra sagsøgeren i hovedsagen, s. 43 og 44 i den franske oversættelse. Se tillige G. Salk: »Zum Einfluß der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht«, *DB*, bind 17 af 24.4.1992, s. 857 og 862.

81 — Ovenfor, punkt 80 ff.

98. Lad mig her til sidst understrege, at sondringen mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ikke er absolut. I flere skattelovgivninger i medlemsstaterne anses personer, der ikke har bopæl i vedkommende stater, for hjemmehørende, og de undergives fuld skattepligt. § 1, stk. 2, i EStG, der vedrører ikke-hjemmehørende tjenestemænd, og de tyske skattebestemmelser for »personer med dobbelt bopæl« er to eksempler herpå.

Det fjerde spørgsmål

99. Kræver artikel 48, at beskæftigelsesstaten på ikke-hjemmehørende i den situation, der er sagsøgerens i hovedsagen, anvender ordningen med årlig regulering af skat af lønindkomst (Lohnsteuer-Jahresausgleich) og ordningen med administrativ fastsættelse af indkomstskat (Veranlagung zur Einkommensteuer)? Med andre ord, skal der efter artikel 48 finde ligebehandling sted ikke alene med hensyn til materielle skatteregler, men også på sagsbehandlingsplanet?

100. De tyske regler hjemler regulering på årsbasis af skat af lønindkomst for så vidt angår ubegrænset skattepligtige personer. Arbejdsgiveren skal tilbagebetale lønmodtageren en del af skatten af lønnen i det tilfælde, at de beløb, der er tilbageholdt månedligt, tilsammen overstiger det beløb,

der følger af skatteskalaen for vedkommende år. Ikke-hjemmehørende personer — der er begrænset skattepligtige — har ikke ret til en sådan regulering⁸². De månedlige indeholdelser i lønnen udgør tilsammen den endelige beskatning.

101. Selv om den ikke-hjemmehørende dermed vil kunne slippe for eventuelle efteropkrævninger af skat⁸³, har han navnlig ingen mulighed for at få taget hensyn til særlige eller ekstraordinære udgifter, som kunne give anledning til en tilbagebetaling af skat. Han behandles især ringere, hvis han forlader beskæftigelsesstaten *i årets løb* (eller hvis han begynder at arbejde dér i årets løb, således som sagsøgeren i hovedsagen gjorde i 1988).

102. Såfremt den ikke-hjemmehørendes situation kan *sammenlignes* med den hjemmehørendes situation, idet han nemlig har alle eller så godt som alle sine indtægter i beskæftigelsesstaten, er en sådan forskelsbehandling da forenelig med traktatens artikel 48?

103. Dette spørgsmål er efter min mening blevet afgjort ved Biehl-dommen.

104. I den sag kunne en skattepligtig, der havde forladt Storhertugdømmet Luxembourg i årets løb, til forskel fra hjemmehørende personer, ikke ved årets udgang få tilbagebetalt en eventuel overskydende skat, der var opkrævet af skattemyndighederne som kildeskat. Under henvisning til, at de skatteydere, der forlader beskæftigelsesstaten (eller tager bopæl i den) i årets løb, hovedsagelig er statsborgere fra andre medlemsstater, fandt Domstolen, at der forelå en skjult forskelsbehandling⁸⁴.

105. I den her foreliggende sag indebærer de tyske skattebestemmelser ved at nægte ikke-hjemmehørende personer ret til den årlige regulering af skat af lønindkomst, at disse mister en *fordel*, nemlig retten til at få tilbagebetalt et eventuelt for meget betalt beløb (såfremt de månedlige indeholdelser overstiger det beløb, der i alt skal betales i skat for det pågældende år), hvilket hjemmehørende personer derimod kan gøre krav på.

106. Forpligtelsen til at yde statsborgere fra en anden medlemsstat de samme skattefordele som indlændinge omfatter også reglerne om fremgangsmåden og de nærmere bestemmelser om opkrævning af skatten. Domstolen har allerede fastslået, at den blotte mulighed for at kunne klage over en skatteafgørelse, der anses for urimelig, ikke kunne begrunde opretholdelsen af en diskriminerende skatteprocessuel bestemmelse⁸⁵.

82 — § 50, stk. 5, i EStG.

83 — Se den forelæggende rets kendelse, II, B, 4.

84 — Biehl-dommen, præmis 14.

85 — A.st., præmis 17 og 18.

107. Jeg finder følgelig, at der foreligger en tilsidesættelse af bestemmelserne i traktatens artikel 48, hvilket Kommissionen i øvrigt havde påpeget i en skriftlig besvarelse af et spørgsmål fra et medlem af Europa-Parlamentet af 26. oktober 1992 ⁸⁶.

stat, og hvori Domstolen hverken fandt en skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet eller en krænkelse af artikel 52.

108. To bemærkninger til allersidst.

109. For det første er den løsning, som jeg foreslår Domstolen, forenelig med Domstolens dom i Werner-sagen, der som bekendt vedrørte rent interne forhold i en medlems-

110. For det andet er der her ingen risiko for, at den skattepligtige praktiserer en form for fiskal forumshopping og vælger at tage bopæl i den stat, hvor skatten er lavest, hvilket den danske regering frygter. At lade skatteordningen for den ikke-hjemmehørende svare til den for den hjemmehørende, når de begge oppebærer alle deres indtægter i beskæftigelsesstaten, bevirker tværtimod, at valget af bopæl bliver skattemæssigt *neutralt*.

111. Jeg foreslår følgelig, at Domstolen kender for ret:

- »1) Skattebestemmelser, hvorefter hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer er undergivet en forskellig indkomstskatteordning, kan være omfattet af anvendelsesområdet for EF-traktatens artikel 48.
- 2) Denne artikel er som udgangspunkt ikke til hinder for, at en ikke-hjemmehørende lønmodtager beskattes hårdere af beskæftigelsesstaten end en hjemmehørende person med den samme beskæftigelse, såfremt de ikke skattemæssigt befinder sig i en sammenlignelig situation.
- 3) Bestemmelsen er derimod til hinder for, at en medlemsstat A for en arbejdstager med bopæl på en medlemsstat B's område, som udøver en lønnet virk-

somhed på medlemsstat A's område, og som 1) i nævnte medlemsstat A oppebærer alle eller størsteparten af sine indtægter, og 2) i medlemsstat B ikke oppebærer tilstrækkelige indtægter til dér at være omfattet af en individuel beskatning, hvorved der tages hensyn til hans personlige situation, fastsætter en højere indkomstskat end den, der kræves af en person, der er bosiddende i denne medlemsstat og har den samme skattepligtige indkomst. Den pågældende arbejdstager skal følgelig have ret til de samme skattemæssige fordele som en hjemmehørende person.

- 4) Artikel 48 er til hinder for, at en sådan lønmodtager holdes uden for ordningen med årlig regulering af skat af lønindkomst og ordningen med administrativ fastsættelse af indkomstskat, såfremt en hjemmehørende lønmodtager i den samme situation kan benytte disse ordninger.«