

61993J0279

DOMSTOLENS DOM AF 14. FEBRUAR 1995. - FINANZAMT KOELN-ALTSTADT MOD ROLAND SCHUMACKER. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: BUNDESFINANZHOF - TYSKLAND. - EOEF - TRAKTATENS ARTIKEL 48 - LIGEBEHANDLINGSFORPLIGTELSE - INDKOMSTBESKATNING AF IKKE-HJEMMEHOERENDE PERSONER. - SAG C-279/93.

Samling af Afgørelser 1995 side I-00225

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

1. Fri bevaegelighed for personer ° arbejdstagere ° ligebehandling ° loen ° indkomstskat ° indkomst oppebaaret paa en medlemsstats omraade af en borger fra en anden medlemsstat ° den foerste stats mulighed for at fastsaette betingelser for skattepligt og beskatningsvilkaar ° begraensninger

(EOEF-traktaten, art. 48)

2. Fri bevaegelighed for personer ° arbejdstagere ° ligebehandling ° loen ° indkomstskat ° ikke-hjemmehoerende, som har loennet arbejde paa en medlemsstats omraade ° haardere beskatning end af en hjemmehoerende ° tilladt ° undtagelse ° ikke-hjemmehoerende, der oppebaerer den vaesentligste del af sin indkomst ved den skattepligtige virksomhed

(EOEF-traktaten, art. 48)

3. Fri bevaegelighed for personer ° arbejdstagere ° ligebehandling ° loen ° indkomstskat ° national bestemmelse, hvorefter den aarlige regulering af kildeskat er betinget af bopael ° ikke tilladt

(EOEF-traktaten, art. 48)

Sammendrag

1. Selv om bestemmelser om direkte skatter ikke som saadanne henhoerer under Faellesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde faellesskabsretten under udoevlsen af deres kompetence.

Traktatens artikel 48 skal i denne forbindelse fortolkes saaledes, at den kan begrænse en medlemsstats ret til at fastsætte, paa hvilke betingelser en statsborger fra en anden medlemsstat er skattepligtig af indkomst, han oppebaerer paa dens omraade, og til at fastlægge de naermere vilkaar for beskattningen af saadan indkomst, idet en medlemsstat i henhold til denne artikel ikke med hensyn til opkraevning af direkte skatter kan behandle en statsborger fra en anden medlemsstat, som har udnyttet retten til fri bevaegelighed og har loennet arbejde paa den foerstnaevnte medlemsstats omraade, mindre gunstigt end en statsborger i medlemsstaten, der befinder sig i samme situation.

2. Selv om traktatens artikel 48 som udgangspunkt ikke er til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en ikke-hjemmehoerende, som har loennet arbejde i denne stat, beskattes haardere af sin indkomst end en hjemmehoerende, som har samme beskaeftigelse, gaelder dette ikke i tilfaelde, hvor den ikke-hjemmehoerende ikke oppebaerer en indkomst af betydning i bopaelsstaten og oppebaerer den vaesentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskaeftigelsesstaten, saaledes at bopaelsstaten ikke kan indroemme ham de fordele, han vil opnaa, saafremt der tages hensyn til hans personlige og familiemaessige forhold. Situationen for en saadan ikke-hjemmehoerende og en hjemmehoerende, som har sammenligneligt, loennet arbejde, adskiller sig saaledes objektivi ikke paa en saadan maade, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt for saa vidt angaar inddragelsen af skatteyderens personlige og familiemaessige forhold ved beskattningen.

Traktatens artikel 48 skal derfor fortolkes saaledes, at den er til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en arbejdstager, der er statsborger i en anden medlemsstat, og som har bopael i denne medlemsstat, men har loennet arbejde paa foerstnaevnte stats omraade, beskattes haardere end en arbejdstager, som har bopael paa foerstnaevnte stats omraade og dér har samme beskaeftigelse, naar statsborgeren fra den anden medlemsstat ° som i det tilfaelde, der foreligger i hovedsagen ° oppebaerer hele eller naesten hele sin indkomst ved arbejde i den foerstnaevnte stat og ikke i den anden stat har en indkomst, der er tilstraekkeligt til, at han dér kan beskattes paa en saadan maade, at der tages hensyn til hans personlige og familiemaessige forhold.

3. Traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den er til hinder for, at ordninger som den aarlige regulering af kildeskat, der er indeholdt i loenindkomst, og den administrative ansaettelse af skat af loenindkomst efter skattelovgivningen i en medlemsstat kun indroemmes hjemmehoerende og dermed ikke finder anvendelse paa fysiske personer, som hverken har bopael eller saedvanligt opholdssted paa statens omraade, men dér oppebaerer loenindkomst.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 14. april 1993 indgaaet til Domstolen den 14. maj 1993 har Bundesfinanzhof i medfoer af EOEF-traktatens artikel 177 forelagt nogle praepjudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af EOEF-traktatens artikel 48 med henblik paa at kunne tage stilling til, om visse bestemmelser i Forbundsrepublikken Tysklands lovgivning om indkomstskat, hvorefter skattepligtige behandles forskelligt, afhaengigt af, om de har bopael i Tyskland, er forenelige med faellesskabsretten.

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag mellem Finanzamt Koeln-Altstadt og en belgisk statsborger, Roland Schumacker, vedroerende beskattningen af den loenindkomst, han har

oppebaaret i Tyskland.

3 I Tyskland er bestemmelserne om beskatning af loenmodtagere i henhold til Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat, herefter benævnt "EStG") forskellige, afhængigt af, hvor den skattepligtige har bopæl.

4 Ifølge EStG's § 1, stk. 1, er fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Forbundsrepublikken Tyskland, skattepligtige af alle deres indtægter ("ubegrænset skattepligt").

5 Derimod er fysiske personer, der ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, i henhold til EStG's § 1, stk. 4, kun skattepligtige af den del af deres indkomst, der oppebæres i Tyskland ("begrænset skattepligt"). Ifølge § 49, stk. 1, nr. 4, omfatter saadan indkomst fra kilder i Tyskland bl.a. indkomst ved lønnet arbejde, der er udført i Tyskland.

6 Skat af indkomst ved lønnet arbejde indeholdes i Tyskland normalt af arbejdsgiveren i arbejdstagerens løn, og den indeholdte kildeskat indbetales til skattemyndighederne.

7 Med henblik paa gennemførelsen af skatteindeholdelsen i lønnen inddeles de ubegrænset skattepligtige loenmodtagere i flere skatteklasser (EStG's § 38b). Ugifte loenmodtagere henhoerer under klasse I ("Einkommensteuergrundtarif", den almindelige indkomstskattesats). Gifte loenmodtagere, hvis samliv ikke er varigt ophøret, henhoerer under klasse III (den saakaldte "Splittingtarif", EStG's § 26b), forudsat at begge ægtefæller har bopæl og er ubegrænset skattepligtige i Tyskland. Den tyske "Splittingtarif" blev indført for at lempe progressiviteten i indkomstskatteskalaen. Ordningen indebaerer, at ægtefællernes indtægter sammenlægges, hvorefter deres samlede indkomst beskattes, som om de hver havde oppebaaret halvdelen. Hvis den ene ægtefælle har en høj indkomst og den anden ægtefælle en lav indkomst, medfører anvendelsen af denne "Splittingtarif", at ægtefællernes skattepligtige indkomst udlignes, og at progressiviteten i indkomstskatteskalaen lempes.

8 Ubegrænset skattepligtige loenmodtagere er endvidere omfattet af ordningen med årlig regulering af skat af lønindkomst ("Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren", EStG's § 42b). Efter denne ordning skal arbejdsgiveren tilbagebetale det for meget indeholdte beløb til loenmodtageren, saafremt det samlede beløb af de i hver maaned indeholdte beløb overstiger det beløb, der følger af lønskattesatserne for vedkommende aar (f.eks. hvis lønnens størrelse har svinget fra maaned til maaned).

9 Endvidere var ubegrænset skattepligtige loenmodtagere indtil 1990 omfattet af ordningen med årlig regulering af skat af løn ved skattemyndighedernes foranstaltning, og de har efter dette tidspunkt været omfattet af ordningen med administrativ ansættelse af skatten (EStG's § 46). Denne ordning gør det muligt i lønindkomst at modregne tab inden for andre indkomstkategorier (f.eks. udbytter).

10 Endelig bemærkes, at for saa vidt angaar ubegrænset skattepligtige personer fastsættes skatten under hensyn til deres samlede skatteevne, saaledes at der tages hensyn til alle andre indkomster, de skattepligtige har oppebaaret, og til deres personlige og familiemaessige forhold (dvs. deres familiemaessige byrder, deres udgifter til forsoergelse og andre udgifter, der generelt giver ret til skattemaessige fradrag og nedslag i skatten).

11 Begraenset skattepligtige loenmodtagere har ikke alle disse fordele. Med Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschaenkt steuerpflichtigen natuerlichen Personen und zur Aenderung anderer gesetzlicher Vorschriften ("Grenzpendlergesetz" ° lov om lempelse af indkomstskatten for graensegaengere og andre begraenset skattepligtige fysiske personer og om aendring af visse andre lovbestemmelser) har man paa nationalt plan soegt at afhjaelpe denne situation, men denne lov er uden betydning for hovedsagen, idet den ikke var traadt i kraft paa det for hovedsagen relevante tidspunkt.

12 Paa dette tidspunkt blev begraenset skattepligtige indplaceret i klasse I (den almindelige indkomstskattesats), uanset deres familiemaessige forhold (EStG' s § 39d). De begraenset skattepligtige havde saaledes ikke adgang til den skattemaessige fordel, som ordningen med "Splittingtarif" indebaerer, og gifte loenmodtagere blev behandlet paa samme maade som ugifte.

13 De begraenset skattepligtige personer var undergivet en forenklet beskatningsprocedure. Deres skat af loenindkomst blev anset for endeligt betalt ved den indeholdelse, som arbejdsgiveren foretager hver maaned. De var hverken omfattet af den aarlige regulering af skatten af loenindkomst, som administreres af arbejdsgiveren (EStG' s § 50, stk. 5), eller den aarlige fastsaettelse af denne skat, der foretages af myndighederne. Da der ikke blev foretaget en aarlig regulering af skatten af loenindkomst, kunne de begraenset skattepligtige ikke ved aarets udgang faa tilbagebetalt et eventuelt for meget indeholdt beloeb.

14 Til forskel fra ubegraenset skattepligtige loenmodtagere havde de begraenset skattepligtige endelig ikke ret til at fratraekke den del af deres udgifter inden for det sociale omraade (praemier til alderdoms-, syge- eller invalideforsikring), der oversteg skatteskalaens faste beloeb.

15 Det fremgaar af sagen, at Roland Schumacker til stadighed har boet i Belgien sammen med sin hustru og deres boern. Han var foerst beskaeftiget i Belgien. Fra den 15. maj 1988 til den 31. december 1989 var han beskaeftiget som loenmodtager i Tyskland, men blev boende i Belgien. Fru Schumacker er uden arbejde og modtog arbejdsloeshedsunderstoettelse i Belgien, men kun i 1988. Fra 1989 har Roland Schumacker' s loenindkomst udgjort hele familiens indkomst.

16 For saa vidt angaar de loenindtaegter, som Roland Schumacker har haft i Tyskland fra den 15. maj 1988, foelger det af artikel 15, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Belgien og Tyskland af 11. april 1967, at beskatningsretten tilkommer Tyskland som den stat, hvor arbejdet udfoeres. Roland Schumacker' s arbejdsgiver har saaledes indeholdt kildeskat i hans indkomst efter skatteklasse I, jf. EStG' s § 1, stk. 4, og § 39d.

17 Den 6. marts 1989 anmodede Roland Schumacker Finanzamt om, at skatten af loenindtaegten maatte blive fastsat efter en rimelighedsvurdering (§ 163 i "Abgabenordnung", den tyske skattekontrolllov) og beregnet i henhold til skatteklasse III (som normalt finder anvendelse paa gifte loenmodtagere med bopael i Tyskland, og hvorefter ordningen med "Splittingtarif" finder anvendelse) samt om tilbagebetaling af forskellen mellem det beloeb, der var blevet indeholdt maanedligt i hans loen i henhold til skatteklasse I, og det beloeb, som han skulle betale i henhold til skatteklasse III.

18 Finanzamt afslog anmodningen ved afgoerelse af 22. juni 1989. Roland Schumacker anlagde derefter sag ved Finanzgericht Koeln. Han fik medhold for saa vidt angaar aarene 1988 og 1989, og Finanzamt blev tilpligtet at fastsaette skatten efter en rimelighedsvurdering i henhold til § 163 i Abgabenordnung. Den af Finanzgericht Koeln afsagte dom blev af Finanzamt indbragt for Bundesfinanzhof ved revisionsanke.

19 Bundesfinanzhof er af den opfattelse, at EOEF-traktatens artikel 48 kan være af betydning for sagens afgørelse. Den har derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

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

I bekræftende fald:

2) Er det efter EOEF-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 sædvanlige opholdssted i Belgien, og som dér har opnået sine erhvervsmaessige kvalifikationer og erhvervserfaring, end for en i øvrigt sammenlignelig person med bopæl i Forbundsrepublikken Tyskland, naar den førstnævnte person tager lønnet arbejde i Forbundsrepublikken Tyskland uden at tage bopæl dér?

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

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

Det første spørgsmål

20 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den kan begrænse en medlemsstats ret til at fastsætte, paa hvilke betingelser en statsborger fra en anden medlemsstat er skattepligtig af indkomst, han oppebaerer paa dens omraade, og til at fastlægge de naermere vilkaar for beskatningen af saadan indkomst.

21 Med hensyn til dette spørgsmål bemærkes, at selv om bestemmelser om direkte skatter paa fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke som saadanne henhoerer under Fællesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence (jf. dom af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, præmis 12).

22 Hvad naermere angaar arbejdskraftens frie bevaegelighed inden for Fællesskabet, forudsætter den ifølge traktatens artikel 48, stk. 2, afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, bl.a. for saa vidt angaar afloenning.

23 I denne forbindelse har Domstolen i dom af 8. maj 1990, sag C-175/88, Biehl (Sml. I, s. 1779, præmis 12) udtalt, at princippet om ligebehandling for saa vidt angaar afloenning ville vaere virkningsloest, saafremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning. Raadet har da ogsaa i artikel 7 i forordning (EOEF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevaegelighed inden for Faellesskabet (EFT 1968 II, s. 467) bestemt, at en arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, paa de oevrige medlemsstaters omraade skal nyde samme skattemaessige fordele som indenlandske arbejdstagere.

24 Det foerste spoergsmaal maa herefter besvares med, at traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den kan begrænse en medlemsstats ret til at fastsaette, paa hvilke betingelser en statsborger fra en anden medlemsstat er skattepligtig af indkomst, han oppebaerer paa dens omraade, og til at fastlaegge de naermere vilkaar for beskatningen af saadan indkomst, idet en medlemsstat i henhold til denne artikel ikke med hensyn til opkraevning af direkte skatter kan behandle en statsborger fra en anden medlemsstat, som har udnyttet retten til fri bevaegelighed og har loennet arbejde paa den foerstnaevnte medlemsstats omraade, mindre gunstigt end en statsborger i medlemsstaten, der befinder sig i samme situation.

Det andet og tredje spoergsmaal

25 Med det andet og tredje spoergsmaal, som skal behandles samlet, oensker den forelaeggende ret i det vaesentlige oplyst, om traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den er til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en arbejdstager, der er statsborger i en anden medlemsstat, og som har bopael i denne stat, men arbejder paa foerstnaevnte stats omraade, beskattes haardere end en arbejdstager, som har bopael paa foerstnaevnte stats omraade og dér har samme beskaeftigelse. Endvidere oensker den forelaeggende ret oplyst, om det har betydning for svaret paa dette spoergsmaal, at statsborgeren fra den anden medlemsstat oppebaerer hele eller naesten hele sin indkomst ved arbejdet i foerstnaevnte medlemsstat og ikke i den anden medlemsstat har en indkomst, som er tilstraekkelig til, at han dér kan blive beskattet paa en saadan maade, at der tages hensyn til hans personlige og familiemaessige forhold.

26 I denne forbindelse bemaerkes for det foerste, at reglerne om ligebehandling efter fast retspraksis ikke kun forbyder aabenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt foerer til dette samme resultat (dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11).

27 De i hovedsagen omhandlede bestemmelser finder anvendelse uden hensyn til den paagaeldende skattepligtiges nationalitet.

28 Der er imidlertid en fare for, at nationale bestemmelser af denne karakter, hvorefter der sondres paa grundlag af bopael, saaledes at der ikke indroemmes ikke-hjemmehoerende visse skattemaessige fordele, som til gengaeld indroemmes personer, der er hjemmehoerende paa statens omraade, navnlig rammer borgere fra andre medlemsstater. Ikke-hjemmehoerende er saaledes som oftest statsborgere i andre stater.

29 Skattemaessige fordele, som kun indroemmes personer, der er hjemmehoerende i en medlemsstat, kan derfor indebaere en indirekte forskelsbehandling paa grundlag af nationalitet.

30 Endvidere bemaerkes, at forskelsbehandling efter fast retspraksis kun kan bestaa i, at der paa sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes paa forskellige situationer.

31 Med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehoerende og ikke-hjemmehoerende som udgangspunkt ikke sammenlignelig.

32 Den indkomst, som en ikke-hjemmehoerende oppebaerer paa en medlemsstats omraade, udgoer i de fleste tilfaelde kun en del af hans totale indkomst, som samles paa det sted, hvor han har bopael. Endvidere kan den ikke-hjemmehoerendes personlige skatteevne, som afhaenger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemaessige forhold, lettest bedoemmes paa det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig. Dette svarer i almindelighed til den paagaeldende persons saedvanlige bopael. Det fremgaar da ogsaa af den internationale skatteret og navnlig den modelkonvention vedroerende dobbeltbeskatning, som er udarbejdet af Organisationen for OEkonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), at det som udgangspunkt er bopaelssstaten, som skal beskatte skatteyderens samlede indkomst, saaledes at der tages hensyn til omstaendigheder, som er knyttet til dennes personlige og familiemaessige forhold.

33 Situationen er anderledes for en hjemmehoerende, idet den vaesentligste del af skatteyderens skattepligtige indkomst normalt samles i bopaelssstaten. Endvidere har denne stat normalt alle de oplysninger, der er noedvendige for at vurdere skatteyderens samlede skatteevne med hensyntagen til hans personlige og familiemaessige forhold.

34 Det forhold, at en medlemsstat ikke indroemmer en ikke-hjemmehoerende visse skattemaessige fordele, som tilkommer en hjemmehoerende, indebaerer derfor ikke generelt en forskelsbehandling, idet de to kategorier af skattepligtige ikke befinder sig i en sammenlignelig situation.

35 Traktatens artikel 48 er saaledes ikke som udgangspunkt til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en ikke-hjemmehoerende, som har loennet arbejde i denne stat, beskattes haardere af sin indkomst end en hjemmehoerende, som har samme beskaeftigelse.

36 Dette gaelder imidlertid ikke i et tilfaelde som det, der foreligger i hovedsagen, hvor den ikke-hjemmehoerende ikke oppebaerer en indkomst af betydning i bopaelssstaten og oppebaerer den vaesentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskaeftigelsesstaten, saaledes at bopaelssstaten ikke kan indroemme ham de fordele, han vil opnaa, saafremt der tages hensyn til hans personlige og familiemaessige forhold.

37 Situationen for en saadan ikke-hjemmehoerende og en hjemmehoerende, som har sammenligneligt, loennet arbejde, adskiller sig saaledes objektivt ikke paa en saadan maade, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt for saa vidt angaar inddragelsen af skatteyderens personlige og familiemaessige forhold ved beskatningen.

38 Hvad angaar en ikke-hjemmehoerende, som i en anden medlemsstat end bopaelssstaten oppebaerer den vaesentligste del af sin indkomst og naesten hele familiens indkomst, bestaar forskelsbehandlingen i, at der hverken i bopaelss- eller beskaeftigelsesstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemaessige forhold.

39 Det maa herefter undersoeges, om denne forskelsbehandling kan begrundes.

40 De medlemsstater, som har indgivet indlaeg, har anfoert, at den forskellige behandling ° for saa vidt angaar hensyntagen til de personlige og familiemaessige forhold og anvendelsen af "Splittingtarif" ° er begrundet i hensynet til, at beskatningsordningerne anvendes paa en sammenhaengende maade i forhold til ikke-hjemmehoerende. Domstolen har i dom af 28. januar 1992 (sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, praemis 28) anerkendt en saadan begrundelse i hensynet til at sikre sammenhaengen i beskatningsordningen. Ifolge medlemsstaterne er der en sammenhaeng mellem inddragelsen af de personlige og familiemaessige forhold og retten til at

beskatte globalindkomsten. Bopaelsstaten, som alene har ret til at beskatte globalindkomsten, skal tage hensyn til de personlige og familiemaessige forhold, mens den stat, paa hvis omraade den ikke-hjemmehoerende arbejder, ikke skal tage hensyn hertil, idet den paagaeldendes personlige og familiemaessige forhold i saa fald vil blive taget i betragtning to gange, og han i begge medlemsstater ville opnaa de skattemaessige fordele, der knytter sig hertil.

41 Dette argument kan ikke tiltraedes. I et tilfaelde som det, der foreligger i hovedsagen, kan bopaelsstaten ikke tage hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemaessige forhold, idet den stat, han skal betale til denne stat, ikke er tilstraekkelig til, at der kan tages hensyn hertil. Naar det er tilfaeldet, indebaerer det faellesskabsretlige ligebehandlingsprincip, at der i beskaeftigelsesstaten skal tages hensyn til den ikke-hjemmehoerende udlændings personlige og familiemaessige forhold paa samme maade som for en hjemmehoerende statsborger, og at der skal indroemmes ham samme skattemaessige fordele.

42 Den i hovedsagen omhandlede sontring er saaledes ikke begrundet i hensynet til at sikre sammenhaengen i den relevante beskatningsordning.

43 Finanzamt har i retsmoedet gjort opmaerksom paa administrative vanskeligheder, der vil goere det umuligt for beskaeftigelsesstaten at faa oplysninger om den indkomst, som ikke-hjemmehoerende, der har loennet arbejde paa dens omraade, oppebaerer i bopaelsstaten.

44 Dette argument kan heller ikke tiltraedes.

45 Efter Raadets direktiv 77/799/EOEF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for omraadet direkte skatter (EFT L 336, s. 15) kan myndighederne saaledes paa en maade, som kan sammenlignes med, hvad der gaelder for skattemyndighederne paa nationalt plan, faa de noedvendige oplysninger. Der er saaledes ikke administrativt noget til hinder for, at der i den stat, hvor arbejdet er udfoert, kan tages hensyn til den ikke-hjemmehoerendes personlige og familiemaessige forhold.

46 Hvad saerligt angaar Forbundsrepublikken Tyskland maa det endvidere fastslaas, at den indroemmer graensearbejdere, som har bopael i Nederlandene og er beskaeftiget i Tyskland, skattemaessige fordele, hvorved der tages hensyn til deres personlige og familiemaessige forhold, herunder anvendelse af "Splittingtarif". Naar de oppebaerer mindst 90% af deres indkomst paa tysk omraade, sidestilles disse faellesskabsstatsborgere saaledes med tyske statsborgere, jf. Ausfuehrungsgesetz Grenzgaenger Niederlande af 21. oktober 1980 (lov om gennemfoerelse af tillaeagsprotokollen af 13. marts 1980 til overenskomsten af 16. juni 1959 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Nederlandene til undgaelse af dobbeltbeskatning).

47 Det andet og tredje spoergsmaal maa herefter besvares med, at traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den er til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en arbejdstager, der er statsborger i en anden medlemsstat, og som har bopael i denne medlemsstat, men har loennet arbejde paa foerstnaevnte stats omraade, beskattes haardere end en arbejdstager, som har bopael paa foerstnaevnte stats omraade og dér har samme beskaeftigelse, naar statsborgeren fra den anden medlemsstat ° som i det tilfaelde, der foreligger i hovedsagen ° oppebaerer hele eller naesten hele sin indkomst ved arbejde i den foerstnaevnte stat og ikke i den anden stat har en indkomst, der er tilstraekkelig til, at han dér kan beskattes paa en saadan maade, at der tages hensyn til hans personlige og familiemaessige forhold.

Det fjerde spoergsmaal

48 Med det fjerde spoergsmaal oensker den forelaeggende ret i det vaesentlige oplyst, om artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den er til hinder for, at ordninger som den aarlige regulering af kildeskat, der er indeholdt i loenindkomst, og den administrative ansaettelse af skat af loenindkomst efter skattelovgivningen i en medlemsstat kun indroemmes hjemmehoerende, men

ikke fysiske personer, som hverken har bopæl eller sædvanligt opholdssted paa statens omraade, men dér oppebaerer loenindkomst.

49 Det fremgaar af besvarelsen af det andet og det tredje præjudicielle spoergsmaal, at der materielt bestaar en forskelsbehandling mellem faelleskabsstatsborgere, som ikke er hjemmehoerende i Tyskland, og landets egne statsborgere, som ogsaa har bopæl dér. Det maa undersøges, om der ogsaa processuelt findes en saadan forskelsbehandling, fordi de nævnte reguleringsordninger kun indroemmes landets egne statsborgere, der er hjemmehoerende i Tyskland, og ikke faelleskabsstatsborgere, som ikke er hjemmehoerende. Endvidere maa det i givet fald undersøges, om en saadan forskelsbehandling er begrundet.

50 Det bemaerkes indledningsvis, at skat af loenindkomst i Tyskland anses for betalt ved indeholdelsen af kildeskat.

51 Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen, at da den ved kilden indeholdte skat anses for at vaere den endelige skat, afskaeres ikke-hjemmehoerende af hensyn til at forenkle forvaltningen fra muligheden for som led i den aarlige regulering af den indeholdte kildeskat eller som led i skattemyndighedernes ansaettelse af skat af loenindkomst at paaberaabe sig poster i indkomstopgoerelsen (f.eks. udgifter til erhvervelse af indkomsten, saerlige eller saakaldte "ekstraordinaere" udgifter), der vil kunne udloese tilbagebetaling af en del af den indeholdte kildeskat.

52 Dette kan medfoere, at ikke-hjemmehoerende stilles mindre gunstigt end hjemmehoerende, som ifølge EStG' s §§ 42, 42a og 46 i princippet beskattes saaledes, at der tages hensyn til alle de poster, som indgaar i indkomstopgoerelsen.

53 Den tyske regering har i sit indlaeg gjort opmaerksom paa, at der i tysk ret er mulighed for, at ikke-hjemmehoerende skatteydere kan anmode skattemyndighederne om at udstede en skatteattest, hvori nævnes de nedslag i skatten, som de har ret til, og som skattemyndighederne efterfoelgende fordeler ligeligt over hele kalenderaaret (EStG' s § 39d). Efter denne bestemmelse, sammenholdt med EStG' s § 41c, kan arbejdsgiveren saaledes ved naeste loenudbetaling tilbagebetale den hidtil indeholdte skat af loenindkomst, saafremt arbejdstageren fremlaegger en attest med tilbagevirkende gyldighed. Hvis arbejdsgiveren ikke udnytter denne ret, kan skattemyndighederne foretage denne aendring efter kalenderaarets udloeb.

54 I denne forbindelse maa det imidlertid fremhaeves, at disse bestemmelser ikke har bindende virkning, og at hverken Finanzamt Koeln-Altstadt eller den tyske regering har henvist til nogen bestemmelse, hvorefter skattemyndighederne under alle omstaendigheder skal afhjaelpe konsekvenserne af den forskelsbehandling, der foelger af anvendelsen af de omhandlede bestemmelser i EStG.

55 Endvidere bemaerkes, at da de nævnte ordninger ikke gaelder for ikke-hjemmehoerende, som i aarets loeb er ophoert med at arbejde i en medlemsstat og derefter har taget arbejde paa en anden medlemsstats omraade, eller som har vaeret arbejdsløse en del af aaret, kan de ikke hos deres arbejdsgiver eller skattemyndighederne faa tilbagebetalt den skat, der maatte vaere opkraevet for meget.

56 Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen, at der efter tysk ret findes en mulighed for skatteansaettelse efter en rimelighedsvurdering, saaledes at en ikke-hjemmehoerende kan anmode skattemyndighederne om at vurdere hans forhold paa ny og foretage en ny beregning af den skattepligtige indkomst. Denne mulighed er hjemlet ved artikel 163 i Abgabenordnung.

57 De krav, der stilles efter traktatens artikel 48, kan imidlertid ikke anses for opfyldt, saafremt en udenlandsk arbejdstager henvises til en afgoerelse efter en rimelighedsvurdering, som skattemyndighederne foretager fra sag til sag. Domstolen forkastede i oevrigt i den ovennævnte

dom i Biehl-sagen den argumentation, som de luxembourgske skattemyndigheder havde fremfoert paa dette punkt.

58 Det fremgaar af det anfoerte, at traktatens artikel 48 indebaerer, at faellesskabsstatsborgere, som ikke er hjemmehoerende, og statsborgere i en medlemsstat, som er hjemmehoerende i staten, processuelt skal behandles ens. Naar den ordning med en aarlig regulering, som gaelder for statsborgere i en medlemsstat, der er hjemmehoerende, ikke indroemmes ikke-hjemmehoerende faellesskabsstatsborgere, er der tale om en ubegrundet forskelsbehandling.

59 Det fjerde spoergsmaal maa herefter besvares med, at traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den er til hinder for, at ordninger som den aarlige regulering af kildeskat, der er indeholdt i loenindkomst, og den administrative ansaettelse af skat af loenindkomst efter skattelovgivningen i en medlemsstat kun indroemmes hjemmehoerende og dermed ikke finder anvendelse paa fysiske personer, som hverken har bopael eller saedvanligt opholdssted paa statens omraade, men dér oppebaerer loenindkomst.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

60 De udgifter, der er afholdt af den danske, den tyske, den graeske, den franske og den nederlandske regering, Det Forenede Kongerige og Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 14. april 1993, for ret:

1) EOEF-traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den kan begrænse en medlemsstats ret til at fastsaette, paa hvilke betingelser en statsborger fra en anden medlemsstat er skattepligtig af indkomst, han oppebaerer paa dens omraade, og til at fastlaegge de naermere vilkaar for beskatningen af saadan indkomst, idet en medlemsstat i henhold til denne artikel ikke med hensyn til opkraevning af direkte skatter kan behandle en statsborger fra en anden medlemsstat, som har udnyttet retten til fri bevaegelighed og har loennet arbejde paa den foerstnaevnte medlemsstats omraade, mindre gunstigt end en statsborger i medlemsstaten, der befinder sig i samme situation.

2) EOEF-traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den er til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en arbejdstager, der er statsborger i en anden medlemsstat, og som har bopael i denne medlemsstat, men har loennet arbejde paa foerstnaevnte stats omraade, beskattes haardere end en arbejdstager, som har bopael paa foerstnaevnte stats omraade og dér har samme beskaeftigelse, naar statsborgeren fra den anden medlemsstat ° som i det tilfaelde, der foreligger i hovedsagen ° oppebaerer hele eller naesten hele sin indkomst ved arbejde i den foerstnaevnte stat og ikke i den anden stat har en indkomst, der er tilstraekkkelig til, at

han dér kan beskattes paa en saadan maade, at der tages hensyn til hans personlige og familiemaessige forhold.

3) EOEf-traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den er til hinder for, at ordninger som den aarlige regulering af kildeskat, der er indeholdt i loenindkomst, og den administrative ansaettelse af skat af loenindkomst efter skattelovgivningen i en medlemsstat kun indroemmes hjemmehoerende og dermed ikke finder anvendelse paa fysiske personer, som hverken har bopael eller saedvanligt opholdssted paa statens omraade, men dér oppebaerer loenindkomst.