

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 22 juni 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för arbetstagare – Inkomster som uppbärs i en annan medlemsstat än hemvistmedlemsstaten – Undantagandemetoden med progressionsförbehåll i hemvistmedlemsstaten – Avgifter till pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet som tas ut på de inkomster som uppbärs i en annan medlemsstat än hemvistmedlemsstaten – Avdrag för dessa avgifter – Villkor avseende avsaknad av direkt samband med undantagna inkomster”

I mål C-20/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 16 september 2015, som inkom till domstolen den 15 januari 2016, i målet

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

mot

Finanzamt Offenburg,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Berger samt domarna E. Levits (referent) och F. Biltgen, generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 1 februari 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Wolfram Bechtel och Marie-Laure Bechtel, genom J. Garde, Rechtsanwalt,
- Finanzamt Offenburg, genom E. Lehmann, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze, R. Kanitz och D. Klebs, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och M. Wasmeier, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 45 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Wolfram Bechtel och Marie-Laure Bechtel och, å andra sidan, Finanzamt Offenburg (skattemyndigheten i Offenburg, Tyskland) angående beaktandet av avgifter till pensionssystem och sjukförsäkringssystem som Marie-Laure Bechtel erlagt i Frankrike vid fastställandet av makarnas beskattningsbara inkomst och den särskilda skattesats som ska tillämpas för deras beskattningsbara inkomst för åren 2005 och 2006.

Tillämpliga bestämmelser

Tysk rätt

3 I 1 § i Einkommensteuergesetz (lagen om inkomstskatt) av år 2002, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad 2002 års EStG) föreskrivs att fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt.

4 I 2 § i 2002 års EStG, som rör beskattningens omfattning samt definitioner, föreskrivs följande:

”(1) Följande inkomster är skattepliktiga:

...

4. inkomst (*Einkünfte*) av tjänst

...

(2) Med inkomst (*Einkünfte*) avses följande:

...

2. överskott av övriga inkomstslag i form av differensen mellan intäkterna och kostnaderna för intäkternas förvärvande (8–9a §§).

(3) Summan av inkomsterna (*Einkünfte*) efter avdrag för ålderslätnadsbelopp, lätnadsbelopp för ensamstående föräldrar och avdrag enligt 13 § tredje stycket utgör den sammanlagda inkomsten (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).

(4) Den sammanlagda inkomsten, efter avdrag för särskilda utgifter och extraordinära kostnader, utgör inkomsten (*Einkommen*).

(5) Inkomsten (*Einkommen*), efter avdrag för skattefria belopp enligt 32 § sjätte stycket, och övriga avdragsgilla belopp, utgör den beskattningsbara inkomsten (*versteuernde Einkommen*). Denna bildar underlaget för inkomstskatten enligt skattetabell. ...”

5 I 9 § i 2002 års EStG, som har rubriken "omkostnader för intäkternas förvärvande", föreskrivs följande:

"(1) Omkostnaderna för intäkternas förvärvande utgörs av kostnader för att förvärva, säkerställa och behålla inkomsten. De ska dras av inom det inkomstslag där de har uppstått. Följande kostnader utgör också kostnader för intäkternas förvärvande:

...

3. Avgifter till yrkesorganisationer och branschorganisationer vilkas syfte inte är kommersiella företagstransaktioner,

..."

6 I 10 § i 2002 års EStG har rubriken "Särskilda utgifter" och i första stycket första ledet i denna paragraf föreskrivs att de utgifter som räknas upp i denna bestämmelse utgör särskilda utgifter när de inte är vare sig rörelsekostnader eller omkostnader för intäkternas förvärvande. I 10 § första stycket punkterna 2 och 3 i 2002 års EStG anges vilka kostnader som utgör särskilda utgifter och därefter föreskrivs följande:

"2.

a) Avgifter till lagstadgade pensionssystem eller pensionskassor för jordbrukare samt till tjänstepensionssystem vilka tillhandahåller tjänster som är jämförbara med lagstadgade pensionssystem.

b) Den skattskyldiga personens avgifter för att bygga upp ett kapitaltäckt pensionssystem när avtalet endast föreskriver utbetalning av månatliga belopp, från och med 60 års ålder, eller tilläggsförsäkringen för arbetsoförmåga (invaliditetspension), för minskning av arbetsförmågan (partiell invaliditetspension) eller efterlevande rättsinnehavare (efterlevandepension); ... Föregående rättigheter kan inte övergå genom arv, och de är inte heller överlåtbara, och de kan inte bli vare sig pantsatta, sålda eller kapitaliserade, och de medför ingen rätt till skadestånd.

Till de avgifter som anges i leden a och b ska tilläggas den skattefria arbetsgivarandelen ... till det lagstadgade pensionssystemet och ett med detta likställt tillskott från arbetsgivaren.

3.

a) avgifter för arbetslöshetsförsäkring, försäkring mot arbets- och yrkesoförmåga vilka inte omfattas av punkt 2 första meningen b, sjukförsäkring, vårdförsäkring, olycksfallsförsäkring, ansvarsförsäkring samt riskförsäkringar som endast utfaller vid dödsfall.

..."

7 I 10 § andra stycket i 2002 års EStG föreskrivs följande:

"De belopp som anges i första stycket punkterna 2 och 3 (försäkringskostnader) får endast dras av under förutsättning att de

1. inte har ett direkt ekonomiskt samband med skattefria inkomster,

..."

8 I 10 § tredje stycket i 2002 års EStG föreskrivs att de försäkringskostnader som avses i 10 §

första stycket punkt 2 andra frasen i denna lag ska beaktas upp till ett tak på 20 000 euro. Detta belopp ska multipliceras med två vid sambeskattnings av makar.

9 I 32a § i 2002 års EStG, som har rubriken "Skattesatser", föreskrivs följande:

"(1) Inkomstskatt utgår på den beskattningsbara inkomsten (*versteuernde Einkommen*). Med förbehåll för vad som anges i 32b, 34, 34b och 34c §§ beräknas skatten, i euro, på grundval av den beskattningsbara inkomsten, enligt följande:

1. till och med 7 664 euro (undantaget grundbelopp): 0
2. från och med 7 665 euro till och med 12 739 euro: $(883,74 \times y + 1\,500) \times y$
3. från och med 12 740 euro till och med 52 151 euro: $(228,74 \times z + 2\,397) \times z + 989$
4. från och med 52 152 euro: $0,42 \times x - 7\,914$

'y' motsvarar en tiotusendel av den del av den beskattningsbara inkomsten, avrundat till hela euro, som överstiger 7 664 euro. 'z' motsvarar en tiotusendel av den del av den beskattningsbara inkomsten, avrundat till hela euro, som överstiger 12 739 euro. 'x' motsvarar den beskattningsbara inkomsten avrundat till hela euro. Det således framräknade skattebeloppet ska avrundas till närmaste hela euro."

10 I 32b § i 2002 års EStG, med rubriken "progressionsförbehåll", anges följande:

"(1) Om en person som varit obegränsat skattskyldig under hela eller delar av beskattningsperioden ... har uppburit

...

3. inkomster (*Einkünfte*) vilka undantas från beskattning i enlighet med ett skatteavtal i syfte att undvika dubbelbeskattning eller ett annat mellanstatligt avtal med förbehåll för deras medtagande i beräkningen av inkomstskatt, eller inkomster som inte omfattas av den tyska inkomstskatten under beskattningsperioden i enlighet med 1 § tredje stycket, 1a §, eller 50 § femte stycket andra meningen punkt 2, när summan av dessa inkomster är ett positivt belopp,

ska en särskild skattesats tillämpas på den beskattningsbara inkomsten (*versteuernde Einkommen*) enligt 32a § första stycket.

...

(2) Den särskilda skattesatsen enligt första stycket är den skattesats som, vid beräkningen av inkomstskatten, följer av höjningen eller minskningen av den beskattningsbara inkomsten (*versteuernde Einkommen*) enligt 32a § första stycket, enligt följande ...

...

2. i de fall som nämns i första stycket punkterna 2 och 3 beträffande de där angivna inkomsterna (*Einkünfte*), där de särskilda inkomster som nämns i dessa bestämmelser ska beaktas med en femtedel.

..."

Det fransk-tyska skatteavtalet

11 I artikel 14.1 i avtalet av den 21 juli 1959 som ingåtts mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av ömsesidigt administrativt och rättsligt bistånd (BGBl. II 1961, s. 397), i dess lydelse enligt de tilläggsavtal som undertecknades den 9 juni 1969 (BGBl. II 1970, s. 717), den 28 september 1989 (BGBl. II 1990, s. 770) och den 20 september 2001 (BGBl. II 2002, s. 2370) (nedan kallat det fransk-tyska avtalet), föreskrivs följande:

”Lön och liknande ersättning samt ålderspension som en avtalsslutande stat, en delstat eller en offentligrättslig juridisk person i denna stat eller delstat utbetalar till fysiska personer som är bosatta i den andra staten för administrativa eller militära tjänster, aktuella eller tidigare, är endast skattepliktiga i den första staten. ...”

12 Artikel 20.1 i det fransk-tyska skatteavtalet har följande lydelse:

”I fråga om personer som är bosatta i Förbundsrepubliken Tyskland undviks dubbelbeskattning på följande sätt:

a) Inkomster som härrör ifrån Frankrike samt tillgångar belägna i Frankrike som i enlighet med detta avtal kan beskattas i Frankrike ska undantas från beskattningsunderlaget i Tyskland, med förbehåll för leden b och c. Denna bestämmelse ska inte inskränka Förbundsrepubliken Tysklands rätt att vid fastställandet av skattesatser beakta sådana undantagna inkomster och förmögenhetsandelar.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 Klagandena i det nationella målet är makar och bodde under åren 2005 och 2006 i Tyskland där de sambeskattades vad gällde inkomstskatt.

14 Wolfram Bechtel erhöll under åren 2005 och 2006 inkomster från en anställning som tjänsteman i offentlig tjänst i Tyskland, samtidigt som Marie-Laure Bechtel, som är fransk medborgare, arbetade som tjänsteman vid den franska skattemyndigheten och därigenom erhållit en bruttotjänsteinkomst på 22 342 euro år 2005 och 24 397 euro år 2006.

15 Enligt Marie-Laure Bechtels lönebesked hade från hennes bruttoinkomst avräknats följande poster: källskatt, avgifter för civilpension, avgift för civilpension beräknat på den månatliga ersättningen av teknisk natur, avgift till skattetjänstemännens försäkringskassa, avgift för tilläggförsäkring avseende invaliditet och överlevnadspension för skattetjänstemän, arbetstagaravgift för sjukförsäkring (egenavgift till sjukförsäkringen) och avgift för tilläggspension i den offentliga sektorn.

16 Vid beräkningen av inkomstskattens beskattningsunderlag för klagandena undantog skattemyndigheten i Offenburg Marie-Laure Bechtels bruttoinkomst för åren 2005 och 2006, i egenskap av undantagna inkomster i enlighet med det fransk-tyska avtalet.

17 Däremot beaktades denna bruttoinkomst, med avräkning för ”avgifter för civilpension” och ”avgift för civilpension beräknat på den månatliga ersättningen av teknisk natur”, vid beräkningen av det progressionsförbehåll som avses i 32b § första stycket punkt 3 i 2002 års EStG i syfte att beräkna den särskilda skattesatsen som skulle tillämpas för makarna Bechtels beskattningsbara inkomst.

18 Makarna Bechtel ansåg att de avgifter som dragits från Marie-Laure Bechtels lön borde

avräknas från det lönebelopp som ligger till grund för beräkningen av progressionsförbehållet, och de överklagade beslutet till Finanzgericht Baden-Württemberg (Skattedomstolen i Baden-Württemberg, Tyskland). Sistnämnda domstol avlog överklagandet genom dom av den 31 juli 2013. Makarna överklagade denna dom till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland).

19 Den hänskjutande domstolen har påpekat att i enlighet med artikel 14.1 och artikel 20.1 a i det fransk-tyska avtalet ska de inkomster som Marie-Laure Bechtel erhåller från sin tjänst i Frankrike undantas från beskattningsunderlaget för tysk inkomstskatt för makarna Bechtel. Det är emellertid ostridigt mellan parterna i det nationella målet att dessa inkomster enligt 32b § första stycket punkt 3 i 2002 års EStG ska tas med vid beräkningen av en särskild skattesats, som är tillämplig på makarnas beskattningsbara inkomst.

20 Enligt den hänskjutande domstolen innebär den tillämpliga tyska lagstiftningen att de socialförsäkringsavgifter som ingår i Marie-Laure Bechtels bruttoinkomst materiellt sett inte omfattas av begreppet "omkostnader för intäkternas förvärvande" i den mening som avses i 9 § i 2002 års EStG.

21 Avgifterna till skattetjänstemännens försäkringskassa, för tilläggsförsäkring avseende invaliditet och överlevnadspension för skattetjänstemän, avgift för tilläggspension i den offentliga sektorn och arbetstagaravgift för sjukförsäkring (egenavgift till sjukförsäkringen) skulle däremot kunna omfattas av begreppet särskilda utgifter, eftersom dessa socialförsäkringsavgifter motsvarar de exempel som finns i 10 § första stycket punkt 2 a eller 10 § första stycket punkt 3 a i 2002 års EStG.

22 Emellertid uppställs i 10 § andra stycket punkt 1 i 2002 års EStG som villkor för att dra av kostnader som särskilda utgifter att dessa inte har något direkt ekonomisk samband med skattefria inkomster. Eftersom Marie-Laure Bechtels inkomst var undantagen från beskattning i Tyskland föreligger ett direkt ekonomisk samband visats och det är inte möjligt att dra av socialförsäkringsavgifterna som särskilda utgifter, och detta oberoende av huruvida, för åren 2005 och 2006 det tak för avdrag för särskilda utgifter som fastställs i 10 § tredje stycket i 2002 års EStG uppnåtts utan Marie-Laure Bechtels socialförsäkringsavgifter, vilket det inte nämns något om i de angripna besluten.

23 Marie-Laure Bechtels socialförsäkringsavgifter kan inte heller dras av inom ramen för fastställandet av den särskilda skattesats som ska tillämpas på makarna Bechtels inkomst, i enlighet med 32b § i 2002 års EStG. I 32b § andra stycket punkt 2 i 2002 års EStG föreskrivs att inkomsterna (*Einkünfte*) ska beaktas. Vid fastställandet av inkomsterna (*Einkünfte*) kan dock de särskilda utgifterna inte dras av.

24 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel om huruvida förbudet mot att dra av socialförsäkringsavgifterna såsom särskilda utgifter är förenligt med unionsrätten. Enligt den hänskjutande domstolen skulle omständigheten att en skattskyldig person som är bosatt i landet inte har rätt att göra skatteavdrag för de socialförsäkringsavgifter som betalats i en annan medlemsstat från beskattningsunderlaget i Tyskland eller att i Tyskland få skattelättnader för de socialförsäkringsavgifter som betalats i en annan medlemsstat, kunna avskräcka personen i fråga från att utnyttja arbetstagarnas fria rörlighet, och detta utgör därmed en omotiverad inskränkning av denna grundläggande frihet.

25 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

"1. Utgör artikel 39 EG (nu artikel 45 FEUF) hinder för en bestämmelse i tysk rätt enligt vilken avgifter som betalas till det franska pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet av en

arbetstagare bosatt i Tyskland och anställd i fransk offentlig tjänst – till skillnad från motsvarande avgifter som en person verksam i Tyskland betalar till den tyska socialförsäkringen – inte reducerar beskattningsunderlaget för inkomstskatt, om den anställdes lön inte får beskattas i Tyskland enligt avtalet för undvikande av dubbelbeskattning mellan Tyskland och Frankrike och endast höjer den skattesats som är tillämplig på ytterligare inkomster?

2. Ska fråga 1 besvaras jakande, även om ifrågavarande socialförsäkringsavgifter i samband med Frankrikes beskattning av lönen – utifrån de närmare omständigheterna i det konkreta fallet eller schablonmässigt –

a) har reducerat beskattningsunderlaget eller

b) visserligen hade kunnat reducera beskattningsunderlaget, men inte har beaktats eftersom de inte har tagits upp?”

Prövning av tolkningsfrågorna

26 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken en skattskyldig som är bosatt i denna medlemsstat och har anställning i offentlig tjänst i en annan medlemsstat inte från beskattningsunderlaget för inkomstskatt i sin hemviststat kan dra av avgifter för pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet vilka dragits av från vederbörandes lön i anställningsmedlemsstaten, till skillnad från liknande avgifter vilka betalas till socialförsäkringen i vederbörandes hemviststat, när, med tillämpning av avtalet i syfte att undvika dubbelbeskattning mellan de två medlemsstaterna, lönen inte ska beskattas i arbetstagarens hemviststat och den endast medför att en högre skattesats ska tillämpas på andra inkomster.

27 Den hänskjutande domstolen frågar sig även vilken vikt som ska tillmätas omständigheten att, inom ramen för anställningsstatens beskattning av lönen, de aktuella socialförsäkringsavgifterna har dragits av i skattehänseende, utifrån de närmare omständigheterna i det konkreta fallet eller schablonmässigt, eller hade kunnat dras av, men inte har dragits av i avsaknad av ett yrkande om detta.

Den tillämpliga fria rörligheten

28 Domstolen kommer först att pröva huruvida artikel 45 FEUF – som den nationella domstolen begärt tolkning av – kan åberopas i en situation såsom den som är aktuell i det nationella målet. Situationen i det nationella målet gäller hur en medlemsstat i skattehänseende ska behandla inkomster som uppburits av medborgare i nämnda stat på grund av anställning i offentlig tjänst i en annan stat, och i synnerhet avgifter till pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet vilka i anställningsstaten har dragits av från nämnda inkomster.

29 Makarna Bechtel har gjort gällande att eftersom de varken är löntagare eller oberoende arbetstagare borde den aktuella situationen bedömas utifrån artikel 18 första stycket FEUF.

30 Det framgår av domstolens fasta praxis att artikel 18 FEUF, i vilken det allmänna förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet slås fast, endast kan tillämpas fristående i fall som omfattas av unionsrätten för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget (se bland annat, dom av den 12 maj 1998, Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, punkt 37, dom av den 26 november 2002, Oteiza Olazabal, C?100/01, EU:C:2002:712, punkt 25, dom av den 15 september 2011, Schulz-Delzers och Schulz, C?240/10, EU:C:2011:591, punkt 29, och dom av den 25 oktober 2012, Prete, C?367/11, EU:C:2012:668,

punkt 18).

31 Vad gäller fri rörlighet för arbetstagare genomfördes icke-diskrimineringsprincipen genom artikel 45 FEUF. (se bland annat, dom av den 12 maj 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 38, dom av den 10 september 2009, kommissionen/Tyskland, C-269/07, EU:C:2009:527, punkterna 98 och 99, dom av den 15 september 2011, Schulz-Delzers och Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, punkt 29, och dom av den 25 oktober 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, punkt 19).

32 Alla medborgare i Europeiska unionen som har använt sig av rätten till fri rörlighet för arbetstagare och som har förvärvsarbetat i en annan medlemsstat än den där de är bosatta omfattas, enligt fast rättspraxis, oavsett bosättningsort och nationalitet, av tillämpningsområdet för artikel 45 FEUF (dom av den 12 december 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 76, dom av den 2 oktober 2003, van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, punkt 14, dom av den 13 november 2003, Schilling och Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, punkt 23, och dom av den 16 februari 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, punkt 11).

33 Vad gäller frågan huruvida Marie-Laure Bechtel, som är anställd i en medlemsstats offentliga förvaltning samtidigt som hon är bosatt i en annan medlemsstat, omfattas av begreppet arbetstagare i den mening som avses i artikel 45 FEUF, ska det erinras om att anställningsförhållandets rättsliga karaktär saknar avgörande betydelse för tillämpningen av artikel 45 FEUF. Att arbetstagaren är anställd som tjänsteman eller att dennes anställningsförhållande styrs av offentligrättsliga, i stället för privaträttsliga, regler är i detta sammanhang irrelevant (se dom av den 26 april 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punkt 68 och där angiven rättspraxis).

34 Förvisso föreskrivs i artikel 45.4 FEUF att bestämmelserna i artikel 45.1–45.3 – som slår fast den grundläggande principen om fri rörlighet för arbetstagare och förbjuder all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet – inte ska tillämpas på anställning i offentlig tjänst. Med hänsyn till den grundläggande betydelse principen om arbetstagares fria rörlighet inom unionen har i fördraget, kan de undantag som medges i denna bestämmelse emellertid inte ges en omfattning som överskrider själva syftet med undantaget (dom av den 12 februari 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punkt 4, och dom av den 26 april 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punkt 69).

35 Detta syfte är att ge medlemsstaterna möjlighet att begränsa utländska medborgares tillträde till verksamhet i offentlig tjänst (dom av den 12 februari 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punkt 4). Sådana tjänster förutsätter nämligen att innehavarna av dem är särskilt solidariska med staten och att det ömsesidiga förhållande av rättigheter och skyldigheter föreligger som utgör grunden för ett medborgarskap (se dom av den 17 december 1980, kommissionen/Belgien, 149/79, EU:C:1980:297, punkt 10). Artikel 45.4 FEUF kan däremot inte anses ha till följd att en arbetstagare, när vederbörande väl getts tillträde till verksamhet i offentlig tjänst i en medlemsstat, berövas tillämpning av de bestämmelser som finns i artikel 45.1–45.3 FEUF (dom av den 26 april 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punkt 70 och där angiven rättspraxis).

36 Marie-Laure Bechtel omfattas således av begreppet arbetstagare i den mening som avses i artikel 45 FEUF, och hennes arbete i offentlig tjänst i en medlemsstat får inte till följd att hon förvägras de rättigheter och det skydd som hon har rätt till enligt denna artikel.

Huruvida det föreligger en inskränkning av artikel 45 FEUF

37 Enligt domstolens fasta praxis har bestämmelserna i fördraget om fri rörlighet för personer

till syfte att underlätta för medborgarna i medlemsstaterna att utöva all slags yrkesverksamhet inom unionen och utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (se bland annat, dom av den 13 november 2003, Schilling och Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, punkt 24, dom av den 21 februari 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, punkt 33, dom av den 18 juli 2007, Lakebrink och Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 17, och dom av den 16 oktober 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punkt 43).

38 De slutsatser som redovisats i föregående punkt i förevarande dom rör åtgärder som kan missgynna de unionsmedborgare som bedriver yrkesverksamhet i en annan medlemsstat än den där de har sitt hemvist, varmed framför allt avses de unionsmedborgare som önskar fortsätta att bedriva en ekonomisk verksamhet i en viss medlemsstat efter det att de har flyttat sitt hemvist till en annan medlemsstat (dom av den 16 oktober 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punkt 44).

39 Artikel 45 FEUF utgör bland annat hinder mot åtgärder vilka, även om de tillämpas på alla nationaliteter utan åtskillnad, är av sådan beskaffenhet att de kan påverka migrerande arbetstagare i högre grad än nationella arbetstagare och följaktligen riskerar att missgynna de förstnämnda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punkt 26 och där angiven rättspraxis, och dom av den 2 mars 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, punkt 36).

40 Vad gäller det nationella målet framgår av beslutet om hänskjutande att makarna Bechtel har sambeskattnats för inkomstskatt i Tyskland, där de bor. Den lön som Marie-Laure Bechtel erhållit för sin anställning i offentlig tjänst i Frankrike har inte medtagits i beskattningsunderlaget för makarna Bechtel, med stöd av artikel 14.1 och artikel 20.1 i det fransk-tyska avtalet. Denna lön har emellertid beaktats, med stöd av artikel 20.1 i det fransk-tyska avtalet, vid fastställandet av den särskilda skattesats som ska tillämpas på makarna Bechtels inkomst, beräknad i enlighet med 32b § i 2002 års EStG.

41 Av beslutet om hänskjutande framgår också att vissa avgifter till pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet i Frankrike har dragits av från den lön som betalats ut till Marie-Laure Bechtel. Dessa avgifter har inte kunnat dras av från makarna Bechtels totala inkomster såsom särskilda utgifter. Även om nämnda avgifter, enligt den hänskjutande domstolen, materiellt sett hör till de exempel som avses i 10 § första stycket punkterna 2 och 3 i 2002 års EStG, kan de inte dras av vid beräkningen av makarna Bechtels beskattningsbara inkomst, i den mån de har ett direkt samband med skattefria inkomster, eftersom Marie-Laure Bechtels lön inte beskattas i Tyskland.

42 Vid fastställandet av den särskilda skattesats som är tillämplig för makarna Bechtels beskattningsbara inkomst i enlighet med 32b § i 2002 års EStG har Marie-Laure Bechtels lön beaktats, utan att avgifterna till pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet kunde dras av. I enlighet med 32b § andra stycket i 2002 års EStG ska den särskilda skattesatsen beräknas genom att de undantagna inkomsterna (*Einkünfte*) läggs till den beskattningsbara inkomsten (*versteuernde Einkommen*). Dels kunde avgifterna till pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet inte dras av vid beräkningen av makarna Bechtels beskattningsbara inkomst, i den mån dessa avgifter inte uppfyllde villkoret i 10 § andra stycket i 2002 års EStG, dels kunde dessa avgifter inte dras av vid beräkningen av inkomsterna (*Einkünfte*), vilka i enlighet med 2 § andra stycket punkt 2 i 2002 års EStG definieras som överskott av övriga inkomstslag i form av differensen mellan intäkterna och kostnaderna för intäkternas förvärvande.

43 Möjligheten att vid beräkningen av den skattskyldiges beskattningsbara inkomst dra av avgifterna till pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet såsom särskilda utgifter utgör en

skattefördel, i den mån den gör det möjligt att sänka denna beskattningsbara inkomst och den skattesats som är tillämplig på denna inkomst.

44 Villkoret i 10 § andra stycket i 2002 års EStG, enligt vilket socialförsäkringsavgifterna inte får ha något direkt ekonomisk samband med skattefria inkomster, medför att denna fördel nekas i sådana situationer som den i det nationella målet, där en skattskyldig med hemvist i en medlemsstat erhåller lön i en annan medlemsstat än hemviststaten och denna lön är undantagen från beskattning i hemvistmedlemsstaten, samtidigt som den beaktas vid fastställandet av den skattesats som är tillämplig för den skattskyldiges andra inkomster.

45 Såsom den tyska regeringen har påpekat kan förvisso villkoret avseende frånvaron av direkt ekonomiskt samband med skattefria inkomster tillämpas inte endast vid gränsöverskridande situationer, utan även i rent interna situationer.

46 När den tyska regeringen uppmanades att ge exempel på nationella inkomster och utgifter som omfattas av 10 § andra stycket i 2002 års EStG, åberopade emellertid den tyska regeringen avgifter till pensionssystemet som ska betalas på grund av att den skattskyldige personen erhållit sjukersättning, invaliditetsersättning och ersättning för hemtjänst, avgifter till pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet vilka ska betalas på grundval av lönetillägg för arbete på söndagar, helgdagar och nattetid eller avgifter till pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet vilka ska betalas på grund av att den skattskyldige personen från en arbetsgivare erhållit förmåner i form av engångsbelopp, vilka i Tyskland är undantagna från skatteplikt.

47 Denna typ av ersättningar, lönetillägg eller förmåner är dock inte jämförbara med lön och belopp som betalas ut som vederlag för utfört arbete till anställda inom den privata sektorn eller tillfälligt anställda inom den offentliga sektorn vilka, till skillnad från tyska tjänstemän, måste betala sociala avgifter. Av handlingarna i målet och av förfarandet vid domstolen framgår att anställda inom den privata sektorn eller tillfälligt anställda inom den offentliga sektorn med hemvist i medlemsstaten, som erhåller löner och andra vederlag från Tyskland, på vilka socialförsäkringsavgifter tas ut som är jämförbara med de som är aktuella i det nationella målet, kan dra av dessa avgifter från sin beskattningsbara inkomst.

48 Domstolen konstaterar därför att villkoret avseende frånvaron av ett direkt samband med skattefria inkomster, även om det tillämpas på alla nationaliteter utan åtskillnad, är av sådan beskaffenhet att det i högre grad kan påverka skattskyldiga personer som uppbär lön i en annan medlemsstat än den de bor i, vilken lön är undantagen från skatt i deras hemvistmedlemsstat.

49 Att neka avdrag för avgifter till pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet som tagits ut i Frankrike, såsom de i det nationella målet, medför dels att den beskattningsbara inkomsten för de skattskyldiga personerna, såsom makarna Bechtel, höjs, dels att den särskilda skattesatsen beräknas på grundval av denna höjda beskattningsbara inkomst, utan att denna skattesats korrigeras genom att beakta avgifterna på ett annat sätt, vilket inte hade varit fallet om Marie-Laure Bechtel hade uppburit sin lön i Tyskland och inte i Frankrike.

50 En sådan oförmånlig behandling kan avskräcka arbetstagare med hemvist i medlemsstaten från att söka och ta anställning, eller behålla denna, i en annan medlemsstat än hemviststaten.

51 En nationell lagstiftning, som den i det nationella målet, vilken för avdrag för socialförsäkringsavgifter kräver att dessa inte har ett direkt ekonomiskt samband med skattebefriade inkomster, utgör således, i en sådan situation som den i det nationella målet, en inskränkning av den fria rörligheten för arbetstagare, vilken, i princip, är förbjuden enligt artikel 45 FEUF.

Huruvida skäl som motiverar inskränkningen föreligger

52 Sådana inskränkningar kan endast tillåtas om de avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se, bland annat, dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, punkt 26, och dom av den 26 maj 2016, Kohll och Kohll-Schlesser, C?300/15, EU:C:2016:361, punkt 45).

53 För bedömningen av om de aktuella situationerna är objektivt jämförbara erinrar domstolen om att frågan huruvida en gränsöverskridande situation är jämförbar med en inhemsk situation ska prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2010, X Holding, C?377/08, EU:C:2010:89, punkt 22, dom av den 6 september 2012, Philips Electronics UK, C?18/11, EU:C:2012:532, punkt 17, och dom av den 26 maj 2016, Kohll och Kohll-Schlesser, C?300/15, EU:C:2016:361, punkt 46).

54 I förevarande fall har den tyska regeringen gjort gällande att en rent inhemsk situation, där en skattskyldig persons lön omfattas av den tyska beskattningsrätten, inte är objektivt jämförbar med en gränsöverskridande situation, såsom den i det nationella målet, där Förbundsrepubliken Tyskland inte har någon rätt att beskatta den aktuella lönen, trots att Marie-Laure Bechtel är obegränsat skattskyldig i denna medlemsstat.

55 Det ska härvidlag erinras om att enligt domstolens fasta praxis är det i princip hemvistmedlemsstaten som har att medge den skattskyldige samtliga de skattefördelar som har samband med vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation, eftersom det utom i undantagsfall är den staten som bäst kan bedöma den skattskyldiges personliga skatteförmåga i den mån vederbörande har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen där (se bland annat, dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 32, dom av den 16 maj 2000, Zurstrassen, C?87/99, EU:C:2000:251, punkt 21, dom av den 28 februari 2013, Beker och Beker, C?168/11, EU:C:2013:117, punkt 43, och dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punkt 43).

56 Den medlemsstat som är anställningsstat är endast skyldig att beakta de personliga förhållandena och familjesituationen när den skattskyldige uppbär alla eller nästan alla sina skattepliktiga intäkter från en verksamhet som bedrivs i den staten och inte uppbär någon nämnvärd inkomst i sin hemviststat, så att denna stat inte kan bevilja förmåner som följer av att vederbörandes personliga förhållande och familjesituation beaktas (se bland annat, dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 36, dom av den 14 september 1999, Gschwind, C?391/97, EU:C:1999:409, punkt 27, dom av den 16 maj 2000, Zurstrassen, C?87/99, EU:C:2000:251, punkterna 21–23, dom av den 12 december 2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, punkt 89, och dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punkt 44).

57 Vad gäller förmåner som följer av att vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation beaktas befinner sig en skattskyldig person som uppbär inkomster i en annan medlemsstat än sin hemvistmedlemsstat inte i en jämförbar situation med en skattskyldig person som uppbär inkomster i sin hemvistmedlemsstat, bland annat när den förstnämnda skattskyldiga personens hemvistmedlemsstat inte kan bevilja vederbörande dessa förmåner på grund av att denne inte uppbär någon nämnvärd inkomst i denna medlemsstat.

58 Så är emellertid inte fallet i det nationella målet. Eftersom makarna Bechtel sambeskattas skulle även om Marie-Laure Bechtel inte uppbär någon nämnvärd inkomst i sin hemvistmedlemsstat denna medlemsstat kunna bevilja henne förmåner som följer av att hennes

personliga förhållanden och familjesituation beaktas, såsom de avdrag för avgifter som är aktuella i det nationella målet.

59 Marie-Laure Bechtel befinner sig således i en situation som är jämförbar med den för en skattskyldig person som uppstår sina inkomster i sin hemvistmedlemsstat.

60 För att inskränkningen ska kunna motiveras krävs således att det föreligger tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs också att inskränkningen ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträfvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 29 och där angiven rättspraxis, och dom av den 26 maj 2016, Kohll och Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punkt 49).

61 Den tyska regeringen har härvidlag anfört att nekandet av avdrag för särskilda utgifter vad gäller undantagna inkomster motiveras av att det föreligger tvingande skäl av allmänintresse som rör behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike samt att säkerställa det nationella skattesystemets inre sammanhang.

62 Nämda regering har påpekat att i enlighet med artikel 14.1 första meningen i det fransk-tyska avtalet är det Republiken Frankrike som har rätt att beskatta inkomster som betalas ut av franska staten, och att den fördelning av beskattningsrätten som därmed avtalats skulle undergrävas om Förbundsrepubliken Tyskland var skyldig att beakta Marie-Laure Bechtels samtliga socialförsäkringsavgifter som särskilda utgifter utan att utgå från den totala inkomsten.

63 Om bestämmelserna i artikel 10 § andra stycket punkt 1 i 2002 års EStG skulle tillåta att vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i Tyskland beakta socialförsäkringsavgifter som erlagts i Frankrike, skulle dessa bestämmelser vidare strida mot principen om skattesystemets inre sammanhang, på så sätt att Marie-Laure Bechtel trots att de undantagna inkomster som utbetalats i Frankrike inte beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget ändå skulle kunna dra av socialförsäkringsavgifterna inom ramen för sambeskattningen med maken. Den skattesats som höjts med tillämpning av progressionsförbehållet för makarna skulle korrigeras genom avdrag för utgifter vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten. Dessutom har den fördel som uppkommer på grund av avdraget för socialförsäkringsavgifterna ett direkt samband med beskattningen av motsvarande inkomster. Även om Marie-Laure Bechtel i förevarande fall nekas den teoretiska fördelen att dra av sina socialförsäkringsavgifter erhåller hon fördelen av att hennes franska inkomster inte beskattas i Tyskland.

64 Det ska för det första noteras att upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna förvisso kan utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse som motiverar en inskränkning av utövandet av en fri rörlighet inom unionen (dom av den 28 februari 2013, Beker och Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punkt 56, och dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 68).

65 Denna rättfärdigandegrund kan godtas när syftet med de aktuella bestämmelserna är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 42, dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 54, dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 60, dom av den 28 februari 2013, Beker och Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punkt 57, och dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 75).

66 Enligt fast rättspraxis gäller i detta hänseende att även om det står medlemsstaterna fritt att

genom bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsrätten, medger dock inte fördelningen av beskattningsrätten att medlemsstaterna tillämpar lagstiftning som strider mot principerna om fri rörlighet i fördraget. Medlemsstaterna är nämligen skyldiga att iakttä unionsreglerna vid utövandet av beskattningsrätten, sedan den fördelats på detta sätt genom bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkterna 93 och 94, dom av den 19 januari 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, punkterna 49 och 50, och dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkterna 41 och 42).

67 I förevarande fall har fördelningen av beskattningsrätten mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland reglerats genom det fransk-tyska avtalet. Enligt detta avtal gäller för det första att lön och liknande ersättningar som en avtalsslutande stat, en delstat eller en offentligrättslig juridisk person i denna stat eller delstat betalar ut till fysiska personer som är bosatta i den andra staten för administrativa tjänster, aktuella eller tidigare, endast är skattepliktiga i den första staten. Vidare följer av detta avtal att när personer som är bosatta i Förbundsrepubliken Tyskland uppbär inkomster som härrör från Frankrike, som i enlighet med detta avtal kan beskattas i Frankrike, ska dessa inkomster undantas från beskattningsunderlaget i Tyskland, utan att detta inskränker Förbundsrepubliken Tysklands rätt att vid fastställandet av skattesatser beakta sådana undantagna inkomster. Slutligen föreskrivs i detta avtal inte någon skyldighet för källstaten för inkomsterna att fullt ut beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för skattskyldiga personer som bedriver sin ekonomiska verksamhet i denna medlemsstat och bor i en annan medlemsstat.

68 Förbundsrepubliken Tyskland har således valt den fördelning av beskattningsrätten som följer av själva bestämmelserna i det fransk-tyska avtalet, genom att avstå från beskattningsrätten för löner, såsom den som Marie-Laure Bechtel uppbär, samtidigt som avtalet inte befriar medlemsstaten från dess skyldighet att fullt ut beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för skattskyldiga personer som bor i medlemsstaten men bedriver sin ekonomiska verksamhet i Frankrike.

69 Denna mekanism för fördelningen av beskattningsrätten kan inte åberopas för att rättfärdiga att en skattskyldig person med hemvist i landet nekats de fördelar som följer av beaktandet av vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation.

70 Att Förbundsrepubliken Tyskland medger avdrag för avgifter till sjukförsäkringssystemet och till pensionssystemet, såsom de som är aktuella i det nationella målet, undergräver inte fördelningen av beskattningsrätten såsom denna avtalats i det fransk-tyska avtalet. Genom att medge avdrag för avgifterna avstår Förbundsrepubliken Tyskland inte från en del av sin beskattningsrätt till förmån för andra medlemsstater och detta påverkar inte medlemsstatens befogenhet att beskatta verksamhet som bedrivs i landet.

71 För det andra har domstolen redan slagit fast att en motivering rörande en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten inte kan åberopas av en skattskyldig persons hemvistmedlemsstat för att undandra sig det ansvar som den i princip har att medge den skattskyldige avdrag avseende dennes personliga förhållanden och familjesituation, såvida inte denna stat genom avtal befriats från sin skyldighet att fullt ut beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för personer som har hemvist inom dess territorium men som delvis utövar sin ekonomiska verksamhet i en annan medlemsstat, eller såvida inte den konstaterar att en eller flera verksamhetsstater på de inkomster som de beskattar, även om något avtal inte har ingåtts, tillämpar skattefördelar som har samband med de personliga förhållandena och familjesituationen för skattskyldiga som inte har hemvist i dessa stater men som uppbär skattepliktig inkomst där (se,

för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkterna 99 och 100, dom av den 28 februari 2013, Beker och Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punkt 56, och dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 69).

72 Såsom har påpekats i punkterna 67 och 68 ovan innebär inte det fransk-tyska avtalet att Förbundsrepubliken Tyskland befriats från sin skyldighet att fullt ut beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för personer som har hemvist inom dess territorium.

73 Vad beträffar ett eventuellt ensidigt beaktande från anställningsmedlemsstatens sida av Marie-Laure Bechtels personliga förhållanden och familjesituation, genom att medge henne ett skattavdrag för de aktuella socialförsäkringsavgifterna konstaterar domstolen att det i begäran om förhandsavgörande inte förekommer några uppgifter som gör det möjligt att avgöra huruvida ett sådan beaktande har gjorts, eller över huvud taget kan göras.

74 Under alla omständigheter gäller inte något samband enligt den i det nationella målet aktuella skattelagstiftningen mellan de skattefördelar som enligt den lagstiftningen ska medges medborgare i den berörda medlemsstaten och de skattefördelar som de kan åtnjuta i sin anställningsmedlemsstat (se, analogt, dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 73).

75 Vad för det andra beträffar behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan ett sådant tvingande skäl av allmänintresse förvisso motivera en inskränkning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget. För att ett argument som grundas på en sådan motivering ska kunna godtas kräver domstolen emellertid att det ska finnas ett direkt samband mellan den berörda skatteförmånen och kompensationen för denna förmån genom ett visst skatteuttag, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 juli 2010, Dijkman och Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punkterna 54 och 55 och där angiven rättspraxis, och dom av den 26 maj 2016, Kohll och Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punkt 60).

76 I förevarande fall syftar den tyska regeringens argument till att visa, dels att nekandet av avdrag, såsom särskilda utgifter syftar till, att den höjda skattesatsen inom ramen för progressionsförbehållet för makar inte korrigeras genom en sänkning av den beskattningsbara inkomsten, dels att den fördel som uppkommer genom avdrag för avgifterna skulle kompenseras genom beskattning av inkomster som har direkt samband med dessa avgifter.

77 Domstolen konstaterar dock att det inte finns något direkt samband, i den mening som avses i den rättspraxis som har redovisats i punkt 75 ovan, mellan, å ena sidan, undantagandemetoden med progressionsförbehåll, enligt vilken hemvistmedlemsstaten avstår från att beskatta de inkomster som uppbärs i en annan medlemsstat, samtidigt som dessa inkomster beaktas vid fastställandet av den skattesats som är tillämplig på den beskattningsbara inkomsten, och, å andra sidan, vägran att beakta avgifter som har ett direkt samband med skattefria inkomster. Den progressivitet i skatten på inkomsten i hemvistmedlemsstaten som eftersträvas med undantagandemetoden med progressionsförbehåll är inte beroende av att den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation beaktas endast vad gäller utgifter som har samband med inkomster som beskattas i den medlemsstaten (se, analogt, dom av den 12 december 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 109).

78 Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland i det fransk-tyska avtalet har avtalat att inkomster som uppbärs i Frankrike endast ska beskattas i den medlemsstaten kan vidare inte Förbundsrepubliken Tyskland med framgång hävda att den nackdel som uppstår på grund av

vägran att medge avdrag för avgifter, såsom de som är aktuella i det nationella målet, uppvägs av att dessa inkomster inte beskattas i Tyskland. Ett sådant argument undergräver nämligen den fördelning av beskattning som valts av Förbundsrepubliken Tyskland i det fransk-tyska avtalet.

79 Att neka en skattskyldig person med hemvist i landet de fördelar som följer av beaktandet av vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation genom avdrag, såsom särskilda utgifter, för avgifter till pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet, såsom de som är aktuella i det nationella målet, kan följaktligen inte rättfärdigas med vare sig behovet att bevara den väl avvägda fördelningen av beskattningsrätten eller upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang.

80 Mot bakgrund av det ovan anförda ska frågorna besvaras enligt följande. Artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken en skattskyldig person som har hemvist i denna medlemsstat och som har anställning i offentlig tjänst i en annan medlemsstat från beskattningsunderlaget för inkomstskatt i sin hemvistmedlemsstat inte kan dra av avgifter till pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet vilka dragits av från vederbörandes lön i anställningsmedlemsstaten, till skillnad från liknande avgifter vilka betalas till socialförsäkringen i vederbörandes hemvistmedlemsstat, när, med tillämpning av avtalet i syfte att undvika dubbelbeskattning mellan de två medlemsstaterna, lönen inte ska beskattas i arbetstagarens hemvistmedlemsstat och den endast medför att en högre skattesats ska tillämpas på andra inkomster.

Rättegångskostnader

81 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken en skattskyldig person som har hemvist i denna medlemsstat och som har anställning i offentlig tjänst i en annan medlemsstat från beskattningsunderlaget för inkomstskatt i sin hemvistmedlemsstat inte kan dra av avgifter till pensionssystemet och sjukförsäkringssystemet vilka dragits av från vederbörandes lön i anställningsmedlemsstaten, till skillnad från liknande avgifter vilka betalas till socialförsäkringen i vederbörandes hemvistmedlemsstat, när, med tillämpning av avtalet i syfte att undvika dubbelbeskattning mellan de två medlemsstaterna, lönen inte ska beskattas i arbetstagarens hemvistmedlemsstat och den endast medför att en högre skattesats ska tillämpas på andra inkomster.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.