

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 24 februari 2015 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för arbetstagare – Artikel 45 FEUF – Likabehandling av utomlands bosatta arbetstagare – Skatteförmån i form av ett undantag från beskattning för en ersättning från arbetsgivaren – Skatteförmån som beviljas schablonmässigt – Arbetstagare bosatta i en annan medlemsstat än den medlemsstat där arbetsorten ligger – Krav på bosättning bortom ett visst avstånd från gränsen till den medlemsstat där arbetsorten ligger”

I mål C-512/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 9 augusti 2013, som inkom till domstolen den 25 september 2013, i målet

C.G. Sopora

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, vice-ordföranden K. Lenaerts, avdelningsordförandena A. Tizzano, L. Bay Larsen och T. von Danwitz samt domarna A. Rosas, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 2 september 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- C.G. Sopora, genom P. Kavelaars, J. Schaap och J. Korving, belastingsadviseurs,
- Nederländernas regering, genom M. de Ree och M. Bulterman, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och J. Enegren, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 13 november 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av reglerna om den fria rörligheten för arbetstagare inom Europeiska unionen.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan C.G. Sopora och Staatssecretaris van Financiën. Målet rör ett beslut om avslag på C.G. Soporas begäran om att ett schablonmässigt undantag ska tillämpas på en ersättning som han erhållit i samband med sitt arbete i Nederländerna.

Tillämpliga bestämmelser

3 Enligt artikel 31.1 i 1964 års lag om inkomstskatt på lön (Wet op de loonbelasting 1964), i 2012 års lydelse (nedan kallad lagen om inkomstskatt på lön), ska vissa kostnadsersättningar från arbetsgivaren till arbetstagaren räknas som beskattningsbar lön.

4 Sådana kostnadsersättningar kan emellertid enligt artikel 31a.2 e i lagen om inkomstskatt på lön under högst åtta år vara undantagna från skatt om de utbetalas för att täcka kostnader som uppstår för en arbetstagare på grund av att denne måste uppehålla sig utanför ursprungslandet.

5 I beslut av den 17 maj 1965 om tillämpningsföreskrifter till 1964 års lag om inkomstskatt på lön, i dess lydelse enligt beslut av den 23 december 2010, föreskrivs tillämpningsföreskrifter till denna lag som är tillämpliga från och med den 1 januari 2012. Beslutet innehåller ett skatteundantag till förmån för "anländande arbetstagare", vilka i artikel 10e.2 b definieras enligt följande:

"Arbetstagare som rekryterats i ett annat land.

1) som har särskild sakkunskap som inte förekommer eller som är ovanlig på den nederländska arbetsmarknaden, och

2) som under två tredjedelar av de 24 månader som föregått dennes tjänstgöring i Nederländerna varit bosatt mer än 150 [kilometer] från gränsen till Nederländerna, med undantag för Nederländernas havsgräns och exklusiva ekonomiska zon, i den mening som avses i artikel 1 i lagen om upprättande av en exklusiv ekonomisk zon."

6 Av de handlingar domstolen förfogar över framgår att den ersättning som utbetalas för förväntade merkostnader för utlandstjänstgöring ska undantas från skatteplikt till ett belopp som högst kan motsvara 30 procent av beskattningsunderlaget, utan att dessa merkostnader behöver styrkas (nedan kallad schablonregeln) på gemensam begäran från den anländande arbetstagaren och dennes arbetsgivare. Beskattningsunderlaget består främst av ersättning för arbete och ersättning för merkostnader vid utlandstjänstgöring. Den skattskyldige har dessutom alltid möjlighet att styrka att denne haft större merkostnader och därvid medges undantag för motsvarande högre ersättning. En arbetstagare som rekryterats i en annan medlemsstat och som inte uppfyller villkoret om bosättning mer än 150 kilometer från den nederländska gränsen kan också medges undantag för ersättning som betalats för merkostnader vid utlandstjänstgöring, om denne kan styrka dessa merkostnader.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 C.G. Sopora tjänstgjorde under tiden från den 1 februari till den 31 december 2012 i Nederländerna hos ett dotterbolag till hans arbetsgivare, som har sitt säte i Tyskland. Under den period på 24 månader som föregick hans tjänstgöring i Nederländerna var han bosatt i Tyskland, mindre än 150 kilometer från den nederländska gränsen. Han fortsatte att vara bosatt i Tyskland under tiden han tjänstgjorde i Nederländerna. Eftersom han vistades i Nederländerna ett antal dagar varje vecka hyrde han dock en lägenhet där.

8 C.G. Sopora och hans arbetsgivare begärde att den behöriga myndigheten skulle tillämpa schablonregeln.

9 Skattemyndigheten förklarade i beslut av den 11 april 2012, som myndigheten fastställde efter begäran om omprövning från C.G. Sopora, att C.G. Sopora inte uppfyllde villkoret att under mer än två tredjedelar av den period på 24 månader som föregick tjänstgöringen i Nederländerna ha varit bosatt mer än 150 kilometer från den nederländska gränsen.

10 C.G. Sopora överklagade detta beslut till Rechtbank te Breda (distriktsdomstolen i Breda). Distriktsdomstolen ogillade överklagandet och angav härvid särskilt att kravet att arbetstagaren måste vara bosatt på angivet avstånd från den nederländska gränsen inte strider mot unionsrätten.

11 C.G. Sopora överklagade Rechtbank te Bredas avgörande till Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol).

12 Hoge Raad der Nederlanden har i sin begäran om förhandsavgörande ställt sig frågan huruvida schablonregeln är förenlig med unionsrätten.

13 Enligt Hoge Raad der Nederlanden har den nederländska lagstiftaren angett att arbetstagare som kommer från andra medlemsstater i allmänhet har högre levnadsomkostnader än arbetstagare som är bosatta i Nederländerna sedan lång tid tillbaka. För att undvika diskussioner om storleken på dessa merkostnader önskade lagstiftaren inledningsvis att schablonregeln skulle tillämpas på förstnämnda arbetstagare, utan krav på andra bevis och oavsett omständigheterna.

14 Den hänskjutande domstolen har vidare förklarat varför kriteriet om ett avstånd på 150 kilometer infördes med verkan från och med den 1 januari 2012.

15 Den hänskjutande domstolen har härvid angett att schablonregeln kom att användas oftare än det var tänkt när den beslutades och att detta lett till en konkurrenssnedvridning i gränsområdena, till nackdel för arbetstagare som är bosatta i Nederländerna. Arbetsgivare verksamma i denna medlemsstat valde nämligen allt oftare att anställa utomlands bosatta arbetstagare, vilka de, tack vare schablonregeln, kunde betala en lägre lön, samtidigt som dessa arbetstagare ändå fick ut en högre nettolön för samma arbete. Den nationella lagstiftaren önskade avhjälpa denna situation genom att från schablonregeln undanta arbetstagare som kan tänkas ha små eller obefintliga merkostnader för utlandstjänstgöring, på grund av att dessa arbetstagare kan dagpendla mellan bostaden och arbetsplatsen. Lagstiftaren valde därför att införa ett kriterium som grundas på avståndet 150 kilometer fågelvägen mellan arbetstagarens bostadsort i ursprungsmedlemsstaten och den nederländska gränsen. Lagstiftaren ansåg att arbetstagare som är bosatta längre bort än så saknar möjlighet att dagpendla.

16 Enligt den hänskjutande domstolen har den nationella lagstiftaren medgett att arbetstagare som i ursprungsmedlemsstaten är bosatta mindre än 150 kilometer från den nederländska gränsen kan ha ett betydligt längre reseavstånd beroende på var i Nederländerna de arbetar.

Lagstiftaren har emellertid ansett att beaktandet av avståndet mellan arbetsorten i Nederländerna och den ort där arbetstagaren var bosatt i ursprungsmedlemsstaten innan denne påbörjade sin tjänstgöring i Nederländerna skulle leda till tillämpningsproblem för skattemyndigheten.

17 Den hänskjutande domstolen har slutligen ställt sig frågan huruvida det aktuella avståndskriteriet innebär att det görs åtskillnad mellan jämförbara situationer och huruvida detta eventuella hinder mot den fria rörligheten för arbetstagare är motiverat.

18 Hoge Raad der Nederlanden har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Rör det sig om en indirekt diskriminering på grund av nationalitet – som måste motiveras – eller ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare, om lagstiftningen i en medlemsstat gör det möjligt för anländande arbetstagare att beviljas en skattefri ersättning för merkostnader vid utlandstjänstgöring, och som innebär att utländska arbetstagare, som innan de påbörjade sin tjänstgöring i nämnda medlemsstat var bosatta mer än 150 kilometer från denna medlemsstats gräns, utan att förete andra bevis kan beviljas en skattefri kostnadsersättning som omfattas av ett schablonmässigt undantag, även om ersättningen uppgår till ett belopp som är högre än de verkliga merkostnaderna för utlandstjänstgöringen, medan den skattefria ersättningen för en arbetstagare som under samma period var bosatt på ett kortare avstånd från denna medlemsstats gräns är begränsad till ett belopp motsvarande de dokumenterade verkliga merkostnaderna i samband med utlandstjänstgöringen?

2) Om fråga 1 besvaras jakande: Är den ifrågavarande nederländska lagstiftningen, som grundas på beslutet av den 17 maj 1965 om tillämpningsföreskrifter till 1964 års lag om inkomstskatt på lön, motiverad av tvingande skäl av allmänintresse?

3) Om fråga 2 besvaras jakande: Går 150-kilometerskriteriet i dessa bestämmelser i så fall utöver vad som krävs för att uppnå det avsedda målet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

19 Det ska inledningsvis påpekas att det för tolkningsfrågorna är avgörande huruvida en skatteförmån, som en medlemsstat beviljar arbetstagare som innan de började arbeta i denna medlemsstat var bosatta i en annan medlemsstat på ett visst avstånd till dess gräns, är förenlig med unionsrätten. Denna förmån består i att en ersättning för merkostnader vid utlandstjänstgöring schablonmässigt undantas från inkomstskatt, med ett belopp på upp till 30 procent av beskattningsunderlaget, utan att dessa arbetstagare behöver styrka att de verkligen haft sådana merkostnader eller att merkostnaderna uppgår till samma belopp som ersättningen.

20 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som innebär att en medlemsstat ger arbetstagare som var bosatta i en annan medlemsstat innan de började arbeta i den förstnämnda medlemsstaten en skatteförmån i form av ett schablonmässigt undantag från beskattning för ersättning för merkostnader vid utlandstjänstgöring, under förutsättning att dessa arbetstagare var bosatta mer än 150 kilometer från den förstnämnda statens gräns.

21 Enligt artikel 45.2 FEUF innebär den fria rörligheten för arbetstagare att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet ska avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.

22 Domstolen har särskilt slagit fast att principen om likabehandling vad gäller lön skulle fråntas

sin verkan om den kunde begränsas av diskriminerande nationella inkomstskatteregler (dom Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, punkt 12, och dom Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 23).

23 Det framgår dessutom av fast rättspraxis att reglerna om likabehandling inte endast innebär ett förbud mot öppen diskriminering på grund av nationalitet utan också varje form av dold diskriminering som, med tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat, såsom ett kriterium om bosättning (dom Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punkt 11, och dom Schumacker, EU:C:1995:31, punkt 26).

24 Den fria rörligheten för arbetstagare innebär således ett förbud mot att en medlemsstat vidtar en åtgärd som gynnar arbetstagare som är bosatta inom landet, om denna åtgärd leder till att landets egna medborgare gynnas och på detta sätt skapar en diskriminering på grund av nationalitet.

25 Domstolen drar vidare, mot bakgrund av ordalydelsen i artikel 45.2 FEUF, vars syfte är att undanröja all diskriminering av "arbetstagare från medlemsstaterna" på grund av nationalitet, jämförd med artikel 26 FEUF, slutsatsen att nämnda frihet även innebär ett förbud mot diskriminering mellan arbetstagare som inte är bosatta inom landet, om denna leder till att medborgare i vissa medlemsstater på ett omotiverat sätt gynnas i förhållande till andra medlemsstaters medborgare.

26 Vid bedömningen av den i målet vid den nationella domstolen aktuella lagstiftningen ska hänsyn dessutom tas till lagstiftningens syfte, nämligen att underlätta den fria rörligheten för arbetstagare som är bosatta i andra medlemsstater och som tagit anställning i Nederländerna och som av denna anledning kan antas orsakas merkostnader, genom att tillämpa schablonregeln på dessa arbetstagare, men inte göra det vad avser arbetstagare som sedan lång tid tillbaka är bosatta i Nederländerna.

27 Den nederländska lagstiftaren har tagit hänsyn dels till att de berörda arbetstagarna från ett visst avstånd mellan bostadsorten i en annan medlemsstat och arbetsorten i Nederländerna inte längre kan dagpendla, vilket innebär att de i princip är tvungna att ha en extra bostad i Nederländerna, dels till att denna situation leder till betydligt ökade levnadsomkostnader, och fastställt detta avstånd till 150 kilometer från den nederländska gränsen och det högsta beloppet för schablonregeln till 30 procent av beskattningsunderlaget.

28 Såsom påpekats i punkt 6 ovan framgår det av beslutet om hänskjutande att schablonregeln aldrig kan medföra nackdelar för nämnda arbetstagare. Om deras verkliga merkostnader för utlandstjänstgöring övergår den schablonmässiga maxgränsen på 30 procent, kan de nämligen, om de styrker sina merkostnader, beviljas undantag för sina verkliga merkostnader för utlandstjänstgöring, även om villkoren i schablonregeln är uppfyllda.

29 Den hänskjutande domstolen har även understrukt att arbetstagare som inte uppfyller villkoret om bosättning mer än 150 kilometer från den nederländska gränsen kan beviljas undantag för sina verkliga merkostnader för utlandstjänstgöring, om de styrker desamma, med tillämpning av regeln i artikel 31a.2 e i lagen om inkomstskatt på lön. I en sådan situation kan emellertid ingen överkompensation ske, till skillnad från vad som är fallet när schablonregeln tillämpas, eftersom sistnämnda undantag beviljas utan hänsyn till den verkliga omfattningen av merkostnaderna för utlandstjänstgöring, och till och med kan komma att beviljas trots att den berörde arbetstagaren inte orsakats några sådana merkostnader överhuvudtaget.

30 Samtliga arbetstagare kan således, oavsett om de är bosatta mer än 150 kilometer från den nederländska gränsen eller på ett kortare avstånd från densamma, tillerkännas ett skatteundantag för ersättning för sina verkliga merkostnader för utlandstjänstgöring. Den administrativa

förenklingen vad avser deklaration av dessa merkostnader för utlandstjänstgöring, och som följer av schablonregeln, gäller emellertid endast för arbetstagare som är bosatta mer än 150 kilometer från den nederländska gränsen.

31 Detta innebär att de flesta belgiska arbetstagare och en del tyska, franska, luxemburgiska och brittiska arbetstagare saknar möjlighet att komma i fråga för schablonregeln.

32 När det rör sig om en schablonmässig skatteförmån, vilken är tänkt att omfatta situationer där det utan tvekan står klart att de materiella villkoren för att kunna beviljas denna förmån är uppfyllda, ligger det emellertid i sakens natur att det kan förekomma ytterligare situationer där dessa villkor av olika skäl också är uppfyllda, varvid dessa andra situationer också kan medföra rätt att beviljas denna förmån, förutsatt att relevant bevisning inges.

33 Även om administrativa hänsyn enligt domstolens fasta praxis inte kan motivera att en medlemsstat avviker från unionsrättens bestämmelser (dom Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, punkt 45), så framgår det av domstolens fasta praxis att medlemsstaterna inte kan nekas en möjlighet att förverkliga legitima mål genom att införa bestämmelser som är lätta för de nationella myndigheterna att administrera och kontrollera efterlevnaden av (se dom kommissionen/Italien, C-110/05, EU:C:2009:66, punkt 67; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, punkt 82, och dom kommissionen/Spanien, C-400/08, EU:C:2011:172, punkt 124).

34 Den enda omständigheten att det fastställs begränsningar vad avser avståndet till arbetstagarnas bosättningsort och omfattningen av det undantag som kan beviljas, där den nederländska gränsen och beskattningsunderlaget tjänar som utgångspunkt, kan således inte i sig anses som en indirekt diskriminering eller som ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare, även om denna lösning, såsom den hänskjutande domstolen påpekat, med nödvändighet inte ger helt rättvisande resultat. Detta särskilt som schablonregeln gynnar de arbetstagare som omfattas av den genom att betydligt underlätta den administration de måste ägna sig åt för att kunna få del av skatteundantaget för den ersättning de erhåller för sina merkostnader vid utlandstjänstgöring.

35 Bedömningen kan emellertid bli den motsatta om nämnda begränsningar har en sådan utformning att schablonregeln medför en systematisk och tydlig överkompensation i förhållande till de verkliga merkostnaderna för utlandstjänstgöring. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om så är fallet.

36 Tolkningsfrågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som innebär att en medlemsstat ger arbetstagare som var bosatta i en annan medlemsstat innan de började arbeta i förstnämnda medlemsstat en skatteförmån i form av ett schablonmässigt undantag från beskattning för ersättning för merkostnader vid utlandstjänstgöring, uppgående till högst 30 procent av beskattningsunderlaget, under förutsättning att dessa arbetstagare dessförinnan var bosatta mer än 150 kilometer från den förstnämnda statens gräns. Som ytterligare förutsättning gäller att nämnda begränsningar inte har en sådan utformning att det schablonmässiga undantaget medför en systematisk och tydlig överkompensation i förhållande till de verkliga merkostnaderna för utlandstjänstgöring. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida så är fallet.

Rättegångskostnader

37 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 (stora avdelningen) följande:

Artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som innebär att en medlemsstat ger arbetstagare som var bosatta i en annan medlemsstat innan de började arbeta i förstnämnda medlemsstat en skatteförmån i form av ett schablonmässigt undantag från beskattning för ersättning för merkostnader vid utlandstjänstgöring, uppgående till högst 30 procent av beskattningsunderlaget, under förutsättning att dessa arbetstagare dessförinnan var bosatta mer än 150 kilometer från den förstnämnda statens gräns. Som ytterligare förutsättning gäller att nämnda begränsningar inte har en sådan utformning att det schablonmässiga undantaget medför en systematisk och tydlig överkompensation i förhållande till de verkliga merkostnaderna för utlandstjänstgöring. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida så är fallet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.