DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

18. juli 2007 *

I sag C-182/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Cour administrative (Luxembourg) ved afgørelse af 6. april 2006, indgået til Domstolen den 10. april 2006, i sagen:

État du Grand-Duché de Luxembourg

mod

Hans Ulrich Lakebrink,

Katrin Peters-Lakebrink,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič og E. Levits (refererende dommer),

* Processprog: fransk.

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— État du Grand-Duché de Luxembourg ved C. Schiltz, som befuldmægtiget

— Hans Ulrich Lakebrink og Katrin Peters-Lakebrink ved avocat M. Kleyr

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og M. de Mol, som befuldmægtigede

— den svenske regering ved K. Wistrand, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og J.-P. Keppenne, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 29. marts 2007,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 39 EF.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem på den ene side État du Grand-Duché de Luxembourg og på den anden side Hans Ulrich Lakebrink og Katrin Peters-Lakebrink (herefter »ægteparret Lakebrink«) vedrørende den indkomstskat, som sidstnævnte blev pålignet i Luxembourg for 2002.

Retsforskrifter, tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

3 Ægteparret Lakebrink, som er tyske statsborgere og bosiddende i Tyskland, har begge lønnet beskæftigelse udelukkende i Luxembourg. For skatteåret 2002 anmodede de om sambeskatning i denne medlemsstat som omhandlet i artikel 157b i lov om indkomstbeskatning af 4. december 1967 med senere ændringer (herefter »LIR«).

4 I deres selvangivelse til de luxembourgske skattemyndigheder angav ægteparret Lakebrink en negativ lejeindtægt på 26 080 EUR vedrørende to ejendomme, som de ejer i Tyskland uden personligt at benytte dem. De anmodede om, at dette lejetab blev taget i betragtning med henblik på fastsættelsen af den skattesats, der gælder for hjemmehørende personer.

5 Denne negative lejeindtægt blev behørigt fastslået i ægteparrets skatteopgørelse for 2002 af 30. juli 2003 fra Finanzamt Trier (Tyskland). Af denne skatteopgørelse fremgår, at ægteparret Lakebrink ikke oppebar skattepligtige indtægter i Tyskland. De betalte derfor ikke skat i denne medlemsstat.

6 Efter deres anmodning herom blev ægteparret Lakebrink sambeskattet i Luxembourg. I overensstemmelse med LIR's artikel 157b blev skatten beregnet med den skattesats, som ville have fundet anvendelse, hvis de havde været hjemmehørende i denne medlemsstat. Ved fastsættelsen af skattesatsen blev den negative lejeindtægt, der hidrørte fra deres ejendomme i Tyskland, imidlertid ikke taget i betragtning.

7 I LIR's artikel 157b er det således– som en undtagelse fra den beskatningsordning, der gælder for hjemmehørende skattepligtige, hvor reglen om progression ved beregningen af skattesatsen finder anvendelse på samtlige indtægter, for hvilke beskatningsretten tilkommer andre stater — fastsat, at progressionsreglen i henhold til LIR's artikel 134 efter den beskatningsordning, der gælder for ikke-hjemmehørende skattepligtige, ud over på indenlandske indtægter, alene finder anvendelse på ikke-hjemmehørende skattepligtiges udenlandske erhvervsmæssige indtægter.

8 I henhold til artikel 4 i overenskomsten af 23. august 1958 mellem Storhertugdømmet Luxembourg og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår kommunal erhvervsskat og skat af fast ejendom, tilkommer retten til at beskatte indtægter fra udlejning af fast ejendom den stat, hvor ejendommen er beliggende, i det foreliggende tilfælde Forbundsrepublikken Tyskland.

9 Ægteparret Lakebrink indgav klage over de luxembourgske skattemyndigheders indkomstskatteopgørelse. Denne klage blev ikke besvaret. De anlagde sag med henblik på ændring af denne opgørelse og fik medhold ved tribunal administratif luxembourgeois.

10 État du Grand-Duché de Luxembourg iværksatte appel af denne afgørelse ved Cour administrative. Denne ret finder det navnlig tvivlsomt, om anvendelsen af LIR's artikel 157b, for så vidt som denne indebærer, at det afvises at tage negative lejeindtægter, der hidrører fra ægteparret Lakebrinks ejendomme i Tyskland, i betragtning ved fastsættelsen af den skattesats, der skal anvendes på deres luxembourgske indtægter, udgør en indirekte forskelsbehandling, som er forbudt i medfør af artikel 39 EF.

11 På denne baggrund har Cour administrative besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 39 EF fortolkes således, at den er til hinder for national lovgivning som den, der er indført i [...] Luxembourg ved LIR's artikel 157b, hvorefter en fællesskabsborger, som ikke er hjemmehørende i Luxembourg, men som oppebærer indtægter fra lønnet beskæftigelse i Luxembourg, der udgør den væsentligste del af hans skattepligtige indkomst, ikke kan gøre sine negative lejeindtægter vedrørende nogle ejendomme, som han ikke personligt benytter, og som er beliggende i en anden medlemsstat — i det foreliggende tilfælde Tyskland — gældende med henblik på fastsættelsen af den skattesats, som skal anvendes på hans i Luxembourg optjente indtægter?«

Om det præjudicielle spørgsmål

12 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 39 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i medfør af hvilken en fællesskabsborger, som ikke er hjemmehørende i den medlemsstat, hvor han oppebærer indtægter, der udgør den væsentligste del af hans skattepligtige indkomst, ikke med henblik på fastsættelsen af den skattesats, der finder anvendelse på nævnte indkomst, kan gøre negative lejeindtægter vedrørende nogle ejendomme, som han ikke personligt benytter, og som er beliggende i en anden medlemsstat, gældende, hvorimod en person, der er hjemmehørende i førstnævnte medlemsstat, kan påberåbe sig disse negative lejeindtægter.

13 Ved den i hovedsagen omhandlede lovgivning er der indført en beskatningsordning, som er forskellig, alt efter om en arbejdstager, der oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst i Luxembourg, er bosiddende dér eller ikke.

14 I denne henseende skal det indledningsvis bemærkes, at selv om bestemmelser om direkte skatter ikke som sådanne henhører under Det Europæiske Fællesskabs kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde fællesskabsretten under udøvelse af deres kompetence (jf. navnlig dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, og af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, præmis 30).

15 Dernæst må det fastslås, at enhver fællesskabsstatsborger, som har erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat end sin bopælsmedlemsstat, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 39 EF uanset sin bopæl og sit statsborgerskab (jf. dom af 21.2.2006, sag C-152/03, Ritter-Coulais, Sml. I, s. 1711, præmis 31).

16 Heraf følger, at situationen for ægteparret Lakebrink, som arbejdede i en anden medlemsstat end den, hvor deres bopæl var beliggende, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 39 EF.

17 Endelig fremgår det af fast retspraksis, at alle EF-traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for fællesskabsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på Fællesskabets område, og at disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan stille disse borgere ugunstigt, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område (jf. dom af 15.6.2000, sag C-302/98, Sehrer, Sml. I, s. 4585, præmis 32, og af 13.11.2003, sag C-209/01, Schilling og Fleck-Schilling, Sml. I, s. 13389, præmis 24).

18 Ægteparret Lakebrink, der arbejdede i Luxembourg og havde bopæl i Tyskland, havde, til forskel fra personer med arbejde og bopæl i Luxembourg, ikke ret til i medfør af luxembourgsk lovgivning at kræve, at tab af lejeindtægt vedrørende deres ejendomme i Tyskland blev taget i betragtning med henblik på fastsættelsen af skattesatsen for de indtægter, de havde oppebåret i Luxembourg.

19 Den behandling, som i medfør af den i hovedsagen omhandlede lovgivning er forbeholdt ikke-hjemmehørende arbejdstagere, såsom ægteparret Lakebrink, er følgelig mindre fordelagtig end behandlingen af hjemmehørende arbejdstagere.

20 Den luxembourgske og den nederlandske regering har derimod gjort gældende, at denne lovgivning, for så vidt som der i medfør heraf ikke bliver taget hensyn til nogen udenlandsk ikke-erhvervsmæssig indkomst, uanset om den er negativ eller positiv, indebærer en beskatningsordning for ikke-hjemmehørende skattepligtige, der samlet set er mere fordelagtig i forhold til den beskatningsordning, som gælder for hjemmehørende skattepligtige.

21 En sådan samlet bedømmelse af virkningerne af nævnte lovgivning kan ikke lægges til grund, for så vidt som den vil være ensbetydende med, at forbuddet i henhold til artikel 39 EF mister sin betydning.

22 Selv om en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan medføre nogle skattefordele for ikke-hjemmehørende skattepligtige, der gør udenlandske ikke-erhvervsmæssige indtægter gældende, som er positive, eller i det mindste overvejende positive, forholder det sig således anderledes for så vidt angår ikke-hjemmehørende skattepligtige, såsom ægteparret Lakebrink, der kun har negative udenlandske ikke-erhvervsmæssige indtægter.

23 Således som generaladvokaten har anført i punkt 29 i forslaget til afgørelse, kan det forhold, at den omhandlede lovgivning i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, stiller ikke-hjemmehørende personer ufordelagtigt, ikke opvejes af, at den samme lovgivning i andre situationer ikke berører ikke-hjemmehørende personer i forhold til hjemmehørende personer.

24 I denne forbindelse bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at en ufordelagtig skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed ikke kan begrundes med, at der findes andre skattefordele, selv hvis det må antages, at der findes sådanne fordele (jf. dom af 12.12.2002, sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 97 og den deri nævnte retspraksis).

25 Desuden skal det bemærkes, at arbejdstagere såsom ægteparret Lakebrink i mangel af skattepligtige indtægter i deres bopælsstat ikke har mulighed for dér at anmode om, at tabet af lejeindtægter vedrørende deres ejendomme i denne stat skal tages i betragtning, og dermed fratages enhver mulighed for at påberåbe sig deres negative lejeindtægter med henblik på fastsættelsen af skattesatsen for deres samlede indtægter.

26 På denne baggrund skal det undersøges, om den skattemæssige ulempe for arbejdstagere, der ikke er hjemmehørende i Luxembourg, såsom ægteparret Lakebrink, kan udgøre en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som er forbudt i medfør af artikel 39 EF.

27 Efter fast retspraksis kan forskelsbehandling således kun bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at der anvendes samme bestemmelser på forskellige situationer (Schumacker-dommen, præmis 30, dom af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 26, og af 22.3.2007, sag C-383/05, Talotta, Sml. I, s. 2555, præmis 18).

28 Med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke sammenlignelig (Schumacker-dommen, præmis 31).

29 Følgelig indebærer den omstændighed, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende skattepligtig visse skattemæssige fordele, som indrømmes en hjemmehørende skattepligtig, som udgangspunkt ikke en forskelsbehandling, idet de to kategorier af skattepligtige ikke befinder sig i en sammenlignelig situation.

30 Ifølge fast retspraksis forholder det sig imidlertid anderledes i tilfælde, hvor den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i

beskæftigelsesstaten, således at bopælsstaten ikke kan indrømme ham de fordele, han ville opnå, såfremt der blev taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold (jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 36).

31 Ifølge samme retspraksis består forskelsbehandlingen for så vidt angår en ikke-hjemmehørende, som oppebærer den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele husstandens indkomst i en anden medlemsstat end bopælsstaten, i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 38).

32 Denne retspraksis finder anvendelse på en situation som den, der foreligger i hovedsagen.

33 Dels vedrører den forskelsbehandling, som der er henvist til i denne doms præmis 31, så meget desto mere ikke-hjemmehørende arbejdstagere, såsom ægteparret Lakebrink, der, således som det er fremhævet i denne doms præmis 25, ikke oppebærer nogen indtægt i bopælsstaten og oppebærer den samlede husstandsindkomst ved virksomhed i beskæftigelsesstaten.

34 Dels vedrører det ræsonnement, som lå til grund for Domstolens konstatering af, at der forelå forskelsbehandling i Schumacker-dommen, og som der er henvist til i denne doms præmis 31 — således som generaladvokaten har påvist i punkt 36 i forslaget til afgørelse — alle de skattefordele, der er knyttet til den ikke-hjemmehørende persons skatteevne, som hverken tages i betragtning i bopælsstaten

eller beskæftigelsesstaten (jf. tillige generaladvokat Légers forslag til afgørelse i den sag, der gav anledning til Ritter-Coulais-dommen, punkt 97-99), idet skatteevnen i øvrigt kan kvalificeres som en del af den ikke hjemmehørendes personlige situation i Schumacker-dommens forstand.

35 Følgelig udgør den omstændighed, at skattemyndighederne i en medlemsstat afviser at tage negative lejeindtægter vedrørende en skattepligtig persons ejendomme i udlandet i betragtning, en forskelsbehandling, der er forbudt i medfør af artikel 39 EF.

36 På ovenstående baggrund skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 39 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for national lovgivning, hvorefter en fællesskabsborger, som ikke er hjemmehørende i den medlemsstat, hvor han oppebærer indtægter, der udgør den væsentligste del af hans skattepligtige indkomst, ikke med henblik på fastsættelsen af den skattesats, der finder anvendelse på nævnte indkomst, kan kræve, at negative lejeindtægter vedrørende nogle ejendomme, som han ikke personligt benytter, og som er beliggende i en anden medlemsstat, tages i betragtning, hvorimod en person, der er hjemmehørende i førstnævnte stat, kan kræve, at disse negative lejeindtægter tages i betragtning.

Sagens omkostninger

37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 39 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for national lovgivning, hvorefter en fællesskabsborger, som ikke er hjemmehørende i den medlemsstat, hvor han oppebærer indtægter, der udgør den væsentligste del af hans skattepligtige indkomst, ikke med henblik på fastsættelsen af den skattesats, der finder anvendelse på nævnte indkomst, kan kræve, at negative lejeindtægter vedrørende nogle ejendomme, som han ikke personligt benytter, og som er beliggende i en anden medlemsstat, tages i betragtning, hvorimod en person, der er hjemmehørende i førstnævnte medlemsstat, kan kræve, at disse negative lejeindtægter tages i betragtning.

Underskrifter