DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 18 juli 2007 *

I mål C-182/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Cour administrative (Luxemburg) genom beslut av den 6 april 2006, som inkom till domstolen den 10 april 2006, i målet

État du Grand-Duché de Luxembourg

mot

Hans Ulrich Lakebrink,

Katrin Peters-Lakebrink,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič och E. Levits (referent),

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— luxemburgska staten, genom C. Schiltz, i egenskap av ombud,

— Hans Ulrich Lakebrink och Katrin Peters-Lakebrink, genom M. Kleyr, avocat,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och M. de Mol, båda i egenskap av ombud,

— Sveriges regering, genom K. Wistrand, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och J.-P. Keppenne, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 29 mars 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 39 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan luxemburgska staten och makarna Hans Ulrich Lakebrink och Katrin Peters-Lakebrink (nedan kallade makarna Lakebrink) angående inkomstskatt som påförts dem i Luxemburg för år 2002.

Tillämpliga bestämmelser, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

3 Makarna Lakebrink är tyska medborgare och har hemvist i Tyskland. De förvärvsarbetar emellertid uteslutande i Luxemburg. Makarna begärde sambeskattning i Luxemburg för år 2002 i den mening som avses i artikel 157ter i lagen av den 4 december 1967 om inkomstskatt i ändrad lydelse (loi relative à l'impôt sur le revenu) (nedan kallad LIR).

4 I den inkomstdeklaration som makarna Lakebrink ingav till den luxemburgska skattemyndigheten uppgav de att de hade ett underskott vid uthyrning på 26 080 euro som var hänförligt till två fastigheter som de ägde i Tyskland men inte nyttjade för eget bruk. De begärde att underskottet skulle beaktas vid fastställandet av skattesatsen, vilket personer som hade hemvist i landet hade rätt att kräva.

5 Finanzamt Trier (Tyskland) fattade den 30 juli 2003 ett beslut om taxering av makarna för år 2002, vilket innehöll uppgift om nämnda underskott vid uthyrning. Av taxeringsbeslutet framgick att makarna Lakebrink inte hade uppburit någon skattepliktig inkomst i Tyskland. De skulle således inte betala någon skatt i Tyskland.

6 Till följd av sin begäran blev makarna Lakebrink sambeskattade i Luxemburg. I enlighet med artikel 157ter LIR fastställdes skatten med hjälp av den skattesats som skulle ha varit tillämplig om de hade haft hemvist i Luxemburg. Underskottet vid uthyrning som var hänförligt till deras fasta egendom i Tyskland beaktades dock inte vid fastställandet av skattesatsen.

7 Det föreskrivs nämligen i artikel 157ter LIR att ett undantag skall göras från de bestämmelser om skatt som är tillämpliga på skattskyldiga personer som har hemvist i landet, enligt vilka regeln om progressiv skattesats omfattar samtliga inkomster som andra stater har beskattningsrätten till. I de bestämmelser om skatt som är tillämpliga på skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet anges nämligen att förutom dessa personers inhemska inkomster omfattar regeln om progressiv skattesats, enligt artikel 134 LIR, endast dessa personers utländska inkomster av tjänst.

8 Enligt artikel 4 i avtalet mellan Storhertigdömet Luxemburg och Förbundsrepubliken Tyskland om undvikande av dubbelbeskattning och fastställelse av ömsesidigt administrativt bistånd beträffande inkomst- och förmögenhetsskatt och beträffande kommunal företagsskatt och fastighetsskatt, som ingicks den 23 augusti 1958, tillkommer rätten att beskatta hyresinkomster från fast egendom den stat där den fasta egendomen är belägen, i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland.

9 Makarna Lakebrink begärde omprövning av taxeringsbeslutet från den luxemburgska skattemyndigheten. Då denna begäran inte föranledde någon ändring överklagade makarna beslutet till Tribunal administratif i Luxemburg som biföll deras talan.

10 Luxemburgska staten överklagade domen till Cour administrative. Denna domstol ställde sig bland annat frågan huruvida artikel 157ter LIR medför en sådan indirekt diskriminering som är förbjuden enligt artikel 39 EG på grund av att den innebär att ett underskott vid uthyrning som är hänförligt till makarna Lakebrinks fasta egendom i Tyskland inte kan beaktas vid fastställandet av den skattesats som är tillämplig på deras inkomster i Luxemburg.

11 Cour administrative beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 39 EG tolkas så att den utgör hinder mot nationell lagstiftning, av den typ som införts i ... Luxemburg genom artikel 157ter LIR, enligt vilken en gemenskapsmedborgare som saknar hemvist i Luxemburg men som har inkomster från anställning i Luxemburg, vilka utgör huvuddelen av dennes skattepliktiga inkomster, saknar rätt att kräva att underskott vid uthyrning av fast egendom belägen i en annan medlemsstat (i detta fall Tyskland) som vederbörande inte nyttjar för eget bruk skall beaktas vid fastställandet av den skattesats som är tillämplig på inkomsterna i Luxemburg?"

Prövning av tolkningsfrågan

12 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 39 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och enligt vilken en gemenskapsmedborgare, som saknar hemvist i den medlemsstat där vederbörande har huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster, saknar rätt att kräva att underskott vid uthyrning av fast egendom belägen i en annan medlemsstat som vederbörande inte nyttjar för eget bruk skall beaktas vid fastställandet av den skattesats som är tillämplig på nämnda inkomster, medan den som har hemvist i den förstnämnda staten har en sådan rätt.

13 Den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen innebär att skattereglerna skiljer sig åt beroende på om en arbetstagare som erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster i Luxemburg också har hemvist där eller inte.

14 Domstolen erinrar härvid inledningsvis om att även om frågor om direkta skatter i sig inte omfattas av Europeiska gemenskapens behörighet, skall medlemsstaterna inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se bland annat dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 21, och av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, REG 2006, s. I-9461, punkt 30).

15 Vidare omfattas alla gemenskapsmedborgare som förvärvsarbetar i en annan medlemsstat än den där de har hemvist av tillämpningsområdet för artikel 39 EG, oavsett bosättningsort och nationalitet (se dom av den 21 februari 2006 i mål C-152/03, Ritter-Coulais, REG 2006, s. I-1711, punkt 31).

16 Således är artikel 39 EG tillämplig på den situation i vilken makarna Lakebrink befann sig, eftersom dessa arbetade i en annan medlemsstat än hemviststaten.

17 Det följer slutligen av fast rättspraxis att alla bestämmelser i EG-fördraget om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för gemenskapsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom hela gemenskapen och att de utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (se dom av den 15 juni 2000 i mål C-302/98, Sehrer, REG 2000, s. I-4585, punkt 32, och av den 13 november 2003 i mål C-209/01, Schilling och Fleck-Schilling, REG 2003, s. I-13389, punkt 24).

18 Makarna Lakebrink, som arbetade i Luxemburg men hade hemvist i Tyskland, saknade enligt den luxemburgska lagstiftningen, till skillnad från personer som både arbetar och har hemvist i Luxemburg, rätt att kräva att det underskott vid uthyrning som var hänförligt till makarnas fasta egendom i Tyskland skulle beaktas vid fastställandet av den skattesats som var tillämplig på deras inkomster i Luxemburg.

19 Den nationella lagstiftningen innebär således att arbetstagare som saknar hemvist i landet, såsom makarna Lakebrink, behandlas mindre förmånligt än arbetstagare som har sådant hemvist.

20 Den luxemburgska och den nederländska regeringen har anfört att eftersom den aktuella lagstiftningen innebär att inga utländska överskott eller underskott som inte är hänförliga till inkomstslaget tjänst skall beaktas är reglerna tvärtom allmänt sett fördelaktigare för skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet än för personer som har sådant hemvist.

21 En sådan allmän bedömning av effekterna av nämnda lagstiftning kan inte godtas eftersom det skulle innebära att förbudet i artikel 39 EG förlorade sitt innehåll.

22 En sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan visserligen erbjuda fördelar för sådana skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet och som har ett utländskt överskott, om än lågt, som inte är hänförligt till inkomstslaget tjänst. Det är dock inte fallet när det gäller sådana skattskyldiga personer som makarna Lakebrink, som saknar hemvist i landet och som endast har ett utländskt underskott som inte är hänförligt till inkomstslaget tjänst.

23 Den omständigheten att den aktuella lagstiftningen i ett sådant fall som i målet vid den nationella domstolen missgynnar personer som saknar hemvist i landet kan inte, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 29 i sitt förslag, rättfärdigas av att samma lagstiftning i andra situationer inte medför några nackdelar för personer som saknar hemvist i landet i förhållande till personer som har sådant hemvist.

24 Enligt fast rättspraxis kan skattemässigt missgynnande som strider mot en grundläggande frihet inte rättfärdigas av att det förekommer andra skatteförmåner, om sådana förmåner över huvud taget finns (se dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot, REG 2002, s. I-11819, punkt 97 och där angiven rättspraxis).

25 Dessutom är det viktigt att framhålla att sådana arbetstagare som makarna Lakebrink inte har möjlighet att kräva att deras underskott vid uthyrning, som var hänförligt till deras fasta egendom i den medlemsstaten, skall beaktas, om de saknar skattepliktig inkomst i hemviststaten. De saknar således helt möjlighet att få detta underskott beaktat vid fastställandet av den skattesats som skall tillämpas på samtliga deras inkomster.

26 Under dessa förhållanden skall det undersökas huruvida den skattemässiga nackdel som drabbar arbetstagare som saknar hemvist i Luxemburg, såsom makarna Lakebrink, kan utgöra sådan indirekt diskriminering på grund av nationalitet som är förbjuden enligt artikel 39 EG.

27 Enligt fast rättspraxis föreligger diskriminering endast när olika regler tillämpas på lika situationer eller när samma regel tillämpas på olika situationer (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 30, dom av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 26, och av den 22 mars 2007 i mål C-383/05, Talotta,REG 2007, s. I-2555, punkt 18).

28 I fråga om direkta skatter befinner sig personer som har hemvist i ett land och personer som saknar hemvist i det landet generellt sett inte i lika situationer (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 31).

29 Således kan en medlemsstat generellt sett neka en skattskyldig person som saknar hemvist i landet vissa skatteförmåner, vilka däremot medges skattskyldiga personer som har hemvist i landet, utan att detta innebär en diskriminering. De båda kategorierna av skattskyldiga befinner sig nämligen inte i lika situationer.

30 Det följer av fast rättspraxis att situationen dock är en annan när en person som saknar hemvist i beskattningsstaten inte uppbär någon nämnvärd inkomst i hemviststaten och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en

verksamhet som utövas i anställningsstaten, varför hemviststaten inte kan ge honom de förmåner som han skulle ha rätt till om hans personliga förhållanden och familjesituation beaktades (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 36).

31 Det följer av samma rättspraxis att diskrimineringen av en person som saknar hemvist i beskattningsstaten, och som uppbär huvuddelen av sina inkomster och nästan samtliga av familjens inkomster i en annan medlemsstat än hemviststaten, består i att hans personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där han har hemvist eller i den stat där han arbetar (se domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 38).

32 Nämnda rättspraxis är tillämplig i ett fall som det förevarande.

33 Den diskriminering som avses i punkt 31 i förevarande dom gäller nämligen *a fortiori* sådana arbetstagare som saknar hemvist i beskattningsstaten, såsom makarna Lakebrink, och som i enlighet med vad som framhålls ovan i punkt 25 saknar inkomst i hemviststaten och uppbär samtliga av familjens inkomster från en verksamhet som utövas i anställningsstaten.

34 Det resonemang som låg till grund för domstolens fastställande av att det förelåg diskriminering i det ovannämnda målet Schumacker, och som det erinras om ovan i punkt 31, gäller, liksom även generaladvokaten har påpekat i punkt 36 i sitt förslag till avgörande, samtliga skatteförmåner som är kopplade till skatteförmågan hos en skattskyldig person som saknar hemvist i beskattningsstaten och vilka varken

beaktas i hemviststaten eller i anställningsstaten (se även generaladvokaten Légers förslag till avgörande i det ovannämnda målet Ritter-Coulais, punkterna 97–99). Skatteförmågan hos en person som saknar hemvist i beskattningsstaten kan dessutom betecknas som en del av dennes personliga förhållanden i den mening som avses i det ovannämnda målet Schumacker.

35 Det föreligger således en diskriminering som är förbjuden enligt artikel 39 EG när skattemyndigheten i en medlemsstat vägrar att beakta ett underskott vid uthyrning som är hänförligt till den skattskyldiges fasta egendom som är belägen utomlands.

36 Av vad som anförts följer att tolkningsfrågan skall besvaras så, att artikel 39 EG skall tolkas så att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning enligt vilken en gemenskapsmedborgare, som saknar hemvist i den medlemsstat där vederbörande har huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster, saknar rätt att kräva att underskott vid uthyrning av fast egendom belägen i en annan medlemsstat som vederbörande inte nyttjar för eget bruk skall beaktas vid fastställandet av den skattesats som är tillämplig på nämnda inkomster, medan den som har hemvist i den förstnämnda staten har en sådan rätt.

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (första avdelningen) följande:

Artikel 39 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning enligt vilken en gemenskapsmedborgare, som saknar hemvist i den medlemsstat där vederbörande har huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster, saknar rätt att kräva att underskott vid uthyrning av fast egendom belägen i en annan medlemsstat som vederbörande inte nyttjar för eget bruk skall beaktas vid fastställandet av den skattesats som är tillämplig på nämnda inkomster, medan den som har hemvist i den förstnämnda staten har en sådan rätt.

Underskrifter