DOMSTOLENS DOM

16. maj 2000 *

I sag C-87/99,

angående en anmodning, som Tribunal administratif (Luxembourg) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Patrick Zurstrassen

mod

Administration des contributions directes,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 48 (efter ændring nu artikel 39 EF) og af artikel 1 i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 II, s. 467),

* Processprog: fransk.

har

DOMSTOLEN

sammensat af formanden for Tredje og Sjette Afdeling, J.C. Moitinho de Almeida, som fungerende præsident, afdelingsformændene D.A.O. Edward, L. Sevón og R. Schintgen samt dommerne P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, G. Hirsch, H. Ragnemalm, M. Wathelet (refererende dommer), V. Skouris og F. Macken,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Zurstrassen ved advokat J.-P. Noesen, Luxembourg

— den luxembourgske regering ved direktør P. Steinmetz, Udenrigsministeriets Afdeling for Retlige og Kulturelle Anliggender, som befuldmægtiget

— den spanske regering ved statens advokat, M. López-Monís Gallego, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og B. Mongin, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 14. december 1999 er afgivet mundtlige indlæg af Zurstrassen ved advokat J.-P. Noesen, af den luxembourgske regering ved P. Steinmetz, bistået af fuldmægtig J.-M. Klein, skatteforvaltningen, af den spanske regering ved M. López-Monís Gallego, og af Kommissionen ved B. Mongin,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. januar 2000,

afsagt følgende

Dom

1 Ved afgørelse af 11. marts 1999, indgået til Domstolen den 12. marts 1999, har Tribunal administratif de Luxembourg i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 48 (efter ændring nu artikel 39 EF) og af artikel 1 i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 II, s. 467).

2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem Zurstrassen og den luxembourgske skatteforvaltning i anledning af ansættelsen af indkomstskat.

Nationale retsforskrifter

3 Artikel 2, stk. 1, i den luxembourgske lov af 4. december 1967 om indkomstskat (*Mémorial* A 1967, nr. 79, herefter »LIR«), som ændret ved lov af 6. december 1990, er sålydende:

»Fysiske personer anses for skattepligtige hjemmehørende eller for ikke-hjemmehørende skattepligtige alt efter, om de har eller ikke har skattemæssigt hjemsted eller sædvanligt ophold i storhertugdømmet.«

4 LIR's artikel 3 fastsætter:

»Der foretages sambeskatning af

a) ægtefæller, som ved skatteårets begyndelse er skattepligtige hjemmehørende og ikke lever faktisk adskilt ifølge en lovbestemmelse eller en retsafgørelse

b) skattepligtige hjemmehørende, der indgår ægteskab i skatteåret

c) ægtefæller, som bliver skattepligtige hjemmehørende i løbet af skatteåret, og som ikke lever faktisk adskilt ifølge en lovbestemmelse eller en retsafgørelse.«

5 Ved skatteansættelsen er de skattepligtige opdelt i tre skatteklasser. Det hedder således i LIR's artikel 119:

»1. Klasse 1 omfatter personer, der ikke er omfattet af klasse 1a eller klasse 2

2. Klasse 1a omfatter følgende skattepligtige, for så vidt som de ikke er omfattet af klasse 2:

a) efterlevende ægtefæller

b) personer med skattemæssigt børnefradrag på de i artikel 123 fastsatte betingelser og

c) personer, der er fyldt 65 år ved skatteårets begyndelse.

3. Klasse 2 omfatter

a) sambeskattede personer ifølge artikel 3

b) efterlevende ægtefæller, hvis ægteskab er blevet opløst ved dødsfald inden for en periode af tre år forud for skatteåret

c) skilte eller separerede personer eller personer, der lever faktisk adskilt ifølge en lovbestemmelse eller en retsafgørelse i en treårs-periode forud for skatteåret, såfremt de før denne periode og i fem år ikke har været omfattet af denne bestemmelser eller af en tilsvarende tidligere bestemmelse.«

6 De af skatteklasse 2 omfattede skattepligtige har under forudsætning af samme indkomst og uden hensyntagen til eventuelle fradrag ret til en lavere beskatning end personerne i skatteklasse 1. Det bestemmes således i LIR's artikel 121:

»Den skat, der påhviler personer omfattet af skatteklasse 2, er lig med det dobbelte af det beløb, som i medfør af satsen i artikel 118 svarer til halvdelen af den skattepligtige indkomst.«

7 Tillige hedder det i LIR's artikel 157a, stk. 3:

»Skattepligtige ikke-hjemmehørende, der er gift og ikke lever faktisk adskilt, kan efter ansøgning beskattes i skatteklasse 2 på betingelse af, at de i storhertugdømmet er skattepligtige af mere end 50% af husstandens erhvervsindkomst. Såfremt ægtefællerne oppebærer skattepligtig erhvervsmæssig indkomst i storhertugdømmet, medfører ansøgningen sambeskatning.«

Tvisten i hovedsagen

8 Zurstrassen og hans ægtefælle har belgisk statsborgerskab. Zurstrassen er erhvervsmæssigt beskæftiget i Luxembourg, hvor han bor, hvorimod hans hjemmegående ægtefælle og deres fælles børn fortsat bor i Battice i Belgien, hvilket navnlig skyldes hensynet til børnenes skolegang. Sædvanligvis befinder parret sig i Battice i weekenden.

9 Næsten hele husstandens indkomst (98%) hidrører fra Zurstrassen's erhvervsindkomst i Luxembourg; de resterende 2% udgøres af hans indkomst som lærer ved Université catholique de Louvain i Belgien. Hustruen har ikke selvstændig indkomst, hvorfor hun ikke er skattepligtig i sin bopælsstat.

10 I de ansættelser af indkomstskatten for skatteårene 1995 og 1996, som skatteforvaltningen foretog i maj 1997, blev Zurstrassen henført til skatteklasse 1, der gælder for enlige.

11 Efter at have indbragt en klage til skatteforvaltningens direktør, som ikke blev besvaret, anlagde Zurstrassen den 15. februar 1998 to sager ved den forelæggende ret »med påstand om ændring, subsidiært ophævelse af« ansættelserne af indkomstskatten for skatteårene 1995 og 1996.

12 Zurstrassen har for den forelæggende ret gjort gældende, at de omtvistede afgørelser var diskriminerende, eftersom hans husstand stilles ugunstigt, dels i forhold til ægtefæller, der bor hver for sig på luxembourgsk område — som i medfør af LIR's artikel 3, litra a), sambeskattes (og derfor begunstiges af en lavere sats) — dels i forhold til ikke-hjemmehørende, som er gift og ikke lever faktisk adskilt, der indtjener mere end 50% af husstandens erhvervsindkomst i

Luxembourg, og som begge arbejder i Luxembourg, idet de — som skattemæssigt ligestillet med hjemmehørende — er omfattet af sambeskatning i medfør af LIR's artikel 157a, stk. 3. En sådan forskelsbehandling strider mod traktatens artikel 48.

13 Tribunal administratif de Luxembourg — der fastslår, at Zurstrassen har gjort brug af sin ret ifølge arbejdskraftens frie bevægelighed i henhold til traktatens artikel 48 og bor i Luxembourg, ligesom retten nærer tvivl om den omtvistede skatteordnings forenelighed med fællesskabsretten — har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen nedenstående spørgsmål:

»Er artikel 48 i traktaten om Den Europæiske Union og artikel 1, stk. 1, i ovennævnte forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 til hinder for nationale bestemmelser, som undergiver sambeskatning af to ægtefæller og henførelsen under den hertil svarende skatteklasse 2 — hvorefter der på visse betingelser kan indrømmes ægtefællerne en mere gunstig skatteansættelse end den, de ville være omfattet af i tilfælde af særbeskatning — den betingelse, at de to ægtefæller ikke lever faktisk adskilt eller er separeret ifølge en retsafgørelse og skal have deres respektive skattemæssige hjemsteder i én og samme medlemsstat, og som hermed fra denne skattemæssige ordning udelukker den ægtefælle, der tager bopæl i en medlemsstat og efterlader resten af familien i en anden medlemsstat?«

14 I traktatens artikel 48, stk. 2, hedder det, at arbejdskraftens frie bevægelighed »forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår«.

15 Artikel 1, stk. 1, i forordning nr. 1612/68 bestemmer:

»Enhver statsborger i en medlemsstat har uanset bopæl ret til at tage og udøve lønnet beskæftigelse på en anden medlemsstats område i overensstemmelse med de administrativt eller ved lov fastsatte bestemmelser, der gælder for arbejdstagere, der er statsborgere i denne stat.«

16 Det tilføjes, at samme forordnings artikel 7, stk. 2, bestemmer, at en arbejdstager med statsborgerskab i en medlemsstat på de øvrige medlemsstaters område »nyder samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere«.

17 Man må følgelig forstå det præjudicielle spørgsmål derhen, at det nærmere ønskes oplyst, om traktatens artikel 48, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 er til hinder for nationale bestemmelser, som vedrørende indkomstskat gør sambeskatning af ægtefæller, der ikke lever faktisk adskilt eller er separeret ifølge en retsafgørelse, afhængig af den betingelse, at ægtefællerne begge bor på det nationale område, og hvorefter denne skattemæssige fordel nægtes en arbejdstager med bopæl i nævnte stat, i hvilken arbejdstageren indtjener næsten hele husstandens indkomst, mens ægtefællen bor i en anden medlemsstat.

18 Det antages i Domstolens faste praksis, at reglerne om ligebehandling, såvel i traktaten som i artikel 7 i forordning nr. 1612/68, ikke alene forbyder enhver åbenlys forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men også enhver form for skjult forskelsbehandling, der på grundlag af andre kriterier fører til samme resultat (jf. især dom af 12.2.1974 i sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11).

19 Det må fastslås, at sambeskatning af ægtefæller i denne sag er undergivet et bopælskrav til begge ægtefæller, som lettere kan opfyldes af statens egne borgere end af statsborgere fra andre medlemsstater, der er flyttet til Storhertugdømmet for dér at udøve erhvervsvirksomhed, og hvis familiemedlemmer hyppigere bor uden for Luxembourg.

20 Følgelig sikrer kravet om, at begge ægtefæller skal have bopæl på det nationale område, ikke den ligebehandling, der foreskrives ved traktatens artikel 48, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

21 For så vidt angår direkte skatter har Domstolen allerede fastslået, hvilket den spanske regering har henvist til, at man som hovedregel ikke kan sammenligne hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, idet den indkomst, en ikke-hjemmehørende oppebærer på en medlemsstats område, i de fleste tilfælde kun er en del af hans samlede indkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl, og den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den pågældende persons sædvanlige bopæl (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 31 og 32, og af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 22).

22 I denne sag er Zurstrassen imidlertid i skattemæssig henseende hjemmehørende i den stat, på hvis område han har næsten hele sin erhvervsindtægt.

23 Under disse omstændigheder kan den afgørelse, den luxembourgske skatteforvaltning har truffet om at anse Zurstrassen for enlig skattepligtig uden familiemæssige byrder, selv om han er gift og har børn — med den begrundelse,

at hans hustru, som ikke har egen indtægt, har bevaret sin bopæl i en anden medlemsstat — ikke være berettiget, henset til bemærkningerne i nærværende doms præmis 21. Storhertugdømmet Luxembourg er den eneste stat, der kan tage Zurstrassen's personlige og familiemæssige forhold i betragtning, eftersom Zurstrassen ikke blot bor i denne stat, men tillige dér indtjener næsten hele husstandens erhvervsindkomst.

24 Den luxembourgske regering har dog, for at begrunde sin skatteforvaltnings standpunkt, gjort gældende, at sambeskatningen af ægtefællerne forenkler skatteopkrævningen ved det bestående solidariske ansvar mellem ægtefællerne, idet skattemyndigheden uden forskel kan henvende sig til enhver af dem og kræve betaling af hele skatteskylden. En sådan mulighed foreligger ikke, såfremt en af parterne ikke er hjemmehørende.

25 Ganske uafhængigt af, om det mål at lette skatteopkrævningen gyldigt kan begrunde en forskelsbehandling på grundlag af den skattepligtiges bopæl, skal det blot fastslås, at den luxembourgske skattelovgivning selv hjemler sambeskatning af ikke-hjemmehørende par på den ene betingelse, at mere end 50% af parrets erhvervsindtægt er skattepligtig i Luxembourg, skønt de faktiske vanskeligheder ved skatteopkrævningen er større end i det tilfælde, der er tale om i hovedsagen.

26 Det præjudicielle spørgsmål skal følgelig besvares med, at traktatens artikel 48, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 er til hinder for nationale bestemmelser, som vedrørende indkomstskat undergiver sambeskatning af ægtefæller, der ikke lever faktisk adskilt eller er separeret ifølge en retsafgørelse, den betingelse, at ægtefællerne begge bor på det nationale område, og hvorefter

denne skattemæssige fordel nægtes en arbejdstager med bopæl i nævnte stat, i hvilken arbejdstageren indtjener næsten hele husstandens indkomst, mens ægtefællen bor i en anden medlemsstat.

Sagens omkostninger

27 De udgifter, der er afholdt af den luxembourgske og af den spanske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Tribunal administratif de Luxembourg ved afgørelse af 11. marts 1999, for ret:

EF-traktatens artikel 48, stk. 2 (nu artikel 39, stk. 2, EF) og artikel 7, stk. 2, i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens

frie bevægelighed inden for Fællesskabet er til hinder for nationale bestemmelser, som vedrørende indkomstskat undergiver sambeskatning af ægtefæller, der ikke lever faktisk adskilt eller er separeret ifølge en retsafgørelse, den betingelse, at ægtefællerne begge bor på det nationale område, og hvorefter denne skattemæssige fordel nægtes en arbejdstager med bopæl i nævnte stat, i hvilken arbejdstageren indtjener næsten hele husstandens indkomst, mens ægtefællen bor i en anden medlemsstat.

Moitinho de Almeida Edward Sevón

Schintgen Kapteyn

Gulmann Hirsch Ragnemalm

Wathelet Skouris Macken

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 16. maj 2000.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær Præsident