DOMSTOLENS DOM

den 16 maj 2000 *

I mål C-87/99,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Tribunal administratif (Luxemburg), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Patrick Zurstrassen

och

Administration des contributions directes,

angående tolkningen av artikel 48 i EG-fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse) och artikel 1 i rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EGT L 257, s. 2; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 33),

meddelar

* Rättegångsspråk: franska.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden på tredje och sjätte avdelningen J.C. Moitinho de Almeida, tillförordnad ordförande, avdelningsordförandena D.A.O. Edward, L. Sevón och R. Schintgen samt domarna P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, G. Hirsch, H. Ragnemalm, M. Wathelet (referent), V. Skouris och F. Macken,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— P. Zurstrassen, genom advokaten J.-P. Noesen, Luxemburg,

— Luxemburgs regering, genom direktören P. Steinmetz, avdelningen för rättsliga och kulturella frågor, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom M. López-Monís Gallego, abogado del Estado, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard och B. Mongin, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 14 december 1999 av: P. Zurstrassen, företrädd av advokaten J.-P. Noesen, Luxemburgs regering, företrädd av P. Steinmetz, biträdd av rådgivaren J.-M. Klein, Administration des contributions directes, Spaniens regering, företrädd av M. López-Monís Gallego, och kommissionen, företrädd av B. Mongin,

och efter att den 27 januari 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Tribunal administratif, Luxemburg, har genom beslut av den 11 mars 1999, som inkom till domstolen den 12 mars samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt en fråga om tolkningen av artikel 48 i EG-fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse) och artikel 1 i rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EGT L 257, s. 2; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 33).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Patrick Zurstrassen och Administration des contributions directes avseende beräkningen av inkomstskatt.

Nationell lagstiftning

3 I artikel 2.1 i den luxemburgska lagen av den 4 december 1967 om inkomstskatt (*Mémorial* A 1967, nr 79, nedan kallad LIS), i dess lydelse enligt lag av den 6 december 1990, föreskrivs följande:

"Fysiska personer skall anses som skattskyldiga som är bosatta i landet eller som skattskyldiga som är bosatta utomlands beroende på om de har eller inte har sitt skatterättsliga hemvist, eller stadigvarande vistas, i Storhertigdömet."

4 Artikel 3 LIS föreskriver följande:

"Sambeskattning skall ske beträffande

a) makar som i början av beskattningsåret anses som skattskyldiga som är bosatta i landet och som inte lever åtskilda i enlighet med en dispens meddelad i lag eller av domstol,

b) skattskyldiga som är bosatta i landet och som ingår äktenskap under beskattningsåret,

c) makar som under beskattningsåret erhåller status som skattskyldiga som är bosatta i landet och som inte lever åtskilda i enlighet med en dispens meddelad i lag eller av domstol."

5 För tillämpningen av skattesatsen vid skatteberäkningen delas de skattskyldiga in i tre skatteklasser. Sålunda föreskriver artikel 119 LIS följande:

"1. Skatteklass I innefattar personer som varken tillhör skatteklass Ia eller II.

2. Skatteklass Ia innefattar följande skattskyldiga såvitt de inte tillhör skatteklass II:

a) änkor eller änklingar,

b) personer som åtnjuter skattelättnad för barn enligt villkoren i artikel 123,

c) personer som avslutat sitt 64:e levnadsår i början av beskattningsåret.

3. Skatteklass II innefattar

a) personer som skall sambeskattas enligt artikel 3,

b) änkor eller änklingar vars äktenskap har upplösts till följd av dödsfall som har inträffat under den treårsperiod som föregår beskattningsåret,

c) personer som har erhållit äktenskapsskillnad eller hemskillnad eller som har levt åtskilda i enlighet med en dispens meddelad i lag eller av domstol under den treårsperiod som föregår beskattningsåret, om de inte dessförinnan under fem år har omfattats av denna bestämmelse eller av en liknande tidigare bestämmelse."

6 De skattskyldiga som tillhör skatteklass II beskattas vid lika lön och utan beaktande av eventuella avdrag fördelaktigare än de som tillhör skatteklass I. Artikel 121 LIS föreskriver följande:

"Skatten för skattskyldiga tillhörande skatteklass II motsvarar det dubbla av den summan som vid tillämpning av tariffen i artikel 118 motsvarar hälften av den beskattningsbara inkomsten."

7 Vidare föreskriver artikel 157 bis.3 LIS följande:

"... skattskyldiga som är bosatta utomlands, som är gifta och inte lever åtskilda, på begäran skall beskattas i skatteklass II, på villkor att de i Luxemburg är skattskyldiga för mer än 50 procent av hushållets förvärvsinkomster. Om båda makarna har förvärvsinkomster som är skattepliktiga i Storhertigdömet, medför deras begäran att de skall sambeskattas."

Tvisten vid den nationella domstolen

8 Patrick Zurstrassen och hans maka har båda belgiskt medborgarskap. Patrick Zurstrassen är anställd och bosatt i Luxemburg, medan hans maka, som inte arbetar, och deras barn bor kvar i Battice, Belgien, särskilt på grund av barnens skolgång. På helgerna brukar paret träffas i Battice.

9 Nästan alla hushållets förvärvsinkomster (98 procent) kommer från Patrick Zurstrassens inkomster i Luxemburg, medan återstående 2 procent kommer från hans inkomster från Université catholique de Louvain i Belgien, där han arbetar som lärare. Hans maka har inte någon egen inkomst och är därför inte skattskyldig i den stat där hon är bosatt.

10 Vid utfärdandet i maj 1997 av skattsedlar avseende inkomstskatt för beskattningsåren 1995 och 1996, placerade Administration des contributions directes Patrick Zurstrassen i skatteklass I, som tillämpas på ensamstående.

11 Efter att ha anfört klagomål till direktören för Administration des contributions directes, vilket inte föranledde någon åtgärd, väckte Patrick Zurstrassen den 5 februari 1998 talan i två fall vid den nationella domstolen "om ändring eller, i annat fall, om ogiltigförklaring" av skattsedlarna avseende inkomstskatt för beskattningsåren 1995 och 1996.

12 Patrick Zurstrassen hävdade vid den nationella domstolen att de omtvistade besluten var diskriminerande, eftersom han och hans maka missgynnas dels jämfört med makar som lever åtskilda i Luxemburg och som sambeskattas enligt artikel 3 a LIS (och således beskattas enligt en förmånligare skattetabell), dels jämfört med gifta personer som är bosatta utomlands, som inte lever åtskilda och som förvärvar mer än 50 procent av hushållets förvärvsinkomster i Luxemburg

där båda två arbetar, eftersom dessa personkategorier skattemässigt anses vara bosatta i Luxemburg och sambeskattas enligt artikel 157 bis.3 LIS. Dylik diskriminering skulle stå i strid med artikel 48 i fördraget.

13 Tribunal administratif konstaterade först att Patrick Zurstrassen nyttjat rätten till fri rörlighet för arbetstagare som föreskrivs i artikel 48 i fördraget och att han är bosatt i Luxemburg. Den nationella domstolen ställde sig även frågan huruvida den omtvistade skattelagstiftningen var förenlig med gemenskapsrätten. Mot denna bakgrund har Tribunal administratif beslutat att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Utgör artikel 48 i Fördraget om Europeiska unionen och artikel 1.1 i ovannämnda förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 hinder mot att tillämpa nationella föreskrifter genom vilka det, för att två makar skall kunna sambeskattas och omfattas av skatteklass II, varigenom det på vissa villkor läggs en mindre betungande skattebörda på dem än om de särbeskattats, uppställs som villkor att de båda makarna, som varken lever åtskilda de facto eller i enlighet med ett domstolsavgörande, skall ha sitt respektive skatterättsliga hemvist i en och samma medlemsstat, och genom vilka en make som etablerar sig i en medlemsstat samtidigt som han lämnar de övriga familjemedlemmarna i en annan medlemsstat utesluts från detta beskattningssystem?"

14 Artikel 48.2 i fördraget föreskriver att den fria rörligheten för arbetstagare "skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor".

15 Artikel 1.1 i förordning nr 1612/68 föreskriver följande:

"Varje medborgare i en medlemsstat skall, oavsett var han eller hon har sitt hemvist, ha rätt att ta anställning och att arbeta inom en annan medlemsstats territorium i enlighet med de villkor som, enligt lagar och andra författningar, gäller för anställning av medborgare i denna stat."

16 Det bör tilläggas att artikel 7.2 i ovannämnda förordning föreskriver att en arbetstagare från en medlemsstat skall inom de andra medlemsstaternas territorium åtnjuta "samma sociala och skattemässiga förmåner som landets medborgare".

17 Följaktligen skall tolkningsfrågan förstås på så sätt att den avser huruvida artikel 48.2 i fördraget och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68 utgör hinder mot att tillämpa nationella föreskrifter om inkomstbeskattning som, för att två makar som varken lever åtskilda de facto eller enligt ett domstolsavgörande skall kunna sambeskattas, uppställer som villkor att de båda makarna skall vara bosatta i medlemsstaten, och som inte ger denna skattemässiga fördel till en arbetstagare med hemvist i denna medlemsstat där han förvärvar nästan alla hushållets förvärvsinkomster, och vars maka är bosatt i en annan medlemsstat.

18 Enligt domstolens fasta rättspraxis förbjuder reglerna om likabehandling i fördraget och i artikel 7 i förordning nr 1612/68 inte bara öppen diskriminering på grund av nationalitet utan även all dold diskriminering som, genom tillämpning av andra särskiljningskriterier, i själva verket leder till samma resultat (se särskilt dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73, Sotgiu, REG 1974, s. 153, punkt 11; svensk specialutgåva, volym 2, s. 219).

19 I förevarande mål kan det konstateras att sambeskattning av gifta par villkoras av de två makarnas bosättning samt att det är lättare för det egna landets medborgare att uppfylla detta villkor än vad det är för medborgare i andra medlemsstater som bosatt sig i Storhertigdömet för att utöva ekonomisk verksamhet där och vars familjemedlemmar oftast är bosatta utanför Luxemburg.

20 Villkoret att de två makarnas skall vara bosatta i medlemsstaten säkerställer följaktligen inte den likabehandling som föreskrivs i artikel 48.2 i fördraget och i artikel 7.2 i förordning nr 1612/68.

21 Såsom domstolen tidigare beslutat och såsom Spaniens regering erinrat om är emellertid, i fråga om direkta skatter, situationen för en stats egna invånare respektive utomlands bosatta sällan jämförbar, eftersom den inkomst som erhålls i en stat av en person som inte är bosatt där mestadels bara utgör en del av hans sammanlagda inkomst, vilken huvudsakligen hänför sig till hans hemvist, och eftersom den utomlands bosattes personliga skatteförmåga, med hänsyn tagen till hans samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast kan bedömas på den ort där han har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen. Den orten sammanfaller vanligen med den berörda personens stadigvarande hemvist (dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkterna 31 och 32, och av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind, REG 1999, s. I-5451, punkt 22).

22 I förevarande mål är emellertid Patrick Zurstrassen skattskyldig och bosatt i den stat där han förvärvar nästan hela sin inkomst.

23 Den luxemburgska skattemyndigheten har i sitt beslut ansett att Patrick Zurstrassen, trots att han är gift och har barn, är en ensamstående skattskyldig utan försörjningsbörda på den grunden att hans maka, som inte har några egna

inkomster, fortsatt att vara bosatt i en annan medlemsstat. Under ovan angivna omständigheter är detta beslut inte befogat med hänsyn till vad som angivits i punkt 21 i förevarande dom. Storhertigdömet Luxemburg är i själva verket den enda stat som kan beakta Patrick Zurstrassens personliga förhållanden och familjesituation, eftersom han inte bara är bosatt i den staten, utan även förvärvar nästan alla hushållets förvärvsinkomster där.

24 Luxemburgs regering har motiverat skattemyndighetens inställning med att makars sambeskattning underlättar skatteuppbörden på så sätt att makarna är solidariskt ansvariga för skatteskulden och att uppbördsenheten kan kräva full betalning därav från var och en av dem. Detta skulle inte vara möjligt om en av makarna var bosatt utomlands.

25 Oavsett om syftet att underlätta skatteuppbörden kan motivera att de skattskyldiga behandlas olika beroende på var de är bosatta, är det tillräckligt att konstatera att den luxemburgska skattelagstiftningen faktiskt tillåter sambeskattning av par som är bosatta utomlands på det enda villkoret att mer än 50 procent av parets förvärvsinkomster skall beskattas i Luxemburg. I detta fall är nämligen de faktiska hindren för att uppbära skatten större än vad som är fallet i målet vid den nationella domstolen.

26 Mot bakgrund av det ovan anförda skall tolkningsfrågan besvaras så att artikel 48.2 i fördraget och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68 utgör hinder mot att tillämpa nationella föreskrifter om inkomstbeskattning som, för att två makar som varken lever åtskilda de facto eller enligt ett domstolsavgörande skall kunna sambeskattas, uppställer som villkor att de båda makarna är bosatta i medlemsstaten, och som inte ger denna skattemässiga fördel till en arbetstagare

som är bosatt i denna medlemsstat där han förvärvar nästan alla hushållets förvärvsinkomster, och vars maka är bosatt i en annan medlemsstat.

Rättegångskostnader

27 De kostnader som har förorsakats Luxemburgs regering och Spaniens regering samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

— angående den fråga som genom beslut av den 11 mars 1999 har ställts av Tribunal administratif, Luxemburg, — följande dom:

Artikel 48.2 i EG-fördraget (nu artikel 39.2 EG i ändrad lydelse) och artikel 7.2 i rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens

fria rörlighet inom gemenskapen utgör hinder mot att tillämpa nationella föreskrifter om inkomstbeskattning som, för att två makar som varken lever åtskilda de facto eller enligt ett domstolsavgörande skall kunna sambeskattas, uppställer som villkor att de båda makarna är bosatta i medlemsstaten, och som inte ger denna skattemässiga fördel till en arbetstagare som är bosatt i denna medlemsstat där han förvärvar nästan alla hushållets förvärvsinkomster, och vars maka är bosatt i en annan medlemsstat.

Moitinho de Almeida Edward Sevón

Schintgen Kapteyn

Gulmann Hirsch Ragnemalm

Wathelet Skouris Macken

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 16 maj 2000.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare Ordförande