DOMSTOLENS DOM

den 14 september 1999 *

I mål C-391/97,

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

Frans Gschwind

och

Finanzamt Aachen-Außenstadt,

angående tolkningen av artikel 48 i EG-fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse),

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch och P. Jann samt domarna C. Gulmann, J.L. Murray,

* Rättegångsspråk: tyska.

D.A.O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (referent) och R. Schintgen,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Frans Gschwind, genom skatterådgivaren W. Kaefer, Aachen,

— Finanzamt Aachen-Außenstadt, genom J. Viehöfer, Regierungsdirektor vid detta organ,

— Tysklands regering, genom E. Röder, Ministerialrat, förbundsekonomiministeriet, och C-.D. Quassowski, Regierungsdirektor, samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom avdelningschefen J. Devadder, utrikes-, utrikeshandels- och biståndsministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard, rättstjänsten, biträdd av A. Buschmann, nationell tjänsteman med förordnande vid rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 26 januari 1999 av: Frans Gschwind, företrädd av W. Kaefer, biträdd av G. Saß, Finanzamt Aachen-Außenstadt, företrätt av E. Marx, Leitender Regierungsdirektor vid detta organ, Tysklands regering, företrädd av C.-D. Quassowski, Nederländernas regering, företrädd av biträdande juridiske rådgivaren J. S. van den Oosterkamp, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av A. Buschmann,

och efter att den 11 mars 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Finanzgericht Köln har genom beslut av den 27 oktober 1997, som inkom till domstolen den 17 november 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).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Frans Gschwind och Finanzamt Aachen-Außenstadt (nedan kallat Finanzamt) angående villkoren för fastställande av skatten på de förvärvsinkomster som har erhållits i Tyskland.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 I den tyska inkomstskattelagstiftningen föreskrivs olika beskattningssystem beroende på den skattskyldiges hemvist. Enligt 1 § första stycket i Einkommensteuergesetz (inkomstskattelagen, nedan kallad EStG) skall fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland där betala skatt för sin sammanlagda inkomst oavsett i vilket land inkomsten har förvärvats (obegränsad skattskyldighet). Enligt 1 § fjärde stycket skall fysiska personer som varken är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland däremot endast betala skatt för sina i Tyskland förvärvade inkomster (begränsad skattskyldighet). Enligt 49 § första stycket punkt 4 EStG omfattar inkomster som förvärvats i Tyskland inkomst från anställning i Tyskland.

4 Den tyske lagstiftaren har till förmån för obegränsat skattskyldiga som är gifta och som inte varaktigt lever separerade från varandra upprättat ett system för sambeskattning, vilket innebär att makarna samtaxeras samtidigt som så kallad tudelning tillämpas för att minska inkomstskatteskalans progressivitet. Härvid skall enligt 26b § EStG "makarnas inkomster läggas samman och beskattas gemensamt, varvid makarna skall behandlas som en enda skattskyldig, om inte annat föreskrivs". Enligt 32a § femte stycket EStG skall skatten på de gemensamt beskattade makarnas inkomst "uppgå till två gånger den skatt som tas ut på hälften av deras gemensamma skattepliktiga inkomst... (tudelning)". Inkomsten beskattas således som om var och en av makarna hade förvärvat hälften av den. Om den ena maken har betydligt högre inkomst än den andra kommer makarna att beskattas lindrigare. Tudelningsförfarandet tillsammans med den tyska beskattningens progressivitet innebär att denna skattelättnad i princip är större ju större skillnaden mellan de respektive makarnas inkomster är.

5 Denna skattemässiga förmån var till en början förbehållen makar med hemvist i Tyskland, även om den ena av dem hade utländska inkomster, varvid de utländska inkomsterna beaktades vid beräkningen av den progressiva skattesatsen.

6 Efter lagändring år 1995 i syfte att anpassa inkomstskattesystemet för utomlands bosatta till domstolens rättspraxis enligt domen av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), och domen av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), kan en gift skattskyldig, som varken är bosatt eller stadigvarande vistas i Tyskland och som är medborgare i en av Europeiska gemenskapernas medlemsstater eller i en stat som är part i Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, i enlighet med 1a § första stycket punkt 2 EStG begära att samtaxering för makar samt skattesatsen till följd av tudelning skall tillämpas på honom när hans make har sin hemvist i en av dessa stater och

— åtminstone 90 procent av makarnas sammanlagda inkomst är inkomstskattepliktig i Tyskland,

— eller de inkomster som inte är skattepliktiga i Tyskland inte överstiger 24 000 DM under ett kalenderår.

7 Om dessa villkor är uppfyllda anses makarna enligt tysk rätt som obegränsat skattskyldiga, även om de inte är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland. Som obegränsat skattskyldiga drar de även fördel av andra skattemässiga förmåner som beviljas invånarna med hänsyn till deras personliga förhållanden och familjesituation (familjekostnader, försäkringsavgifter och annat som ger rätt till skattesänkningar och skatteavdrag).

8 Enligt 26 § och 26a § EStG kan dessa skattskyldiga genom att begära särbeskattning undvika den ytterligare skattebörda som följer av tudelningen på grund av progressiviteten (exempelvis när maken har höga inkomster i utlandet).

Tvisten vid den nationella domstolen

9 Frans Gschwind, som är nederländsk medborgare, är bosatt med sin familj i Nederländerna nära den tyska gränsen. Under åren 1991 och 1992 förvärvsarbetade han i Aachen (Tyskland) medan hans maka förvärvsarbetade i Nederländerna.

10 Under båda dessa år erhöll Frans Gschwind skattepliktiga förvärvsinkomster uppgående till 74 000 DM, vilket utgjorde omkring 58 procent av hushållets sammanlagda inkomster. I enlighet med artikel 10.1 i avtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt diverse andra skatter och för att reglera vissa andra frågor i samband med beskattningen, undertecknat i Haag den 16 juni 1959 (nedan kallat avtalet), var Frans Gschwinds inkomster skattepliktiga i Tyskland medan hans makas inkomster var skattepliktiga i Nederländerna. Enligt artikel 20.3 i avtalet fick de nederländska skattemyndigheterna emellertid i skatteunderlaget inberäkna de inkomster som är skattepliktiga i Tyskland men skulle från den således beräknade skatten dra av den andel av skatten som motsvarade de inkomster som var skattepliktiga i Tyskland.

11 Till följd av den ändring av skattesystemet år 1995, som var tillämplig på skatter som ännu inte hade påförts den dag då ändringen trädde i kraft, beskattade den

tyska skatteförvaltningen år 1997 Frans Gschwinds inkomster från åren 1991 och 1992, varvid han ansågs vara obegränsat skattskyldig men behandlades som ogift, eftersom hans makas inkomster i Nederländerna, i enlighet med 1 § tredje stycket och 1a § första stycket punkt 2 EStG, överskred både den absoluta övre gränsen för att de inte skulle påverka beskattningen, vilken uppgår till 24 000 DM om året, och den relativa övre gränsen på 10 procent av hushållets sammanlagda inkomster. Detta avgörande innebar att Frans Gschwind påfördes en ytterligare skatteskuld på 1 012 DM för år 1991 och på 724 DM för år 1992 i förhållande till den skatt som han skulle ha betalat enligt den skala som tillämpas på gifta par, såsom den föreskrivs i 26 § och 26a § EStG med beaktande av tudelningsprincipen.

12 Sedan Frans Gschwinds klagomål mot beskattningsbesluten avseende åren 1991 och 1992 hade avslagits, väckte han talan vid Finanzgericht Köln och gjorde gällande att förvaltningens vägran att tillämpa den skatteskala som följer av tillämpningen av tudelningsförfarandet på gifta gemenskapsmedborgare som arbetar i Tyskland och är bosatta i en annan medlemsstat stred mot artikel 48 i fördraget samt mot domstolens rättspraxis (enligt domen i det ovannämnda målet Schumacker och domen av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher, REG 1996, s. I-3089).

13 För att lösa tvisten har Finanzgericht Köln beslutat att förklara målet vilande och ställa domstolen följande tolkningsfråga:

"Strider det mot artikel 48 i EG-fördraget att en nederländsk medborgare, som har skattepliktiga förvärvsinkomster i Förbundsrepubliken Tyskland utan att vara bosatt eller stadigvarande vistas inom landet, och hans maka som inte lever varaktigt separerad från honom och som på samma sätt varken är bosatt eller varaktigt vistas inom landet och har utländska inkomster, enligt 1 § tredje stycket andra meningen jämförd med 1a § tredje stycket punkt 2 EStG (den tyska inkomstskattelagen) därför inte behandlas såsom obegränsat skattskyldiga vid tillämpningen av 26 § tredje stycket första meningen EStG (här: sambeskattning), eftersom mindre än 90 procent av makarnas sammanlagda inkomster under ett

kalenderår är inkomstskattepliktiga i Tyskland och deras inkomster som inte är skattepliktiga i Tyskland överstiger 24 000 DM?"

14 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att i huvudsak få klarhet i om artikel 48.2 i fördraget utgör hinder för tillämpningen av en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken gifta par som är bosatta i staten erhåller en sådan skattemässig förmån som den som följer av tillämpningen av tudelningssystemet och förutsätter, för att gifta par som är bosatta utomlands skall kunna fördel av samma skattemässiga förmån, att åtminstone 90 procent av deras sammanlagda inkomst är skattepliktig i nämnda medlemsstat eller, om denna procentuella andel inte uppnås, att deras utländska inkomster, vilka inte är skattepliktiga i denna stat, inte överskrider en viss övre gräns.

15 Enligt Finanzamt samt den tyska och den nederländska regeringen står den olika behandlingen av de egna invånarna och utomlands bosatta i fråga om tillämpningen av tudelningsförfarandet inte i strid med gemenskapsrätten. Genom att föreskriva att beviljandet av denna förmån till utomlands bosatta förutsätter att makarnas sammanlagda inkomst till åtminstone 90 procent skall vara inkomstskattepliktig i Tyskland eller att deras inkomster som inte är inkomstskattepliktiga inte får överstiga 24 000 DM har den tyske lagstiftaren nämligen dragit slutsatserna av domen i det ovannämnda målet Schumacker. Enligt denna dom skall tudelningsförmånen endast beviljas utomlands bosatta om deras personliga förhållanden och familjesituation inte kan beaktas i bosättningsstaten därför att personerna erhåller huvuddelen av sina inkomster och nästan alla sina familjeinkomster i Tyskland.

16 I ett sådant fall som det aktuella fallet, där en betydande andel av familjeinkomsten erhålls i den skattskyldiges bosättningsstat, kan den sistnämnda staten

emellertid bevilja honom förmåner som föreskrivs i dess lagstiftning med beaktande av hans personliga förhållanden och familjesituation.

17 Den belgiska regeringen anser däremot att det inte finns något objektivt skäl som kan berättiga att tudelningsförmånen förvägras utomlands bosatta par därför att parets inkomster i utlandet överskrider en viss övre gräns eller en viss procentuell andel av parets sammanlagda inkomst. Det tyska tudelningssystemet har nämligen varken till syfte eller resultat att bevilja skattemässiga förmåner, som hänger samman med en skattskyldigs personliga förhållanden eller familjesituation, när sådana kan komma att beviljas även i bosättningsstaten. Det rör sig snarare om ett sätt att bestämma skattesatsen på grund av den sammanlagda skatteförmågan hos den ekonomiska gemenskap som paret bildar.

18 Kommissionen anser slutligen att när bosättningsstaten, i det föreliggande fallet Konungariket Nederländerna, med stöd av ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, har avstått från att beskatta sökandens förvärvsinkomster är det endast anställningsstaten som kan beakta sökandens personliga förhållanden och familjesituation. En skattskyldig väljer dessutom tudelningssystemet endast i den stat där den av makarna beskattas vars inkomster är högre, eftersom det endast är på detta sätt som detta system gör det möjligt att sänka skattens belopp genom att minska skatteskalans progressivitet. Tillämpningen av tudelningsförfarandet kan således inte leda till en dubbel skattelättnad på samma gång i bosättningsstaten och i anställningsstaten till följd av den skattskyldiges familjesituation. Kommissionen har tillagt att situationen i målet vid den nationella domstolen är objektivt jämförbar med situationen för ett par som är bosatt i Tyskland då den ena maken i en annan medlemsstat erhåller förvärvsinkomster som är undantagna tysk skatt med stöd av ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, men den tyske lagstiftaren likväl beviljar denne make tudelningsförmånen.

19 Kommissionen har i andra hand bestridit att den tyske lagstiftaren med hänsyn till rättspraxis enligt det ovannämnda rättsfallet Schumacker lagenligt har kunnat föreskriva att båda makarnas inkomster skall beaktas vid kontrollen av om

inkomstgränserna har följts. Eftersom den tyska skatten endast påförs sökandens inkomst, till vilken makans inkomster endast läggs för att beakta progressiviteten och inte för att även beskatta dessa inkomster, har kommissionen ifrågasatt om det är riktigt att lägga båda makarnas inkomster till grund för bedömningen av om den övre gränsen på 90 procent av inkomsterna har överskridits.

20 Inledningsvis bör erinras om att även om den direkta beskattningen tillhör medlemsstaternas behörighet skall dessa likväl utöva denna behörighet på ett sätt som inte strider mot gemenskapsrätten samt att de även skall avhålla sig från all öppen eller dold diskriminering på grund av nationalitet (domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkterna 21 och 26, och Wielockx, punkt 16).

21 Enligt en fast rättspraxis uppkommer diskriminering när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall.

22 På den direkta beskattningens område är situationen för en stats egna invånare respektive utomlands bosatta sällan jämförbar, eftersom den inkomst som erhålls inom en stats territorium 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 (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkterna 31 och 32).

23 I punkt 34 i domen i det ovannämnda målet Schumacker fastställde domstolen att det faktum att en medlemsstat inte beviljar en utomlands bosatt vissa skattemässiga förmåner som den beviljar en invånare generellt sett inte är

diskriminerande därför att det finns objektiva skillnader i fråga om förvärvskälla och skatteförmåga eller i fråga om personliga förhållanden eller familjeförhållanden.

24 Hemvisten är för övrigt den anknytningspunkt för skattskyldighet som utgör grunden för den nuvarande internationella skatterätten i allmänhet och i synnerhet för OECD:s (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) modell för dubbelbeskattningsavtal i syfte att fördela staternas beskattningsrätt i situationer med en gränsöverskridande faktor.

25 När det rör sig om äkta makar som är bosatta i Nederländerna och den ena maken arbetar i Tyskland är det — om den sistnämnda staten i enlighet med artikel 10.1 i avtalet är ensam behörig att beskatta de förvärvsinkomster som har erhållits inom dess territorium — alltså Konungariket Nederländerna som i egenskap av bosättningsstat, med stöd av artikel 20.3 i avtalet, i skatteunderlaget kan medräkna de inkomster som är skattepliktiga i Tyskland men som från den således beräknade skatten skall dra av den andel av skatten som motsvarar de inkomster som är skattepliktiga i Tyskland. Om det däremot är Förbundsrepubliken Tyskland som är bosättningsstaten, skall denna stat, med stöd av artikel 20.2 i avtalet, från skatteunderlaget utelämna de inkomster som är skattepliktiga i Nederländerna och beräkna beloppet för den skatt som påförs de inkomster som är skattepliktiga i Tyskland enligt den skattesats som är tillämplig på den skattskyldiges sammanlagda inkomst.

26 Under dessa omständigheter skulle diskriminering mellan en stats egna invånare och utomlands bosatta i den mening som avses i fördraget endast kunna förekomma om det, oaktat deras hemvist, i olika medlemsstater visades att situationen för de två grupperna av skattskyldiga med avseende på föremålet för och innehållet i de nationella bestämmelserna i fråga var jämförbar.

27 Enligt domstolens rättspraxis föreligger en sådan situation när den utomlands bosatte inte uppbär någon nämnvärd inkomst i bosättningsstaten och får större

delen av sina skattepliktiga intäkter från en verksamhet utövad i anställningsstaten. Under dessa omständigheter kan den stat där han bor nämligen inte bevilja honom de förmåner som följer av ett beaktande av hans personliga förhållanden och familjesituation, vilket innebär att det mellan en sådan utomlands bosatt och en invånare inom landet som utövar en jämförbar avlönad verksamhet inte existerar någon objektiv skillnad som är av den beskaffenheten att den utgör grund för särbehandling när det gäller beaktandet, i skattehänseende, av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkterna 36 och 37).

28 Det skall emellertid konstateras att en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen klart skiljer sig från situationen i rättsfallet Schumacker. Roland Schumackers inkomster utgjorde nämligen nästan samtliga inkomster i hans skattepliktiga hushåll och varken han eller hans maka hade några betydande inkomster i sin bosättningsstat, vilka skulle ha gjort det möjligt att beakta deras personliga förhållanden och familjesituation. Genom att föreskriva övre gränser, av vilka den ena har föreskrivits i procentuella andelar och den andra i absoluta belopp, för inkomster som är skattepliktiga i Tyskland respektive undantagna från den tyska skatten, beaktar den tyska lagstiftningen just möjligheten att på grundval av ett tillräckligt skatteunderlag beakta de skattskyldigas personliga förhållanden och familjesituation i bosättningsstaten.

29 Med beaktande av att makarna Gschwind erhåller omkring 42 procent av sina sammanlagda inkomster i sin bosättningsstat, kan denna stat beakta Frans Gschwinds personliga förhållanden och familjesituation enligt de former som föreskrivs i lagstiftningen i denna stat, eftersom skatteunderlaget i den staten är tillräckligt för detta.

30 Det har under dessa omständigheter inte visats att situationen för äkta makar som är bosatta utomlands och där den ena maken arbetar i beskattningsstaten och vars personliga förhållanden och familjesituation kan beaktas av skatteförvaltningen i bosättningsstaten, därför att det finns ett tillräckligt skatte-

underlag i den sistnämnda staten, vid tillämpningen av sådana skattebestämmelser som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, är jämförbar med situationen för äkta makar som är bosatta i den förstnämnda staten, även om den ena av makarna arbetar i en annan medlemsstat.

31 Vad gäller kommissionens argument att det vid kontrollen av inkomstgränserna inte är korrekt att beakta båda makarnas inkomster, eftersom tudelningsmetoden endast tillämpas på den utomlands bosatte skattskyldiges inkomster, är det tillräckligt att konstatera att även om det endast är individen och inte makarna som sådana som är skattskyldiga i anställningsstaten, grundas en sådan metod att beräkna skattesatsen som tudelningsmetoden på grund av sin beskaffenhet på att vardera makens inkomster beaktas.

32 Av vad som anförts ovan följer att artikel 48.2 i fördraget skall tolkas så, att den inte utgör hinder för tillämpningen av en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken äkta makar som är bosatta i den staten erhåller en sådan skattemässig förmån som den som följer av tillämpningen av tudelningssystemet, medan det för äkta makar som är bosatta utomlands krävs, för samma skattemässiga förmån, att åtminstone 90 procent av makarnas sammanlagda inkomst är skattepliktig i nämnda medlemsstat eller, om denna procentuella andel inte uppnås, att deras inkomster i utlandet, vilka inte är skattepliktiga i denna stat, inte överskrider en viss övre gräns, vilket således gör det möjligt att beakta deras personliga förhållanden och familjesituation i bosättningsstaten.

Rättegångskostnader

33 De kostnader som har förorsakats den tyska, den belgiska och den nederländska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttrande 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 27 oktober 1997 ställts av Finanzgericht Köln — följande dom:

Artikel 48.2 i EG-fördraget (nu artikel 39.2 EG i ändrad lydelse) skall tolkas så, att den inte utgör hinder för tillämpningen av en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken äkta makar som är bosatta i den staten erhåller en sådan skattemässig förmån som den som följer av tillämpningen av tudelningssystemet, medan det för äkta makar som är bosatta utomlands krävs, för samma skattemässiga förmån, att åtminstone 90 procent av makarnas sammanlagda inkomst är skattepliktig i nämnda medlemsstat eller, om denna procentuella andel inte uppnås, att deras inkomster i utlandet, vilka inte är skattepliktiga i denna stat, inte överskrider en viss övre gräns, vilket således gör det möjligt att beakta deras personliga förhållanden och familjesituation i bosättningsstaten.

Rodríguez Iglesias Kapteyn Hirsch

Jann Gulmann

Murray Edward Ragnemalm

Sevón Wathelet Schintgen

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 14 september 1999.

R. Grass

Justitiesekreterare

G.C. Rodríguez Iglesias

Ordförande