FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F.G. JACOBS

fremsat den 19. september 1995 *

1. I denne sag har Kommissionen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EF-traktatens artikel 48, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (herefter »forordningen«) [1], idet det har opretholdt bestemmelser, hvorefter overskydende skat, der er indeholdt i lønnen for en statsborger i en medlemsstat, ikke kan kræves tilbagebetalt, hvis den pågældende kun har haft bopæl i Luxembourg eller lønnet beskæftigelse dér i en del af skatteåret.

Den nationale lovgivning

2. De relevante bestemmelser i den luxembourgske lovgivning om indkomstskat kan sammenfattes således: I henhold til artikel 153 i loi concernant l'impôt sur le revenu (lov om indkomstskat, herefter »LIR«) foretages der med hensyn til skattepligtige, hvis løn mv. overstiger et nærmere angivet maksimumsbeløb, eller som har haft betydelige indtægter, hvori der ikke er indeholdt kildeskat, en skatteansættelse. Sådanne skattepligtige skal hvert år indgive en selvangivelse til myndighederne [2], som på grundlag heraf udfærdiger en slutopgørelse. Når den skattepligtige modtager slutopgørelsen, skal han betale den ansatte skat eller restskatten, hvis en del af skatten allerede er indeholdt som kildeskat (LIR's artikel 154, stk. 1, 2 og 3). I overskydende skat modregnes eventuel anden skattegæld, og i det omfang, der ikke er sådan gæld, udbetales den overskydende skat automatisk til den skattepligtige (artikel 154, stk. 5).

3. Der gælder en forenklet fremgangsmåde for personer med fast bopæl, hvis skattepligtige indkomst i det væsentlige består af indtægter, hvori der er indeholdt kildeskat, og som ikke overstiger den grænse, der gælder for, hvornår der foretages skatteansættelse (LIR's artikel 145). Denne kategori af skattepligtige skal ikke indgive selvangivelse [3]. Ved udgangen af hvert skatteår foretages der en beregning af skattemyndighederne, arbejdsgiveren eller pensionskassen med henblik på at fastlægge, om der skal foretages en regulering af den indeholdte kildeskat (artikel 2 i règlement grand-ducal portant exécution de l'article 145 de la LIR (storhertugelig anordning af 9. marts 1992 om gennemførelse af LIR's artikel 145)).

* Originalsprog: engelsk.

1 — EFT 1968 II, s. 467.

2 — Jean-Pierre Winandy: *Les impôts sur le revenu et sur la fortune au Luxembourg*, éditions Promoculture, s. 271.

3 — Winandy, a.st.

4. Personer, der tager bopæl i landet eller forlader det i løbet af et skatteår, kan som udgangspunkt ikke efter nogen af de to fremgangsmåder få tilbagebetalt for meget indeholdt skat. Således bestemmer LIR's artikel 154, stk. 6:

»Skat, der er indeholdt i løn, kan ikke kræves tilbagebetalt, når indeholdelsen er foretaget over for lønmodtagere, der kun er skattepligtige i en del af året, enten fordi de tager bopæl i landet, eller fordi de forlader landet i løbet af året.«

Tilsvarende bestemmer LIR's artikel 145, stk. 1:

»For lønmodtagere og pensionister, for hvem der ikke foretages en skatteansættelse, foretages der en regulering af den indeholdte kildeskat på grundlag af en årlig beregning ... Kun skattepligtige, som i hele skatteåret har haft skattemæssigt hjemsted eller sædvanligt opholdssted i Storhertugdømmet, samt skattepligtige, som ikke opfylder denne betingelse, men som dér har været beskæftiget som lønmodtagere i mindst ni måneder af skatteåret og udøvet beskæftigelse uafbrudt i den nævnte periode, kan forlange en regulering af skatten af lønindkomst.«

5. Når disse personer mener at have betalt for meget i skat, skal de anmode skattemyndighederne om tilbagebetaling af den for meget betalte skat efter en »rimelighedsvurdering«, jf. § 131, stk. 1, i Abgabenordnung (skattekontrolloven, herefter »AO«). Det bestemmes i § 131, stk. 1:

»Finansministeren kan i særlige tilfælde (herunder når der foreligger flere særlige tilfælde, som f.eks. ved ugunstige vejrforhold eller andre ekstraordinære omstændigheder) helt eller delvis eftergive statsskat, hvis opkrævningen heraf ville være urimelig, når henses til de foreliggende omstændigheder, eller bestemme, at allerede erlagt statsskat skal tilbagebetales eller godskrives den skattepligtige.«

6. Anmodninger, der indgives i medfør af denne bestemmelse, behandles af direktøren for skattevæsenet. Selv om de af direktøren i medfør af denne bestemmelse trufne afgørelser, som det vil fremgå nedenfor, kan indbringes for Luxembourgs Conseil d'État, synes reglerne for beregningen af den skat, som den skattepligtige skal betale, og dermed en eventuel tilbagebetaling, ikke at fremgå direkte af lovgivningen, men at være udviklet i skattedirektørens administrative praksis. Reglerne synes at være analoge med den fremgangsmåde, Luxembourg anvender med

henblik på at sikre progressiviteten i skattesystemet, når en hjemmehørende skattepligtig oppebærer udenlandsk indkomst, som i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst er undtaget fra luxembourgsk beskatning (jf. LIR's artikel 134).

Biehl-dommen

7. I Biehl-sagen [4] forelagde Luxembourgs Conseil d'État Domstolen et præjudicielt spørgsmål med henblik på at kunne tage stilling til, om LIR's artikel 154, stk. 6, er forenelig med fællesskabsretten. Domstolen fastslog, at det er i strid med traktatens artikel 48, stk. 2, at en medlemsstat fastsætter regler, hvorefter tilbagebetaling af skat, der er indeholdt i lønnen, er udelukket for en EF-statsborger, der kun er skattepligtig som hjemmehørende i medlemsstaten en del af året, enten fordi han tager bopæl dér eller forlader den i løbet af skatteåret.

8. Domstolen udtalte:

»Indledningsvis bemærkes, at arbejdskraftens frie bevægelighed ifølge traktatens artikel 48, stk. 2, forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, bl.a. for så vidt angår aflønning.

Princippet om ligebehandling, for så vidt angår aflønning, ville være virkningsløst, såfremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning. Rådet har derfor i artikel 7 i forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet ... bestemt, at en arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, på de øvrige medlemsstaters område nyder samme skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere« [5].

9. Endvidere udtalte Domstolen, at selv om det finder anvendelse uanset den berørte skattepligtige persons nationalitet, vil kriteriet om permanent bopæl, der efter de luxembourgske bestemmelser er afgørende for, om en skattepligtig har ret til en eventuel tilbagebetaling, navnlig være til skade for skattepligtige personer, der er statsborgere i andre medlemsstater.

10. Domstolen forkastede den luxembourgske regerings argument om, at det var nødvendigt at nægte tilbagebetaling for at sikre progressiviteten i det luxembourgske skatte-

4 — Dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Sml. I, s. 1779.

5 — Præmis 11 og 12.

system. Domstolen forkastede ligeledes et argument om, at forskelsbehandlingen afhjælpes ved, at skattepligtige kan opnå tilbagebetaling efter en rimelighedsvurdering. Domstolen understregede i denne forbindelse, at den luxembourgske regering ikke havde henvist til nogen bestemmelse, hvorefter det luxembourgske skattevæsen er forpligtet til under alle omstændigheder at råde bod på de diskriminerende følger af artikel 154, stk. 6.

Sagens behandling

11. Den 27. november 1989, dvs. før Domstolen afsagde dom i Biehl-sagen, fremsendte Kommissionen i henhold til traktatens artikel 169 en åbningsskrivelse til Storhertugdømmet Luxembourg, hvori den anførte, at LIR's artikel 145 og artikel 154, stk. 6, var i strid med traktatens artikel 48, stk. 2, og forordningens artikel 7, stk. 2.

12. Åbningsskrivelsen blev ikke besvaret.

13. I en begrundet udtalelse af 4. februar 1992 gentog Kommissionen den opfattelse, den havde givet udtryk for i skrivelsen af 27. november 1989, og henviste til Biehl-dommen. Den luxembourgske regering besvarede den begrundede udtalelse den 12. maj 1992.

14. Da svaret ikke var tilfredsstillende for Kommissionen, anlagde den nærværende sag den 3. juni 1994. Kommissionen har anført, at LIR's artikel 145 og artikel 154, stk. 6, er ulovlige, idet arbejdstagere, som forlader landet eller tager bopæl dér i løbet af et skatteår, ikke indrømmes den ret til tilbagebetaling af for meget indeholdt skat, som tilkommer personer med fast bopæl. Bestemmelserne udgør derfor en diskriminerende begrænsning i vandrende arbejdstageres frie bevægelighed. Kommissionen har videre anført, at Luxembourg ikke har ændret LIR's artikel 154, stk. 6, med henblik på at efterkomme Domstolens dom i Biehl-sagen, og at da Luxembourgs Conseil d'État afsagde dom som opfølgning på Biehl-dommen, fastslog det, at artikel 154, stk. 6, er i strid med fællesskabsretten. Efter Kommissionens opfattelse er den omstændighed, at en vandrende arbejdstager kan anmode om tilbagebetaling efter en rimelighedsvurdering, ikke tilstrækkelig til at sikre beskyttelsen af de rettigheder, der er tillagt ved traktaten, idet der ikke er foretaget en udtrykkelig ændring af de relevante bestemmelser.

15. Den luxembourgske regering har heroverfor anført, at artikel 145 og artikel 154, stk. 6, må ses i sammenhæng med den i AO's § 131, stk. 1, fastlagte procedure. Ifølge regeringen tillagde Domstolen ikke denne bestemmelse tilstrækkelig vægt i Biehl-sagen, hvorunder den luxembourgske regering først påberåbte sig bestemmelsen i retsmødet. Beslutninger, der træffes i henhold til denne bestemmelse, beror ikke alene på et skøn og kan indbringes for Conseil d'État. Endvidere har den luxembourgske regering anført, at

personer, der anmoder om tilbagebetaling på grundlag af en regulering af de indeholdte beløb, modtager en formular, hvoraf fremgår, at de kan anmode om tilbagebetaling efter en rimelighedsvurdering.

Spørgsmålene i sagen

16. Efter min opfattelse rejser sagen to grundlæggende spørgsmål:

1) Indrømmes der i den luxembourgske lovgivning arbejdstagere, der tager bopæl eller opgiver deres bopæl i Luxembourg, ret til tilbagebetaling af for meget indeholdt skat, og beror denne ret på tilstrækkelig klare lovbestemmelser?

2) Indebærer den fremgangsmåde, som i praksis anvendes af de luxembourgske myndigheder ved beregningen af overskydende skat, at personer, der tager bopæl eller opgiver deres bopæl i Luxembourg i løbet af et skatteår, stilles ringere, og er det berettiget at anvende en fremgangsmåde for tilbagebetaling til sådanne personer, som afviger fra den, der anvendes på personer med fast bopæl?

Jeg vil behandle disse to spørgsmål hver for sig.

Ingen klare og bindende bestemmelser

17. Efter min opfattelse må der gives Kommissionen medhold, for så vidt som Luxembourg har undladt at ændre sin lovgivning, således at der utvetydigt indrømmes personer, som tager bopæl i landet eller forlader det i løbet af et skatteår, ret til tilbagebetaling af for meget indeholdt skat. Domstolen bekræftede i Schumacker-dommen [6], hvad den havde fastslået i Biehl-dommen, nemlig at en fremgangsmåde, hvorefter vandrende arbejdstagere kan anmode om tilbagebetaling efter en rimelighedsvurdering, ikke opfylder kravene i traktatens artikel 48. Dette er i øvrigt i overensstemmelse med den generelle regel om, at borgernes rettigheder i henhold til fællesskabsretten klart skal fremgå af bindende lovbestemmelser, uanset om disse rettigheder følger af direktiver [7] eller som i dette tilfælde af umiddelbart anvendelige bestemmelser i traktaten [8]. Når lovgivningen i en medlemsstat er uforenelig med fællesskabsretten, skal medlemsstaten derfor foretage en klar ændring heraf med henblik på at afhjælpe dette forhold.

6 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Sml. I, s. 225.

7 — Jf. f.eks. dom af 6.5.1980, sag 102/79, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 1473, af 25.5.1982, sag 96/81 og sag 97/81, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1791, hhv. s. 1819, og af 1.3.1983, sag 300/81, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 449.

8 — Jf. f.eks. dom af 15.10.1986, sag 168/85, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2945, og af 14.7.1988, sag 38/87, Kommissionen mod Grækenland, Sml. s. 4415.

18. Domstolen udtalte f.eks. i den nævnte sag 168/85, Kommissionen mod Italien, at:

»... de retsundergivnes adgang til ved nationale retsinstanser at påberåbe sig traktatens umiddelbart anvendelige bestemmelser alene udtrykker, hvad der er retssikkerhedsgarantiens mindstemål, og ikke i sig selv er tilstrækkelig til at sikre en fuldstændig gennemførelse af traktaten. Af Domstolens praksis ... fremgår det således, at en opretholdelse uden ændring af en bestemmelse, som strider mod en traktatbestemmelse, også selv om sidstnævnte bestemmelse gælder umiddelbart i medlemsstaternes retsorden, skaber en tvetydig situation, idet der herved for de pågældende retsundergivne opretholdes en usikkerhed med hensyn til deres mulighed for at påberåbe sig fællesskabsretten, og at en opretholdelse som nævnt derfor udgør en overtrædelse fra nævnte medlemsstats side af de forpligtelser, der påhviler den i medfør af traktaten« [9].

19. Med hensyn til det argument, den italienske regering i denne sag havde fremført, om, at fællesskabsborgeres rettigheder på baggrund af de relevante traktatbestemmelsers umiddelbare anvendelighed er tilstrækkeligt sikret ved administrative cirkulærer og instrukser, bemærkede Domstolen [10]:

»National lovgivnings uoverensstemmelse med traktatens bestemmelser kan, også hvor disse sidste er umiddelbart anvendelige, kun fjernes helt ved bindende interne regler med samme retlige karakter som de regler, de ændrer. Af Domstolens faste praksis vedrørende medlemsstaternes gennemførelse af direktiver fremgår, at en simpel administrativ praksis, der efter sin art kan ændres efter forvaltningens forgodtbefindende, og som ikke er bragt til offentlighedens kundskab på passende måde, ikke anses for at udgøre en gyldig gennemførelse af traktatens bestemmelser.«

20. Mens personer med fast bopæl i luxembourgsk lovgivning udtrykkeligt indrømmes ret til tilbagebetaling af for meget indeholdt skat, giver lovgivningen det indtryk, at denne ret ikke tillægges personer med midlertidig bopæl. Dette indtryk svækkes ikke af AO's § 131, stk. 1, som alene tillægger de skattepligtige en generel ret til at anmode om tilbagebetaling efter en rimelighedsvurdering. Skattemyndighedernes praksis med at udlevere formularer, hvoraf fremgår, hvorledes man kan anmode om tilbagebetaling, kan ikke — selv om den er prisværdig — træde i stedet for klare lovbestemmelser.

21. Det er korrekt, som den luxembourgske regering har anført, at afgørelser, som direk-

9 — Præmis 11. Jf. også dom af 13.7.1988, sag 169/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4093, særligt præmis 11.

10 — Præmis 13.

tøren for skattevæsenet træffer i henhold til denne bestemmelse, kan indbringes for Conseil d'État's comité du contentieux. Denne retsinstans udtalte i dom af 10. juli 1981 [11]:

»Comité du contentieux er tillagt kompetence til at afgøre sager anlagt til prøvelse af afgørelser vedrørende eftergivelse eller nedsættelse af skat truffet af direktøren for skattevæsenet. Comité du contentieux skal derfor som appelinstans tage stilling til, under hvilke forhold AO's § 131, stk. 1, finder anvendelse.«

22. Som det måtte forventes med hensyn til en procedure, hvorunder der kan ske tilbagebetaling efter en rimelighedsvurdering, udtalte Conseil d'État endvidere:

»Direktøren for skattevæsenet har med hensyn til afgørelser efter en rimelighedsvurdering et vidt skøn ved vurderingen af de faktiske omstændigheder (Ermessensentscheidung)« [12].

11 — Nr. 6852 du Rôle, Michel Schaack og Denise Floener mod Administration des contributions (Domstolens oversættelse).

12 — Dom af 11.10.1988, nr. 7803 du Rôle, Jemp Bertrand mod Administration des contributions (Domstolens oversættelse).

23. Den luxembourgske regering har ikke kunnet påpege en bestemmelse, hvori det fastlægges, hvorledes direktøren skal beregne tilbagebetalingen med hensyn til personer, som tager bopæl i eller forlader landet i løbet af et skatteår. En skattepligtig kan ikke ved en gennemgang af luxembourgsk lovgivning se, om han har betalt for meget i skat og derfor kan anmode om tilbagebetaling. Endvidere er der ikke nogen garanti for, at direktøren for skattevæsenet ikke efter forgodtbefindende ændrer den praksis, der følges på dette område.

24. Disse bemærkninger er tilstrækkelige til, at det kan fastslås, at Luxembourg ikke har overholdt sine forpligtelser i henhold til traktaten. For fuldstændighedens skyld skal jeg imidlertid behandle spørgsmålet om, hvorvidt den praksis, der følges af de luxembourgske myndigheder, indebærer en ubegrundet forskelsbehandling i strid med traktatens artikel 48 og artikel 7, stk. 2, i forordning (EØF) nr. 1612/68.

Forskelsbehandling

25. Det synes, som om de luxembourgske myndigheder — trods det indtryk, man får ved læsning af den luxembourgske lovgivning — nu i praksis tilbagebetaler for meget indeholdt skat til personer, som tager bopæl i eller forlader landet i løbet af et skatteår. Ved

vurderingen af den praksis, der følges, må to spørgsmål overvejes:

1) Indebærer fremgangsmåden for beregningen af overskydende skat en forskelsbehandling?

2) Indebærer kravet om, at personer med midlertidig bopæl skal indgive en særlig anmodning om tilbagebetaling, at de processuelt stilles ringere, når et sådant krav ikke stilles til personer med fast bopæl?

26. Det fremgår af de kopier af afgørelser, som er vedlagt svarskriftet, at direktøren anvender følgende beregningsmetode:

1) Den skattepligtiges luxembourgske og udenlandske indkomst sammenlægges.

2) På grundlag af den skattepligtiges samlede indkomst beregnes den teoretiske luxembourgske skat i henhold til den relevante tabel.

3) Tallet nedsættes, således at det forholdsmæssigt svarer til den del af den skattepligtiges samlede indkomst, som er optjent i Luxembourg.

4) Dette tal, som svarer til den luxembourgske skat, der skal betales, sammenlignes med den skat, der af den skattepligtiges arbejdsgiver er indeholdt som kildeskat, med henblik på at fastlægge, om der skal ske tilbagebetaling.

27. Luxembourg beskatter således ikke i praksis udenlandsk indkomst, som en arbejdstager har optjent, før han tager bopæl i landet, eller efter at han har forladt det, men tager hensyn hertil ved fastlæggelsen af den skatteprocent, der efter det progressive system skal anvendes på hans indkomst i Luxembourg.

28. Efter min opfattelse indebærer den fremgangsmåde, der anvendes ved beregningen af tilbagebetalingsbeløb, ikke en diskriminerende begrænsning i en sådan arbejdstagers frie bevægelighed. I det enkleste tilfælde, hvor en arbejdstager, som tager bopæl i eller forlader landet i løbet af et skatteår, ikke oppebærer yderligere indkomst uden for Luxembourg, er fremgangsmåden neutral. Vedkommende har ret til at få tilbagebetalt det samme beløb, som hvis han havde haft bopæl i Luxembourg hele skatteåret. Såfremt arbejdstageren oppebærer anden indkomst i

skatteåret, før han tager bopæl i landet, eller efter at han har forladt det, sikrer fremgangsmåden, at den luxembourgske skat fastsættes efter den procentsats, som svarer til arbejdstagerens luxembourgske indkomst i bopælsperioden. Hvis der ikke fandtes en sådan regel, ville en sådan arbejdstager være bedre stillet end en person med fast bopæl, som ville blive beskattet med en højere procentsats, fordi han bliver boende i det samme land.

29. Endelig må det undersøges, om der alligevel er en processuel forskelsbehandling.

30. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til Schumacker-dommen [13]. Schumacker var en belgisk statsborger, som havde bopæl i Belgien, men arbejdede i Tyskland. På samme måde som det er tilfældet for arbejdstagere med bopæl i Tyskland, blev der af hans arbejdsgiver i hans indkomst indeholdt kildeskat. Da Schumacker ikke var hjemmehørende i Tyskland, tog arbejdsgiveren ikke hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold ved beregningen af fradrag, hvilket skyldtes, at det tilkom arbejdstagerens bopælsstat — som havde beskatningsretten til arbejdstagerens globalindkomst — at tage hensyn til sådanne forhold. Schumacker blev derfor beskattet hårdere efter de tyske regler, end hvis han havde været hjemmehørende i Tyskland.

31. Domstolen fastslog for det første, at traktatens artikel 48 er til hinder for, at en ikke-hjemmehørende beskattes hårdere i beskæftigelsesstaten, når han oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst ved beskæftigelsen og ikke i bopælsstaten har en indkomst, der er tilstrækkelig til, at der dér kan tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

32. Domstolen undersøgte derefter, om de tyske bestemmelser også processuelt indebar en forskelsbehandling. Domstolen udtalte, at bestemmelserne, hvorefter ikke-hjemmehørende ikke kan få foretaget en årlig regulering af den skat, der er indeholdt af arbejdsgiveren, og ikke kan få foretaget en administrativ ansættelse af skatten, var i strid med traktatens artikel 48. Bestemmelserne indebar, at ikke-hjemmehørende afskæres fra muligheden for at påberåbe sig poster i indkomstopgørelsen som f.eks. udgifter til erhvervelse af indkomsten og særlige eller såkaldte »ekstraordinære« udgifter, der vil kunne udløse tilbagebetaling af en del af den indeholdte kildeskat. Dette medførte, at ikke-hjemmehørende blev stillet mindre gunstigt end hjemmehørende. Domstolen kunne ikke tiltræde den tyske regerings argument om, at der fandtes en mulighed for, at ikke-hjemmehørende skattepligtige kan anmode skattemyndighederne om at udstede en skatteattest, hvori nævnes de nedslag i skatten, som de har ret til, og som arbejdsgiveren skal tage hensyn til. Bestemmelserne havde ikke

13 — Jf. note 6.

bindende virkning, og det var ikke godtgjort, at skattemyndighederne under alle omstændigheder skulle afhjælpe konsekvenserne af forskelsbehandlingen.

33. Endvidere bemærkede Domstolen, at den omstændighed, at de årlige reguleringsordninger ikke gjaldt for ikkehjemmehørende, indebar, at personer, som tog bopæl i eller forlod Tyskland i skatteåret, eller som var arbejdsløse en del af året, ikke hos deres arbejdsgiver eller skattemyndighederne kunne få tilbagebetalt den skat, der måtte være opkrævet for meget. Med henvisning til Biehl-dommen fastslog Domstolen, at de krav, der stilles efter traktatens artikel 48, ikke kunne anses for opfyldt, fordi der efter de tyske bestemmelser var mulighed for efter en rimelighedsvurdering at foretage en ny beregning af skatten.

34. Dommen viser klart, at en processuel forskelsbehandling kan være i strid med artikel 48. Det fremgår ligeledes af dommen, at de fastlagte procedurer må være bindende for myndighederne og må kunne afhjælpe en materiel forskelsbehandling. Det må imidlertid undersøges, om det — såfremt det forudsættes, at den af de luxembourgske myndigheder fulgte praksis var fastslået i bindende bestemmelser, hvorved der indrømmes en udtrykkelig ret til tilbagebetaling — ville indebære en forskelsbehandling, at der anvendes en anden fremgangsmåde for tilbagebetaling af for meget indeholdt skat til skattepligtige, som tager bopæl i eller forlader landet i løbet af et skatteår, eller om dette ville være begrundet i, at en sådan skattepligtig befinder sig i en anden situation.

35. Det synes for det første klart, at Luxembourg ikke med hensyn til en sådan skattepligtig kan anvende den enklere fremgangsmåde med en årlig regulering. Denne procedure, som indebærer, at skattemyndighederne, arbejdsgiveren eller pensionskassen foretager en automatisk beregning af den skat, den skattepligtige skal betale, forudsætter, at disse organer eller personer har fuldstændige oplysninger om den skattepligtiges beskæftigelse og pension i skatteåret, således at den skattepligtiges skattetilsvar ifølge det progressive indkomstskattesystem kan beregnes og sammenlignes med de indeholdelser, arbejdsgiveren eller pensionskassen har foretaget. Mens det er muligt, når en vandrende arbejdstager har bopæl i Luxembourg hele det omhandlede skatteår, er det ikke muligt, hvis han tager bopæl i eller forlader landet i løbet af året.

36. Ganske vist forekommer det — i hvert fald i princippet — muligt at forlange, at skattepligtige, som tager bopæl i eller forlader landet, følger fremgangsmåden for personer, for hvem der foretages en skatteansættelse, dvs. at de skal indgive en selvangivelse til skattemyndighederne ved skatteårets udgang. Hvis selvangivelsen indeholder

oplysninger om den indkomst, der er oppebåret både i den periode, hvor vedkommende har haft bopæl, og i den periode, hvor han ikke har haft bopæl, kan den anvendes til at beregne, om der skal ske tilbagebetaling.

37. Det må imidlertid fremhæves, at mange vandrende arbejdstagere ikke i de år, hvor de har bopæl i Luxembourg hele året, er forpligtet til at indgive en selvangivelse, fordi deres skattetilsvar reguleres efter den enklere fremgangsmåde med en årlig regulering. Kommissionen har ikke godtgjort, at det er mere byrdefuldt for sådanne skattepligtige at anmode om tilbagebetaling og i denne forbindelse give oplysninger om deres udenlandske indkomst end at indgive en selvangivelse for det år, hvori de tager bopæl eller forlader landet. Kommissionen har heller ikke anført, at anvendelsen af forskellige fremgangsmåder har ført til urimelige forsinkelser ved tilbagebetalingen af for meget indeholdt skat.

38. Hvad angår skattepligtige med en betydelig indkomst, som i mange tilfælde skal indgive en selvangivelse med henblik på, at der kan foretages en skatteansættelse, kan jeg ikke se, hvorfor de skulle være forpligtet til særskilt at anmode om tilbagebetaling. Selvangivelsen vil i givet fald kunne ændres, således at den skattepligtige anmodes om de oplysninger, der er nødvendige for at beregne den overskydende skat.

39. Det er derfor min opfattelse, at det ikke er godtgjort, at den fremgangsmåde, som anvendes af Luxembourg ved tilbagebetaling af overskydende skat til arbejdstagere, som forlader landet eller tager bopæl dér, udgør en diskriminerende begrænsning i deres frie bevægelighed. Endvidere synes anvendelsen af en anden fremgangsmåde for tilbagebetaling af skat i mange tilfælde at være berettiget. Som anført ovenfor er det imidlertid ikke nødvendigt, at Domstolen tager stilling til dette spørgsmål.

Sagens omkostninger

40. Storhertugdømmet Luxembourg har i det væsentlige tabt sagen, og det bør derfor dømmes til at betale sagens omkostninger i henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2. Det bemærkes i denne forbindelse, at indholdet af de relevante luxembourgske bestemmelser og praksis først blev klart, da den luxembourgske regerings befuldmægtigede redegjorde herfor i retsmødet.

Forslag til afgørelse

41. Jeg foreslår herefter, at Domstolen

1) fastslår, at Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EF-traktatens artikel 48, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet, idet det har opretholdt bestemmelser, hvorefter overskydende skat, der er indeholdt i lønnen for en statsborger i en medlemsstat, ikke kan kræves tilbagebetalt, hvis den pågældende kun har haft bopæl i Luxembourg eller lønnet beskæftigelse dér i en del af skatteåret

2) dømmer Storhertugdømmet Luxembourg til at betale sagens omkostninger.