DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 15 september 2011 *

I mål C-240/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Baden-Württemberg (Tyskland) genom beslut av den 21 december 2009, som inkom till domstolen den 14 maj 2010, i målet

**Cathy Schulz-Delzers,**

**Pascal Schulz**

mot

**Finanzamt Stuttgart III,** meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna K. Schiemann (referent), C. Toader, A. Prechal och E. Jarašiūnas,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 24 mars 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Cathy Schulz-Delzers och Pascal Schulz, genom S. Hoffmann, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom T. Henze och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 26 maj 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 12 EG, 18 EG och 39 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Cathy Schulz-Delzers och Pascal Schulz (nedan gemensamt kallade makarna Schulz) och å andra sidan Finanzamt Stuttgart III (nedan kallat Finanzamt). Målet gäller taxeringsbeslut som Finanzamt fattat avseende åren 2005 och 2006.

### Tillämpliga bestämmelser

*Inkomstbeskattning i Tyskland*

3 Under åren 2005 och 2006 reglerades i Tyskland beskattning av inkomst i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG), i den lydelse som var tillämplig under dessa år.

4 Enligt 1 § EStG är bland annat fysiska personer med hemvist eller stadigvarande bosättning i Tyskland obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt där.

5 Inkomstskattesatsen fastställs efter en progressiv skala där skattesatsen ökar i förhållande till inkomstens storlek. Tabellen återspeglar en bedömning av den skattskyldiges betalningsförmåga som lagstiftaren gör utifrån levnadsvillkoren i Tyskland.

6 Vissa inkomster är undantagna från inkomstskatt. Åtskillnad görs härvid mellan å ena sidan inkomster som inte beskattas men som ändå medtas i beräkningen av den tillämpliga skattsatsen för övriga inkomster, varvid en progressiv skatteskala används, och å andra sidan inkomster som inte tas med i denna beräkning. Den första inkomsttypen anses utgöras av inkomster som är undantagna från skatt ”under förutsättning att de medtas vid beräkningen av den progressiva skatten” (Progressionsvorbehalt).

7 Det förhållandet att vissa inkomster som är undantagna från skatt medtas vid beräkningen av den progressiva skatten för att fastställa den tillämpliga skattesatsen på andra inkomster återspeglar lagstiftarens bedömning av den skattskyldiges betalningsförmåga. En skattskyldig som uppbär inkomster som är undantagna från skatt men som medtas vid beräkningen av den progressiva skatten har, enligt lagstiftarens synsätt, en större betalningsförmåga än en skattskyldig som inte har några sådana inkomster. Vissa ersättningsinkomster som i princip är undantagna från skatt beaktas därför i detta sammanhang, såsom till exempel arbetslöshetsersättning. Sådan ersättning är inte avsedd att kompensera för vissa kostnader, utan att mera allmänt garantera tillräckliga försörjningsmedel för de personer som uppbär dem.

8 Om lagstiftaren däremot har föreskrivit ett undantag från skatteplikt men inkomsten inte samtidigt medtas vid beräkningen av den progressiva skatten, utgår lagstiftaren från antagandet att den skattebefriade inkomsten inte kan anses som en faktor som påverkar en persons betalningsförmåga, och inte ska anses som sådan, även vid beskattningen av övriga inkomster.

9 För att mildra den progressiva inkomstskatten för makar med olika stora inkomster har den tyska lagstiftaren infört ett system med sambeskattning för obegränsat skattskyldiga. Systemet gäller gifta skattskyldiga som inte lever varaktigt åtskilda. Vid sambeskattning fastställs ett gemensamt beskattningsunderlag där sedan så kallad ”uppdelning” (splitting) sker. Makarnas inkomster läggs samman och beskattas sedan gemensamt. Inkomstskatten för sambeskattade makar uppgår till två gånger det skattebelopp som utgår på hälften av deras gemensamma beskattningsbara inkomst.

*Beskattning i Tyskland av inkomster från en fransk myndighet*

10 I artikel 14.1 första meningen i avtalet mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland för att undvika dubbelbeskattning och fastställa regler om ömsesidig administrativ och juridisk assistans vid beskattning av inkomst och förmögenhet samt i fråga om beskattning av rörelse och fastighet, som undertecknades i Paris den 21 juli 1959 (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, s. 397), i dess lydelse enligt det tilläggsavtal som undertecknades i Paris den 20 december 2001 (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, s. 2370) (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Tyskland), fastställs ”principen om den utbetalande staten”. Enligt denna princip gäller att arvoden, löner och liknande ersättningar som utbetalats av en offentligrättslig juridisk person i en avtalsslutande stat till en fysisk person bosatt i den andra staten för nu aktuella administrativa tjänster endast beskattas i den förstnämnda staten.

11 I artikel 20.1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Tyskland föreskrivs att för att undvika dubbelbeskattning ska inkomster från Frankrike som ska beskattas i Frankrike enligt detta avtal inte tas med i det tyska skatteunderlaget för personer bosatta i Förbundsrepubliken Tyskland. Det preciseras att regeln inte begränsar Förbundsrepubliken Tysklands rätt att beakta sålunda undantagna inkomster vid fastställande av sina skattesatser.

12 Bestämmelserna är tillämpliga såväl på den grundlön som franska tjänstemän bosatta i Tyskland uppbär som på de tilläggsersättningar de erhåller på grund av att de flyttat till Tyskland.

13 I 32b § punkt 1.3 EStG föreskrivs följande:

”Om en obegränsat skattskyldig person under hela eller delar av taxeringsperioden erhåller…

[...]

3. inkomster som enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning eller genom ett annat mellanstatligt avtal ska undantas från skatteplikt, med förbehåll för att dessa medtas i beräkningen av inkomstskatten …, ska vid beräkningen av inkomster som är skattepliktiga enligt 32a § punkt 1 en särskild skattesats användas.”

14 32b § punkt 2.2 EStG har följande lydelse:

”Den särskilda skattesatsen enligt punkt 1 är den skattesats som, vid beräkningen av inkomstskatten, följer av höjningen eller minskningen av den skattepliktiga inkomsten enligt 32a § punkt 1, enligt följande …

…

2. i de fall som nämns i punkterna 1.2 och 1.3 beträffande de där angivna inkomsterna, där de särskilda inkomster som nämns i dessa bestämmelser beaktas med en femtedel.”

*Beskattning i Tyskland av utlandstjänstgöringsbidrag som beviljats tyska skattebetalare som tjänstgör i utlandet*

15 Även om skattskyldiga som tjänstgör i utlandet och i egenskap av tjänstemän uppbär inkomster är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt i Tyskland, så är eventuella bidrag som beviljas på grund av utlandstjänstgöringen däremot undantagna från inkomstskatt i Tyskland och beaktas inte vid beräkningen av den progressiva skatten.

16 3 § punkt 64 EStG har följande lydelse:

”För en arbetstagare som är anställd av en inhemsk offentligrättslig juridisk person och erhåller lön från en inhemsk offentlig kassa medges skattebefrielse beträffande ersättning för tjänst i utlandet, när denna ersättning överstiger den lön som

arbetstagaren skulle erhålla för en motsvarande tjänst på den ort där den offentliga kassa som betalar ut ersättningen är belägen. Den första meningen gäller även i andra anställningsförhållanden där lönen betalas i enlighet med de i den första meningen gällande föreskrifterna, från en offentlig kassa samt helt eller till större delen med allmänna medel. För de arbetstagare som under en begränsad tid innehar anställning utomlands, och som är bosatta eller stadigvarande vistas där, medges skattebefrielse för den köpkraftsutjämning som betalas ut av en inhemsk arbetsgivare för den del som inte överstiger den jämförbara utlandstjänsteersättningen i enlighet med 54 § i den federala lagen om offentligt anställda tjänstemäns löner (Bundesbesoldungsgesetz)."

**Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

17 Makarna Schulz är bosatta i Tyskland och är försörjningsskyldiga för två barn. De har begärt att få bli sambeskattade för samtliga sina inkomster enligt 1 § EStG för att kunna komma i åtnjutande av ett mera fördelaktigt gemensamt beskattningsunderlag.

18 Pascal Schulz är tysk medborgare och anställd som advokat. I denna egenskap har han uppburit inkomster under åren 2005 och 2006.

19 Cathy Schulz-Delzers är fransk medborgare och tjänsteman i Tyskland för den franska staten. Hon tjänstgör härvid som lågstadielärare i en fransk-tysk skola. Under åren 2005 och 2006 uppbar hon utöver sin lön två ersättningar från den franska staten. Enligt bestämmelserna i artiklarna 14 och 20.1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Tyskland är dessa ersättningar, liksom hennes lön, undantagna från

skatt i Tyskland, under förutsättning att de beaktas vid beräkningen av den progressiva skatten.

20 De två aktuella ersättningarna utgörs av följande:

— En ersättning till följd av de lokala livsvillkoren som beviljas franska statsanställda som tjänstgör utomlands med stöd av artikel 4B d i dekret nr 2002-22 av den 4 januari 2002 avseende den administrativa och finansiella situationen för personal vid franska undervisningsorgan i utlandet (JORF av den 6 januari 2002, s. 387). Ersättningen syftar till att kompensera för förlorad köpkraft. Det månatliga beloppet uppgick åren 2005 och 2006 till 437,41 euro respektive 444,08 euro.

— Ett ”familjetillägg” som beviljas för underhållsberättigade barn till franska statsanställda som tjänstgör utomlands. Tillägget beviljas med stöd av artikel 4B e i dekret nr 2002-22 och uppgick under de ovannämnda åren till 134,20 euro respektive 136,41 euro per månad.

21 Den lön Cathy Schulz-Delzers uppbar år 2005 och 2006 inkomstbeskattades i Frankrike. De två ersättningar som beskrivs i ovanstående punkt i denna dom beskattades däremot inte i Frankrike, då de utgör inkomster som är undantagna från skatt enligt fransk lagstiftning.

22 I taxeringsbesluten avseende inkomst för åren 2005 och 2006 beaktade Finanzamt att dessa två ersättningar var undantagna från skatt, men tog med dem samt Cathy Schulz-Delzers övriga inkomster i beräkningen av den progressiva skatten. Detta

skedde sedan ett schablonavdrag om 920 euro för yrkesrelaterade kostnader för varje år gjorts i enlighet med 32b § punkterna 1.3 och 2.2 EStG. Det förhållandet att ersättningarna beaktades medförde att makarna Schulz inkomstskatt höjdes med 654 euro för år 2005 respektive 664 euro för år 2006.

23 Makarna Schulz begärde omprövning av taxeringsbesluten vilken avslogs av Finanzamt i beslut av den 30 april 2009.

24 Makarna Schulz väckte talan vid den hänskjutande domstolen den 18 maj 2009 och bestred att de två aktuella ersättningarna skulle medtas vid beräkningen av den tillämpliga skattesatsen för övriga inkomster med tillämpning av den progressiva skattetabellen. De har yrkat att de ersättningar som Cathy Schulz-Delzers uppburit inte ska beaktas vid beräkningen av den progressiva skatten. De anser att det innebär ett åsidosättande av artikel 39 EG att beakta nämnda ersättningar i detta sammanhang, eftersom motsvarande ersättningar som uppbärs på de villkor som fastställs i 3 § punkt 64 EStG inte beaktas.

25 Enligt den hänskjutande domstolen avskräcker 3§ punkt 64 en fransk tjänsteman från att tjänstgöra i Tyskland inom ramen för sin anställning då de ersättningar som är aktuella i det nationella målet medtas i beräkningen av den särskilda skattesatsen, medan en motsvarande ersättning som uppbärs av en tysk arbetstagare som tjänstgör utanför Tyskland inte beaktas vid beräkning av den progressiva skatten.

26 Oberoende av huruvida artikel 39.1–3 EG har åsidosatts utgör 3 § punkt 64 EStG, enligt den hänskjutande domstolen, även dold diskriminering på grund av nationalitet. I allmänhet är det nämligen tyska medborgare som befinner sig i ett

anställningsförhållande med en tysk offentligrättslig juridisk person, varför det i första hand är tyska medborgare som åtnjuter den förmån som följer av 3 § punkt 64 EStG.

27 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Baden-Württemberg att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) a) Är 3 § punkt 64 [EStG] förenlig med den fria rörligheten för arbetstagare i enlighet med artikel [39 EG, nu artikel 45 FEUF]?

b) Innehåller 3 § punkt 64 [EStG] en sådan dold diskriminering på grund av nationalitet som är förbjuden enligt artikel [12 EG, nu artikel 18 FEUF]?

2) Om svaret på första frågan är nekande: är 3 § punkt 64 [EStG] förenlig med den fria rörligheten för unionsmedborgare i enlighet med artikel [18 EG, nu artikel 21 FEUF]?”

**Prövning av tolkningsfrågorna**

28 Domstolen erinrar inledningsvis i likhet med vad generaladvokaten påpekat i punkterna 39–43 i sitt förslag till avgörande att av de artiklar i EG-fördraget som den hänskjutande domstolen hänvisat till i sina frågor är det endast artikel 39 EG som kan äga tillämplighet i det nationella målet.

29 Artikel 12 EG, som innehåller ett allmänt förbud mot all diskriminering på grund av nationalitet, kan nämligen endast tillämpas självständigt i de situationer som omfattas av unionsrätten men för vilka det inte finns några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget. Icke-diskrimineringsprincipen har emellertid genomförts genom artikel 39 EG när det gäller fri rörlighet för arbetstagare (se, bland annat, dom av den 10 september 2009 i mål C-269/07, kommissionen mot Tyskland, REG 2009, s. I-7811, punkterna 98 och 99 samt där angiven rättspraxis).

30 I artikel 18 EG anges i allmänna ordalag rätten för varje unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier. Denna rätt uttrycks mer specifikt i artikel 39 EG rörande den fria rörligheten för arbetstagare (se dom av den 1 oktober 2009 i mål C-3/08, Leyman, REG 2009, s. I-9085, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

31 Det är utrett att Cathy Schulz-Delzers lämnat Frankrike för att bosätta sig i Tyskland. Hennes ställning som arbetstagare i den mening som avses i artikel 39 EG har inte bestritts. De ställda frågorna ska därför enbart bedömas mot bakgrund av den sistnämnda bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, bland annat domen i det ovannämnda målet Leyman, punkterna 18–20 och där angiven rättspraxis).

32 Det finns vidare anledning att understryka att frågan huruvida 3 § punkt 64 EStG är förenlig med artikel 39 EG endast är aktuell i det nationella målet för det fall nämnda 3 § punkt 64 är tillämplig på den ersättning som uppbärs av tyska tjänstemän som tjänstgör i utlandet, medan bestämmelsen inte är tillämplig på ersättning som erhålls av en annan medlemsstats tjänstemän som tjänstgör i Tyskland. Det förhållandet att denna tyska bestämmelse inte är tillämplig på ersättning som uppbärs av en annan

medlemsstats tjänstemän som är skattskyldiga i Tyskland och som tjänstgör i en tredje medlemsstat har däremot inte ifrågasatts.

33 Under dessa omständigheter ska de ställda frågorna, vilka ska besvaras tillsammans, uppfattas så att de avser huruvida artikel 39 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en bestämmelse som 3 § punkt 64 EStG enligt vilken ersättning av den typ som är aktuell i det nationella målet – vilken beviljas en medlemsstats tjänstemän som tjänstgör i en annan medlemsstat för att kompensera för förlorad köpkraft på tjänstgöringsorten – inte beaktas vid beräkningen av den skattesats som är tillämplig i den första medlemsstaten på den skattskyldiges eller dennes makes övriga inkomster, medan motsvarande ersättning som beviljas en tjänsteman i denna andra medlemsstat och som tjänstgör i den första medlemsstaten inte beaktas vid beräkningen av denna skattesats.

34 Det följer av fast rättspraxis att artikel 39 EG dels utgör hinder för påtagliga diskrimineringar grundade på nationalitet, men även för varje form av dold diskriminering som, genom tillämpning av andra distinktionskriterier, i själva verket leder till samma resultat (dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 26). Av rättspraxis följer även att artikel 39 EG vidare förbjuder bestämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avskräcks från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet, även om bestämmelserna tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet (dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot, REG 2002, s. I-11819, punkt 78).

35 I det nationella målet är det utrett att Cathy Schulz-Delzers, som gjort sin rätt till fri rörlighet gällande, inte behandlas på ett mindre förmånligt sätt i värdmedlemsstaten än en medborgare i denna medlemsstat skulle ha gjort i en uteslutande inhemsk situation. 3 § punkt 64 EStG kan på grund av sin art inte komma att tillämpas på skattskyldiga som arbetar i Tyskland och medför en förmån enbart för skattskyldiga som inte arbetar i detta land.

36 Härav följer att det enbart är om förmånen vägras en skattskyldig som befinner sig i samma situation som Cathy Schulz-Delzers på grunder som kan anses diskriminerande av andra anledningar – vilket kräver att den situation som Cathy Schulz-Delzers befinner sig i kan jämföras med situationen för de personer som åtnjuter nämnda förmån – som artikel 39 EG med framgång kan åberopas i det nationella målet.

37 Domstolen konstaterar att situationerna inte är jämförbara mot bakgrund av det syfte som eftersträvas med tillämpningen av en progressiv skatteskala. Denna grundas nödvändigtvis, såsom erinrats i punkterna 5 och 8 i denna dom, på en bedömning av den skattskyldiges betalningsförmåga vilken görs utifrån levnadsvillkoren i den berörda medlemsstaten.

38 Under dessa omständigheter ökar inte en ersättning av den typ som omfattas av tillämpningsområdet för 3 § punkt 64 EStG – vilken ersättning endast syftar till att ge förmånstagaren möjlighet att bibehålla samma levnadsstandard som han hade i Tyskland trots de dyrare levnadsomkostnaderna i utlandet – den skattskyldiges betalningsförmåga och ska därför inte beaktas vid beräkning av den progressiva skatten.

39 Den ersättning som Cathy Schulz-Delzers åtnjuter i Tyskland är däremot just avsedd att anpassa hennes lön till levnadsomkostnaderna i Tyskland och ökar således hennes betalningsförmåga, såsom denna bedöms på grundval av levnadsvillkoren i denna medlemsstat och beaktas därför vid beräkningen av den progressiva skatten.

40 Det är i detta avseende irrelevant att nämnda ersättningar, enligt den franske lagstiftaren, endast är avsedda att ge förmånstagaren möjlighet att bibehålla samma levnadsstandard som han hade i Frankrike trots de dyrare levnadsomkostnaderna i

Tyskland, eftersom situationernas jämförbarhet med nödvändighet endast kan bedömas inom ramen för ett och samma skattesystem och medlemsstaterna, i avsaknad av uniformerande och harmoniserande åtgärder på unionsnivå, förblir behöriga att fastställa kriterierna för inkomstbeskattning.

41 Det förhållandet att makarna Schulz val att sambeskattas för att komma i åtnjutande av ett gemensamt beskattningsunderlag, vilket är mer förmånligt än två separata, har medfört att den ersättning som utbetalats till Cathy Schulz-Delzers medtagits vid beräkningen av skattesatsen enligt en progressiv skatteskala är således inte en följd av diskriminering i den mening som avses i artikel 39 EG utan av tillämpningen av beskattningskriterier som det ankommer på medlemsstaterna att fastställa.

42 Fördraget innehåller för övrigt inte några garantier för en medborgare i unionen att en flyttning av dennes hemvist till en annan medlemsstat än den i vilken han dittills haft hemvist ska vara neutral i beskattningshänseende. Mot bakgrund av de olikheter som föreligger i medlemsstaternas lagstiftning på detta område kan en sådan flyttning vara mer eller mindre förmånlig för medborgaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2004 i mål C-365/02, Lindfors, REG 2004, s. I-7183, punkt 34, och av den 12 juli 2005 i mål C-403/03, Schempp, REG 2005, s. I-6421, punkt 45).

43 De ställda frågorna ska därför besvaras enligt följande. Artikel 39 EG ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en bestämmelse lik 3 § punkt 64 EStG enligt vilken ersättning av den typ som är aktuell i det nationella målet – vilken beviljas en medlemsstats tjänstemän som tjänstgör i en annan medlemsstat för att kompensera för förlorad köpkraft på tjänstgöringsorten – inte beaktas vid beräkningen av den skattesats som är tillämplig i den första medlemsstaten på den skattskyldiges eller dennes makes övriga inkomster, medan motsvarande ersättning som beviljas en tjänsteman i denna

andra medlemsstat och där tjänstemannen tjänstgör i den första medlemsstaten inte beaktas vid beräkningen av denna skattesats.

**Rättegångskostnader**

44 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 (fjärde avdelningen) följande:

**Artikel 39 EG ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en bestämmelse lik 3 § punkt 64 i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz), enligt vilken ersättning av den typ som är aktuell i det nationella målet – vilken beviljas en medlemsstats tjänsteman som tjänstgör i en annan medlemsstat för att kompensera för förlorad köpkraft på tjänstgöringsorten – inte beaktas vid beräkningen av den skattesats som är tillämplig i den första medlemsstaten på den skattskyldiges eller dennes makes övriga inkomster, medan motsvarande ersättning som beviljas en tjänsteman i denna andra medlemsstat och där tjänstemannen tjänstgör i den första medlemsstaten inte beaktas vid beräkningen av denna skattesats.**

Underskrifter