DOMSTOLENS DOM
14. februar 1995 *

I sag C-279/93,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Finanzamt Köln-Altstadt

mod

Roland Schumacker,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikel 48,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G. C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene F. A. Schockweiler (refererende dommer), P. J. G. Kapteyn og C. Gulmann samt dommerne G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet og G. Hirsch,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Finanzamt Köln-Altstadt ved Leitender Regierungsdirektor D. Deutgen, Finanzamt Köln-Altstadt

— Roland Schumacker ved advokat W. Kaefer, Aachen, og advokat og skatterådgiver G. Saß, Tervuren

— den tyske regering ved Ministerialrat E. Röder og Regierungsdirektor C.-D. Quassowski, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede

— den græske regering ved juridisk konsulent D. Raptis og assisterende juridisk konsulent I. Chalkias, Statens Advokatkontor, som befuldmægtigede

— den franske regering ved sous-directeur à la direction des affaires juridiques C. de Salins og secrétaire des affaires étrangères à la direction des affaires juridiques J.-L. Falconi, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— den nederlandske regering ved juridisch adviseur A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— Det Forenede Kongerige ved Assistant Treasury Solicitor J. E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af Barrister A. Moses, QC

— Kommissionen ved J. Grunwald og E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede, bistået af professor B. Knobbe-Keuk, Bonn's Universitet,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 18. oktober 1994 af Finanzamt Köln-Altstadt ved D. Deutgen og Regierungsdirektor V. Nickel, Oberfinanzdirektion Köln, som befuldmægtigede, af Roland Schumacker ved W. Kaefer og G. Saß, af den danske regering ved juridisk konsulent P. Biering, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af den tyske regering ved advokat J. Sedemund, Köln, af den græske regering ved juridisk konsulent P. Kamarineas, Statens Advokatkontor, som befuldmægtiget, af den franske regering ved J.-L. Falconi, af den nederlandske regering ved assistent-juridisch adviseur J. W. de Zwaan, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af Det Forenede Kongerige ved J. E. Collins, bistået af A. Moses, og af Kommissionen ved J. Grunwald og E. Traversa, bistået af B. Knobbe-Keuk,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 22. november 1994,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 14. april 1993 indgået til Domstolen den 14. maj 1993 har Bundesfinanzhof i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt nogle præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikel 48 med henblik på at kunne tage stilling til, om visse bestemmelser i Forbundsrepublikken Tysklands

lovgivning om indkomstskat, hvorefter skattepligtige behandles forskelligt, afhængigt af, om de har bopæl i Tyskland, er forenelige med fællesskabsretten.

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Finanzamt Köln-Altstadt og en belgisk statsborger, Roland Schumacker, vedrørende beskatningen af den lønindkomst, han har oppebåret i Tyskland.

3 I Tyskland er bestemmelserne om beskatning af lønmodtagere i henhold til Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat, herefter benævnt »EStG«) forskellige, afhængigt af, hvor den skattepligtige har bopæl.

4 Ifølge EStG's § 1, stk. 1, er fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Forbundsrepublikken Tyskland, skattepligtige af alle deres indtægter (»ubegrænset skattepligt«).

5 Derimod er fysiske personer, der ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, i henhold til EStG's § 1, stk. 4, kun skattepligtige af den del af deres indkomst, der oppebæres i Tyskland (»begrænset skattepligt«). Ifølge § 49, stk. 1, nr. 4, omfatter sådan indkomst fra kilder i Tyskland bl.a. indkomst ved lønnet arbejde, der er udført i Tyskland.

6 Skat af indkomst ved lønnet arbejde indeholdes i Tyskland normalt af arbejdsgiveren i arbejdstagerens løn, og den indeholdte kildeskat indbetales til skattemyndighederne.

7 Med henblik på gennemførelsen af skatteindeholdelsen i lønnen inddeles de ubegrænset skattepligtige lønmodtagere i flere skatteklasser (EStG's § 38b). Ugifte lønmodtagere henhører under klasse I (»Einkommensteuergrundtarif«, den almindelige indkomstskattesats). Gifte lønmodtagere, hvis samliv ikke er varigt ophørt, henhører under klasse III (den såkaldte »Splittingtarif«, EStG's § 26b), forudsat at begge ægtefæller har bopæl og er ubegrænset skattepligtige i Tyskland. Den tyske »Splittingtarif« blev indført for at lempe progressiviteten i indkomstskatteskalaen. Ordningen indebærer, at ægtefællernes indtægter sammenlægges, hvorefter deres samlede indkomst beskattes, som om de hver havde oppebåret halvdelen. Hvis den ene ægtefælle har en høj indkomst og den anden ægtefælle en lav indkomst, medfører anvendelsen af denne »Splittingtarif«, at ægtefællernes skattepligtige indkomst udlignes, og at progressiviteten i indkomstskatteskalaen lempes.

8 Ubegrænset skattepligtige lønmodtagere er endvidere omfattet af ordningen med årlig regulering af skat af lønindkomst (»Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren«, EStG's § 42b). Efter denne ordning skal arbejdsgiveren tilbagebetale det for meget indeholdte beløb til lønmodtageren, såfremt det samlede beløb af de i hver måned indeholdte beløb overstiger det beløb, der følger af lønskattesatserne for vedkommende år (f.eks. hvis lønnens størrelse har svinget fra måned til måned).

9 Endvidere var ubegrænset skattepligtige lønmodtagere indtil 1990 omfattet af ordningen med årlig regulering af skat af løn ved skattemyndighedernes foranstaltning, og de har efter dette tidspunkt været omfattet af ordningen med administrativ ansættelse af skatten (EStG's § 46). Denne ordning gør det muligt i lønindkomst at modregne tab inden for andre indkomstkategorier (f.eks. udbytter).

10 Endelig bemærkes, at for så vidt angår ubegrænset skattepligtige personer fastsættes skatten under hensyn til deres samlede skatteevne, således at der tages hensyn til alle andre indkomster, de skattepligtige har oppebåret, og til deres personlige og familiemæssige forhold (dvs. deres familiemæssige byrder, deres udgifter til forsørgelse og andre udgifter, der generelt giver ret til skattemæssige fradrag og nedslag i skatten).

11 Begrænset skattepligtige lønmodtagere har ikke alle disse fordele. Med Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (»Grenzpendlergesetz« — lov om lempelse af indkomstskatten for grænsegængere og andre begrænset skattepligtige fysiske personer og om ændring af visse andre lovbestemmelser) har man på nationalt plan søgt at afhjælpe denne situation, men denne lov er uden betydning for hovedsagen, idet den ikke var trådt i kraft på det for hovedsagen relevante tidspunkt.

12 På dette tidspunkt blev begrænset skattepligtige indplaceret i klasse I (den almindelige indkomstskattesats), uanset deres familiemæssige forhold (EStG's § 39d). De begrænset skattepligtige havde således ikke adgang til den skattemæssige fordel, som ordningen med »Splittingtarif« indebærer, og gifte lønmodtagere blev behandlet på samme måde som ugifte.

13 De begrænset skattepligtige personer var undergivet en forenklet beskatningsprocedure. Deres skat af lønindkomst blev anset for endeligt betalt ved den indeholdelse, som arbejdsgiveren foretager hver måned. De var hverken omfattet af den årlige regulering af skatten af lønindkomst, som administreres af arbejdsgiveren (EStG's § 50, stk. 5), eller den årlige fastsættelse af denne skat, der foretages af myndighederne. Da der ikke blev foretaget en årlig regulering af skatten af lønindkomst, kunne de begrænset skattepligtige ikke ved årets udgang få tilbagebetalt et eventuelt for meget indeholdt beløb.

14 Til forskel fra ubegrænset skattepligtige lønmodtagere havde de begrænset skattepligtige endelig ikke ret til at fratrække den del af deres udgifter inden for det sociale område (præmier til alderdoms-, syge- eller invalideforsikring), der oversteg skatteskalaens faste beløb.

15 Det fremgår af sagen, at Roland Schumacker til stadighed har boet i Belgien sammen med sin hustru og deres børn. Han var først beskæftiget i Belgien. Fra den

15. maj 1988 til den 31. december 1989 var han beskæftiget som lønmodtager i Tyskland, men blev boende i Belgien. Fru Schumacker er uden arbejde og modtog arbejdsløshedsunderstøttelse i Belgien, men kun i 1988. Fra 1989 har Roland Schumacker's lønindkomst udgjort hele familiens indkomst.

16 For så vidt angår de lønindtægter, som Roland Schumacker har haft i Tyskland fra den 15. maj 1988, følger det af artikel 15, stk. 1, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Belgien og Tyskland af 11. april 1967, at beskatningsretten tilkommer Tyskland som den stat, hvor arbejdet udføres. Roland Schumacker's arbejdsgiver har således indeholdt kildeskat i hans indkomst efter skatteklasse I, jf. EStG's § 1, stk. 4, og § 39d.

17 Den 6. marts 1989 anmodede Roland Schumacker Finanzamt om, at skatten af lønindtægten måtte blive fastsat efter en rimelighedsvurdering (§ 163 i »Abgabenordnung«, den tyske skattekontrollov) og beregnet i henhold til skatteklasse III (som normalt finder anvendelse på gifte lønmodtagere med bopæl i Tyskland, og hvorefter ordningen med »Splittingtarif« finder anvendelse) samt om tilbagebetaling af forskellen mellem det beløb, der var blevet indeholdt månedligt i hans løn i henhold til skatteklasse I, og det beløb, som han skulle betale i henhold til skatteklasse III.

18 Finanzamt afslog anmodningen ved afgørelse af 22. juni 1989. Roland Schumacker anlagde derefter sag ved Finanzgericht Köln. Han fik medhold for så vidt angår årene 1988 og 1989, og Finanzamt blev tilpligtet at fastsætte skatten efter en rimelighedsvurdering i henhold til § 163 i Abgabenordnung. Den af Finanzgericht Köln afsagte dom blev af Finanzamt indbragt for Bundesfinanzhof ved revisionsanke.

19 Bundesfinanzhof er af den opfattelse, at EØF-traktatens artikel 48 kan være af betydning for sagens afgørelse. Den har derfor besluttet at udsætte sagen og at

forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1) Kan EØF-traktatens artikel 48 begrænse Forbundsrepublikken Tysklands ret til at opkræve indkomstskat hos en borger fra en anden medlemsstat?

I bekræftende fald:

2) Er det efter EØF-traktatens artikel 48 tilladt Forbundsrepublikken Tyskland at fastsætte en højere indkomstskat for en fysisk person, som er belgisk statsborger, som har sin eneste bopæl og sit sædvanlige opholdssted i Belgien, og som dér har opnået sine erhvervsmæssige kvalifikationer og erhvervserfaring, end for en i øvrigt sammenlignelig person med bopæl i Forbundsrepublikken Tyskland, når den førstnævnte person tager lønnet arbejde i Forbundsrepublikken Tyskland uden at tage bopæl dér?

3) Gør det nogen forskel, såfremt den i spørgsmål 2) nævnte belgiske statsborger næsten udelukkende (dvs. for mere end 90%'s vedkommende) oppebærer indkomst fra Forbundsrepublikken Tyskland, og denne indkomst desuden efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Belgien kun kan beskattes i Forbundsrepublikken Tyskland?

4) Er det i strid med EØF-traktatens artikel 48, at Forbundsrepublikken Tyskland udelukker fysiske personer, som ikke har bopæl eller sædvanligt

opholdssted i Forbundsrepublikken Tyskland, men som dér oppebærer lønindkomst, fra såvel den årlige regulering af kildeskat, der er indeholdt i lønindkomsten ('Lohnsteuer-Jahresausgleich'), som fra muligheden for at blive ansat til indkomstskat således, at der tages hensyn til deres lønindkomst?«

Det første spørgsmål

20 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den kan begrænse en medlemsstats ret til at fastsætte, på hvilke betingelser en statsborger fra en anden medlemsstat er skattepligtig af indkomst, han oppebærer på dens område, og til at fastlægge de nærmere vilkår for beskatningen af sådan indkomst.

21 Med hensyn til dette spørgsmål bemærkes, at selv om bestemmelser om direkte skatter på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke som sådanne henhører under Fællesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence (jf. dom af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, præmis 12).

22 Hvad nærmere angår arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet, forudsætter den ifølge traktatens artikel 48, stk. 2, afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, bl.a. for så vidt angår aflønning.

23 I denne forbindelse har Domstolen i dom af 8. maj 1990, sag C-175/88, Biehl (Sml. I, s. 1779, præmis 12) udtalt, at princippet om ligebehandling for så vidt angår

aflønning ville være virkningsløst, såfremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning. Rådet har da også i artikel 7 i forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 II, s. 467) bestemt, at en arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, på de øvrige medlemsstaters område skal nyde samme skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere.

24 Det første spørgsmål må herefter besvares med, at traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den kan begrænse en medlemsstats ret til at fastsætte, på hvilke betingelser en statsborger fra en anden medlemsstat er skattepligtig af indkomst, han oppebærer på dens område, og til at fastlægge de nærmere vilkår for beskatningen af sådan indkomst, idet en medlemsstat i henhold til denne artikel ikke med hensyn til opkrævning af direkte skatter kan behandle en statsborger fra en anden medlemsstat, som har udnyttet retten til fri bevægelighed og har lønnet arbejde på den førstnævnte medlemsstats område, mindre gunstigt end en statsborger i medlemsstaten, der befinder sig i samme situation.

Det andet og tredje spørgsmål

25 Med det andet og tredje spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en arbejdstager, der er statsborger i en anden medlemsstat, og som har bopæl i denne stat, men arbejder på førstnævnte stats område, beskattes hårdere end en arbejdstager, som har bopæl på førstnævnte stats område og dér har samme beskæftigelse. Endvidere ønsker den forelæggende ret oplyst, om det har betydning for svaret på dette spørgsmål, at statsborgeren fra den anden medlemsstat oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst ved arbejdet i førstnævnte medlemsstat og ikke i den

anden medlemsstat har en indkomst, som er tilstrækkelig til, at han dér kan blive beskattet på en sådan måde, at der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

26 I denne forbindelse bemærkes for det første, at reglerne om ligebehandling efter fast retspraksis ikke kun forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til dette samme resultat (dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11).

27 De i hovedsagen omhandlede bestemmelser finder anvendelse uden hensyn til den pågældende skattepligtiges nationalitet.

28 Der er imidlertid en fare for, at nationale bestemmelser af denne karakter, hvorefter der sondres på grundlag af bopæl, således at der ikke indrømmes ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som til gengæld indrømmes personer, der er hjemmehørende på statens område, navnlig rammer borgere fra andre medlemsstater. Ikke-hjemmehørende er således som oftest statsborgere i andre stater.

29 Skattemæssige fordele, som kun indrømmes personer, der er hjemmehørende i en medlemsstat, kan derfor indebære en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

30 Endvidere bemærkes, at forskelsbehandling efter fast retspraksis kun kan bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer.

31 Med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke sammenlignelig.

32 Den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en medlemsstats område, udgør i de fleste tilfælde kun en del af hans totale indkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl. Endvidere kan den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig. Dette svarer i almindelighed til den pågældende persons sædvanlige bopæl. Det fremgår da også af den internationale skatteret og navnlig den modelkonvention vedrørende dobbeltbeskatning, som er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), at det som udgangspunkt er bopælsstaten, som skal beskatte skatteyderens samlede indkomst, således at der tages hensyn til omstændigheder, som er knyttet til dennes personlige og familiemæssige forhold.

33 Situationen er anderledes for en hjemmehørende, idet den væsentligste del af skatteyderens skattepligtige indkomst normalt samles i bopælsstaten. Endvidere har denne stat normalt alle de oplysninger, der er nødvendige for at vurdere skatteyderens samlede skatteevne med hensyntagen til hans personlige og familiemæssige forhold.

34 Det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende, indebærer derfor ikke generelt en forskelsbehandling, idet de to kategorier af skattepligtige ikke befinder sig i en sammenlignelig situation.

35 Traktatens artikel 48 er således ikke som udgangspunkt til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en ikke-hjemmehørende, som har lønnet arbejde i denne stat, beskattes hårdere af sin indkomst end en hjemmehørende, som har samme beskæftigelse.

36 Dette gælder imidlertid ikke i et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, hvor den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskæftigelsesstaten, således at bopælsstaten ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

37 Situationen for en sådan ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende, som har sammenligneligt, lønnet arbejde, adskiller sig således objektivt ikke på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt for så vidt angår inddragelsen af skatteyderens personlige og familiemæssige forhold ved beskatningen.

38 Hvad angår en ikke-hjemmehørende, som i en anden medlemsstat end bopælsstaten oppebærer den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele familiens indkomst, består forskelsbehandlingen i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold.

39 Det må herefter undersøges, om denne forskelsbehandling kan begrundes.

40 De medlemsstater, som har indgivet indlæg, har anført, at den forskellige behandling — for så vidt angår hensyntagen til de personlige og familiemæssige forhold og anvendelsen af »Splittingtarif« — er begrundet i hensynet til, at beskatningsordningerne anvendes på en sammenhængende måde i forhold til ikke-hjemmehørende. Domstolen har i dom af 28. januar 1992 (sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 28) anerkendt en sådan begrundelse i hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen. Ifølge medlemsstaterne er der en

sammenhæng mellem inddragelsen af de personlige og familiemæssige forhold og retten til at beskatte globalindkomsten. Bopælsstaten, som alene har ret til at beskatte globalindkomsten, skal tage hensyn til de personlige og familiemæssige forhold, mens den stat, på hvis område den ikke-hjemmehørende arbejder, ikke skal tage hensyn hertil, idet den pågældendes personlige og familiemæssige forhold i så fald vil blive taget i betragtning to gange, og han i begge medlemsstater ville opnå de skattemæssige fordele, der knytter sig hertil.

41 Dette argument kan ikke tiltrædes. I et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, kan bopælsstaten ikke tage hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, idet den skat, han skal betale til denne stat, ikke er tilstrækkelig til, at der kan tages hensyn hertil. Når det er tilfældet, indebærer det fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip, at der i beskæftigelsesstaten skal tages hensyn til den ikke-hjemmehørende udlændings personlige og familiemæssige forhold på samme måde som for en hjemmehørende statsborger, og at der skal indrømmes ham samme skattemæssige fordele.

42 Den i hovedsagen omhandlede sondring er således ikke begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i den relevante beskatningsordning.

43 Finanzamt har i retsmødet gjort opmærksom på administrative vanskeligheder, der vil gøre det umuligt for beskæftigelsesstaten at få oplysninger om den indkomst, som ikke-hjemmehørende, der har lønnet arbejde på dens område, oppebærer i bopælsstaten.

44 Dette argument kan heller ikke tiltrædes.

45 Efter Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15) kan myndighederne således på en måde, som kan sammenlignes med, hvad der gælder for skattemyndighederne på nationalt plan, få de nødvendige oplysninger. Der er således ikke administrativt noget til hinder for, at der i den stat, hvor arbejdet er udført, kan tages hensyn til den ikke-hjemmehørendes personlige og familiemæssige forhold.

46 Hvad særligt angår Forbundsrepublikken Tyskland må det endvidere fastslås, at den indrømmer grænsearbejdere, som har bopæl i Nederlandene og er beskæftiget i Tyskland, skattemæssige fordele, hvorved der tages hensyn til deres personlige og familiemæssige forhold, herunder anvendelse af »Splittingtarif«. Når de oppebærer mindst 90% af deres indkomst på tysk område, sidestilles disse fællesskabsstatsborgere således med tyske statsborgere, jf. Ausführungs-gesetz Grenzgänger Niederlande af 21. oktober 1980 (lov om gennemførelse af tillægsprotokollen af 13. marts 1980 til overenskomsten af 16. juni 1959 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning).

47 Det andet og tredje spørgsmål må herefter besvares med, at traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en arbejdstager, der er statsborger i en anden medlemsstat, og som har bopæl i denne medlemsstat, men har lønnet arbejde på førstnævnte stats område, beskattes hårdere end en arbejdstager, som har bopæl på førstnævnte stats område og dér har samme beskæftigelse, når statsborgeren fra den anden medlemsstat — som i det tilfælde, der foreligger i hovedsagen — oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst ved arbejde i den førstnævnte stat og ikke i den anden stat har en indkomst, der er tilstrækkelig til, at han dér kan beskattes på en sådan måde, at der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

Det fjerde spørgsmål

48 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at ordninger som den årlige regulering af kildeskat, der er indeholdt i lønindkomst, og den administrative ansættelse af skat af lønindkomst efter skattelovgivningen i en medlemsstat kun indrømmes hjemmehørende, men ikke fysiske personer, som hverken har bopæl eller sædvanligt opholdssted på statens område, men dér oppebærer lønindkomst.

49 Det fremgår af besvarelsen af det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål, at der materielt består en forskelsbehandling mellem fællesskabsstatsborgere, som ikke er hjemmehørende i Tyskland, og landets egne statsborgere, som også har bopæl dér. Det må undersøges, om der også processuelt findes en sådan forskelsbehandling, fordi de nævnte reguleringsordninger kun indrømmes landets egne statsborgere, der er hjemmehørende i Tyskland, og ikke fællesskabsstatsborgere, som ikke er hjemmehørende. Endvidere må det i givet fald undersøges, om en sådan forskelsbehandling er begrundet.

50 Det bemærkes indledningsvis, at skat af lønindkomst i Tyskland anses for betalt ved indeholdelsen af kildeskat.

51 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at da den ved kilden indeholdte skat anses for at være den endelige skat, afskæres ikke-hjemmehørende af hensyn til at forenkle forvaltningen fra muligheden for som led i den årlige regulering af den indeholdte kildeskat eller som led i skattemyndighedernes ansættelse af skat af lønind-

komst at påberåbe sig poster i indkomstopgørelsen (f.eks. udgifter til erhvervelse af indkomsten, særlige eller såkaldte »ekstraordinære« udgifter), der vil kunne udløse tilbagebetaling af en del af den indeholdte kildeskat.

52 Dette kan medføre, at ikke-hjemmehørende stilles mindre gunstigt end hjemmehørende, som ifølge EStG's §§ 42, 42a og 46 i princippet beskattes således, at der tages hensyn til alle de poster, som indgår i indkomstopgørelsen.

53 Den tyske regering har i sit indlæg gjort opmærksom på, at der i tysk ret er mulighed for, at ikke-hjemmehørende skatteydere kan anmode skattemyndighederne om at udstede en skatteattest, hvori nævnes de nedslag i skatten, som de har ret til, og som skattemyndighederne efterfølgende fordeler ligeligt over hele kalenderåret (EStG's § 39d). Efter denne bestemmelse, sammenholdt med EStG's § 41c, kan arbejdsgiveren således ved næste lønudbetaling tilbagebetale den hidtil indeholdte skat af lønindkomst, såfremt arbejdstageren fremlægger en attest med tilbagevirkende gyldighed. Hvis arbejdsgiveren ikke udnytter denne ret, kan skattemyndighederne foretage denne ændring efter kalenderårets udløb.

54 I denne forbindelse må det imidlertid fremhæves, at disse bestemmelser ikke har bindende virkning, og at hverken Finanzamt Köln-Altstadt eller den tyske regering har henvist til nogen bestemmelse, hvorefter skattemyndighederne under alle omstændigheder skal afhjælpe konsekvenserne af den forskelsbehandling, der følger af anvendelsen af de omhandlede bestemmelser i EStG.

55 Endvidere bemærkes, at da de nævnte ordninger ikke gælder for ikke-hjemmehørende, som i årets løb er ophørt med at arbejde i en medlemsstat og der-

efter har taget arbejde på en anden medlemsstats område, eller som har været arbejdsløse en del af året, kan de ikke hos deres arbejdsgiver eller skattemyndighederne få tilbagebetalt den skat, der måtte være opkrævet for meget.

56 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at der efter tysk ret findes en mulighed for skatteansættelse efter en rimelighedsvurdering, således at en ikke-hjemmehørende kan anmode skattemyndighederne om at vurdere hans forhold på ny og foretage en ny beregning af den skattepligtige indkomst. Denne mulighed er hjemlet ved artikel 163 i Abgabenordnung.

57 De krav, der stilles efter traktatens artikel 48, kan imidlertid ikke anses for opfyldt, såfremt en udenlandsk arbejdstager henvises til en afgørelse efter en rimelighedsvurdering, som skattemyndighederne foretager fra sag til sag. Domstolen forkastede i øvrigt i den ovennævnte dom i Biehl-sagen den argumentation, som de luxembourgske skattemyndigheder havde fremført på dette punkt.

58 Det fremgår af det anførte, at traktatens artikel 48 indebærer, at fællesskabsstatsborgere, som ikke er hjemmehørende, og statsborgere i en medlemsstat, som er hjemmehørende i staten, processuelt skal behandles ens. Når den ordning med en årlig regulering, som gælder for statsborgere i en medlemsstat, der er hjemmehørende, ikke indrømmes ikke-hjemmehørende fællesskabsstatsborgere, er der tale om en ubegrundet forskelsbehandling.

59 Det fjerde spørgsmål må herefter besvares med, at traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at ordninger som den årlige regulering af kildeskat, der er indeholdt i lønindkomst, og den administrative ansættelse af skat af lønindkomst efter skattelovgivningen i en medlemsstat kun indrømmes hjemmehørende og dermed ikke finder anvendelse på fysiske personer, som hverken har

bopæl eller sædvanligt opholdssted på statens område, men dér oppebærer lønindkomst.

Sagens omkostninger

60 De udgifter, der er afholdt af den danske, den tyske, den græske, den franske og den nederlandske regering, Det Forenede Kongerige og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, 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 de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 14. april 1993, for ret:

1) EØF-traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den kan begrænse en medlemsstats ret til at fastsætte, på hvilke betingelser en statsborger fra en anden medlemsstat er skattepligtig af indkomst, han oppebærer på dens område, og til at fastlægge de nærmere vilkår for beskatningen af sådan indkomst, idet en medlemsstat i henhold til denne artikel ikke med hensyn til opkrævning af direkte skatter kan behandle en statsborger fra en anden medlemsstat, som har udnyttet retten til fri bevægelighed og har lønnet arbejde på den førstnævnte medlemsstats område, mindre gunstigt end en statsborger i medlemsstaten, der befinder sig i samme situation.

2) EØF-traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en arbejdstager, der er statsborger i en anden medlemsstat, og som har bopæl i denne medlemsstat, men har lønnet arbejde på førstnævnte stats område, beskattes hårdere end en arbejdstager, som har bopæl på førstnævnte stats område og dér har samme beskæftigelse, når statsborgeren fra den anden medlemsstat — som i det tilfælde, der foreligger i hovedsagen — oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst ved arbejde i den førstnævnte stat og ikke i den anden stat har en indkomst, der er tilstrækkelig til, at han dér kan beskattes på en sådan måde, at der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

3) EØF-traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at ordninger som den årlige regulering af kildeskat, der er indeholdt i lønindkomst, og den administrative ansættelse af skat af lønindkomst efter skattelovgivningen i en medlemsstat kun indrømmes hjemmehørende og dermed ikke finder anvendelse på fysiske personer, som hverken har bopæl eller sædvanligt opholdssted på statens område, men dér oppebærer lønindkomst.

Rodríguez Iglesias Schockweiler Kapteyn

Gulmann Mancini Kakouris

Moitinho de Almeida Murray Edward

Puissochet Hirsch

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 14. februar 1995.

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær Præsident