DOMSTOLENS DOM
den 14 februari 1995 *

I mål C-279/93,

angående en begäran enligt artikel 177 i EEG-fördraget, från Bundesfinanzhof, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiggjorda målet mellan

Finanzamt Köln-Altstadt

och

Roland Schumacker,

angående tolkningen av artikel 48 i EEG-fördraget,

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av G.C. Rodríguez Iglesias, ordförande, F.A. Schockweiler (referent), P.J.G. Kapteyn och C. Gulmann, avdelningsordförande, samt G.F. Mancini, C.N. Kakouris, J.C. Moitinho de Almeida, J.L. Murray, D.A.O. Edward, J.-P Puissochet och G. Hirsch, domare,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: H.A. Rühl, avdelningsdirektör,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från

— Finanzamt Köln-Altstadt, genom D. Deutgen, Leitender Regierungsdirektor vid Finanzamt Köln-Altstadt,

— Roland Schumacker, genom W. Kaefer, advokat i Aachen, och G. Saß, advokat och skatterådgivare i Tervuren,

— den tyska regeringen, genom E. Röder, Ministerialrat vid förbundsfinansministeriet, och C.D. Quassowski, Regierungsdirektor vid samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

— den grekiska regeringen, genom D. Raptis, statens juridiska rådgivare, och I. Chalkias, biträdande juridisk rådgivare vid Statens juridiska råd, båda i egenskap av ombud,

— den franska regeringen, genom C. de Salins, direktörsassistent vid juridiska avdelningen vid Utrikesministeriet, och J.-L. Falconi, utrikessekreterare vid den juridiska avdelningen vid samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

— den nederländska regeringen, genom A. Bos, juridisk rådgivare vid Utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud, biträdd av A. Moses, QC,

— kommissionen, genom J. Grunwald och E. Traversa, rättstjänsten, i egenskap av ombud, biträdda av B. Knobbe-Keuk, professor vid Bonns universitet,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att Finanzamt Köln-Altstadt, företrätt av D. Deutgen och V. Nickel, Regierungsdirektor vid Oberfinanzdirektion Köln, som ombud, efter att Roland Schumacker, företrädd av W. Kaefer och G. Saß, efter att den danska regeringen, företrädd av P. Biering, juridisk rådgivare vid Utrikesministeriet, som ombud, efter att den tyska regeringen, företrädd av J. Sedemund, advokat från Köln, efter att den grekiska regeringen, företrädd av P. Kamarineas, statens juridiska rådgivare, som ombud, efter att den franska regeringen, företrädd av J.-L. Falconi, efter att den nederländska regeringen, företrädd av J.W. de Zwaan, biträdande juridisk rådgivare vid Utrikesministeriet, som ombud, efter att Förenade kungarikets regering, företrädd av J.E. Collins, biträdd av A. Moses, och efter att kommissionen, företrädd av J. Grunwald och E. Traversa, biträdda av B. Knobbe-Keuk, har avgivit muntliga yttranden vid förhandlingen den 18 oktober 1994,

och efter att den 22 november 1994 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Genom beslut av den 14 april 1993, som inkom till domstolen den 14 maj samma år, framställer Bundesfinanzhof enligt artikel 177 i EEG-fördraget en begäran om förhandsavgörande av flera frågor avseende tolkningen av artikel 48 i EEG-fördraget, för att kunna bedöma huruvida vissa rättsregler i den Tyska förbunds-

republiken inom området för inkomstskatt, som föreskriver att de skattskyldiga behandlas olika beroende på om de är bosatta inom landet eller ej, är förenliga med gemenskapsrätten.

2 Dessa frågor uppkom inom ramen för en tvist mellan Finanzamt Köln-Altstadt och belgiske medborgaren Roland Schumacker, angående skattepliktsvillkoren för de löneinkomster denne uppbär i Tyskland.

3 I Tyskland särskiljer Einkommensteuergesetz (den tyska lagen om inkomstskatt, nedan kallad "EStG") beskattningsreglerna för löntagare utifrån deras bosättningsort.

4 Med stöd av artikel 1, stycke 1 i EStG är de fysiska personer som har sitt hemvist eller är stadigvarande bosatta i Tyskland skatteskyldiga där för hela sin inkomst ("oinskränkt skattskyldighet").

5 Däremot, enligt stycke 4 i samma artikel, är de personer som vare sig har sitt hemvist eller är stadigvarande bosatta i Tyskland, skatteskyldiga där endast för den del av sina inkomster som de uppbär i Tyskland ("inskränkt skattskyldighet"). Enligt artikel 49 stycke 1 fjärde punkten är dessa inkomster från tysk källa i synnerhet de som härrör från en avlönad verksamhet utövad i Tyskland.

6 I Tyskland dras skatten på inkomsten från en avlönad verksamhet generellt som källskatt av arbetsgivaren från arbetstagarnas ersättning såsom skatt på lön, och betalas sedan in till skatteförvaltningen.

7 De löntagare som är oinskränkt skattskyldiga är för tillämpningen av avdragen på lönen indelade i flera skatteklasser (artikel 38b i EStG). De ogifta tillhör klass I (allmän skattetariff). De gifta löntagare som inte varaktigt lever åtskilda faller under klass III (den så kallade "splitting"-tariffen, artikel 26b i EStG), under förutsättning att båda makarna är bosatta i Tyskland och är oinskränkt skattskyldiga. Det tyska "splitting"-systemet har instiftats för att dämpa progressiviteten i inkomstskatteskalan. Det innebär att man summerar makarnas totala inkomst för att sedan fiktivt dela upp den på vardera maken med 50 procent och beskatta utifrån detta. Om den ena makens inkomst är hög och den andras låg, utjämnar "splitting"-systemet den beskattningsbara inkomsten och dämpar progressiviteten i inkomstskatteskalan.

8 De oinskränkt skattskyldiga löntagarna åtnjuter för övrigt fördelen av den årliga avstämningen av skatten på lönerna (artikel 42b i EStG). Inom ramen för det förfarandet är arbetsgivaren skyldig att till löntagaren återbetala en del av den inkomstskatt som han indrivit för det fall att slutsumman av de belopp som innehållits varje månad överstiger det belopp som följer av skattetabellen för hela året, till exempel om lönebeloppet har varierat från månad till månad.

9 Dessutom åtnjöt de oinskränkt skattskyldiga löntagarna fram till år 1990 förmånen av skattemyndighetens årliga avstämning av skatten på lönerna och, sedan dess, åtnjuter de förmånen av myndigheternas förfarande för skattefastställelse (artikel 46 i EStG). Ett sådant förfarande gör det möjligt att kvitta löneinkomster mot förluster i ett annat inkomstslag (till exempel utdelningar).

10 Slutligen bestäms skatten för oinskränkt skattskyldiga i förhållande till deras totala skatteförmåga, det vill säga med hänsyn tagen till samtliga övriga inkomster som uppbärs av dessa skattskyldiga och till deras personliga förhållanden och familjesituation (försörjningsbörda, personförsäkringar och andra utgifter som, i allmänhet, ger rätt till kostnads- och grundavdrag).

11 Vissa av dessa förmåner förvägras de löntagare som är inskränkt skatteskyldiga. Det kan konstateras att "Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften" (Grenzpendlergesetz) — tysk lag syftande till att lätta skattebelastningen på inkomsterna för gränsgångare och andra fysiska personer som är inskränkt skatteskyldiga — av den 24 juni 1994, vilken avser att avhjälpa denna situation på det nationella planet, inte är relevant i det nu aktuella målet vid den nationella domstolen, eftersom den ännu inte trätt i kraft när de omständigheter som ligger till grund för tvisten uppkom.

12 Enligt den lagstiftning som gällde vid den tiden hänfördes inskränkt skatteskyldiga personer till klass I (allmän tariff) utan hänsyn till deras familjeförhållanden (artikel 39d i EStG). Följaktligen kunde de inte utnyttja skattefördelarna med "splitting" och samma system tillämpades för gifta löntagare som för ogifta.

13 De inskränkt skatteskyldiga var underkastade ett förenklat skatteförfarande. Deras inkomstskatt ansågs som definitivt betald genom det källavdrag som arbetsgivaren verkställde varje månad. De var uteslutna både från arbetsgivarens årliga avstämning av skatten på lönerna (artikel 50, stycke 5 i EStG) och från myndighetens årliga skattefastställelse. I avsaknad av en årlig avstämning av skatten på lönerna kunde de inte få förmånen, i slutet av året, av en återbetalning på grund av eventuellt för mycket avdragen skatt.

14 Slutligen, i motsats till löntagare som var oinskränkt skatteskyldiga, hade de inskränkt skatteskyldiga inte möjligheten att dra av sina utgifter inom det sociala området (premier för pensions-, sjuk- och invaliditetsförsäkringar) vilka översteg de schablonbelopp som upptogs i skattetabellen.

15 Av handlingarna framgår att Roland Schumacker alltid har bott i Belgien med sin maka och deras barn. Efter att först ha varit anställd i denna stat, utövade han

under tiden 15 maj 1988 till 31 december 1989 en avlönad verksamhet i Tyskland, alltmedan han fortfarande var bosatt i Belgien. Fru Schumacker, som var arbetslös, uppbar arbetslöshetsersättning i Belgien endast under år 1988. Sedan år 1989 utgör Roland Schumackers lön hushållets enda inkomst.

16 Med stöd av artikel 15, stycke 1 i det tysk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet av den 11 april 1967, är det Förbundsrepubliken Tyskland som har rätt att beskatta Roland Schumackers löneinkomster efter den 15 maj 1988, eftersom det är i denna stat verksamheten utövas. Från denna lön har således, i Tyskland, Roland Schumackers arbetsgivare gjort källskatteavdrag vilka beräknats enligt skatteklass I, med stöd av artiklarna 1, stycke 4 och 39d i EStG.

17 Den 6 mars 1989 begärde Roland Schumacker hos Finanzamt att hans lön skäligen skulle beräknas (artikel 163 i Abgabenordnung, den tyska skattelagen) i enlighet med skatteklass III (vilken normalt tillämpas för gifta löntagare bosatta i Tyskland och som ger rätt till "splitting"), och att skillnaden mellan vad som hade innehållits av hans lön varje månad, enligt skatteklass I, och vad som borde ha innehållits enligt skatteklass III, skulle återbetalas till honom.

18 Efter att Finanzamt avslagit hans begäran genom beslut av den 22 juni 1989 förde Roland Schumacker tvisten vidare till Finanzgericht Köln. Denna biföll Roland Schumackers yrkanden beträffande åren 1988 och 1989 och ålade Finanzamt att fatta ett skälighetsbeslut med tillämpning av artikel 163 i den tyska skattelagen. Finanzamt överklagade domen från Finanzgericht Köln till Bundesfinanzhof genom en "Revision".

19 Bundesfinanzhof frågar sig om artikel 48 i EEG-fördraget är av sådan beskaffenhet att den kan påverka det beslut som skall fattas i det aktuella fallet. Följaktligen

beslutade man att skjuta upp beslutet och bad domstolen om ett förhandsavgörande av följande frågor:

"1) Kan artikel 48 i EEG-fördraget begränsa Förbundsrepubliken Tysklands rätt att uppbära skatt på en annan medlemsstats medborgares inkomst?

Om svaret är jakande:

2) För det fall att en fysisk person, av belgisk nationalitet, som har sin enda bostadsadress i Belgien där han eller hon varaktigt vistas och där han eller hon skaffat sig sin yrkesutbildning och -erfarenhet, tar en avlönad anställning i Förbundsrepubliken Tyskland utan att flytta sin bostadsadress dit, tillåter då artikel 48 i EEG-fördraget att Förbundsrepubliken Tyskland beskattar denna persons inkomster hårdare än en annan persons, som i övrigt är jämförbar, och som är bosatt i Förbundsrepubliken Tyskland?

3) Blir svaret annorlunda om den belgiske medborgare som avses i fråga nummer två får sin inkomst nästan uteslutande (det vill säga till mer än 90 procent) från sitt arbete i Förbundsrepubliken Tyskland och att, för övrigt, i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan den sistnämnda staten och konungariket Belgien, denna inkomst endast kan beskattas i Förbundsrepubliken Tyskland?

4) Bryter Förbundsrepubliken Tyskland mot artikel 48 i EEG-fördraget när man utesluter de fysiska personer som vare sig har bostadsadress eller varaktigt

vistas inom dess territorium, men som där uppbär medel av löneursprung, både från den årliga avstämningen av källskatteavdragen på lönerna och från myndighetens skattefastställande avseende inkomster av löneursprung?"

Beträffande den första frågan

20 I den första frågan frågar sig den hänskjutande domstolen i huvudsak om artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den kan begränsa den rätt en medlemsstat har att föreskriva skattepliktsvillkoren och beskattningsformerna avseende inkomster som inom dess territorium uppbärs av en medborgare från en annan medlemsstat.

21 För att svara på den frågan kan man först konstatera att även om, så som gemenskapsrätten ser ut för närvarande, frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är inte desto mindre medlemsstaterna skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av de befogenheter som är dem förbehållna (se dom av den 4 oktober 1991, kommissionen mot Förenade kungariket, C-246/89, Rec. s. I-4585, punkt 12).

22 Vad mer specifikt avser den fria rörligheten för personer inom gemenskapen förutsätter artikel 48.2 i fördraget avskaffandet av varje diskriminering, grundad på nationalitet, mellan medlemsstaternas arbetstagare, i synnerhet vad angår ersättningen.

23 I detta hänseende har domstolen i domen av den 8 maj 1990, Biehl (C-175/88, Rec. s. I-1779, punkt 12) slagit fast att principen om likabehandling i frågor om ersätt-

ning skulle vara verkningslös om den kunde undergrävas genom nationella diskriminerande bestämmelser avseende inkomstskatt. Det är av detta skäl som rådet i artikel 7 i sin förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EGT nr L 257, s. 2), har föreskrivit att de arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat måste åtnjuta, inom en annan medlemsstats territorium, samma skattemässiga förmåner som de inhemska arbetstagarna.

24 Med hänsyn till ovanstående blir svaret på den första frågan att artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den kan begränsa en medlemsstats rätt att föreskriva skattepliktsvillkor och beskattningsformer för inkomster som inom dess territorium uppbärs av en medborgare från en annan medlemsstat, i den mån som den artikeln, i fråga om uppbörd av direkta skatter, inte tillåter en medlemsstat att behandla en medborgare från en annan medlemsstat, som i enlighet med sin rätt till fri rörlighet utövar en avlönad verksamhet inom den förstnämnda statens territorium, på ett mindre förmånligt sätt än en inhemsk medborgare i samma situation.

Beträffande de andra och tredje frågorna

25 I de andra och tredje frågorna, som lämpligen besvaras tillsammans, vill den hänskjutande domstolen i huvudsak veta, å ena sidan, om artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den motsätter sig tillämpningen av föreskrifter inom en medlemsstat som hårdare beskattar en arbetstagare — medborgare i en annan medlemsstat — som bor i den sistnämnda staten och utövar ett arbete inom den förstnämnda statens territorium, jämfört med en arbetstagare som bor inom den förstnämnda statens territorium och där innehar samma arbete. Den nationella domstolen frågar, å andra sidan, om svaret på den frågan påverkas av den omständigheten att medborgaren i den andra medlemsstaten får hela eller nästa hela sin inkomst från det

arbete som utförs i den första medlemsstaten, och att han i den andra medlemsstaten inte uppbär tillräckliga inkomster för att han där skall beskattas på ett sådant sätt att man kan ta hänsyn till hans personliga förhållanden och familjesituation.

26 I det avseendet kan först påminnas om att reglerna om likabehandling enligt en fast praxis förbjuder inte bara påtagliga diskrimineringar grundade på nationalitet, utan också varje form av dold diskriminering som, genom tillämpning av andra distinktionskriterier, i själva verket leder till samma resultat (dom av den 12 februari 1974, Sotgiu, 152/73, Rec. s. 153, punkt 11).

27 Det är riktigt att de föreskrifter som målet huvudsakligen handlar om tillämpas oberoende av den berörda skattebetalarens nationalitet.

28 Likväl riskerar nationella föreskrifter av den här typen, som föreskriver en distinktion grundad på bosättningskriteriet på så sätt att den förvägrar utomlands bosatta vissa förmåner i fråga om beskattning, som däremot beviljas invånare bosatta inom landets territorium, att till största delen vara till förfång för medborgare från andra medlemsstater. De som är bosatta utomlands är i själva verket oftast icke-medborgare.

29 Under sådana omständigheter skulle skattemässiga förmåner som förbehålls enbart invånare i ett medlemsland kunna utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet.

30 Härefter kan påpekas att, med stöd av en fast praxis, en diskriminering endast kan bestå av en tillämpning av olika regler i jämförbara situationer eller av samma regel i olika situationer.

31 I fråga om direkta skatter är emellertid situationen för invånare i ett land och de som inte är bosatta i det landet generellt sett inte jämförbar.

32 Den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där utgör mestadels bara en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han bor. För övrigt kan den utomlands bosattas personliga skatteförmåga, med hänsyn tagen till hans samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen. Den orten sammanfaller vanligen med den berörda personens stadigvarande bosättning. Så medger också den internationella skatterätten, och i synnerhet OECD:s (Organisation för ekonomiskt samarbete och utveckling) modellavtal i fråga om dubbelbeskattning, att det i princip är den stat där man är bosatt som det åligger att i sin helhet beskatta den skattskyldige, i beaktande av de omständigheter som sammanhänger med dennes personliga förhållanden och familjesituation.

33 För invånaren i ett land är situationen annorlunda eftersom större delen av dennes inkomster vanligen koncentreras till bosättningsstaten. För övrigt har denna stat oftast tillgång till all den information som behövs för att bedöma den skattskyldiges totala skatteförmåga, med hänsyn till hans personliga förhållanden och familjesituation.

34 Följaktligen är det faktum att en medlemsstat inte beviljar en utomlands bosatt vissa skattemässiga förmåner som beviljas en inom landet bosatt generellt sett inte diskriminerande, eftersom dessa två kategorier av skattskyldiga inte befinner sig i en jämförbar situation.

35 Under sådana betingelser skulle det, i princip, inte stå i strid med artikel 48 att en medlemsstat tillämpar föreskrifter som hårdare beskattar inkomsterna för den utomlands bosatta med ett avlönat arbete i denna stat jämfört med en inom landet bosatt med samma arbete.

36 Utgången blir däremot annorlunda i ett fall som det ifrågavarande målet vid den nationella domstolen, där den utomlands bosatta inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor och får större delen av sina skattepliktiga intäkter från en verksamhet utövad i den stat där han arbetar, så att staten där han bor inte kan bevilja honom de förmåner som följer av ett beaktande av hans personliga förhållanden och familjesituation.

37 Mellan en sådan utomlands bosatt och en invånare inom landet som utövar en jämförbar avlönad verksamhet existerar ingen objektiv skillnad som är av den beskaffenheten att den utgör grund för en olik behandling när det gäller beaktandet, i skattehänseende, av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation.

38 Eftersom det handlar om en utomlands bosatt person som uppbär huvuddelen av sina inkomster och nästan familjens samtliga inkomster i en annan medlemsstat än den där han bor, består diskrimineringen i att hans personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där han bor eller i den stat där han arbetar.

39 Man bör också fråga sig om en sådan diskriminering möjligen kan vara berättigad.

40 Av de medlemsstater som yttrat sig har framlagts att den diskriminerande behandlingen — när det gäller beaktandet av de personliga förhållandena och familjesituationen samt beviljandet av "splitting"-tariffen — var berättigad eftersom det är nödvändigt med en enhetlig tillämpning av skatteföreskrifterna på utomlands bosatta. Ett sådant berättigande hänförligt till behovet att bevara ett enhetligt skattesystem godkändes av domstolen i domen av den 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. s. I-249, punkt 28). Enligt dessa stater skulle det finnas ett samband mellan beaktandet av personliga förhållanden och familjesituation och rätten

att beskatta samtliga inkomster. Eftersom beaktandet av personliga förhållanden och familjesituation ankommer på bosättningsstaten, som ensam förfogar över rätten att beskatta samtliga inkomster, åligger det inte den stat inom vars territorium den utomlands bosatta arbetar att ta i beaktande dennes personliga förhållanden och familjesituation eftersom, i så fall, den utomlands bosatta skulle få sina personliga förhållanden och sin familjesituation beaktade två gånger och skulle åtnjuta de tillhörande skattemässiga förmånerna i båda staterna.

41 Detta argument kan inte accepteras. I ett fall som i det ifrågavarande målet vid den nationella domstolen kan bosättningsstaten inte beakta personliga förhållanden och familjesituation eftersom skattebördan där inte räcker till för ett sådant beaktande. När så är fallet kräver den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling att den utomlands bosattas personliga förhållanden och familjesituation beaktas i anställningsstaten på samma sätt som för inhemska invånare och att samma skattemässiga förmåner beviljas honom.

42 Den distinktion som avses i det nu aktuella målet vid den nationella domstolen är alltså inte berättigad utifrån nödvändigheten av att garantera enhetligheten i det tillämpliga skattesystemet.

43 Vid den muntliga förhandlingen åberopade Finanzamt administrativa svårigheter som skulle förhindra att anställningsstaten kunde ta i förvar de inkomster som uppbärs i bosättningsstaten av dem som arbetar inom den förstnämnda statens territorium.

44 Detta argument kan inte längre godtas.

45 Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT nr L 336, s. 15) öppnar möjligheter att erhålla nödvändig information som är jämförbara med dem som finns mellan olika skattemyndigheter på nationell nivå. Det finns följaktligen inga administrativa hinder mot att man i den stat där en verksamhet utövas tar i beaktande en utomlands bosatts personliga förhållanden och familjesituation.

46 Dessutom, såvitt mer direkt angår Förbundsrepubliken Tyskland, måste man konstatera att denna beviljar gränsarbetstagare bosatta i Nederländerna som utövar en verksamhet i Tyskland de skattemässiga förmåner som sammanhänger med ett beaktande av deras personliga förhållanden och familjesituation, inklusive åtnjutandet av "splitting"-tariffen. Så snart de uppbär minst 90 procent av sina inkomster inom tyskt territorium, likställs dessa medborgare inom gemenskapen med tyska medborgare, på grundval av Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande av den 21 oktober 1980 (tysk lag avseende tillämpningen av tilläggsprotokollet av den 13 mars 1980 till konventionen av den 16 juni 1959 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och konungariket Nederländerna i avsikt att undvika dubbelbeskattning).

47 Svaret på de andra och tredje frågorna blir således att artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den inte tillåter att en medlemsstat tillämpar föreskrifter som hårdare beskattar en arbetstagare som är medborgare i en annan medlemsstat och som bor i den sistnämnda staten och utövar en avlönad verksamhet inom den förstnämnda statens territorium, jämfört med en arbetstagare som bor inom den förstnämnda statens territorium och som där innehar samma anställning, när, som i förevarande huvudmål, medborgaren i den sistnämnda staten får sin inkomst helt eller nästan uteslutande från den verksamhet som utövas i den förstnämnda staten och i den sistnämnda staten inte uppbär tillräckliga inkomster för att där kunna beskattas med beaktande av personliga förhållanden och familjesituation.

Beträffande den fjärde frågan

48 I den fjärde frågan frågar sig den hänskjutande domstolen i huvudsak om artikel 48 i fördraget måste tolkas så att den utgör hinder mot att en medlemsstats lagstiftning beträffande direkta skatter föreskriver att endast inom landet bosatta skall åtnjuta förmånen av vissa förfaranden som den årliga avstämningen av källskatteavdragen på lönerna och myndigheternas skattefastställande avseende inkomster av löneursprung, med uteslutande av fysiska personer som varken har hemvist eller är stadigvarande bosatta inom statens territorium men som där uppbär tillgångar av löneursprung.

49 Svaren på de andra och tredje tolkningsfrågorna har visat på förekomsten av en materiell diskriminering mellan medborgare inom gemenskapen som bor utomlands och medborgare som bor i Tyskland. Det bör undersökas om en sådan diskriminering finns även på det formella planet, det vill säga om tillämpningen av de ovannämnda avstämningsförfarandena förbehålls inom landet bosatta medborgare och förvägras utomlands bosatta medborgare inom gemenskapen. Om så är fallet bör det prövas om denna diskriminering är berättigad.

50 Inledningsvis kan anmärkas att, i Tyskland, det källskatteavdrag på löner som görs gäller som betalning av den skatt som skall erläggas på löneinkomsterna.

51 Det framgår av beslutet om hänskjutande att, på grund av källskatteavdragets befriande effekt och eftersom man velat förenkla administrationen, de utomlands bosatta i första hand ser sig berövade möjligheten att inom ramen för en årlig avstämning av källskatteavdragen eller inom ramen för myndighetens skattefast-

ställelse avseende inkomster av löneursprung, göra gällande vissa delar av beskattningsunderlaget (som till exempel utgifter för intäkternas förtjänande, exceptionella utgifter eller de så kallade "extraordinära" kostnaderna) som skulle kunna medföra en återbetalning av en del av den avdragna källskatten.

52 Av detta kan följa en nackdel för de utomlands bosatta i förhållande till de inom landet bosatta, för vilka artiklarna 42, 42a och 46 i EStG i princip föreskriver en beskattning som beaktar samtliga omständigheter i beskattningsunderlaget.

53 I sin sakframställning tryckte den tyska regeringen på det faktum att det inom tysk rätt finns ett förfarande som ger utomlands bosatta skattskyldiga möjligheten att hos skattemyndigheten begära ett skatteintyg som upptar vissa avdrag som de har rätt till, avdrag som skattemyndigheten i efterhand måste fördela lika på hela kalenderåret (artikel 39d i EStG). Arbetsgivaren har alltså rätt, enligt denna artikel kombinerad med artikel 41c i EStG, att vid nästa löneutbetalning återbetala dittills innehållen skatt på lönen om löntagaren uppvisar ett intyg som innebär retroaktiva effekter. Om arbetsgivaren inte utnyttjar denna rättighet kan ändringen genomföras av skattemyndigheten efter utgången av kalenderåret.

54 I detta avseende bör dock påpekas att dessa bestämmelser inte är tvingande och det bör understrykas att vare sig Finanzamt Köln-Altstadt eller den tyska regeringen åberopat någon bestämmelse som ålägger skattemyndigheten skyldigheten att under alla förhållanden avhjälpa de diskriminerande konsekvenser som kan följa av tillämpningen av de ifrågavarande bestämmelserna i EStG.

55 I andra hand, eftersom de inte åtnjuter fördelen av de ovannämnda förfarandena, kan de utomlands bosatta som under året lämnat sin anställning i en medlemsstat

för att ta en annan inom en annan medlemsstats territorium, eller som har varit arbetslösa under en del av året, inte av arbetsgivaren eller skattemyndigheten få återbetalt en eventuellt för högt innehållen skatt.

56 Det framgår av beslutet om hänskjutande att det inom tysk rätt finns ett skälighetsförfarande som gör det möjligt för en utomlands bosatt att hos skattemyndigheten begära en omprövning av sin situation och en ny beräkning av det beskattningsbara beloppet. Detta förfarande föreskrivs i artikel 163 i den tyska skattelagen.

57 För att det skall vara tillräckligt enligt artikel 48 i fördraget räcker det emellertid inte att den utländske arbetstagaren är hänvisad till skälighetsåtgärder som vidtas från fall till fall av skattemyndigheten. I domen Biehl, citerad ovan, har domstolen för övrigt avvisat den argumentation i den riktningen som framfördes av den luxemburgska skattemyndigheten.

58 Av ovanstående följer att artikel 48 i fördraget påbjuder en likabehandling vad avser förfarandet mellan de medborgare inom gemenskapen som bor utomlands och de som bor inom landet. En vägran att bevilja medborgare inom gemenskapen som bor utomlands förmånen av de årliga avstämningsförfarandena som tillämpas för medborgare bosatta inom landet utgör en oberättigad diskriminering.

59 Följaktligen blir svaret till den nationella domstolen att artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den inte tillåter att en medlemsstats lagstiftning om direkta skatter föreskriver att endast de inom landet bosatta skall komma i åtnjutande av sådana förfaranden som den årliga avstämningen av källskatteavdrag på lön och myndig-

hetens skattefastställande avseende inkomster av löneursprung, med uteslutande av de fysiska personer som vare sig har hemvist eller är stadigvarande bosatta inom statens territorium men som där uppbär medel av löneursprung.

Rättegångskostnader

60 De kostnader, som redovisats av de danska, tyska, grekiska, franska, nederländska och brittiska regeringarna och av Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har avgivit yttrande till domstolen, kan inte ersättas. Eftersom sakens behandling i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i det mål som är anhängigt inför den nationella domstolen, tillkommer det denna att fatta beslut om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

angående de frågor som är framställda av Bundesfinanzhof, genom beslut av den 14 april 1993, följande dom:

1) Artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den kan begränsa en medlemsstats rätt att föreskriva skattepliktsvillkor och beskattningsformer för inkomster som inom dess territorium uppbärs av en medborgare från en annan medlemsstat, i den mån som den artikeln, i fråga om uppbörd av direkta skatter, inte tillåter en medlemsstat att behandla en medborgare från en annan medlemsstat, som i enlighet med sin rätt till fri rörlighet utövar en avlönad verksamhet inom den förstnämnda statens territorium, på ett mindre förmånligt sätt än en inhemsk medborgare i samma situation.

2) **Artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den inte tillåter att en medlemsstat tillämpar föreskrifter som hårdare beskattar en arbetstagare som är medborgare i en annan medlemsstat och som bor i den sistnämnda staten och utövar en avlönad verksamhet inom den förstnämnda statens territorium, jämfört med en arbetstagare som bor inom den förstnämnda statens territorium och som där innehar samma anställning, när, som i förevarande huvudmål, medborgaren i den sistnämnda staten får sin inkomst helt eller nästan uteslutande från den verksamhet som utövas i den förstnämnda staten och i den sistnämnda staten inte uppbär tillräckliga inkomster för att där kunna beskattas med beaktande av personliga förhållanden och familjesituation.**

3) **Artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den inte tillåter att en medlemsstats lagstiftning om direkta skatter föreskriver att endast de inom landet bosatta skall komma i åtnjutande av sådana förfaranden som den årliga avstämningen av källskatteavdrag på lön och myndighetens skattefastställelse avseende inkomster av löneursprung, med uteslutande av de fysiska personer som vare sig har hemvist eller är stadigvarande bosatta inom statens territorium men som där uppbär medel av löneursprung.**

Rodríguez Iglesias Schockweiler Kapteyn

Gulmann Mancini Kakouris

Moitinho de Almeida Murray Edward

Puissochet Hirsch

Avkunnad vid offentlig förhandling i Luxemburg den 14 februari 1995.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare Ordförande