DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

10. september 2009 *

I sag C-269/07,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 6. juni 2007,

**Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber** ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

**Forbundsrepublikken Tyskland** ved C. Blaschke og M. Lumma, som befuldmægtigede, bistået af Rechtsanwalt D. Wellisch, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

har

* Processprog: tysk.

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (refererende dommer) og C. Toader,

generaladvokat: J. Mazák
justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. december 2008,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 31. marts 2009,

afsagt følgende

**Dom**

1 I sin stævning har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 39 EF, artikel 7 i Rådets forordning nr. 1612/68/EØF af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 II, s. 467)

og artikel 12 EF og 18 EF, idet den har indført og opretholdt forskrifterne om supplerende alderspension i §§ 79-99 i lov om indkomstbeskatning (Einkommensteuergesetz, herefter »EStG«), der

— frakender grænsearbejdere (og deres ægtefæller) ret til tillæg, hvis de ikke er fuldt skattepligtige i Tyskland

— kun tillader, at den støttede kapital anvendes til en bolig i eget hus, der tjener egne boligformål, hvis huset er beliggende i Tyskland, og

— fastsætter, at tillægget skal tilbagebetales ved den fulde skattepligts ophør.

**Retsforskrifter**

*Fællesskabsbestemmelser*

2 Artikel 7, stk. 1 og 2, i forordning nr. 1612/68 bestemmer:

»1. En arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, må ikke på grund af sin nationalitet behandles anderledes på de øvrige medlemsstaters område end indenlandske arbejdstagere med hensyn til beskæftigelses- og arbejdsvilkår, navnlig for så vidt angår aflønning, afskedigelse og, i tilfælde af arbejdsløshed, genoptagelse af beskæftigelse i faget eller genansættelse.

2. Arbejdstageren nyder samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere.«

*Nationale bestemmelser*

3 EStG's § 1 har følgende ordlyd:

»1) Fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i indlandet, er fuldt indkomstskattepligtige. […]

[…]

3) Efter anmodning behandles fysiske personer, der hverken har bopæl eller sædvanligt opholdssted i indlandet, som fuldt indkomstskattepligtige, såfremt de oppebærer indenlandsk indkomst som omhandlet i § 49. Dette gælder kun, hvis deres indkomst for mindst 90%'s vedkommende er undergivet tysk indkomstskat, eller hvis den indkomst, som ikke er undergivet tysk indkomstskat, ikke overstiger 6 136 EUR pr. kalenderår. […]

[…]«

4 I medfør af EStG's § 10a, stk. 1, kan personer, som er tilsluttet den almindelige obligatoriske pensionsordning, for hvert indkomstår fradrage indbetalinger på deres pensionsopsparing op til en nærmere fastsat grænse med tillæg af det pensionstillæg,

der er ydet i medfør af §§ 79 ff., som særlige udgifter. Ifølge samme bestemmelse kan andre kategorier af personer end dem, der er tilsluttet den almindelige obligatoriske pensionsordning, ligeledes drage fordel af denne fradragsret. EStG's § 10a, stk. 2, regulerer forholdet mellem fradraget for bidrag indbetalt til pensionsopsparingen som særlige udgifter og ydelsen af tillægget efter EStG's § 79, idet det bestemmes, at den ordning, der er mest fordelagtig for skatteyderen, skal anvendes.

5 EStG's § 79 med overskriften »Tillægsberettigede« bestemmer følgende:

»Skatteydere, som er fuldt indkomstskattepligtige, og som er begunstigede i henhold til § 10a, stk. 1, har ret til et pensionstillæg (tillæg). Opfylder et ægtepar betingelserne i § 26, stk. 1, og er kun den ene ægtefælle begunstiget i henhold til første punktum, er den anden ægtefælle ligeledes berettiget til tillægget, hvis der foreligger en pensionsopsparingsaftale (»Altersvorsorgevertrag«) i dennes navn.«

6 I henhold til EStG's § 83 med overskriften »Pensionstillæg« (»Altersvorsorgezulage«) ydes der et tillæg, som består af et grundtillæg og et supplerende tillæg for børn, i overensstemmelse med de indbetalinger, der er foretaget på pensionsopsparingen.

7 I EStG's § 84 angives det grundbeløb, som de berettigede kan gøre krav på.

8 I EStG's § 85 angives størrelsen af det supplerende tillæg, som den, der har ret til grundtillægget, kan gøre krav på for de børn, for hvilke vedkommende modtager børnetilskud.

9 EStG's § 92a med overskriften »Anvendelse til en bolig i eget hus, der tjener egne boligformål« har følgende ordlyd:

»1) Modtageren af tillægget kan direkte anvende mindst 10 000 EUR af den kapital, der hidrører fra en pensionsopsparingsaftale, hvortil der er betalt tilskud efter § 10a eller efter dette afsnit, til erhvervelse eller opførelse af en ejerbolig, der anvendes til privat boligformål i vedkommendes eget hus i Forbundsrepublikken Tyskland., eller i en lejlighed i Tyskland (boligandelen af pensionsopsparingen). Det maksimale beløb, som må anvendes i henhold til første punktum, er 50 000 EUR.

[…]«

10 EStG's § 93 med overskriften »Uberettiget anvendelse« bestemmer, at modtageren i tilfælde af uberettiget anvendelse af den pensionsopsparing, hvortil der er ydet tilskud, skal tilbagebetale de pensionstillæg, der er blevet udbetalt, samt de beløb, der er fratrukket som særlige udgifter i henhold til EStG's § 10a. I EStG's § 94 er fastsat den procedure, der finder anvendelse i tilfælde af uberettiget anvendelse.

11 EStG's § 95 med overskriften »Ophør af fuld indkomstskattepligt for modtageren af pensionstillægget« bestemmer følgende:

»1) §§ 93 og 94 finder tilsvarende anvendelse, hvis modtageren opgiver sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted i indlandet og derfor ikke længere er fuldt skattepligtig, eller hvis der ikke er blevet fremsat en anmodning i henhold til § 1, stk. 3.

2) På modtagerens anmodning kan betalingen af det beløb, der skal tilbagebetales (§ 93, stk. 1, første punktum), udskydes til det tidspunkt, hvor pensionen kommer til udbetaling (Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz, § 1, stk. 1, nr. 2). Henstanden kan forlænges, hvis mindst 15% af udbetalingerne fra pensionsopsparingen anvendes til tilbagebetalingen. Der beregnes ikke morarenter. […]

3) Hvis betingelsen om fuld skattepligt i de ovenfor i stk. 1 omhandlede tilfælde atter opfyldes, eller hvis der foreligger en anmodning i henhold til § 1, stk. 3, frigiver det centrale organ det udskudte beløb, der skal tilbagebetales. […]«

**Den administrative procedure**

12 Da Kommissionen var af den opfattelse, at bestemmelserne om supplerende alderspension i EStG's §§ 79-99 ikke var i overensstemmelse med fællesskabsretten, sendte den den 16. december 2003 en åbningsskrivelse til Forbundsrepublikken Tyskland, der ved skrivelse af 19. februar 2004 bestred, at der forelå en tilsidesættelse af fællesskabsretten.

13 Ved skrivelse af 19. december 2005 sendte Kommissionen en begrundet udtalelse til Forbundsrepublikken Tyskland, hvori den opfordrede medlemsstaten til inden for en frist af to måneder regnet fra skrivelsens modtagelse at træffe de fornødne foranstaltninger til at efterkomme denne. Ved skrivelse af 20. februar 2006 besvarede medlemsstaten den begrundelse udtalelse.

14 Da Kommissionen ikke var tilfreds med de tyske myndigheders svar, besluttede den den 1. juni 2007 at anlægge denne sag.

## Om søgsmålet

15 Kommissionens søgsmål hviler på tre anbringender. Med det første anbringende har Kommissionen gjort gældende, at den tyske lovgivning, for så vidt som den udelukker grænsearbejdere, der ikke er fuldt skattepligtige i Tyskland, fra at oppebære det i sagen omhandlede tillæg, indebærer en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der er uforenelig med artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Det andet anbringende går ud på, at forbuddet mod at anvende den støttede kapital til erhvervelse eller opførelse af en ejerbolig med henblik på, at denne skal tjene til vedkommendes egen bolig, når boligen ikke er beliggende i Forbundsrepublikken Tyskland, udgør en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der er uforenelig med artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Med det tredje anbringende har Kommissionen gjort gældende, at den tilbagebetalingspligt, der indtræder i tilfælde af den fulde skattepligts ophør, er i strid med artikel 12 EF, 18 EF og 39 EF samt med artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

*Første anbringende*

Parternes argumentation

16 Kommissionen har gjort gældende, at EStG's § 79 udgør en skjult form for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der er i strid med artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, for så vidt som den indeholder bestemmelser om tildeling af et tillæg til pensionsopsparing for skatteydere, der er fuldt skattepligtige i Tyskland.

17 Kommissionen er i det væsentlige af den opfattelse, at det pågældende pensionsopsparingstillæg efter Domstolens praksis udgør en social fordel som omhandlet i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Pensionsopsparingstillægget udbetales »normalt« til de pågældende som følge af deres objektive status af arbejdstager. Da pensionsopsparingskontrakterne er blevet indført med henblik på at supplere disse sidstnævntes almindelige lovbestemte pension, idet niveauet for denne er faldet, har

dette tillæg således til formål at yde støtte til indbetalingen af pensionsbidrag og følgelig til at hjælpe de pågældende med at tilvejebringe en supplerende pension i løbet af deres arbejdsliv.

18 Under alle omstændigheder dækker begrebet social fordel ifølge Domstolens praksis de fordele, der indrømmes en modtager som følge af vedkommendes bopæl i den medlemsstat, der tildeler denne fordel. Dette er ifølge Kommissionen tilfældet i den foreliggende sag. Denne linje i retspraksis udspringer af det formål, der forfølges med artikel 7 i forordning nr. 1612/68, og som består i at lette mobiliteten inden for Det Europæiske Fællesskab. Tildeling af ydelser til beboerne i en medlemsstat kan nemlig have afledte virkninger på den tiltrækningskraft, som arbejdsmarkedet i denne medlemsstat kan udøve, og følgelig fremme mobiliteten. Efter Kommissionens opfattelse befinder grænsearbejderne sig i relation til de bestemmelser, der regulerer forberedelsen til pensionisttilværelsen, i samme situation som arbejdstagere, der bor i Tyskland, idet de i samme omfang er berørt af nedsættelsen af udbetalingerne fra den almindelige tyske pensionsordning, til hvilken de indbetaler bidrag. EStG's § 79 indeholder imidlertid en sondring mellem disse to kategorier af arbejdstagere, eftersom tildelingen af pensionsopsparingstillægget afhænger af, om den pågældende er fuldt skattepligtig i Tyskland. Denne betingelse om at være fuldt skattepligtig er i kraft af EStG's § 1 ensbetydende med et krav om at have bopæl på det nationale område, og dens anvendelse udelukker følgelig grænsearbejdere fra at opnå dette pensionsopsparings-tillæg.

19 Kommissionen har anført, at grænsearbejdere, der for størstedelens vedkommende ikke er tyske statsborgere, og hvis indkomst beskattes i deres bopælsstat i medfør af de overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, som Forbundsrepublikken Tyskland har indgået med bl.a. Den Franske Republik og Republikken Østrig, ikke anses for at være fuldt skattepligtige dér. De kan følgelig ikke få udbetalt det omhandlede pensionsopsparingstillæg og er udsat for skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. Kommissionen har i denne forbindelse fremhævet, at grænsearbejderne ikke har mulighed for at anmode om at blive behandlet som personer, der er fuldt indkomstskattepligtige i henhold til EStG's § 1, stk. 3, for så vidt som beskatningen af deres indkomst hidrørende fra Tyskland i medfør af de nævnte overenskomster fuld ud er blevet tillagt en anden medlemsstat.

20 Hvad angår Forbundsrepublikken Tysklands argument om, at der ikke er pligt til at indgå pensionsopsparingskontrakter, hvorfor det ikke er muligt at anse det omhandlede tillæg for at være en social fordel, har Kommissionen anført, at kvalifikationen af dette som social fordel ikke afhænger af spørgsmålet om, hvorvidt tillægget indgår i en obligatorisk eller en frivillig ordning. Kommissionen har tilføjet, at en frivillig ordning også kan bidrage til at supplere en obligatorisk forsikringsordning, hvilket netop er tilfældet i denne sag.

21 Kommissionen har anført, at de betragtninger, der ligger til grund for dens standpunkt om, at der foreligger forskelsbehandling, er relevante, uanset om tillægget kvalificeres som værende af »social« eller »fiskal« karakter, idet den afgørende omstændighed i begge tilfælde er, at situationen for såvel de tyske arbejdstagere som grænsearbejderne er karakteriseret ved deres tilslutning til den almindelige obligatoriske pensionsordning og ved den fremtidige udvikling i pensionerne, der følger heraf. Kommissionen har videre anført, at retspraksis fra Schumacker-sagen (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Sml. I, s. 225) indebærer, at grænsearbejderne skal ligestilles med dem, der bor i den pågældende medlemsstat, og ikke udskilles herfra. Da de pågældende arbejdstagere er obligatorisk tilsluttet den tyske pensionsordning i medfør af Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14. juni 1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet (EFT 1971 II, s. 366), skal denne ordning anvendes som tilknytningskriterium og ikke de pågældendes skattestatus.

22 Kommissionen har under henvisning til dom af 11. august 1995, Wielockx (sag C-80/94, Sml. I, s. 2493), og navnlig til artikel 21, stk. 1, i Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udviklings (OECD) modelkonvention vedrørende dobbeltbeskatning af indtægter og formue (rapport fra OECD's udvalg for beskatning, 1977) indtaget det standpunkt, at Forbundsrepublikken Tysklands argument vedrørende bevarelse af sammenhængen i beskatningsordningen er irrelevant. En medlemsstat kan ikke påberåbe sig et sådant argument, når den selv har indgået en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning i den forstand, at den ganske vist kan beskatte pensioner, der oppebæres fra udlandet af personer, der har bopæl på dens nationale område, men ikke kan beskatte nationale pensioner, der oppebæres af personer, der har bopæl i udlandet.

23 Kommissionen har desuden gjort gældende, at børnetillægget i henhold til EStG's § 85 udgør en social fordel, der ligeledes skal tildeles uden forskelsbehandling, med den konsekvens, at den omstændighed, at tildelingen af denne fordel betinges af, at

skatteyderen er fuldt skattepligtig, ligeledes udgør en tilsidesættelse af artikel 39, stk. 2, EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

24 Kommissionen har endelig under henvisning til fast retspraksis, og navnlig til dom af 30. september 1975, Cristini (sag 32/75, Sml. s. 1085), af 26. februar 1992, Bernini (sag C-3/90, Sml. I, s. 1071) og af 8. juni 1999, Meeusen (sag C-337/97, Sml. I, s. 3289), gjort gældende, at det afledte pensionsopsparingstillæg, der i henhold til EStG's § 79 tildeles ægtefællen til en ydelsesberettiget, ligeledes er i strid med artikel 39, stk. 2, EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Den betingelse, der gælder for ægtefællen, om at have bopæl på det nationale område medfører nemlig en skjult hindring på grundlag af nationalitet, for så vidt som familiemedlemmer til grænsearbejdere, der normalt ikke er statsborgere i den stat, hvori disse er erhvervsmæssigt beskæftiget, sædvanligvis er bosat i arbejdstagerens bopælsstat.

25 Forbundsrepublikken Tyskland har bestridt, at den betingelse, der i EStG's § 79 er fastsat om, at man skal være fuldt skattepligtig i Tyskland, udgør en tilsidesættelse af artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

26 Denne medlemsstat er af den opfattelse, at pensionsopsparingstillægget ikke udgør en social fordel i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, men derimod en skattemæssig fordel.

27 Tildelingen af det omhandlede tillæg er nemlig ikke knyttet til modtagerens objektive status af arbejdstager. Efter den tyske regerings opfattelse fremgår det af EStG's § 10a, stk. 1, som samme lovs § 79 henviser til, at retten til tillægget for det første ikke udelukkende er afhængig af, om den berørte er arbejdstager i fællesskabsrettens forstand, og for det andet at denne fordel også gælder for selvstændige erhvervsdrivende, samt for det tredje at en ikke ubetydelig kategori af arbejdstagere er forpligtet

til at tilslutte sig en særlig faglig sikringsordning, såsom for læger, og dermed ikke har mulighed for at anvende fradraget for særlige udgifter i henhold til EStG's § 10a.

28 På samme måde er tildelingen af tillægget ikke afhængig af, om man har bopæl på det nationale område. Tilhørsforholdet til den obligatoriske sociale sikringsordning i EStG's § 10a er knyttet til beskæftigelsesstedet og ikke til bopælen, således som det fremgår af artikel 13, stk. 2, litra a), i forordning nr. 1408/71.

29 Til forskel fra de lovpligtige sociale sikringsordninger, der er kendetegnet ved forpligtelsen til at betale bidrag, et det en nødvendig betingelse for at kunne oppebære det omhandlede tillæg, at der indgås en frivillig pensionsopsparingskontrakt med en privat institution.

30 Forbundsrepublikken Tyskland har tilføjet, at den tyske lovgivers bevæggrund i modsætning til det af Kommissionen hævdede ikke kan føre til absolutte konklusioner om den juridiske kvalifikation af den vedtagne foranstaltning. Den tyske lovgiver har nemlig for at fremme etableringen af en supplerende privat pension klart valgt en skatteretlig løsning, selv om sociale hensyn har spillet ind.

31 Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland er pensionsopsparingstillægget en skattemæssig fordel som omhandlet i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Medlemsstaten har anført, dels at EStG's § 79 henviser til samme lovs § 10a, stk. 1, med hensyn til retten til dette tillæg, dels at modtagelsen af dette tillæg afhænger af muligheden for at opnå fradrag i form af særlige udgifter i henhold til EStG's § 10a, hvilken bestemmelse udgør den centrale forskrift i denne traditionelle skatteretlige mekanisme. Den snævre forbindelse mellem fradraget for særlige udgifter og pensionsopsparingstillægget fremgår ikke blot af henvisningerne i lovteksten, men også af, at dette tillæg udgør et forskud på skattenedsættelsen.

32 Forbundsrepublikken Tyskland har under henvisning til Schumacker-dommen gjort gældende, at der ikke foreligger forskelsbehandling i strid med fællesskabsretten, eftersom situationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en stat som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, for så vidt som den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en stats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans globalindkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl, og at den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl.

33 På dette grundlag har Forbundsrepublikken Tyskland gjort gældende, at det i princippet tilkommer bopælsstaten og ikke beskæftigelsesstaten at tage hensyn til den ikke-hjemmehørendes personlige situation. I denne forbindelse har den under henvisning til dom af 14. september 1999, Gschwind (sag C-391/97, Sml. I, s. 5451), anført, at såfremt en grænsearbejder oppebærer mere end 90% af sin indkomst i Tyskland, kan han i medfør af EStG's § 1, stk. 3, anmode om i Tyskland at blive underkastet samme behandling som den, der tilkommer en skatteyder, der er fuldt skattepligtig i denne stat, og har følgelig ret til fradrag for særlige udgifter. Da Forbundsrepublikken Tyskland ikke har beskatningskompetence, er den ikke forpligtet til at tildele grænsearbejdere, hvis indkomst udelukkende beskattes i bopælsstaten, den skattemæssige fordel, der er bestemt til at fremme tilvejebringelsen af en supplerende pension.

34 Forbundsrepublikken Tyskland har ligeledes gjort gældende, at de omtvistede nationale bestemmelser ikke er udtryk for forbudt forskelsbehandling, selv ikke henset til de kriterier, som Domstolen har fastlagt med hensyn til indrømmelse af sociale fordele. Den tyske lovgiver har nemlig haft til hensigt, at personer, der har en tilstrækkelig fast tilknytning til det tyske samfund som omhandlet i dom af 18. juli 2007, Geven (sag C-213/05, Sml. I, s. 6347, præmis 28), skal kunne drage fordel af en tilskyndelse til at tilvejebringe en individuel pensionsopsparing, uden at modtagelsen af de omhandlede fordele er underlagt et strengt krav om bopæl på det nationale område. Forbundsrepublikken Tyskland er af den opfattelse, at de grænsearbejdere, hvis situation er reguleret ved bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, ikke har en sådan tilknytning, og at de derimod er fuldt retligt forbundet med deres bopælsstat.

35 Forbundsrepublikken Tyskland har endvidere ligeledes bestridt, at det tillæg, der indrømmes ægtefællerne, udgør ulovlig forskelsbehandling, eftersom den ægtefælle, der ikke bor i Tyskland, ligeledes har mulighed for at anmode om at blive underkastet den samme behandling som den, der tilkommer en skatteyder, der er fuldt skattepligtig i Tyskland, såfremt 90% af ægtefællernes samlede indtægter hidrører fra denne stat, eller de indtægter, som ægtefællerne oppebærer fra udlandet, ikke overstiger 12 272 EUR.

36 Subsidiært, har Forbundsrepublikken Tyskland endelig påberåbt sig hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen for at berettige de omhandlede bestemmelser. Den fordel, der tildeles ved pensionsopsparingstillægget efter EStG's § 79 og fradraget for særlige udgifter efter lovens § 10a, opvejes af den senere beskatning af de ydelser, der udbetales i form af pensionsopsparingen, i henhold til EStG's § 22, stk. 5.

Domstolens bemærkninger

37 Det bemærkes for det første, at Kommissionens klagepunkt kun vedrører grænsearbejdere, hvis indkomst udelukkende er skattepligtig i deres bopælsstat i medfør af en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er indgået af Forbundsrepublikken Tyskland med andre medlemsstater. Det skal endvidere fremhæves, at Kommissionen for Domstolen har nedlagt påstand om, at det fastslås, at der foreligger et traktatbrud i relation til den tyske stats tildeling af det pensionsopsparingstillæg, der er omhandlet i EStG's § 79, og ikke i relation til muligheden for i henhold til EStG's § 10a, stk. 1, at opnå skattefradrag for bidragene til pensionsordningen. Det skal endelig bemærkes, at Kommissionens klagepunkt ikke blot vedrører tildelingen af det omtvistede tillæg til arbejdstageren, men ligeledes det supplerende børnetillæg og det afledte tillæg, der indrømmes den berettigedes ægtefælle.

38 Hvad for det første angår tildelingen af tillægget til pensionsopsparingen til arbejdstageren bemærkes, at Kommissionen og Forbundsrepublikken Tyskland er

uenige om, hvorvidt dette tillæg skal kvalificeres som en social eller en skattemæssig fordel i den forstand, hvori udtrykkene er anvendt i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

39 Begrebet social fordel omfatter ifølge fast retspraksis alle fordele, det være sig med eller uden tilknytning til en arbejdskontrakt, som tilkommer enhver indenlandsk arbejdstager i det væsentlige på grund af hans objektive status som arbejdstager, eller simpelt hen fordi han har sædvanlig bopæl på det nationale område, og hvis udstrækning til også at gælde arbejdstagere, der er statsborgere i andre medlemsstater, må antages at kunne fremme disses mobilitet inden for Fællesskabet (dom af 12.5.1998, sag C-85/96, Martínez Sala, Sml. I, s. 2691, præmis 25, og af 11.9.2007, sag C-287/05, Hendrix, Sml. I, s. 6909, præmis 48). Det bemærkes i denne forbindelse, at Domstolen allerede har fastslået, at begrebet »social fordel« som omhandlet i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 omfatter en ifølge en medlemsstats lovgivning garanteret mindsteindkomst til ældre (jf. dom af 12.7.1984, sag 261/83, Castelli, Sml. s. 3199, præmis 11, og af 6.6.1985, sag 157/84, Frascogna, Sml. s. 1739, præmis 22).

40 For at kunne kvalificere pensionsopsparingstillægget som enten social eller skattemæssig fordel skal der — således som generaladvokaten har anført i punkt 40 i forslaget til afgørelse — foretages en analyse af formålet med ydelsen og af de betingelser, der gælder for tildelingen heraf.

41 Det fremgår af sagens akter, at pensionsopsparingstillægget udspringer af socialpolitiske overvejelser. Dette tillæg er nemlig blevet indført for at kompensere for den fremtidige nedgang i størrelsen af den lovbestemte pension, og det udgør i dette øjemed en økonomisk støtte bestemt til at tilskynde de berørte til at indbetale bidrag til en tillægspension, mens de er erhvervsaktive.

42 Det pågældende tillæg tildeles i henhold til EStG's § 10a, som samme lovs § 79 henviser til, hovedsageligt til lønmodtagere, der er tilsluttet den obligatoriske pensionsforsikringsordning, da de i første række rammes af nedgangen i størrelsen af den lovbestemte pension. Det skal endvidere påpeges, at dette tillæg tildeles uafhængigt af den berettigedes indkomst, og at dets størrelse afhænger af både de bidrag, der er indbetalt i henhold til pensionsopsparingskontrakten, og antallet af børn, for hvilke

vedkommende modtager børnetilskud. Retten til tillægget erhverves desuden ved udløbet af det kalenderår, hvori de pågældende bidrag er blevet indbetalt.

43 Ydelsen af pensionsopsparingstillægget er følgelig en social fordel, der normalt tildeles arbejdstagerne som følge af deres objektive status af arbejdstager.

44 Ingen af de argumenter, som Forbundsrepublikken Tyskland har fremført, kan ændre denne konstatering.

45 Den — ubestridte — omstændighed, at tillægget i henhold til EStG's § 10a også udbetales til andre personer, der ikke er arbejdstagere i fællesskabsrettens forstand, er ikke relevant med henblik på at fratage denne fordel sin sociale karakter, eftersom begrebet social fordel ikke forudsætter en tilknytning til en arbejdskontrakt, således som det fremgår af denne doms præmis 39.

46 Det skal bemærkes, at den omstændighed, at andre kategorier af personer oppebærer tillægget — selv om de ikke er arbejdstagere — viser, at det sociale formål, der forfølges til fordel for lønmodtagerne, er blevet udstrakt til andre kategorier af personer, der befinder sig i en lignende situation med hensyn til den obligatoriske pensionsordning.

47 Den omstændighed — som den tyske regering har henvist til — at indgåelse af en pensionsopsparingskontrakt hos en privat institution med efterfølgende indbetaling af bidrag i overensstemmelse hermed i sagens natur er frivillig, kan ikke påvirke kvalifikationen af det omtvistede tillæg som en social fordel, for så vidt som denne kvalifikation ikke er betinget af, at den ordning, efter hvilken den pågældende fordel tildeles, er obligatorisk.

48 Den argumentation, som Forbundsrepublikken Tyskland har fremført med henblik på at godtgøre, at pensionsopsparingstillægget udgør en skatttemæssig fordel med den begrundelse, at det udgør et forskud på den skattebesparelse, der følger af anvendelsen af EStG's § 10a, kan ikke tiltrædes.

49 Det her omhandlede klagepunkt vedrører nemlig ikke muligheden for at fradrage indbetalingerne til pensionsopsparingen forhøjet med tillægget som særlige udgifter — hvilke fradrag er omhandlet i EStG's § 10a — men selve pensionsopsparingstillægget som omhandlet i EStG's § 79, der er en positiv ydelse, som udredes af den tyske stat, idet der ses bort fra enhver mulighed for at opnå fradrag. Det pågældende tillæg har karakter af en minimumsstøtte, der har til formål at fremme tilvejebringelsen af en tillægspension uafhængigt af modtagerens indtægter, og det indgår i pensionsopsparingsformuen.

50 Muligheden for at fradrage indbetalingerne til pensionsopsparingen udgør en særskilt fordel, der under visse betingelser gør det muligt at opnå en supplerende besparelse svarende til forskellen mellem tillæggets størrelse og besparelsen som følge af det fradrag, der foretages i henhold til EStG's § 10a. Denne mulighed for at fradrage indbetalingerne i henhold til EStG's § 10a kan følgelig ikke ændre den sociale karakter af pensionsopsparingstillægget.

51 Det er hensigtsmæssigt på dette stadium at afgøre, om den omstændighed, at tildelingen af pensionsopsparingstillægget i dettes egenskab af social fordel som omhandlet i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 er underlagt den betingelse, at arbejdstageren er fuldt skattepligtig i Tyskland, udgør forskelsbehandling i fællesskabsrettens forstand.

52 Herved bemærkes, at artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 bestemmer, at en arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, på de øvrige medlemsstaters område

nyder samme sociale fordele som indenlandske arbejdstagere. Efter fast retspraksis kan grænsearbejdere påberåbe sig artikel 7 på lige fod med alle andre arbejdstagere, der er omfattet af denne bestemmelse (Geven-dommen, præmis 15).

53 Ifølge Domstolens faste praksis forbyder ligebehandlingsprincippet i såvel artikel 39 EF som artikel 7 i forordning nr. 1612/68 ikke alene åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til samme resultat (jf. bl.a. dom af 27.11.1997, sag C-57/96, Meints, Sml. I, s. 6689, præmis 44, og af 24.9.1998, sag C-35/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5325, præmis 37).

54 En national retsforskrift må, medmindre den er objektivt begrundet og står i rimeligt forhold til det tilstræbte formål, anses for at medføre indirekte forskelsbehandling, når den efter selve sin karakter i højere grad kan berøre vandrende end indenlandske arbejdstagere og dermed risikerer navnlig at stille de vandrende arbejdstagere ringere (jf. Meints-dommen, præmis 44, og dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 38).

55 Det må i det foreliggende tilfælde konstateres, at udbetaling af pensionsopsparingstillægget i henhold til EStG's § 79 er underlagt en betingelse om, at den pågældende er fuldt skattepligtig i Tyskland. Fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, eller som i henhold til EStG's § 1, stk. 3, indgiver en anmodning herom og opfylder de strenge krav, der er fastsat i stk. 3, er i henhold til samme lovs § 1, stk. 1, fuldt skattepligtige i Tyskland.

56 I det foreliggende tilfælde er de arbejdstagere, der er berørt af det her omhandlede klagepunkt, imidlertid grænsearbejdere, hvis indkomst udelukkende beskattes i deres bopælsstat i medfør af de bilaterale overenskomster til undgåelse dobbeltbeskatning, som Forbundsrepublikken Tyskland har indgået. De pågældende arbejdstagere har følgelig ikke mulighed for at blive ligestillet med i Tyskland fuldt skattepligtige skatteydere i overensstemmelse med EStG's § 1, stk. 3, hvilket den sagsøgte

medlemsstat i øvrigt har medgivet. Under disse omstændigheder er betingelsen om fuld skattepligt i Tyskland ensbetydende med et bopælskrav.

57 De berørte grænsearbejdere, der pr. definition har bopæl i en anden medlemsstat, er derfor udelukket fra at oppebære pensionsopsparingstillægget.

58 Det skal desuden påpeges, at disse grænsearbejdere som oftest er statsborgere i andre lande, hvorfor arbejdstagere, der er tyske statsborgere, lettere opfylder betingelsen om fuld skattepligt i Tyskland end de berørte grænsearbejdere, hvilket Forbundsrepublikken Tyskland i øvrigt ikke har bestridt.

59 Den omstændighed, at tildelingen af pensionsopsparingstillægget er underlagt en betingelse, der svarer til et bopælskrav, udgør en tilsidesættelse af artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

60 Denne konstatering kan ikke drages i tvivl ved Forbundsrepublikken Tysklands argument udledt af Geven-dommen om, at fraværet af en tilstrækkelig tæt tilknytning til det tyske samfund kan berettige en afvisning af at tildele en social fordel. Det fremgår nemlig af EStG's § 10a, stk. 1, og § 79, at arbejdstageren for at kunne opnå pensionsopsparingstillægget bl.a. skal være tilsluttet den obligatoriske sociale pensionsforsikringsordning i Tyskland. Denne obligatoriske tilslutning til den sociale sikringsordning i Tyskland, der indebærer, at arbejdstagerne indbetaler sociale sikringsbidrag til den pågældende ordning, udgør en tilknytning til det tyske samfund, der er tilstrækkelig tæt til, at grænsearbejderne kan nyde godt af den omhandlede sociale fordel.

61 Den sagsøgte medlemsstat kan desuden ikke med henblik på at godtgøre, at der ikke foreligger forskelsbehandling, med føje henvise til grænsearbejdernes mulighed for at oppebære lignende, eller endog mere fordelagtige, tillæg i bopælsmedlemsstaten. Det omhandlede pensionsopsparingstillæg er nemlig ikke en fordel i form af et skattefradrag, der er forbundet med indkomstbeskatningen i Tyskland, men en økonomisk minimumsstøtte ydet af den tyske stat for at tilskynde arbejdstagerne til at tilvejebringe en privat tillægspension med henblik på at kompensere for nedgangen i størrelsen af den lovbestemte pension. Den omstændighed, at grænsearbejderne eventuelt kan opnå skattelettelser i deres bopælsstat, bringer ikke den forskelsbehandling, som de er udsat for med hensyn til tildelingen af pensionsopsparingstillægget, til ophør.

62 Forbundsrepublikken Tyskland har subsidiært gjort gældende, at forskelsbehandlingen er berettiget ud fra hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen.

63 I denne forbindelse skal det blot påpeges, at såfremt det antages, at en sådan forskelsbehandling ved tildeling af en social fordel kunne begrundes i hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen, kan en sådan begrundelse ikke komme på tale i det foreliggende tilfælde, eftersom sammenhængen i beskatningsordningen er sikret ved de bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, som Forbundsrepublikken Tyskland har indgået med andre medlemsstater (jf. analogt Wielockx-dommen, præmis 25).

64 Hvad for det andet angår tildelingen af det supplerende børnetillæg for arbejdstagerens børn i henhold til EStG's § 85 må det af samme årsager lægges til grund, at den omstændighed, at tildelingen heraf underlægges en betingelse om fuld skattepligt i Tyskland, er i strid med artikel 39, stk. 2, EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

65 Hvad for det tredje angår tildelingen af det afledte pensionsopsparingstillæg til den berettigedes ægtefælle i henhold til EStG's § 79 bemærkes, at en ægtefælle til en arbejdstager, der er omfattet af anvendelsesområdet for forordning nr. 1612/68, efter Domstolens praksis er indirekte omfattet af den ligebehandling, som gælder for den vandrende arbejdstager i henhold til forordningens artikel 7, stk. 2, og vedkommende

kan følgelig anmode om at få udbetalt det afledte pensionsopsparingstillæg, hvis tillægget udgør en social fordel for denne vandrende arbejdstager (jf. i denne retning dom af 18.7.2007, sag C-212/05, Hartmann, Sml. I, s. 6303, præmis 25).

66 Dette er tilfældet i den foreliggende sag. En ydelse som det afledte pensionsopsparingstillæg, der giver økonomisk støtte til, at der tilvejebringes en tillægspension for arbejdstagerens ægtefælle, gør det muligt at forbedre gifte pars situation med hensyn til deres fremtidige pensioner og kommer arbejdstageren til gode, for så vidt som det bidrager til at imødegå familiens aldersbetingede sociale risici. Et sådant tillæg udgør således en social fordel som omhandlet i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 til fordel for de berørte grænsearbejdere.

67 Det fremgår imidlertid af EStG's § 79, sammenholdt med samme lovs § 26, stk. 1, at arbejdstagerens ægtefælle ligeledes skal være fuldt skattepligtig i Tyskland for at kunne oppebære det afledte tillæg. Eftersom betingelsen om at være fuldt skattepligtig i Tyskland i det foreliggende tilfælde svarer til et bopælskrav, jf. EStG's § 1, ville et sådant krav særligt være til skade for grænsearbejdere, der pr. definition har deres bopæl i en anden medlemsstat, hvor familiemedlemmerne normalt også bor (Meeusen-dommen, præmis 24).

68 Det følger heraf, at EStG's § 79 udgør en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der er i strid med artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, idet tildelingen af pensionsopsparingstillægget til ægtefællerne er underlagt den betingelse, at de er fuldt skattepligtige i Tyskland.

69 Det følger af det foregående, at Kommissionen må gives medhold i det første anbringende, og at Forbundsrepublikken Tyskland ved at indføre og opretholde bestemmelserne vedrørende tillægspension i EStG's §§ 79-99 har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, for så

vidt som disse bestemmelser afskærer grænsearbejderne og deres ægtefæller fra at oppebære pensionsopsparingstillægget, eftersom de ikke er fuldt skattepligtige i denne medlemsstat.

*Andet anbringende*

Parternes argumentation

70 Kommissionen har gjort gældende, at den omstændighed, at anvendelsen af den støttede kapital til erhvervelse eller opførelse af en bolig til privat beboelse i henhold til EStG's § 92a i et vist omfang er underlagt en betingelse om, at boligen er beliggende på det nationale område, afskærer grænsearbejderne fra at bruge den opsparede kapital til at erhverve eller opføre en sådan bolig i et område, der grænser op til Forbundsrepublikken Tyskland. En sådan ugunstig behandling af grænsearbejderne udgør en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet og dermed en tilsidesættelse af artikel 39, stk. 2, EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Kommissionen har præciseret, at forbuddet mod forskelsbehandling på området for arbejdskraftens frie bevægelighed ikke er forsynet med noget forbehold vedrørende forhold af mindre betydning.

71 Kommissionen har bestridt Forbundsrepublikken Tysklands argument om, at de omtvistede bestemmelser ikke er udtryk for forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende arbejdstagere, eftersom foranstaltningen har samme virkning for vandrende arbejdstagere som for tyske arbejdstagere. Den omstændighed alene, at grænsegængerne udgør en stor gruppe af personer, der for flertallets vedkommende ikke flytter til Tyskland, hvor de er beskæftigede, viser nemlig, at de har tendens til at erhverve en bolig i deres bopælsstat i modsætning til tyske arbejdstagere, der kun undtagelsesvis er tilbøjelige til at erhverve en bolig uden for deres land. Henset til såvel de konkrete oplysninger om bevægelserne over grænserne som retspraksis, navnlig dom af 21. februar 2006, Ritter-Coulais (sag C-152/03, Sml. I, s. 1711, præmis 36), er

Kommissionen af den opfattelse, at ikke-hjemmehørende personer generelt oftere end hjemmehørende personer er ejere af et hus beliggende uden for tysk område.

72 Forbundsrepublikken Tyskland har bestridt, at anvendelsen af den støttede kapital til at erhverve en ejerbolig i Tyskland er udtryk for en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. Hverken tyske arbejdstagere eller arbejdstagere, der er statsborgere i andre medlemsstater, og som er bosat uden for Forbundsrepublikken Tysklands område, kan anvende pensionsopsparingstillægget til at erhverve eller opføre en ejerbolig uden for denne medlemsstat.

73 Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, at arbejdskraftens frie bevægelighed ikke begrænses af EStG's § 92a, med den begrundelse at bestemmelsen ikke har nogen indflydelse på valget af arbejdssted. Den modsatte opfattelse ville indebære, at alle fordele, der udelukkende tildeles i beskæftigelsesstaten og ikke i bopælsstaten, ville udgøre mulige hindringer for arbejdskraftens frie bevægelighed.

74 Subsidiært har Forbundsrepublikken Tyskland gjort gældende, at såvel ulige behandling som en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed under alle omstændigheder er begrundet i tvingende almene hensyn, såsom støtte til opførelse af boliger eller sikring af en tilstrækkelig boligmasse og beskyttelse af den sociale sikringsordning i Tyskland.

Domstolens bemærkninger

75 Det bemærkes indledningsvis, at Kommissionen under retsmødet præciserede, at dette anbringende ikke udelukkende vedrører de grænsearbejdere, hvis indkomst udelukkende beskattes i bopælsstaten, men samtlige grænsearbejdere.

76 Inden for rammerne af dette anbringende skal der foretages en prøvelse af, om EStG's § 92a — for så vidt som den underlægger anvendelsen af den støttede kapital til erhvervelse eller opførelse af en bolig til privat beboelse en betingelse om, at boligen er beliggende i Tyskland — således som Kommissionen har hævdet, begrænser muligheden for at drage nytte af en social fordel og udgør indirekte forskelsbehandling i strid med artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

77 Ifølge EStG's § 92a kan modtageren af tillægget anvende op til 50 000 EUR af den kapital, der er opsparet i henhold til en pensionsopsparingskontrakt, hvortil der er ydet støtte, til erhvervelse eller opførelse af en ejerbolig med henblik på egne boligformål, der er beliggende på det nationale område.

78 Det må således fastslås, at den omhandlede støttede kapital ikke kan anvendes til erhvervelse eller opførelse af en bolig, der er beliggende i en grænseregion uden for det tyske område.

79 Selv om det — som Forbundsrepublikken Tyskland har anført — ganske vist er korrekt, at hverken tyske arbejdstagere eller grænsearbejdere kan anvende den pågældende kapital til at erhverve eller opføre en bolig uden for tysk område, og at EStG's § 92a ikke direkte tager sigte på ikke-hjemmehørende personer, forholder det sig ikke desto mindre således, at disse sidstnævnte oftere end hjemmehørende personer er interesseret i at anskaffe sig en bolig beliggende uden for tysk område (jf. i denne retning Ritter-Coulais-dommen, præmis 36).

80 Det følger heraf, at EStG's § 92a medfører, at grænsearbejdere behandles mindre gunstigt end arbejdstagere, der er bosat i Tyskland, og at bestemmelsen følgelig udgør en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

81 Det skal herefter efterprøves, om den mindre gunstige behandling af grænsearbejdere er begrundet i et formål om at sikre et passende antal boliger og i et formål om at opretholde den sociale sikringsordning i Tyskland, således som Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende.

82 Hvad for det første angår formålet med at sikre en tilstrækkelig boligmasse bemærkes, at — såfremt det antages, at et sådant formål udgør et tvingende alment hensyn — betingelsen i EStG's § 92a, hvorefter den bolig, der erhverves eller opføres, skal være beliggende på tysk område, i alle tilfælde går videre end det, der er nødvendigt for at nå det tilsigtede mål, eftersom dette formål i lige så høj grad kunne opnås, hvis grænsearbejderne fortsat etablerer deres bopæl på en anden medlemsstats område frem for i Tyskland (jf. i denne retning dom af 17.1.2008, sag C-152/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 39, præmis 27 og 28).

83 Den sagsøgte medlemsstats argument vedrørende en risiko for, at der kan opstå en interessekonflikt med andre medlemsstaters boligpolitik, kan desuden ikke tiltrædes, da det i det foreliggende tilfælde ikke er blevet godtgjort, at der foreligger en sådan risiko, idet Forbundsrepublikken Tyskland blot generelt har anført, at en udvidelse af muligheden for at anvende pensionsopsparingskapitalen til at erhverve eller opføre en bolig på andre medlemsstaters område kunne risikere at gribe ind i disse staters boligpolitik.

84 Hvad for det andet angår beskyttelsen af den sociale sikringsordning i medlemsstaten bemærkes, at det fremgår af dom af 11. januar 2007, ITC (sag C-208/05, Sml. I, s. 181, præmis 43), at en risiko for et alvorligt indgreb i den sociale sikringsordnings økonomiske ligevægt kan udgøre et tvingende alment hensyn. Det er imidlertid ikke godtgjort, at der foreligger en sådan risiko i det foreliggende tilfælde. Forbundsrepublikken Tyskland har nemlig blot anført, at, såfremt modtagerne af tillægget råder over en ejerbolig, risikerer de ikke som pensionister at skulle afholde udgifter til husleje, og de vil formentlig ikke være afhængige af sociale ydelser. Dette formål kan desuden ligeledes opnås, hvis pensionsopsparingskapitalen kan anvendes til erhvervelse af en bolig uden for tysk område.

85 Det følger af ovenstående bemærkninger, at dette anbringende må tiltrædes, og at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, idet den nægter grænsearbejdere ret til at anvende den støttede kapital til at erhverve eller opføre en bolig til egne boligformål, når den pågældende bolig ikke er beliggende i Tyskland.

*Tredje anbringende*

Parternes argumentation

86 Kommissionen er af den opfattelse, at forpligtelsen i henhold til EStG's § 93, sammenholdt med § 95, til at tilbagebetale pensionsopsparingstillægget i tilfælde af, at den fulde skattepligt ophører, er i strid med artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 samt artikel 12 EF og 18 EF.

87 Hvad for det første angår arbejdskraftens frie bevægelighed indebærer de omhandlede forskrifter nemlig en indirekte forskelsbehandling, for så vidt som de omfatter alle grænsearbejdere og andre vandrende arbejdstagere, uanset at det er disse to kategorier af arbejdstagere, der, til forskel fra tyske arbejdstagere, oftest og navnlig, når de opgiver deres arbejde for at udøve beskæftigelse i en anden medlemsstat, risikerer ikke længere at være fuldt skattepligtige i Tyskland. De omhandlede forskrifter kan desuden på forhånd nedsætte værdien af tillægget for vandrende arbejdstagere, idet disse arbejdstagere fra starten kan give afkald på at anmode om udbetaling af dette tillæg med henblik på at undgå enhver senere tilbagebetaling.

88 Kommissionen har ligeledes anført, at de omhandlede bestemmelser udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed. Den har under henvisning til dom af 11. marts 2004, de Lasteyrie du Saillant (sag C-9/02, Sml. I, s. 2409), gjort gældende, at de arbejdstagere, der er beskæftiget i Tyskland, men bosat uden for denne medlemsstat, er i en mindre gunstig situation end dem, der beholder deres bopæl på det nationale

område, eftersom den pågældende medlemsstat bemægtiger sig visse af førstnævntes aktiver, når de vælger at bosætte sig uden for Forbundsrepublikken Tyskland.

89 Forskellen mellem de to situationer — der for de personer, der forlader Tyskland, består i at tilbagebetale pensionsopsparingstillægget, så snart den fulde skattepligt i denne stat ophører, og for dem, der forbliver på tysk område, består i efterfølgende at svare skat ved ydelsernes udbetaling — ændrer ikke Kommissionens vurdering, da denne forskel først opstår efter flere årtier og ikke har nogen indflydelse på tilbagebetalingspligtens afskrækkende virkning.

90 Kommissionen har tilføjet, at selv om de nærmere regler om tilbagebetalingen kan afbøde den strenge anvendelse af de omhandlede forskrifter, antaster de ikke selve princippet om tillæggets tilbagebetaling.

91 Ifølge Kommissionen kan Forbundsrepublikken Tysklands manglende kompetence til at beskatte de fremtidige udbetalinger til personer, der forlader det nationale område, desuden ikke påberåbes som en begrundelse vedrørende sammenhængen i beskatningsordningen, der allerede er sikret ved de bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning.

92 Kommissionen er for det andet for så vidt angår artikel 12 EF dels af den opfattelse, at tilbagebetalingspligten udgør en skjult forskelsbehandling i strid med den nævnte bestemmelse, eftersom den hovedsageligt påvirker ikke-hjemmehørende personer. Denne vurdering er støttet på den konstatering, at det hovedsageligt er ikke-hjemmehørende arbejdstagere, der — når de ophører med at være beskæftiget i Tyskland — er tilbøjelige til at forlade denne medlemsstat, som regel for at vende tilbage til deres oprindelsesstat, hvorimod det sjældent forekommer, at hjemmehørende arbejdstagere beslutter sig for at tilbringe deres otium i udlandet. Dels foreligger der ligeledes en tilsidesættelse af artikel 18 EF. Tilbagebetalingspligten afskrækker

borgerne i Den Europæiske Union, uanset nationalitet, herunder tyske statsborgere, fra at bosætte sig i en anden medlemsstat.

93 Forbundsrepublikken Tyskland har bestridt, at EStG's § 95 er i strid med princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed samt med artikel 12 EF og 18 EF.

94 Forbundsrepublikken Tyskland har for det første gjort gældende, at tilbagebetalingspligten i tilfælde af den fulde skattepligts ophør ikke udgør en reel hindring for arbejdskraftens eller personers frie bevægelighed, idet den ikke er af en sådan karakter, at den kan afholde de pågældende fra at tage arbejde i udlandet eller fra at flytte dertil. Den, der har oppebåret tillægget, skal nemlig kun tilbagebetale det i EStG's §§ 79 ff. omhandlede tillæg samt den skattenedsættelse, der opstår ved, at indbetalingerne er blevet fratrukket som særlige udgifter i henhold til EStG's § 10a. Der er ikke tale om nogen anden »udtrædelsesbeskatning« i modsætning til den, der var genstand for de Lasteyrie du Saillant-dommen og for dom af 7. september 2006, N (sag C-470/04, Sml. I, s. 7409).

95 Forbundsrepublikken Tyskland har tilføjet, at tilbagebetalingen på skatteyderens begæring kan udsættes i henhold til EStG's § 95, stk. 2, indtil udbetalingen af ydelserne efter pensionsopsparingskontrakten påbegyndes, og at den kan foretages i rater på maksimalt 15% af den pension, der udbetales i medfør af den pågældende kontrakt, hvilket giver skatteyderen mulighed for at ændre arbejdssted og bopæl, uden at det er forbundet med direkte økonomiske byrder. Den pågældende fritages desuden for sin tilbagebetalingspligt, såfremt vedkommende på ny bliver fuldt skattepligtig i Tyskland. Den sagsøgte medlemsstat har udledt af N-dommen, at en udsættelse af betalingen uden sikkerhedsstillelse kan ophæve den restriktive karakter af en betalingsforpligtelse, der er forbundet med en flytning fra statens område.

96 Forbundsrepublikken Tyskland har endvidere under henvisning til flere eksempler gjort gældende, at tabet af status som fuldt skattepligtig hverken for grænsearbejderen eller for borgeren indebærer økonomiske ulemper, der kan berettige en antagelse om, at der foreligger skjult forskelsbehandling. Selv om de arbejdstagere, hvis fulde skattepligt

til Tyskland ophører, ganske vist skal tilbagebetale den pågældende skattemæssige begunstigelse, bliver de nemlig til gengæld ikke senere beskattet af de ydelser, der udbetales i medfør af pensionsopsparingskontrakten, hvilke ydelser de har ret til på grundlag af de indbetalinger, de har foretaget, indtil skattepligten ophørte. Der kompenseres for tilbagebetalingspligten ved økonomiske fordele, der mindst er af tilsvarende værdi.

97 Endelig har Forbundsrepublikken Tyskland subsidiært gjort gældende, at EStG's § 95 ligeledes er begrundet i hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen.

Domstolens bemærkninger

98 For det første skal det med hensyn til det første led af anbringendet vedrørende den diskriminerende karakter af tilbagebetalingspligten i tilfælde af den fulde skattepligts ophør bemærkes, at artikel 12 EF, der indeholder et generelt forbud mod al forskelsbehandling, der udøves på grundlag af nationalitet, ifølge retspraksis kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af fællesskabsretten, for hvilke EF-traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling (jf. bl.a. dom af 30.5.1989, sag C-305/87, Kommissionen mod Grækenland, Sml. s. 1461, præmis 12 og 13, og af 11.10.2007, sag C-443/06, Hollmann, Sml. I, s. 8491, præmis 28).

99 Forbuddet mod forskelsbehandling er imidlertid blevet gennemført på området for arbejdskraftens frie bevægelighed ved artikel 39 EF og artikel 7 i forordning nr. 1612/68 (jf. i denne retning dom af 17.7.2008, sag C-94/07, Raccanelli, Sml. I, s. 5939, præmis 45).

100 Det er følgelig på grundlag af de to sidstnævnte bestemmelser, at der skal foretages en sammenligning af den behandling, der indrømmes arbejdstagere, som forbliver boende på tysk område, med den behandling, der indrømmes arbejdstagere, som forlader det nævnte område.

101 Det følger af en samlet anvendelse af EStG's §§ 93-95, at en modtager af tillægget, der opgiver sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted på det nationale område, og som således ikke længere er fuldt skattepligtig dér, skal tilbagebetale de pensionsopsparingstillæg, der er blevet udbetalt, og i givet fald de fradrag for særlige udgifter, der er foretaget med hjemmel i EStG's § 10a.

102 Det bemærkes imidlertid i det foreliggende tilfælde, at de vandrende arbejdstagere, der normalt er udenlandske statsborgere, i højere grad er tilbøjelige til at forlade det tyske område for at arbejde og etablere bopæl i en anden medlemsstat og således oftere kommer i en situation, hvor de ikke længere er fuldt skattepligtige til Tyskland. De udenlandske arbejdstagere tenderer således til i højere grad at blive udsat for en ringere behandling end den, der indrømmes tyske arbejdstagere.

103 De omtvistede bestemmelser kan desuden nedsætte værdien af tillægget kun for vandrende arbejdstagere. Det kan nemlig ikke udelukkes, at vandrende arbejdstagere, der ønsker at undgå senere tilbagebetaling af pensionsopsparingstillægget ved ophør af deres fulde skattepligt til Tyskland, på forhånd opgiver at oppebære dette tillæg. I et sådant tilfælde er enhver kompensation for det fremtidige fald i niveauet for den tyske lovbestemte pension udelukket.

104 Det følger heraf, at de omtvistede bestemmelser medfører en indirekte forskelsbehandling af vandrende arbejdstagere.

105 Denne konstatering kan ikke afkræftes af den af Forbundsrepublikken Tyskland påberåbte omstændighed, at de ydelser, der senere udbetales i henhold til pensionsopsparingskontrakten, ikke beskattes i Tyskland, når arbejdstagerne forlader tysk

område. Denne omstændighed er nemlig uden relevans, eftersom kompetencen til at beskatte disse ydelser er blevet tillagt andre medlemsstater i kraft af de bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er indgået mellem disse medlemsstater og Forbundsrepublikken Tyskland, hvilket den sagsøgte medlemsstat i øvrigt også har medgivet. Den omstændighed, at beskatningen af ydelserne for de arbejdstagere, der forbliver på tysk område, i givet fald først finder sted flere årtier senere, kan desuden ikke sammenlignes med den tilbagebetalingspligt, der indtræder, så snart den fulde skattepligt til Tyskland ophører, som hviler på dem, der forlader tysk område.

106 Hvad for det andet angår det led af anbringendet, der vedrører den afskrækkende karakter af tilbagebetalingspligten i tilfælde af, at den fulde skattepligt til Tyskland ophører, bemærkes for det første, at det fremgår af fast retspraksis, at artikel 18 EF, som generelt fastslår retten for enhver unionsborger til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, nærmere er udmøntet i artikel 39 EF for så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed (Hendrix-dommen, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

107 Bestemmelser, som forhindrer en statsborger i en medlemsstat i at forlade sin oprindelsesstat med henblik på at udøve retten til fri bevægelighed, eller som får ham til at afholde sig fra dette forehavende, udgør derfor hindringer for denne frihed, uanset om de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende arbejdstageres nationalitet (jf. ITC-dommen, præmis 33, og dom af 26.10.2006, sag C-345/05, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 10633, præmis 16).

108 Det ville nemlig være uforeneligt med retten til fri bevægelighed, hvis en arbejdstager eller en arbejdssøgende i den medlemsstat, hvor vedkommende har bopæl, får en behandling, der er mindre gunstig end den, han ville få, hvis han ikke havde gjort brug af sine beføjelser efter traktaten på området for fri bevægelighed (ITC-dommen, præmis 34).

109 Da de omtvistede bestemmelser pålægger modtagerne af tillægget, når den fulde skattepligt til Tyskland ophører, at tilbagebetale det pensionsopsparingstillæg, der er oppebåret fra denne stat, er enhver tysk arbejdstager, der ønsker at gøre brug af sin ret til fri bevægelighed i medfør af artikel 39 EF, og navnlig til at bosætte sig i en anden medlemsstat, følgelig i en situation, der er mindre gunstig end den, der gælder for en arbejdstager, der opretholder sin bopæl på det nationale område, og som fortsat er fuldt skattepligtig i Tyskland. Denne forskelsbehandling kan afholde arbejdstagere af tysk nationalitet fra at optage lønnet beskæftigelse uden for det nationale område.

110 En gennemgang af de nærmere regler, der i de omtvistede bestemmelser er fastsat for tilbagebetalingen, bekræfter denne konklusion i modsætning til det af den sagsøgte medlemsstat hævdede. Selv om disse regler ganske vist på den ene side kan afbøde virkningen af de strenge forskrifter, påvirker de ikke desto mindre fortsat de arbejdstagere, der ophører med at være fuldt skattepligtige i Tyskland, blot fordi de flytter til en anden medlemsstat. Selv om det på den anden side er muligt at opnå henstand med betalingen uden rentetilskrivning indtil det tidspunkt, hvor ydelserne kommer til udbetaling, bevilges en sådan henstand ikke automatisk, idet den forudsætter, at den berettigede fremsætter en begæring herom. Selv om henstanden kan forlænges efter det tidspunkt, hvor udbetalingerne påbegyndes, er denne forlængelse desuden underlagt den betingelse, at mindst 15% af beløbet af de ydelser, der er udbetalt i henhold til pensionsopsparingskontrakten, tilbagebetales. Disse nærmere regler for tilbagebetalingen har en restriktiv virkning, for så vidt som de fratager modtageren af pensionsopsparingstillægget en social fordel (jf. i denne retning N-dommen, præmis 36).

111 Ligeledes underbygger den af Forbundsrepublikken Tyskland påberåbte omstændighed, hvorefter et beløb, der skal tilbagebetales, men hvormed der er bevilget henstand, i henhold til EStG's § 95, stk. 3, frigives, når den berørte atter bliver fuldt skattepligtig, de omtvistede bestemmelsers afskrækkende virkning. § 95, stk. 3, ophæver nemlig ikke den afskrækkende virkning for de arbejdstagere, der permanent opholder sig i en anden medlemsstat, eftersom de — selv om det beløb, der skal tilbagebetales, frigives, når de atter bliver fuldt skattepligtige — definitivt har mistet den del af tillægget, som de allerede har tilbagebetalt.

112 Under disse omstændigheder kan den tilbagebetalingspligt, der følger af en samlet anvendelse af EStG's §§ 93-95, udgøre en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed.

113 Forbundsrepublikken Tyskland har videre anført, at tilbagebetalingspligten er begrundet i hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen. Da sammenhængen i beskatningsordningen imidlertid er sikret ved de bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, som denne medlemsstat har indgået med andre medlemsstater, kan Forbundsrepublikken Tyskland ikke med føje påberåbe sig en sådan begrundelse (jf. i denne retning Wielockx-dommen, præmis 25).

114 Det følger heraf, at de omtvistede bestemmelser er i strid med artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

115 Den samme konklusion gælder med samme begrundelse for ikke-erhvervsaktive personer med hensyn til anbringendet om tilsidesættelse af artikel 18 EF.

116 Det fremgår af ovenstående bemærkninger, at det tredje anbringende er velbegrundet, og at Forbundsrepublikken Tyskland følgelig har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF og 39 EF samt artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, idet den i overensstemmelse med EStG's §§ 93-95 stiller krav om, at tillægget tilbagebetales i tilfælde af, at den fulde skattepligt til Tyskland ophører.

**Sagens omkostninger**

117 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Forbundsrepublikken Tyskland har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

**1) Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 39 EF, artikel 7, stk. 2, i Rådets forordning nr. 1612/68/EØF af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet og artikel 18 EF, idet den har indført og opretholdt forskrifterne om supplerende alderspension i §§ 79-99 i lov om indkomstbeskatning (Einkommensteuergesetz), der**

— **frakender grænsearbejdere og deres ægtefæller ret til pensionsopsparingstillæg, hvis de ikke er fuldt skattepligtige i Tyskland**

— **kun tillader, at grænsearbejdere anvender den støttede kapital til erhvervelse eller opførelse af en bolig, der tjener egne boligformål, hvis den er beliggende i Tyskland, og**

— **fastsætter, at tillægget skal tilbagebetales ved den fulde skattepligts ophør i denne medlemsstat.**

**2) Forbundsrepublikken Tyskland betaler sagens omkostninger.**

Underskrifter