DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 10 september 2009 *

I mål C-269/07,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 6 juni 2007,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av C. Blaschke och M. Lumma, båda i egenskap av ombud, biträdda av D. Wellisch, Rechtsanwalt, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

meddelar

* Rättegångsspråk: tyska.

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (referent) och C. Toader,

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 december 2008,

och efter att den 31 mars 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 39 EG, artikel 7 i rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EGT L 257, s. 2; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 33) samt artiklarna 12 EG och 18 EG, genom att införa och

bibehålla de bestämmelser om kompletterande pension som finns i 79–99 §§ i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG), i den mån det i dessa bestämmelser föreskrivs

a) att gränsarbetare (och deras makar) inte har rätt till ett tillägg om de inte är obegränsat skattskyldiga,

b) att det hopsparade kapitalet endast får användas till en bostad för eget bruk om denna är belägen i Tyskland, och

c) att stödet ska återbetalas om personen inte längre är obegränsat skattskyldig.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

2 I artikel 7 i förordning nr 1612/68 föreskrivs följande:

”1. En arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat får inom en annan medlemsstats territorium inte på grund av sin nationalitet behandlas annorlunda än landets egna arbetstagare i fråga om anställnings- och arbetsvillkor, speciellt vad avser lön, avskedande och, om han eller hon skulle bli arbetslös, återinsättande i arbete eller återanställning.

Arbetstagaren skall åtnjuta samma sociala och skattemässiga förmåner som landets medborgare.”

Den nationella lagstiftningen

3 1 § EStG har följande lydelse:

”1) Fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland är obegränsat skattskyldiga för inkomst i Tyskland …

…

3) Efter ansökan kan fysiska personer som varken är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland behandlas som obegränsat skattskyldiga i den utsträckning de uppbär inkomst i Tyskland i den mening som avses i 49 §. Detta gäller endast om minst 90 procent av den inkomst de uppbär under kalenderåret är inkomstskattepliktig i Tyskland eller om uppburen inkomst som inte är skattepliktig i Tyskland uppgår till högst 6 136 euro per kalenderår. …”

4 I 10a § punkt 1 EStG föreskrivs att personer som omfattas av det nationella pensionssystemet årligen, såsom särskilda kostnader, får göra avdrag, upp till ett visst belopp, för de inbetalningar som gjorts till deras pensionssparande jämte det

pensionsspartillägg som beviljas i enlighet med 79 § och följande paragrafer. I 10a § punkt 1 EStG föreskrivs även att, utöver de personer som omfattas av det nationella pensionssystemet, andra kategorier av personer kan behandlas som personer som omfattas av det nationella pensionssystemet. I 10a § punkt 2 EStG anges förhållandet mellan avdraget för inbetalningar till pensionssparandet och pensionsspartillägget, och det föreskrivs att de regler som är mer fördelaktiga för den skattskyldige ska tillämpas.

5 I 79 § EStG, som har rubriken ”Vilka som är berättigade till tillägget”, föreskrivs följande:

”Skattskyldiga som är obegränsat skattskyldiga för inkomst och som får göra avdrag enligt 10a § punkt 1 har rätt till ett pensionsspartillägg (tillägg). När det gäller gifta par som uppfyller villkoren i 26 § punkt 1 och där endast ena maken är berättigad till tillägget enligt första meningen, kan den andra maken också erhålla tillägget om det finns ett avtal om pensionssparande som ingåtts i båda makarnas namn.”

6 I 83 § EStG, som har rubriken ”Pensionsspartillägg”, föreskrivs att ett tillägg, som består av ett grundtillägg och ett barntillägg, ska beviljas utifrån de inbetalningar som gjorts till pensionssparandet.

7 I 84 § EStG anges de grundpremiebelopp som varje mottagare kan göra anspråk på.

8 I 85 § EStG anges det tilläggsbelopp som mottagaren av grundbidraget kan göra anspråk på för de barn för vilka barntillägg erhålls.

9 92a § EStG, som har rubriken ”Användning av ägd bostad för eget bruk”, har följande lydelse:

”Mottagaren av pensionsspartillägget får använda minst 10 000 euro av det subventionerade kapital som sparats ihop enligt pensionssparavtalet i enlighet med 10 a § eller denna paragraf för att köpa eller bygga en bostad för eget bruk i eget hus eller i en lägenhet, i Förbundsrepubliken Tyskland (bostadsdelen av pensionssparandet). Det högsta belopp som får användas till de syften som anges i första meningen är 50 000 euro.

…”

10 I 93 § EStG, som har rubriken ”Felaktig användning”, föreskrivs att vid felaktig användning av det subventionerade kapitalet i pensionssparandet ska mottagaren återbetala erhållet pensionsspartillägg jämte de belopp som dragits av som särskilda kostnader i enlighet med 10a § EStG. I 94 § EStG föreskrivs det förfarande som är tillämpligt vid felaktig användning.

11 95 § EStG, som har rubriken ”Upphörande av obegränsad skattskyldighet för mottagare av pensionsspartillägg”, har följande lydelse:

”1) 93 och 94 §§ EStG ska gälla i tillämpliga delar om mottagaren inte längre är bosatt eller stadigvarande vistas i Tyskland och därför inte längre är obegränsat skattskyldig, eller om en ansökan inte har ingetts i enlighet med 1 § punkt 3 EStG.

2) På ansökan av mottagaren får återbetalningen av det aktuella beloppet (93 § punkt 1 första meningen) skjutas upp till utbetalningstidpunktens början (artikel 1.1 punkt 2 i Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz). Betalningsanståndet förlängs, om minst 15 procent av utbetalningarna enligt avtalet om pensionssparande används till återbetalning. Dröjsmålsränta utgår inte. …

3) I de fall som anges i punkt 1, om villkoret om obegränsad skattskyldighet på nytt uppfylls eller efter ansökan enligt 1 § punkt 3, frigör den centrala myndigheten det belopp som ska återbetalas och som var föremål för dröjsmålsränta. …”

Det administrativa förfarandet

12 Kommissionen ansåg att bestämmelserna om kompletterande pension i 79–99 §§ EStG inte är förenliga med gemenskapsrätten. Kommissionen sände därför den 16 december 2003 en formell underrättelse angående detta förhållande till Förbundsrepubliken Tyskland, som besvarade underrättelsen i skrivelse av den 19 februari 2004, vari den bestred att denna bestämmelse skulle ha åsidosatts.

13 Genom skrivelse av den 19 december 2005 sände kommissionen ett motiverat yttrande till Förbundsrepubliken Tyskland och beredde denna medlemsstat tillfälle att inom två månader från delgivningen vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter yttrandet. Genom skrivelse av den 20 februari 2006 svarade nämnda medlemsstat på det motiverade yttrandet.

14 Kommissionen ansåg inte att det svar den mottog från de tyska myndigheterna var tillfredsställande och beslutade att väcka förevarande talan den 1 juni 2007.

Talan

15 Kommissionens talan grundar sig på tre anmärkningar. Kommissionen har som första anmärkning åberopat att den tyska lagstiftningen, i den del gränsarbetare som inte är obegränsat skattskyldiga i Tyskland undantas från rätten till tillägg, utgör indirekt diskriminering på grund av nationalitet och därför strider mot artikel 39 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68. Enligt kommissionens andra anmärkning utgör förbudet mot användning av det subventionerade kapitalet i sitt pensionssparande för att köpa eller bygga en bostad för eget bruk, då bostaden inte är belägen i Förbundsrepubliken Tyskland, indirekt diskriminering på grund av nationalitet och strider därför mot artikel 39 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68. Kommissionen har som tredje anmärkning gjort gällande att återbetalningsskyldighet om personen inte längre är obegränsat skattskyldig strider mot artiklarna 12 EG, 18 EG och 39 EG samt artikel 7.2 i förordning nr 1612/68.

Den första anmärkningen

Parternas argument

16 Kommissionen har hävdat att kravet enligt 79 § EStG, att en person ska vara obegränsat skattskyldig i Tyskland för att vara berättigad till pensionsspartillägget, utgör dold diskriminering på grund av nationalitet och därför strider mot artikel 39.2 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68.

17 Kommissionen anser i huvudsak att pensionsspartillägget utgör en ”social förmån” enligt artikel 7.2 i förordning nr 1612/68, såsom artikeln har tolkats i domstolens rättspraxis. Enligt kommissionen beviljas det aktuella pensionsspartillägget ”i allmänhet” enskilda, på grundval av deras objektiva ställning som arbetstagare. Pensionsavtalen har införts i syfte att komplettera arbetstagarnas ålderspension, som

har sänkts, och tillägget är avsett att utgöra ett ekonomiskt stöd vid betalningen av avgifterna och att hjälpa enskilda att spara till en kompletterande pension under sitt yrkesverksamma liv.

18 Begreppet social förmån omfattar i enlighet med domstolens rättspraxis på området under alla omständigheter förmåner som beviljas till följd av att mottagaren är bosatt i en medlemsstat som beviljar denna förmån. Detta är fallet i förevarande mål. Denna rättspraxis kan förklaras utifrån syftet med artikel 7 i förordning nr 1612/68, vilket är att underlätta den fria rörligheten inom Europeiska gemenskapen. Att invånarna i en medlemsstat beviljas förmåner kan nämligen få återverkningar på attraktionskraften för denna medlemsstats arbetsmarknad och således främja den fria rörligheten. Enligt kommissionen befinner sig gränsarbetarna, när det gäller bestämmelserna om pensionsförberedelser, i samma situation som de arbetstagare som är bosatta i Tyskland och de berörs likaså av den sänkta nivån i det tyska pensionssystem som de erlägger avgifter till. I 79 § EStG görs det dock åtskillnad mellan dessa två kategorier arbetstagare, genom att det för beviljandet av pensionsspartillägget uppställs som villkor att mottagaren är obegränsat skattskyldig i Tyskland. Villkoret om obegränsad skattskyldighet motsvarar enligt 1 § EStG ett absolut krav på bosättning i landet, och genom dess tillämpning undantas följaktligen gränsarbetare från förmånen av detta tillägg.

19 Kommissionen har påpekat att gränsarbetare, vilka till övervägande del inte är tyska medborgare, och för vilka inkomsten är beskattningsbar i deras bosättningsstat till följd av dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan Förbundsrepubliken Tyskland med bland annat Republiken Frankrike och Republiken Österrike, inte behandlas som obegränsat skattskyldiga. Följaktligen kan de inte åtnjuta det ifrågavarande pensionsspartillägget och har utsatts för dold diskriminering på grund av nationalitet. Kommissionen har i detta avseende påpekat att gränsarbetare inte kan ansöka om att behandlas som obegränsat skattskyldiga personer för inkomstskatt enligt 1 § punkt 3 EStG, i den mån beskattningen av de inkomster som de har förvärvat i Tyskland uteslutande tillkommer en annan medlemsstat enligt ovannämnda dubbelbeskattningsavtal.

20 Med avseende på Förbundsrepubliken Tysklands påstående att det är frivilligt att ingå avtal om pensionssparande, vilket innebär att tillägget i fråga inte ska anses utgöra en social förmån, har kommissionen påpekat att kvalificeringen av en förmån som en ”social förmån” inte är avhängig av huruvida förmånen omfattas av ett tvingande eller fakultativt system. Kommissionen har tillagt att ett frivilligt system även kan utgöra ett komplement till ett obligatoriskt försäkringssystem, vilket är fallet i förevarande mål.

21 Kommissionen förklarade att de överväganden som kritiken om diskriminering grundar sig på är relevanta oavsett huruvida tillägget kvalificeras som en ”social” eller ”skattemässig” förmån. Den avgörande faktorn i de två fallen är att situationen för de tyska arbetstagarna, liksom för gränsarbetarna, kännetecknas av att de är anslutna till ett pensionssystem samt den framtida utvecklingen av de pensioner som följer därav. Kommissionen anmärkte att den underliggande principen i målet Schumacker (dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, REG 1995, s. I-225) är att gränsarbetare borde likställas med, snarare än särskiljas från, arbetstagare som är bosatta i landet, eftersom de gränsarbetare som är aktuella i förevarande mål är anslutna till det tyska pensionssystemet genom rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen (EGT L 149, s. 2). Det tyska pensionssystemet – inte de berördas skatterättsliga status – ska vara anknytningsmoment.

22 Genom att hänvisa till dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), och bland annat artikel 21.1 i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, OECD:s modellavtal (modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, rapport av OECD:s kommitté för skattefrågor, 1977), anser kommissionen att Förbundsrepubliken Tysklands påstående att det skatterättsliga systemets inre sammanhang saknar relevans. En medlemsstat borde inte åberopa ett sådant argument då den själv har undertecknat ett dubbelbeskattningsavtal så att medlemsstaten förvisso kan beskatta de pensioner som intjänats i utlandet av personer som är bosatta i landet, men inte kan beskatta de nationella pensioner som uppburits av personer som är bosatta i utlandet.

23 Kommissionen anser i enlighet med 85 § EStG att barntillägget utgör en social förmån som ska beviljas utan diskriminering. Villkoret att mottagaren ska vara obegränsat

skattskyldig för att förmånen ska beviljas, utgör ett åsidosättande av artikel 39.2 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68.

24 Genom att hänvisa till fast rättspraxis och särskilt till dom av den 30 september 1975 i mål 32/75, Cristini (REG 1975, s. 1085, svensk specialutgåva, volym 2, s. 471), av den 26 februari 1992 i mål C-3/90, Bernini (REG 1992, s. I-1071), och av den 8 juni 1999 i mål C-337/97, Meeusen (REG 1999, s. I-3289), har kommissionen gjort gällande att det pensionsspartillägg som beviljas makar till förmånstagaren, enligt 79 § EStG, även strider mot artikel 39.2 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68. Det absoluta krav på bosättning i landet som uppställts för makar innebär nämligen en dold begränsning som grundas på nationalitet i den mån som, i situationen för gränsarbetare som generellt sett inte är medborgare i den medlemsstat där de utövar sin yrkesverksamhet, familjemedlemmarna vanligtvis är bosatta i arbetstagarens bosättningsstat.

25 Förbundsrepubliken Tyskland anser att kravet på obegränsad skattskyldighet i Tyskland enligt 79 § punkt 1 EStG inte utgör ett åsidosättande av artikel 7.2 i förordning nr 1612/68 eller artikel 39.2 EG.

26 Förbundsrepubliken Tyskland anser att pensionsspartillägget inte utgör en social förmån enligt artikel 7.2 i förordning nr 1612/68, utan en skattemässig förmån.

27 Beviljandet av det aktuella tillägget är inte knutet till förmånstagarens objektiva ställning som arbetstagare. Det följer av 10a § punkt 1 EStG, till vilken 79 § EStG hänvisar, för det första att rätten till tillägget inte endast är avhängig den omständigheten att den som berörs är en arbetstagare i den mening som avses i gemenskapsrätten. För det andra omfattar denna förmån även självständiga arbetstagare. För det tredje måste en icke obetydlig grupp av arbetstagare vara anslutna till yrkesförsäkringar som

är specifika för deras yrke, såsom läkare, vilka inte kan åtnjuta avdrag för särskilda kostnader enligt 10a § EStG.

28 Beviljandet av tillägget är inte avhängigt av att mottagaren är bosatt i landet. Skattskyldigheten för den obligatoriska försäkringen i 10a § EStG är knuten till platsen för anställningen och inte till bosättningen, vilket framgår av artikel 13.2 a i förordning nr 1408/71.

29 Till skillnad från lagstadgade socialförsäkringssystem som kännetecknas av skyldigheten att inbetala avgifter, är det ett nödvändigt krav att frivilligt ingå ett avtal om pensionssparande med en privat pensionsgivare för att ha rätt till det aktuella tillägget.

30 Förbundsrepubliken Tyskland har, i motsats till vad kommissionen har anfört, tillagt att den tyska lagstiftarens motivering inte kan leda till tvingande verkningar för den rättsliga kvalificeringen av den bestämmelse som antagits. I syfte att främja uppbyggandet av kompletterande privata pensioner, valde den tyska lagstiftaren en lösning som grundar sig på skatterätt, trots att den styrdes av sociala hänsyn.

31 Enligt Förbundsrepubliken Tyskland är pensionsspartillägget en skattemässig förmån enligt artikel 7.2 i förordning nr 1612/68. Medlemsstaten har förklarat att 79 § EStG hänvisar till 10a § punkt 1 EStG vad gäller rätten till tillägget. Rätten till nämnda tillägg är avhängig avdragsrätten för särskilda kostnader enligt 10a § EStG som utgör en klassisk mekanism i skatterätten. Det nära sambandet mellan avdraget för särskilda kostnader och pensionsspartillägget följer inte endast av hänvisningarna i lagtexterna, utan även av det förhållandet att tillägget utgör ett förskott på nedsättningen av skatten.

32 Förbundsrepubliken Tyskland hänvisade till domen i det ovannämnda målet Schumacker och anser att det inte föreligger någon enligt gemenskapsrätten förbjuden särbehandling eftersom de som är bosatta respektive inte bosatta i en och samma stat generellt sett inte i befinner sig i jämförbara situationer vad gäller direkta skatter, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där oftast bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han är bosatt. Vidare kan skatteförmågan hos en i landet ej bosatt person, vilken ska fastställas med beaktande av dennes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har centrum för sina levnadsintressen, vilket vanligtvis är där personen stadigvarande vistas.

33 Förbundsrepubliken Tyskland har hävdat att det i princip är bosättningsstaten och inte anställningsstaten som ska beakta de personliga förhållandena för arbetstagare som inte är bosatta i den berörda medlemsstaten. Genom att hänvisa till dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451), har medlemsstaten påpekat att en gränsarbetare som erhåller mer än 90 procent av sin inkomst i Tyskland, i enlighet med 1 § punkt 3 EStG, kan ansöka om att åtnjuta samma skatterättsliga behandling i Tyskland som den som obegränsat skattskyldiga personer åtnjuter och följaktligen få rätt att göra avdrag för särskilda kostnader. Om Förbundsrepubliken Tyskland inte har beskattningsrätt är den inte skyldig att bevilja gränsarbetare, vars inkomster endast beskattas i bosättningsstaten, en skatteförmån som är avsedd att främja uppbyggandet av en kompletterande pension.

34 Förbundsrepubliken Tyskland har även hävdat att det i de nationella bestämmelserna inte föreligger någon förbjuden diskriminering, även om man beaktar de kriterier som domstolen slagit fast med avseende på beviljandet av sociala förmåner. Den tyska lagstiftaren avsåg nämligen att skapa ett incitament för att bygga upp ett kompletterande pensionssparande för de personer som har en tillräckligt klar anknytning till det tyska samhället i den mening som avses i dom av den 18 juli 2007 i mål C-213/05, Geven (REG 2007, s. I-6347), punkt 28, utan att rätten till fördelarna i fråga ska vara avhängig ett absolut krav på bosättning i landet. Förbundsrepubliken Tyskland anser att de gränsarbetare vars situation regleras av ett dubbelbeskattningsavtal inte har en tillräckligt klar anknytning till denna medlemsstat och att de rättsligt sett således är helt knutna till sin bosättningsstat.

35 Vad gäller det tillägg som beviljas makar, har Förbundsrepubliken Tyskland bestritt att det utgör en förbjuden särbehandling, eftersom även makar som inte är bosatta i Tyskland kan ansöka om att åtnjuta samma skattemässiga behandling som den som är förbehållen skattskyldiga som är obegränsat skattskyldiga i Tyskland, förutsatt att 90 procent av makarnas gemensamma inkomster beskattas i denna medlemsstat eller att den inkomst som beskattas i utlandet inte överstiger 12 272 euro.

36 Förbundsrepubliken Tyskland har även, i andra hand, gjort gällande att om domstolen skulle finna att det föreligger indirekt diskriminering, så är denna diskriminering motiverad med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. Det pensionsspartillägg som beviljas enligt 79 § EStG och möjligheten att göra avdrag för särskilda kostnader enligt 10a § EStG motsvarar en skattelättnad eller skatteförmån med avseende på de inbetalningar som gjorts till pensionssparandet. Denna förmån uppvägs av möjligheten för Förbundsrepubliken Tyskland att i ett senare skede beskatta alla utbetalningar från pensionssparavtalen enligt 22 § punkt 5 EStG.

Domstolens bedömning

37 Det ska inledningsvis anges att förevarande anmärkning endast avser situationen för gränsarbetare vars inkomst endast beskattas i bosättningsstaten enligt ett dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan Förbundsrepubliken Tyskland och andra medlemsstater. Domstolen framhåller därefter att kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa förekomsten av ett fördragsbrott som begåtts av den tyska staten avseende det pensionsspartillägg som föreskrivs i 79 § EStG och inte avseende skattemässiga avdrag enligt 10a § 1 EStG för inbetalningar som har gjorts till pensionssparandet. Det ska erinras om att kommissionen med förevarande anmärkning inte endast avser beviljandet av det omtvistade tillägget till arbetstagare, utan även barntillägget och det tillägg som beviljas makar.

38 Vad för det första gäller beviljandet av pensionsspartillägg för arbetstagare, tvistar kommissionen och Förbundsrepubliken Tyskland om huruvida pensionsspartillägget

ska kvalificeras som en social förmån eller tvärtom som en skattemässig förmån enligt artikel 7.2 i förordning nr 1612/68.

39 Begreppet social förmån omfattar enligt fast rättspraxis alla förmåner, med eller utan anknytning till ett anställningsavtal, som i allmänhet tillerkänns inhemska arbetstagare, huvudsakligen på grund av deras ställning som arbetstagare eller enbart därför att de är bosatta inom landet, och vars utsträckning till att även gälla arbetstagare som är medborgare i andra medlemsstater således kan antas underlätta deras rörlighet inom gemenskapen (dom av den 12 maj 1998 i mål C-85/96, Martínez Sala, REG 1998, s. I-2691, punkt 25, och av den 11 september 2007 i mål C-287/05, Hendrix, REG 2007, s. I-6909, punkt 48). Domstolen har redan slagit fast att begreppet social förmån som avses i artikel 7.2 i förordning nr 1612/68 omfattar garantiinkomsten för äldre personer enligt den nationella lagstiftningen (se dom av den 12 juli 1984 i mål 261/83, Castelli, REG 1984, s. 3199, svensk specialutgåva, volym 7, s. 671, punkt 11, och av den 6 juni 1985 i mål 157/84, Frascogna, REG 1985, s. 1739, punkt 22).

40 För att fastställa huruvida pensionsspartillägget är en social eller skattemässig förmån ska domstolen undersöka, såsom generaladvokaten har angett i punkt 40 i sitt förslag till avgörande, syftet och villkoren för beviljande av tillägget.

41 Det framgår av handlingarna i målet att pensionsspartillägget motiveras av sociala hänsyn. Detta tillägg har nämligen skapats för att kompensera den framtida sänkningen av ålderspensionen och utgör i detta syfte ett ekonomiskt stöd som är avsett att främja att enskilda sparar till en kompletterande pension under sitt yrkesverksamma liv.

42 I enlighet med 10a § EStG till vilken det hänvisas i 79 § EStG, beviljas pensionsspartillägget huvudsakligen arbetstagare som utgör de personer som omfattas av pensionssystemet, eftersom det är de första som påverkas av en sänkning av ålderspensionen. Domstolen påpekar än en gång att detta tillägg beviljas oberoende av mottagarens inkomster och att dess belopp beror både på de inbetalningar som har gjorts till pensionssparandet och på antalet barn för vilka mottagaren erhåller

barntillägg. Rätten till tillägg inträder vid utgången av det kalenderår då inbetalningarna till nämnda pensionssparande gjordes.

43 Det pensionsspartillägg som har beviljats är följaktligen en social förmån som beviljas arbetstagare på grund av deras objektiva ställning som arbetstagare.

44 Inget av de argument som Förbundsrepubliken Tyskland anfört kan påverka detta konstaterande.

45 Den omständigheten att även andra personer som inte har ställning som arbetstagare i gemenskapsrättslig mening är berättigade till tillägget enligt 10a § EStG, har inte bestritts. Detta förhållande fråntar emellertid inte denna fördel dess sociala karaktär, eftersom begreppet social förmån inte förutsätter ett samband med ett anställningsavtal, vilket följer av punkt 39 ovan.

46 Den omständigheten att ytterligare personer är berättigade till tillägget, trots att de inte är arbetstagare, visar att det sociala syfte som eftersträvas i förhållande till arbetstagare har utvidgats till att omfatta andra personer som befinner sig i en liknande situation avseende ålderspensionen.

47 Den omständighet som Förbundsrepubliken Tyskland har angett, att ett pensionssparavtal ingås med en privat pensionsgivare och att den pensionsutbetalning som följer av pensionsinbetalningarna är frivillig, kan inte inverka på bedömningen att det omtvistade tillägget utgör en social förmån, i den mån denna bedömning inte är avhängig bindande bestämmelser i det avtal genom vilket pensionen beviljas.

48 Förbundsrepubliken Tyskland kan inte vinna framgång med sitt argument som syftar till att visa att pensionsspartillägget utgör en skattemässig förmån, eftersom det är ett förskott på det ekonomiska stöd som följer av tillämpningen av 10a § EStG.

49 Föremålet för förevarande grund avser nämligen inte det avdrag för inbetalningar som gjorts till pensionssparandet jämte pensionsspartillägget, som särskilda kostnader, som avses i 10a § EStG, utan det pensionsspartillägg som föreskrivs i 79 § EStG och som är ett bidrag som beviljats av den tyska staten, bortsett från varje möjlighet till avdrag. Nämnda tillägg utgör ett minimistöd som syftar till att bygga upp en kompletterande pension oberoende av mottagarens inkomster och som ingår i pensionskapitalet.

50 Möjligheten till avdrag för inbetalningar som har gjorts till pensionssparandet utgör i sig en separat förmån som i vissa situationer möjliggör en ytterligare besparing, motsvarande skillnaden mellan tilläggsbeloppet och den besparing som följer av avdraget enligt 10a § EStG. Denna möjlighet till avdrag för pensionsinbetalningar enligt 10a § EStG förändrar följaktligen inte pensionsspartilläggets sociala karaktär.

51 Det ska fastställas huruvida kravet att arbetstagaren är obegränsat skattskyldig i Tyskland för att pensionsspartillägget ska beviljas som en social förmån i enlighet med artikel 7.2 i förordning nr 1612/68 utgör en diskriminering i gemenskapsrättens mening.

52 I artikel 7.2 i förordning nr 1612/68 föreskrivs att en arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat har rätt till samma sociala förmåner som andra arbetstagare inom en annan medlemsstats territorium. Enligt fast rättspraxis kan gränsarbetare åberopa

bestämmelserna i artikel 7 på samma sätt som alla andra arbetstagare som avses i denna bestämmelse (domen i det ovannämnda målet Geven, punkt 15).

53 Regeln om likabehandling, som stadgas både i artikel 39 EG och i artikel 7 i förordning nr 1612/68, förbjuder enligt domstolens fasta rättspraxis inte bara öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan all dold diskriminering som, genom tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat (se, bland annat, dom av den 27 november 1997 i mål C-57/96, Meints, REG 1997, s. I-6689, punkt 44, och av den 24 september 1998 i mål C-35/97, kommissionen mot Frankrike, REG 1998, s. I-5325, punkt 37).

54 Om det inte finns sakliga skäl för en bestämmelse i nationell rätt eller om den inte står i proportion till det eftersträvade syftet, ska den anses som indirekt diskriminerande, då den till sin natur innebär en risk för att migrerande arbetstagare påverkas i högre grad än landets egna arbetstagare och följaktligen riskerar att missgynna de förstnämnda (domen i det ovannämnda målet Meints, punkt 45, och i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 38).

55 Domstolen konstaterar i förevarande fall att rätten till pensionsspartillägget enligt 79 § EStG är avhängig kravet på obegränsad skattskyldighet i Tyskland. Fysiska personer som enligt 1 § punkt 1 EStG är bosatta eller stadigvarande vistas i landet, eller som enligt 1 § punkt 3 EStG ansöker om att betraktas som sådana och som uppfyller de tvingande villkor som uppställs i nämnda punkt, är obegränsat skattskyldiga i Tyskland.

56 De arbetstagare som avses med förevarande anmärkning är gränsarbetare vars inkomst endast beskattas i bosättningsstaten enligt dubbelbeskattningsavtal som har ingåtts av Förbundsrepubliken Tyskland. Gränsarbetarna kan följaktligen inte likställas med skattskyldiga som är obegränsat skattskyldiga i enlighet med 1 § punkt 3 EStG, vilket

svarandemedlemsstaten har medgett. Kravet på obegränsad skattskyldighet i Tyskland motsvarar under dessa omständigheter ett absolut krav på bosättning.

57 Följaktligen är de aktuella gränsarbetare som per definition är bosatta i en annan medlemsstat undantagna från rätten till pensionsspartillägg.

58 Det ska för övrigt påpekas att gränsarbetarna oftast inte är medborgare i Tyskland. De arbetstagare som har tyskt medborgarskap uppfyller lättare kravet på obegränsad skattskyldighet än de gränsarbetare som berörs, vilket Förbundsrepubliken Tyskland inte har bestritt.

59 Ett villkor som motsvarar ett absolut krav på bosättning för att pensionsspartillägget ska beviljas utgör följaktligen ett åsidosättande av artikel 39 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68.

60 Förbundsrepubliken Tysklands argument som grundas på domen i det ovannämnda målet Geven, enligt vilket avsaknaden av en tillräckligt klar anknytning till det tyska samhället motiverar att en social förmån nekas, leder inte till en annan bedömning. Det framgår nämligen av 10a § punkt 1 och 79 § EStG att arbetstagaren bland annat ska vara försäkrad enligt det tyska systemet för lagstadgad ålderspension för att ha rätt till pensionsspartillägget. Denna obligatoriska anslutning till det tyska socialförsäkrings-systemet, som säkerställer att arbetstagarna inbetalar sociala avgifter, utgör en tillräckligt klar anknytning till det tyska samhället för att gränsarbetarna ska ha rätt till den sociala förmånen i fråga.

61 Svarandemedlemsstaten kan, i syfte att visa att diskriminering inte föreligger, inte med framgång åberopa den möjlighet som erbjuds gränsarbetare att åtnjuta liknande ekonomiska incitament, som till och med är mer fördelaktiga i bosättningsstaten. Det ifrågavarande tillägget för att främja pensionssparande utgör inte en förmån i form av ett skattemässigt avdrag som är kopplat till beskattningen av inkomster i Tyskland, utan ett ekonomiskt minimistöd som beviljas av den tyska staten och som är avsett att inspirera arbetstagarna till att bygga upp en privat kompletterande pension för att kompensera en sänkning av ålderspensionen. Den omständigheten att skattelättnader i bosättningsstaten kan ges till gränsarbetare innebär inte att den diskriminering som de utsätts för upphör avseende beviljandet av pensionsspartillägget.

62 Förbundsrepubliken Tyskland åberopar i andra hand att särbehandlingen är motiverad med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang.

63 Det räcker i detta avseende att konstatera att om en sådan diskriminering vid beviljandet av en social förmån kan vara motiverad med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang, kan denna motivering i förevarande fall inte godtas, eftersom skattesystemets inre sammanhang upprätthålls på grundval av ett dubbelbeskattningsavtal mellan Förbundsrepubliken Tyskland och andra medlemsstater (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Wielockx, punkt 25).

64 Vad för det andra gäller beviljandet av barntillägg i enlighet med 85 § EStG, anser domstolen av samma skäl att beviljande av ett sådant tillägg inte kan villkoras med att mottagaren är obegränsat skattskyldig i Tyskland i enlighet med artikel 85 EStG och att detta strider mot artikel 39.2 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68.

65 Vad för det tredje gäller beviljande av tillägg för pensionssparande som härrör från makan till förmånstagaren enligt 79 § EStG, ska det erinras om att makan till en arbetstagare som omfattas av tillämpningsområdet för förordning nr 1612/68 enligt domstolens praxis endast indirekt kommer i åtnjutande av den likabehandling som den migrerande arbetstagaren ska ges enligt artikel 7.2 i nämnda förordning och kan,

följaktligen, endast begära att komma i åtnjutande av tillägget om detta utgör en social förman för nämnda arbetstagare (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007 i mål C-212/05, Hartmann, REG 2007, s. I-6303, punkt 25).

66 Så är fallet i förevarande mål. Ett bidrag som pensionsspartillägget, som innebär ett ekonomiskt stöd vid uppbyggandet av en kompletterande pension för makar till arbetstagare, gör det möjligt att uppnå en förbättring av situationen för gifta par vad gäller deras framtida ålderspension och innebär en förmån, eftersom det bidrar till att skapa villkor som är avsedda att säkerställa familjemedlemmarnas ålderdom. Ett pensionsspartillägg utgör således en social förmån som gynnar berörda gränsarbetare i den mening som avses i artikel 7.2 i förordning nr 1612/68.

67 79 § EStG jämförd med 26.1 § EStG visar att även makar till en arbetstagare ska vara obegränsat skattskyldiga i Tyskland för att kunna erhålla tillägg till pensionssparande. Villkoret att vara obegränsat skattskyldig i Tyskland motsvarar i förevarande mål bosättningskravet enligt 1 § EStG. Ett sådant villkor är särskilt ogynnsamt för gränsarbetare som per definition är bosatta i en annan medlemsstat, där även deras familjemedlemmar som regel är bosatta (domen i det ovannämnda målet Meeusen, punkt 24).

68 Av det anförda följer att 79 § EStG utgör indirekt diskriminering på grund av nationalitet som strider mot artikel 39 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68, genom att pensionsspartillägget till markar beviljas under förutsättning att de är obegränsat skattskyldiga i Tyskland.

69 Härav följer att talan är välgrundad såvitt avser den första anmärkningen och att Förbundsrepubliken Tyskland, genom att införa och bibehålla bestämmelser om kompletterande ålderspension i 79–99 §§ EStG, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 39 EG och artikel 7.2. i förordning nr 1612/68, i den mån

gränsarbetare och deras makar inte har rätt till tillägg om de inte är obegränsat skattskyldiga i denna medlemsstat.

Den andra anmärkningen

Parternas argument

70 Kommissionen har gjort gällande att kravet på att det subventionerade kapitalet inom vissa begränsningar ska användas för att köpa eller bygga en bostad för eget bruk under förutsättning att fastigheten är belägen i Tyskland, vilket stadgas i 92a § EStG, innebär att gränsarbetarna inte kan använda det kapital som de har sparat för att köpa eller bygga en sådan bostad i ett område som gränsar till Förbundsrepubliken Tyskland. En sådan ofördelaktig behandling av gränsarbetarna utgör en indirekt diskriminering grundad på nationalitet och strider följaktligen mot artikel 39.2 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68. Kommissionen har preciserat att beträffande förbudet mot diskriminering när det gäller fri rörlighet för arbetstagare görs det inte något förbehåll för en *de minimis*-regel.

71 Kommissionen har bestritt Förbundsrepubliken Tysklands argument att de omtvistade bestämmelserna inte är diskriminerande avseende utländska arbetstagare, eftersom åtgärden har samma konsekvenser för de migrerande arbetstagarna som för de tyska arbetstagarna. Enbart den grunden att gränsarbetarna utgör en viktig personkrets, som i de flesta fall inte flyttar till Tyskland där de har sitt arbete, visar att de tenderar att köpa en bostad i bosättningsstaten, i motsats till de tyska arbetstagarna som endast undantagsvis är villiga att köpa en bostad utanför sitt hemland. På grundval av såväl de konkreta uppgifterna om gränsflödet som rättspraxis, särskilt dom av den

21 februari 2006 i mål C-152/03, Ritter-Coulais (REG 2006, s. I-1711), punkt 36, anser kommissionen att personer som inte är bosatta i Tyskland i allmänhet oftare än de som är bosatta i Tyskland är ägare till ett hus som är beläget utanför Tyskland.

72 Förbundsrepubliken Tyskland har bestritt den omständigheten att användningen av det subventionerade kapitalet för att köpa en egen bostad i Tyskland utgör en indirekt diskriminering grundad på nationalitet. Varken de tyska arbetstagarna eller de arbetstagare från en annan medlemsstat som är bosatta utanför Förbundsrepubliken Tyskland kan använda pensionsspartillägget för att köpa eller bygga en egen bostad utanför denna medlemsstat.

73 Förbundsrepubliken Tyskland har hävdat att den fria rörligheten för arbetstagare inte begränsas av 92a § EStG, eftersom denna bestämmelse inte har påverkat valet av arbetsplats. En annan bedömning skulle medföra att alla förmåner som endast beviljas i anställningsmedlemsstaten och inte i bosättningsmedlemsstaten utgjorde möjliga inskränkningar av den fria rörligheten för arbetstagare.

74 Förbundsrepubliken Tyskland har i andra hand gjort gällande att såväl en skillnad i behandlingen som en begränsning av den fria rörligheten för arbetstagare i vart fall är motiverade av tvingande hänsyn till allmänintresset, såsom beviljandet av stöd för byggandet av bostäder eller säkerställandet av fastighetsbeståndet och skyddet för det nationella socialförsäkringssystemet.

Domstolens bedömning

75 Domstolen erinrar inledningsvis om att kommissionen vid förhandlingen konstaterade att den förevarande anmärkningen inte endast avser gränsarbetare vars inkomster endast beskattas i bosättningsstaten utan samtliga gränsarbetare.

76 Genom denna anmärkning ska det prövas huruvida 92a § EStG, i likhet med vad kommissionen har hävdat, begränsar möjligheterna att nyttja en social förmån och utgör en indirekt diskriminering som strider mot artikel 39 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68, genom kravet på att det subventionerade kapitalet ska användas för att köpa eller bygga en bostad för eget bruk under förutsättning att fastigheten är belägen i Tyskland.

77 Enligt 92a § EStG kan mottagaren av tillägget använda högst 50 000 euro för att köpa eller bygga en egen bostad för privat bruk som är belägen i Tyskland, motsvarande det kapital som utgörs av pensionssparavtalet och som är subventionerat.

78 Domstolen konstaterar således att det subventionerade kapitalet i fråga inte kan användas för att köpa eller bygga en bostad som är belägen i ett gränsområde utanför Tyskland.

79 Det är visserligen riktigt, såsom Förbundsrepubliken Tyskland har gjort gällande, att varken de tyska arbetstagarna eller gränsarbetarna kan använda nämnda kapital för att köpa eller bygga en bostad utanför Tyskland och att 92a § EStG inte direkt omfattar personer som inte är bosatta i Tyskland. Inte desto mindre är de sistnämnda oftare intresserade av att köpa en bostad som är belägen utanför Tyskland än de personer som är bosatta i medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Ritter-Coulais, punkt 36).

80 Härav följer att i 92a § EStG ges gränsarbetarna en mindre fördelaktig behandling än den behandling som ges de arbetstagare som är bosatta i Tyskland. Nämnda bestämmelser utgör följaktligen en indirekt diskriminering grundad på nationalitet.

81 Det ska härefter undersökas huruvida den ofördelaktiga behandling som ges gränsarbetare är motiverad med hänsyn till målet att säkerställa ett tillfredsställande fastighetsutbud och att bevara det nationella socialförsäkringssystemet, såsom Förbundsrepubliken Tyskland har gjort gällande.

82 Vad för det första gäller syftet att säkerställa att efterfrågan på bostäder tillgodoses erinrar domstolen om att, även om ett sådant mål utgör ett tvingande skäl av allmänintresse, de krav som uppställs i 92a § EStG på att den bostad som ska förvärvas eller uppföras ska vara belägen i Tyskland i vart fall går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet, genom att detta syfte tillgodoses lika väl om gränsarbetarna bosätter sig i en annan medlemsstat än Tyskland (se, för ett liknande resonemang dom av den 17 januari 2008 i mål C-152/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2008, s. I-39, punkterna 27 och 28).

83 Svarandemedlemsstaten kan inte med framgång åberopa argumentet om risk för konflikt med bostadspolitiken i de angränsande medlemsstaterna, eftersom medlemsstaten i förevarande mål inte har visat att en sådan risk föreligger. Förbundsrepubliken Tyskland har begränsat sig till att allmänt ange att en utvidgning av möjligheten att använda pensionssparkapitalet till att köpa eller bygga en bostad i andra medlemsstater riskerar att störa bostadspolitiken i de angränsande medlemsstaterna.

84 Vad vidare gäller skyddet för det nationella socialförsäkringssystemet, framgår det av domen av den 11 januari 2007 i mål C-208/05, ITC (REG 2007, s. I-181), punkt 43, att risken för att den ekonomiska balansen i systemet för social trygghet allvarligt rubbas kan utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse. Det har emellertid inte visats att någon sådan risk föreligger i förevarande mål. Förbundsrepubliken Tyskland har begränsat sig till att uppge att om enskilda förfogar över en bostad som de äger, riskerar de inte att efter pensioneringen ha kostnader för hyra och behöver därför inte ta del av socialförsäkringsförmåner. Dessutom kan detta mål uppnås på samma sätt om pensionssparkapitalet kan användas till en bostad utanför Tyskland.

85 Härav följer att talan är välgrundad såvitt avser förevarande grund. Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 39 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68, genom att gränsarbetare inte får använda det hopsparade kapitalet för att köpa eller bygga en bostad för eget bruk, då denna bostad inte är belägen i Tyskland.

Den tredje anmärkningen

Parternas argument

86 Kommissionen anser att skyldigheten att återbetala pensionsspartillägget för det fall personen upphör att vara obegränsat skattskyldig i enlighet med 95 § EStG jämförd med 93 och 94 §§ EStG strider mot artikel 39 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68 samt mot artiklarna 12 EG och 18 EG.

87 Vad för det första gäller fri rörlighet för arbetstagare, utgör bestämmelserna i fråga en indirekt diskriminering i den mån de omfattar alla gränsarbetare och andra migrerande arbetstagare, medan det är dessa arbetstagare som till skillnad från de tyska arbetstagarna, oftast och bland annat då de lämnar sitt arbete för att arbeta i en annan medlemsstat, riskerar att inte längre vara obegränsat skattskyldiga i Tyskland. Bestämmelserna kan dessutom minska värdet av tillägget för de migrerande arbetstagarna, vilka redan från början kan avstå från att ansöka om utbetalning av detta tillägg för att undvika en framtida återbetalningsskyldighet.

88 Kommissionen har även påstått att de ifrågavarande bestämmelserna utgör ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare. Genom att som jämförelse hänvisa till dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (REG 2002, s. I-2409), har kommissionen gjort gällande att de arbetstagare som arbetar i Tyskland men som är bosatta utanför denna medlemsstat befinner sig i en mindre fördelaktig situation än de

som är bosatta i landet gör, eftersom Förbundsrepubliken Tyskland beslagtar vissa av de förstnämnda arbetstagarnas tillgångar då de väljer att bosätta sig utanför medlemsstaten.

89 Skillnaden mellan de två situationerna består i att de personer som flyttar från Tyskland ska återbetala pensionsspartillägget om de inte längre är obegränsat skattskyldiga i denna medlemsstat medan de personer som är bosatta i Tyskland kommer att beskattas i framtiden för utbetalningarna av bidraget, och denna skillnad ändrar inte kommissionens bedömning. Skillnaden uppkommer inte förrän flera decennier senare och har ingen avskräckande verkan på återbetalningsskyldigheten.

90 Kommissionen har tillagt att även om återbetalningssätten kan ha en mildrande effekt på de stränga bestämmelserna påverkar de i princip inte återbetalningen av tillägget.

91 Kommissionen anser att det förhållandet att Förbundsrepubliken Tyskland saknar beskattningsrätt med avseende på de personer som lämnar Tyskland inte kan åberopas som en motivering som grundar sig på skäl som avser skattesystemets inre sammanhang, vilka redan har säkerställts genom dubbelbeskattningsavtal.

92 Vad för det andra gäller artikel 12 EG anser kommissionen att återbetalningsskyldigheten utgör en dold diskriminering som strider mot nämnda artikel, eftersom den huvudsakligen påverkar de personer som inte är medborgare i den berörda medlemsstaten. En sådan bedömning grundar sig på att det huvudsakligen är de arbetstagare som inte är medborgare i Tyskland som kommer att lämna medlemsstaten, i allmänhet för att återvända till sin ursprungsmedlemsstat, då deras yrkesverksamma liv i Tyskland upphör, medan det är mer ovanligt att landets egna arbetstagare väljer att bosätta sig i utlandet när de pensionerats. Vidare åsidosätts även

artikel 18 EG. Återbetalningsskyldigheten avhåller medborgarna i Europeiska unionen, oavsett nationalitet och inbegripet de tyska medborgarna, från att flytta och bosätta sig i en annan medlemsstat.

93 Förbundsrepubliken Tyskland har hävdat att 95 § EStG varken strider mot principen om fri rörlighet för arbetstagare eller mot artiklarna 12 EG och 18 EG.

94 Förbundsrepubliken Tyskland har hävdat att den återbetalningsskyldighet som inträder om personen inte längre är obegränsat skattskyldig inte utgör ett verkligt hinder för den fria rörligheten för arbetstagarna eller medborgarna, eftersom den inte medför att berörda personer avhålls från att ta arbete utomlands eller att bosätta sig i en annan medlemsstat. Mottagaren av tillägget ska endast återbetala det tillägg som avses i 79 § EStG, liksom den minskning av skatten som följer av avdraget för särskilda kostnader i 10a § EStG. I den tyska lagstiftningen föreskrivs ingen annan ”utflyttningsbeskattning”, i motsats till den beskattning som var föremål för prövning i domen i det ovannämnda målet Lasteyrie du Saillant och i dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04 (N, REG 2006, s. I-7409).

95 Förbundsrepubliken Tyskland har tillagt att enligt 95 § punkt 2 EStG kan återbetalningen, efter ansökan av den skattskyldige, skjutas upp till början av utbetalningarna av bidragen enligt pensionsavtalet. Återbetalningen kan ske genom delbetalningar om högst 15 procent av de utbetalda beloppen enligt pensionssparavtalet, vilket ger mottagaren möjlighet att ta arbete och bosätta sig utomlands utan att direkta ekonomiska kostnader tillkommer. Den berörda personen befrias dessutom från återbetalningsskyldigheten om vederbörande på nytt blir obegränsat skattskyldig i Tyskland. Svarandemedlemsstaten drar, av domen i det ovannämnda målet N, slutsatsen att ett uppskov med betalningen utan att säkerhet ställs kan undanröja den begränsande karaktär som är utmärkande för en betalningsskyldighet som är knuten till utflyttning ur landet.

96 Förbundsrepubliken Tyskland har därefter, till stöd för flera av sina exempel, gjort gällande att om en skattskyldig person upphör att vara obegränsat skattskyldig innebär det varken för gränsarbetare eller medborgare ekonomiska nackdelar som innebär att en dold diskriminering skulle föreligga. De mottagare som upphör att vara obegränsat

skattskyldiga i Tyskland ska förvisso återbetala den skattelättnad som de åtnjutit, men de beskattas emellertid inte *a posteriori* för de bidrag som de beviljats enligt avtalet om pensionssparande och som de har rätt till på grund av sina inbetalningar fram till dess att de upphörde att vara obegränsat skattskyldiga. Återbetalningsskyldigheten kompenseras genom skatteförmåner som är minst lika fördelaktiga.

97 Förbundsrepubliken Tyskland har i andra hand gjort gällande att återbetalningsskyldigheten enligt 95 § EStG är motiverad av skäl som avser skattesystemets inre sammanhang.

Domstolens bedömning

98 Vad för det första gäller den del av anmärkningen som avser den diskriminerande karaktär som vidlåder återbetalningsskyldigheten om personen inte längre är obegränsat skattskyldig, erinrar domstolen om att det av domstolens rättspraxis följer att artikel 12 EG, som innehåller ett allmänt förbud mot all diskriminering på grund av nationalitet, endast kan tillämpas självständigt i de situationer som omfattas av gemenskapsrätten men för vilka det inte finns några särskilda regler om icke-diskriminering i EG-fördraget (se, bland annat, dom av den 30 maj 1989 i mål 305/87, kommissionen mot Grekland, REG 1989, s. 1461, punkterna 12 och 13, och dom av den 11 oktober 2007 i mål C-443/06, Hollmann, REG 2007, s. I-8491, punkt 28).

99 Icke-diskrimineringsprincipen har genomförts genom artikel 39 EG och artikel 7 i förordning nr 1612/68 när det gäller fri rörlighet för arbetstagare (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 2008 i mål C-94/07, Raccanelli, REG 2008, s. I-5939, punkt 45).

100 Det är följaktligen mot bakgrund av de två sistnämnda bestämmelserna som domstolen ska jämföra den behandling som ges arbetstagare som är bosatta i Tyskland med den behandling som ges arbetstagare som lämnar landet.

101 Enligt tillämpning av 93–95 §§ EStG i förening ska mottagaren av tillägget återbetala erhållet tillägg för pensionssparande och i förekommande fall avdrag för särskilda kostnader enligt 10a § EStG, om denne inte längre är bosatt eller stadigvarande vistas i Tyskland och således inte längre är obegränsat skattskyldig.

102 Det är emellertid mer troligt att migrerande arbetstagare, vilka i allmänhet är utländska medborgare, lämnar sin anställning i Tyskland för att arbeta och bosätta sig i en annan medlemsstat och således inte längre är obegränsat skattskyldiga i Tyskland. De utländska arbetstagarna kan följaktligen särskilt missgynnas framför tyska arbetstagare.

103 De omtvistade bestämmelserna kan dessutom endast minska värdet av tillägget för de migrerande arbetstagarna. Det kan inte uteslutas att de migrerande arbetstagarna vill undvika en framtida återbetalning av tillägget om de inte längre skulle vara obegränsat skattskyldiga i Tyskland och redan från början avstår att motta pensionsspartillägget. I ett sådant fall är all kompensation för en framtida sänkning av ålderspensionen utesluten.

104 Härav följer att de omtvistade bestämmelserna utgör indirekt diskriminering av migrerande arbetstagare.

105 Den omständigheten att de bidrag som kommer att utbetalas grundade på avtal om pensionssparande inte är föremål för tysk beskattning då arbetstagarna lämnar Tyskland, vilken omständighet Förbundsrepubliken Tyskland har åberopat, leder inte

till en annan bedömning. Denna omständighet saknar relevans, eftersom andra medlemsstater har tilldelats rätten att beskatta sådana utbetalningar enligt dubbelbeskattningsavtal mellan dessa medlemsstater och Förbundsrepubliken Tyskland, vilket den sistnämnda medlemsstaten har medgett. Den beskattning av utbetalningarna som i förekommande fall inte sker förrän flera decennier senare, för de arbetstagare som är bosatta i Tyskland, kan inte jämföras med den återbetalningsskyldighet som uppkommer när mottagaren inte längre är obegränsat skattskyldig i Tyskland och som åligger dem som lämnar landet.

106 Vad för det andra gäller den del av anmärkningen som avser den avhållande verkan på återbetalningsskyldigheten som inträder om personen inte längre är obegränsat skattskyldig i Tyskland, följer det av fast rättspraxis att rätten för varje unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, som i artikel 18 EG anges i allmänna ordalag, uttrycks mer specifikt i artikel 39 EG rörande den fria rörligheten för arbetstagare (domen i det ovannämnda målet Hendrix, punkt 61 och där angiven rättspraxis).

107 Bestämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avhålls från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör således hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet (se domen i det ovannämnda målet ITC, punkt 33, och dom av den 26 oktober 2006 i mål C-345/05, kommissionen mot Portugal, REG 2006, s. I-10633, punkt 16).

108 Eftersom en unionsmedborgare har rätt att i samtliga medlemsstater få samma behandling i rättsligt hänseende som de medborgare i dessa medlemsstater som befinner sig i motsvarande situation, är det oförenligt med rätten till fri rörlighet när en person i den mottagande medlemsstaten behandlas på ett mindre förmånligt sätt än vad som skulle ha varit fallet om han inte hade använt sig av de rättigheter i fråga om fri rörlighet som han har enligt fördraget (domen i det ovannämnda målet ICT, punkt 34).

109 Enligt de omtvistade bestämmelserna är mottagarna återbetalningsskyldiga för det pensionsspartillägg som beviljats av Tyskland om de inte längre är obegränsat skattskyldiga i Tyskland. Tyska arbetstagare som vill nyttja den fria rörligheten enligt artikel 39 EG, och bland annat bosätta sig i en annan medlemsstat, befinner sig följaktligen i en mindre fördelaktig situation än de arbetstagare som är bosatta i landet som förblir obegränsat skattskyldiga i Tyskland. Denna åtskillnad i behandlingen kan i viss mån avhålla arbetstagare med tysk nationalitet från att vara yrkesverksamma utanför Tyskland.

110 Domstolens prövning av de återbetalningssätt som föreskrivs i de omtvistade bestämmelserna bekräftar denna slutsats, i motsats till svarandemedlemsstatens påståenden. Även om återbetalningssätten kan inverka mildrande på de stränga bestämmelserna, påverkar de icke desto mindre de arbetstagare som upphör att vara obegränsat skattskyldiga i Tyskland till följd av att de bosatt sig i en annan medlemsstat. Även om uppskov med betalningen kan beviljas utan ränta fram till dess att de första pensionsutbetalningarna påbörjas, medges ett sådant uppskov med betalningen inte automatiskt, utan endast efter ansökan av mottagaren. Betalningsanståndet kan förlängas efter de första pensionsutbetalningarna, och förlängningen är avhängig kravet på att minst 15 procent av det belopp som utbetalats enligt avtalet om pensionssparande ska återbetalas. Återbetalningssätten har en begränsande verkan då de hindrar mottagaren av pensionsspartillägget från att åtnjuta en social förmån (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet N, punkt 36).

111 Den omständigheten att det belopp som ska återbetalas och som är föremål för ett uppskov med betalningen befrias från återbetalningsskyldigheten enligt 95 § punkt 3 EStG då den berörde återfår sin ställning som obegränsat skattskyldig, vilken omständighet har gjorts gällande av Förbundsrepubliken Tyskland, bekräftar de omtvistade bestämmelsernas avhållande verkan. Genom 95 § punkt 3 EStG undanröjs inte återbetalningsskyldighetens avhållande verkan för de arbetstagare som stadigvarande vistas i en annan medlemsstat, eftersom, även om det belopp som ska återbetalas befrias från återbetalningsskyldigheten då arbetstagarna återfår sin ställning som obegränsat skattskyldiga, de har förlorat de tilläggsbelopp som redan har återbetalats.

112 Mot denna bakgrund utgör återbetalningsskyldigheten till följd av tillämpningen av 93–95 §§ EStG i förening hinder för den fria rörligheten för arbetstagare.

113 Förbundsrepubliken Tyskland har hävdat att återbetalningsskyldigheten motiveras med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. Förbundsrepubliken Tyskland kan inte med framgång åberopa en sådan motivering, då skattesystemets inre sammanhang upprätthålls på grundval av dubbelbeskattningsavtal mellan denna medlemsstat och andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Wielockx, punkt 25).

114 Härav följer att de omtvistade bestämmelserna strider mot artikel 39 EG och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68.

115 Vad gäller personer som inte är yrkesverksamma, drar domstolen samma slutsats beträffande den anmärkning som gäller åsidosättande av artikel 18 EG

116 Härav följer att talan är välgrundad såvitt avser den tredje anmärkningen och att Förbundsrepubliken Tyskland följaktligen har åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG och 39 EG samt artikel 7.2 i förordning nr 1612/68, genom att i enlighet med 93–95 §§ EStG kräva att tillägget ska återbetalas om personen inte längre är obegränsat skattskyldig i Tyskland.

Rättegångskostnader

117 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Förbundsrepubliken Tyskland ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 39 EG och artikel 7.2 i rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen samt enligt artikel 18 EG, genom att införa och bibehålla bestämmelserna om kompletterande pension som finns i 79–99 §§ i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz), i den mån det i dessa bestämmelser föreskrivs

— **att gränsarbetare och deras makar inte har rätt till ett pensionsspartillägg om de inte är obegränsat skattskyldiga i denna medlemsstat,**

— **att gränsarbetare endast får använda det sparade kapitalet till att köpa eller bygga en bostad för eget bruk om denna är belägen i Tyskland, och**

— **att tillägget ska återbetalas om personen inte längre är obegränsat skattskyldig i denna medlemsstat.**

2) Förbundsrepubliken Tyskland ska ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter