FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER
fremsat den 1. marts 2005 [1]

1. Den foreliggende sag rejser på ny problemet om, hvordan den skattemæssige situation for skattepligtige, der ikke er bosat i den medlemsstat, hvor beskatningen sker, skal vurderes i et fællesskabsretligt perspektiv.

2. Det drejer sig nærmere bestemt om at undersøge, om fællesskabsretten er til hinder for, at tyske statsborgere, der er bosat i Frankrig og arbejder på et offentligt gymnasium i Tyskland, ved beregningen af deres indkomstskat i Tyskland ikke må fradrage tab fra udlejning og bortforpagtning, som følge af at de benytter deres enfamiliehus til eget brug.

I — Relevante bestemmelser i den nationale skatteordning

3. De relevante bestemmelser om indkomstbeskatning og fastsættelse af den skattepligtige indkomst og skatteprocenten i Tyskland for fysiske personer, der er bosat i Frankrig, findes hovedsagelig i lov om indkomstskat for fysiske personer fra 1987 (»Einkommensteuergesetz«, herefter »EStG 1987«) og i den fransk-tyske aftale til undgåelse af dobbeltbeskatning (herefter »den fransk-tyske aftale«) [2].

A — *Indkomstbeskatning i Tyskland af fysiske personer, der bor i Frankrig og arbejder i Tyskland*

4. § 1 i EStG 1987 definerer, hvilke fysiske personer der er skattepligtige i Tyskland. Det gælder således personer, som har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted på tysk område, uanset nationalitet (§ 1, stk. 1), samt

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Aftale undertegnet i Paris den 21.7.1959 mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning og om gensidig administrativ og retslig bistand for så vidt angår indkomst-, formue-, samt erhvervs- og ejendomsskatter. Denne aftale er blevet ændret ved tillægsaftale undertegnet i Bonn den 9.6.1969, tillægsaftale undertegnet i Bonn den 28.9.1989 og tillægsaftale undertegnet i Paris den 20.12.2001.

tyske statsborgere, som bor eller har fast ophold i udlandet, og som arbejder i det offentliges tjeneste i Tyskland eller udlandet (§ 1, stk. 2 og 3) [3].

B — *Fastsættelse af den skattepligtige indkomst i Tyskland for fysiske personer, der bor i Frankrig og arbejder i Tyskland*

5. For så vidt angår tyske statsborgere, der bor i Frankrig, finder bestemmelserne i den fransk-tyske aftale anvendelse for at fastlægge, hvilken stat der har ret til at beskatte deres indtægter. Hvad således angår løn udbetalt af en af de kontraherende stater, en forbundsstat eller en offentligretlig juridisk person i den pågældende stat eller forbundsstat, for administrative eller militære tjenesteydelser, til fysiske personer, der er statsborgere i beskæftigelsesstaten, men som er bosat i den anden stat, bestemmer artikel 14, stk. 1, i samme aftale, at disse personer kun er skattepligtige i den stat, som betaler lønningerne.

6. I henhold til denne bestemmelse beskattes en indtægt, som oppebæres af en tysk statsborger, som bor i Frankrig og arbejder som underviser på et offentligt gymnasium i Tyskland. Omvendt er en fysisk person, som kun har fransk statsborgerskab, og som bor i Frankrig, men arbejder på et offentligt gymnasium i Tyskland, ikke undergivet indkomstbeskatning i Tyskland, men i Frankrig.

7. Artikel 20, stk. 1, litra a), første punktum, i den fransk-tyske aftale, sammenholdt med artikel 2, stk. 1, nr. 4, litra a), i samme aftale, bestemmer, at indtægter, der stammer fra Frankrig, og formueelementer, der ligger i Frankrig, og som i henhold til denne aftale beskattes dér, undtages fra ligningsgrundlaget for den tyske skat.

8. I medfør af artikel 3, stk. 1 og 4, i samme aftale er indtægter fra fast ejendom kun skattepligtige i den kontraherende stat, hvor disse ejendomme er beliggende. Der er tale om indtægter fra enhver form for udnyttelse af fast ejendom som for eksempel udlejning og bortforpagtning.

9. Ifølge tysk ret betegner begrebet »indtægter« både *positive indtægter,* der skal forstås som en gevinst for den fysiske person, og *negative indtægter,* der kan beskrives som et tab eller tabt fortjeneste for den pågældende person.

3 — Dette gælder, når visse betingelser er opfyldt, ligeledes for den tyske statsborgers familiemedlemmer og ægtefælle.

10. Sådanne negative indtægter kan ifølge samme ret hidrøre fra fysiske personers anvendelse af deres faste ejendom til eget brug [4].

11. Det følger af disse bestemmelser under ét, at negative indtægter fra fast ejendom, der er beliggende i udlandet, ikke skal tages i betragtning ved fastsættelsen af den skattepligtige indkomst i Tyskland for fysiske personer, der er bosat i Frankrig.

12. Det skal nævnes, at det også af den tyske lovgivning isoleret betragtet følger, at negative indtægter ikke skal medregnes. EStG 1987 § 2a, stk. 1, første punktum, nr. 4, bestemmer, at negative udenlandske indtægter fra fast ejendom beliggende i en anden stat kun kan udlignes med udenlandske indtægter af samme art fra den samme stat.

C — *Fastsættelse af skattesatsen i Tyskland for fysiske personer, der er bosat i Frankrig og arbejder i Tyskland*

13. I medfør af artikel 20, stk. 1, litra a), andet punktum, i den fransk-tyske aftale begrænser den manglende hensyntagen til indtægter fra Frankrig ved fastsættelsen af det tyske ligningsgrundlag ikke Forbundsrepublikken Tysklands ret til at medregne disse indtægter ved fastsættelsen af skattesatsen.

14. Den tyske skattelovgivning foreskriver således, at når en skattepligtig person har udenlandske indtægter, der er fritaget for skat ved en aftale til undgåelse af dobbeltbeskatning, medtages disse indtægter kun i ligningsgrundlaget for at fastsætte skattesatsen [5]. Virkningen af denne bestemmelse er, at ligningsgrundlaget for fastsættelsen af skattesatsen bliver *fiktivt*.

15. Dette progressionsforbehold kan klassificeres som »negativt« [6], når det drejer sig om negative indtægter, som fører til en virtuel formindskelse af den skattepligtige indkomst og dermed anvendelse af en lavere skattesats.

16. Efter retspraksis fra Bundesfinanzhof (Tyskland) [7] indebærer EStG 1987 § 2a,

4 — Den forelæggende ret henviser i denne forbindelse til EStG 1987 § 21, stk. 2, første punktum, og § 52, stk. 21, andet punktum.

5 — Jf. EstG 1987 § 32b, stk. 2, nr. 2, sammenholdt med § 32b, stk. 1, nr. 2.

6 — Jf. forelæggelseskendelsen, s. 2.

7 — Jf. bl.a. Bundesfinanzhofs dom af 17.10.1990, I R 182/87, DB 1991, s. 314; I R 177/87, BFH/NV 1992, s. 104, af 13.5.1993, IV R 69/92, BFH/NV 1994, s. 100, og af 17.11.1999, I R 7/99, BFHE 191, s. 108.

stk. 1, første punktum, nr. 4, imidlertid en afvigelse fra denne bestemmelse, når det drejer sig om udenlandske negative indtægter fra udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i udlandet. Udenlandske negative indtægter kan således ikke medregnes i det fiktive ligningsgrundlag ved fastsættelsen af skattesatsen [8]. EStG 1987 § 2a, stk. 1, andet punktum, indebærer desuden udtrykkeligt en afvigelse fra anvendelsen af EStG 1987 § 10d, hvorefter der, når visse betingelser er opfyldt, skal tages hensyn til negative indtægter.

II — De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

17. Ægteparret Hans-Jürgen og Monique Ritter-Coulais, som begge er tyske statsborgere [9], blev i skatteåret 1987 beskattet i Tyskland som ægtepar med anvendelse af den skatteordning, der gælder for fysiske personer, der er skattepligtige af alle deres indtægter.

18. Ægteparret ejer et hus, der ligger i Frankrig, og arbejdede begge som lærere på et offentligt gymnasium i Tyskland [10].

19. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at ægtefællerne Ritter-Coulais har anmodet om, at der blev taget hensyn til de tab fra udlejning og forpagtning, de har lidt som følge af, at de selv boede i deres hus i Frankrig, ved fastsættelsen af deres skattesats i overensstemmelse med EStG 1987 § 32b, stk. 1, nr. 2, og stk. 2, nr. 2 [11].

8 — Det ræsonnement, der fører til, at udenlandske negative indtægter skal udelukkes ved beregningen af skattesatsen, kan sammenfattes således: Udgangspunktet for ræsonnementet er, at EStG 1987 § 2a, stk. 1, første punktum, nr. 4, bestemmer, at negative indtægter fra udenlandsk kilde i tilknytning til udlejning og bortforpagtning af fast ejendom beliggende i en udenlandsk stat kun kan udlignes ved udenlandske indtægter af samme art fra den samme stat. Den forelæggende ret anfører, at dette »forbud mod udligning af tab« (jeg ville snarere tale om begrænsning), som har ført til »i lovens ånd at udelukke de i denne bestemmelse omhandlede indtægter ved beregningen af skattesatsen i den forstand, hvor udtrykket anvendes i EStG 1987 § 32, stk. 1, nr. 2, og stk. 2, nr. 2«. Nævnte ret præciserer, at »[d]ette gælder ligeledes, i tilfælde af at de pågældende indtægter er skattefritaget i henhold til en aftale« til undgåelse af dobbeltbeskatning [s. 6 i forelæggelseskendelsen, stk. 2, litra b)]. Negative indtægter fra en fast ejendom beliggende i Frankrig kan med andre ord kun udlignes ved positive indtægter fra en fast ejendom beliggende i Frankrig.

9 — Under retsmødet anførte repræsentanten for ægtefællerne, at Hans-Jürgen Ritter-Coulais var tysk statsborger, og Monique Ritter-Coulais, der var fransk statsborger, havde ved ægteskab erhvervet dobbelt statsborgerskab.

10 — Det er således som tyske statsborgere, der er bosat i Frankrig og arbejder på et offentligt gymnasium i Tyskland, at parret er blevet indkomstbeskattet i Tyskland for skatteåret 1987. Det forhold, at Monique Ritter-Coulais ligeledes var fransk statsborger, var således ikke relevant for indkomstbeskatningen i Tyskland.

11 — Jeg minder om, at når en skattepligtig har udenlandske indtægter, der er skattefritaget ved en aftale til undgåelse af dobbeltbeskatning, indgår disse indtægter ifølge disse nationale bestemmelser fiktivt i ligningsgrundlaget alene med henblik på fastsættelsen af beskatningssatsen.

20. Skattemyndigheden tog ikke begæringen til følge under henvisning til bestemmelserne i EStG 1987 § 2a, stk. 1, første punktum, nr. 4, der udelukker hensyntagen til udenlandske negative indtægter fra udlejning og forpagtning af fast ejendom beliggende i udlandet ved fastsættelsen af skattesatsen [12].

21. Ægtefællerne Ritter-Coulais indbragte skattemyndighedens afgørelse for Finanzgericht (Tyskland). Den frifandt sagsøgte, blandt andet fordi en fællesskabsretsstridig forskelsbehandling af sagsøgerne var udelukket allerede af den grund, at fysiske personer, der er bosat i Tyskland, heller ikke kan udligne tilsvarende tab »i udlandet« [13].

22. Sagsøgerne ankede dernæst Finanzgerichts afgørelse i form af en revisionsappel til Bundesfinanzhof. De har nedlagt påstand om, at Finanzgerichts dom ophæves, og at skatteansættelsen ændres således, at der tages hensyn til de negative indtægter fra udlejning og bortforpagtning ved fastsættelsen af skatteprocenten for skatteåret 1987.

12 — Det kan heraf udledes, at det *tab af indtægter fra udlejning og bortforpagtning*, som ægtefællerne Ritter-Coulais har gjort gældende, og som er forårsaget af, at de selv boede i deres hus i Frankrig, ved anvendelsen af disse nationale bestemmelser ligestilles med *udenlandske negative indtægter fra udlejning og bortforpagtning af fast ejendom i udlandet.*

13 — Se forelæggelseskendelsen, s. 3.

III — Den præjudicielle forelæggelse

23. For at kunne træffe afgørelse i ankesagen har Bundesfinanzhof besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det i strid med artikel 43 og artikel 56 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, at en i Tyskland ubegrænset skattepligtig fysisk person, der oppebærer indtægter dér fra ikkeselvstændig virksomhed, ikke kan fradrage tab, der er lidt i en anden medlemsstat ved udlejning og bortforpagtning, ved indkomstfastsættelsen (selvangivelsen)?

2) Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende: Er det i strid med artikel 43 og artikel 56 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, at der heller ikke kan tages hensyn til de omtalte tab ved hjælp af det såkaldte negative progressionsforbehold?«

IV — Vurdering

A — *Den fællesskabsret, som skal fortolkes*

24. Bundesfinanzhofs to præjudicielle spørgsmål vedrører fortolkningen af dels artikel 43 EF angående etableringsfriheden for statsborgere i en medlemsstat på en anden medlemsstats område, dels artikel 56 EF angående frie kapital- og betalingsbevægelser.

25. Det fremgår imidlertid klart af sagsakterne, at den tvist, som den forelæggende ret skal afgøre, vedrører fysiske personer, der som lærere på et tysk offentligt gymnasium udfører *lønnet beskæftigelse* i en medlemsstat.

26. Det forekommer således udelukket, at en fortolkning af artikel 43 EF kan være relevant i den foreliggende sag og være til nytte for afgørelsen af hovedsagen. Det fremgår udtrykkeligt af ordlyden i artikel 43, andet afsnit, EF, at »etableringsfriheden [indebærer] adgang til at optage og udøve *selvstændig erhvervsvirksomhed* [...]« [14].

14 — Min fremhævelse.

27. Samme konstatering gælder for anmodningen om fortolkning af artikel 56 EF, eftersom denne artikels materielle anvendelsesområde ikke omfatter den sag, der verserer for den forelæggende ret.

28. Ifølge Domstolens definition er »kapitalbevægelser [...] finansielle transaktioner, hvis formål først og fremmest er at anbringe eller investere vedkommende beløb« [15], men ikke at betale for varer eller tjenesteydelser. Endvidere er det interessant at bemærke, at selv om Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 [16] ikke var anvendeligt på tidspunktet for de omtvistede faktiske forhold, indeholder det et bilag om nomenklatur for kapitalbevægelser inddelt i 13 rubrikker, heriblandt investeringer i fast ejendom.

29. Der er imidlertid ikke noget i forelæggelseskendelsen, der gør det muligt i den foreliggende sags faktiske sammenhæng at identificere en grænseoverskridende kapitalbevægelse i tilknytning til en investering i fast ejendom.

15 — Dom af 31.1.1984, forenede sager 286/82 og 26/83, Luisi og Carbone, Sml. s. 377, præmis 21.

16 — EFT L 178, s. 5.

30. Derfor er fortolkningen af artikel 56 EF efter min mening hverken nyttig eller relevant for afgørelsen af hovedsagen.

31. Efter fast retspraksis er Domstolen i henhold til artikel 234 EF kompetent til at give den nationale retsinstans, som har forelagt den et præjudicielt spørgsmål, oplysninger om alle de momenter, der angår fortolkningen af fællesskabsretten, som kan være nyttige for at afgøre den pågældende sag. Med henblik herpå »kan Domstolen [...] inddrage fællesskabsretlige regler, som den nationale retsinstans ikke har henvist til i sit præjudicielle spørgsmål« [17].

32. På baggrund af ovenstående er det efter min mening nødvendigt at forstå Bundesfinanzhofs spørgsmål således, at der ønskes en fortolkning af den relevante fællesskabsret, det vil i den foreliggende sag sige EØF-traktatens artikel 48 (senere EF-traktatens artikel 48, som nu efter ændring er artikel 39 EF), da den vedrører begrebet arbejdstagere som defineret i fællesskabsretten. I medfør af fast retspraksis »[...] anses en person, der i en vis periode præsterer ydelser mod vederlag for en anden og efter dennes anvisninger, for arbejdstager« [18].

B — *Nødvendigheden af en i relation til fællesskabsretten tilstrækkelig udenlandsk tilknytning*

33. Som vi har set, indebærer den lønnede erhvervsvirksomhed, som ægteparret Ritter-Coulais udøver, fra et materielt synspunkt, at de i teorien omfattes af traktatens artikel 48.

34. Efter fast retspraksis er anvendelsen af denne artikel imidlertid begrænset til individuelle situationer, som henhører under fællesskabsretten, dvs. til situationer, som indebærer en tilstrækkelig udenlandsk tilknytning til at udløse anvendelsen af denne ret [19].

17 — Dom af 12.12.1990, sag C-241/89, SARPP, Sml. I, s. 4695, præmis 8. Jf. i denne retning dom af 2.2.1994 i sag C-315/92 (Verband Sozialer Wettbewerb, »Clinique«, Sml. I, s. 317, præmis 7), af 4.3.1999 i sag C-87/97 (Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Sml. I, s. 1301, præmis 16) og af 15.7.2004 i sag C-365/02 (Lindfors, Sml. I, s. 7183, præmis 32).

18 — Dom af 12.5.1998, sag C-85/96, Martínez Sala, Sml. I, s. 2691, præmis 32.

19 — Traktatens bestemmelser om fri bevægelighed for arbejdstagere, etableringsfrihed og fri udveksling af tjenesteydelser kan mere generelt »ikke [...] finde anvendelse på aktiviteter, hvis samtlige deres relevante elementer findes inden for en enkelt medlemsstat«: dom af 16.1.1997, sag C-134/95, USSL no. 47 di Biella, Sml. I, s. 195, præmis 19. Jf. i samme retning dom af 23.4.1991, sag C-41/90, Höfner og Elser, Sml. I, s. 1979, præmis 37, af 28.1.1992, sag C-332/94, Steen, Sml. I, s. 341, præmis 9, og af 16.2.1995, forenede sager C-29/94 — C-35/94, Aubertin m.fl., Sml. I, s. 301, præmis 9.

35. Det skal derfor undersøges, om dels den omstændighed, at Monique Ritter-Coulais i 1987 havde både fransk og tysk statsborgerskab, dels den omstændighed, at ægtefællerne i samme periode boede i Frankrig, udgør en tilstrækkelig udenlandsk tilknytning i relation til den på daværende tidspunkt gældende fællesskabsret.

36. I denne forbindelse påpeger jeg indledningsvis, at det forhold, at Monique Ritter-Coulais i 1987 havde dobbelt statsborgerskab, ikke forekommer mig tilstrækkeligt til at bringe ægtefællerne, som var beskattet samlet i Tyskland som tyske statsborgere, »ind under fællesskabsregi«. Som tidligere anført blev der kun taget hensyn til ægtefællernes tyske nationalitet ved fastsættelsen af indkomstbeskatningen i Tyskland, idet parret inden for disse rammer så at sige blev anset for en enkelt enhed [20]. Derfor er det efter min mening ikke relevant at skille situationen ad for hver ægtefælle for at foretage en fællesskabsretlig vurdering af den, hvilket i sidste instans ville blive kunstigt i betragtning af deres sambeskatning.

37. Jeg mener heller ikke, at ægteparret Ritter-Coulais' situation kan sidestilles med Annette Gillys situation, som blev behandlet af Domstolen i dommen af 12. maj 1998 [21]. Annette Gilly, der oprindelig havde tysk statsborgerskab, og som dernæst ved ægteskab erhvervede fransk statsborgerskab, var lærer i det offentlige undervisningssystem i Tyskland. Parret Gilly var bosat i Frankrig. Annette Gillys indtægter fra lønnet beskæftigelse blev beskattet i Tyskland efter artikel 14, stk. 1, første punktum, i den fransk-tyske aftale, eftersom det drejede sig om offentlige lønninger, og modtageren havde tysk statsborgerskab [22]. Annette Gillys indtægter blev også beskattet i Frankrig, hvor hun fik en skattegodtgørelse for den del af den franske skat, der modsvarede disse indtægter [23], men som var lavere end den skat, der betaltes i Tyskland, hvilket ægteparret Gilly bestred over for den franske forvaltning.

38. I denne sag fandt den franske regering, at Annette Gilly ikke i Frankrig havde udøvet rettighederne i henhold til traktatens artikel 48, eftersom hun arbejdede i sin oprindelsesstat, nemlig Tyskland.

39. Som svar på dette argument og for at konstatere, at Annette Gillys situation henhørte under bestemmelserne om fri bevægelighed for arbejdstagere, fastslog Domstolen, at »[d]et bemærkes [...] alene, at Annette Gilly ved ægteskab har erhvervet fransk statsborgerskab, og at hun udøver sin virksomhed i Tyskland og samtidig bor i Frankrig. Under disse omstændigheder skal hun *i sidstnævnte stat* anses for en arbejdstager,

20 — Jf. punkt 17 og 18 i dette forslag til afgørelse, og særlig fodnote 10.

21 — Gilly-dommen, sag C-336/96, Sml. I, s. 2793.

22 — Jf. punkt 5 og 6 i dette forslag til afgørelse.

23 — I overensstemmelse med artikel 20, stk. 2, litra a), nr. cc), i den fransk-tyske aftale, som ændret ved tillægsaftale af 28.9.1989.

der udnytter sin ved traktaten tilsikrede ret til fri bevægelighed og arbejder i en stilling i en anden medlemsstat end bopælsstaten. Den omstændighed, at hun har beholdt sit statsborgerskab i beskæftigelsesstaten, kan ikke på nogen måde *for de franske myndigheder* ændre ved den omstændighed, at hun, der har fransk statsborgerskab, har sin beskæftigelse på en anden medlemsstats område [...]« [24].

40. Fra de franske myndigheders synspunkt skulle Annette Gilly, for så vidt angik beskatningen i Frankrig af indtægter fra et arbejde i Tyskland, anses for at begive sig uden for Frankrig med henblik på at udføre lønnet — og altså økonomisk — beskæftigelse i en anden medlemsstat.

41. Situationen for ægtefællerne Ritter-Coulais skal vurderes fra et andet synspunkt, nemlig de tyske myndigheders, når det drejer sig om beskatningen i Tyskland af indtægter fra et arbejde i Tyskland. Det står således klart, at for de tyske myndigheder har de berørte personer deres erhvervsmæssige beskæftigelse på tysk område og begiver sig kun uden for dette område for at tage til deres bolig i Frankrig.

42. Efter disse præciseringer vil jeg tilføje, at efter min mening kunne dét at have bopæl i en anden medlemsstat på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, altså i 1987, ikke i sig selv tilføre ægtefællerne Ritter-Coulais' personlige situation en tilstrækkelig udenlandsk tilknytning i relation til den gældende fællesskabsret.

43. Dette forekommer mig at følge af konstateringen af, at den gældende fællesskabsret i 1987 kun så den frie bevægelse for personer i et økonomisk perspektiv.

44. Jeg minder om, at Domstolen generelt har fastslået, at »[e]nhver statsborger i en medlemsstat, som *har gjort brug af sin ret i henhold til arbejdskraftens frie bevægelighed*, og som *har haft beskæftigelse i en anden medlemsstat*, er således omfattet af de nævnte bestemmelsers anvendelsesområde uanset sin bopæl og sit statsborgerskab« [i traktaten om den fri bevægelighed for arbejdstagere] [25].

24 — Gilly-dommen, præmis 21, min fremhævelse.

25 — Dom af 23.2.1994, sag C-419/92, Scholz, Sml. I, s. 505, præmis 9. Min fremhævelse.

45. Foruden udøvelse af en erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat udgør erhvervelsen af et eksamensbevis eller en erhvervsmæssig kvalifikation i en anden medlemsstat [26] en tilstrækkelig udenlandsk tilknytning, der berettiger anvendelse af fællesskabsretten.

46. Forekomsten af en sådan udenlandsk faktor knytter ikke kun den pågældende situation til fællesskabsretten, men tillader dermed i visse tilfælde også at bekæmpe, hvad der ofte betegnes som »omvendt forskelsbehandling«, det vil sige, at en medlemsstat behandler sine egne statsborgere på en måde, der stiller dem dårligere end andre medlemsstaters statsborgere.

47. Statsborgere fra en medlemsstat kan således, når de ved deres handling er kommet i *en situation, som reguleres af fællesskabsretten,* såsom erhvervelse af en erhvervsmæssig kvalifikation i en anden medlemsstat, gøre traktatens bestemmelser om den fri bevægelighed for personer gældende mod deres oprindelsesstat. Disse statsborgere befinder sig da rent faktisk »i forhold til deres oprindelige medlemsstat i en situation, som kan sammenlignes med situationen for alle andre retssubjekter, som er omfattet af de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder« [27].

48. Sanktion mod omvendt forskelsbehandling kan imidlertid kun gennemføres fra et fællesskabsretligt synspunkt, hvis den pågældende situation selv er »lagt ind under fællesskabsregi«. Hvis dette ikke er tilfældet, afhænger følgerne af en sådan forskelsbehandling af gældende national ret.

49. Jeg bemærker på baggrund af disse overvejelser, at der ikke er noget i sagsakterne, der tyder på, at ægtefællerne Ritter-Coulais havde etableret sig i Frankrig »med henblik på dér at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse« [28] eller for dér at erhverve en erhvervsmæssig kvalifikation. Det ser derimod ud til, at de udelukkende har valgt at etablere sig i Frankrig af rent private grunde. De udøvedes således deres lønnede beskæftigelse i den stat, hvor de var statsborgere, det vil sige Tyskland, idet den eneste udenlandske faktor i forhold til sidstnævnte stat altså var deres bopælssted, nemlig Frankrig.

26 — Jf. bl.a. for starten på denne retspraksis og spørgsmålet om etableringsfriheden: dom af 7.2.1979, sag 115/78, Knoors, Sml. s. 399. Samme ræsonnement gør sig gældende på området fri bevægelighed for arbejdstagere: jf. dom af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 15 og 16.

27 — Knoors-dommen, præmis 24.

28 — Dom af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. I, s. 4265, præmis 17.

50. Ægtefællerne Ritter-Coulais har med andre ord ikke gjort brug af den frie bevægelighed i henhold til traktatens artikel 48 for at arbejde i en anden medlemsstat end den, hvor de var statsborgere.

51. Jeg bemærker i denne henseende en lighed med Werner-sagen [29], hvor de faktiske omstændigheder helt kan jævnføres med ægtefællerne Ritter-Coulais' situation i 1987.

52. I denne sag havde Hans Werner, der var tandlæge og tysk statsborger, der var etableret i Tyskland som selvstændig tandlæge, og som havde erhvervet sine eksamensbeviser og sine erhvervsmæssige kvalifikationer i denne stat, sin bopæl i Nederlandene. Han anmodede blandt andet om, at der blev taget hensyn til hans personlige situation ved beskatningen af den indtægt, han havde oppebåret i Tyskland, og at han blev omfattet af den gunstigere skatteskala, den såkaldte »splitting tarif«, der anvendtes på ægtepar. Hans anmodning blev afslået af den kompetente nationale myndighed med den begrundelse, at han ikke havde sin bopæl i Tyskland og derfor ikke var ubegrænset skattepligtig dér, hvilket blandt andet krævedes, fordi fordelen var knyttet til denne ordning.

53. På baggrund af disse faktiske omstændigheder blev Domstolen spurgt om fortolkningen af EØF-traktatens artikel 52 (efter ændring EF-traktatens artikel 52, efter ændring nu artikel 43 EF).

54. I sin dom understregede Domstolen, at Hans Werner var tysk statsborger, at han havde erhvervet sine eksamensbeviser og erhvervsmæssige kvalifikationer i Tyskland, at han »altid har udøvet sin erhvervsmæssige virksomhed i dette land, og at han er undergivet tysk skattelovgivning«. »[D]et eneste punkt, hvor Werner ikke kun har tilknytning til Tyskland, er, at han har bopæl i en anden medlemsstat end den stat, hvor han udøver sin erhvervsmæssige virksomhed« [30].

55. Domstolen fastslog følgelig, at »EØF-traktatens artikel 52 ikke er til hinder for, at en medlemsstat beskatter egne statsborgere, som udøver deres erhvervsmæssige virksomhed på dens område, og som dér oppebærer hele eller næsten hele deres indkomst eller dér har hele eller næsten hele deres formue, hårdere, når de ikke har bopæl i medlemsstaten, end når de har bopæl dér« [31].

29 — Dom af 26.1.1993, sag C-112/91, Sml. I, s. 429.

30 — Samme doms præmis 16.

31 — Samme doms præmis 17.

56. Generaladvokat Darmon foreslog i sit forslag til afgørelse i Werner-sagen [32], at Domstolen skulle fastslå, at »[h]verken EØF-traktatens artikel 52 eller 7 finder anvendelse på et rent internt forhold i en medlemsstat [...]« [33].

57. Selv om Domstolen ikke udtrykkeligt kvalificerede den pågældende situation som »et rent internt forhold i en medlemsstat«, hvilket efter min mening ville have været den logiske konklusion på begrundelsen i dommen, fulgte den alligevel helt klart generaladvokatens vurdering, for så vidt som den fandt, at dét at have bopæl i en anden medlemsstat ikke udgjorde en så tilstrækkelig tilknytning til et andet land, at bestemmelserne i traktaten om etableringsfrihed finder anvendelse [34].

58. Efter min mening er der heller ikke noget til hinder for, at denne tankegang overføres til spørgsmålet om fri bevægelighed for arbejdstagere, som ligeledes beskytter medlemsstaternes statsborgeres ret til at flytte inden for Fællesskabet for at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse.

59. I øvrigt mener jeg, at den indre logik i Werner-dommen bør opretholdes, og det på trods af den kritik, der er blevet rettet mod den [35].

60. Efter min mening er der ingen grund til at sætte spørgsmålstegn ved følgende udtalelse af generaladvokat Darmon i hans forslag til afgørelse i Werner-dommen: »Indtil Rådets direktiver af 28. juni 1990 om opholdsret, hvorved der tilsigtes en generalisering af denne ret, har personers ret til fri bevægelighed inden for Fællesskabet været bestemt — og begrænset — af traktatens økonomiske karakter. Den ret til fri bevægelse, der tilkommer EF-statsborgere, har

32 — Forslag til afgørelse fremsat den 6.10.1992.

33 — Samme forslag til afgørelse, punkt 55.

34 — Jeg deler generaladvokat Tizzanos vurdering, at »Domstolen i Werner-sagen har fastslået princippet om, at fællesskabsretten ikke er anvendelig i sager, hvor samtlige faktiske omstændigheder vedrører en medlemsstats rent interne forhold«. Se punkt 83 i forslaget til afgørelse i Schilling-sagen (dom af 13.11.2003, sag C-209/01, Sml. I, s. 13389).

35 — Nogle forfattere har således betegnet dommen i Werner-sagen som »forvirrende« (note af X. Rohmer, kommentar 1000, *Droit fiscal 1993*, nr. 19). Andre har mere moderat ment, at denne retspraksis »sandsynligvis [er] forældet siden ikrafttrædelsen af traktaten om Den Europæiske Union og anerkendelsen af unionsborgerskabet« (P. Derouin og P. Martin, *Droit communautaire et fiscalité — Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2004, s. 48). Jeg bemærker endvidere, at det franske Conseil d'État i en beslutning af 8.7.2002 har overtaget Domstolens fortolkning i Werner-dommen (sag nr. 225159, ikke trykt i *Recueil Lebon*) i en tvist om indkomstskat for årene 1987 og 1988.
Endelig finder jeg det forkert at mene, at Domstolen i sin dom af 14.2.1995 i sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, skulle være vendt tilbage til ræsonnementet i Werner-dommen. Som anført i mit forslag til afgørelse i Schumacker-dommen (punkt 33) faldt Schumackers situation, til forskel fra Werners situation, inden for anvendelsesområdet for fællesskabsretten. Schumacker, der var belgisk statsborger og havde erhvervet sin erhvervsmæssige kvalifikation og erfaring et andet sted end i Forbundsrepublikken Tyskland, havde nemlig udøvet retten til fri bevægelighed for arbejdstagere i henhold til EF-traktatens artikel 48 for at komme til denne stat og dér udøve lønnet beskæftigelse. Der var således ikke tale om en medlemsstats rent interne forhold.

således forudsat, at man flyttede *af hensyn til en økonomisk aktivitet*« [36].

61. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen — altså i 1987 — var hverken direktiverne fra 1990 om opholdsret eller EF-traktatens artikel 8 A i henhold til Maastricht-traktaten (efter ændring nu artikel 18 EF) gældende. Da disse retsbestemmelser, ligesom i Werner-sagen, ikke finder tidsmæssig anvendelse på de faktiske forhold i den sag, der verserer for den forelæggende ret, er de irrelevante for min vurdering.

62. Jeg mener derfor, ligesom Kommissionen [37], at principper, der er afledt fra artikel 18 EF, umuligt kan anvendes på forhold, der er opstået, og som har haft virkninger, før denne bestemmelses ikrafttræden.

63. At indtage et andet standpunkt, det vil sige at tage hensyn til de principper og bestemmelser, som er knyttet til det europæiske statsborgerskab, og vurdere dem i forhold til en tvist fra 1987, ville efter min mening være i strid med kravet om retssikkerhed.

64. Som bekendt indebærer princippet om retssikkerhed, som udgør et grundlæggende fællesskabsretligt princip, at »fællesskabslovgivningen skal være klar, og de retsundergivne må kunne forudse dens anvendelse« [38]. Disse krav om klarhed og forudsigelighed i de anvendelige retsbestemmelser har efter min mening nødvendigvis til følge, at en situation, der eksisterer på et givet tidspunkt, kun skal behandles i forhold til de på daværende tidspunkt gældende retsbestemmelser [39].

65. Efter disse præciseringer ønsker jeg dog på linje med det, jeg skrev i mit forslag til afgørelse i Asscher-sagen [40], at påpege, at

36 — Jf. punkt 30.

37 — Jf. punkt 52 i Kommissionens skriftlige indlæg.

38 — Dom af 22.2.1984, sag 70/83, Kloppenburg, Sml. s. 1075, præmis 11. Se ligeledes dom af 17.7.1997, sag C-354/95, National Farmers' Union m.fl., Sml. I, s. 4559, præmis 57.

39 — Det hindrer derimod ikke, at der tages hensyn til Domstolens efterfølgende retspraksis ved fortolkningen af retsregler, der er *anvendelige på tidspunktet for de faktiske forhold* i hovedsagen. Det er nemlig fast praksis, at Domstolen inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelse præciserer betydningen og rækkevidden af den pågældende fællesskabsretlige regel, »således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden«, jf. dom af 27.3.1980, sag 61/79, Denkavit italiana, Sml. s. 1205, præmis 16.

40 — Dom af 27.6.1996, sag C-107/94, Sml. I, s. 3089. Jf. bl.a. punkt 41 i mit forslag til afgørelse i denne sag, hvor jeg anførte følgende: »Jeg tror, at Domstolen i fremtiden vil skulle tage stilling til forskelsbehandling, der rammer statsborgere i en medlemsstat, som ikke har udnyttet deres ret til fri bevægelighed, f.eks. i henhold til direktiv 90/364, idet denne fællesskabsretlige retsakt anerkender en generel opholdsret, når visse betingelser er opfyldt, uanset om der udøves en økonomisk virksomhed.«
Det er i øvrigt interessant at bemærke — for at differentiere de forskellige situationer, som forekommer ved Domstolen — at til forskel fra Hans Werner havde P.H. Asscher ret til at påberåbe sig bestemmelserne i traktatens artikel 52 over for sin oprindelsesstat, »når han på grund af udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten i forhold til sidstnævnte stat befinder sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for alle andre retssubjekter, der i forhold til værtslandet påberåber sig de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder« (Asscher-dommen, præmis 34).

fællesskabsbestemmelserne i sekundærretten vedrørende opholdsretten [41], ligesom artikel 18 EF, efter min mening gør det muligt at antage, at dét at have bopæl i en anden medlemsstat udgør en tilstrækkelig udenlandsk tilknytning til, at situationen for fællesskabsborgere bliver omfattet af anvendelsesområdet for fællesskabsretten.

66. Domstolen har i øvrigt fastslået, at unionsborgerskabet ikke har til formål at udvide det materielle anvendelsesområde for traktaten, således at det ligeledes omfatter interne forhold, der ikke har nogen tilknytning til fællesskabsretten. Der foreligger imidlertid en tilknytning til fællesskabsretten, »når der er tale om personer, [...] der er statsborgere i en medlemsstat og opholder sig lovligt på en anden medlemsstats område« [42].

67. Dette ræsonnement, der bygger på de retsvirkninger, der følger af begrebet »unionsborgerskab«, udgør imidlertid en parentes i den foreliggende gennemgang, idet den udenlandske tilknytning, der alene udgøres af bopælen i en anden medlemsstat, ikke er tilstrækkelig i forhold til den anvendelige fællesskabsret i 1987 til, at personer, der befinder sig i en situation som ægtefællerne Ritter-Coulais, kan blive beskyttet af traktatens bestemmelser om fri bevægelighed for arbejdstagere.

68. Fører denne konstatering automatisk til, at de præjudicielle spørgsmål, der er stillet Domstolen af den forelæggende ret, ikke skal besvares i realiteten? Dette skal undersøges i det følgende.

C — *Nødvendigheden af at give den nationale ret et svar vedrørende fortolkningen af den relevante fællesskabsret*

69. Som bekendt kunne der tidligere være anledning til, at Domstolen ikke tog stilling til den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål i realiteten, for så vidt som den var af den opfattelse, at fællesskabsretten ikke fandt anvendelse på en rent intern tvist, det vil f.eks. sige en tvist, der ikke rummer »elementer, der kan sætte den i forbindelse med en af de situationer, der er omhandlet i fællesskabsrettens bestemmelser om fri bevægelighed for personer og tjenesteydelser« [43].

41 — Det vil hovedsagelig sige Rådets direktiv 90/364/EØF af 28.6.1990 om opholdsret (EFT L 180, s. 26). Dette direktiv blev ophævet ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/38/EF af 29.4.2004 om unionsborgeres og deres familiemedlemmers ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område (EUT L 158, s. 77).

42 — Dom af 2.10.2003, sag C-148/02, García Avello, Sml. I, s. 11613, præmis 26 og 27.

43 — Dom i sagen USSL no. 47 di Biella, præmis 22.

70. Domstolen har imidlertid ændret sin praksis på dette punkt. Ifølge en retspraksis, der er udviklet inden for området fri bevægelighed for varer [44], og derefter udvidet til frie kapitalbevægelser [45], kan den omstændighed, at de relevante elementer i hovedsagen kun har tilknytning til én medlemsstat, ikke i sig selv medføre afvisning af det af den nationale ret stillede præjudicielle spørgsmål.

71. Domstolen har således fastslået, at »[d]et tilkommer nemlig principielt alene de nationale retsinstanser at vurdere på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig, for at de kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, de forelægger Domstolen« [46]. Domstolen har hertil tilføjet, at »[e]n afvisning fra realitetsbehandling af en anmodning fra en national ret er kun mulig, hvis det viser sig, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten åbenbart savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand« [47].

72. Sidstnævnte situation, hvor Domstolen afholder sig fra at træffe afgørelse, kvalificerer den selv som »særlige omstændigheder« [48].

73. På baggrund af disse principper, og idet »den fortolkning af fællesskabsretten, der anmodes om, ikke åbenbart [synes] at være unødvendig for den nationale ret« [49], finder Domstolen, at den bør besvare de af den forelæggende ret stillede præjudicielle spørgsmål.

74. Domstolen mener nærmere bestemt, at »[e]n sådan besvarelse kan [...] være hensigtsmæssig, såfremt det er et krav i den nationale lovgivning, at en [indenlandsk] statsborger skal have de samme rettigheder som dem, en statsborger fra en anden medlemsstat vil kunne støtte på fællesskabsretten i en tilsvarende situation« [50].

75. Den fremgangsmåde, hvorefter Domstolen erklærer sig kompetent til at besvare præjudicielle spørgsmål vedrørende fællesskabsretlige bestemmelser i en situation,

44 — Dom af 5.12.2000, sag C-448/98, Guimont, Sml. I, s. 10663.

45 — Dom af 5.3.2002 i de forenede sager C-515/99, C-519/99 — C-524/99 og C-526/99 — C-540/99, Reisch m.fl., Sml. I, s. 2157, og af 15.5.2003, sag C-300/01, Salzmann, Sml. I, s. 4899.

46 — Se bl.a. Guimont-dommen, præmis 22.

47 — Dom af 6.6.2000, sag C-281/98, Angonese, Sml. I, s. 4139, præmis 18. Det bemærkes, at denne sag vedrører fri bevægelighed for arbejdstagere, hvilket kan bekræfte tanken om, at den retning, som retspraksis har taget efterfølgende i Guimont-dommen, også kan berøre dette område.

48 — Salzmann-dommen, præmis 32.

49 — Guimont-dommen, præmis 23.

50 — Dommen i sagen Reisch m.fl., præmis 26. Dette standpunkt synes ifølge generaladvokat Geelhoeds formulering i forslaget til afgørelse i denne sag at kunne forklares med konstateringen af, at hvis »den nationale lovgivning nemlig forbyder omvendt forskelsbehandling, har den nationale retsinstans — for at kunne fastslå, om der foreligger omvendt forskelsbehandling — behov for en fortolkning af de rettigheder, som statsborgere fra andre medlemsstater er omfattet af i henhold til fællesskabsretten« (præmis 87).

hvor de faktiske omstændigheder i hovedsagen befinder sig uden for fællesskabsrettens anvendelsesområde, er som bekendt omdiskuteret [51].

76. Uanset relevansen af de argumenter, der fremføres mod den retning, som Domstolens retspraksis har taget, kan jeg ikke se bort fra denne retning i den foreliggende sag. Derfor foreslår jeg Domstolen at behandle de af Bundesfinanzhof stillede præjudicielle spørgsmål i realiteten.

77. Efter at jeg nu skridt for skridt har påvist, dels at tvisten i hovedsagen henhører under det materielle anvendelsesområde for bestemmelserne om den frie bevægelighed for arbejdstagere og ikke under bestemmelserne om etableringsret og frie kapitalbevægelser, dels at sagsøgernes personlige situation i 1987 ikke rummede nogen relevant udenlandsk faktor i forhold til traktatens artikel 48, og endelig at denne sidstnævnte konstatering ikke automatisk hindrer Domstolen i — efter den af den selv udviklede retning i retspraksis — at tage stilling til den fællesskabsret, der skal fortolkes, går jeg over til at realitetsbehandle de to præjudicielle spørgsmål, der er stillet af den forelæggende ret, med den præcisering, at disse to spørgsmål efter min mening må gennemgås under et.

78. Med sine to spørgsmål, som skal behandles sammen, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at statsborgere fra en medlemsstat, som er ubegrænset skattepligtige [52] i Tyskland, og som fra tysk kilde oppebærer indkomst fra ikke-selvstændig virksomhed, kan gøre tab, der er lidt i en anden medlemsstat ved udlejning og bortforpagtning, som følge af at de anvender deres enfamiliehus til eget brug, gældende ved fastsættelsen af deres skattepligtige indkomst i Tyskland eller ved beregningen af indkomstskattesatsen i denne medlemsstat.

51 — Jf. bl.a. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sagen Pistre m.fl., forenede sager C-321/94 — C-324/94, Sml. 1997 I, s. 2343, punkt 38 ff., samt generaladvokat Saggios forslag til afgørelse i Guimont-sagen, punkt 6 og 7. Disse diskussioner vedrører også rækkevidden af retspraksis i Dzodzi-sagen, dom af 18.10.1990 i de forenede sager C-297/88 og C-197/89, Sml. I, s. 3763, som nærmere bestemt drejer sig om det tilfælde, hvor en bestemmelse i national ret indeholder en henvisning til fællesskabsretten: jf. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sagerne Leur-Bloem og Giloy, dom af 17.7.1997, sag C-28/95, Sml. I, s. 4161, punkt 47 ff., og af 17.7.1997, sag C-130/95, Sml. I, s. 4291, samt i sagen BIAO, dom af 7.1.2003, sag C-306/99, Sml. I, s. 1, punkt 47-70.

52 — Jeg gengiver her nøjagtigt det udtryk, der anvendes af den forelæggende ret i dens første præjudicielle spørgsmål. Selv om det ikke fremgår klart af forelæggelseskendelsen, mener jeg, at dette udtryk skal forstås sådan, at ægtefællerne Ritter-Coulais var undergivet den tyske ordning med ubegrænset skattepligt, som imidlertid sædvanligvis er forbeholdt hjemmehørende i Tyskland (se bl.a. sagerne Werner og Schumacker). Dette synes at udgøre en undtagelse, som vedrører ikke-hjemmehørende tjenestemænd i Tyskland.

D — *Forekomst af en indirekte forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til traktatens bestemmelser om fri bevægelighed for arbejdstagere*

79. Efter fast retspraksis falder direkte beskatning ikke som sådan ind under Fællesskabets kompetence, men medlemsstaterne skal ikke desto mindre overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence [53]. I denne henseende forudsætter arbejdskraftens frie bevægelighed afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, bl.a. for så vidt angår aflønning. I dommen af 8.5.1990, i Biehl-sagen [54], fastslog Domstolen, at princippet om ligebehandling, for så vidt angår aflønning, ville være virkningsløst, såfremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning.

80. Det er ligeledes fast praksis, at reglerne om ligestilling ikke blot forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat [55]. Desuden har Domstolen fastslået, at der er fare for, at nationale bestemmelser, hvorefter der sondres på grundlag af bopæl, således at der ikke indrømmes ikke-hjemmehørende personer visse fordele, som til gengæld indrømmes personer, der er hjemmehørende på statens område, navnlig rammer borgere fra andre medlemsstater, fordi ikke-hjemmehørende personer som oftest er statsborgere i andre stater, og at bestemmelserne derfor kan indebære en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet [56].

81. Imidlertid »[kan] forskelsbehandling kun bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer« [57].

82. Domstolen har imidlertid for nylig endnu en gang påpeget, at »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 den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl« [58].

53 — Jf. bl.a. dom af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, præmis 12, og Schilling-dommen, præmis 22.

54 — Sag C-175/88, Sml. I, s. 1779, præmis 12.

55 — Jf. bl.a. dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11, og af 21.11.1991, sag C-27/91, Le Manoir, Sml. I, s. 5531, præmis 10.

56 — Jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 28, Asscher-dommen, præmis 38, og dom af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, præmis 19 og 20.

57 — Schumacker-dommen, præmis 30.

58 — Jf. bl.a. dom af 1.7.2004, sag C-169/03, Wallentin, Sml. I, s. 6443, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis.

83. Det følger heraf, at »[d]et forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende [...], indebærer generelt ikke en forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i, såvel med hensyn til indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold« [59].

84. I Schumacker-dommen har Domstolen imidlertid fastslået, at en ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende ikke befinder sig i en objektivt set forskellig situation, når den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en indkomst af betydning i sin bopælsstat, men oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst i beskæftigelsesstaten. I en sådan situation kan bopælsstaten ikke indrømme ham de fordele, han ville opnå, såfremt der blev taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold. Forskellen i behandling bliver således diskriminerende for den ikke-hjemmehørende, fordi der ikke tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold i hverken bopæls- eller beskæftigelsesstaten [60].

85. Inden for rammerne af den faktiske og retlige sammenhæng i hovedsagen, sådan som den er fremstillet i forelæggelseskendelsen, fører ovenstående principper mig til følgende vurdering.

86. EStG 1987 § 2a, stk. 1, første punktum, nr. 4, der som tidligere nævnt bestemmer, at udenlandske negative indtægter fra udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, der ligger i en udenlandsk stat, kun kan udlignes med udenlandske indtægter af samme art fra samme stat, har i tysk ret til virkning at udelukke sådanne negative indtægter, isoleret taget [61], ikke alene ved fastsættelsen af den skattepligtige indkomst, men også ved beregningen af skattesatsen for indkomsten i Tyskland [62].

87. En person, der er ubegrænset indkomstskattepligtig i Tyskland, og som i en anden medlemsstat ejer et hus, hvor han har sin bopæl, og som ikke har indtægter fra udlejning eller bortforpagtning i samme stat, kan kort sagt ikke få medregnet det tab, der er forårsaget af den personlige brug af bopæl, ved beregningen af skattens størrelse.

88. Det fremgår derimod af sagsakterne, at den samme person, som ejer et hus i Tyskland, hvor han bor, kan gøre sådanne

59 — Samme doms præmis 16 og den deri nævnte retspraksis.

60 — Schumacker-dommen, præmis 36, 37 og 38.

61 — Det vil sige uden udenlandske indtægter af samme art og fra den samme stat.

62 — Jeg henviser i denne forbindelse til den forelæggende rets forklaringer, som er gengivet i punkt 16 og fodnote 8 i dette forslag til afgørelse.

negative indtægter gældende ved beregningen af sin indkomstskat [63].

89. Den tyske skattelovgivning fører dermed til, at ikke-hjemmehørende udelukkes fra en skattemæssig fordel, hvilket udgør en ufordelagtig forskellig behandling af dem [64].

90. En sådan forskel i behandling udgør imidlertid ikke en traktatstridig forskelsbehandling, hvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende principielt befinder sig i en objektivt set forskellig situation.

91. Det skal understreges, at for så vidt som ikke-hjemmehørende personer oppebærer hele eller næsten hele deres samlede indkomst i Tyskland — som ægtefællerne Ritter-Coulais — skal de med hensyn til de bestemmelser, som gælder for beregningen af deres indkomstskat, anses for at befinde sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for personer, som bor og arbejder i denne medlemsstat.

92. Den forskellige behandling af skattepligtige, som arbejder i en medlemsstat, men ikke bor der, og skattepligtige, som arbejder og bor i den pågældende stat, en behandling, som består i at udelukke de førstnævnte personer fra en mulighed for hensyntagen til negative indtægter fra fast ejendom, udgør således i dette omfang en i bopælskriteriet begrundet indirekte forskelsbehandling, hvilket er forbudt ved traktatens artikel 48.

93. Grundene til denne type ræsonnement er angivet af Domstolen i forbindelse med sager vedrørende skattemæssige fordele i tilknytning til ikke-hjemmehørende skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold.

94. Det fremgår således af Domstolens retspraksis, at når en skattepligtig har udøvet sin ret til fri bevægelighed, er det bopælsstatens ansvar at tage hans personlige og familiemæssige forhold i betragtning, men det er dog nødvendigt, at den skattepligtige kan beskattes på en sådan måde i denne stat, at denne hensyntagen bliver mulig. Hvis det er tilfældet, kan bopælsstaten tage den hjemmehørende skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold i betragtning [65].

63 — Jf. forelæggelseskendelsen, s. 2 og 7, og Kommissionens skriftlige indlæg, punkt 33.

64 — Det bemærkes, at selv om den skatteordning, der er anvendelig i hovedsagen, som vi har set, skyldes sammenfletningen af bestemmelser fra den franske-tyske aftale og den nationale lovgivning, er det kun den sidstnævnte og mere specifikt EStG 1987 § 2a, stk. 1, første punktum, nr. 4, som er den direkte årsag til den forskellige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i Tyskland.

65 — Jf. bl.a. dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 29 og 30.

95. I denne situation kan de skattemæssige fordele i tilknytning til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold i henhold til beskæftigelsesstatens nationale ret, og som spiller en rolle ved beregningen af indkomstskatten, nægtes ikke-hjemmehørende, fordi sammenlignelige fordele kan indrømmes dem i deres egen bopælsstat.

96. Omvendt, når den skattepligtige i sin bopælsstat ikke har en tilstrækkelig skattepligtig indtægt til at gøre en sådan hensyntagen mulig, vil det nødvendigvis være beskæftigelsesstatens ansvar at gøre det [66].

97. Denne retspraksis indebærer, at beskatningen af en skattepligtig person i hans beskæftigelses- eller bopælsstat ikke må resultere i, at hans personlige og familiemæssige forhold ikke tages i betragtning nogen steder eller kun delvis tages i betragtning [67].

98. Denne retspraksis indebærer efter min mening mere generelt, at *den ikke-hjemmehørendes skatteevne,* som fremgår såvel af det personlige og familiemæssige forhold [68] som af *de samlede indtægter og tab* [69], ikke må vurderes forskelligt af de kompetente myndigheder udelukkende på grund af bopælsstedet, såfremt hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige oppebærer hele eller næsten hele deres skattepligtige indkomst i beskatningsstaten.

99. Dette bliver imidlertid resultatet af en national lovgivning, hvorefter ikke-hjemmehørende nægtes *hensyntagen til udenlandske negative indtægter,* i form af *tab* af udlejnings- og bortforpagtningsindkomst, ved fastsættelsen af den skattepligtige indkomst og/eller af beskatningssatsen, mens en sådan hensyntagen indrømmes hjemmehørende, som ligeledes oppebærer hele eller næsten hele deres indkomst i denne medlemsstat.

66 — Jf. bl.a. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493.

67 — Jf. dom af 12.12.2002 i sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, hvori Domstolen fastslog, at »[d]e metoder, der anvendes til undgåelse af dobbeltbeskatning, eller de nationale skattesystemer, der fører til, at dobbeltbeskatning undgås eller lempes, skal imidlertid sikre de skattepligtige i de pågældende medlemsstater, at alle deres personlige og familiemæssige forhold sammenlagt tages behørigt i betragtning, uanset hvordan medlemsstaterne har fordelt denne forpligtelse mellem sig, idet der i modsat fald opstår en ulige behandling i strid med traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed, som ikke er en følge af eksisterende forskelle mellem de nationale skattelovgivninger« (præmis 101).

68 — Skattemæssige fordele i tilknytning til de skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold udgøres efter min mening f.eks. af følgende: lempelse af progressiviteten i indkomstskatteskalaen for ægtepar (Schumacker-dommen), fradrag i den skattepligtige indkomst af overskud, der anvendes til oprettelse af en selvpensioneringsreserve (Wielockx-dommen) eller skattenedslag i tilknytning til personlige forpligtelser, såsom betaling af underhold (Groot-dommen).

69 — Til denne kategori hører efter min mening dom af 12.6.2003 i sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, i hvert fald den del, der vedrører fradragsretten for erhvervsmæssige udgifter. Domstolen fastslog nemlig, at traktatens bestemmelser om fri udveksling af tjenesteydelser er til hinder for en national lovgivning, der som hovedregel beskatter ikke-hjemmehørende på grundlag af bruttoindkomsten uden fradrag af erhvervsmæssige udgifter, hvorimod hjemmehørende beskattes af deres nettoindkomst efter fradrag af disse udgifter.

100. Derfor finder jeg, at traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, som har en sådan diskriminerende virkning i forhold til ikke-hjemmehørende arbejdstagere.

E — *Mulig berettigelse af den indirekte forskelsbehandling*

101. Jeg er klar over, at mit standpunkt, der er baseret på den eksisterende retspraksis, fører til, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige sættes fuldt ud på lige fod med hensyn til skattemæssige fordele af forskellig art [70], som ofte er uløseligt forbundet med de økonomiske eller socialpolitiske valg, som medlemsstaterne skal foretage.

102. Jeg understreger imidlertid, at et sådant standpunkt kun er gyldigt, når den ikke-hjemmehørende skattepligtige oppebærer hele eller næsten hele sin indtægt i beskatningsstaten. Kun denne konstatering kan nemlig omdanne en forskellig behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende til en diskriminerende behandling, som er forbudt i henhold til traktatens bestemmelser om fri bevægelighed for personer.

103. Ifølge den tyske regering er grunden til, at tabene fra udlejning og forpagtning ikke kan fradrages, at sammenhængen i den skatteordning, som er udledt af den fransk-tyske aftale og national ret, skal opretholdes.

104. Denne sammenhæng består i, at eftersom Forbundsrepublikken Tyskland ikke i henhold til artikel 3, stk. 1, i den fransk-tyske aftale har beføjelse til at beskatte indkomst fra fast ejendom i Frankrig, er det berettiget, at den nægter at tage hensyn til tab forbundet med sådan fast ejendom, når disse tab ikke kan udlignes ved indtægter af samme art fra Frankrig.

105. Endvidere beror dette skattesystem på bestemmelser om fordeling af skattekompetencen, som Domstolen har medgivet kan begrunde en differentieret skattebehandling. Den tyske regering nævner i denne forbindelse Gilly-dommen.

70 — For så vidt angår de forskellige skattemæssige fordele, som kan være berørt af dette standpunkt, bemærker jeg, at Bundesfinanzhof for nylig har forelagt Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål: »Er det i strid med artikel 52 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, at en statsborger i en anden medlemsstat, der er begrænset skattepligtig i Tyskland, i modsætning til en ubegrænset skattepligtig ikke kan fradrage sine *udgifter til skatterådgivning* som særlige udgifter i sin nettoindkomst?« (min fremhævelse): anmodning om præjudiciel afgørelse af 12.8.2004 i den verserende Conijn-sag (C-346/04).

106. Jeg finder ikke den tyske regerings argumentation overbevisende, hovedsagelig fordi den sammenblander to forskellige problematikker, nemlig dels vedrørende skattemæssig tilknytning og dels vedrørende begrundelsen støttet på den nødvendige sammenhæng i den anvendelige skatteordning.

107. For det første skal det med hensyn til faktorerne vedrørende skattemæssig tilknytning understreges, at Domstolen i Gilly-dommen nøjedes med at fastslå, at artikel 48 i EF-traktaten ikke er til hinder for bestemmelser i en bilateral aftale om fastsættelse af faktorer vedrørende arbejdstagernes skattemæssige tilknytning til den ene eller den anden medlemsstat, blandt andet afhængigt af om de arbejder i den private eller den offentlige sektor, og såfremt det sidstnævnte er tilfældet, om de har statsborgerskab i den stat, som den forvaltning, de er ansat i, henhører under.

108. I dette tilfælde drejer det sig nemlig kun om bestemmelser, som skal fastlægge, i hvilken medlemsstat en fysisk person skal betale indkomstskat [71]. De differentieringer, det kan resultere i med hensyn til det anvendelige skatteniveau i den ene eller den anden medlemsstat, skyldes manglende harmonisering af de direkte skatteskalaer på fællesskabsplan.

109. I den foreliggende sag drejer det sig derimod om bestemmelser om fastsættelse af den skattepligtige indkomst og fastsættelse af beskatningssatsen. Det drejer sig på ingen måde om bestemmelserne i den fransk-tyske aftale og EStG 1987, hvorefter fysiske personer som ægtefællerne Ritter-Coulais skal indkomstbeskattes i Tyskland, fordi de er tyske statsborgere, som udøver hvervet som underviser på et offentligt gymnasium i Tyskland.

110. Der er i den foreliggende sag heller ikke direkte tale om den bestemmelse om fordeling af skattekompetencen i medfør af artikel 3, stk. 1, i den fransk-tyske aftale, hvorefter »[i]ndtægter af fast ejendom [...] er kun skattepligtige i den kontraherende stat, hvor den faste ejendom er beliggende«.

111. Den manglende hensyntagen i Tyskland til *tab* fra fast ejendom hidrører nemlig ikke fra denne artikel, men, som vi har set, alene fra national ret.

71 — Dette følger af »de kontraherende parters kompetence til med henblik på at undgå dobbeltbeskatning at fastlægge kriterierne for deres respektive beskatningsbeføjelser«, Gilly-dommen, præmis 30.

112. For det andet vedrørende argumentet om nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen har Domstolen som bekendt regelmæssigt afvist dette argument og påpeget, at i det tilfælde, hvor den havde medgivet, at denne nødvendighed kunne retfærdiggøre bestemmelser, som kunne begrænse de grundlæggende friheder [72], bestod der en direkte forbindelse mellem fradragsretten for præmier i henhold til pensions- og livsforsikringskontrakter og beskatningen af beløb, der modtages i henhold til sådanne kontrakter [73].

113. For at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen kan være en acceptabel begrundelse, er det således nødvendigt, at der er en direkte forbindelse mellem indrømmelsen af en skattemæssig fordel og kompensationen for denne fordel ved en skatteopkrævning, og at fradraget og opkrævningen foretages inden for rammerne af samme beskatning i forhold til den samme skatteyder.

114. Efter min mening foreligger der i den foreliggende sag ikke en sådan forbindelse mellem på den ene side fradraget af tab fra udlejning og forpagtning ved beregningen af indkomstbeskatningen i beskæftigelsesstaten og på den anden side beskatningen af fast ejendom i den medlemsstat, hvor ejendommen er beliggende.

115. Det forekommer mig derfor udelukket, at en sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, som den, der er indført i den tyske lovgivning, kan begrundes ved nødvendigheden af at sikre sammenhæng i beskatningsordningen.

116. I øvrigt er der ikke noget, der tyder på, at tabet af de pågældende indtægter fra udlejning og bortforpagtning i nærværende sag kan tages i betragtning i bopælsstaten i forbindelse med efterfølgende skatteår.

117. Endelig kan — som den forelæggende ret også understreger — tabet af skatteindtægter ikke anses for et tvingende alment hensyn, der kan berettige en national foranstaltning, der er i strid med en grundlæggende frihed [74].

72 — Det drejer sig om domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 28, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 21.

73 — Se bl.a. Groot-dommen, præmis 108.

74 — Jf. bl.a. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 59.

V — Forslag til afgørelse

118. På baggrund af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Bundesfinanzhof på følgende måde:

»Artikel 48 i EØF-traktaten (senere EF-traktatens artikel 48, efter ændring nu artikel 39 EF) skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstats statsborgere, som er ubegrænset skattepligtige i Tyskland og dér oppebærer udenlandske indtægter fra ikke-selvstændig virksomhed, ikke kan gøre tab fra udlejnings- og bortforpagtningsindtægter, der er lidt i en anden medlemsstat, som følge af at de anvender deres enfamiliehus til eget brug, gældende, hverken ved fastsættelsen af deres skattepligtige indkomst i Tyskland eller ved beregningen af deres indkomstskattesats i denne medlemsstat.«