FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER
föredraget den 1 mars 2005 [1]

1. Förevarande mål rör återigen problemet hur den skattemässiga situationen för skattskyldiga personer, som inte är bosatta i den medlemsstat där beskattning sker, skall bedömas ur gemenskapsrättsligt perspektiv.

2. Det gäller närmare bestämt att pröva huruvida gemenskapsrätten utgör hinder för att tyska medborgare, som är bosatta i Frankrike och arbetar vid en statlig gymnasieskola i Tyskland, vid beräkningen av inkomstskatt i Tyskland nekas avdrag för hyresförluster som uppkommit på grund av att de använder sitt eget hus för privat bruk.

I — Tillämpliga bestämmelser i den nationella skattelagstiftningen

3. De bestämmelser som är relevanta när det gäller skyldighet att erlägga inkomstskatt samt fastställandet av skattepliktig inkomst och skattesats i Tyskland för fysiska personer som är bosatta i Frankrike återfinns huvudsakligen i lagen av år 1987 om inkomstskatt för fysiska personer (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG 1987) och i avtalet mellan Frankrike och Tyskland om undvikande av dubbelbeskattning [2] (nedan kallat det fransk-tyska avtalet).

A — *Skyldighet att erlägga inkomstskatt i Tyskland för fysiska personer som är bosatta i Frankrike och arbetar i Tyskland*

4. I 1 § EStG 1987 fastställs vilka fysiska personer som är skattskyldiga i Tyskland. Därvid föreskrivs att personer som är bosatta eller stadigvarande vistas inom det nationella territoriet är skattskyldiga i denna medlems-

1 — Originalspråk: franska.

2 — Avtal undertecknat i Paris den 21 juli 1959 mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning och för införande av bestämmelser om ömsesidigt administrativt och rättsligt bistånd i fråga om skatt på inkomst och förmögenhet, samt närings- och fastighetsskatt. Detta avtal har ändrats successivt genom tilläggsavtal undertecknat i Bonn den 9 juni 1969, tilläggsavtal undertecknat i Bonn den 28 september 1989 och tilläggsavtal undertecknat i Paris den 20 december 2001.

stat oavsett nationalitet (1 § punkt 1), liksom även tyska medborgare som är bosatta i utlandet eller vistas där, och som är anställda i offentlig tjänst i Tyskland eller i utlandet (1 § punkterna 2 och 3).[3]

5. När det gäller tyska medborgare som är bosatta i Frankrike tillämpas bestämmelserna i det fransk-tyska avtalet för att fastställa vilken stat som har rätt att beskatta deras inkomster. När det således gäller lön som en av de avtalsslutande staterna, en delstat eller en offentligrättslig juridisk person i denna medlemsstat eller i en delstat utbetalar för arbete i offentlig eller militär tjänst, till en fysisk person som är medborgare i denna anställningsstat men som är bosatt i den andra staten, föreskrivs i artikel 14.1 i nämnda avtal att dessa personer beskattas för sin lön endast i den medlemsstat som utbetalat densamma.

6. Enligt denna bestämmelse beskattar Tyskland inkomster som uppbärs av en tysk medborgare med hemvist i Frankrike, som har anställning som lärare vid en statlig gymnasieskola i Tyskland. En fysisk person som endast är fransk medborgare och som är bosatt i Frankrike men arbetar vid en statlig gymnasieskola i Tyskland beskattas däremot i Frankrike för sina inkomster, och inte i Tyskland.

3 — Detta gäller under vissa förutsättningar även för familjemedlemmar och maken eller makan till en tysk medborgare.

B — *Fastställande av i Tyskland beskattningsbar inkomst för fysiska personer som är bosatta i Frankrike och arbetar i Tyskland*

7. I artikel 20.1 a första meningen i det fransk-tyska avtalet jämförd med artikel 2.1.4 a i detta avtal föreskrivs att det tyska beskattningsunderlaget inte skall omfatta inkomster som härrör från Frankrike och inte heller tillgångar som är belägna i Frankrike och som enligt nämnda avtal beskattas där.

8. Enligt artikel 3.1 och 3.4 i detta avtal beskattas inkomst av fast egendom endast i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen. Härmed avses all inkomst som härrör från användning av egendomen, till exempel uthyrning av densamma.

9. Enligt tysk rätt avses med termen inkomst såväl *positiv inkomst*, varmed avses vinst för en fysisk person, som *negativ inkomst*[*], som kan beskrivas som en förlust eller ett bortfall av inkomst för denna person [*nedan används termen underskott, övers. anm.].

10. Sådant underskott kan enligt samma rättsordning uppstå genom att fysiska personer använder sin fasta egendom för privat bruk. [4]

11. Dessa bestämmelser jämförda med varandra leder till att underskott av fast egendom i utlandet inte beaktas vid fastställandet av i Tyskland beskattningsbar inkomst för fysiska personer som är bosatta i Frankrike.

12. Det skall nämnas att det även av den tyska lagstiftningen i sig följer att sådant underskott inte skall beaktas. I 2a § punkt 1 första meningen 4 EStG 1987 föreskrivs nämligen att utländskt underskott hänförligt till uthyrning av fast egendom belägen i en annan stat endast får kvittas mot utländska inkomster av samma slag från samma stat.

C — *Fastställandet av skattesatsen i Tyskland för fysiska personer som är bosatta i Frankrike och arbetar i Tyskland*

13. Enligt artikel 20.1 a andra meningen i det fransk-tyska avtalet begränsas inte Förbundsrepubliken Tysklands rätt att vid fastställandet av skattesatsen beakta inkomster som härrör från Frankrike av det faktum att dessa inkomster inte beaktas vid fastställandet av det tyska beskattningsunderlaget.

14. När en skattskyldig person uppbär utländsk inkomst som undantas från skatteplikt enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, föreskrivs därför i tysk skattelagstiftning att denna inkomst skall tas med i beskattningsunderlaget uteslutande för fastställandet av skattesatsen. [5] Verkan av denna bestämmelse är att ett *fiktivt* beskattningsunderlag beräknas för fastställandet av skattesatsen.

15. Denna progression kan klassificeras som "negativ" [6] när det är fråga om underskott som föranleder en fiktiv minskning av den beskattningsbara inkomsten, och därmed också en tillämpning av en lägre skattesats.

16. Enligt rättspraxis från Bundesfinanzhof (Tyskland), [7] innebär emellertid 2a § punkt 1

4 — Den hänskjutande domstolen har i detta avseende åberopat 21 § punkt 2 första meningen, och 52 § punkt 21 andra meningen EStG 1987.

5 — Se 32b § punkt 2 2 EStG 1987 jämförd med punkt 1.2 i samma paragraf.

6 — Se beslutet om hänskjutande, s. 2.

7 — Se bland annat dom av den 17 oktober 1990, I R 182/87, DB 1991, s. 314; I R 177/87, BFH/NV 1992, s. 104; av den 13 maj 1993, IV R 69/92, BFH/NV 1994, s. 100, och av den 17 november 1999, I R 7/99, BFHE 191, s. 108.

första meningen 4 EStG 1987 en avvikelse från denna bestämmelse när det gäller utländskt underskott hänförligt till uthyrning av fast egendom i utlandet. Det utländska underskottet kan alltså inte tas med i det fiktiva beskattningsunderlaget vid fastställandet av skattesatsen. [8] Dessutom utgör 2a § punkt 1 andra meningen EStG 1987 ett uttryckligt undantag från tillämpningen av 10d § EStG 1987, i vilken det föreskrivs att underskott kan beaktas under vissa omständigheter.

II — Omständigheterna och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

17. Makarna Hans-Jürgen och Monique Ritter-Coulais är tyska medborgare, [9] och de beskattades för taxeringsåret 1987 i Tyskland i egenskap av makar för samtliga inkomster, med tillämpning av den för skattskyldiga fysiska personer gällande skattelagstiftningen.

18. Makarna ägde ett hus i Frankrike och arbetade båda som lärare vid en statlig gymnasieskola i Tyskland. [10]

19. Av beslutet om hänskjutande framgår att makarna Ritter-Coulais yrkade att de hyresförluster som uppkommit på grund av att de själva använt sitt hus i Frankrike för sitt eget boende skulle beaktas vid fastställandet av deras skattesats i enlighet med 32b § punkt 1.2 och 32b § punkt 2.2 EStG 1987. [11]

8 — Det resonemang som leder till att utländskt underskott skall uteslutas vid beräkningen av skattesatsen kan sammanfattas på följande sätt: utgångspunkten för resonemanget är att det i 2a § punkt 1 första meningen 4 EStG 1987 föreskrivs att utländskt underskott som härrör från uthyrning av fast egendom belägen i en annan stat endast får kvittas mot utländska inkomster av samma slag från samma stat. Den hänskjutande domstolen har påpekat att det är detta "förbud mot kvittning av förluster" (jag skulle snarare tala om en begränsning) som har lett till att "utländska inkomster som avses i denna bestämmelse enligt lagens anda utesluts från beräkningen av skattesatsen i den mening som avses i 32 § punkt 1.2 och 32 § punkt 2.2 EStG 1987". Nämnda domstol har preciserat att "detta även gäller för det fall de ifrågavarande inkomsterna undantas från skatteplikt med stöd av ett avtal" om undvikande av dubbelbeskattning (beslutet om hänskjutande, s. 6, punkt 2 b). Med andra ord kan underskott av fast egendom som är belägen i Frankrike endast kvittas mot vinst av fast egendom i Frankrike.

9 — Under förhandlingen uppgav makarnas ombud att Hans-Jürgen Ritter-Coulais är tysk medborgare medan Monique Ritter-Coulais är fransk medborgare, som genom sitt giftermål förvärvat dubbelt medborgarskap.

10 — Det var alltså i egenskap av tyska medborgare bosatta i Frankrike och med anställning vid en statlig gymnasieskola i Tyskland som makarna inkomstbeskattades i Tyskland för taxeringsåret 1987. Den omständigheten att Monique Ritter-Coulais även var fransk medborgare saknade alltså betydelse för beskattningen av inkomsterna i Tyskland.

11 — Man skall komma ihåg att en skattskyldig persons utländska inkomst, vilken är undantagen från skatteplikt enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, enligt dessa nationella bestämmelser beaktas fiktivt uteslutande för fastställandet av skattesatsen.

20. Skattemyndigheten biföll inte yrkandet och angav bestämmelserna i 2a § punkt 1 första meningen 4 EStG 1987 som skäl för sitt beslut. Enligt denna bestämmelse får utländskt underskott hänförligt till uthyrning av fast egendom i utlandet inte beaktas vid fastställandet av skattesatsen. [12]

21. Makarna Ritter-Coulais överklagade skattemyndighetens beslut till Finanzgericht (Tyskland), som ogillade överklagandet bland annat på grund av att sökandena inte varit föremål för diskriminering i strid med gemenskapsrätten, då fysiska personer bosatta i Tyskland inte heller kan dra av sådana förluster "som uppkommit i utlandet". [13]

22. Sökandena bestred Finanzgerichts avgörande genom överklagande i form av revisionstalan till Bundesfinanzhof. Sökandena har yrkat att Finanzgerichts avgörande skall ogiltigförklaras och att taxeringsbeslutet för dem skall ändras så att hyresförlusten beaktas vid fastställandet av tillämplig skattesats för taxeringsåret 1987.

12 — Slutsatsen blir alltså att den hyresförlust som makarna Ritter-Coulais åberopade och som förorsakades av att de själva bodde i sitt hus i Frankrike, vid tillämpningen av de nationella bestämmelserna likställs med *utländskt underskottav uthyrning av fast egendom i utlandet.*

13 — Se beslutet om hänskjutande, s. 3.

III — Beslutet om hänskjutande

23. För att avgöra tvisten beslutade Bundesfinanzhof att ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

"1) Strider det mot artikel 43 och artikel 56 i Fördraget om upprättandet av europeiska gemenskapen att en i Tyskland obegränsat skattskyldig fysisk person, som där uppbär inkomst av tjänst, inte från underlaget för sin beräkning av inkomstskatt i Tyskland får dra av underskott avseende uthyrning av fastighet som denna person har haft i en annan medlemsstat?

2) Om svaret på den första frågan är nekande, strider det då mot artikel 43 och artikel 56 i fördraget att nämnda förluster inte heller kan beaktas med stöd av så kallad negativ progression?"

IV — Bedömning

A — *Den gemenskapsrätt som skall tolkas*

24. De två frågorna avser tolkningen av dels artikel 43 EG angående etableringsfriheten för en medlemsstats medborgare på en annan medlemsstats territorium, dels artikel 56 EG angående fri rörlighet för kapital och betalningar.

25. Det framgår emellertid klart av handlingarna i målet att den tvist som den nationella domstolen har att avgöra avser fysiska personer som i egenskap av lärare vid en tysk statlig gymnasieskola utför *avlönat arbete* i en medlemsstat.

26. Det förefaller i det avseendet uteslutet att en tolkning av artikel 43 EG skulle vara relevant i målet eller fordras för en lösning av tvisten i målet vid den nationella domstolen. Det framgår nämligen uttryckligen av ordalydelsen i artikel 43 andra stycket EG att "etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som *egenföretagare* ..." [14]

14 — Min kursivering.

27. Samma konstaterande kan göras i fråga om den begärda tolkningen av artikel 56 EG, eftersom denna artikels materiella tillämpningsområde inte omfattar det mål som har underställts den hänskjutande domstolen.

28. Enligt domstolen är kapitalrörelser nämligen "finansiella transaktioner som huvudsakligen syftar till placering eller investering av det aktuella beloppet" [15] med undantag av betalning för varor eller tjänster. Det är också intressant att notera att rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget [16] innehåller en bilagerad nomenklatur med exempel på kapitalrörelser uppdelade på tretton rubriker, däribland investeringar i fast egendom. Detta direktiv var dock inte tillämpligt vid den tidpunkt när de omtvistade omständigheterna inträffade.

29. I beslutet om hänskjutande går det emellertid inte att bland de faktiska omständigheterna spåra någon gränsöverskridande kapitalrörelse som avser investering i fast egendom.

15 — Dom av den 31 januari 1984 i de förenade målen 286/82 och 26/83, Luisi och Carbone (REG 1984, s. 377; svensk specialutgåva, volym 7, s. 473), punkt 21.

16 — EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44.

30. Jag anser av denna anledning att det saknas skäl att tolka artikel 56 EG då en sådan tolkning är irrelevant för avgörandet av tvisten i målet vid den nationella domstolen.

31. Enligt fast rättspraxis är domstolen enligt artikel 234 EG emellertid behörig att ge den nationella domstol som hänskjutit målet till EG-domstolen alla sådana uppgifter om gemenskapsrättens tolkning som kan vara användbara för den nationella domstolen för att avgöra tvisten i det mål som anhängiggjorts vid densamma. För detta ändamål "kan EG-domstolen ... behöva ta hänsyn till gemenskapsrättsliga normer som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sin begäran". [17]

32. Jag finner med hänsyn till dessa omständigheter att Bundesfinanzhofs frågor måste anses utgöra en begäran om tolkning av den relevanta gemenskapsrätten, det vill i förevarande fall säga artikel 48 i EEG-fördraget (senare artikel 48 i EG-fördraget och nu artikel 39 EG i ändrad lydelse) till den del den rör arbetstagare enligt den gemenskapsrättsliga definitionen. Enligt fast rättspraxis "skall [nämligen] såsom arbetstagare anses en person som under en viss tid, till förmån för någon annan och enligt dennes anvisningar, utför tjänster i utbyte mot vilka han erhåller ersättning". [18]

B — *Behovet av en tillräcklig utländsk beröringspunkt med avseende på gemenskapsrätten*

33. Som vi sett ovan innebär makarna Ritter-Coulais avlönade yrkesverksamhet i materiellt hänseende att de i teorin omfattas av det område som skyddas enligt artikel 48 i fördraget.

34. Av fast rättspraxis följer emellertid att denna artikel endast kan tillämpas på individuella situationer som omfattas av gemenskapsrätten, det vill säga situationer med en utländsk beröringspunkt som är tillräcklig för att denna rättsordning skall bli tillämplig. [19]

17 — Dom av den 12 december 1990 i mål C-241/89, SARPP (REG 1990, s. I-4695), punkt 8. Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 2 februari 1994 i mål C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb, benämnt Clinique (REG 1994, s. I-317; svensk specialutgåva, volym 15, s. I-13), punkt 7, av den 4 mars 1999 i mål C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (REG 1999, s. I-1301), punkt 16, och av den 15 juli 2004 i mål C-365/02, Lindfors (REG 2004, s. I-7183), punkt 32.

18 — Dom av den 12 maj 1998 i mål C-85/96, Martínez Sala (REG 1998, s. I-2691), punkt 32.

19 — Mera allmänt är fördragsbestämmelserna om etableringsfrihet och friheten att tillhandahålla tjänster "inte tillämpliga på verksamheter där alla omständigheter är begränsade till att avse en medlemsstats inre förhållanden" (dom av den 16 januari 1997 i mål C-134/95, USSL no 47 di Biella, REG 1997, s. I-195, punkt 19). Se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 april 1991 i mål C-41/90, Höfner och Elser (REG 1991, s. I-1979; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-135), punkt 37, av den 28 januari 1992 i mål C-332/90, Steen (REG 1992, s. I-341), punkt 9, och av den 16 februari 1995 i de förenade målen C-29/94–C-35/94, Aubertin m.fl. (REG 1995, s. I-301), punkt 9.

35. Det skall därför prövas dels huruvida den omständigheten att Monique Ritter-Coulais år 1987 hade dubbelt franskt och tyskt medborgarskap, dels huruvida det faktum att makarna under denna period var bosatta i Frankrike, utgör tillräckliga utländska beröringspunkter enligt den då gällande gemenskapsrätten.

36. Jag påpekar i det avseendet inledningsvis att det dubbla medborgarskap som Monique Ritter-Coulais hade år 1987 inte för mig framstår som tillräckligt för att situationen för makarna, vilka sambeskattats i Tyskland i egenskap av tyska medborgare, skall föras upp på gemenskapsnivå. Som vi redan sett beaktades enbart makarnas tyska medborgarskap vid inkomstbeskattningen i Tyskland, varvid makarna betraktats som en enda enhet om man så får säga. [20] Jag anser därför att det saknas anledning att dela upp makarnas respektive situationer för att göra en gemenskapsrättslig bedömning av dessa, en bedömning som i slutändan skulle bli artificiell med hänsyn till deras sambeskattning.

37. Makarna Ritter-Coulais situation synes mig inte heller likna den situation som rådde för Annette Gilly, och som domstolen prövade i sin dom av den 12 maj 1998. [21] Annette Gilly var från början tysk medborgare och erhöll senare franskt medborgarskap genom giftermål. Hon arbetade som lärare inom det statliga skolväsendet i Tyskland. Makarna Gilly var bosatta i Frankrike. Annette Gillys tjänsteinkomst beskattades i Tyskland i enlighet med artikel 14.1 första meningen i det fransk-tyska avtalet eftersom det var fråga om inkomst av offentlig tjänst och inkomsttagaren var tysk medborgare. [22] Annette Gillys inkomst beskattades även i Frankrike, där hon tillgodoräknades ett belopp motsvarande den franska skatten på inkomsten. [23] Beloppet understeg dock den skatt som erlagts i Tyskland, vilket makarna Gilly bestred hos den franska skattemyndigheten.

38. Den franska regeringen ansåg i det målet att Annette Gilly inte hade utövat de rättigheter som följer av artikel 48 i fördraget i Frankrike eftersom hon arbetade i sin ursprungsstat, det vill säga Tyskland.

39. Domstolen besvarade detta argument och slog, för att konstatera att Annette Gillys situation omfattades av bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare, fast att ”[d]et är ... tillräckligt att framhålla att Annette Gilly har förvärvat franskt medborgarskap genom äktenskapet och att hon bedriver sin yrkes-

20 — Se punkterna 17 och 18 i förevarande förslag till avgörande och särskilt fotnot 10.

21 — Dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793).

22 — Se punkterna 5 och 6 i förevarande förslag till avgörande.

23 — I enlighet med artikel 20.2 a cc i det fransk-tyska avtalet i dess lydelse enligt tilläggsavtalet av den 28 september 1989.

verksamhet i Tyskland samtidigt som hon är bosatt i Frankrike. Hon måste under dessa omständigheter *i denna senare stat* betraktas som en arbetstagare som utövar sin rätt till fri rörlighet, såsom den garanteras genom fördraget, i syfte att inneha anställning i en annan medlemsstat än den där hon är bosatt. Att hon har behållit medborgarskapet i den stat där hon är anställd kan inte på något sätt medföra ett ifrågasättande av det faktum att hon, som har franskt medborgarskap, *för de franska myndigheterna* bedriver sin yrkesverksamhet på en annan medlemsstats territorium ..." [24]

40. Sammanfattningsvis skulle Annette Gilly ur de franska myndigheternas perspektiv, och i fråga om beskattningen i Frankrike av tjänsteinkomst som uppburits genom arbete i Tyskland, anses bege sig utanför Frankrike i syfte att utföra avlönat arbete, det vill säga av ekonomisk karaktär, i en annan medlemsstat.

41. Makarna Ritter-Coulais situation skall för sin del bedömas ur ett annat perspektiv, nämligen ur de tyska myndigheternas, när det gäller beskattningen i Tyskland av tjänsteinkomst från arbete som utförts i Tyskland. Det står således klart att de berörda personerna enligt de tyska myndigheterna bedriver sin yrkesverksamhet på tyskt territorium varvid de lämnar detta territorium enbart för att bege sig till sin bostad i Frankrike.

42. Jag vill efter att ha gjort dessa preciseringar tillägga att bostaden i en annan medlemsstat enligt min mening inte i sig, vid tidpunkten när de omständigheter som gav upphov till målet vid den nationella domstolen inträffade — alltså år 1987 — kunde tillföra makarna Ritter-Coulais personliga situation någon utländsk beröringspunkt som var tillräcklig med avseende på den gällande gemenskapsrätten.

43. Valet av denna lösning tycks bli följden av konstaterandet att den gemenskapsrätt som var tillämplig år 1987 endast omfattade fri rörlighet för personer ur ett ekonomiskt perspektiv.

44. Det skall i detta avseende erinras om att domstolen allmänt har slagit fast att "alla medborgare inom gemenskapen, oavsett bosättningsort och nationalitet, som *har använt sig av rätten till fri rörlighet för arbetstagare* och som *har förvärvsarbetat i en annan medlemsstat*, omfattas ... av tillämpningsområdet för bestämmelserna [i fördraget om fri rörlighet för arbetstagare]". [25]

24 — Domen i det ovannämnda målet Gilly, punkt 21 (min kursivering).

25 — Dom av den 23 februari 1994 i mål C-419/92, Scholz (REG 1994, s. I-505), punkt 9. Min kursivering.

45. Förutom bedrivandet av yrkesverksamhet i en annan medlemsstat utgör även förvärv av examensbevis eller yrkesbehörighet i en annan medlemsstat en tillräcklig utländsk beröringspunkt. [26]

46. Närvaron av en sådan utländsk beröringspunkt medger, förutom en koppling mellan den ifrågavarande situationen och gemenskapsrätten, i vissa fall ett motsvarande motverkande av vad som ofta betecknas som omvänd diskriminering, det vill säga när en medlemsstat behandlar sin egna medborgare mindre förmånligt än medborgare i andra medlemsstater.

47. När alltså medborgare i en medlemsstat genom sitt handlande hamnar i *någon av de situationer som regleras i gemenskapsrätten*, såsom när de skaffar sig en yrkesbehörighet i en annan medlemsstat, kan de gentemot sin ursprungsstat åberopa de bestämmelser i fördraget som gäller fri rörlighet för personer. Dessa medborgare befinner sig nämligen "i förhållande till sitt ursprungsland ... i en situation som är jämförbar med situationen för alla andra rättssubjekt som omfattas av de rättigheter och friheter som garanteras genom fördraget". [27]

48. Sanktionsåtgärder mot omvänd diskriminering kan emellertid ur gemenskapsrättslig synpunkt endast genomföras när den ifrågavarande situationen i sig har förts upp på gemenskapsnivå. Är detta inte fallet får följderna av sådan omvänd diskriminering avgöras enligt tillämplig nationell rätt.

49. Jag noterar med hänsyn till dessa överväganden att det inte finns något i handlingarna i målet som kan föranleda uppfattningen att makarna Ritter-Coulais skulle ha bosatt sig i Frankrike "för att [där] utöva en ekonomisk verksamhet" [28] eller skaffa sig en yrkesbehörighet. Tvärtom synes de ha valt att bosätta sig i Frankrike av helt privata skäl. De bedrev således sin avlönade yrkesverksamhet i den medlemsstat där de var medborgare, det vill säga Förbundsrepubliken Tyskland, och den enda externa beröringspunkten i sistnämnda stat var alltså deras bosättningsort, det vill säga Frankrike.

26 — Se, bland annat, för uppkomsten av denna rättspraxis och i fråga om etableringsfriheten, dom av den 7 februari 1979 i mål 115/78, Knoors (REG 1979, s. 399; svensk specialutgåva, volym 4, s. 297). Samma resonemang kan föras i fråga om fri rörlighet för arbetstagare (se dom av den 31 mars 1993 i mål C-19/92, Kraus, REG 1993, s. I-1663; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-167), punkterna 15 och 16.

27 — Domen i det ovannämnda målet Knoors, punkt 24.

28 — Dom av den 7 juli 1992 i mål C-370/90, Singh (REG 1992, s. I-4265; svensk specialutgåva, volym 13, s. I-19), punkt 17.

50. Makarna Ritter-Coulais utövade med andra ord inte sin rätt till fri rörlighet enligt artikel 48 i fördraget för att arbeta i en annan medlemsstat än den i vilken de var medborgare.

51. Jag noterar i det avseendet en likhet med målet Werner, [29] där de faktiska omständigheterna helt kan jämföras med den situation i vilken makarna Ritter-Coulais befann sig år 1987.

52. Det målet gällde Hans Werner, som var tandläkare och tysk medborgare bosatt i Nederländerna men med en etablerad näringsverksamhet i Tyskland där han också hade förvärvat sina examensbevis och sin yrkesbehörighet. Han yrkade bland annat att hans personliga situation skulle beaktas vid beskattningen av de inkomster som han uppburit i Tyskland, och detta för att han skulle komma i åtnjutande av en förmånlig skatteskala kallad "splitting tarif", vilken tillämpades på gifta par. Hans yrkande hade avslagits av den behöriga nationella myndigheten eftersom han inte var bosatt i Tyskland och alltså inte kunde vara obegränsat skattskyldig där, vilket fordrades för åtnjutande av denna förmån.

53. Domstolen ombads med beaktande av dessa omständigheter att klargöra hur artikel 52 i EEG-fördraget (senare artikel 52 i EG-fördraget, nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) skulle tolkas.

54. Domstolen framhöll i nämnda dom att Hans Werner var tysk medborgare, att han hade förvärvat sina examensbevis och yrkesmässiga kvalifikationer i Tyskland och att han dessutom "... alltid ha[de] utövat sin yrkesverksamhet i detta land och att tysk skattelagstiftning tillämpa[de]s på honom". Domstolen noterade också att "[d]en enda omständigheten som inte helt och hållet hör till det nationella planet är det faktum att han är bosatt i en annan medlemsstat än den i vilken han utövar sin yrkesverksamhet". [30]

55. Domstolen slog följaktligen fast att "[a]rtikel 52 i EEG-fördraget [inte] utgör ... hinder för att en medlemsstat beskattar de egna medborgare, som utövar sin yrkesverksamhet inom den statens territorium och som där uppbär hela eller nästan hela sin inkomst eller som där har hela eller nästan hela sin förmögenhet, hårdare om de inte är bosatta i den staten än om de är bosatta där". [31]

29 — Dom av den 26 januari 1993 i mål C-112/91, Werner (REG 1993, s. I-429; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-7).

30 — Ibidem, punkt 16.

31 — Ibidem, punkt 17.

56. Generaladvokaten Darmon föreslog i sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Werner [32] att domstolen skulle slå fast att "varken artikel 52 eller artikel 7 i EEG-fördraget kan tillämpas på en renodlat inhemsk situation i en medlemsstat ...". [33]

57. Även om domstolen inte uttryckligen klassificerade den ifrågavarande situationen som "renodlat inhemsk ... i en medlemsstat", vilket enligt min mening skulle ha varit den logiska slutsatsen av domskälen, följde den likväl helt klart generaladvokatens bedömning till den del den fann att enbart bostad i en annan medlemsstat inte kunde utgöra en utländsk beröringspunkt som var tillräcklig för att fördragets bestämmelser om etableringsfrihet skulle äga tillämpning. [34]

58. Jag anser inte heller att det finns något som hindrar att detta övervägande överförs till frågan om den fria rörligheten för arbetstagare, vilken omfattar även rätten för medlemsstaternas medborgare att förflytta sig inom gemenskapen för att bedriva ekonomisk verksamhet.

59. Jag anser dessutom att den inneboende logiken i domen i målet Werner måste upprätthållas, trots den kritik som har riktats mot den domen. [35]

60. Det finns enligt min mening inte någon anledning att ifrågasätta följande ord av generaladvokaten Darmon i hans förslag till avgörande i det ovannämnda målet Werner: "Fram till och med rådets direktiv av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning i syfte att generalisera denna rättighet, bestäms och avgränsas den fria rörligheten för personer inom gemenskapen av fördragets ekonomiska karaktär. Av detta följer att den frihet att förflytta sig som tillerkänns gemenskaps-

32 — Förslag till avgörande av den 6 oktober 1992.

33 — Ibidem, punkt 55.

34 — Jag delar generaladvokaten Tizzanos bedömning att "domstolen i den ovannämnda domen i målet Werner i själva verket endast har tillämpat principen att gemenskapsrätten inte är tillämplig på fall i vilka de betydelsefulla omständigheterna är rent interna för en medlemsstat". Se punkt 83 i förslaget till avgörande inför dom av den 13 november 2003 i mål C-209/01, Schilling och Fleck-Schilling (ännu ej offentliggjort i rättsfallssamlingen).

35 — Vissa har sålunda betecknat avkunnandet av domen i målet Werner som "förbryllande" (noterat av Rohmer, X., kommentar 1000, *Droit fiscal 1993*, nr 19). Andra har mera återhållsamt funnit att denna rättspraxis "sannolikt har blivit obsolet efter ikraftträdandet av Fördraget om europeiska unionen och erkännandet av unionsmedborgarskapet" (Derouin, P., och Martin, P., *Droit communautaire et fiscalité — Séléction d'arrêts et de décisions*, Litec, 2004, s. 48). Jag noterar utöver dessa synpunkter att franska Conseil d'État i ett beslut av den 8 juli 2002 antog domstolens tolkning i domen i målet Werner (mål nr 225159, ej publicerat i *Recueil Lebon*) i ett mål angående inkomstskatt för åren 1987 och 1988.

Jag tycker slutligen att det är fel att anse att domstolen i sin dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), skulle ha återkommit till sitt resonemang i domen i det ovannämnda målet Werner. Som jag konstaterade i mitt förslag till avgörande i målet Schumacker (punkt 33) var det ovedersägligen så, att situationen för Roland Schumacker, till skillnad från situationen för Hans Werner, föll inom gemenskapsrättens tillämpningsområde. Roland Schumacker, som var belgisk medborgare och hade förvärvat sin yrkesbehörighet och sin arbetslivserfarenhet på andra ställen än i Förbundsrepubliken Tyskland, hade nämligen utövat sin rätt till fri rörlighet för arbetstagare enligt artikel 48 i EG-fördraget för att i denna stat utföra avlönat arbete. Det var alltså inte fråga om en renodlat inhemsk situation i en medlemsstat.

medborgarna förutsätter en förflyttning som sker *för en ekonomisk verksamhet*". [36]

61. Vid den tidpunkt när omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inträffade, alltså år 1987, gällde varken 1990 års direktiv om rätt till bosättning eller artikel 8a i EG-fördraget enligt Maastrichtfördraget (nu artikel 18 EG i ändrad lydelse). Eftersom dessa bestämmelser, liksom i det ovannämnda Wernermålet, på grund av sitt tillämpningsområde i tiden inte kan användas på de omständigheter som den hänskjutande domstolen har att beakta, kan jag inte beakta dessa rättsregler vid min bedömning.

62. Jag anser alltså i likhet med kommissionen [37] att principer som hämtas från artikel 18 EG omöjligen kan tillämpas på situationer som uppstått och givit verkningar före denna bestämmelses ikraftträdande.

63. Att inta en annan ståndpunkt, det vill säga beakta de principer och bestämmelser som avser det europeiska medborgarskapet och bedöma dessa i förhållande till en tvist från år 1987, skulle enligt min mening strida mot kravet på rättssäkerhet.

64. Det står nämligen klart att rättssäkerhetsprincipen, som utgör en grundläggande princip inom gemenskapsrätten, innebär att "gemenskapens lagstiftning [skall] vara entydig och dess tillämpning förutsebar för de enskilda". [38] Dessa krav på entydighet och förutsebarhet när det gäller tillämpliga rättsregler får enligt min mening oundvikligen till följd att en situation som föreligger vid ett givet datum skall prövas uteslutande med hänsyn till de rättsregler som gäller vid detta datum. [39]

65. Med dessa preciseringar vill jag ändock, i linje med vad jag anförde i mitt förslag till avgörande i målet Asscher, [40] påpeka att det i

36 — Se punkt 30.

37 — Se kommissionens skriftliga yttrande, punkt 52.

38 — Dom av den 22 februari 1984 i mål 70/83, Kloppenburg (REG 1984, s. 1075; svensk specialutgåva, volym 7, s. 533), punkt 11. Se även dom av den 17 juli 1997 i mål C-354/95, National Farmers' Union m.fl. (REG 1997, s. I-4559), punkt 57.

39 — Detta hindrar däremot inte att domstolens senare rättspraxis angående tolkningen av rättsregler *som var tillämpliga vid den tidpunkt när omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inträffad*, beaktas. Det är nämligen fast rättspraxis att domstolen inom ramen för en begäran om förhandsavgörande skall fastställa innebörden och omfattningen av en gemenskapsbestämmelse "så som den skall eller skulle ha förståtts och tillämpats från och med sitt ikraftträdande" (se dom av den 27 mars 1980 i mål 61/79, Denkavit italiana, REG 1980, s. 1205; svensk specialutgåva, volym 5, s. 149), punkt 16.

40 — Dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089). Se bland annat punkt 41 i mitt förslag till avgörande i detta mål där jag anförde följande: "Jag tänker mig att domstolen i framtiden kan komma att behöva besluta om diskriminering av medborgare i en medlemsstat som endast har utövat den fria rörligheten enligt exempelvis direktiv 90/364, eftersom en allmän rätt till bosättning under vissa förutsättningar nu erkänns i denna gemenskapsrättsliga text, oberoende av någon ekonomisk verksamhet."
För att skilja de olika falltyper som förekommit vid domstolen åt, kan det för övrigt vara intressant att notera att P.H. Asscher, till skillnad från Hans Werner, med framgång kunde åberopa artikel 52 i EG-fördraget mot sin ursprungsstat "då han genom att utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat än den stat där han är medborgare i förhållande till den senare befinner sig i en situation som kan jämställas med den som samtliga övriga enskilda befinner sig i, vilka i förhållande till värdlandet åberopar de rättigheter och friheter som säkerställs av fördraget" (domen i det ovannämnda målet Asscher, punkt 34).

enlighet med de gemenskapsbestämmelser i sekundärrätten som avser rätten att uppehålla sig i ett land, [41] liksom i enlighet med artikel 18 EG, enligt min mening kan anses att en bostad i en annan medlemsstat i sig utgör en utländsk beröringspunkt som är tillräcklig för att gemenskapsmedborgares situation skall falla inom gemenskapsrättens tillämpningsområde.

66. Domstolen har för övrigt haft tillfälle att slå fast att syftet med unionsmedborgarskapet inte är att utvidga fördragets materiella tillämpningsområde till att även avse interna förhållanden som inte har någon anknytning till gemenskapsrätten, men att en sådan anknytning till gemenskapsrätten föreligger "beträffande personer, som ... är medborgare i en medlemsstat och vistas lagligt i en annan medlemsstat". [42]

67. Detta resonemang utifrån de rättsverkningar som följer av begreppet europeiskt medborgarskap utgör emellertid en parentes vid förevarande bedömning, då en utländsk beröringspunkt i form av enbart en bostad i en annan medlemsstat inte var tillräcklig enligt den gemenskapsrätt som var tillämplig år 1987, för att personer i makarna Ritter-Coulais situation skulle komma i åtnjutande av det skydd som följer av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare.

68. Leder detta konstaterande automatiskt till att de tolkningsfrågor som den hänskjutande domstolen har ställt till EG-domstolen inte skall besvaras i sak? Det är denna fråga som jag nu ämnar pröva.

C — *Behovet av att besvara den nationella domstolens frågor rörande tolkningen av relevant gemenskapsrätt*

69. Det är känt att EG-domstolen tidigare har underlåtit att ta ställning i sak med avseende på tolkningsfrågor från en hänskjutande domstol, då den har funnit att gemenskapsrätten inte är tillämplig på rent interna tvister, exempelvis tvister som saknar "anknytningsmoment till de situationer som avses i gemenskapsrätten inom området för den fria rörligheten för personer och tjänster". [43]

41 — Det vill säga framför allt rådets direktiv 90/364/EEG av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning (EGT L 180, s. 26; svensk specialutgåva, område 6, volym 3, s. 58). Detta direktiv har senare upphävts genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/38/EG om unionsmedborgares och deras familjemedlemmars rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier (EUT L 158, s. 77).

42 — Dom av den 2 oktober 2003 i mål C-148/02, Garcia Avello (REG 2003, s. I-11613), punkterna 26 och 27.

43 — Domen i det ovannämnda målet USSL nr 47 di Biella, punkt 22.

70. EG-domstolen har emellertid ändrat sin rättspraxis på denna punkt. Enligt rättspraxis som utvecklats i fråga om fri rörlighet för varor, [44] därefter utsträckt till att avse även fri rörlighet för kapital, [45] kan således den omständigheten att de relevanta omständigheterna i målet vid den nationella domstolen begränsas till en enda medlemsstat inte i sig föranleda avvisning av den tolkningsfråga som den nationella domstolen har ställt.

71. Domstolen har nämligen slagit fast att det "[i] princip ... uteslutande [ankommer] på de nationella domstolarna att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i varje enskilt mål bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. [46] Domstolen har vidare tillagt att "[e]n begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen". [47]

72. Domstolen har betecknat sistnämnda situation, där den inte tar ställning till innehållet i tolkningsfrågan, som ett undantagsfall. [48]

73. Domstolen anser med beaktande av dessa principer att den skall besvara de av den hänskjutande domstolen ställda frågorna, då "det inte [är] uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte är nödvändig för den nationella domstolen". [49]

74. Domstolen anser närmare bestämt att "[e]tt svar skulle ... kunna vara till nytta för nämnda domstol såvida [inhemska] medborgare enligt nationell rätt skall ha samma rättigheter som medborgare från andra medlemsstater skulle ha i samma situation enligt gemenskapsrätten" [50].

75. Det är känt att domstolens sätt att tillerkänna sig själv behörighet att besvara tolkningsfrågor avseende gemenskapsrättsliga bestämmelser i situationer där de

44 — Dom av den 5 december 2000 i mål C-448/98, Guimont (REG 2000, s. I-10663).

45 — Dom av den 5 mars 2002 i de förenade målen C-515/99, C-519/99–C-524/99 och C-526/99–C-540/99, Reisch m.fl. (REG 2002, s. I-2157), och av den 15 maj 2003 i mål C-300/01, Salzmann (REG 2003, s. I-4899).

46 — Se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Guimont, punkt 22.

47 — Dom av den 6 juni 2000 i mål C-281/98, Angonese (REG 2000, s. I-4139), punkt 18. Jag noterar att detta mål rör området avseende fri rörlighet för arbetstagare, vilket kan bekräfta tanken att den riktning som rättspraxis tagit efter domen i det ovannämnda målet Guimont även kan beröra detta område.

48 — Domen i det ovannämnda målet Salzmann, punkt 32.

49 — Domen i det ovannämnda målet Guimont, punkt 23.

50 — Domen i de ovannämnda förenade målen Reisch m.fl., punkt 26. Denna ståndpunkt synes enligt formuleringarna i generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande i de målen kunna förklaras med konstaterandet att om "det enligt inhemsk rätt är förbjudet med omvänd diskriminering, kan nämligen den nationella domstolen vara i behov av en tolkning av de rättigheter som medborgarna från de andra medlemsstaterna åtnjuter enligt gemenskapsrätten för att kunna avgöra huruvida det föreligger en omvänd diskriminering" (punkt 87).

faktiska omständigheterna i målet ligger utanför dess tillämpningsområde är omdiskuterat. [51]

76. Oavsett relevansen av de argument som anförts mot den riktning som domstolens rättspraxis har tagit kan jag inte bortse ifrån denna riktning i förevarande mål. Detta är skälet till att jag föreslår att domstolen prövar Bundesfinanzhofs tolkningsfrågor i sak.

77. Efter att steg för steg ha visat dels att tvisten i målet vid den nationella domstolen omfattas av det materiella tillämpningsområdet för bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare och inte av bestämmelserna om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital, dels att sökandenas personliga situation år 1987 inte innefattade någon utländsk beröringspunkt av relevans enligt artikel 48 i fördraget och dels att detta sistnämnda konstaterande inte enligt domstolens rättspraxis automatiskt hindrar denna från att ta ställning till den gemenskapsrätt som skall tolkas, övergår jag nu alltså till prövningen i sak av de två tolkningsfrågor som den hänskjutande domstolen har ställt, med det förtydligandet att dessa frågor enligt min mening fordrar en gemensam bedömning.

78. Den hänskjutande domstolen har alltså ställt sina två tolkningsfrågor, som skall bedömas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 48 i fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder för att medborgare i en medlemsstat som är obegränsat skattskyldiga [52] i Tyskland och som där uppbär inkomst av tjänst inte får utnyttja hyresförluster som uppkommit i en annan medlemsstat till följd av att de själva använder sitt eget hus för privat bruk, vare sig vid fastställandet av deras beskattningsbara inkomst i Tyskland eller vid den beräkning som görs för att fastställa den skattesats som skall tillämpas för inkomsten i denna medlemsstat.

51 — Se bland annat generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande inför dom av den 7 maj 1997 i de förenade målen C-321/94–C-324/94, Pistre m.fl. (REG 1997, s. I-2343), punkt 38 och följande punkter, liksom generaladvokaten Saggios förslag till avgörande i det ovannämnda målet Guimont, punkterna 6 och 7. Dessa diskussioner avser också innebörden av målet Dzodzi (dom av den 18 oktober 1990 i de förenade målen C-297/88 och C-197/89, Dzodzi, REG 1990, s. I-3763, svensk specialutgåva, volym 10, s. 531), som mera specifikt rör det fallet att en bestämmelse i nationell rätt innehåller en hänvisning till gemenskapsrätten: se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande inför dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem (REG 1997, s. I-4161), punkt 47 och följande punkter, och i mål C-130/95, Giloy (REG 1997, s. I-4291), samt inför dom av den 7 januari 2003 i mål C-306/99, BIAO (REG 2003, s. I-1), punkterna 47–70.

52 — Jag återger här ordagrant det uttryck som den hänskjutande domstolen använt i sin första tolkningsfråga. Även om det inte framgår klart av beslutet om hänskjutande, måste detta uttryck enligt min mening anses innebära att makarna Ritter-Coulais beskattas enligt de tyska bestämmelserna om obegränsad skattskyldighet, trots att dessa bestämmelser vanligtvis endast gäller för personer som är bosatta i Tyskland (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Werner och Schumacker). Detta synes utgöra ett undantag som rör tjänstemän som inte är bosatta i Tyskland.

D — *Förekomsten av en indirekt diskriminering som är förbjuden enligt de bestämmelser i fördraget som avser fri rörlighet för arbetstagare*

79. Enligt fast rättspraxis gäller att även om direkt skatt inte är ett ämne som i sig omfattas av gemenskapens behörighet, skall medlemsstaterna likafullt iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet på detta område. [53] Den fria rörligheten för arbetstagare innebär i detta avseende ett avskaffande av all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet, bland annat vad gäller lön. Domstolen konstaterade i detta hänseende i domen av den 8 maj 1990 i målet Biehl [54] att principen om likabehandling vad gäller lön skulle fråntas sin verkan om nämnda princip kunde åsidosättas i fråga om inkomstskatt.

80. Enligt fast rättspraxis innebär också reglerna om likabehandling förbud inte bara mot öppen diskriminering på grund av nationalitet utan även mot all dold diskriminering som, genom tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat. [55] Domstolen har funnit att nationell lagstiftning, enligt vilken skattemässiga förmåner uteslutande förbehålls personer som är bosatta inom det nationella territoriet, riskerar att huvudsakligen vara till förfång för medborgare från andra medlemsstater, eftersom de som inte är bosatta i landet oftast inte är medborgare. En sådan lagstiftning kan således utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet. [56]

81. Dock kan "... en diskriminering endast ... bestå av en tillämpning av olika regler i jämförbara situationer eller av samma regel i olika situationer". [57]

82. Domstolen har emellertid nyligen än en gång i fråga om "direkta skatter [påpekat] att de som är bosatta respektive inte bosatta i en och samma stat generellt sett inte befinner sig i jämförbara situationer, 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 bor. Vidare kan skatteförmågan hos en i utlandet bosatt person, vilken skall 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 är bosatt." [58]

53 — Se, bland annat, dom av den 4 oktober 1991 i mål C-246/89, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1991, s. I-4585), punkt 12, och domen i det ovannämnda målet Schilling, punkt 22.

54 — Dom av den 8 maj 1990 i mål C-175/88, Biehl (REG 1990, s. I-1779; svensk specialutgåva, volym 10, s. 399), punkt 12.

55 — Se, bland annat, dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73, Sotgiu (REG 1974, s. 153; svensk specialutgåva, volym 2, s. 219), punkt 11, och av den 21 november 1991 i mål C-27/91, Le Manoir (REG 1991, s. I-5531), punkt 10.

56 — Se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 28, och Asscher, punkt 38, samt dom av den 16 maj 2000 i mål C-87/99, Zurstrassen (REG 2000, s. I-3337), punkterna 19 och 20.

57 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 30.

58 — Se, bland annat, dom av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin (REG 2004, s. I-6443), punkt 15 och där angiven rättspraxis.

83. Därav följer att det faktum att "en medlemsstat vägrar att medge en i utlandet bosatt person vissa skattemässiga förmåner som beviljas en person som är bosatt i denna stat ... inte generellt sett [är] diskriminerande, då det finns objektiva skillnader i fråga om inkomstkällor och skatteförmåga och i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som är bosatta i landet och dem som är bosatta utomlands". [59]

84. I domen i det ovannämnda målet Schumacker fann domstolen emellertid att en person som inte är bosatt i landet och en person som är bosatt i landet inte befinner sig i objektivt sett olika situationer när den person som inte är bosatt i landet saknar betydande inkomst i sin bosättningsstat utan uppbär större delen av sina skattepliktiga medel i anställningsstaten. I ett sådant typfall kan bosättningsstaten inte bevilja honom de förmåner som följer av att hans personliga situation och familjesituation beaktas. Skillnaden i behandling innebär alltså att den person som inte är bosatt i landet diskrimineras eftersom hans personliga förhållanden och familjesituation varken beaktas i bosättningsstaten eller i anställningsstaten. [60]

85. De principer som jag erinrat om leder inom ramen för det faktiska och rättsliga sammanhang som återgivits i beslutet om hänskjutande till följande bedömning.

86. Som vi har sett föreskrivs i 2a § punkt 1 första meningen 4 EstG 1987 att utländskt underskott hänförligt till uthyrning av fast egendom i utlandet endast får kvittas mot utländska inkomster av samma slag från samma stat, vilket i tysk rätt medför att sådant utländskt underskott betraktat för sig [61] utesluts, inte bara vid fastställandet av skattepliktig inkomst utan också vid beräkningen av skattesatsen för inkomsten i Tyskland. [62]

87. Sammanfattningsvis kan en person som är obegränsat skattskyldig i Tyskland, som i en annan medlemsstat äger ett hus där han eller hon är bosatt och som inte uppbär några hyresinkomster i denna andra medlemsstat inte utverka att hyresförluster som förorsakas av det egna boendet i huset beaktas vid beräkningen av skatten.

88. Däremot framgår det av handlingarna i målet att samma person som äger ett hus i Tyskland och bor i detta kan göra under-

59 — Ibidem, punkt 16 och där angiven rättspraxis.

60 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkterna 36–38.

61 — Det vill säga när utländska inkomster av samma slag från samma stat saknas.

62 — Jag hänvisar i detta avseende till de förklaringar som tillhandahållits i beslutet om hänskjutande, vilka har återgivits i punkt 16 liksom i fotnot 8 i förevarande förslag till avgörande.

skottet gällande vid beräkningen av sin inkomstskatt. [63]

89. Den tyska skattelagstiftningen leder alltså till att personer som inte är bosatta i landet utestängs från en skattemässig förmån, och detta utgör en skillnad i behandling som är till nackdel för dessa personer. [64]

90. En sådan skillnad i behandling utgör emellertid inte en diskriminering i strid med fördraget om de personer som är bosatta i landet och de personer som inte är bosatta i landet i princip befinner sig i objektivt sett olika situationer.

91. I den mån som dessa personer som inte är bosatta i landet uppbär hela eller nästan hela sin samlade inkomst i Tyskland, i likhet med makarna Ritter-Coulais, vill jag betona att de, med hänsyn till de bestämmelser som är tillämpliga vid beräkningen av deras inkomstskatt, skall anses befinna sig i en situation som är jämförbar med situationen för personer som är bosatta och arbetar i denna medlemsstat.

92. Den skillnad i behandling som görs mellan skattskyldiga personer som arbetar i en medlemsstat men som inte bor där och skattskyldiga personer som både arbetar och är bosatta i sistnämnda stat, vilken består i att förstnämnda persongrupp nekas möjligheten att få underskott av fastighet beaktat, utgör alltså i denna utsträckning en sådan indirekt diskriminering på grundval av bosättningskriteriet som är förbjuden enligt artikel 48 i fördraget.

93. Domstolen har angivit skälen för denna typ av resonemang i mål som rör skattemässiga förmåner som är knutna till den personliga situationen och familjesituationen för en skattskyldig person som inte är bosatt i landet.

94. Av domstolens rättspraxis följer således att när en skattskyldig person har utövat sin rätt till fri rörlighet ankommer det visserligen på hemviststaten att beakta personens personliga förhållanden och familjesituation, men det krävs också att den skattskyldige faktiskt kan bli föremål för beskattning i den staten på ett sådant sätt att dessa förhållanden kan beaktas. Är detta fallet kan bosättningsstaten beakta en i landet bosatt persons personliga förhållanden och familjesituation. [65]

63 — Se beslutet om hänskjutande, s. 2 och s. 7, samt kommissionens skriftliga yttrande, punkt 33.

64 — Jag noterar att de skatteregler som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen visserligen, som vi har sett, är en följd av sammanfogandet av bestämmelser i det fransk-tyska avtalet och bestämmelser i nationell lagstiftning, men att det endast är sistnämnda lagstiftning, närmare bestämt 2a § punkt 1 första meningen 4 EStG 1987, som är den direkta orsaken till skillnaden i behandling mellan personer som är bosatta i Tyskland, respektive personer som inte är det.

65 — Se, bland annat, dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451), punkterna 29 och 30.

95. I detta typfall kan de skattemässiga fördelar i anslutning till den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation som föreskrivs i anställningsstatens nationella lagstiftning, och som aktualiseras vid beräkningen av inkomstskatt, nekas personer som inte är bosatta i landet, eftersom de kan erhålla jämförbara förmåner i sin egen bosättningsstat.

96. När den skattskyldiga personen inte i bosättningsstaten uppbär någon skattepliktig inkomst som är tillräcklig för ett sådant beaktande, måste anställningsstaten oundgängligen göra detta. [66]

97. Enligt denna rättspraxis får beskattningen av en skattskyldig person i anställningsstaten eller i bosättningsstaten i slutändan inte leda till att dennes personliga förhållanden och familjesituation inte alls eller bara delvis beaktas. [67]

98. Mera generellt innebär denna rättspraxis enligt min mening att *skatteförmågan hos den person som inte är bosatt i landet*, vilken framgår såväl av dennes personliga förhållanden och familjesituation [68] som av att *hänsyn tas till personens samtliga inkomster och kostnader*, [69] inte kan bli föremål för en annorlunda bedömning av de behöriga myndigheterna enbart på grund av bosättningsorten om de skattskyldiga personer som är bosatta i landet och de skattskyldiga personer som inte är bosatta i landet uppbär hela eller nästan hela sin skattepliktiga inkomst i den stat där beskattningen sker.

99. Detta blir emellertid resultatet av en nationell lagstiftning, enligt vilken personer som inte är bosatta i landet förvägras ett *beaktande av utländskt underskott*, i form av *hyresförluster*, vid fastställandet av beskattningsbar inkomst och/eller skattesats, medan sådant beaktande sker för i landet bosatta personer, vilka också uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i denna medlemsstat.

66 — Se, bland annat, dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493).

67 — Se dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot (REG 2002, s. I-11819), där domstolen slog fast att "[g]enom de mekanismer som används för att undvika dubbelbeskattning eller de nationella skattesystem som har som verkan att undvika eller lindra sådan beskattning måste emellertid säkerställas att de personliga förhållandena och familjesituationen för de skattskyldiga i de berörda staterna kommer att vederbörligen beaktas. Detta måste ske oavsett på vilket sätt de berörda medlemsstaterna har fördelat denna skyldighet mellan sig. I annat fall riskerar man att skapa en skillnad i behandling som är oförenlig med fördragets bestämmelser om den fria rörligheten för arbetstagare, vilken skillnad inte på något sätt beror på olikheter i de nationella skattelagstiftningarna." (punkt 101).

68 — Skattemässiga förmåner som är knutna till den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation är enligt min mening till exempel följande: lägre progressiv skatteskala för äkta makar (domen i det ovannämnda målet Schumacker), avdrag för medel som avsatts till pensionsreserv (domen i det ovannämnda målet Wielockx) eller skattemässiga avdrag knutna till personliga förpliktelser, såsom betalning av underhåll (domen i det ovannämnda målet de Groot).

69 — I denna kategori ingår enligt min mening dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933), åtminstone den del som avser avdragsrätten för kostnader för tjänsteinkomstens förvärvande. Domstolen fann nämligen där att de bestämmelser i fördraget som avser det fria tillhandahållandet av tjänster utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken bruttoinkomsten generellt beaktas vid beskattningen av personer som inte är bosatta i landet, utan att avdrag medges för kostnader för tjänsteinkomstens förvärvande, medan personer som är bosatta i landet beskattas för sina nettoinkomster efter avdrag för dessa kostnader.

100. Jag anser av denna anledning att artikel 48 i fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som har en sådan diskriminerande verkan i förhållande till arbetstagare som inte är bosatta i landet.

101. Jag är medveten om att min inställning baserad på befintlig rättspraxis leder till att skattskyldiga personer som inte är bosatta i ett land helt jämställs med skattskyldiga personer som är bosatta i det landet i fråga om skattemässiga förmåner av olika slag, [70] vilka ofta är oupplösligen förenade med de ekonomisk-politiska eller socialpolitiska val som medlemsstaterna har att göra.

102. Jag understryker emellertid att en sådan inställning endast kan gälla när en skattskyldig person som inte är bosatt i ett land uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i den stat där beskattningen sker. Endast genom detta konstaterande kan en skillnad i behandlingen av personer som är bosatta i ett land, respektive personer som inte är det, anses utgöra en diskriminering som är förbjuden enligt de fördragsbestämmelser som avser fri rörlighet för personer.

70 — Jag noterar i fråga om de olika slags skattemässiga förmåner som kan beröras av denna inställning att domstolen nyligen från Bundesfinanzhof erhållit en tolkningsfråga avseende huruvida det "strider mot artikel 52 EG att personer som är begränsat skattskyldiga i en medlemsstat och bosatta i en annan medlemsstat, till skillnad från obegränsat skattskyldiga personer, inte har rätt att från sin bruttoinkomst dra av *kostnader för skatterådgivning* såsom avdragsgilla kostnader" (min kursivering): begäran om förhandsavgörande av den 12 augusti 2004 i mål C-346/04, Conijn (ännu inte avgjort).

E — *Eventuellt rättfärdigande av den indirekta diskrimineringen*

103. Enligt den tyska regeringen är skälet till att avdrag för de ifrågavarande hyresförlusterna inte kan medges att det inre sammanhanget i det skattesystem som gäller enligt det fransk-tyska avtalet och den nationella rätten måste upprätthållas.

104. Detta inre sammanhang består i det faktum att Förbundsrepubliken Tyskland enligt bestämmelserna i artikel 3.1 i det fransk-tyska avtalet saknar befogenhet att beskatta inkomster hänförliga till fast egendom i Frankrike, och att Tyskland därför inte behöver beakta förluster som är hänförliga till sådan fast egendom i de fall förlusterna inte kan kvittas mot fransk inkomst av samma slag.

105. Detta skattesystem vilar dessutom på bestämmelser om fördelning av beskattningsbehörigheten, och domstolen har godtagit att dessa kan rättfärdiga en differentierad skattemässig behandling. Den tyska regeringen har i detta avseende åberopat domen i det ovannämnda målet Gilly.

106. Jag övertygas inte av den tyska regeringens argumentation, framför allt eftersom regeringen blandar samman två olika problem, nämligen de faktorer som rör skatterättslig anknytning och de som rör det rättfärdigande som grundas på behovet av ett inre sammanhang i det tillämpliga skattesystemet.

107. Vad först gäller problematiken kring de faktorer som rör skatterättslig anknytning skall det förtydligas att domstolen i domen i det ovannämnda målet Gilly nöjde sig med att slå fast att artikel 48 i EG-fördraget inte utgör hinder för bestämmelser i ett ömsesidigt avtal vari arbetstagares skatterättsliga anknytning bestäms till den ena eller den andra medlemsstaten, bland annat med utgångspunkt i om de arbetar inom privat eller offentlig sektor och, för det fall de arbetar inom den offentliga sektorn, med utgångspunkt i om de är medborgare eller ej i den medlemsstat inom vars förvaltning de är anställda.

108. Det rör sig nämligen i dessa typfall om bestämmelser som är begränsade till en definition av vilken medlemsstat som skall beskatta en fysisk person för dennes inkomst.[71] De skillnader som kan uppstå i fråga om tillämplig beskattningsnivå i den ena eller andra medlemsstaten förklaras av att skatteskalorna för direkt skatt på inkomst inte är harmoniserade på gemenskapsnivå.

109. I förevarande fall är det tvärtom bestämmelser avseende fastställandet av beskattningsbar inkomst och skattesats som är i fråga. Bestämmelserna i det fransk-tyska avtalet och EStG 1987, som innebär att sådana fysiska personer som makarna Ritter-Coulais skall inkomstbeskattas i Tyskland eftersom de är tyska medborgare som undervisar vid ett statligt gymnasium i Tyskland, är över huvud inte i fråga.

110. Det är i förevarande mål inte heller direkt fråga om den bestämmelse om fördelningen av beskattningsbehörigheten som enligt ordalydelsen i artikel 3.1 i det fransk-tyska avtalet innebär att "inkomst av fast egendom ... endast [får] beskattas i den avtalsslutande stat där denna egendom är belägen".

111. Att Tyskland inte beaktar *förlust* hänförlig till fast egendom följer nämligen, som vi har sett, inte av denna artikel utan enbart av nationell rätt.

71 — Detta följer av "de avtalsslutande parternas behörighet att fastställa de kriterier, i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, enligt vilka deras beskattningsrätt skall fördelas mellan dem" (domen i det ovannämnda målet Gilly, punkt 30).

112. När det för det andra gäller argumentet att det tillämpliga skattesystemets inre sammanhang måste upprätthållas är det känt att domstolen mycket ofta har avfärdat detta med en erinran om att det i det typfall där den har godtagit att detta behov av upprätthållande kan rättfärdiga en lagstiftning som begränsar de grundläggande rättigheterna [72] funnits ett direkt samband mellan, å ena sidan, avdragsrätten för premier som erlagts till följd av ett avtal om pensions- och livförsäkring och, å andra sidan, beskattningen av de belopp som uppbärs när avtalsförpliktelserna fullgörs. [73]

113. För att ett rättfärdigande i form av behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i det tillämpliga skattesystemet skall kunna godtas, krävs alltså att det finns ett direkt samband mellan beviljandet av en skattemässig förmån och återgäldandet av denna förmån genom en beskattning, samt att avdraget och beskattningen sker inom ramen för en och samma beskattning av en och samma skattskyldiga person.

114. Enligt min mening saknas i förevarande fall ett sådant samband mellan, å ena sidan, avdrag för hyresförluster vid beräkningen av inkomstskatten i anställningsstaten och, å andra sidan, beskattningen av inkomst av fast egendom i den medlemsstat där egendomen är belägen.

115. För mig förefaller det alltså vara uteslutet att en sådan åtskillnad mellan personer som är bosatta i landet och personer som inte är det, som den som gäller enligt den tyska lagstiftningen, kan rättfärdigas av behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i det tillämpliga skattesystemet.

116. Det finns för övrigt inte något som talar för att de hyresförluster som är i fråga i förevarande mål skulle kunna beaktas i bosättningsstaten vid senare taxeringsår.

117. Slutligen erinrar jag, i likhet med den hänskjutande domstolen, om att minskade skatteintäkter inte kan anses utgöra ett sådant tvingande skäl av allmänintresse som kan åberopas för att rättfärdiga en nationell åtgärd som strider mot en grundläggande rättighet. [74]

72 — Det rör sig här om dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), punkt 28, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien), punkt 21.

73 — Se, bland annat, domen i det ovannämnda målet de Groot, punkt 108.

74 — Se, bland annat, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkt 59.

V — Förslag till avgörande

118. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från Bundesfinanzhof på följande sätt:

Artikel 48 i EEG-fördraget (senare artikel 48 i EG-fördraget och nu artikel 39 EG i ändrad lydelse) skall tolkas så, att den utgör hinder för att medborgare i en medlemsstat, som är obegränsat skattskyldiga i Tyskland och som där uppbär inkomst av tjänst inte får göra gällande hyresförluster som uppkommit i en annan medlemsstat till följd av att de själva använder sitt eget hus för privat bruk, vare sig vid fastställandet av deras beskattningsbara inkomst i Tyskland eller vid den beräkning som görs för att fastställa den skattesats som skall tillämpas för inkomsten i denna medlemsstat.