DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

12. juli 2005 *

I sag C-403/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 22. juli 2003, indgået til Domstolen den 29. september 2003, i sagen:

Egon Schempp

mod

Finanzamt München V,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans og A. Rosas samt dommerne C. Gulmann, J.-P. Puissochet, A. La Pergola, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits og A. Ó Caoimh (refererende dommer),

* Processprog: tysk.

generaladvokat: L.A. Geelhoed
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— E. Schempp ved Rechtsanwalt J. Seest

— den tyske regering ved W.-D. Plessing og A. Tiemann, som befuldmægtigede

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og C.A.H.M. ten Dam, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved K. Gross og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. januar 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 12 EF og 18 EF.

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Egon Schempp og Finanzamt München V (herefter »Finanzamt«) angående sidstnævntes afslag på at anse underholdsbidrag, som Egon Schempp har betalt til sin fraskilte hustru, der har bopæl i Østrig, for særlige udgifter, der kan fradrages med hensyn til indkomstskatten.

Retsforskrifter

3 I henhold til § 10, stk. 1, nr. 1, i den tyske lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz, herefter »EStG«) udgør følgende udgifter »særlige udgifter«, når de hverken er driftsomkostninger eller erhvervsmæssige omkostninger:

»Underholdsbidrag på op til 27 000 DEM pr. kalenderår til en fraskilt eller fraseparereret fuldt skattepligtig ægtefælle, hvis den, der yder bidraget, med modtagerens samtykke anmoder herom. Anmodningen kan kun indgives for et kalenderår og kan ikke trækkes tilbage [...]«

4 I medfør af EStG's § 22, nr. 1a, bliver beløb, der kan fradrages hos den, der yder bidraget, omfattet af bidragsmodtagerens skattepligtige indkomst i medfør af det såkaldte »Korrespondenzprinzip«. Fradraget hos den, der yder bidraget, er ikke betinget af, at bidragsmodtageren faktisk beskattes af disse beløb. Hvis bidragsmodtageren imidlertid skal svare skat af underholdsbidraget, påhviler det civilretligt den, der yder bidraget, at bære denne udgift.

5 EStG's § 1a, stk. 1, nr. 1, har følgende ordlyd:

»Underholdsbidrag til en fraskilt eller frasepareret ægtefælle (§ 10, stk. 1, nr. 1) kan ligeledes fradrages som særlig udgift, hvis modtageren ikke er fuldt skattepligtig. Modtageren skal dog have bopæl eller sædvanligt opholdssted på en anden af Den Europæiske Unions medlemsstaters område eller i en stat, hvor aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde finder anvendelse. Beskatningen af underholdsbidraget hos modtageren skal desuden bekræftes af de kompetente udenlandske skattemyndigheder [...]«

6 I medfør af EStG's § 52, stk. 2, finder denne bestemmelse anvendelse med hensyn til Republikken Østrig fra og med skatteåret 1994, idet denne stat med virkning fra den 1. januar 1994 tiltrådte aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 Egon Schempp, der er tysk statsborger med bopæl i Tyskland, betaler som følge af sin skilsmisse underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der har bopæl i Østrig.

8 I sine selvangivelser for 1994-1997 har Egon Schempp søgt at fradrage disse underholdsbidrag i henhold til bestemmelserne i EStG's § 1a, stk. 1, nr. 1, første og

andet punktum. Finanzamt har imidlertid i indkomstskatteansættelserne for 1994-1997 nægtet fradraget med den begrundelse, at den ikke havde modtaget nogen skriftlig bekræftelse fra de østrigske skattemyndigheder, der godtgjorde, at hans fraskilte hustru var blevet beskattet i Østrig af underholdsbidraget, som omhandlet i EStG's § 1a, stk. 1, nr. 1, tredje punktum.

9 I den foreliggende sag har Egon Schempp ikke kunnet fremlægge en sådan skriftlig bekræftelse, da underholdsbidrag efter østrigsk skatteret principielt ikke er skattepligtige, ligesom der i øvrigt ikke gives fradrag for underholdsbidrag. Det fremgår imidlertid af sagens akter, at Egon Schempp havde kunnet fradrage hele underholdsbidraget til sin fraskilte hustru, hvis denne havde haft bopæl i Tyskland. Den fraskilte hustru ville i givet fald ikke have betalt nogen skat af bidraget, idet hendes indkomst er lavere end det skattefrie bundfradrag i Tyskland.

10 Da Egon Schempp fandt, at den pågældende tyske lovgivning er uforenelig med artikel 12 EF og 18 EF, indgav han klager over skatteansættelsen til Finanzamt. Denne afviste klagerne ved afgørelse af 27. juli 1999.

11 Som følge af Finanzgericht Münchens frifindelse af skatteforvaltningen i en sag anlagt af Egon Schempp til prøvelse af afgørelsen, iværksatte Egon Schempp en »revisionsanke« ved den forelæggende ret. Da Bundesfinanzhof finder, at sagen rejser spørgsmål om fortolkning af fællesskabsretten, har den udsat sagen og forelagt Domstolen følgende to spørgsmål:

»1) Skal artikel 12 EF fortolkes således, at den er til hinder for EStG's § 1a, stk. 1, nr. 1, og § 10, stk. 1, nr. 1, hvorefter en skattepligtig, der er bosiddende i

Tyskland, ikke kan fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der bor i Østrig, hvorimod han ville have været berettiget hertil, såfremt hun stadig havde haft bopæl i Tyskland?

2) I tilfælde af, at spørgsmål 1 besvares benægtende: Skal artikel 18, stk. 1, EF fortolkes således, at den er til hinder for EStG's § 1a, stk. 1, nr. 1, og § 10, stk. 1, nr. 1, hvorefter en skattepligtig, der er bosiddende i Tyskland, ikke kan fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der bor i Østrig, hvorimod han ville have været berettiget hertil, såfremt hun stadig havde haft bopæl i Tyskland?«

Om de præjudicielle spørgsmål

12 Med spørgsmålene ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 12, stk. 1, EF og artikel 18, stk. 1, EF skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en skattepligtig person, der har bopæl i Tyskland, efter den i hovedsagen omtvistede nationale lovgivning ikke kan fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der er bosiddende i Østrig, i sin skattepligtige indkomst i Tyskland, skønt han ville have været berettiget hertil, såfremt hun stadig havde haft bopæl i Tyskland.

13 Det skal indledningsvis undersøges, om den situation, der er genstand for tvisten i hovedsagen, er omfattet af fællesskabsrettens anvendelsesområde.

14 Det bemærkes i denne forbindelse, at artikel 12, stk. 1, EF inden for traktatens anvendelsesområde og med forbehold af dennes bestemmelser forbyder al forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

15 For at fastslå traktatens anvendelsesområde i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i denne artikel, skal denne sammenholdes med traktatens bestemmelser om unionsborgerskab. Unionsborgerskabet er nemlig den grundlæggende status for medlemsstaternes statsborgere, idet det gør det muligt for dem blandt sidstnævnte, som befinder sig i samme situation, at blive undergivet samme retlige behandling, uanset deres nationalitet og med forbehold af udtrykkeligt fastsatte undtagelser i denne henseende (dom af 20.9.2001, sag C-184/99, Grzelczyk, Sml. I, s. 6193, præmis 30 og 31, af 2.10.2003, sag C-148/02, Garcia Avello, Sml. I, s. 11613, præmis 22 og 23, og af 15.3.2005, sag C-209/03, Bidar, Sml. I, s. 2119, præmis 31).

16 I henhold til artikel 17, stk. 1, EF har enhver, der er statsborger i en medlemsstat, unionsborgerskab. Da Egon Schempp er tysk statsborger, har han således unionsborgerskab.

17 Som Domstolen allerede har fastslået, har unionsborgerne i henhold til artikel 17, stk. 2, EF de rettigheder og pligter, der er indeholdt i traktaten, herunder retten til at påberåbe sig artikel 12 EF i alle de situationer, der er omfattet af fællesskabsrettens materielle anvendelsesområde (jf. dom af 12.5.1998, sag C-85/96, Martínez Sala, Sml. I, s. 2691, præmis 62).

18 Disse situationer omfatter bl.a. de situationer, der er knyttet til udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder, og dem, der er knyttet til udøvelsen af retten til at færdes og opholde sig på medlemsstaternes område i henhold til artikel 18 EF (Bidar-dommen, præmis 33).

19 Selv om direkte beskatning på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin hører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten, herunder navnlig traktatens bestemmelser

om den ret, der tilkommer enhver unionsborger til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, og således afstå fra enhver form for åbenlys eller skjult forskelsbehandling begrundet i nationalitet (jf. i denne retning dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21 og 26, og af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 75).

20 Det fremgår imidlertid tillige af fast retspraksis, at det i artikel 17 EF omhandlede unionsborgerskab ikke har til formål at udvide det materielle anvendelsesområde for traktaten, således at det omfatter interne forhold, der ikke har nogen tilknytning til fællesskabsretten (dom af 5.6.1997, forenede sager C-64/96 og C-65/96, Uecker og Jacquet, Sml. I, s. 3171, præmis 23, og Garcia Avello-dommen, præmis 26).

21 Den tyske og den nederlandske regering har gjort gældende, at hovedsagen vedrører sådanne interne forhold. Den part, der påberåber sig artikel 12 EF — i det foreliggende tilfælde Egon Schempp — har således ikke gjort brug af sin ret til fri bevægelighed i henhold til artikel 18 EF. Ganske vist har hans fraskilte hustru udøvet en sådan ret. Den foreliggende sag vedrører imidlertid ikke beskatningen af den fraskilte hustru, men af Egon Schempp. Den tyske regering har derfor anført, at det eneste grænseoverskridende element i denne sag i forhold til Forbundsrepublikken Tyskland er den omstændighed, at Egon Schempp betaler underholdsbidrag til en person, der har bopæl i en anden medlemsstat. Da underholdsbidrag imidlertid ikke har nogen indflydelse på udvekslingen af goder og tjenesteydelser inden for Fællesskabet, er denne situation ikke omfattet af artikel 12 EF.

22 Det bemærkes herved, at situationen for en statsborger i en medlemsstat, der — således som Egon Schempp — ikke har gjort brug af retten til fri bevægelighed, i modsætning til det af den tyske og den nederlandske regering hævdede ikke alene af

den grund kan sidestilles med et rent internt forhold (jf. i denne retning dom af 19.10.2004, sag C-200/02, Zhu og Chen, Sml. I, s. 9925, præmis 19).

23 Selv om det er korrekt, at Egon Schempp ikke har udøvet en sådan ret, er det imidlertid ubestridt, at hans fraskilte hustru ved at tage bopæl i Østrig har udøvet den ret til at færdes og opholde sig frit på en anden medlemsstats område, som i henhold til artikel 18 EF tilkommer enhver unionsborger.

24 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 19 i forslaget til afgørelse, følger det af den omstændighed, at der efter den i hovedsagen omtvistede nationale lovgivning ved fastsættelsen af fradragsretten for underholdsbidrag, som betales af en skattepligtig person, der har bopæl i Tyskland, til en modtager, der har bopæl i en anden medlemsstat, tages hensyn til den skattemæssige behandling af underholdsbidraget i modtagerens bopælsmedlemsstat, nødvendigvis, at Egon Schempps fraskilte hustrus udøvelse i denne sag af sin ret til frit at færdes og tage ophold i en anden medlemsstat i henhold til artikel 18 EF kan have indflydelse på hendes fraskilte mands mulighed for i Tyskland at fradrage det underholdsbidrag, han betaler, i sin skattepligtige indkomst.

25 Det følger af det ovenfor anførte, at da Egon Schempps fraskilte hustrus udøvelse af en ret, der er tildelt ved Fællesskabets retsorden, har haft en indflydelse på fradragsretten for sagsøgeren i hovedsagen i hans bopælsmedlemsstat, kan en sådan situation ikke anses for et internt forhold, der ikke har nogen tilknytning til fællesskabsretten.

26 Det skal derfor undersøges, om artikel 12 EF og 18 EF er til hinder for, at de tyske skattemyndigheder nægter fradrag for underholdsbidrag, som Egon Schempp har betalt til sin fraskilte hustru, der har bopæl i Østrig.

Om anvendelsen af artikel 12 EF

27 Det er i den foreliggende sag ubestridt, at hvis Egon Schempps fraskilte hustru havde haft bopæl i Tyskland, ville han have haft fradragsret for underholdsbidrag til hende. Da hun imidlertid har bopæl i Østrig, har de tyske skattemyndigheder nægtet Egon Schempp dette fradrag.

28 Det følger af fast retspraksis, at forbuddet mod forskelsbehandling i artikel 12 EF kræver, at ensartede situationer ikke må behandles forskelligt, medmindre en sådan behandling er objektivt begrundet (jf. dom af 17.7.1997, sag C-354/95, National Farmers' Union m.fl., Sml. I, s. 4559, præmis 61).

29 Det skal derfor undersøges, om situationen for Egon Schempp, der betaler underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der har bopæl i Østrig, uden at kunne fradrage disse beløb i sin indkomstskatteangivelse, kan sammenlignes med situationen for en person, der betaler sådanne beløb til en fraskilt hustru, der har bopæl i Tyskland, og har denne skattefordel.

30 Det bemærkes herved, at i henhold til EStG's § 1a, stk. 1, nr. 1, tredje punktum, forudsætter fradragsretten i Tyskland for underholdsbidrag, som betales af en skattepligtig person, der har bopæl i denne medlemsstat, til en modtager, der har bopæl i en anden medlemsstat, at underholdsbidraget beskattes i den anden medlemsstat.

31 Heraf følger i hovedsagens tilfælde, at da underholdsbidraget ikke er blevet beskattet i Egon Schempps fraskilte hustrus bopælsmedlemsstat, har Egon Schempp ikke haft ret til fradrag for underholdsbidraget i sin indkomst i Tyskland.

32 Det fremgår heraf, at den ufordelagtige behandling, som Egon Schempp har gjort gældende, faktisk følger af den omstændighed, at den skatteordning, der gælder for underholdsbidrag i hans fraskilte hustrus bopælsmedlemsstat, er forskellig fra den, der gælder i hans egen bopælsmedlemsstat.

33 Som den nederlandske regering har anført, ville Egon Schempp, hvis hans fraskilte hustru havde valgt at bosætte sig i en medlemsstat, hvor underholdsbidrag i modsætning til, hvad der gælder i Østrig, beskattes — som i Nederlandene — i henhold til den i sagen omtvistede nationale lovgivning have haft ret til at fradrage de foretagne betalinger af underholdsbidrag til sin fraskilte hustru.

34 Det følger imidlertid af fast retspraksis, at artikel 12 EF ikke tager sigte på en eventuel forskellig behandling, som for de af fællesskabsretten omfattede personer og virksomheder kan følge af eksisterende forskelle mellem medlemsstaterne,

såfremt disse rammer alle personer, der henhører under deres anvendelsesområde, efter objektive kriterier og uden hensyn til nationalitet (jf. i denne retning dom af 9.9.2003, sag C-137/00, Milk Marque og National Farmers' Union, Sml. I, s. 7975, præmis 124 og den deri nævnte retspraksis).

35 Heraf følger, at betaling af underholdsbidrag til en modtager, der har bopæl i Tyskland, i modsætning til, hvad Egon Schempp har gjort gældende, ikke kan sammenlignes med betaling af et sådant bidrag til en modtager, der har bopæl i Østrig. Modtageren af bidraget er således i disse to situationer underlagt forskellige skattelovgivninger med hensyn til beskatningen af bidraget.

36 Det må derfor fastslås, at den omstændighed, at en skattepligtig person, der har bopæl i Tyskland, i henhold til EStG's § 1a, stk. 1, nr. 1, ikke kan fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der har bopæl i Østrig, ikke udgør en forskelsbehandling i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 12 EF.

37 Egon Schempp har gjort gældende, at den forskelsbehandling, som han er genstand for i den foreliggende sag, imidlertid følger af den omstændighed, at selv om fradragsretten for underholdsbidrag, der betales til en person, der har bopæl i Tyskland, ikke afhænger af, om denne person faktisk beskattes, er en sådan faktisk beskatning et krav for at kunne opnå fradragsret for underholdsbidrag, der betales til en person, der har bopæl på en anden medlemsstats område.

38 Herved bemærkes imidlertid, at den forelæggende ret i forbindelse med den foreliggende sag alene har spurgt Domstolen, om fællesskabsretten er til hinder for,

at en skattepligtig person, der har bopæl i Tyskland, ikke kan fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der har bopæl i Østrig. Med henblik på at give den nationale ret en fortolkning, der kan anvendes til at løse tvisten i hovedsagen, må det således fastslås, at det problem, som Egon Schempp har rejst, for så vidt som det angår betalingen af underholdsbidrag til en modtager, der har bopæl i en anden medlemsstat, hvor disse bidrag er skattepligtige, ikke opstår i den foreliggende sag, da det er ubestridt, at underholdsbidrag i intet tilfælde er skattepligtige i Østrig.

39 Den — ubestridte — omstændighed, at Egon Schempp, hvis hans fraskilte hustru havde haft bopæl i Tyskland, ville have haft ret til at fradrage underholdsbidrag til hende — uanset, at bidraget i så fald ikke ville være blevet beskattet, idet hans fraskilte hustrus indkomst i Tyskland i den pågældende periode var lavere end det skattemæssige bundfradrag i henhold til tysk skattelovgivning — kan ikke ændre konklusionen i denne doms præmis 36. Som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber med rette har gjort gældende, kan det forhold, at et underholdsbidrag af denne grund ikke bliver beskattet i Tyskland, således på ingen måde sammenlignes med det forhold, at bidraget ikke beskattes i Østrig, fordi det i denne medlemsstat ikke er skattepligtig indkomst, idet de indkomstskattemæssige konsekvenser, der er forbundet med hver af disse situationer, er forskellige for den pågældende skattepligtige person.

Om anvendelsen af artikel 18 EF

40 Det bemærkes, at i henhold til artikel 18, stk. 1, EF har »[e]nhver unionsborger [...] ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område med de begrænsninger og på de betingelser, der er fastsat i denne traktat og i gennemførelsesbestemmelserne hertil«.

41 Egon Schempp har som statsborger i en medlemsstat og dermed som unionsborger ret til at påberåbe sig denne bestemmelse.

42 Egon Schempp har i sine indlæg gjort gældende, at artikel 18, stk. 1, EF ikke blot beskytter retten til at færdes og etablere sig i andre medlemsstater, men også til at vælge bopæl. Han har gjort gældende, at da underholdsbidrag ikke kan fradrages i den skattepligtige indkomst, når modtageren har bopæl i en anden medlemsstat, kan modtageren være underlagt et vist pres, der tilskynder denne til ikke at forlade Tyskland, hvilket udgør en begrænsning af udøvelsen af de rettigheder, der er sikret ved artikel 18, stk. 1, EF. Dette pres kan komme meget konkret til udtryk på tidspunktet for fastsættelsen underholdsbidragets størrelse, da denne fastsættelse foretages under hensyntagen til de skattemæssige implikationer.

43 Det må herved fastslås, at den omtvistede nationale lovgivning, således som den tyske og den nederlandske regering samt Kommissionen har gjort gældende, på ingen måde hindrer Egon Schempp i som unionsborger at færdes og tage ophold i andre medlemsstater i henhold til artikel 18, stk. 1, EF.

44 Ganske vist har Egon Schempps fraskilte hustrus flytning af sin bopæl til Østrig, således som det er gjort gældende, medført ufordelagtige skattemæssige konsekvenser for Egon Schempp i hans bopælsmedlemsstat.

45 Domstolen har imidlertid allerede fastslået, at traktaten ikke garanterer en unionsborger, at overflytningen af hans virksomhed til en anden medlemsstat end

den, hvor han indtil da havde bopæl, har neutrale virkninger med hensyn til opkrævning af afgifter. På grund af forskellene i medlemsstaternes lovgivninger på dette område kan en sådan overflytning alt efter omstændighederne være mere eller mindre fordelagtig eller ufordelagtig for borgeren for så vidt angår indirekte beskatning (jf. i denne retning dom af 15.7.2004, sag C-365/02, Lindfors, Sml. I, s. 7183, præmis 34).

46 Det samme princip gælder a fortiori for en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor den pågældende person ikke selv har udøvet sin ret til fri bevægelighed, men påstår at være offer for en forskelsbehandling som følge af sin fraskilte hustrus flytning af bopæl til en anden medlemsstat.

47 På denne baggrund skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 12, stk. 1, EF og artikel 18, stk. 1, EF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at en skattepligtig person, der har bopæl i Tyskland, i henhold til en national lovgivning som den i hovedsagen omtvistede ikke kan fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der har bopæl i en anden medlemsstat, hvor bidraget ikke er skattepligtigt, i sin skattepligtige indkomst, skønt han ville have haft ret hertil, hvis hans fraskilte hustru havde haft bopæl i Tyskland.

Sagens omkostninger

48 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 12, stk. 1, EF og artikel 18, stk. 1, EF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at en skattepligtig person, der har bopæl i Tyskland, i henhold til en national lovgivning som den i hovedsagen omtvistede ikke kan fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der har bopæl i en anden medlemsstat, hvor bidraget ikke er skattepligtigt, i sin skattepligtige indkomst, skønt han ville have haft ret hertil, hvis hans fraskilte hustru havde haft bopæl i Tyskland.

Underskrifter