DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 12 juli 2005 *

I mål C-403/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Tyskland), genom beslut av den 22 juli 2003, som inkom till domstolen den 29 september 2003, i målet

**Egon Schempp**

mot

**Finanzamt München V,**

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans och A. Rosas samt domarna C. Gulmann, J.-P. Puissochet, A. La Pergola, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits och A.Ó Caoimh (referent),

* Rättegångsspråk: tyska.

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

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— E. Schempp, genom J. Seest, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och A. Tiemann, båda i egenskap av ombud,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och C.A.H.M. ten Dam, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom K. Gross och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 27 januari 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 12 EG och 18 EG.

2 Begäran har framställts i samband med en tvist mellan Egon Schempp och Finanzamt München V (nedan kallad Finanzamt) angående Finanzamts beslut att inte anse det underhållsbidrag som Egon Schempp betalat till sin före detta maka med hemvist i Österrike utgöra sådana särskilda kostnader som är avdragsgilla vid inkomstbeskattningen.

## Tillämpliga bestämmelser

3 Enligt 10 § 1 mom. punkt 1 i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG) är följande kostnader att anse som "särskilda kostnader" när de inte utgör yrkesmässiga kostnader eller utgifter:

"Underhållsbidrag som betalas till särlevande eller före detta make är i sin helhet skattepliktiga, om utbetalaren efter mottagarens medgivande så yrkar, med ett belopp upp till 27 000 DEM per kalenderår. Yrkandet får endast framställas för kalenderåret och kan inte återkallas ..."

4 Enligt 22 § punkt 1a EStG ingår det för utbetalaren av underhållsbidraget avdragsgilla beloppet i mottagarens skattepliktiga inkomst, vilket följer av reciprocitetsprincipen. Det avdrag som nämnde utbetalare kan göra är inte villkorat av att mottagaren faktiskt beskattas för dessa belopp. För det fall mottagaren beskattas för de underhållsbidrag som denne erhåller har emellertid utbetalaren av desamma en civilrättslig skyldighet att betala denna skatt.

5 1a § 1 mom. punkt 1 EStG har följande lydelse:

"Underhållsbidrag som betalas till före detta make eller särlevande make (10 § 1 mom. punkt 1) är också avdragsgilla som särskilda kostnader om mottagaren inte är obegränsat skattskyldig. Mottagaren måste emellertid ha sitt hemvist i, eller stadigvarande vistas inom, en annan medlemsstat inom Europeiska unionen eller inom en medlemsstat på vilken avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är tillämpligt. Dessutom skall den behöriga utländska skattemyndigheten intyga att underhållsbidraget har beskattats hos mottagaren ..."

6 Enligt 52 § 2 mom. EStG är denna bestämmelse tillämplig i förhållande till Republiken Österrike från och med den beskattningsperiod som började år 1994, eftersom denna stat tillträdde avtalet om det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet den 1 januari det året.

**Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

7 Egon Schempp är tysk medborgare och bosatt i Tyskland. Han betalar efter sin skilsmässa underhållsbidrag till sin före detta maka som är bosatt i Österrike.

8 I sina deklarationer för inkomståren 1994–1997 yrkade Egon Schempp avdrag för detta underhållsbidrag i enlighet med bestämmelserna i 1a § 1 mom. punkt 1 första

och andra meningen EStG. Finanzamt beslutade emellertid vid taxeringarna avseende inkomsterna för år 1994–1997 att inte medge honom detta avdrag, av det skälet att man inte i enlighet med 1a § 1 mom. punkt 1 tredje meningen EStG erhållit något intyg från den österrikiska skatteförvaltningen som visade att hans före detta maka hade beskattats i Österrike för nämnda underhållsbidrag.

9 Egon Schempp förmådde inte förete något sådant intyg, eftersom det enligt österrikisk skatterätt av princip inte sker någon beskattning av underhållsbidrag, liksom det inte heller medges avdrag för utbetalda underhållsbidrag. Av handlingarna i målet framgår emellertid att Egon Schempp hade kunnat dra av hela det underhållsbidrag som han betalat till sin före detta maka om hon varit bosatt i Tyskland. Den före detta makan betalar i ett sådant fall å sin sida inte någon skatt på nämnda bidrag om hennes inkomst understiger lägsta beskattningsbara inkomst i Tyskland.

10 Egon Schempp ansåg att den ifrågavarande tyska lagstiftningen stred mot artiklarna 12 EG och 18 EG, varför han begärde omprövning av taxeringsbesluten hos Finanzamt, som den 27 juli 1999 beslutade att inte företa någon ändring.

11 Egon Schempp överklagade Finanzamts omprövningsbeslut till Finanzgericht München som ogillade hans talan, varpå Egon Schempp väckte revisionstalan vid den hänskjutande domstolen. Bundesfinanzhof har funnit att målet reser frågor rörande tolkningen av gemenskapsrätten och har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall artikel 12 EG tolkas så, att den utgör hinder för 1a § 1 mom. punkt 1 och 10 § 1 mom. punkt 1 EStG, enligt vilka en i Tyskland bosatt skattskyldig person

inte har rätt att göra avdrag för betalning av underhållsbidrag till sin före detta maka som är bosatt i Österrike, trots att han skulle ha haft rätt härtill om den före detta makan hade varit bosatt i Tyskland?

2) Om den första frågan besvaras nekande, skall då artikel 18.1 EG tolkas så, att den utgör hinder för 1a § 1 mom. punkt 1 och 10 § 1 mom. punkt 1 i EStG, enligt vilka en i Tyskland bosatt skattskyldig person inte har rätt att göra avdrag för betalning av underhållsbidrag till sin före detta maka som är bosatt i Österrike, trots att han skulle ha haft rätt härtill om den före detta makan hade varit bosatt i Tyskland?"

## Tolkningsfrågorna

12 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tolkningsfrågor för att få klarhet i huruvida artikel 12 första stycket EG och artikel 18.1 EG skall tolkas så, att de utgör hinder för att en i Tyskland bosatt skattskyldig person inte enligt den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, från sin i denna medlemsstat skattepliktiga inkomst får dra av det underhållsbidrag som betalats till den före detta makan som är bosatt i Österrike, medan sådan avdragsrätt skulle ha förelegat om makan fortfarande hade varit bosatt i Tyskland.

13 Domstolen prövar inledningsvis huruvida den situation som är föremål för tvisten i målet vid den nationella domstolen omfattas av gemenskapsrättens tillämpningsområde.

14 Det bör i detta avseende erinras om det förbud mot all diskriminering på grund av nationalitet som enligt artikel 12 första stycket gäller inom fördragets tillämpningsområde, utan att detta förbud påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget.

15 För att bedöma fördragets tillämpningsområde enligt nämnda artikel måste denna läsas tillsammans med fördragets bestämmelser om unionsmedborgarskap. Ställningen som unionsmedborgare är nämligen avsedd att vara den grundläggande ställningen för medlemsstaternas medborgare, vilket innebär att de medborgare som befinner sig i samma situation skall kunna åtnjuta samma behandling i rättsligt hänseende, oberoende av nationalitet, med förbehåll för de uttryckliga undantag som föreskrivs i det avseendet (dom av den 20 september 2001 i mål C-184/99, Grzelczyk, REG 2001, s. I-6193, punkterna 30 och 31, av den 2 oktober 2003 i mål C-148/02, Garcia Avello, REG 2003, s. I-11613, punkterna 22 och 23, och av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar, REG 2005, s. I-2119, punkt 31).

16 Enligt artikel 17.1 EG skall varje person som är medborgare i en medlemsstat vara unionsmedborgare. Egon Schempp är tysk medborgare och som sådan alltså även unionsmedborgare.

17 Som domstolen redan har funnit knyter artikel 17.2 EG, till unionsmedborgarskapet, de rättigheter och skyldigheter som föreskrivs i fördraget, däribland åberopandet av artikel 12 EG i alla de situationer som omfattas av gemenskapsrättens materiella tillämpningsområde (se dom av den 12 maj 1998 i mål C-85/96, Martínez Sala, REG 1998, s. I-2691, punkt 62).

18 Dessa situationer omfattar bland annat utövandet av grundläggande friheter som följer av fördraget och utövandet av rätten att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, vilken föreskrivs i artikel 18 EG (domen i det ovannämnda målet Bidar, punkt 33).

19 Även om området för direkt beskattning på gemenskapsrättens nuvarande stadium tillhör medlemsstaternas behörighet måste dessa medlemsstater likväl utöva sin behörighet med beaktande av gemenskapsrätten, i synnerhet de bestämmelser i

fördraget som avser varje unionsmedborgares rättighet att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier. Medlemsstaterna skall följaktligen avhålla sig från alla former av öppen eller dold diskriminering på grund av nationalitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkterna 21 och 26, och av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot, REG 2002, s. I-11819, punkt 75).

20 Av rättspraxis framgår emellertid också att syftet med det unionsmedborgarskap som föreskrivs i artikel 17 EG inte är att det faktiska tillämpningsområdet för fördraget skall utvidgas till att även avse interna förhållanden som inte har någon anknytning till gemenskapsrätten (dom av den 5 juni 1997 i de förenade målen C-64/96 och C-65/96, Uecker och Jacquet, REG 1997, s. I-3171, punkt 23, och domen i det ovannämnda målet Garcia Avello, punkt 26).

21 Enligt den tyska och den nederländska regeringen omfattar målet vid den nationella domstolen en sådan situation. Den part, i förevarande fall Egon Schempp, som åberopat artikel 12 EG har nämligen inte utnyttjat sin rätt till fri rörlighet enligt artikel 18 EG. Visserligen har hans före detta maka utövat en sådan rättighet, men förevarande mål avser inte beskattningen av sistnämnda person utan beskattningen av Egon Schempp. Den tyska regeringen har därför konstaterat att det enda utlandsanknutna inslaget för Förbundsrepubliken Tyskland i det nu aktuella målet är det faktum att Egon Schempp betalar underhållsbidragen till en person som är bosatt i en annan medlemsstat. Eftersom underhållsbidragen emellertid inte på något sätt inverkar på utbytet av varor och tjänster inom gemenskapen, omfattas förevarande situation inte av artikel 12 EG.

22 Domstolen noterar i detta avseende att, i motsats till vad den tyska och den nederländska regeringen har hävdat, situationen för en medborgare i en medlemsstat som i likhet med Egon Schempp inte har utnyttjat rätten till fri rörlighet inte

endast av denna anledning kan liknas vid en rent intern situation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 oktober 2004 i mål C-200/02, Zhu och Chen, REG 2004, s. I-9925, punkt 19).

23 Även om det stämmer att Egon Schempp inte har utövat någon sådan rättighet är det emellertid ostridigt att hans före detta maka genom att bosätta sig i Österrike har utövat rättigheten enligt artikel 18 EG för alla unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom en annan medlemsstats territorium.

24 Som generaladvokaten påpekade i punkt 19 i sitt förslag till avgörande gäller att fastställelsen av huruvida avdrag får göras för ett underhållsbidrag som en i Tyskland bosatt skattskyldig person betalar till en mottagare som är bosatt i en annan medlemsstat, sker med stöd av bestämmelser i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka den skattemässiga behandlingen av nämnda bidrag i nämnda mottagares hemviststat beaktas. Därför måste den rätt enligt artikel 18 EG att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat som Egon Schempps före detta maka i förevarande fall har utövat ha inverkat på möjligheten för hennes före detta make att från sin skattepliktiga inkomst i Tyskland dra av det underhållsbidrag som han utbetalat.

25 Av ovan anförda följer att Egon Schempps före detta maka har utövat en rättighet som följer av gemenskapsrätten, vilket har inverkat på den avdragsrätt som sökanden i målet vid den nationella domstolen har i den medlemsstat där han har sitt hemvist. Denna situation kan därmed inte anses vara rent intern utan minsta anknytning till gemenskapsrätten.

26 Det skall därför undersökas huruvida artiklarna 12 EG och 18 EG utgör hinder för att de tyska skattemyndigheterna nekar avdrag för det underhållsbidrag som Egon Schempp har betalat till sin före detta maka med hemvist i Österrike.

*Tillämpningen av artikel 12 EG*

27 Det är i förevarande mål ostridigt att Egon Schempp skulle ha haft rätt att dra av underhållsbidraget till sin före detta maka om hon hade varit bosatt i Tyskland. Nu är hon emellertid bosatt i Österrike och de tyska skattemyndigheterna nekade därför Egon Schempp nämnda avdrag.

28 Av fast rättspraxis följer att principen om icke-diskriminering förutsätter att lika situationer inte får behandlas olika med mindre än att en sådan behandling är objektivt berättigad (se dom av den 17 juli 1997 i mål C-354/95, National Farmers' Union m.fl., REG 1997, s. I-4559, punkt 61).

29 Det skall därför prövas huruvida situationen för Egon Schempp, som betalar ett underhållsbidrag till sin före detta maka i Österrike utan att vid inkomstbeskattningen kunna dra av dessa belopp i sin självdeklaration, kan jämföras med situationen för en person som betalar sådana belopp till en före detta maka eller make som är bosatt i Tyskland och som har rätt till denna skatteförmån.

30 Domstolen noterar i detta avseende att rätten, enligt 1a § 1 mom. första punkten EStG, att i Tyskland göra avdrag för underhållsbidrag som en i denna medlemsstat bosatt skattskyldig person betalar till en mottagare som är bosatt i en annan medlemsstat förutsätter att bidragen beskattas i sistnämnda stat.

31 Av detta följer att Egon Schempp, eftersom underhållsbidragen i målet vid den nationella domstolen inte har beskattats i den medlemsstat där hans före detta maka är bosatt, inte heller har fått dra av nämnda bidrag från sina inkomster i Tyskland.

32 Det förefaller under dessa omständigheter som om den ogynnsamma behandling som Egon Schempp har hävdat sig vara utsatt för i realiteten är ett resultat av det faktum att den för underhållsbidrag tillämpliga skattelagstiftningen i den medlemsstat där hans före detta maka är bosatt skiljer från den lagstiftning som gäller i den medlemsstat där han själv är bosatt.

33 Som den nederländska regeringen har anfört gäller att Egon Schempp enligt den nationella lagstiftning som är i fråga i förevarande mål hade haft rätt att dra av underhållsbidrag som han betalat till sin före detta maka om hon hade valt att bosätta sig i en medlemsstat där underhållsbidrag beskattas, vilket till exempel i motsats till vad som är fallet i Österrike gäller i Nederländerna.

34 Nu följer det emellertid av fast rättspraxis att eventuella skillnader i behandling som kan följa av olikheter mellan de olika medlemsstaternas lagstiftningar, då det gäller personer och företag som lyder under gemenskapens jurisdiktion, inte omfattas av

artikel 12 EG, så länge som lagstiftningen tillämpas på samtliga personer som omfattas av den, enligt objektiva kriterier och utan hänsyn till nationalitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 september 2003 i mål C-137/00, Milk Marque och National Farmers' Union, REG 2003, s. I-7975, punkt 124 och där citerad rättspraxis).

35 I motsats till vad Egon Schempp har hävdat följer härav att betalningen av ett underhållsbidrag till en mottagare som är bosatt i Tyskland inte kan jämföras med en betalning av ett sådant bidrag till en mottagare som är bosatt i Österrike. Mottagaren av nämnda bidrag är nämligen i fråga om beskattningen i dessa två situationer föremål för olika skattelagstiftningar.

36 Domstolen konstaterar följaktligen att det faktum att en i Tyskland bosatt skattskyldig person nekas möjligheten att enligt 1a § 1 mom. punkt 1 EStG göra avdrag för underhållsbidrag som betalas till en före detta maka som är bosatt i Österrike inte utgör en diskriminering i den mening som avses i artikel 12 EG.

37 Enligt Egon Schempp är särbehandlingen av honom i förevarande mål emellertid en följd av att avdragsrätten för underhållsbidrag som betalats till en person som är bosatt i Tyskland inte förutsätter att denna person faktiskt beskattas, medan sådan faktisk beskattning krävs för att avdrag för underhållsbidrag som utbetalats till en person som är bosatt i en annan medlemsstat skall få göras.

38 Domstolen erinrar emellertid i detta avseende om att den hänskjutande domstolen i förevarande mål har ställt sin fråga till Domstolen uteslutande för att få klarhet i

huruvida gemenskapsrätten utgör hinder för att en skattskyldig person som är bosatt i Tyskland inte ges rätt till avdrag för underhållsbidrag som han betalat till sin före detta maka med hemvist i Österrike. För att ge den nationella domstolen en användbar tolkning vid avgörandet av tvisten konstaterar Domstolen följaktligen att det problem som Egon Schempp fört fram, i fråga om betalning av ett underhållsbidrag till en mottagare med hemvist i en annan medlemsstat där nämnda underhållsbidrag beskattas, inte aktualiseras i förevarande fall då det nämligen är ostridigt att de ifrågavarande underhållsbidragen inte i något avseende är skattepliktiga i Österrike.

39 Den obestridda omständigheten att Egon Schempp hade haft rätt att dra av det underhållsbidrag som han betalat till sin före detta maka om hon varit bosatt i Tyskland, och att detta gäller även om nämnda bidrag i ett sådant fall inte skulle ha beskattats eftersom nämnda makas inkomster i Tyskland under den aktuella perioden understeg brytpunkten för beskattning enligt den tyska lagstiftningen, ändrar inte den slutsats som anges i punkt 36 i förevarande dom. Som Europeiska gemenskapernas kommission på goda grunder har anfört kan det faktum att beskattning i Tyskland har uteblivit på nämnda grund inte på något sätt likställas med utebliven beskattning av detta bidrag i Österrike, på grund av att det inte utgör skattpliktig inkomst i denna medlemsstat. De skattemässiga följderna för den berörda personen är nämligen olika i dessa två situationer.

*Tillämpningen av artikel 18 EG*

40 Domstolen erinrar om att enligt artikel 18.1 EG skall "[v]arje unionsmedborgare ... ha rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, om inte annat följer av de begränsningar och villkor som föreskrivs i ... [fördraget] och i bestämmelserna om genomförande av fördraget".

41 Egon Schempp har i egenskap av medborgare i en medlemsstat och som unionsmedborgare rätt att åberopa denna bestämmelse.

42 Egon Schempp har i sitt yttrande hävdat att artikel 18.1 EG hägnar inte bara rätten att fritt röra sig och uppehålla sig i andra medlemsstater utan också rätten att fritt välja bosättningsort. Han har hävdat att det förbud mot avdrag för underhållsbidraget från skattepliktig inkomst som följer av att mottagaren är bosatt i en annan medlemsstat, innebär att denna mottagare kan utsättas för viss press att inte lämna Tyskland, vilket skulle utgöra en begränsning av utövandet av de rättigheter som säkerställs i artikel 18.1 EG. Denna press skulle kunna bli mycket påtaglig när det blir dags att fastställa storleken på underhållsbidraget. Sådan fastställelse sker nämligen utifrån skattemässiga aspekter.

43 Domstolen konstaterar i likhet med vad den tyska och den nederländska regeringen liksom kommissionen har hävdat, att den ifrågavarande nationella lagstiftningen i detta hänseende inte på något sätt innebär något hinder för de rättigheter som Egon Schempp i egenskap av unionsmedborgare har enligt artikel 18.1 EG att fritt röra sig och uppehålla sig i andra medlemsstater.

44 Egon Schempps före detta makas flyttning av hemvistet till Österrike har visserligen, såsom redan anförts, för honom inneburit negativa skattemässiga konsekvenser i hans hemviststat.

45 Domstolen har emellertid redan slagit fast att en unionsmedborgare inte genom EG-fördraget garanteras att en överföring av verksamhet till en annan medlemsstat än

den i vilken han dessförinnan varit bosatt skall vara neutral i beskattningshänseende. Mot bakgrund av de olikheter som föreligger i medlemsstaternas lagstiftning på detta område kan en sådan överföring vara mer eller mindre fördelaktig eller ofördelaktig för medborgaren när det gäller indirekt beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2004, Lindfors, REG 2004, s. I-7183, punkt 34).

46 Samma princip är *a fortiori* tillämplig på en sådan situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen där den berörda personen inte själv har utövat sin rätt till fri rörlighet, utan påstår sig vara föremål för särbehandling på grund av att hans före detta maka flyttat sitt hemvist till en annan medlemsstat.

47 Under dessa förhållanden skall de framförda tolkningsfrågorna besvaras med att artikel 12 första stycket EG och artikel 18.1 EG skall tolkas så, att de inte utgör hinder för att en i Tyskland bosatt skattskyldig person nekas möjligheten enligt en sådan nationell lagstiftning som den i förevarande mål att från sin skattepliktiga inkomst i denna medlemsstat göra avdrag för det underhållsbidrag som han betalat till sin före detta maka med hemvist i en annan medlemsstat där nämnda underhållsbidrag inte är skattepliktigt, medan sådan avdragsrätt skulle ha förelegat om den före detta makan hade varit bosatt i Tyskland.

## Rättegångskostnader

48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (stora avdelningen) följande dom:

**Artikel 12 första stycket EG och artikel 18.1 EG skall tolkas så, att de inte utgör hinder för att en i Tyskland bosatt skattskyldig person nekas möjligheten enligt en sådan nationell lagstiftning som den i förevarande mål att från sin skattepliktiga inkomst i denna medlemsstat göra avdrag för det underhållsbidrag som han betalat till sin före detta maka med hemvist i en annan medlemsstat där nämnda underhållsbidrag inte är skattepliktigt, medan sådan avdragsrätt skulle ha förelegat om den före detta makan hade varit bosatt i Tyskland.**

Underskrifter