FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 11. marts 1999 *

Indhold

I — Den tyske indkomstskattelovgivning I-5454
II — De faktiske omstændigheder i hovedsagen I-5456
III — Det præjudicielle spørgsmål I-5457
IV — Fællesskabsbestemmelserne I-5457
V — Indlæg i den præjudicielle sag I-5458
VI — Stillingtagen til det præjudicielle spørgsmål I-5461
A — Formaliteten I-5461
B — Realiteten I-5462
a) Begrænsninger, som traktatens artikel 48 pålægger medlemsstaterne ved udøvelsen af deres beskatningsret i forbindelse med direkte skatter I-5462
b) Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål I-5466
c) I hvilke tilfælde oppebærer en ikke-hjemmehørende skattepligtig den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele familiens indkomst i en medlemsstat I-5472
d) Betydningen af Domstolens dom i Asscher-sagen for denne fortolkning .. I-5474
VII — Forslag til afgørelse I-5477

1. Denne sag vedrører et krav, som er fremsat i Tyskland af en nederlandsk statsborger, som har beskæftigelse i Tyskland og bor sammen med sin hustru i Nederlandene, om at få ret til at vælge »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif« ved beskatningen af hans indkomst. I forbindelse hermed har Finanzgericht Köln (Tyskland) i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål med henblik på at få oplyst, om de fællesskabsretlige bestemmelser om arbejdstagernes frie bevægelighed er til hinder for, at den valgfrihed, som ægtepar med bopæl i Tyskland under alle omstændigheder nyder godt af, for ikke-hjemmehørende kan gøres betinget af, at ægtefællernes globalindkomst for mindst 90%'s vedkommende er skattepligtig i Tyskland, eller — hvis dette ikke er tilfældet — at den del af ægtefællernes indkomst, som er oppebåret i udlandet og ikke undergivet tysk beskatning, ikke overstiger 24 000 DEM pr. skatteår.

* Originalsprog: spansk.

I — Den tyske indkomstskattelovgivning

2. Ifølge § 1, stk. 1, i Einkommensteuergesetz (den tyske lov om indkomstskat) er fysiske personer, der har bopæl eller fast opholdssted på tysk område, ubegrænset skattepligtige (de beskattes af hele deres indtægt, uanset hvorfra den stammer). I overensstemmelse med § 1, stk. 4, er fysiske personer, der hverken har bopæl eller fast opholdssted i Tyskland, begrænset skattepligtige (de beskattes kun af indkomst, der er oppebåret i Tyskland).

3. Skat af lønindkomst indeholdes normalt i lønnen af den, som udbetaler lønnen. Med henblik på gennemførelsen af denne skatteindeholdelse inddeles de ubegrænset skattepligtige i skatteklasser. Ugifte hører under klasse I. Gifte, hvis samliv ikke er varigt ophørt, hører under klasse III og har ret til at vælge sambeskatning med anvendelse af »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif«, hvis begge ægtefæller har bopæl i Tyskland. Begrænset skattepligtige hører uanset civilstand under klasse I.

4. Som følge af en lovændring, der blev gennemført i 1996 for at tilpasse indkomstbeskatningen af ikke-hjemmehørende personer til den praksis, som Domstolen havde udviklet i Schumacker-dommen [1] og Wielockx-dommen [2], kan en gift skattepligtig, som ikke har bopæl eller fast opholdssted i Tyskland, uanset sin nationalitet efter anmodning herom blive behandlet som ubegrænset skattepligtig, hvis hans globalindkomst i skatteåret for mindst 90%'s vedkommende er undergivet tysk indkomstbeskatning, eller den indkomst, han oppebærer fra kilder i udlandet, og som ikke er undergivet tysk beskatning, ikke overstiger 12 000 DEM.

5. Imidlertid kan en skattepligtig person, som er statsborger i en af Den Europæiske Unions medlemsstater eller i en stat, som er omfattet af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde [3], og som har bopæl i en af disse stater, ligestilles med en ubegrænset skattepligtig person og som sådan få ret til at vælge sambeskatning og til at høre under klasse III med henblik på skatteindeholdelse, hvis følgende betingelser er opfyldt:

— at den skattepligtiges ægtefælle har bopæl eller fast opholdssted i en anden

1 — Dom af 14. 2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225.

2 — Dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493.

3 — Aftale om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde godkendt ved Rådets og Kommissionens afgørelse 94/1/EKSF/EF af 13.12.1993 om indgåelse af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde mellem De Europæiske Fællesskaber, deres medlemsstater og Republikken Finland, Republikken Island, Fyrstendømmet Liechtenstein, Kongeriget Norge, Det Schweiziske Edsforbund, Kongeriget Sverige og Republikken Østrig (EFT 1994 L 1, s. 1).

af den Europæiske Unions medlemsstater eller i en stat, som er omfattet af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde

— at ægtefællernes globalindkomst i skatteåret for mindst 90%'s vedkommende er undergivet tysk beskatning, eller — hvis dette ikke er tilfældet — at den del af ægtefællernes indkomst, som stammer fra kilder i udlandet og ikke er undergivet tysk skat, ikke overstiger 24 000 DEM i samme periode.

Er disse betingelser opfyldt, behandles også ægtefællen som ubegrænset skattepligtig, og »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif« anvendes ved beregningen af skatten. Denne metode, som kun kan anvendes på ægtefæller, tager udgangspunkt i den fiktion, at hver af ægtefællerne bidrager med halvdelen af den samlede indkomst, som er undergivet beskatning. Skatten beregnes ved, at begge ægtefællernes skattepligtige indkomst lægges sammen, hvorefter summen divideres med to, den beregningsformel, som er opstillet i loven, anvendes på den ene halvdel, og resultatet ganges med to. Herved fremkommer det samlede beløb, som ægtefællerne skal betale i indkomstskat.

Anvendelsen af denne metode indebærer visse skattemæssige fordele med hensyn til fradrag for udgifter i forbindelse med ægtefællernes personlige og familiemæssige forhold (f.eks. dobbelt fradrag for det faste socialforsikringsbidrag, fradrag for udgifter til skatterådgivning og faglige kurser), uanset hvem af ægtefællerne der har nydt godt heraf eller afholdt udgifterne.

Hvis kun en af ægtefællerne oppebærer indkomst, eller hvis der er en stor forskel på ægtefællernes indkomst, giver denne metode mulighed for at lempe progressionen. Derimod bliver metodens fordele stort set ophævet, hvis ægtefællerne oppebærer nogenlunde lige store indtægter.

6. Metoden blev indført som konsekvens af en dom afsagt af Bundesverfassungsgericht i 1957, og den er baseret på den grundlæggende regel i artikel 6 i den tyske forfatning (Grundgesetz) om, at familien nyder statens særlige beskyttelse. I dommen blev det fastslået, at ægtefæller ikke alene på grund af ægteskabet må pålægges en større skattebyrde end enlige. Eftersom sambeskatningen indebærer, at ægtefællernes indtægter sammenlægges, at deres samlede indkomst beskattes, og at de betragtes som én skattepligtig person, vil skatteskalaens progressive karakter — hvis man ikke ved hjælp af »Splitting-Verfahren« opnår en lempelse af progressionen — føre til en større skattebyrde, end hvis ægtefællerne

skulle skatteansættes hver for sig. Dette er baggrunden for, at ægtefæller efter tysk lovgivning har fået ret til at vælge mellem individuel beskatning og sambeskatning [4].

II — De faktiske omstændigheder i hovedsagen

7. Sagsøgeren i hovedsagen, Frans Gschwind, er nederlandsk statsborger og bor sammen med sin hustru og et barn født i 1992 i Nederlandene i en kommune tæt ved grænsen til Tyskland. I 1991 og 1992, som er de skatteår, for hvilke sagsøgeren anfægter ansættelsen af den indkomstskat, som den sagsøgte myndighed har krævet, tog sagsøgeren hver arbejdsdag til Aachen for at arbejde. Den indkomst, som sagsøgeren oppebar i forbindelse med denne lønnede beskæftigelse, som var hans eneste personlige indkomst i disse to skatteår, blev beskattet i Tyskland i henhold til artikel 10, stk. 1, i overenskomsten mellem Tyskland og Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning. Sagsøgerens hustru var i denne periode beskæftiget i Nederlandene, hvor hun var ubegrænset skattepligtig.

8. Eftersom de bestemmelser, der blev vedtaget i 1996, skulle anvendes med tilbagevirkende kraft på skatteansættelser, som endnu ikke var endelige, og under visse omstændigheder gav ret til, at gifte, ikkehjemmehørende skattepligtige personer efter anmodning blev behandlet som ubegrænset skattepligtige, anmodede Frans Gschwind den sagsøgte skattemyndighed om at få sin og sin hustrus indkomst i skatteårene 1991 og 1992 sambeskattet i Tyskland med anvendelse af »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif«. Sagsøgerens anmodning blev afvist, og hans indkomst blev beskattet efter den grundlæggende skatteskala, fordi han ikke opfyldte den i bestemmelserne fastsatte betingelse om, at mindst 90% af ægtefællernes globalindkomst var undergivet beskatning i Tyskland, eller at den del af ægtefællernes samlede indtægter fra kilder i udlandet, som ikke var undergivet tysk beskatning, ikke oversteg det absolutte maksimumbeløb på 24 000 DEM årligt.

9. Den nu sagsøgte myndighed afslog Frans Gschwind's klager med den begrundelse, at lovens ordlyd var til hinder for, at Frans Gschwind og hans hustru fik ret til at vælge »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif«. I

4 — Det skal her bemærkes, at selv om »Splitting« kan indebære økonomiske fordele for visse skatteydere, har metoden tilsyneladende tabt anseelse på det videnskabelige plan, især for så vidt angår den skattemæssige retfærdighed. De vigtigste punkter, hvor »Splitting« indebærer forskelsbehandling, er bl.a. følgende: forskelsbehandling af enlige i forhold til gifte, af lave indkomster i forhold til højere indkomster og af gifte kvinder, som arbejder, i forhold til dem, som ikke arbejder. Jf. M.T. Soler Roch: »Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares« i *Revista Española de Derecho Financiero*, 1990, nr. 66, s. 193 ff., særlig s. 209, og den af forfatteren citerede retspraksis.

sagen for Finanzgericht Köln har sagsøgeren på ny fremsat sit krav [5].

III — Det præjudicielle spørgsmål

10. Med henblik på afgørelsen af sagen har den nationale ret besluttet at udsætte den og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i strid med EF-traktatens artikel 48, at det følger af § 1, stk. 3, andet punktum, jf. § 1 a, stk. 1, nr. 2, i Einkommensteuergesetz (den tyske lov om indkomstskat), at en nederlandsk statsborger, som oppebærer lønindkomst, der er skattepligtig i Forbundsrepublikken Tyskland, men som ikke har bopæl eller fast opholdssted dér, og hans ægtefælle, med hvem samlivet ikke varigt er ophørt, og som ligeledes hverken har bopæl eller fast opholdssted i Forbundsrepublikken, og som oppebærer indkomst i udlandet, af disse grunde ikke i relation til anvendelsen af lovens § 26, stk. 1, første punktum (i dette tilfælde i form af sambeskatning), behandles om ubegrænset skattepligtige, fordi ægtefællernes samlede indkomst i kalenderåret ikke for mindst 90%'s vedkommende er undergivet tysk indkomstbeskatning, eller den indkomst, der ikke er undergivet tysk indkomstbeskatning, overstiger 24 000 DEM?«

IV — Fællesskabsbestemmelserne

11. Den nationale ret anmoder om en fortolkning af EF-traktatens artikel 48,

5 — Sagsøgeren har gjort gældende, at hvis den tyske lovgiver ikke over for grænsegængere havde betinget denne valgfrihed af, at bestemte beløbsgrænser ikke er overskredet, ville skatten (hvis jeg ikke tager fejl, er gennemsnitsskattesatsen med progressionsforbehold og »Splittingtarif« for 1992 23,9632% og ikke 26,9632%) for hans vedkommende have været følgende:

	1991 DEM	1992 DEM
Frans Gschwind's bruttolønindkomst	82 535	84 047
Udgifter til erhvervelse af indkomsten	-9 001	-9 607
Nettolønindkomst	73 534	74 440
Faglige kurser	-900	-900
Socialforsikringsbidrag	-3 510	-3 510
Fradrag for børn	-4 104	
Skattepligtig indkomst	69 124	65 926
Indkomst i Nederlandene, som ikke er skattepligtig i Tyskland, men som indgår ved fastsættelsen af skattesatsen (progressionsforbehold)	52 426	53 209
Gennemsnitsskattesatsen med progressionsforbehold og »Splittingtarif«	24,1761%	26,9632%
Frans Gschwind's skattepligtige indkomst	69 124	65 926
Indkomstskat med progressionsforbehold og »Splittingtarif«	16 711	15 798
Indkomstskat i henhold til den grundlæggende skatteskala	17 723	16 522
Merbeskatning i forhold til hjemmehørende personer	1 012	724

der — for så vidt som det er relevant for denne sag — bestemmer følgende:

»[...]

2. [Arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet] ... forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår.

[...]«

V — Indlæg i den præjudicielle sag

12. Der er inden for den i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen fastsatte frist indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren og den sagsøgte skattemyndighed i hovedsagen, af den belgiske og den tyske regering og af Kommissionen. Under retsmødet den 26. januar 1999 blev der afgivet mundtlige indlæg af repræsentanter for parterne i hovedsagen, den tyske regering, den nederlandske regering og Kommissionen.

13. Sagsøgeren i hovedsagen har anført, at anvendelsen af de i den tyske lovgivning fastsatte grænser i forbindelse med »Splitting-Verfahren« og den dertil hørende skatteskala på gifte fællesskabsborgere, som ikke har bopæl i Tyskland, savner begrundelse. Sagsøgeren finder det logisk, at når en ikke-hjemmehørende skatteyder oppebærer næsten hele sin indkomst i beskæftigelsesstaten, skal fradrag i forbindelse med den pågældendes personlige forhold indrømmes af beskæftigelsesstaten. Dette gælder imidlertid ikke, hvis der er tale om at vælge »Splitting-Verfahren«. Der er ingen mulighed for, at den skattepligtiges personlige forhold samtidig tages i betragtning i beskæftigelsesstaten og bopælsstaten, hvis denne metode anvendes, eftersom indkomst, der er skattepligtig i beskæftigelsesstaten, ikke er undergivet beskatning i bopælsstaten, og der således ikke på grundlag heraf kan indrømmes fordele i tilknytning til familiemæssige forhold i bopælsstaten, uanset hvilken andel denne indkomst udgør af globalindkomsten.

14. Finanzamt Aachen-Außenstadt, som er den sagsøgte skattemyndighed i hovedsagen, har — ud over at anføre, at det præjudicielle spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling — gjort gældende, at ægtefæller, som er hjemmehørende i Tyskland, med hensyn til direkte skatter beskattes af hele deres globalindkomst i denne stat, og at ikke-hjemmehørende ægtefællers situation kun svarer til hjemmehørendes situation, når så godt som hele familiens indkomst er undergivet beskatning i Tysk-

land. Dette er grunden til, at der er fastsat visse betingelser for, at ægteparrets indkomst i udlandet kan medregnes ved fastsættelsen af skattesatsen ifølge progressionsprincippet.

Sambeskatningen af ægtefællerne har desuden betydning for fastsættelsen af den skattepligtige indkomst, og hvis den blev anvendt på ikke-hjemmehørende personer uafhængigt af indkomsten i bopælsstaten, ville det kunne indebære dobbelte skattefordele. Ved sambeskatning af ægtefællerne fordobles det faste fradrag for udgifter til socialforsikringsbidrag, og særlige eller ekstraordinære udgifter er fradragsberettigede, uanset hvem af ægtefællerne der er den begunstigede eller har betalt disse. Hvis et ikke-hjemmehørende ægtepars indkomst blev betragtet som en enhed, og der ikke var fastsat grænser for den indkomst, som oppebæres af en ægtefælle i bopælsstaten, ville ægtefællernes særlige eller ekstraordinære udgifter kunne tages i betragtning ved både beskatningen i denne stat og sambeskatningen i Tyskland. Sagsøgte har som eksempel anført, at hvis Frans Gschwind i Tyskland kunne vælge at lade sin egen og sin hustrus indkomst beskatte under ét, ville hans skattepligtige indkomst for årene 1991 og 1992 blive 3 510 DEM mindre, fordi socialforsikringsbidrag ville kunne trækkes fra to gange.

15. Den belgiske regering har anført, at reglerne om »Splitting« er en metode til fastsættelse af skattesatsen på grundlag af skatteevnen for den økonomiske enhed, som ægteparret udgør. Reglerne bør anvendes ens på hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer, idet der — eftersom de ikke har til formål at indrømme nogen skattemæssig fordel i tilknytning til den skattepligtiges personlige eller familiemæssige forhold — ikke er grund til at frygte, at de vil kunne anvendes samtidig med skattefordele, som indrømmes af bopælsstaten. Den belgiske regering har foreslået Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål bekræftende, eftersom den omtvistede tyske lovs § 1, stk. 3, straffer ikke-hjemmehørende skattepligtige, som oppebærer hele eller næsten hele deres indkomst i Tyskland, uden at der på nogen måde er objektive forskelle mellem den situation, som disse ikke-hjemmehørende og hjemmehørende i Tyskland befinder sig i.

16. Den tyske regering har bekræftet, at Frans Gschwind i 1991 og 1992 blev behandlet som hjemmehørende. Ved fastsættelsen af hans nettoindkomst fik han tildelt et fradrag for udgifter til erhvervelse af indkomsten, hvorefter udgifterne til faglige kurser og socialforsikringsbidrag blev trukket fra. I 1992, hvor hans barn blev født, fik han desuden ret til et fradrag for børn.

Den tyske regering har anført, at ægtepar i Nederlandene beskattes individuelt, således at de personlige og familiemæssige forhold vedrørende sagsøgerens hustru tages i betragtning i overensstemmelse med denne stats lovgivning. Sagsøgeren havde ingen

indkomst i Nederlandene, og i overensstemmelse med artikel 10 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Tyskland og Nederlandene var den indkomst, han oppebar i Tyskland, fritaget for beskatning i Nederlandene. Der består således ikke noget beskatningsgrundlag i bopælsstaten, og den indkomst, der er oppebåret i Tyskland, tages ikke i betragtning sammen med hans hustrus indkomst med henblik på anvendelsen af progressionsprincippet, eftersom ægtepar ikke har mulighed for at opnå sambeskatning i Nederlandene.

Den tyske regering tilføjer, at hvis man imødekom sagsøgerens krav, ville han og hans hustru opnå en i skattemæssig henseende mere fordelagtig situation end den situation, som hjemmehørende ægtepar i Tyskland befinder sig i. Hvis man lod hans hustrus indkomst i Nederlandene indgå i forbindelse med anvendelsen af progressionsprincippet, ville man ved hjælp af »Splitting-Verfahren« nå frem til en fælles skattepligtig indkomst, og ægtefællerne ville opnå, at de hver især som ugifte blev beskattet af halvdelen af deres samlede indkomst, med ret til dobbelte fradrag i den samlede indkomst. I forhold til individuel beskatning medfører denne metode således, at der for den ægtefælle, som har den højeste indkomst, fastsættes en lavere skattesats end ellers, og at der for den ægtefælle, som har den laveste indtægt, fastsættes en højere skattesats. Eftersom sagsøgeren i hovedsagen er den af ægtefællerne, som har haft den højeste indkomst, ville han samlet set opnå en lavere skattesats, hvis hans hustrus indkomst skulle tages i betragtning, og hvis fradrag i den samlede indkomst blev foretaget to gange i stedet for én, hvorimod der ikke ville blive fastsat en højere skattesats for hans hustru, fordi hans indkomst ikke ville blive lagt til hendes i Nederlandene, fordi hun dér beskattes individuelt.

17. Nederlandenes regering har under retsmødet bekræftet, at den indkomst, Frans Gschwind har oppebåret i Tyskland, ikke er undergivet nederlandsk beskatning, og at han derfor ikke har ret til fradrag af nogen art. Efter de nederlandske bestemmelser overgår retten til at foretage fradrag på grund af ægteskabet — der som udgangspunkt tilfalder den ægtefælle, som oppebærer den højeste indkomst — i et sådant tilfælde til den anden ægtefælle, således at der tages hensyn til ægteskabet i parrets bopælsstat gennem de fradrag, som hustruen har ret til.

18. Kommissionen har anført, at formålet med »Splitting« med progressionsforbehold er at beskatte den skattepligtige i forhold til hans skatteevne, og at metoden kan anvendes uafhængigt af de beløbsgrænser, som i øjeblikket er fastsat i den tyske lov. Skattesatsen efter den skatteskala, der følger af »Splittingtarif«, ville nemlig ikke skulle anvendes direkte på ægtefællernes fælles skattepligtige indkomst, som udgøres af Frans Gschwind's bruttoindkomst minus de fradrag, han har ret til, idet den indkomst, hustruen har oppebåret i Nederlandene, som ikke er skattepligtig i Tyskland, af hensyn til skatteprogressionen ville

skulle lægges til denne skattepligtige indkomst. Herefter ville reglerne om »Splitting« skulle anvendes på dette beløb, som om det var ægtefællernes fælles skattepligtige indkomst, hvorved man når frem til den gennemsnitlige skattesats, som vil være højere, end hvis reglerne om »Splitting« kun blev anvendt på Frans Gschwind's indkomst, men lavere end den sats, som gælder for ugifte efter den grundlæggende skatteskala.

Kommissionen har anført, at afslaget på at anvende »Splitting« med progressionsforbehold på sagsøgerens indkomst er i strid med traktatens artikel 48. Sagsøgeren er statsborger i en medlemsstat og har udnyttet sin ret til fri bevægelighed ved at rejse fra Nederlandene til Tyskland for at udøve en lønnet beskæftigelse, og han må ikke behandles mindre gunstigt end hjemmehørende, som befinder sig i samme situation.

For så vidt angår skattesatsen har Kommissionen anført, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer befinder sig i en sammenlignelig situation, hvis den ikke-hjemmehørende person ikke undgår skatteprogressionen som følge af, at hans skattepligt kun omfatter den indkomst, som er oppebåret i beskæftigelsesstaten. Frans Gschwind opfylder denne betingelse, eftersom reglerne om »Splitting« i hans tilfælde ville blive anvendt i kombination med progressionen i skatteskalaen.

Subsidiært har Kommissionen anført, at den ikke finder det konsekvent, at der efter den tyske lov tages hensyn til begge ægtefællers indkomst med henblik på at afgøre, om grænsen på 90% for så vidt angår indkomst, som er skattepligtig i Tyskland, er nået, når kun én af ægtefællernes indkomst er skattepligtig i denne stat.

VI — Stillingtagen til det præjudicielle spørgsmål

A — *Formaliteten*

19. Den sagsøgte skattemyndighed i hovedsagen har anført, at det præjudicielle spørgsmål må afvises, fordi den forelæggende ret ikke klart har defineret genstanden for spørgsmålet, og fordi spørgsmålet vedrørende en eventuel forskelsbehandling af sagsøgeren — som kræver at blive beskattet efter regler, som indkomstskatteloven end ikke giver hjemmehørende skatteydere adgang til — er hypotetisk.

Jeg er ikke enig i denne vurdering. For det første er genstanden for det præjudicielle spørgsmål klart afgrænset i forelæggelseskendelsen. For det andet kan det ikke under henvisning til, at den omtvistede lovgivning ikke hjemler mulighed for at imødekomme

sagsøgerens krav, antages, at et spørgsmål, som en national ret har forlagt i henhold til traktatens artikel 177, er hypotetisk i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i Domstolens praksis [6], eftersom formålet med en præjudiciel sag ikke er at træffe afgørelse om nationale love, men at fortolke den gældende fællesskabsret i forhold til en given situation. Som jeg vil redegøre for i det følgende, gav heller ikke den tyske lov, som Roland Schumacker var omfattet af, arbejdstagere i hans situation ret til at få deres personlige og familiemæssige forhold taget i betragtning i beskæftigelsesstaten, hvilket imidlertid ikke forhindrede Domstolen i at afsige en af de senere års vigtigste domme vedrørende direkte beskatning og fri bevægelighed for arbejdstagere [7]. Specialister i EF-ret er udmærket klar over, at hvis Domstolen havde anset de spørgsmål, som de nationale retter stillede i disse sager, for at være hypotetiske, ville der ikke være gjort store fremskridt i opbygningen af Europa.

B — *Realiteten*

20. Finanzgericht Köln ønsker med sit præjudicielle spørgsmål oplyst, om traktatens artikel 48 er til hinder for, at den tyske lovgivning om indkomstskat — som giver ægtefæller, der er hjemmehørende i Tyskland, ret til at vælge »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif« — som betingelse for, at ikke-hjemmehørende ægtefæller kan opnå denne skattemæssige fordel, kræver, at mindst 90% af deres globalindkomst er undergivet tysk indkomstbeskatning, eller, hvis dette ikke er tilfældet, at deres indtægter fra kilder i udlandet, som ikke er skattepligtige i Tyskland, ikke overstiger 24 000 DEM.

21. De parter, som har afgivet indlæg i sagen, har alle anført, at den tyske lovændring i 1996 var et resultat af Domstolens praksis, herunder navnlig dommen i Schumacker-sagen. Før jeg fremsætter et forslag til besvarelse af det præjudicielle spørgsmål, skal jeg gennemgå denne praksis nærmere.

a) Begrænsninger, som traktatens artikel 48 pålægger medlemsstaterne ved udøvelsen af deres beskatningsret i forbindelse med direkte skatter

22. I april 1991 forelagde Finanzgericht Köln Domstolen en række præjudicielle spørgsmål, som var opstået under en sag anlagt af Hans Werner, der var tysk statsborger og siden 1961 havde haft bopæl i Nederlandene. Han var uddannet i Tyskland og havde i 20 år været ansat som tandlæge i en klinik i Aachen. I slutningen af 1981 etablerede han sig som selvstændig tandlæge i samme by og ansatte sin hustru i

6 — Kendelse af 25.5.1998, sag C-361/97, Nour, Sml. I, s. 3101, og dom af 9.10.1997, sag C-291/96, Grado og Bashir, Sml. I, s. 5531, af 5.6.1997, sag C-105/94, Celestini, Sml. I, s. 2971, af 5.10.1995, sag C-125/94, Aprile, Sml. I, s. 2919, og af 16.7.1992, sag C-83/91, Meilicke, Sml. I, s. 4871.

7 — Dommen i Schumacker-sagen, jf. ovenfor i fodnote 1. Der er uden tvivl tale om en af Domstolens hyppigst kommenterede domme i faglitteraturen. Domstolens databaser indeholder allerede mere end 60 kommentarer til retspraksis.

virksomheden. Hustruen var nederlandsk statsborger og havde ligesom han selv bopæl i Nederlandene. Beskatningsretten til hans indkomst fra selvstændig virksomhed i Tyskland tilkom Tyskland, og hans hustrus lønindtægt blev beskattet med et fast beløb, som manden indeholdt i sin egenskab af arbejdsgiver. Ingen af ægtefællerne oppebar indkomst i Nederlandene. Tvisten i hovedsagen var opstået i forbindelse med en anmodning, som Hans Werner havde indgivet til de tyske skattemyndigheder om at blive betragtet som ubegrænset skattepligtig, for at han kunne opnå fordelen ved »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif«. Skattemyndighederne afslog anmodningen med den begrundelse, at han måtte betragtes som begrænset indkomstskattepligtig.

Den nationale ret spurgte, om traktatens artikel 7 og 52 var til hinder for, at en person, som havde bopæl i en medlemsstat og oppebar størstedelen af sin indkomst i en anden medlemsstat, i sidstnævnte stat ikke kunne opnå fordele som dem, der følger af »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif«, eller ret til fradrag af visse udgifter, som skattepligtige, der var hjemmehørende i denne stat, kunne nyde godt af.

23. I dommen [8] fandt Domstolen — på linje med generaladvokaten [9] — at dette spørgsmål ikke burde besvares, fordi der var tale om et rent internt anliggende, som fællesskabsretten ikke fandt anvendelse på. Hans Werner, som var tysk statsborger og havde erhvervet sine eksamensbeviser og kvalifikationer i Tyskland, havde nemlig altid udøvet sin erhvervsmæssige virksomhed i Tyskland, og han var undergivet tysk skattelovgivning, således at det eneste forhold, som gik ud over det rent indenlandske, var det, at han havde taget bopæl i en anden medlemsstat uden at have udnyttet sin ret til fri bevægelighed til at etablere sig i en anden medlemsstat. På grund af dette anerkendte Domstolen i dommen medlemsstatens ret til at beskatte egne statsborgere hårdere, når de ikke har bopæl på medlemsstatens område [10].

24. I april 1993, knap tre måneder efter afsigelsen af denne dom, forelagde Bundesfinanzhof Domstolen nogle spørgsmål, som var blevet rejst under en sag mellem Finanzamt Köln og Roland Schumacker, som var belgisk statsborger og boede i Belgien, vedrørende betingelserne for beskatning af den lønindkomst, han havde oppebåret i Tyskland. I denne sag blev spørgsmålene besvaret.

25. En række af Domstolens udtalelser i dommen i Schumacker-sagen kan være særdeles nyttige ved afgørelsen af den foreliggende sag. Domstolen udtalte for

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

9 — Forslag til afgørelse fra generaladvokat Marco Darmon fremsat den 6.10.1992 i Werner-sagen, jf. ovenfor i fodnote 8.

10 — Der er tale om en dom, som nogle forfattere i lyset af Domstolens senere domme anser for forældet. Jf. E. Keeling: »Some observations on Finanzamt Köln-Altstadt *v* Roland Schumacker« i *The EC Tax Journal*, Volume I, 1995/96, Issue 2, s. 135 ff., særlig s. 143 og 144, og den af forfatteren nævnte retspraksis.

det første, at traktatens artikel 48 kan begrænse en medlemsstats ret til at fastsætte, på hvilke betingelser en statsborger fra en anden medlemsstat er skattepligtig af indkomst, han oppebærer på dens område, og til at fastlægge de nærmere vilkår for beskatningen af sådan indkomst, idet en medlemsstat i henhold til denne artikel ikke med hensyn til opkrævning af direkte skatter må behandle en statsborger fra en anden medlemsstat, som har udnyttet retten til fri bevægelighed og har lønnet arbejde på den førstnævnte medlemsstats område, mindre gunstigt end en statsborger i medlemsstaten, der befinder sig i samme situation [11].

26. Domstolen fandt for det andet, at bestemmelser, som finder anvendelse uden hensyn til den skattepligtiges nationalitet, men hvorefter der sondres på grundlag af bopæl, således at der ikke indrømmes ikke-hjemmehørende visse fordele, som indrømmes hjemmehørende, kan indebære en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, idet sådanne bestemmelser navnlig rammer borgere fra andre medlemsstater, da ikke-hjemmehørende som oftest er statsborgere i andre stater [12].

Imidlertid er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende med hensyn til direkte skatter som udgangspunkt ikke sammenlignelig, og det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende, indebærer derfor ikke generelt en forskelsbehandling, og traktatens artikel 48 er ikke som udgangspunkt til hinder for, at en medlemsstat beskatter en ikke-hjemmehørendes indkomst fra lønnet arbejde på dens område hårdere end indkomst oppebåret af en hjemmehørende, som har samme beskæftigelse [13].

27. I sin argumentation tog Domstolen hensyn til, at den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en medlemsstats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans totale indkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl, og at den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til hans sædvanlige bopæl. Situationen er anderledes for en hjemmehørende, som normalt oppebærer den væsentligste del af sin indkomst i bopælsstaten, som normalt har alle de oplysninger, der er nødvendige for at vurdere den pågældende skatteyders samlede skatteevne med hensyntagen til hans personlige og familiemæssige forhold [14].

Sondringen mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige er objektiv. Bopælen er stadig det kriterium, skattepligten er baseret på i den internationale skatteret, som har fundet udtryk i den

11 — Dommen i Schumacker-sagen, jf. ovenfor i fodnote 1, præmis 24.

12 — Præmis 27 og 28.

13 — Præmis 31, 34 og 35.

14 — Præmis 32 og 33.

modelkonventionen vedrørende dobbeltbeskatning, der er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) [15].

28. Roland Schumacker's situation passede imidlertid ikke ind i dette generelle mønster, idet han oppebar den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i Tyskland og ikke havde indtægter af betydning i Belgien, hvor han havde bopæl, således at man i Belgien ikke kunne indrømme ham de fordele, han ville opnå, hvis der blev taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

Domstolen fandt, at situationen for en sådan ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende, som har sammenligneligt, lønnet arbejde, ikke adskiller sig objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt for så vidt angår inddragelsen af skatteyderens personlige og familiemæssige forhold ved indkomstbeskatningen, og at forskelsbehandlingen *for så vidt angår en ikke-hjemmehørende, som i en anden medlemsstat end bopælsstaten oppebærer den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele familiens indkomst* [16], består i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold [17].

29. Domstolen fandt, at en sådan forskelsbehandling hverken kunne begrundes i hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen ved at undgå, at den ikke-hjemmehørendes personlige og familiemæssige forhold blev taget i betragtning to gange, eftersom den skat, der skulle betales til bopælsstaten i Roland Schumacker's tilfælde, ikke var tilstrækkelig til, at disse forhold kunne tages i betragtning, eller i de administrative vanskeligheder, det kunne give beskæftigelsesstaten at indhente oplysninger om den indkomst, som ikke-hjemmehørende, der har lønnet arbejde på dens område, oppebærer i bopælsstaten, eftersom direktiv 77/799/EØF [18] giver mulighed for at få oplysninger på en måde, som kan sammenlignes med, hvad der gælder for skattemyndighederne på nationalt plan.

30. Domstolen anlagde en tilsvarende fortolkning i dommen i Wielockx-sagen, som blev afsagt nogle få måneder senere [19].

15 — M. Quaghebeur: »A bridge over muddled waters. Coherence in the case law of the Court of Justice of the European Communities relating to discrimination against non-resident taxpayers« i *The EC Tax Journal*, Volume I, 1995/96, Issue 2, s. 109 ff., særlig s. 133.

16 — P. Farmer: »Article 48 and the taxation of frontier workers« i *European Law Review*, 1995, s. 310 ff., særlig s. 317, mener, at Domstolen indirekte afviste det argument, som Det Forenede Kongerige havde fremført under retsmødet, og hvorefter ikke-hjemmehørende kun kunne anses for at befinde sig i samme situation som hjemmehørende, hvis de ikke oppebar indkomst i nogen anden stat end beskæftigelsesstaten.

17 — Præmis 36, 37 og 38 i den i fodnote 1 nævnte dom. Foruden den materielle forskelsbehandling mellem fællesskabsstatsborgere, som ikke var hjemmehørende i Tyskland, og statsborgere, som også havde bopæl dér, bestod der også processuelt en ubegrundet forskelsbehandling, fordi fællesskabsstatsborgere, som hverken havde bopæl eller sædvanligt opholdssted på statens område, men dér oppebar lønindkomst, i modsætning til hjemmehørende ikke havde mulighed for at være omfattet dels af en ordning med årlig regulering af kildeskat, der var indeholdt i lønindkomst, hvorved de af hensyn til at forenkle forvaltningen blev afskåret fra muligheden for at påberåbe sig poster i indkomstopgørelsen, som f.eks. udgifter til erhvervelse af indkomsten og særlige eller såkaldte ekstraordinære udgifter, dels af en ordning med årlig administrativ ansættelse af skat.

18 — Rådets direktiv af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15).

19 — Jf. fodnote 2 ovenfor.

Wielockx var belgisk statsborger, og han havde bopæl i Belgien og drev, i egenskab af medindehaver, virksomhed som fysioterapeut i Nederlandene, hvor han oppebar sin samlede indtægt, og hvor han i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de to stater var skattepligtig. Selv om indkomstskatteloven gav ikke-hjemmehørende skattepligtige, som oppebar 90% af deres samlede indtægter i Nederlandene, ret til at foretage fradrag for personlige forpligtelser og ekstraordinære bidrag, kunne sådanne personer ikke fradrage henlæggelser til selvpensioneringsreserven[20]. Hjemmehørende skattepligtige kunne derimod fradrage beløb, som blev henlagt til selvpensioneringsreserven, i deres indtægt i form af overskud af deres virksomhed, og denne indtægt blev så forhøjet med de beløb, som blev udbetalt fra selvpensioneringsreserven. Når den skattepligtige fyldte 65 år, bortfaldt selvpensioneringsreserven, hvorefter den blev betegnet som »indtægt«, og der blev opkrævet skat enten som et engangsbeløb af den samlede kapital eller som udsat beskatning af de ydelser, der blev udbetalt periodisk.

31. Domstolen udtalte, at såfremt en ikke-hjemmehørende skattepligtig for så vidt angår fradrag i den skattepligtige indkomst ikke undergives samme skattemæssige behandling som en tilsvarende, men hjemmehørende skattepligtig, vil der ikke blive taget hensyn til hans personlige forhold hverken af skattemyndighederne i den stat, hvor han udøver sin erhvervsmæssige virksomhed, da han ikke har bopæl dér, eller af bopælsstaten, da han ikke oppebærer indkomst dér, således at han samlet set vil blive beskattet hårdere og befinde sig i en mindre gunstig situation end en hjemmehørende skattepligtig. Forskelsbehandlingen opstod i det pågældende tilfælde derved, at den ikke-hjemmehørende skattepligtige, der oppebar hele sin indkomst i den stat, hvor han udøvede sin erhvervsmæssige virksomhed, ikke havde ret til at oprette en fradragsberettiget selvpensioneringsreserve på de samme skattemæssige betingelser som en hjemmehørende skattepligtig.

32. I Wielockx-sagen, hvor den skattepligtige anmodede om ret til et fradrag i relation til sine personlige forhold, var det imidlertid ikke oplyst, om den pågældende person også oppebar hele eller næsten hele familiens indkomst i den stat, hvor han udøvede sin erhvervsmæssige virksomhed.

b) Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål

33. Som anført i forbindelse med gennemgangen af den gældende tyske lovgivning, har gifte fællesskabsstatsborgere, der sammen med deres ægtefælle har bopæl i en anden medlemsstat, og som opfylder betingelserne herfor, nu mulighed for at blive

20 — Ved artikel 44, stk. 1, i lov af 16.11.1972, som supplerede den nederlandske Wet op de inkomstenbelasting af 16.12.1964 (den nederlandske lov om indkomstbeskatning), blev der indført en frivillig selvpensioneringsordning for selvstændige erhvervsdrivende, i henhold til hvilken de deltagende personer kan afsætte en del af overskuddet i deres virksomhed til oprettelse af en selvpensioneringsreserve, hvilket indebærer den fordel, at de opsparede beløb forbliver i virksomheden.

behandlet som ubegrænset skattepligtige, således at deres indtægter fra kilder i udlandet tages i betragtning med henblik på skatteprogressionen. De har også adgang til fradrag knyttet til personlige og familiemæssige forhold, som f.eks. fradrag for udgifter til erhvervelse af indkomsten, fradrag for socialforsikringsbidrag og for børn, og de har ret til at vælge at være omfattet af »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif«.

34. Sagsøgeren i hovedsagen har medgivet, at de nye bestemmelser gør det muligt at behandle ikke-hjemmehørende fællesskabsstatsborgere, der oppebærer indkomst, som er undergivet beskatning i Tyskland, på lige vilkår med hjemmehørende og i overensstemmelse med fællesskabsretten. Han har imidlertid anført, at gifte arbejdstagere fra Fællesskabet, som ikke er hjemmehørende i Tyskland, og som ikke opfylder lovens betingelser for sambeskatning, stilles betydeligt ringere end gifte skattepligtige, som er hjemmehørende. Dette skyldes, at det ikke er muligt at trække faste socialforsikringsbidrag fra den skattepligtige indkomst to gange, og navnlig, at de ikke indrømmes ret til at vælge »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif«. Eftersom ægtefæller, som er hjemmehørende i Tyskland, har denne valgmulighed, selv om de oppebærer indtægter fra kilder i udlandet, som ikke er skattepligtige i Tyskland, bør ikke-hjemmehørende arbejdstagere, som befinder sig i en lignende situation, efter hans opfattelse indrømmes samme valgmulighed.

35. Det fremgår af de i sagen fremlagte dokumenter, at Frans Gschwind's lønindkomst i Tyskland i 1992 udgjorde 84 047 DM, hvilket var hele hans indkomst og 58,32% af ægtefællernes samlede indkomst, og at hans hustrus indkomst i Nederlandene i samme skatteår udgjorde 55 209 DM, hvilket ligeledes udgjorde hele hendes indkomst og 41,68% af ægtefællernes indkomst. I denne situation ville parret efter tysk ret kun kunne vælge sambeskatning, hvis de begge havde faktisk bopæl — som godt kunne være sekundær — på tysk område, idet det ikke var tilstrækkeligt, at kun Frans Gschwind rådede over en sådan bopæl.

36. Frans Gschwind gør gældende, at han — på trods af, at han ikke bor med sin hustru i Tyskland, at den indkomst, ægtefællerne oppebærer, kun for 58,32%'s vedkommende er undergivet tysk beskatning, og at deres indtægter fra kilder i udlandet udgør mere end det dobbelte af det fastsatte absolutte maksimumsbeløb på 24 000 DEM — i kraft af fællesskabsretten i skattemæssig henseende bør behandles, som om han og hans hustru opfyldte kravet om fælles bopæl i Tyskland.

37. Af de grunde, som anføres i det følgende, er jeg ikke enig heri.

38. I henhold til Domstolens praksis forbyder reglerne om ligestilling ikke blot åbenlys forskelsbehandling begrundet i

nationalitet, men også enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat [21].

39. Ligesom det var tilfældet i Schumacker-sagen, finder de omtvistede bestemmelser anvendelse uafhængigt af den skattepligtiges nationalitet. Når der imidlertid med henblik på en skattemæssig bedømmelse af den skattepligtiges situation, som ægtefælle, i sådanne bestemmelser sondres på grundlag af bopæl eller størrelsen af ægtefællernes indtægter fra kilder i udlandet, og der opstilles betingelser, som hjemmehørende lettere kan opfylde end ikke-hjemmehørende, er der fare for, at statsborgere fra andre medlemsstater rammes hårdere, fordi ikke-hjemmehørende oftere end hjemmehørende ikke er statsborgere i den pågældende medlemsstat. Under disse omstændigheder kan sådanne bestemmelser føre til en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

40. Domstolen har imidlertid fastslået, at forskelsbehandling kun kan bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer [22].

41. For at afgøre, om der foreligger en sådan indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, må det undersøges, om Frans Gschwind og hjemmehørende skattepligtige — i forbindelse med, at der på førstnævnte anvendes en anden bestemmelse end på de sidstnævnte — befinder sig i en sammenlignelig situation, hvorefter spørgsmålet må besvares bekræftende, eller derimod befinder sig i forskellige situationer, hvorefter spørgsmålet må besvares benægtende.

42. I denne forbindelse er det af særlig betydning, at Domstolen har fastslået, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ikke er sammenlignelig med hensyn til direkte skatter. Dette må efter min mening også være udgangspunktet, når princippet om ligebehandling af arbejdstagere, der udnytter deres ret til fri bevægelighed, skal forenes med medlemsstaternes beskatningsret i forbindelse med direkte skatter. Efter min opfattelse var det ikke Domstolens hensigt med Schumacker- og Wielockx-dommene at gøre op med det i den internationale skatteret almindeligt anerkendte princip om, at det er bopælsstaten, som skal beskatte skatteyderens samlede indkomst, således at der tages hensyn til omstændigheder, som er knyttet til dennes personlige og familiemæssige forhold — et princip, som er inkorporeret i medlemsstaternes retsordener gennem

21 — Dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11.

22 — Dommene i Schumacker-sagen og Wielockx-sagen, jf. ovenfor i fodnote 1 og 2, henholdsvis præmis 30 og 17.

OECD's modelkonvention vedrørende dobbeltbeskatning.

43. Med hensyn til situationen for henholdsvis Roland Schumacker og Frans Gschwind har den kun de to forhold tilfælles, at hverken de selv eller deres ægtefæller havde bopæl i Tyskland, og at de begge i et bestemt skatteår oppebar hele deres indkomst i Tyskland.

Forskellene på de to situationer er derimod afgørende. For det første udgjorde denne indkomst for Roland Schumacker's vedkommende også næsten hele familiens indkomst, mens den i Frans Gschwind's tilfælde kun udgjorde lidt over halvdelen af familiens indkomst eller nærmere betegnet 58,38% i 1991 og 58,32% i 1992. For det andet havde hverken Roland Schumacker eller hans hustru nogen indtægt af betydning i bopælsstaten, som kunne give mulighed for, at deres personlige og familiemæssige forhold blev taget i betragtning, hvorimod Frans Gschwind's hustru — selv om han ikke selv havde indtægter i bopælsstaten — oppebar 41,62% af familiens indkomst i 1991 og 41,68% i 1992. Desuden er der i Tyskland foretaget en lovændring, som indebærer, at en arbejdstager i Frans Gschwind's situation kan opnå de samme fradrag knyttet til de personlige og familiemæssige forhold, som hjemmehørende personer nyder godt af. Den eneste undtagelse fra denne regel består i Frans Gschwind's tilfælde i, at han ikke har fået ret til at vælge sambeskatning af hans og hans hustrus indkomst, fordi det — i betragtning af, at mere end 41% af ægtefællernes globalindkomst oppebæres i deres bopælsstat — antages, at denne indkomst er tilstrækkelig til, at bopælsstaten kan tage den skattepligtiges personlige forhold i betragtning.

44. Jeg har gennemgået forholdene vedrørende Roland Schumacker, som blev udsat for forskelsbehandling, fordi hans personlige og familiemæssige forhold hverken blev taget i betragtning i beskæftigelsesstaten eller i bopælsstaten, selv om han befandt sig i en situation, som i indkomstskattemæssig henseende var sammenlignelig med den, en hjemmehørende med samme beskæftigelse befinder sig i. Jeg har ligeledes påvist, at Frans Gschwind's situation klart adskiller sig fra Roland Schumacker's situation.

Herefter skal det undersøges, om situationen for Frans Gschwind som — indkomstskattepligtig i Tyskland — adskiller sig objektivt fra situationen for en hjemmehørende skattepligtig, som har samme beskæftigelse.

45. Med henblik på at afgøre, om Frans Gschwind udsættes for skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, tjener det ikke noget formål at sammenligne ham med en skattepligtig, som er hjemmehørende i Tyskland, og hvis ægtefælle har bopæl i en anden medlemsstat, da retten til

at vælge »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif« — som han ønsker at benytte sig af — er knyttet til ægteskabet, og den kun indrømmes betingelsesløst til ægtefæller, hvis samliv ikke varigt er ophørt, og som begge er hjemmehørende. Efter min opfattelse bør sammenligningen foretages med ægtefæller, som er hjemmehørende i Tyskland, og hvoraf den ene arbejder i Nederlandene.

46. Objektivt set er der betydelige forskelle mellem situationen for ægtefæller, som er hjemmehørende i Tyskland, og hvoraf den ene arbejder i Nederlandene, og situationen for ægtefællerne Gschwind. I de hjemmehørende ægtefællers tilfælde vil en af ægtefællerne være begrænset skattepligtig i Nederlandene, mens ægtefællerne fortsat vil være skattepligtige af hele deres indkomst i Tyskland, således at de kan vælge sambeskatning, fordi det er i denne stat, deres personlige og familiemæssige forhold vil blive taget i betragtning. I ægtefællerne Gschwind's tilfælde er hustruen derimod arbejdstager med fast bopæl i Nederlandene, hvor hun er ubegrænset skattepligtig, hvor hendes personlige forhold tages i betragtning, og hvor hun nyder godt af de fradrag, som indrømmes ægtefæller. Desuden har hverken hun selv eller den indkomst, som hun oppebærer, og som udgør mere end 41% af parrets samlede indkomst, nogen faktisk eller personlig tilknytning til Tyskland, som ville kunne begrunde, at der dér tages hensyn til hendes indkomst med henblik på at lempe hendes mands skat.

Som anført af den tyske regering, står det fast, at da Frans Gschwind har den højeste indtægt af ægtefællerne, ville han samlet set opnå en lavere skattesats, hvis der blev taget hensyn til hans hustrus indkomst, og der blev foretaget fradrag i den samlede indkomst to gange i stedet for én, hvorimod der ikke ville blive anvendt en højere skattesats på hans hustru, fordi hun som individuelt beskattet ikke får sin indkomst lagt sammen med hans i Nederlandene.

Hustruens indkomst skal desuden kun beskattes i Nederlandene. I modsat fald ville et og samme beskatningsgrundlag blive undergivet beskatning to gange uden mulighed for at anvende hverken »exemptionsmetoden« eller »creditmetoden« i Nederlandene, og der ville være to stater, der som bopælsstater beskattede hustruens globalindkomst [23].

47. I lyset af Domstolens praksis ville Frans Gschwind's argumentation efter min opfattelse kun kunne antages, hvis hverken beskæftigelsesstaten eller bopælsstaten — som følge af hans udøvelse af sin ret til fri bevægelighed — kunne tage hans personlige og familiemæssige forhold i betragtning.

Beskæftigelsesstaten indrømmer ham imidlertid alle de personlige og familiemæssige

23 — M.A. Caamaño Anido og J.M. Calderón Carrero: »Principio de no discriminación por razón de la nacionalidad: Aplicación en el ámbito de la imposición directa (IRPF)« i *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Comentarios y concordancias con la legislación española)*, 1992-1995, Ed. La Ley-Actualidad, Madrid, 1997, s. 96 ff., særlig s. 104 og 105.

fradrag, som hjemmehørende får tildelt, med undtagelse af de fordele, som er knyttet til »Splitting-Verfahren«, som f.eks. dobbelt fradrag for faste socialforsikringsbidrag eller fradrag af udgifter til skatterådgivning, uanset hvem af ægtefællerne der har nydt godt heraf eller afholdt udgifterne. Efter min mening er dette berettiget, fordi den ægtefælle, for hvem det andet fradrag ville blive foretaget, ikke er hjemmehørende. Hun arbejder derimod i en anden medlemsstat, og i forbindelse hermed oppebærer hun en tilstrækkelig indkomst til ikke alene at være omfattet af den sociale sikringsordning i denne stat, men også til dér at blive undergivet beskatning, således at hendes personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning i denne stat i overensstemmelse med reglerne dér. Jeg kan ikke se, hvorfor Tyskland skulle tillade Frans Gschwind at trække udgiften til socialforsikringsbidrag på 3 510 DM fra det samlede beskatningsgrundlag to gange, når hans hustru har beskæftigelse i Nederlandene, når hun betaler sine bidrag i denne medlemsstat, og når disse bidrag efter alt at dømme tages i betragtning ved ansættelsen af hendes skat.

48. I den for nylig afsagte dom i Gillysagen [24] tog Domstolen stilling til det forhold, at Tyskland som beskæftigelsesstat ikke tog hensyn til den ikke-hjemmehørende skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold. Domstolen fastslog i denne dom, at selv om den skattepligtige erhvervede sin personlige lønindkomst i Tyskland, blev denne medregnet i grundlaget for indkomstbeskatningen for fysiske personer på hendes skattemæssige hjemsted i Frankrig, hvor hun derfor opnåede de skattefordele, fradrag og nedslag, der var fastlagt i den franske lovgivning. Domstolen fastslog, at det tyske skattevæsen ikke under disse omstændigheder var forpligtet til at tage hendes personlige og familiemæssige forhold i betragtning.

49. Noget andet er, at de nederlandske bestemmelser vedrørende direkte skatter ikke omfatter de samme foranstaltninger til beskyttelse af familien som de tyske bestemmelser. Imidlertid har medlemsstaterne ved fastsættelsen af regler for indkomstskatten ret til — under overholdelse af fællesskabsretten — at vedtage de foranstaltninger, som de finder mest hensigtsmæssige med henblik på at beskytte familien. I det foreliggende tilfælde har de pligt til at indrømme vandrende arbejdstagere de samme skattefordele, som indrømmes hjemmehørende i Tyskland, der objektivt set befinder sig i den samme situation. Frans Gschwind og hans hustru befinder sig imidlertid ikke i en situation, som objektivt set svarer til situationen for hjemmehørende ægtefæller, hvoraf den ene tager til Nederlandene for at udøve lønnet beskæftigelse.

Jeg må derfor konkludere, at det forhold, at den tyske indkomstskattelovgivning ikke indrømmer arbejdstagere i Frans Gschwind's situation ret til at vælge »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif«, ikke

24 — Dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 50.

udgør en skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

c) I hvilke tilfælde oppebærer en ikke-hjemmehørende skattepligtig den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele familiens indkomst i en medlemsstat

50. I dommen i Schumacker-sagen begrænsede Domstolen sig til at behandle den situation, hvor den skattepligtige oppebærer den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele familiens indkomst i beskæftigelsesstaten, uden at komme ind på, hvilken andel i procent der skal være tale om, for at denne situation foreligger. I dommens præmis 46 omtales forholdene i Tyskland, hvor grænsearbejdere, som havde bopæl i Nederlandene og var beskæftiget i Tyskland, allerede fik indrømmet skattemæssige fordele, hvorved der blev taget hensyn til deres personlige og familiemæssige forhold, herunder anvendelse af »Splittingtarif«, således at disse fællesskabsstatsborgere — i overensstemmelse med Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande af 21. oktober 1980 [25] — blev sidestillet med tyske statsborgere, når de oppebar mindst 90% af deres indkomst på tysk område.

Før dommen i Schumacker-sagen blev afsagt, var ordningen for arbejdstagere, som var hjemmehørende i Tyskland, desuden ved loven om grænsegængere (Grenzpendlergesetz) af 24. juni 1994 blevet udvidet til at omfatte alle grænsearbejdere, som oppebar mindst 90% af deres globalindkomst i Tyskland.

51. Kommissionen har for sit vedkommende fremsat henstilling 94/79/EF [26], som bl.a. har til formål at underrette medlemsstaterne om de bestemmelser, som efter Kommissionens opfattelse kan sikre, at ikke-bosiddende får en lige så gunstig skattemæssig behandling som bosiddende, hvis den overvejende del af deres indkomst oppebæres i det land, hvor aktiviteten udøves.

I henstillingen opfordrer Kommissionen medlemsstaterne til ikke at underkaste visse indkomster, som f.eks. indkomster fra ikke-selvstændigt arbejde, en højere beskatning, end det ville være tilfældet, hvis den skattepligtige og dennes ægtefælle og børn var bosiddende i den pågældende medlemsstat. Kommissionen anbefaler at gøre anvendelsen af denne bestemmelse betinget af, at de indkomster, som er skattepligtige i den medlemsstat, hvor den fysiske person ikke er bosiddende, mindst udgør 75% af den-

25 — Den tyske lov om gennemførelse af tillægsprotokollen af 13.3.1980 til overenskomsten af 16.6.1959 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning.

26 — Kommissionens henstilling af 21.12.1993 om beskatning af visse indkomster oppebåret i en anden medlemsstat end bopælsstaten (EFT 1994 L 39, s. 22).

nes samlede skattepligtige indkomst i skatteåret.

52. Ser vi bort fra den detalje, at der er tale om en henstilling, der pr. definition ikke er bindende for medlemsstaterne, berører teksten heller ikke spørgsmålet om, hvordan den stat der beskatter den indkomst, som den ene ægtefælle oppebærer på dens område, og som udgør mindst 75% af dennes indkomst, skal behandle den anden, ikke-hjemmehørende, ægtefælles indkomst for så vidt angår adgang til en metode som f.eks. »Splitting«, hvorved ægtefællernes indkomster sambeskattes [27].

53. Så længe Rådet ikke har udstedt direktiver til harmonisering af de fiskale bestemmelser vedrørende direkte beskatning [28] — og det gør det næppe på hverken kort eller mellemlang sigt [29] — mener jeg, at det af Domstolen opstillede krav om, at ikke-hjemmehørende personer skal oppebære den væsentligste del af deres indkomst i beskæftigelsesstaten, for at det kan lægges til grund, at en situation ikke adskiller sig objektivt fra en anden på en sådan måde, at det kan begrunde en forskelsbehandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer, er opfyldt, hvadenten grænsen sættes ved 90% eller 75% af den skattepligtiges samlede indkomst.

54. Selv om den skattepligtige er individet og ikke ægteparret, tager en metode som »Splitting-Verfahren« uden tvivl sigte på at vurdere begge ægtefællers økonomiske kapacitet. Når der er tale om at indrømme ret til at vælge sambeskatning uanset det bopælskrav, som normalt gælder, forekommer det mig derfor logisk, at der i stedet stilles andre betingelser i form af, at ægtefællernes indkomst for størstedelens vedkommende — uanset om dette vil sige 90% som i Tyskland eller 75% som foreslået af Kommissionen — er undergivet beskatning i beskæftigelsesstaten, eller, hvis denne betingelse ikke er opfyldt, at ægtefællernes indtægter fra kilder i udlandet, som er fritaget for beskatning i beskæftigelsesstaten og kun tages i betragtning med henblik på beregningen af skattesatsen ifølge et progressionsforbehold for den skattepligtige indkomst, ikke overstiger et relativt beskedent beløb. Under alle omstændigheder står det fast, at den indkomst, Frans Gschwind oppebar i Tyskland, højst udgjorde 58% af ægteparrets samlede indkomst.

55. På denne måde bliver ikke-hjemmehørende arbejdstagere fra Fællesskabet, som oppebærer den væsentligste del af deres indkomst på beskæftigelsesstatens område, og ikke-hjemmehørende ægtefæller, som oppebærer næsten hele familiens indkomst på beskæftigelsesstatens område, omfattet af de samme regler som hjemmehørende arbejdstagere. Var dette ikke tilfældet, ville det let kunne ske, at den skattepligtiges

27 — J. Schaffner: »L'arrêt Schumacker du 14 février 1995: Synthèse de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice des Communautés Européennes en matière de libre circulation des travailleurs« i *Revue des affaires européennes*, 1995, nr. 2, s. 86 ff., særlig s. 92.

28 — T. Lyons: »Discrimination against individuals and enterprises on grounds of nationality: direct taxation and the European Court of Justice« i *The EC Tax Journal*, 1995, s. 27 ff., særlig s. 35.

29 — Traktatens artikel 100 A, stk. 2, bestemmer, at stk. 1, som omhandler udstedelse af retsakter med kvalificeret flertal, ikke finder anvendelse på bl.a. fiskale bestemmelser.

personlige og familiemæssige forhold hverken blev taget i betragtning i beskæftigelsesstaten eller i bopælsstaten.

De regler vedrørende »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif«, som gælder for hjemmehørende, finder derimod ikke anvendelse, når den indkomst, som en sådan arbejdstager oppebærer på beskæftigelsesstatens område, uanset at den udgør mere end 90% af dennes personlige indkomst, ikke udgør næsten hele familiens indkomst, da det under disse omstændigheder er bopælsstaten, som kan og skal foretage den samlede vurdering af skatteyderens situation under hensyntagen til de omstændigheder, som er knyttet til dennes personlige og familiemæssige forhold.

d) Betydningen af Domstolens dom i Asscher-sagen [30] for denne fortolkning

56. Både sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen har henvist til Asscher-dommen til støtte for, at Frans Gschwind udsættes for en forskelsbehandling, som er forbudt efter traktatens artikel 48, fordi han beskattes efter en anden skatteskala end gifte arbejdstagere, som er hjemmehørende i Tyskland, således at der anvendes en højere skattesats på hans beskatningsgrundlag. Jeg er ikke enig i, at dommen i Asscher-sagen kan påberåbes til støtte herfor.

57. P.H. Asscher var en nederlandsk statsborger, som arbejdede i Nederlandene og havde bopæl i Belgien, hvor han også udøvede erhvervsmæssig virksomhed. I overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de to stater blev den indkomst, han oppebar i Nederlandene, beskattet i denne stat, mens resten af hans indkomst blev beskattet i Belgien. Den indkomst, han oppebar i Nederlandene, var fritaget for beskatning i Belgien, men blev taget i betragtning ved fastsættelsen af skattesatsen, således at progressiviteten blev bevaret. Efter at han var flyttet til Belgien, var han alene undergivet belgisk lovgivning med hensyn til social sikring, og han var lovpligtigt forsikret i Belgien i henhold til reglerne om social sikring af selvstændige.

58. Efter en lovændring i Nederlandene i 1989 blev der indført en samlet opkrævning af indkomstskat og bidrag til sociale forsikringsordninger, hvorefter opkrævningen sker efter det samme beregningsgrundlag. På denne måde er den skattepligtige indkomst og den indkomst, der anvendes ved beregningen af de sociale bidrag, sammenfaldende, således at det beløb, der er fritaget for beskatning og for bidragsbetaling, er det samme.

I skattetabellen var der for det første trin fastsat to forskellige satser. For skatteplig-

30 — Dom af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089.

tige, der var hjemmehørende i Nederlandene, og dermed ligestillede personer — dvs. personer, hvis globalindkomst udelukkende eller næsten udelukkende bestod af indkomst, der var skattepligtig i Nederlandene — udgjorde skatten af første trin af den skattepligtige indkomst 13%, og bidragene til den almindelige sociale forsikringsordning androg 22,1%. Den sats, som fandt anvendelse på det første skattetrin for hjemmehørende skattepligtige og hermed ligestillede personer, udgjorde dermed 35,1%. For ikke-hjemmehørende skattepligtige, som oppebar mindre end 90% af deres globalindkomst i Nederlandene og ikke skulle betale bidrag til den nederlandske sociale sikringsordning, var skattesatsen på det første trin derimod 25%. Det var denne sats, som blev anvendt på den indkomst, P.H. Asscher oppebar i Nederlandene.

59. Af de fem præjudicielle spørgsmål, som blev forelagt i Asscher-sagen, er det det første og det andet, som har en vis relevans for Gschwind-sagen. Med disse spørgsmål ønskedes det oplyst, om artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat over for en fællesskabsborger, som udøver selvstændig virksomhed på dens område og samtidig også udøver selvstændig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl, ved beskatningen af hans indkomst anvender en højere skattesats end den, der gælder for hjemmehørende, som udøver samme virksomhed, og om det har betydning for besvarelsen af dette spørgsmål, at den skattepligtiges globalindkomst for mindre end 90%'s vedkommende består af indkomst, som beskæftigelsesstaten kan tage hensyn til ved beskatningen af hans indkomst.

60. I præmis 43 i dommen i Asscher-sagen udtalte Domstolen under henvisning til den praksis, som var blevet fastlagt i præmis 36, 37 og 38 i dommen i Schumacker-sagen, ganske vist, at det er udtryk for forskelsbehandling, at en medlemsstat ikke indrømmer en skattepligtig, som arbejder på dens område, men ikke har bopæl dér, skattemæssige fordele knyttet til de personlige og familiemæssige forhold, når den ikke-hjemmehørende skattepligtige oppebærer hele eller næsten hele sin globalindkomst i denne stat, idet den indkomst, som oppebæres i bopælsstaten, ikke er tilstrækkelig til, at der kan tages hensyn til de personlige og familiemæssige forhold.

61. Jeg må dog sige, at jeg har svært ved at få øje på lighederne mellem Roland Schumacker's situation, som jeg allerede har beskrevet, og situationen for P.H. Asscher, som i Nederlandene var direktør for et anpartsselskab, som han ejede 100%, og samtidig udøvede erhvervsmæssig virksomhed i Belgien, hvor han ledede et selskab. I begge stater oppebar han en indkomst, hvorom det kun er oplyst, at indkomsten i Nederlandene ikke udgjorde 90% af hans globalindkomst.

Roland Schumacker gjorde krav på, at beskæftigelsesstaten tog hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold ved indkomstbeskatningen ved at indrømme ham de hertil knyttede fradrag og fordelen ved »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif«, eftersom bopælsstaten ikke kunne indrømme han nogen fordele, fordi han ikke oppebar indkomst af betydning på dens område. P.H. Asscher oppebar ikke næsten hele sin indkomst i Nederlandene, han oppebar indkomst i bopælsstaten — hvor stor en del af den samlede indkomst den udgjorde, er ikke oplyst, men denne

forskel er efter min opfattelse afgørende — han anmodede om, at Nederlandene anvendte samme skattesats for ham som for hjemmehørende uden at straffe ham for ikke at skulle betale bidrag til den sociale sikringsordning i denne stat. P.H. Asscher krævede ikke, at hverken hans personlige eller familiemæssige forhold blev taget i betragtning i Nederlandene.

62. I Asscher-dommen gik Domstolen da også hurtigt bort fra tankegangen fra dommen i Schumacker-sagen, idet den i præmis 45 fastslog, at i det foreliggende tilfælde bestod forskelsbehandlingen (af hvilke personer anføres ikke, men jeg formoder, at der må være tale om forskelsbehandling af den hjemmehørende og den ikke-hjemmehørende, uanset at sidstnævnte oppebar en betydelig indkomst i bopælsstaten) i, at der for så vidt angik ikke-hjemmehørende, som i Nederlandene oppebar mindre end 90% af deres globalindkomst, anvendtes en skattesats på 25% af det første trin, mens der med hensyn til personer, som var hjemmehørende i Nederlandene, og som dér udøvede den samme erhvervsmæssige virksomhed, anvendtes en sats på 13% af det første skattetrin, også selv om de dér oppebar mindre end 90% af deres globalindkomst.

63. Herefter konstaterede Domstolen, at i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Belgien og Nederlandene kunne bopælsstaten, som i dette tilfælde var Belgien, tage hensyn til den indkomst, som var oppebåret i den anden stat, ved beregningen af skatten af den skattepligtiges øvrige indkomst for at kunne anvende progressionsprincippet. Domstolen konkluderede, at den omstændighed, at en person ikke var hjemmehørende i Nederlandene, ikke under disse omstændigheder kunne medføre, at progressionsprincippet ikke fandt anvendelse på ham, og at de to kategorier af skattepligtige befandt sig i en sammenlignelig situation på dette punkt.

64. Den foreliggende sag vedrører imidlertid ikke anvendelsen af skatteprogressionsprincippet i hverken beskæftigelsesstaten eller bopælsstaten, men derimod spørgsmålet, om der er objektive forskelle, som kan begrunde en forskellig behandling — for så vidt angår hensyntagen til den skattepligtiges familiemæssige forhold ved indkomstskatteansættelsen — mellem den situation, som en fællesskabsstatsborger som Frans Gschwind befinder sig i, og den situation, som en statsborger, der er hjemmehørende i beskæftigelsesstaten, befinder sig i.

VII — Forslag til afgørelse

65. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen, at det af Finanzgericht Köln stillede spørgsmål besvares således:

»EF-traktatens artikel 48 er ikke til hinder for, at bestemmelserne om indkomstskat i en stat, hvor en arbejdstager, der bor sammen med sin ægtefælle i en anden stat, har beskæftigelse, gør hans ret til at vælge 'Splitting-Verfahren' og 'Splittingtarif' betinget af, at begge ægtefællernes indkomst for mindst 90%'s vedkommende er undergivet beskatning i denne stat, eller, hvis denne procentdel ikke nås, at ægtefællernes indtægter fra kilder i udlandet, som ikke er skattepligtige i den første stat, ikke overstiger et bestemt beløb, selv om der ikke for ægtefæller, som er hjemmehørende på denne stats område, er fastsat betingelser for denne valgfrihed.«