FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

föredraget den 11 mars 1999 *

Innehåll

I — Tysk inkomstskattelagstiftning I-5454
II — Bakgrund till tvisten vid den nationella domstolen I-5456
III — Tolkningsfrågan I-5457
IV — Tillämplig gemenskapslagstiftning I-5457
V — De synpunkter som framlagts i förfarandet vid den nationella domstolen I-5458
VI — Prövning av tolkningsfrågan I-5461
A — Upptagande till sakprövning I-5461
B — Prövning i sak I-5462
a) De gränser som artikel 48 i fördraget uppställer för medlemsstaterna när de utövar sin beskattningsrätt avseende direkta skatter I-5462
b) Tolkningsfrågans lösning I-5466
c) När en arbetstagare som inte är bosatt i landet uppbär huvuddelen av sin inkomst och nästan hela hushållets inkomst i en medlemsstat I-5472
d) Effekten av domstolens praxis i domen i målet Asscher på denna tolkning I-5474
VII— Slutsats I-5477

1. Förevarande mål gäller en begäran ingiven i Tyskland av en person med anställning i detta land, som är nederländsk medborgare och bosatt med sin hustru i Nederländerna, om att han vid inkomstbeskattning av fysiska personer skulle beviljas rätt att välja tudelningsförfarandet med därtill hörande skatteskala. Finanzgericht Köln (Tyskland) ställer med anledning av detta en tolkningsfråga med stöd av artikel 177 i EG-fördraget, om huruvida de gemenskapsrättsliga reglerna om fri rörlighet för arbetstagare utgör hinder för att nämnda valmöjlighet, som alltid står till förfogande för makar bosatta i Tyskland, för makar som inte bor i Tyskland villkoras av att makarnas sammanlagda inkomster beskattas till minst 90 procent i Tyskland eller, om så inte är fallet, av att den inkomst som makarna uppbär i utlandet och som inte beskattas i denna medlemsstat inte överstiger 24 000 DM per kalenderår.

* Originalspråk: spanska.

I — Tysk inkomstskattelagstiftning

2. Enligt 1 § första stycket i inkomstskattelagen (Einkommensteuergesetz), är fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland obegränsat skattskyldiga (beskattas för hela den inkomst de uppbär oberoende av var den erhållits). Enligt 1 § fjärde stycket är fysiska personer som inte är bosatta eller stadigvarande vistas i landet begränsat skattskyldiga (beskattas endast för de inkomster som förvärvats i Tyskland).

3. Enligt den allmänna regeln beskattas förvärvsinkomster genom att källskatt innehålls av arbetsgivaren. För detta ändamål delas de obegränsat skattskyldiga in i kategorier. Ensamstående hör till kategori I. Äkta makar som inte stadigvarande lever separerade från varandra hör till kategori III och har, om båda makarna är bosatta i Tyskland, rätt att välja sambeskattning enligt tudelningsprincipen med därtill hörande skatteskala. Begränsat skattskyldiga ingår oberoende av civilstånd i kategori I.

4. Till följd av den ändring i lagstiftningen som genomfördes 1996 i syfte att anpassa inkomstbeskattningen för skattskyldiga som inte är bosatta i landet till den praxis som domstolen fastställt i domarna Schumacker [1] och Wielockx, [2] kan en gift skattskyldig som varken är bosatt eller stadigvarande vistas i Tyskland, oberoende av nationalitet, efter begäran därom behandlas som om han eller hon vore obegränsat skattskyldig, om minst 90 procent av hans eller hennes totala inkomster under kalenderåret beskattas i Tyskland eller om den inkomst som förvärvats i utlandet och som inte beskattas i Tyskland, inte överstiger 12 000 DM.

5. Emellertid kan en skattskyldig som är medborgare i en av unionens medlemsstater eller i en stat som omfattas av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet [3] och som är bosatt i någon av dessa stater, behandlas som obegränsat skattskyldig och i denna egenskap ha rätt att välja sambeskattning samt att hänföras till kategori III för källbeskattning om följande rekvisit är uppfyllda:

— den skattskyldiges make är bosatt eller vistas stadigvarande inom en annan

1 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225).

2 — Dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493).

3 — Avtal om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som antogs genom beslut 94/1/EKSG, EG: Rådets och kommissionens beslut av den 13 december 1993 om ingående av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet mellan Europeiska gemenskaperna, deras medlemsstater och Finland, Island, Liechtenstein, Norge, Schweiz, Sverige och Österrike, (EGT L 1, 1994, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 11, s. 37).

unionsmedlemsstats territorium respektive en stats territorium som omfattas av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och

— minst 90 procent av makarnas sammanlagda inkomst under kalenderåret beskattas i Tyskland, eller om så inte är fallet, den inkomst som förvärvas i utlandet och som inte beskattas i Tyskland inte överstiger 24 000 DM.

I detta fall behandlas även maken som obegränsat skattskyldig, och tudelningsförfarandet med därtill hörande skatteskala tillämpas vid beskattningen för att fastställa skattens belopp. Metoden, som endast tillämpas på äkta makar, utgår från att var och en av makarna har bidragit med hälften av den sammanlagda inkomst som skall beskattas. För att fastställa skattens belopp läggs makarnas respektive beskattningsbara inkomst samman, den erhållna summan delas med två och en i lag fastställd matematisk formel tillämpas på hälften varpå resultatet multipliceras med två. Summan är det belopp som makarna skall erlägga i skatt.

Tillämpningen av denna metod innebär att vissa skattefördelar medges avseende avdrag för kostnader förknippade med makarnas personliga förhållanden och familjesituation (t.ex. dubbla schablonavdrag för försäkringsavgifter, kostnader för skatterådgivning, och kostnader för fortbildning), oavsett vem av makarna som är förmånstagare eller som har svarat för kostnaderna.

Om endast en av makarna uppbär inkomst eller om det är stor skillnad mellan makarnas inkomster, minskar metoden skatteskalans progressivitet. Däremot neutraliseras fördelarna nästan helt om makarnas inkomster är i stort sett lika stora.

6. Metoden infördes till följd av en dom av Bundesverfassungsgericht, avkunnad år 1957, och bygger på den grundläggande regel som uttrycks i artikel 6 i den tyska grundlagen (Grundgesetz) och som ger familjen ett särskilt skydd från statens sida. I denna dom fastslås att makar inte kan påföras ett högre skatteuttag än ensamstående endast på grund av att de är gifta. Då sambeskattningen förutsätter att makarnas inkomster läggs samman, att deras skatt beräknas gemensamt och att de anses gemensamt skyldiga att erlägga skatt, skulle skatteskalans progressivitet, om det progressivitetsminskande tudelningsförfarandet inte tillämpades, medföra

ett större beskattningsunderlag än om makarna hade särbeskattats. Detta är orsaken till att den tyske lagstiftaren har tillerkänt makar rätten att välja mellan att säreller sambeskattas. [4]

II — Bakgrund till tvisten vid den nationella domstolen

7. Frans Gschwind, klagande i tvisten vid den nationella domstolen, är holländsk medborgare och bosatt i Nederländerna. Han bor i ett samhälle nära den tyska gränsen tillsammans med sin hustru och en son född år 1992. Under åren 1991 och 1992, de kalenderår beträffande vilka han överklagar svarandemyndighetens beskattningsbeslut, reste klaganden samtliga arbetsdagar till Aachen för att arbeta. Förvärvsinkomsten för detta arbete, som var den enda enskilda inkomst som han uppbar under dessa två kalenderår, beskattades i Tyskland enligt artikel 10.1 i dubelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och Nederländerna. Under perioden var hustrun anställd i Nederländerna och obegränsat skattskyldig i detta land.

8. Mot bakgrund av att de bestämmelser som antogs 1996 är retroaktivt tillämpbara på skatter som ännu inte påförts och att de, på begäran och under vissa omständigheter, medger att gifta skattskyldiga utan hemvist i landet behandlas som obegränsat skattskyldiga, begärde Frans Gschwind hos den svarande skattemyndigheten att hans inkomster under kalenderåren 1991 och 1992 skulle beskattas tillsammans med hans hustrus inkomster i Tyskland, med tillämpning av tudelningsförfarandet med därtill hörande skatteskala. Hans begäran avslogs och han beskattades enligt basskatteskalan då den aktuella regelns krav inte var uppfyllda, nämligen att minst 90 procent av makarnas sammanlagda inkomster skulle beskattas i Tyskland eller, om detta inte var fallet, att makarnas sammanlagda inkomst i utlandet, som inte beskattas i Tyskland, inte skulle överskrida den absoluta gräns som fastställts till 24 000 DM per år.

9. Frans Gschwinds klagomål avslogs av den i detta mål svarande myndigheten. Myndigheten menade att lagens lydelse utgör hinder för att Frans Gschwind och dennes hustru tillerkänns rätt att vid beskattning välja tudelningsförfarandet med därtill hörande skatteskala. I sitt över-

4 — Jag vill påpeka att även om tudelningsmodellen kan innebära ekonomiska fördelar för vissa skattskyldiga, tycks den ha förlorat sin trovärdighet inom den vetenskapliga sfären, framför allt ur ett skatterättsligt perspektiv. Som tudelningsförfarandets mest påtagliga diskriminerande effekter nämns: den mellan ogifta och gifta, mellan låga inkomster och högre och den mellan förvärvsarbetande respektive icke förvärvsarbetande gifta kvinnor. Se Soler Roch, M.T.: "Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares" i *Revista Española de Derecho Financiero*, 1990, nr 66, s. 193 ff, särskilt s. 209, samt av författaren citerad doktrin.

klagande till Finanzgericht Köln upprepar klaganden sin begäran. [5]

III — Tolkningsfrågan

10. I syfte att lösa förevarande tvist har den nationella domstolen beslutat vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Strider det mot artikel 48 i EG-fördraget att en nederländsk medborgare, som har skattepliktiga förvärvsinkomster i Förbundsrepubliken Tyskland utan att vara bosatt eller stadigvarande vistas inom landet, och hans maka som inte lever varaktigt separerad från honom och som på samma sätt varken är bosatt eller varaktigt vistas inom landet och har utländska inkomster, enligt 1 § tredje stycket andra meningen jämförd med 1a § tredje stycket punkt 2 EStG (den tyska inkomstskattelagen) därför inte behandlas såsom obegränsat skattskyldiga vid tillämpningen av 26 § tredje stycket första meningen EStG (här: sambeskattning), eftersom mindre än 90 procent av makarnas sammanlagda inkomster under ett kalenderår är inkomstskattepliktiga i Tyskland och deras inkomster som inte är skattepliktiga i Tyskland överstiger 24 000 DM?"

IV — Tillämplig gemenskapslagstiftning

11. Den nationella domstolen begär en tolkning av artikel 48 i EG-fördraget som,

5 — Klaganden påpekar i sitt överklagande att om den tyske lagstiftaren inte villkorade denna valmöjlighet för gränsarbetare med vissa begränsningar, skulle det resulterande skatteuttaget (om jag inte misstar mig bör den genomsnittliga skattesatsen med PGV (Progressionsvorbehalt = progressivitetsregeln) och tudelning för år 1992 vara 23,9632 och inte 26,9632) ha varit följande:

	1991 DM	1992 DM
Frans Gschwinds bruttolön	82 535	84 047
Kostnader för inkomstens förvärvande	-9 001	-9 607
Nettoinkomst	73 534	74 440
Kostnader för fortbildning	-900	-900
Försäkringsavgifter	-3 510	-3 510
Avdrag för barn	-4 104	
Beskattningsbar inkomst	69 124	65 926
Inkomster i Nederländerna, som ej skattemässigt beaktas i Tyskland annat än för bestämmande av skattesatsen (PGV)	52 426	3 209
Genomsnittlig skattesats, med PGV och tudelning	24,1761 %	26,9632 %
Beskattningsbar inkomst, Frans Gschwind	69 124	65 926
Beskattningsunderlag med PGV och skatteskala enligt tudelning	16 711	15 798
Beskattningsunderlag med utgångspunkt från basskatteskalan	17 723	16 522
Extra skattebelastning jämfört med landets medborgare	1 012	724

i det avseende som är relevant här, har följande lydelse:

"...

2. Denna fria rörlighet [för arbetstagare inom gemenskapen] skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.

..."

V — De synpunkter som framlagts i förfarandet vid den nationella domstolen

12. Skriftliga yttranden har, inom den tidsfrist som fastställs i artikel 20 i EG-stadgan för domstolen, i detta förfarande ingivits av klaganden och den svarande skattemyndigheten i tvisten vid den nationella domstolen, den belgiska och den tyska regeringen och kommissionen. Vid sammanträdet den 26 januari 1999 infann sig företrädare för parterna i den nationella tvisten, samt företrädare för den tyska och den belgiska regeringen och för kommissionen för att muntligen framlägga sina synpunkter.

13. Klaganden i den nationella tvisten har hävdat att berättigande saknas för de begränsningar för tillämpningen av tudelningsförfarandet med därtill hörande skatteskala som i tysk lagstiftning fastställs för gifta gemenskapsmedborgare som inte är bosatta i Tyskland. När den i landet icke bosatte skattskyldige uppbär nästan hela sin inkomst i anställningsstaten anser han det logiskt att avdrag som är hänförliga till personliga förhållanden skall beviljas av denna stat. Detta gäller dock inte beträffande val av tudelning. Möjligheten att den skattskyldiges personliga förhållanden beaktas såväl i anställningsstaten som i bosättningsstaten föreligger inte om sagda metod tillämpas, eftersom de inkomster som skall beskattas i anställningsstaten är befriade från skatt i bosättningsstaten, och inte kan ligga till grund för beviljande av förmåner hänförliga till familjeförhållanden i bosättningsstaten, oberoende av den procentuella andelen av den sammanlagda inkomsten.

14. Finanzamt Aachen-Aussenstadt, den svarande skattemyndigheten i tvisten vid den nationella domstolen, har för det första hävdat att tolkningsfrågan inte kan prövas och för det andra att makar som är bosatta i Tyskland i fråga om direkta skatter beskattas i detta land för sina sammanlagda inkomster och att situationen för makar som inte är bosatta i landet endast är jämförlig med situationen för makar som är

bosatta i landet när nästan hela hushållets inkomst beskattas i Tyskland. Av detta skäl har man fastställt vissa krav för att makarnas inkomster i utlandet skall kunna medräknas vid bestämningen av skattesatsen med hänsyn till progressivitetsregeln.

Å andra sidan påverkar sambeskattningen av makar fastställandet av den beskattningsbara inkomsten, och om den tillämpas på makar som inte är bosatta i landet oberoende av den inkomst som förvärvats i bosättningsstaten, kan det ge upphov till en kumulation av skatteförmåner. När makarna sambeskattas fördubblas schablonavdraget för försäkringsavgifter och extraordinära kostnader och avgifter behandlas som avdragsgilla, oberoende av vem av makarna som är förmånstagare eller vem som svarat för kostnaderna. Om inkomsterna för makar som inte är bosatta i landet skulle sambeskattas, utan att någon gräns uppställdes för den inkomst som uppbärs av maken i bosättningsstaten, skulle dennes extraordinära kostnader och avgifter kunna beaktas såväl vid beskattningen i detta land som vid sambeskattningen i Tyskland. Som ett exempel anger man att om det i Frans Gschwinds fall vore möjligt att välja sambeskattning av hans och hans makas inkomster i Tyskland, skulle den beskattningsbara inkomsten kunna minskas med 3 510 DM för åren 1991 och 1992, eftersom avdraget för kostnader för försäkringsavgifter skulle kunna göras två gånger.

15. Den belgiska regeringen har hävdat att tudelningsförfarandet är ett sätt att fastställa skattesatsen som baseras på skatteförmågan hos den ekonomiska gemenskap som makarna bildar. Regeringen anser att förfarandet bör tillämpas på samma villkor oavsett om makarna är bosatta i landet eller inte eftersom — då syftet inte är att medge någon skatteförmån knuten till den skattskyldiges personliga förhållanden eller familjesituation — någon risk inte föreligger att den kumuleras med skatteförmåner som medges i bosättningsstaten. Regeringen har föreslagit att domstolen skall besvara tolkningsfrågan jakande, eftersom 1 § tredje stycket i den omtvistade tyska lagen straffar skattskyldiga som uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i Tyskland, men som inte är bosatta där, utan att det föreligger någon som helst skillnad mellan deras objektiva situation och situationen för personer bosatta i Tyskland.

16. Den tyska regeringen har bekräftat att Frans Gschwind under åren 1991 och 1992 behandlades såsom bosatt i landet. Vid fastställandet av hans nettoinkomst medgavs han avdrag för nödvändiga kostnader för inkomstens förvärvande och dessutom avdrag för kostnader för fortbildning och försäkringsavgifter. Han medgavs även för år 1992, det år då hans son föddes, rätt till avdrag för barn för vilket han hade underhållsplikten.

Den tyska regeringen har påpekat att äkta makar i Nederländerna särbeskattas, så att klagandens hustrus personliga förhållanden och familjesituation beaktas enligt lagstiftningen i detta land. Klaganden uppbär inga inkomster i Nederländerna och de inkoms-

ter han uppbär i Tyskland beskattas enligt artikel 10 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och Nederländerna inte i det landet. Han har således inte någon beskattningsbar inkomst i bosättningsstaten och den inkomst han uppbär i Tyskland kommer inte att räknas samman med hans hustrus inkomst för tillämpning av progressivitetsregeln, eftersom någon möjlighet att sambeskatta makar inte föreligger i Nederländerna.

Den tyska regeringen har tillagt att om man tvingades bifalla klagandens begäran, skulle han och hans hustru komma i ett ur skattesynpunkt mer gynnsamt läge än makar bosatta i Tyskland. Om progressivitetsregeln tillämpades på hustruns inkomst i Nederländerna, skulle tillämpningen av tudelningsförfarandet leda till att det räknades med en gemensam beskattningsbar inkomst, vilket skulle leda till att var och en av makarna beskattades för hälften av den gemensamma inkomsten såsom ensamstående, med rätt till två avdrag på den sammanlagda inkomsten. Jämförd med särbeskattning får metoden emellertid till följd att en lägre skattesats än normalt tillämpas för den make som har högst inkomst och att en högre skattesats tillämpas för den make som har lägre inkomst. Eftersom klaganden i tvisten vid den nationella domstolen är den av makarna som har högst inkomst, skulle han totalt sett beskattas med en lägre skattesats om man medräknade hans hustrus inkomster och gjorde två avdrag på de sammanlagda inkomsterna i stället för ett. Orsaken är att en högre skattesats inte skulle tillämpas på hustrun, då makens inkomst inte skulle sammanräknas med hennes i Nederländerna där hon särbeskattas.

17. Den nederländska regeringen har vid sammanträdet bekräftat att den inkomst som Frans Gschwind uppbär i Tyskland är befriad från skatt i Nederländerna och att han följaktligen inte är berättigad till något avdrag. Den nederländska lagstiftningen fastslår i dylika fall att den rätt till avdrag på grund av att den skattskyldige är gift, som i princip gäller för den make som har högst inkomster, överförs till den andra maken, så att det äkta civilståndet beaktas i makarnas bosättningsstat genom de avdrag som Frans Gschwinds hustru kan tillgodogöra sig.

18. Kommissionen anser att tudelningsförfarandet med progressivitet syftar till att beskatta den skattskyldige med utgångspunkt från dennes skatteförmåga, och att det kan tillämpas oberoende av de gränser som vid den aktuella tidpunkten uppställs i tysk lagstiftning. I själva verket skulle den till tudelningsförfarandet hörande skatteskalan inte tillämpas direkt på makarnas gemensamma beskattningsbara inkomst, som utgörs av Frans Gschwinds bruttoinkomst minskad med de avdrag till vilka han

är berättigad, utan denna beskattningsbara inkomst skulle av hänsyn till skattens progressivitet läggas samman med den i Tyskland skattebefriade inkomst som hans hustru uppbär i Nederländerna. Därefter skulle tudelningsförfarandet tillämpas på det erhållna beloppet, som om det vore fråga om makarnas gemensamma beskattningsbara inkomst, och på så sätt skulle en genomsnittlig skattesats erhållas som skulle bli högre än om tudelningsförfarandet enbart skulle tillämpas på Frans Gschwinds inkomst, men lägre än den skattesats som gäller för ensamstående vid tillämpning av basskatteskalan.

Kommissionen har konstaterat att vägran att tillämpa tudelning med progressivitet på klagandens inkomster står i strid med artikel 48 i fördraget. Han är medborgare i en medlemsstat och har genom att resa från Nederländerna till Tyskland för att utföra avlönat arbete utövat sin rätt till fri rörlighet, och kan inte behandlas mindre förmånligt än tyska medborgare i samma situation.

I fråga om skattesatsen har kommissionen vidhållit att i landet bosatta personer befinner sig i en situation som är jämförbar med den för personer som inte är bosatta i landet, under förutsättning att dessa inte undgår skattens progressivitet på grund av att deras skattskyldighet begränsas till de inkomster som förvärvats i anställningsstaten. Frans Gschwind skulle uppfylla detta krav eftersom tudelningsförfarandet i hans fall skulle tillämpas i kombination med en progressiv skatteskala.

I andra hand har kommissionen påpekat att det inte förefaller konsekvent att den tyska lagen beaktar båda makarnas inkomster för att fastställa gränsen för de inkomster som beskattas i Tyskland till 90 procent, när endast den ena makens inkomster beskattas i landet.

VI — Prövning av tolkningsfrågan

A — *Upptagande till sakprövning*

19. Den svarande skattemyndigheten i den nationella tvisten anser att tolkningsfrågan inte kan upptas till sakprövning, eftersom den domstol som ställt frågan inte tydligt bestämt dess syfte och eftersom frågan om en eventuell diskriminering av klaganden, som begär att bli beskattad enligt en modell som inte behandlas i inkomstskattelagen ens för i landet bosatta skattskyldiga, blir en hypotetisk fråga.

Jag instämmer inte i denna bedömning. För det första är syftet med tolkningsfrågan väl avgränsat i begäran om förhandsavgörande. För det andra kan en fråga som ställs av en nationell domstol med stöd av artikel 177 i fördraget enligt denna dom-

stols praxis [6] inte betraktas som hypotetisk på grund av att den omtvistade lagstiftningen inte behandlar möjligheten att bevilja den klagande det denne begär, eftersom ett förfarande för förhandsavgörande inte syftar till att bedöma en nationell lag, utan att tolka den gemenskapsrätt som är tillämplig på en bestämd situation. Som jag kommer att visa nedan behandlade inte heller den tyska lag som tillämpades på R. Schumacker rättigheten för en arbetstagare i hans situation att få sina personliga förhållanden och familjesituation beaktade i anställningsstaten, vilket inte utgjorde hinder för domstolen att avkunna en av de viktigaste domarna på senare tid i fråga om direkt beskattning och arbetstagares fria rörlighet. [7] De som studerat gemenskapsrätten vet mycket väl att om domstolen hade betraktat de frågor som ställts av de nationella domstolarna i dylika fall som hypotetiska hade det europeiska projektet avancerat ytterst måttligt.

B — *Prövning i sak*

20. Genom den fråga som ställts vill Finanzgericht Köln få svar på om artikel 48 i fördraget utgör hinder för att den tyska inkomstskattelagstiftningen, som tillerkänner i landet bosatta äkta makar rätten att välja tudelningsförfarandet med därtill hörande skatteskala, som villkor för denna skattemässiga förmån för äkta makar som inte är bosatta i landet föreskriver att minst 90 procent av deras sammanlagda inkomst beskattas i Tyskland eller, om så inte är fallet, att de inkomster som förvärvas i utlandet och som inte beskattas i Tyskland inte överstiger 24 000 DM.

21. De som avgivit yttranden i detta förfarande är eniga om att ändringen i den tyska lagstiftningen 1996 är en följd av domstolens praxis, i synnerhet av domen i målet Schumacker. Innan jag besvarar tolkningsfrågan kommer jag mer ingående att granska denna praxis.

a) De gränser som artikel 48 i fördraget uppställer för medlemsstaterna när de utövar sin beskattningsrätt avseende direkta skatter

22. I april 1991 ställde Finanzgericht Köln till denna domstol en rad tolkningsfrågor, föranledda av ett mål inlett av den tyske medborgaren Werner som var bosatt i Nederländerna sedan år 1961. Han tog sin examen i Tyskland och arbetade i tjugo år som anställd tandläkare på en mottagning i Aachen. Från slutet av år 1981 arbetade han på en egen mottagning i staden och anställde sin hustru, som var

6 — Dom av den 25 maj 1998 i mål C-361/97, Nour (REG 1998, s. I-3101), och dom av den 9 oktober 1997 i mål C-291/96, Grado och Bashir (REG 1997, s. I-5531), av den 5 juni 1997 i mål C-105/94, Celestini (REG 1997, s. I-2971), av den 5 oktober 1995 i mål C-125/94, Aprile (REG 1995, s. I-2919), och av den 16 juli 1992 i mål C-83/91, Meilicke (REG 1992, s. I-4871; svensk specialutgåva, volym 13).

7 — Domen i det ovan i fotnot 1 nämnda målet Schumacker. Detta är utan tvekan en av de domar från domstolen som diskuterats livligast i doktrinen. I domstolens databas finns redan över 60 litteraturhänvisningar registrerade.

nederländsk medborgare och liksom han bosatt i Nederländerna. Tyskland hade rätten att beskatta den inkomst av näringsverksamhet som förvärvats i detta land och hustruns inkomst belastades med schablonmässigt bestämd skatt, som innehölls vid källan av maken i dennes egenskap av arbetsgivare. Ingen av de två uppbar inkomster i Nederländerna. Tvisten i den nationella domstolen hade sin grund i Werners begäran till de tyska skattemyndigheterna om att behandlas som obegränsat skattskyldig för att kunna dra nytta av tudelningsförfarandet med därtill hörande skatteskala. Skattemyndigheten avslog begäran och gjorde bedömningen att han var att betrakta som begränsat inkomstskatteskyldig.

Den nationella domstolen frågade om artiklarna 7 och 52 i EG-fördraget utgjorde hinder mot att en person som var bosatt i en medlemsstat och som uppbar huvuddelen av sin inkomst i en annan medlemsstat inte i den sistnämnda kunde åtnjuta förmåner såsom tudelning med därtill hörande skatteskala eller avdrag för vissa kostnader, vilka kunde utnyttjas av i landet bosatta skattskyldiga.

23. I sin dom [8] underlät domstolen, som följde generaladvokaten, [9] att besvara frågan genom att konstatera att man ställts inför en rent intern situation på vilken gemenskapsrätten inte var tillämplig. Faktum var att tyske medborgaren Werner, som genomgått sin yrkesutbildning i sitt hemland, alltid hade utövat sin yrkesverksamhet i Tyskland och lydde under tysk skattelagstiftning och den enda omständighet som låg utanför den strikt nationella ramen var att han var bosatt i en annan medlemsstat, dock utan att ha utnyttjat rätten till fri rörlighet för att etablera sig i en annan medlemsstat. Av detta skäl godtog domstolen i denna dom att en medlemsstat ålade en av sina medborgare en tyngre skattebörda när denne inte var bosatt i landet. [10]

24. I april 1993, endast tre månader efter det att denna dom avkunnats, ställdes frågor till domstolen av tyska Bundesfinanzhof på grund av en tvist mellan Finanzamt Köln och R. Schumacker, en belgisk medborgare bosatt i Belgien, angående villkoren för beskattning av förvärvsinkomst i Tyskland. Denna gång besvarades frågorna.

25. Då domstolen avkunnade domen i detta mål gjordes vissa uttalanden som är av stort värde för att lösa den fråga jag nu granskar. Den förklarade för det första att

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

9 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Darmon, föredraget den 6 oktober 1992, domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Werner.

10 — Det är fråga om en dom vars innehåll vissa författare mot bakgrund av domstolens senare domar inte längre anser vara vägledande. Se Keeling, E.: "Some observations on Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker" i *The EC Tax Journal*, volym 1, 1995/96, band 2, s. 135 ff, särskilt s. 143 och 144, samt författarens litteraturhänvisningar.

artikel 48 i fördraget kan begränsa en medlemsstats rättigheter att fastställa villkor för skattskyldighet och förfaranden för beskattning av inkomster som förvärvats inom landets territorium av en medborgare i en annan medlemsstat, i den utsträckning som denna artikel inte tillåter en medlemsstat att i fråga om uppbörd av direkta skatter behandla en medborgare från en annan medlemsstat, som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet och har en anställning i landet, mindre förmånligt än en medborgare i det egna landet som befinner sig i samma situation. [11]

26. För det andra gjordes bedömningen att en bestämmelse som tillämpas oberoende av den skattskyldiges nationalitet, men som fastställer en skillnad grundad på bosättningskriteriet för att neka dem som inte är bosatta i landet vissa fördelar som tillerkänns i landet bosatta personer, kan utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet eftersom de som inte är bosatta i landet oftare är utlänningar, och således kommer de som missgynnas främst att vara medborgare i andra medlemsstater. [12]

Dessutom är situationen avseende direkta skatter i allmänhet inte jämförbar för i landet bosatta respektive i landet icke bosatta personer, varför det faktum att en medlemsstat nekar en person som inte är bosatt i landet vissa skattefördelar, som i landet bosatta personer tillerkänns, i allmänhet inte är diskriminerande och artikel 48 i fördraget utgör i princip inte hinder för att en medlemsstat beskattar inkomsterna för en person som inte är bosatt i landet men har en anställning i landet hårdare än inkomsterna för en person som är bosatt i landet och har motsvarande anställning. [13]

27. För att komma till denna slutsats beaktade domstolen att de inkomster som förvärvats i ett land av en person som inte är bosatt där vanligen endast utgör en del av dennes sammanlagda inkomst som koncentreras till bosättningsstaten, och att den plats där det är lättast att bedöma en i landet icke bosatt persons skatteförmåga, vilket sker genom en beräkning av hans samlade inkomster, med hänsyn tagen till hans personliga förhållanden och familjesituation, är den plats som utgör centrum för hans levnadsintressen, vilket vanligen är den plats där han är stadigvarande bosatt. Denna situation skiljer sig från situationen för en i landet bosatt skattskyldig som vanligen uppbär huvuddelen av sina inkomster i bosättningsstaten där man normalt har tillgång till all information som krävs för att bedöma hans samlade skatteförmåga med hänsyn tagen till hans personliga förhållanden och familjesituation. [14]

Skillnaden mellan skattesubjekt som är bosatta i ett land och de som inte är det är objektiv. Bosättningen är den förutsättning för beskattning som, än i dag, utgör grunden för den internationella skatterät-

11 — Domen i målet Schumacker, nämnd ovan i fotnot 1, punkt 24.

12 — *Ibidem*, punkterna 27 och 28.

13 — *Ibidem*, punkterna 31, 34 och 35.

14 — *Ibidem*, punkterna 32 och 33.

terätten, uttryckt i OECD:s (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) modellavtal om dubbelbeskattning. [15]

28. Emellertid passade R. Schumackers situation inte in i den generella mallen, så till vida att han uppbar huvuddelen av sin beskattningsbara inkomst från en verksamhet utövad i Tyskland och var bosatt i Belgien utan att där uppbära inkomster av någon betydelse, vilket ledde till att sistnämnda land inte kunde medge honom fördelar grundade på hans personliga förhållanden och familjesituation.

Domstolen menade att det inte förelåg någon objektiv skillnad mellan situationen för en sådan i landet icke bosatt person och en i landet bosatt person som har en jämförbar anställning, vilken kan berättiga en särbehandling i fråga om att vid inkomstbeskattningen beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation, samt att, *avseende en i landet icke bosatt person som uppbär huvuddelen av sina inkomster och nästan hela familjeinkomsten i en annan medlemsstat än bosättningsstaten,* [16] diskrimineringen av den person som inte är bosatt i landet består i att dennes personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i bosättningsstaten eller i anställningsstaten. [17]

29. Som motivering för denna diskriminering godtog domstolen inte behovet av att bevara det gällande skattesystemets enhetlighet, för att undvika att den i landet icke bosattes personliga förhållanden och familjesituation togs i beaktande två gånger eftersom skattebördan i bosättningsstaten i R. Schumackers fall var tillräcklig för detta, och inte heller de svårigheter av administrativ art som kunde uppstå i anställningsstaten i fråga av att inhämta uppgifter om de inkomster som uppbärs i bosättningsstaten av personer som inte är bosatta i landet men som arbetar där, eftersom direktiv 77/799/EEG [18] erbjuder möjligheter att inhämta information som är jämförbara med de som föreligger mellan de interna skattemyndigheterna.

30. Domstolen gjorde en motsvarande tolkning i domen i målet Wielockx, som avkunnades några månader senare. [19] G.H.E.J. Wielockx var en i Belgien bosatt

15 — Quaghebeur, M.: "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,* volym 1, 1995/96, band 2, s. 109 ff, särskilt s. 133.

16 — Farmer, P.: "Article 48 and the taxation of frontier workers", i *European Law Review,* 1995, s. 310 ff, särskilt s. 317, som anser att domstolen indirekt ogillade den ståndpunkt som intogs av Förenade kungariket vid sammanträdet, nämligen att man endast kunde anse att i landet icke bosatta personer befann sig i samma situation som i landet bosatta personer om de inte uppbar någon inkomst i en annan stat än anställningsstaten.

17 — Dom nämnd ovan i fotnot 1, punkterna 36—38. Förutom att det förelåg en materiell diskriminering mellan de gemenskapsmedborgare som var bosatta i Tyskland och de som inte var det, förekom även en icke berättigad diskriminering av administrativ art, bestående i att gemenskapsmedborgare som inte hade hemvist eller stadigvarande vistades i Tyskland, men som där uppbar förvärvsinkomst, nekades den möjlighet som tillerkändes i landet bosatta personer, att dels dra nytta av en årlig avstämning av innehållen skatt på lön, varigenom de av administrationsekonomiska skäl fråntogs möjligheten att åberopa omständigheter av betydelse för skattens bestämmande, som exempelvis nödvändiga kostnader för inkomstens förvärvande, speciella kostnader eller extraordinära avgifter och, å andra sidan, att av myndigheten begära en årlig skattefastställelse.

18 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT nr L 336, s. 15).

19 — Ovan fotnot 2.

belgisk medborgare som i egen regi arbetade som fysioterapeut i Nederländerna, där han uppbar hela sin inkomst och där han beskattades i enlighet med det dubbelbeskattningsavtal som de två länderna ingått. Trots att inkomstskattelagen medgav skattskyldiga som inte var bosatta i landet, som uppbar 90 procent av sin sammanlagda inkomst i Nederländerna, avdrag för personliga förpliktelser och extraordinära kostnader, fick de inte göra avdrag för belopp som avsatts som pensionsreserv.[20] Omvänt kunde i landet bosatta skattskyldiga från inkomsten av näringsverksamhet dra av belopp avsedda för avsättningar till pensionsreserven och inkomsten ökades med de belopp som togs ur reserven. Vid 65 års ålder avvecklas pensionsreserven och klassificeras som inkomst samt beskattas. Antingen beskattas hela kapitalet vid ett tillfälle, eller så sker beskattningen senare på de periodiska utbetalningarna av kapitalets avkastning.

31. I denna dom fastställde domstolen att om den i landet icke bosatte skattskyldige i fråga om avdrag inte skattemässigt behandlades på samma sätt som sin i landet bosatte like, beaktades inte hans personliga förhållanden vare sig av skattemyndigheten i det land där han utövade sin yrkesverksamhet, därför att han inte var bosatt där, eller i bosättningsstaten, eftersom han där inte uppbar någon inkomst, med påföljd att den totala skattebördan skulle bli högre och han skulle komma i ett sämre läge än sin i landet bosatte like. Diskrimineringen uppkom i detta fall genom att den i landet icke bosatte skattskyldige, som uppbar hela sin inkomst i det land där han utövade sin yrkesverksamhet, saknade rätt att bygga upp en avdragsgill pensionsreserv på samma skattemässiga villkor som den i landet bosatte skattskyldige.

32. I detta mål, som rörde en begäran om rätt att göra ett avdrag grundat på skattskyldiges personliga förhållanden, varken omtalades eller diskuterades emellertid huruvida denne även uppbar hela eller nästan hela familjeinkomsten i den medlemsstat där han utövade sin yrkesverksamhet.

b) Tolkningsfrågans lösning

33. Som jag angivit när jag beskrivit den gällande tyska lagstiftningen är det för närvarande möjligt för en gift gemenskapsmedborgare, som är bosatt med sin make i en annan medlemsstat och som uppfyller de krav som ställs, att bli behandlad som

20 — I artikel 44.1 i lagen av den 16 november 1972, som kompletterade Nederlandse wet op de inkomstenbelasting av den 16 december 1964 (lag om inkomstskatt för fysiska personer), upprättas ett frivilligt skattesystem för pensionsavsättningar för egenföretagare som ger dem möjlighet att sätta av en del av inkomsten av sin verksamhet för att bygga upp en pensionsreserv, med den fördelen att de sparade beloppen kvarstår i företaget.

obegränsat skattskyldig. Härvid medräknas utomlands förvärvade inkomster för att erhålla en progressiv beskattning, och han har rätt att göra avdrag grundade på den personliga situationen eller familjeförhållandena, som exempelvis nödvändiga kostnader för inkomstens förvärvande, försäkringsavgifter och kostnader för barn för vilka de har underhållsplikten, och de åtnjuter även rätten att välja tudelningsförfarandet med därtill hörande skatteskala.

34. Klaganden i den nationella tvisten har tillstått att de nya bestämmelserna medger att gemenskapsmedborgare som inte är bosatta i landet och som uppbär inkomster som är föremål för inkomstbeskattning i Tyskland behandlas rättvist och i enlighet med gemenskapsrätten. Han hävdar dock att gifta gemenskapsarbetare, som inte är bosatta i Tyskland och som inte uppfyller de krav som lagen ställer upp för sambeskattning, lider avsevärd skada i jämförelse med gifta skattskyldiga som är bosatta i landet. Skadan består i att de inte har möjlighet att från den beskattningsbara inkomsten två gånger dra av schablonbeloppet för försäkringsavgifter och, främst, i att de nekas rätten att välja tudelningsförfarandet med därtill hörande skatteskala. Enligt hans uppfattning bör, eftersom makar som är bosatta i Tyskland har rätt till denna valmöjlighet, arbetstagare som inte är bosatta i landet och som befinner sig i en jämförbar situation medges samma valmöjlighet.

35. Det framgår av handlingarna i målet att den förvärvsinkomst som Frans Gschwind uppbar i Tyskland år 1992 uppgick till 84 047 DM, vilket utgjorde hela hans enskilda inkomst och 58,32 procent av makarnas sammanlagda inkomst, medan hans hustrus inkomst i Nederländerna under samma kalenderår uppgick till 55 209 DM, även detta hela hennes enskilda inkomst och 41,68 procent av makarnas sammanlagda inkomst. Enligt den tyska lagen skulle under dessa omständigheter den enda möjligheten att välja att sambeskattas ha varit att båda faktiskt bosatte sig, om än bara sekundärt, i Tyskland. Det skulle alltså inte ha varit tillräckligt att Frans Gschwind hade varit bosatt där.

36. Frans Gschwind hävdar att han, trots att han inte tillsammans med sin hustru är bosatt i Tyskland, trots att de inkomster som makarna uppbär beskattas endast till 58,32 procent i detta land och trots att de inkomster som förvärvas i utlandet är mer än dubbelt så höga som det belopp som fastställts som absolut gräns, nämligen 24 000 DM, enligt gemenskapsrätten bör erhålla samma skattemässiga behandling som om han och hans hustru uppfyllt villkoret om gemensam bosättning i landet.

37. Jag delar inte denna inställning av skäl som jag kommer att ange nedan.

38. Enligt den praxis som utvecklats av denna domstol utgör bestämmelserna om likabehandling inte bara hinder för direkt

diskriminering på grund av nationalitet, utan även för varje form av indirekt diskriminering som, genom tillämpning av andra urvalskriterier, faktiskt leder till samma resultat. [21]

39. Liksom i målet Schumacker tillämpades den omtvistade bestämmelsen oberoende av den skattskyldiges nationalitet. Emellertid kommer det — när en reglering, vid den skattemässiga bedömningen av den skattskyldiges äktenskapliga förhållanden, gör en distinktion grundad på bosättningen eller på den andel av makarnas inkomst som förvärvats i utlandet och ställer upp krav som lättare kan uppfyllas av personer som är bosatta i landet än av dem som inte är det — att uppstå en risk för att medborgare i andra medlemsstater i högre grad missgynnas, eftersom de som inte är bosatta i landet oftare är utländska medborgare. Under dessa omständigheter står det klart att bestämmelser med dessa särdrag kan medföra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet.

40. Domstolen har även fastställt att diskriminering uppkommer när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. [22]

41. För att utreda om en sådan indirekt diskriminering på grund av nationalitet föreligger är det, när en annan bestämmelse tillämpas på Frans Gschwind än på i landet bosatta skattskyldiga, nödvändigt att fastställa om de befinner sig i jämförbara situationer, i vilket fall svaret skulle bli jakande, eller om de tvärtom befinner sig i olika situationer, vilket skulle leda till ett nekande svar.

42. Av särskild betydelse i detta avseende är domstolens uttalande att situationerna för personer bosatta i ett land och personer som inte är bosatta i landet inte är jämförbara i fråga om direkta skatter. Jag anser att denna bedömning även fortsättningsvis bör utgöra utgångspunkten när man försöker förena principen om likabehandling av arbetstagare som utnyttjar sin rätt till fri rörlighet med medlemsstaternas rätt att ta ut direkta skatter. Enligt min uppfattning önskade domstolen inte, då den avkunnande domarna i målen Schumacker och Wielockx, upphäva den inom den internationella skatterätten allmänt erkända principen, som genom OECD:s modellavtal om dubbelbeskattning införlivats i medlemsstaternas rättssystem, att den samlade beskattningen av den skattskyldige tillkommer bosättningsstaten, varvid hänsyn tas till faktorer som är hänförliga till hans

21 — Dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73, Sotgiu (REG 1974, s. 153; svensk specialutgåva, volym 2, s. 219), punkt 11.

22 — Domarna i målen Schumacker och Wielockx, se ovan fotnoterna 1 och 2, punkterna 30 respektive 17.

personliga förhållanden och familjesituation.

43. De enda gemensamma omständigheterna i R. Schumackers och Frans Gschwinds respektive situationer är dels det faktum att varken de eller deras makor var bosatta i Tyskland, dels att båda under ett visst kalenderår uppbar hela sin inkomst i Tyskland.

Skillnaderna mellan de två är dock avgörande. För det första utgjorde dessa inkomster i R. Schumackers fall även praktiskt taget hela hushållets inkomst, medan de i Frans Gschwinds fall utgjorde drygt hälften av hushållets inkomster, närmare bestämt 58,38 procent under år 1991 och 58,32 procent under år 1992. För det andra hade varken R. Schumacker eller hans hustru inkomster av någon betydelse i bosättningsstaten som skulle ha gjort det möjligt att beakta deras personliga förhållanden och familjesituation, medan, även om Frans Gschwind inte hade inkomster i bosättningsstaten, hans hustru under åren 1991 och 1992 uppbar 41,62 respektive 41,68 procent av hushållets inkomster i den staten. Dessutom har Tyskland ändrat sin lagstiftning så att en arbetstagare som Frans Gschwind medges samma avdrag på grund av sina personliga förhållanden och familjesituation som en i landet bosatt person. Det enda undantaget består i att han nekas rätten att välja att hans inkomst sambeskattas med hans hustrus, då man med tanke på att över 41 procent av makarnas sammanlagda inkomst förvärvas i bosättningsstaten bedömer att denna inkomst är tillräcklig för att göra det möjligt för detta land att beakta den skattskyldiges familjeförhållanden.

44. Jag har redogjort för rättsfallet Schumacker, där diskriminering befanns föreligga eftersom R. Schumackers personliga förhållanden och familjesituation inte beaktades vare sig i anställningsstaten eller bosättningsstaten och han i inkomstskattehänseende befann sig i en situation som var jämförlig med situationen för en i landet bosatt person med samma arbete. Jag har även visat att Frans Gschwinds situation klart och tydligt skiljer sig från R. Schumackers situation.

Det återstår att undersöka om det finns några objektiva skillnader mellan Frans Gschwinds situation som skattsskyldig för förvärvsinkomst i Tyskland och situationen för en skattsskyldig som är bosatt i Tyskland och har samma arbete.

45. För att utreda om Frans Gschwind är utsatt för indirekt diskriminering på grund av nationalitet, är det inte meningsfullt att jämföra honom med en skattskyldig som är bosatt i Tyskland och vars hustru är bosatt i en annan medlemsstat, eftersom rätten att vid beskattning välja tudelningsförfarandet

med därtill hörande skatteskala är förknippad med själva äktenskapet och endast medges villkorslöst till äkta makar som inte separerat och som båda är bosatta i landet. Enligt min uppfattning måste jämförelsen göras med makar som är bosatta i Tyskland och där en av makarna arbetar i Nederländerna.

46. Det föreligger väsentliga objektiva skillnader mellan situationen för äkta makar som är bosatta i Tyskland då den ena maken arbetar i Nederländerna och makarna Gschwinds situation: beträffande de i Tyskland bosatta makarna kommer den ena maken att vara begränsat skattskyldig i Nederländerna, men makarna kommer fortsättningsvis att vara skattskyldiga i Tyskland för sin sammanlagda inkomst, med påföljd att de kan välja att sambeskattas, eftersom deras personliga förhållanden och familjesituation kommer att beaktas i detta land. I makarna Gschwinds fall är hustrun däremot en arbetstagare som inte flyttar och som är obegränsat skattskyldig i Nederländerna, det land där hennes personliga förhållanden beaktas och där hon har rätt till de avdrag som medges till förmån för äkta makar. Dessutom har varken hon eller de inkomster hon uppbär, som utgör över 41 procent av hushållets samlade inkomster, någon som helst faktisk eller personlig anknytning till Tyskland vilken skulle kunna motivera att de medräknades i detta land, i syfte att minska hennes makes skattebörda.

Som den tyska regeringen har påpekat är det riktigt att Frans Gschwind, eftersom han har den högre inkomsten av makarna, totalt skulle beskattas enligt en lägre skattesats om hans hustrus inkomst medräknades och om man gjorde två avdrag från den sammanlagda inkomsten i stället för ett, medan en högre skattesats inte skulle tillämpas på hustrun, eftersom makarnas inkomster inte skulle läggas samman i Nederländerna, där hon särbeskattas.

Dessutom bör Frans Gschwinds hustrus inkomst endast beskattas i Nederländerna. I annat fall skulle samma skattegrundande omständighet bli föremål för beskattning två gånger, utan möjlighet att i Nederländerna tillämpa vare sig exemptionsmetoden eller credit-metoden och två länder skulle beskatta hennes samlade inkomst i egenskap av bosättningsstater. [23]

47. Mot bakgrund av domstolens praxis kan Frans Gschwinds inställning enligt min uppfattning endast vinna gehör om den omständigheten att han utnyttjat sin rätt till fri rörlighet skulle få till följd att hans personliga förhållanden och familjesituation inte kunde beaktas vare sig i anställningsstaten eller i bosättningsstaten.

Emellertid tillerkänner anställningsstaten honom samtliga av personliga förhållanden

23 — Caamaño Anido, M.A. och Calderón, J.M.: "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, särskilt s. 104 och 105.

och familjeskäl betingade avdrag som tillerkänns i landet bosatta personer, med undantag för de fördelar som hör till tudelningen, som dubbelt avdrag för schablonbeloppet för försäkringsavgifter eller avdrag för kostnader för skatterådgivning, oberoende av vem av makarna som utnyttjat tjänsten eller vem som betalat den. Detta förklaras enligt min uppfattning av att den make till vars förmån det andra avdraget skulle ske inte är bosatt i landet, arbetar i en annan medlemsstat och har tillräckliga förvärvsinkomster, inte bara för att vara ansluten till socialförsäkringssystemet i denna stat, utan även för att vara skattskyldig, så att dennes personliga förhållanden och familjesituation kommer att beaktas i den staten i enlighet med dess lagstiftning. Jag ser inte skäl till att Tyskland borde medge Frans Gschwind rätten att två gånger från den samlade beskattningsbara inkomsten dra av beloppet 3 510 DM för försäkringsavgifter, när hans hustru är anställd i Nederländerna, erlägger avgifter i denna medlemsstat och, vilket man får anta, dessa avgifter tillgodoräknas henne vid hennes skattefastställelse.

48. Domstolen har i den nyligen avkunnade domen i målet Gilly [24] uttalat sig om det faktum att Tyskland i egenskap av anställningsstat inte beaktade en i landet icke bosatt skattskyldigs familjesituation. I denna dom bekräftades att även om den skattskyldige uppbar sina privata förvärvsinkomster i Tyskland, inbegreps dessa i skatteunderlaget för personbeskattning i det skattemässiga hemvistet i Frankrike, där den följaktligen åtnjuter de skatteförmåner, nedsättningar och avdrag som följer av fransk lag. Domstolen tillade att under dessa förhållanden var de tyska skattemyndigheterna inte skyldiga att beakta dennes personliga förhållanden och familjesituation.

49. En annan sak är att regleringen av direkta skatter i Nederländerna inte ger möjlighet att tillämpa samma metoder till skydd för familjen som den tyska lagstiftningen. Emellertid har medlemsstaterna då de reglerar inkomstskatten befogenhet att förordna om de metoder de anser mest lämpliga till skydd för familjen, så länge de härvid respekterar gemenskapsrättens regler. I detta fall måste de medge migrerande arbetstagare samma skatteförmåner som beviljas personer bosatta i Tyskland som befinner sig i samma situation. Frans Gschwind och hans hustru befinner sig dock inte i en objektivt likvärdig situation som i landet bosatta makar, där den ena maken reser till Nederländerna för att förvärvsarbeta.

Jag måste således dra den slutsatsen att den omständigheten att den tyska inkomstskattelagstiftningen nekar en arbetstagare i Frans Gschwinds situation rätten att välja tudelningsförfarandet med därtill hörande

24 — Dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkt 50.

skatteskala inte utgör ett fall av indirekt diskriminering på grund av nationalitet.

c) När en arbetstagare som inte är bosatt i landet uppbär huvuddelen av sin inkomst och nästan hela hushållets inkomst i en medlemsstat

50. I domen i målet Schumacker begränsade domstolen sin bedömning till den situationen att en skattskyldig uppbar huvuddelen av sin inkomst och nästan hela hushållets inkomst i anställningsstaten, utan att gå in på en bedömning av vid vilken procentuell andel denna förutsättning skulle anses vara för handen. I punkt 46 i domen tar man som exempel Tyskland, där gränspendlare bosatta i Nederländerna och yrkesverksamma i Tyskland redan medgavs de skattefördmåner som följde av att deras personliga förhållanden och familjesituation beaktades, däribland skatteskalan enligt tudelningsprincipen, och där dessa gemenskapsmedborgare, i enlighet med Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande av den 21 oktober 1980,[25] behandlades på samma sätt som tyska medborgare om de uppbar minst 90 procent av sina inkomster inom Tysklands territorium.

Dessutom utsträckte lagen om gränspendlare (Grenzpendlergesetz) av den 24 juni 1994, innan domen i målet Schumacker avkunnades, de bestämmelser som gällde för arbetstagare bosatta i Tyskland till att gälla alla gränsarbetare som uppbar minst 90 procent av sin samlade inkomst i Tyskland.

51. Kommissionen å sin sida antog rekommendation 94/79/EG[26] i syfte att bland annat meddela medlemsstaterna de bestämmelser som enligt dess förmenande kunde garantera skattemässig likabehandling av personer bosatta i ett land och personer som inte är bosatta i landet, när den övervägande delen av deras inkomst uppbärs i det land där de är verksamma.

I denna rekommendation anbefaller kommissionen medlemsstaterna att inte underkasta vissa inkomster, däribland inkomster av avlönat förvärvsarbete, en högre skatt än den medlemsstaten skulle fastställa om den skattskyldige, dennes make och barn vore bosatta i samma medlemsstat. Kommissionen förordar att tillämpningen av denna åtgärd villkoras av att de inkomster som är beskattningsbara i den medlemsstat där den fysiska personen inte är bosatt

25 — Tysk lag avseende tillämpningen av tilläggsprotokollet av den 13 mars 1980 till avtalet av den 16 juni 1959 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna för att undvika dubbelbeskattning.

26 — Kommissionens rekommendation 94/79/EG av den 21 december 1993 om beskattningen av vissa inkomster som uppbärs av personer i en annan medlemsstat än den i vilken de är bosatta (EGT L 39, 1994, s. 22).

utgör minst 75 procent av hans totala skattepliktiga inkomst under kalenderåret.

52. Bortsett från den — underordnade — omständigheten att det är fråga om en rekommendation, som i denna egenskap inte har bindande verkan för medlemsstaterna, behandlar texten inte hur staten som beskattar inkomsterna för den make som inom dess territorium uppbär minst 75 procent av sin inkomst bör behandla den andre, inte i landet bosatte, makens inkomster när det gäller tillgången till ett sådant förfarande som tudelning genom vilket makarnas inkomster sambeskattas. [27]

53. Så länge rådet inte antar ett tillnärmningsdirektiv avseende bestämmelser tillämpliga på direkt beskattning, [28] och det är inte troligt att detta kommer att ske på kort eller medellång sikt, [29] anser jag att det krav som uppställts av domstolen för att anse att det inte föreligger en objektivt olik situation som berättigar en särbehandling mellan en person som är bosatt i landet och en som inte är det, som består i att den person som inte är bosatt i landet i anställningsstaten uppbär huvuddelen av sin inkomst, uppfylls om gränsen ligger såväl på 90 procent som på 75 procent av den skattskyldiges totala inkomst.

54. Trots att den skattskyldige är individen och inte makarna, är det förvisso så att ett sådant förfarande som tudelning är ägnat att bedöma båda makarnas ekonomiska förmåga. När det är fråga om att medge en rätt att välja sambeskattning, med bortseende från det i normala fall tillämpade bosättningsvillkoret, förefaller det mig därför logiskt att man i dess ställe inför andra villkor: att makarnas inkomster till största delen, till 90 procent enligt föreskrifterna i Tyskland, eller till 75 procent som kommissionen föreslår, är föremål för beskattning i denna stat och att, om så inte är fallet, den utomlands förvärvade inkomst som är skattebefriad i denna stat, och som beaktas endast för att fastställa vilken skattesats som skall tillämpas på de skattepliktiga inkomsterna med hänsyn till skattens progressivitet, fastställs till ett relativt lågt belopp. Under alla omständigheter utgjorde inte den inkomst som uppbars av Frans Gschwind i Tyskland mer än 58 procent av makarnas sammanlagda inkomst.

55. På detta sätt medges en gemenskapsarbetstagare som inte är bosatt i ett land, och som uppbär den största delen av sin inkomst inom statens territorium, och äkta makar som inte är bosatta i staten, som inom dess territorium uppbär nästan hela hushållets inkomst, samma system som arbetstagare som är bosatta i staten, eftersom det annars skulle vara stor risk för att

27 — Schaffner, J.: "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, särskilt s. 92.

28 — Lyons, T.: "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, särskilt s. 35.

29 — Artikel 100a.2 i EG-fördraget anger att punkt 1, som reglerar beslut om åtgärder genom kvalificerad majoritet inte skall tillämpas på bland annat bestämmelser om skatter.

den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation inte skulle beaktas vare sig i anställningsstaten eller i bosättningsstaten.

Däremot medges inte en tillämpning av de regler som gäller för personer som är bosatta i landet i den del som avser tudelning i samband med beskattningen med därtill hörande skatteskala, när den inkomst som gemenskapsarbetstagaren uppbär inom statens territorium, trots att den överstiger 90 procent av hans sammanlagda inkomst, inte utgör nästan hela hushållets inkomst. Under dessa omständigheter kan och bör nämligen bosättningsstaten göra en samlad bedömning av den skattskyldiges situation, med hänsyn tagen till faktorer hänförliga till familjesituationen.

d) Effekten av domstolens praxis i domen i målet Asscher på denna tolkning [30]

56. Såväl klaganden i den nationella tvisten som kommissionen stöder sig på denna dom för att visa att Frans Gschwind är utsatt för diskriminering i strid med artikel 48 i fördraget, eftersom han beskattas enligt en annan skatteskala än en gift arbetstagare som är bosatt i Tyskland, vilket leder till att hans beskattningsbara inkomst beskattas med en högre skattesats. Jag anser inte att domen är relevant för att stödja denna hypotes.

57. P. H. Asscher var en nederländsk medborgare som arbetade i Nederländerna och bodde i Belgien, där han även var yrkesverksam. Enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan dessa två stater beskattades den inkomst som uppbars i Nederländerna i denna stat, medan samtliga övriga inkomster beskattades i Belgien. I denna stat var de inkomster som uppbars i Nederländerna befriade från skatt, men medräknades för att fastställa skatten så att skatteprogressiviteten respekterades. Sedan han flyttat till Belgien löd han endast under denna stats socialförsäkringslagstiftning och var obligatoriskt ansluten till egenföretagarsystemet.

58. Till följd av en lagändring som genomfördes i Nederländerna år 1989 infördes kombinerad uppbörd av inkomstskatt och socialförsäkringsavgifter, som genomfördes utifrån ett enhetligt underlag, vilket medförde att den beskattningsbara inkomsten och basen för beräkning av socialförsäkringsavgifter kom att sammanfalla och fribeloppet blev detsamma för skatt som för socialförsäkringsavgifter.

Skatteskalans första skikt innehöll två olika skattesatser. För i Nederländerna bosatta

30 — Dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089).

skattskyldiga eller därmed likställda, nämligen personer vars totala inkomst helt eller nästan helt utgjordes av i Nederländerna beskattningsbara intäkter, var skattesatsen i första skiktet 13 procent och de allmänna socialförsäkringsavgifterna 22,1 procent. Den gällande skattesatsen i första skiktet för skattskyldiga som var bosatta i landet och därmed likställda uppgick således till 35,1 procent. För skattskyldiga som inte var bosatta i landet och som uppbar mindre än 90 procent av sin sammanlagda inkomst i Nederländerna och som inte var skyldiga att erlägga nederländska socialförsäkringsavgifter, var däremot skattesatsen i första skiktet 25 procent. Det var denna skattesats som tillämpades på de inkomster som P. H. Asscher uppbar i Nederländerna.

59. Av de fem tolkningsfrågor som ställdes i målet Asscher, är det den första och den andra som har ett visst samband med Gschwind-målet. Genom dessa hade domstolen att bedöma om artikel 52 utgjorde hinder för att en medlemsstat tillämpar en högre skattesats för inkomstskatt gentemot en medborgare i en medlemsstat som utövar verksamhet som egenföretagare i sitt hemland och som samtidigt utövar annan verksamhet som egenföretagare i en annan medlemsstat där han är bosatt, än den som gäller för personer bosatta i landet som utövar motsvarande verksamhet, samt om svaret på frågan påverkades av den omständigheten att mindre än 90 procent av den skattskyldiges sammanlagda inkomst utgjordes av inkomst som i inkomstbeskattningssyfte kunde beaktas av den stat där personen arbetade.

60. Det stämmer att domstolen, i punkt 43 i domen i målet Asscher, hänvisade till den praxis som utvecklats i punkterna 36 och 38 i domen i målet Schumacker, och bekräftade att den omständigheten att en medlemsstat förvägrar en skattskyldig som arbetar inom dess territorium, utan att vara bosatt där, skatteförmåner som är hänförliga till den skattskyldiges personliga förhållande och familjesituation är diskriminerande om den i landet icke bosatte uppbär hela eller nästan hela sin sammanlagda inkomst i staten, eftersom de inkomster som uppbärs i bosättningsstaten är otillräckliga för att medge att personliga förhållanden och familjesituation beaktas.

61. Jag måste dock erkänna att jag svårligen kan finna likheter mellan R. Schumackers situation, som jag granskat ovan, och P. H. Asschers, som i Nederländerna var direktör för att aktiebolag i vilket han var den ende ägaren och som samtidigt var yrkesverksam i Belgien, där han ledde ett företag, och uppbar inkomster i båda staterna, varav inkomsterna från Nederländerna (de enda som berörs i handlingarna) inte utgjorde 90 procent av hans sammanlagda inkomst.

Den förstnämnde gjorde gällande att han hade rätt till att anställningsstaten med avseende på inkomstbeskattningen skulle beakta hans personliga förhållanden och familjesituation och tillämpa därav följande avdrag samt tudelningsförfarandet med därtill hörande skatteskala, eftersom bosättningsstaten inte kunde medge honom några förmåner då han inte uppbar någon inkomst av betydelse inom dess territorium. Den andre uppbar inte nästan hela sin inkomst i Nederländerna, utan uppbar även inkomster i bosättningsstaten, vars

procentuella andel av de totala inkomsterna dock inte framgår av handlingarna och, vilket jag anser vara den avgörande skillnaden, begärde att man i Nederländerna skulle beskatta honom enligt samma inkomstskattesats som gällde för i landet bosatta personer, och inte bestraffa honom för att han inte var skyldig att erlägga socialförsäkringsavgifter i denna stat; han gjorde inte anspråk på att hans personliga förhållanden eller familjesituation skulle beaktas i Nederländerna.

62. Det är också riktigt att domstolen mycket snart i denna dom övergav den argumentationslinje som följts i domen i målet Schumacker, då den i punkt 45 konstaterade att den olikartade behandlingen i det aktuella fallet (det framgår inte mellan vilka, men jag drar slutsatsen att det bör vara mellan en person som är bosatt i landet och en som inte är det, oberoende av om denne i bosättningsstaten uppbär inkomster av betydelse) består i det faktum att en skattesats på 25 procent tillämpas i det första skiktet för en person som inte är bosatt i staten och som i Nederländerna uppbär mindre än 90 procent av sin sammanlagda inkomst, medan en skattesats på 13 procent tillämpas i det första skatteskiktet för personer som är bosatta i Nederländerna och som utövar motsvarande ekonomiskt verksamhet, även om de uppbär mindre än 90 procent av sin sammanlagda inkomst i staten i fråga.

63. Domstolen konstaterade därefter att en tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Nederländerna gav bosättningsstaten, i detta fall Belgien, en möjlighet att för att kunna tillämpa progressivitetsregeln beakta den inkomst som uppbars i den andra staten vid beräkning av skattens belopp i förhållande till den skattskyldiges övriga inkomst. Domstolen sade avslutningsvis att under dessa omständigheter gör det faktum att en skattskyldig inte är bosatt i Nederländerna det inte möjligt för denne att undgå tillämpning av regeln om progressivitet och att de två grupperna av skattskyldiga befann sig i en jämförbar situation med avseende på denna regel.

64. I förevarande fall diskuteras emellertid inte en tillämpning av progressivitetsregeln vare sig i anställningsstaten eller i bosättningsstaten, utan det är fråga om att fastställa om det föreligger en objektiv skillnad i situationen för en medborgare i en medlemsstat som befinner sig i Frans Gschwinds situation och en medborgare som är bosatt i anställningsstaten, som kan berättiga en särbehandling i fråga om att i inkomstskattehänseende beakta den skattskyldiges familjesituation.

VII — Förslag till avgörande

65. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar den tolkningsfråga som ställts av Finanzgericht Köln på följande sätt:

Artikel 48 i EG-fördraget utgör inte hinder för att inkomstskattelagstiftningen i den stat där en arbetstagare, som är bosatt med sin make i en annan medlemsstat, är anställd föreskriver att dennes rätt att välja tudelningsförfarandet med därtill hörande skatteskala är villkorad av att makarnas sammanlagda inkomster till minst 90 procent är föremål för beskattning inom dess territorium eller, om så inte är fallet, av att den inkomst som makarna uppbär i utlandet och som inte beskattas i denna medlemsstat inte överstiger ett fastställt belopp, även om denna valfrihet inte är underkastad något villkor för makar som är bosatta inom dess territorium.