FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PAOLO MENGOZZI

fremsat den 29. marts 2007 [1]

1. Luxembourgs Cour administrative ønsker med anmodningen om præjudiciel afgørelse nærmere bestemt, at Domstolen præciserer, om en national regel — i dette tilfælde artikel 157b i loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu (den luxembourgske indkomstskattelov, herefter »LIR«) — er i strid med de grundlæggende principper om arbejdskraftens frie bevægelighed (artikel 39 EF). I henhold til denne bestemmelse tages der ved fastsættelsen af den skattesats, der gælder for skattepligtige indkomster i Storhertugdømmet Luxembourg, ikke hensyn til visse tab fra udlejning af ejendomme beliggende i en anden medlemsstat foretaget af en borger med statsborgerskab i en af disse, der, selv om han ikke er hjemmehørende i Storhertugdømmet, oppebærer størstedelen af sin skattepligtige indkomst dér.

2. Domstolen har allerede haft mulighed for at tage stilling til et lignende spørgsmål i Ritter-Coulais-sagen, hvori det blev vurderet, om en tysk regel, som ikke tillod, at fysiske personer, der oppebar lønindtægter i Tyskland, hvor de var undergivet ubegrænset skattepligt, var forenelig med artikel 39 EF, ved i beregningen af skattesatsen på de nævnte indtægter at kunne påberåbe sig indtægtstab i forbindelse udlejning af et hus til boligformål, som de personligt anvendte til dette formål, og som var beliggende i en anden medlemsstat [2]. I forhold til de nævnte omstændigheder adskiller den foreliggende sag sig alligevel i to forbindelser. For det første tager den pågældende luxembourgske lovgivning, som det følger af det ovenfor angivne, med henblik på beregningen af skattestasen i modsætning til lovgivningen i Ritter-Coulais-sagen ikke hensyn til eventuelle indtægtsstigninger for en ikke-hjemmehørende som følge af udlejning af huse i udlandet. For det andet vedrører de tab, som sagsøgerne i hovedsagen, der ligger til grund for denne præjudicielle forelæggelse, har gjort gældende, udlejede ejendomme og ikke personligt anvendte boliger.

1 — Originalsprog: italiensk.

2 — Dom af 21.2.2006, sag C-152/03, Sml. I, s. 1711.

I — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

3. Artikel 39 EF bestemmer:

»1. Arbejdskraftens frie bevægelighed sikres inden for Fællesskabet.

2. Den forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår.

3. Med forbehold af de begrænsninger, der retfærdiggøres af hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed og den offentlige sundhed, indebærer den retten til:

a) at søge faktisk tilbudte stillinger

b) frit at bevæge sig inden for medlemsstaternes område i dette øjemed

c) at tage ophold i en af medlemsstaterne for dér at have beskæftigelse i henhold til de ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser, der gælder for indenlandske arbejdstageres beskæftigelse

d) at blive boende på en medlemsstats område på de af Kommissionen ved gennemførelsesforordninger fastsatte vilkår efter at have haft ansættelse dér.«

B — *De nationale bestemmelser*

4. Bestemmelserne, der er relevante for denne sag, om fysiske personers beskatning stammer i det væsentligste fra ovennævnte LIR og overenskomsten af 23. august 1958 mellem Storhertugdømmet Luxembourg og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ bistand for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår erhvervsskat og skat af fast ejendom (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«).

5. Særligt bestemmer LIR's artikel 157b, at de personer, som ikke er hjemmehørende i Luxembourg, men dér er skattepligtige af

mindst 90% af deres samlede inden- og udenlandske erhvervsindtægter, efter anmodning kan beskattes i Luxembourg af deres egne skattepligtige indtægter. I dette tilfælde beregnes skattesatsen under hensyntagen til den skattesats, som ville finde anvendelse for deres vedkommende, hvis de var hjemmehørende dér, hvorved der med henblik herpå tages højde for deres indenlandske indtægter og deres udenlandske erhvervsmæssige indtægter [3].

6. Det følger derimod af sagsakterne, at der i tilfælde af en skattepligtig, som er hjemmehørende i Luxembourg, tages hensyn til dennes samlede skatteevne, hvorved der ved fastsættelsen af den skattesats, der anvendes på vedkommende, ligeledes tages højde for eventuelle tab fra udlejning af udenlandske ejendomme (LIR artikel 134).

7. I henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4 beskattes de indtægter, der stammer fra udlejning af ejendomme, i den kontraherende stat, hvor disse ejendomme befinder sig.

8. Det tilkommer endvidere i henhold til denne overenskomst bopælsstaten at tage hensyn til en egen skattepligtig persons samlede indtægt med henblik på fastsættelsen af den skattesats, som gælder for de indtægter, der beskattes i denne stat (artikel 24).

II — De faktiske omstændigheder, det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

9. Ægteparret Lakebrink, der er tyske statsborgere og hjemmehørende i Tyskland, og hvis skattepligtige indkomst for 2002 udgjordes af lønindtægter i Luxembourg, anmodede i henhold til LIR's artikel 157b om at blive samlet beskattet i Luxembourg.

10. De blev herefter beskattet af deres skattepligtige indtægter i Luxembourg på grundlag af den procentsats, der ville have været gældende for dem, såfremt de havde været hjemmehørende dér. I deres skatteopgørelser blev det endvidere præciseret, at der med henblik på fastsættelsen af nævnte procentsats i overensstemmelse med LIR's artikel 157b ikke blev taget hensyn til tab fra udlejning af ejendomme beliggende i Tyskland, hvilket ægteparret Lakebrink imidlertid havde gjort gældende.

3 — Det følger af forelæggelseskendelsen, at den luxembourgske lovgiver med den således skitserede ordning, herunder artikel 157b, har villet indrette sig efter fællesskabsretten, nærmere bestemt de principper, Domstolen fastsatte i Schumacker-dommen, hvori denne afgrænsede ligebehandlingen, som arbejdskraftens frie bevægelighed medfører, til den enkelte økonomiske virksomhed, som fremkalder erhvervsmæssige indtægter.

11. Ægteparret Lakebrink anfægtede sidstnævnte beslutning i to klager over de nævnte skatteopgørelser til direktøren for skatteforvaltningen.

12. Eftersom forvaltningsmyndighederne ikke besvarede henvendelsen, anlagde ægteparret Lakebrink sag ved Tribunal administratif i Luxembourg, som efter at have forenet de to anlagte sager fandt, at disse kunne antages til realitetsbehandling, samt at de kunne tages til følge i det omfang, de sigtede til en berigtigelse af skatteopgørelserne, idet Tribunal administratif præciserede, at tab fra udlejning af ejendomme beliggende i Tyskland skal tages i betragtning med henblik på beregningen af skattesats for sagsøgernes indtægter, ganske som de tyske skattemyndigheder har fastsat tabene.

13. Storhertugdømmet Luxembourg indbragte ved finansministeren denne afgørelse til prøvelse ved Cour administrative, som, idet den var i tvivl om fortolkningen af artikel 39 EF, besluttede at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 39 EF fortolkes således, at den er til hinder for national lovgivning som den, der er indført i Storhertugdømmet Luxembourg ved LIR's artikel 157b, hvorefter en fællesskabsborger, som ikke er hjemmehørende i Luxembourg, men som oppebærer indtægter fra lønnet beskæftigelse i Luxembourg, der udgør den væsentligste del af hans skattepligtige indkomst, ikke kan gøre sine negative lejeindtægter vedrørende nogle ejendomme, som han ikke personligt benytter, og som er beliggende i en anden medlemsstat — i det foreliggende tilfælde Tyskland — gældende ved fastsættelsen af den skattesats, som skal anvendes på hans i Luxembourg optjente indtægter?«

14. I henhold til artikel 23 i Domstolens statut har ægteparret Lakebrink, Kommissionen og den luxembourgske, den svenske og den nederlandske regering afgivet skriftlige indlæg.

III — Retlig bedømmelse

A — *Tilstedeværelsen af indirekte forskelsbehandling*

15. Med det foreliggende spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 39 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der ved fastsættelsen af den skattesats, som gælder for de indtægter, der er skattepligtige i Storhertugdømmet

Luxembourg, for en ikke-hjemmehørende fællesskabsborger, som dér modtager størstedelen af sine skattepligtige indkomst i form af lønindtægter, ikke tages hensyn til tab fra udlejning af ejendomme i en anden medlemsstat, når denne form for indtægter er relevant ved beskatningen af en hjemmehørende.

16. Den luxembourgske, den svenske og den nederlandske regering har opfordret til, at dette spørgsmål besvares benægtende, mens ægteparret Lakebrink og Kommissionen er af den modsatte opfattelse.

17. I betragtning af at den pågældende lovgivning vedrører beskatning af fysiske personer, er det i denne forbindelse nødvendigt at tage udgangspunkt i, at det følger af Domstolens faste praksis, at også selv om direkte beskatning på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke henhører under Fællesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog udøve deres beføjelser i denne forbindelse under overholdelse af fællesskabsretten, nærmere bestemt de grundlæggende friheder, som oprettelsen og den gode funktion af det indre marked er støttet på [4].

18. Forudsat at sagsøgerne i hovedsagen udøvede en *lønnet arbejde* i en medlemsstat, er det utvivlsomt i forhold til artikel 39 EF, at den pågældende nationale lovgivning skal undersøges.

19. Denne bestemmelse fastslår princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed og afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere [5].

20. Jeg bemærker dog, at de i hovedsagen omhandlede bestemmelser finder anvendelse uden hensyn til den pågældende skattepligtiges nationalitet. Dette er ikke desto mindre en forskelsbehandling støttet på bopæls- eller oprindelseskriteriet, der under bestemte omstændigheder kan medføre et resultat, der svarer til en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

21. Ifølge Domstolens faste praksis er det nemlig ikke kun forskelsbehandling begrundet i nationalitet, der er forbudt, men ligeledes enhver form for forskelsbehandling, der ganske vist ved anvendelse af andre kriterier fører til samme resultat, idet der ved

4 — Jf. især dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, præmis 12, og af 13.11.2003, sag C-209/01, Schilling og Fleck Schilling, Sml. I, s. 13389, præmis 22.

5 — Jf. bl.a. dom af 13.2.1994, sag C-419/92, Scholz, Sml. I, s. 505, præmis 7.

forskelsbehandling forstås, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer [6].

22. For så vidt angår direkte skatter har Domstolen fastslået, at en forskellig behandling på grundlag af bopæl ikke som sådan udgør forskelsbehandling, eftersom dette kriterium principielt angiver, at den skattepligtige har en tilknytning til oprindelseslandet, hvilket følgelig kan berettige en forskellig behandling med hensyn til beskatning [7].

23. Domstolen har i den forbindelse fastslået, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, for så vidt som den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en stats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans samlede indkomst, der samles på det sted, hvor han har bopæl, og den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst samt hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl [8].

24. Det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende, indebærer derfor ikke generelt en forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i, såvel med hensyn til indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold [9].

25. Domstolen har imidlertid præciseret, at dette ikke gælder i et tilfælde, hvor den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskæftigelsesstaten, således at bopælsstaten ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold [10]. Hvad angår en ikke-hjemmehørende, som i en anden medlemsstat end bopælsstaten oppebærer den væsentligste del af sin indkomst, består

6 — Jf. bl.a. dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11, og af 21.11.1991, sag C-27/91, Le Manoir, Sml. I, s. 5531, præmis 10.

7 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 31-34, dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 18, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 41, og af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 27.

8 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 31 og 32, dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 22, af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, præmis 21, og af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 43.

9 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 34, Geschwind-dommen, præmis 23, og Gerritse-dommen, præmis 44.

10 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 36, og dom af 12.12.2002, sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 89.

forskelsbehandlingen således i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold [11].

26. Jeg skal herefter på denne baggrund behandle den sag, der ligger til grund for spørgsmålet. Det er efter min mening utvivlsomt, at anvendelsen af de pågældende bestemmelser i en faktisk situation som den foreliggende skaber forskelsbehandling i forhold til ægteparret Lakebrink, fordi de er hjemmehørende uden for det luxembourgske område.

27. Som nævnt tager den luxembourgske lovgivning ved fastsættelsen af den procentsats, der skal anvendes på de hjemmehørendes skattepligtige indtægt, nemlig hensyn til disses samlede indtægter. Hvis en skattepligtig derimod ikke er skattemæssigt hjemmehørende i Luxembourg, men dér oppebærer hele eller næsten hele sin skattepligtige indtægt, sammenlignes denne kun delvist med en hjemmehørende skattepligtig, for så vidt progressionsreglen for beregningen af skattesatsen for ikke-hjemmehørende ud over på indtægter af luxembourgsk oprindelse udelukkende finder anvendelse på udenlandske erhvervsindtægter. Dermed er indtægter, der ikke er omfattet af denne kategori, udelukket, herunder indtægter fra udlejning af ejendomme som i den foreliggende sag.

28. Det følger heraf, at den manglende anerkendelse som i det foreliggende tilfælde af tab fra udlejning af ejendomme i udlandet ved beregningen af den skattesats, som gælder for en skattepligtig, der, selv om han ikke er hjemmehørende i Luxembourg, oppebærer hele eller næsten hele sin skattepligtige indtægt i denne stat, uden tvivl medfører, at denne behandles ugunstigt i forhold til en hjemmehørende skattepligtig, der udøver en lignende virksomhed, hvis tab derimod anerkendes ved beregningen af skattesats.

29. Denne konklusion modsiges heller ikke, som den luxembourgske og den nederlandske regering ellers har gjort gældende, af den omstændighed, at der i den luxembourgske lovgivning ikke er taget højde for eventuelle stigninger i udlejningsindtægter for ikke-hjemmehørende ved beregningen af skattesats i henhold til LIR's artikel 157b. Den eventuelle fordel, som de ikke-hjemmehørende er begunstiget af i forhold til de hjemmehørende skattepligtige i et lignende tilfælde, kan ikke opveje den ulempe, som disse har i et tilfælde som det foreliggende, hvor hverken bopælsstaten af mangel på indtægter, der er skattepligtige dér, eller beskæftigelsesstaten tager hensyn til tab ved udlejning af ejendomme i udlandet. Hvis man nemlig finder, at en ulempe, for så vidt den ikke er systematisk, ikke er egnet til at medføre forskelsbehandling, ville det svare til, at man anså en beskatningsordning, der

11 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 38.

kun i visse tilfælde er ufordelagtig for ikke-hjemmehørende skattepligtige, for at være forenelig med princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed, idet det lægges til grund, at ulempen er af mindre betydning, da den kun optræder lejlighedsvist. Man ville således tillade mindre betydende tilfælde af forskelsbehandling, hvorved det generelle forbud i henhold til artikel 39 EF ville blive tømt for sit indhold [12].

30. Når det er fastslået, at de pågældende bestemmelser medfører uens en forskellig behandling til ugunst for ikke-hjemmehørende, skal det endvidere efterprøves, om denne forskellige behandling konkret har karakter af forskelsbehandling, eller med andre ord om de hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes situation er objektivt sammenlignelige i forhold til de pågældende bestemmelser.

31. Da ægteparret Lakebrink i denne sag i beskæftigelsesstaten, Luxembourg, oppebærer hele deres skattepligtige indtægt og ikke oppebærer indtægter af betydning i bopælsstaten, fastholder jeg, at ægteparret befinder sig i en situation, der kan sammenlignes med situationen for en person, der er hjemmehørende i Storhertugdømmet Luxembourg, hvad angår reglerne for beregning af skattesatsen.

32. Det er min opfattelse, at det følger af Domstolens praksis, at der — også selv om hjemmehørende og ikke-hjemmehørende hvad angår direkte skatter generelt ikke befinder sig i sammenlignelige situationer, eftersom den væsentligste del af en skattepligtig persons skattepligtige indkomst normalt er samlet i bopælsstaten, og det altid er denne stat, som normalt har alle de oplysninger, der er nødvendige for at vurdere den pågældende skattepligtiges samlede skatteevne — imidlertid ikke længere er nogen objektiv forskel på situationerne, som kan begrunde en forskellig behandling i forhold til hjemmehørende skattepligtige, i tilfældet, hvor en ikke-hjemmehørende, som på grund af manglende indtægter af betydning i sin bopælsstat, oppebærer den væsentligste del af sine skattemæssige indtægter fra virksomhed udøvet i beskæftigelsesstaten [13].

33. Selv om Domstolen i denne retning udtrykkeligt har taget stilling til beskatningsordninger om hensyntagen til den ikke-hjemmehørendes personlige eller familiemæssige forhold ved at fastslå, at »[s]ituationen [således ikke objektivt adskiller sig] på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt for så vidt angår

12 — Jf. i samme retning de Groot-dommen, præmis 97, og hvad angår etableringsfriheden, dom af 11.3.2004, sag C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 43.

13 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 36 og 37.

inddragelsen af den skattepligtiges *personlige og familiemæssige forhold* ved beskatningen« [14], er det imidlertid ikke sagt, at Domstolen har villet indskrænke sammenligningen af en ikke-hjemmehørende skattepligtig, der oppebærer hele eller næsten hele sin indtægt i beskæftigelsesstaten, med en skattepligtig, som er hjemmehørende dér og udøver et sammenligneligt lønnet arbejde, til udelukkende at omfatte disse forhold ved skatteevnen.

34. I den forbindelse skal den konklusion, Domstolen nåede til vedrørende sidestillingen af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige, vurderes i betragtning af de motiver, Domstolen har lagt vægt på, for at efterprøve, om det kan fastholdes, at denne sidestilling ligeledes foreligger i denne sag, hvor en skattefordel, som ikke er forbundet med en ikke-hjemmehørende skattepligtigs personlige eller familiemæssige situation, nægtes [15].

35. Ifølge Domstolens argumentation befinder en ikke-hjemmehørende skattepligtig sig generelt i en situation, der er objektivt forskellig fra en hjemmehørende i beskæftigelsesstaten, eftersom han dér udelukkende oppebærer en del af sin indtægt og således teoretisk set to gange kunne nyde godt af skattefordelene forbundet med hans egen skattemæssige situation, eller med andre ord både i bopælsstaten og i beskæftigelsesstaten. Domstolen har i forhold til sådanne situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende udelukket, at beskæftigelsesstatens afvisning af skattefordele forbundet med den ikke-hjemmehørendes personlige skattemæssige situation udgør forskelsbehandling i forhold til denne.

36. I det tilfælde, hvor den ikke-hjemmehørende oppebærer hele eller næsten hele sin indtægt i beskæftigelsesstaten, ophører risikoen for, at denne to gange nyder godt af de lettelser, der er forbundet med dennes egen skattemæssige situation — hvilket bopælsstaten ikke kan tage højde for som følge af, at der ikke oppebæres nogen indtægter af betydning i denne stat — og der foreligger dermed ikke længere nogen forskel i forhold til en hjemmehørende skattepligtigs situation. Konsekvensen heraf er, at en rigtig anvendelse af princippet om forbud mod forskelsbehandling — som den ovenfor gennemgåede retspraksis giver eksempler på — forpligter beskæftigelsesstaten til at sidestille en ikke-hjemmehørende, hvis indtægter i det hele eller næsten det hele skabes på dens territorium, med en hjemmehørende, ikke blot hvad angår indrømmelsen af skattefordele knyttet til personens *personlige eller familiemæssige* situation, men ligeledes hvad angår alle forhold i hans samlede skatteevne med henblik på indrømmelsen af skattelettelser til fordel for den hjemmehørende.

14 — Schumacker-dommen, præmis 37. Mine fremhævelser.

15 — Jf. i denne retning forslag til afgørelse fra generaladvokat Léger fremsat den 1.3.2005 i Ritter-Coulais-sagen, punkt 91 ff.

37. Hvad angår det konkrete spørgsmål fremgår det af den hidtil foretagne analyse, at ægteparret Lakebrink i fuldt omfang var skattepligtige i beskæftigelsesstaten, Luxembourg, idet de ikke oppebar indtægter af betydning i deres bopælsstat. Luxembourg skal indrømme dem de skattefordele, som er forbundet med den samlede skatteevne, og som statens egne borgere indrømmes, eftersom ægteparret befinder sig i en situation, der er objektivt sammenlignelig med disses. Det følger heraf, at ægteparret Lakebrink forskelsbehandles i henhold til LIR's artikel 157b, for så vidt som et forhold i deres skatteevne — dvs. tab på udlejning af ejendomme — ikke blev anerkendt af Luxembourg med henblik på beregningen af skattesatsen, fordi de var hjemmehørende uden for Luxembourg.

38. Det skal præciseres, at denne situation i modsætning til, hvad den nederlandske og den svenske regering har gjort gældende, ikke bringer princippet, som Domstolen flere gange har fastslået, om den frie fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare.

39. Jeg skal navnlig bemærke, at den forskelsbehandling, der er fastslået i punkt 37 ovenfor, udelukkende vedrører anvendelsen af de nationale luxembourgske regler — LIR's artikel 157b — hvorimod den tysk-luxembourgske dobbeltbeskatningsoverenskomst på ingen måde er omhandlet [16].

40. Det skal endvidere bemærkes, at de pågældende regler ikke vedrører bestemmelserne om fastsættelse af det skattepligtige grundlag, men snarere omhandler anerkendelsen af et forhold i den ikke-hjemmehørendes skatteevne *udelukkende med henblik på beregningen af skattesatsen* og ikke ligeledes med henblik på fastsættelsen af det skattepligtige grundlag. Når det således bestemmes, at det er beskæftigelsesstaten, der ved fastsættelsen af skattesatsen undtagelsesvist skal give skattelettelser forbundet med den ikke-hjemmehørendes samlede skatteevne, herunder de fordele, der eventuelt er forbundet med forvaltningen af de goder, over hvis indtægter beskæftigelsesstaten ikke har beskatningskompetence, medfører det ikke, at denne stat kan beskatte denne form for indtægter. Det følger heraf, at fordelingen af beskatningen mellem medlemsstaterne i henhold til den tysk-luxembourgske dobbeltbeskatningsoverenskomst på ingen måde er bragt i fare, for så vidt som Storhertugdømmet Luxembourg ved beskatningen af en skattepligtig, som ikke er hjemmehørende, men som her i fuldt omfang er skattepligtig, ikke er forpligtet til i skattegrundlaget at medtage indtægter fra udlejning af ejendomme i Tyskland — hvis beskatning Tyskland derimod har beføjelser

16 — Denne forskelsbehandling kan føres tilbage til bestemmelserne om ét regelsæt, og den følger derimod ikke af forskellene i eller fordelingen af beskatningskompetencen mellem to medlemsstater.

til — men undtagelsesvis skal tage hensyn til dem ved fastsættelsen af skattesatsen.

41. Hvad endelig angår den måde, hvorpå der skal tages hensyn til skatteevnen for den ikke-hjemmehørende skattepligtige, som i beskæftigelsesstaten oppebærer hele eller næsten hele sin indtægt, finder jeg, at der ikke af fællesskabsretten følger nogen konkret forpligtelse, når blot den nævnte skattepligtige ikke forskelsbehandles i forhold til en hjemmehørende, som, idet han udøver en tilsvarende virksomhed, befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation [17].

42. Det følger dermed, idet der henvises til denne sag, at en ikke-hjemmehørendes indtægter fra udlejning i udlandet med henblik på deres inddragelse i beregningen af skattesatsen skal fastsættes på de samme betingelser, som gælder for skattepligtige hjemmehørende i Storhertugdømmet, og således i henhold til den luxembourgske skattelovgivning, uden at den tyske lovgivning har nogen betydning [18]. Det er min opfattelse, således som det er fastholdt i førsteinstansafgørelsen desangående, og som den luxembourgske regering har gjort gældende, at denne løsning ikke modsiges af den omstændighed, at beskatningskompetencen af de pågældende indtægter i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten tilkommer Tyskland. Som nævnt ovenfor er fastsættelsen af sådanne indtægter nemlig af betydning for beskæftigelsesstaten med henblik på hensyntagen til indtægterne ved beregningen af skattesatsen, og ikke også med henblik på beskatningen af disse, hvilket Tyskland fortsat har kompetence til, og som i tilfælde af positive indtægter foretages i henhold til den tyske lovgivning.

B — *Eventuelle begrundelser*

43. I betragtning af, at den pågældende lovgivning er restriktiv i forhold til udøvelsen af arbejdskraftens frie bevægelighed, skal det efterprøves, om lovgivningen kan begrundes ud fra fællesskabsretten.

44. Den luxembourgske regering har i de fremsatte indlæg, selv om den ikke formelt har påberåbt sig nogen begrundelse for den forskelsbehandling, der er sket ved den pågældende lovgivning, i det væsentlige søgt at godtgøre, at der af de anfægtede regler følger en nødvendighed af at sikre sammen-

17 — Jf. for en lignende argumentation de Groot-dommen, præmis 114 og 115.

18 — LIR's artikel 134 og 134b.

hængen i beskatningsordningen. Jeg undersøger således udelukkende denne begrundelse subsidiært.

1. Sikringen af sammenhængen i beskatningsordningen

45. Den luxembourgske regering har i det væsentlige gjort gældende, at der foreligger en »sammenhæng« i henhold til de pågældende regler, som på den ene side forhindrer, at ikke-hjemmehørende skattepligtige tager hensyn til indtægtstab fra udlejning såvel i beregningen af beskatningsgrundlaget som af skattesatsen, og på den anden side ikke særligt tager højde for eventuelle stigninger i denne indtægtskategori.

46. Sikringen af sammenhængen i den nationale beskatningsordning er et begreb, der er fastslået med udgangspunkt i Bachmann-dommen og i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, hvori Domstolen principielt anerkendte, at dette krav udgør et tvingende alment hensyn, der kan retfærdiggøre en begrænsning i de grundlæggende principper om fri bevægelighed [19].

19 — Domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 21-28, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 14-21.

47. Domstolen har i de nævnte sager på grundlag af sammenhængen i beskatningsordningen begrundet en national lovgivning, som gjorde fradrag af præmier til alderdoms- eller livsforsikring betinget af, at de blev indbetalt i den stat, som gav dette fradrag. En sådan begrænsning var begrundet i medfør af kravet om at kompensere for tabet af skatteindtægter som følge af fradragsretten for præmier i henhold til forsikringskontrakter og om beskatning af beløb, som modtages i henhold til sådanne kontrakter, og som man imidlertid ikke ville kunne beskatte i tilfælde af, at der var tale om udenlandske forsikringsselskaber.

48. På baggrund heraf er sikringen af sammenhængen i beskatningsordningen den hyppigst påberåbte begrundelse med hensyn til medlemsstaternes direkte skatter. Domstolen har imidlertid begrænset begrebet om sammenhæng i beskatningsordningen stærkt og har i fast retspraksis tilladt, at dette krav begrunder, at en foranstaltning begrænser de grundlæggende rettigheder, når tre forskellige betingelser er opfyldt: a) direkte forbindelse mellem indrømmelsen af en skattemæssig fordel og kompensationen for denne fordel ved en skatteopkrævning; b) gennemførelse af fradrag og opkrævning inden for

rammerne af samme beskatning; c) udførelse heraf i forhold til samme skattepligtige [20].

49. Da de to betingelser om, at den skattepligtige og beskatningen er de samme, utvivlsomt er opfyldt i den foreliggende sag, skal det herefter efterprøves, om der er en direkte forbindelse mellem fradraget af tabet på udlejning og hensyntagen til indtægtsstigninger som følge af denne type investeringer i beregningen af skattesatsen.

50. I den forbindelse skal det bemærkes, at den pågældende lovgivning er støttet på reglen om symmetri, hvorefter hverken tab fra udlejning i udlandet eller eventuelle indtægtsstigninger i forbindelse med sådanne ejendomsinvesteringer hører under beregningen af en ikke-hjemmehørendes skattesats. Følgelig svækker hensyntagen alene til udlejningstabene den pågældende lovgivnings logiske sammenhæng, for så vidt som sådanne lettelser ved beregningen af skattesatsen ikke kan kompenseres ved beregningen med samme formål af de mulige positive indtægter, som en lignende ejendomsinvestering angiveligt ville skabe i fremtiden.

51. Såfremt den manglende hensyntagen til tab på udlejning i udlandet ved beregningen af skattesatsen for en ikke-hjemmehørende principielt kan begrundes i medfør af kravet om at sikre sammenhængen i den luxembourgske skattelovgivning, tilkommer det alligevel den forelæggende ret at sikre, at en sådan begrænsende foranstaltning anvendes i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. Den omstridte foranstaltning skal nemlig være egnet til at sikre, at det med reglerne forfulgte mål nås, og den må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt med henblik herpå [21].

52. De pågældende regler findes således ikke at være den mindst restriktive foranstaltning, som er egnet til at sikre sammenhængen i den luxembourgske skattelovgivning, eftersom dette mål ligeledes kunne opnås med samme kompenserende virkning ved i beregningen af den ikke-hjemmehørendes skattesats at inddrage såvel tab som stigninger i indtægter fra udlejning af ejendom i udlandet. En sådan ordning ville forhindre situationer som den foreliggende, hvor visse forhold i en skattepligtigs skatteevne hverken bliver overvejet i bopælsstaten — som følge af at der ikke er indtægter af betydning — eller i beskæftigelsesstaten, hvor denne skattepligtige oppebærer den væsentligste del af sin indkomst.

20 — Uden at den seneste udvikling i retspraksis af begrebet »sammenhæng i beskatningsordningen« skal uddybes her, for så vidt det ikke er relevant for denne sag, skal jeg alligevel bemærke, at Domstolen senest har anvendt betingelserne i henhold til nævnte princip fleksibelt, hvorved ordlyden af den undersøgte beskatningsordning tillægges større betydning. Jf. i den forbindelse mit forslag til afgørelse fremsat d.d. i sag C-298/05, Columbus Container Services, punkt 189 ff.

21 — Jf. bl.a. dom af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 32.

IV — Forslag til afgørelse

53. På baggrund heraf skal jeg foreslå, at Domstolen besvarer Cour administrative Luxembourgs spørgsmål således:

»Artikel 39 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som LIR's artikel 157b, hvorefter en fællesskabsborger, som ikke er hjemmehørende i Luxembourg, men som oppebærer indtægter fra lønnet beskæftigelse i Luxembourg, der udgør den væsentligste del af hans skattepligtige indkomst, i modsætning til en person, der er hjemmehørende i Luxembourg, ikke kan gøre sine indtægtstab fra udlejning af ejendomme, som han ikke personligt benytter, og som er beliggende i en anden medlemsstat, gældende ved fastsættelsen af den skattesats, som skal anvendes på hans i Luxembourg optjente indtægter.«