FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PAOLO MENGOZZI

föredraget den 29 mars 2007 [1]

1. Cour administrative i Luxemburg har begärt förhandsavgörande för att få klarhet i huruvida en nationell bestämmelse, såsom den i artikel 157ter i Loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu (den luxemburgska lagen om inkomstskatt) (nedan kallad LIR) strider mot principerna om fri rörlighet för arbetstagare (artikel 39 EG). Enligt den bestämmelsen kan, vid fastställandet av den skattesats som skall tillämpas på inkomster som är skattepliktiga i Storhertigdömet Luxemburg, underskott från uthyrning av fastigheter belägna i en annan medlemsstat inte beaktas när den skattskyldige är en gemenskapsmedborgare som inte är bosatt i Luxemburg men uppbär huvuddelen av sina beskattningsbara inkomster där.

2. Domstolen har redan uttalat sig om en liknande fråga i målet Ritter-Coulais, där den prövade huruvida tysk lagstiftning, enligt vilken fysiska personer som uppbar inkomst av tjänst i Tyskland och som var skatterättsligt bosatta där inte hade rätt att begära att underskott hänförligt till en i en annan medlemsstat belägen privatbostadsfastighet som de själva nyttjade för bostadsändamål skulle beaktas vid fastställandet av skattesatsen för dessa inkomster i förstnämnda stat, var förenlig med artikel 39 EG. [2] I det fall som är aktuellt här är omständigheterna emellertid annorlunda i två avseenden. För det första tas, såsom redan framgått, i den luxemburgska lagstiftningen i fråga vid beräkningen av den eventuella skattesatsen ingen hänsyn till underskott från uthyrning av bostäder i utlandet för en person som inte är bosatt i landet, i motsats till vad som gällde enligt den lagstiftning som prövades i det ovannämnda målet Ritter-Coulais. För det andra avser de underskott som sökandena i målet vid den nationella domstolen gjort gällande i förevarande fall fastigheter som hyrts ut snarare än används för personligt bruk.

1 — Originalspråk: italienska.

2 — Dom av den 21 februari 2006 i mål C-152/03 (REG 2006, s. I-1711).

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *Den relevanta gemenskapsrätten*

3. I artikel 39 EG föreskrivs följande:

"1. Fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas inom gemenskapen.

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

3. Den skall, med förbehåll för de begränsningar som grundas på hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa, innefatta rätt att

a) anta faktiska erbjudanden om anställning,

b) förflytta sig fritt inom medlemsstaternas territorium för detta ändamål,

c) uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten,

d) stanna kvar inom en medlemsstats territorium efter att ha varit anställd där, på villkor som skall fastställas av kommissionen i tillämpningsföreskrifter."

B — *Nationell rätt*

4. De bestämmelser om skatt för fysiska personer som är relevanta i förevarande mål återfinns huvudsakligen i ovannämnda LIR och i Avtalet för undvikande av dubbelbeskattning och upprättande av bestämmelser om ömsesidigt administrativt bistånd på inkomst- och förmögenhetsskatteområdet, avseende skatt på näringsverksamhet och på fast egendom, som ingicks mellan Storhertigdömet Luxemburg och Tyskland den 23 augusti 1958 (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet).

5. I artikel 157ter LIR föreskrivs särskilt att skattskyldiga som inte är bosatta i Luxemburg men där minst 90 procent av de

sammanlagda "inhemska" och utländska inkomsterna av förvärvsverksamhet är skattepliktiga där kan begära att få betala skatt i Luxemburg för inkomster som är beskattningsbara där. I det fallet skall skattesatsen beräknas med hänsyn till den sats som skulle ha varit tillämplig på dessa personer om de hade varit bosatta i landet, med beaktande av deras inkomster som uppburits i Luxemburg samt deras utländska inkomster. [3]

6. Det framgår däremot av handlingarna i målet att för en skattskyldig person som är bosatt i Luxemburg skall den skattesats som skall tillämpas på dennes beskattningsbara inkomst beräknas utifrån dennes totala skatteförmåga, med hänsyn tagen även till eventuella underskott från fastigheter belägna i utlandet (artikel 134 LIR).

7. Enligt artikel 4 i dubbelbeskattningsavtalet skall inkomster från uthyrning av fast egendom beskattas i den av de avtalsslutande staterna där egendomen är belägen.

8. Enligt dubbelbeskattningsavtalet åligger det den stat där en skattskyldig person är bosatt att beakta dennes totala inkomst när den fastställer den skattesats som skall tillämpas på inkomster som är skattepliktiga i den staten (artikel 24).

II — Bakgrund, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

9. Makarna Lakebrink, som båda är tyska medborgare och bosatta i Tyskland och år 2002 hade beskattningsbar inkomst i form av inkomst av tjänst i Luxemburg, begärde att sambeskattas i Luxemburg med stöd av artikel 157ter LIR.

10. De beskattades därför för sina skattepliktiga inkomster i Luxemburg enligt den skattesats som skulle ha varit tillämplig på dem om de hade varit bosatta där. Det angavs också i deras slutskattebesked att när denna skattesats fastställdes i enlighet med artikel 157ter LIR beaktades inte underskottet från uthyrning av fastigheter belägna i Tyskland, vilket makarna hade begärt.

3 — Det framgår av begäran om förhandsavgörande att den luxemburgska lagstiftaren med det beskrivna systemet enligt artikel 157ter har sökt följa gemenskapsrätten, särskilt de principer som domstolen uttalat i målet Schumacker, där den begränsade den rätt till likabehandling som är inneboende i den fria rörligheten för arbetstagare till att endast gälla ekonomisk verksamhet som ger förvärvsinkomster.

11. Makarna Lakebrink klagade på slutskattebeskeden hos chefen för direkta skatter och bestred därvid sistnämnda beslut.

12. Då förvaltningsmyndigheten i fråga inte svarade på klagomålen väckte makarna talan vid Tribunal administratif i Luxemburg, som förenade målen, fann att de kunde tas upp till sakprövning och biföll talan i den mån den syftade till att erhålla rättelse av slutskattebeskeden. Den angav därvid att underskott från uthyrning av fastigheter belägna i Tyskland måste beaktas vid beräkningen av den skattesats som är tillämplig på sökandenas inkomster, såsom de tyska skattemyndigheterna angett.

13. Storhertigdömet Luxemburg, genom finansministeriet, överklagade till Cour administrative, som var osäker på tolkningen av artikel 39 EG och därför beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 39 EG tolkas så att den utgör hinder mot nationell lagstiftning, av den typ som införts i Storhertigdömet Luxemburg genom artikel 157ter LIR, enligt vilken en gemenskapsmedborgare som inte är bosatt i Luxemburg men som har inkomst av tjänst i Luxemburg vilken utgör dennes huvudsakliga beskattningsbara inkomst, inte får begära att underskott från uthyrning av fast egendom som vederbörande inte själv använder som bostad och som är belägen i en annan medlemsstat, i förevarande fall Tyskland, beaktas när den tillämpliga skattesatsen på de luxemburgska inkomsterna fastställs?"

14. Makarna Lakebrink, kommissionen och den luxemburgska, den svenska och den nederländska regeringen har med stöd av artikel 23 i domstolens stadga ingett skriftliga yttranden.

III — Rättslig bedömning

A — *Huruvida det föreligger indirekt diskriminering*

15. Den hänskjutande domstolen har ställt den aktuella tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 39 EG skall tolkas så att den utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken den skattesats som är tillämplig på de inkomster som är skattepliktiga i Storhertigdömet Luxemburg för en

gemenskapsmedborgare som inte är bosatt där men har inkomst av tjänst i Luxemburg vilken utgör dennes huvudsakliga beskattningsbara inkomst fastställs utan beaktande av underskott från uthyrning av fastigheter belägna i en annan medlemsstat, trots att sådana inkomster beskattas för personer bosatta i landet.

16. Den luxemburgska, den svenska och den nederländska regeringen har föreslagit att tolkningsfrågan skall besvaras nekande, medan makarna Lakebrink och kommissionen har framfört den motsatta ståndpunkten.

17. Med hänsyn till att de aktuella bestämmelserna gäller skatt för fysiska personer är det nödvändigt att bedöma dessa mot bakgrund av domstolens fasta rättspraxis att frågor om direkta skatter i gemenskapsrättens nuvarande skede inte omfattas av gemenskapens behörighet men att medlemsstaterna likväl skall iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin beskattningsrätt, särskilt de grundläggande friheter som ligger till grund för den inre marknadens upprättande och funktion. [4]

18. Jag kan inledningsvis konstatera att sökandena i målet vid den nationella domstolen haft *anställning* i en annan medlemsstat och att det därför tveklöst är utifrån artikel 39 EG som den nationella lagstiftningen i fråga skall prövas.

19. I nämnda bestämmelse fastslås principen om fri rörlighet för arbetstagare och avskaffandet av all diskriminering på grund av nationalitet mellan arbetstagare i de olika medlemsstaterna. [5]

20. De bestämmelser som målet i den nationella domstolen avser tillämpas dock oberoende av den berörda skattebetalarens nationalitet. En skillnad i behandling utifrån kriterierna hemvist eller ursprungsort kan under vissa specifika omständigheter leda till ett resultat som är jämförbart med diskriminering på grund av nationalitet.

21. Enligt domstolens fasta rättspraxis är inte bara diskriminering på grund av nationalitet förbjuden, utan också alla former av dold diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljningskriterier i praktiken

4 — Se särskilt dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21, av den 4 oktober 1991 i mål C-246/89, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1991, s. I-4585), punkt 12, och av den 13 november 2003 i mål C-209/01, Schilling och Fleck Schilling (REG 2003, s. I-13389), punkt 22.

5 — Se bland annat dom av den 13 februari 1994 i mål C-419/92, Scholz (REG 1994, s. I-505), punkt 7.

leder till samma resultat. Enligt fast rättspraxis uppkommer diskriminering när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall. [6]

22. Domstolen har i fråga om direkta skatter slagit fast att en skillnad i behandling på grundval av hemvist inte i sig är diskriminerande, eftersom detta kriterium generellt speglar en faktisk koppling mellan den skattskyldige och ursprungslandet och därför kan motivera skillnader i behandling i skattehänseende. [7]

23. Domstolen har därvid erinrat om att personer som är bosatta i landet befinner sig i en situation som generellt sett inte är jämförbar med situationen för personer bosatta utomlands, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där oftast bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han är bosatt. Vidare kan skatteförmågan hos en person bosatt utomlands, vilken skall fastställas med beaktande av dennes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där denne har centrum för sina levnadsintressen, vilket vanligtvis är där personen stadigvarande vistas. [8]

24. Att en medlemsstat vägrar att medge en i utlandet bosatt person vissa skattemässiga förmåner som beviljas en person som är bosatt i denna stat är alltså inte generellt sett diskriminerande, då det finns objektiva skillnader i fråga om inkomstkällor och skatteförmåga och i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som är bosatta i landet och dem som är bosatta utomlands. [9]

25. Domstolen har emellertid funnit att utgången blir en annan i det fall då den i utlandet bosatta personen inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet utövad i anställningsstaten, så att bosättningsstaten inte kan bevilja honom de förmåner som han skulle ha rätt till om hans personliga förhållanden och familjesituation beaktades. [10] Vad gäller en i utlandet bosatt person som uppbär huvuddelen av sina inkomster i en annan medlemsstat än i bosättnings-

6 — Se bland annat dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73, Sotgiu (REG 1974, s. 153; svensk specialutgåva, volym 2, s. 219), punkt 11, och av den 21 november 1991 i mål C-27/91, Le Manoir (REG 1991, s. I-5531), punkt 10.

7 — Se domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkterna 31–34, dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 18, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), punkt 41, och av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland (REG 1997, s. I-2651), punkt 27.

8 — Se domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkterna 31 och 32, och av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451), punkt 22, av den 16 maj 2000 i mål C-87/99, Zurstrassen (REG 1999, s. I-3337), punkt 21, och av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933), punkt 43.

9 — Se domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 34, Gschwind, punkt 23, och Gerritse, punkt 44.

10 — Se domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 36, och dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 89.

staten, består diskrimineringen i att hans personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där han bor eller i den stat där han arbetar. [11]

26. Mot denna bakgrund skall jag nu behandla det fall som är aktuellt i tolkningsfrågan. Det är där enligt min mening otvivelaktigt så, att under de faktiska omständigheterna i fallet leder tillämpningen av lagstiftningen i fråga till att makarna Lakebrink behandlas annorlunda för att de är bosatta utanför Luxemburg.

27. Såsom noterats tas i den luxemburgska lagstiftningen vid fastställandet av den tillämpliga skattesatsen hänsyn till samtliga inkomster för en skattskyldig person som är bosatt i landet. För en person som däremot inte är skatterättsligt bosatt i Luxemburg men som har alla eller nästan alla sina skattepliktiga inkomster därifrån är däremot bara delvis likställd med en person som bor i landet. Progressivitetsregeln tillämpas vid beräkningen av skattesatsen för personer som inte är bosatta i landet förutom på inkomster av luxemburgskt ursprung även på utländska förvärvsinkomster. Inkomster som inte ingår i den kategorin, såsom uthyrning av fastigheter, som i det aktuella fallet, innefattas alltså inte.

28. Av detta följer att i ett fall som det förevarande leder underlåtenheten att beakta underskott från uthyrning av fastigheter belägna i utlandet vid beräknandet av den skattesats som skall tillämpas på en skattskyldig person som inte har hemvist i Luxemburg men har alla eller nästan alla sina skattepliktiga inkomster i den staten otvivelaktigt till att dessa personer behandlas ofördelaktigt jämfört med personer som är bosatta i landet och ägnar sig åt motsvarande verksamhet, för vilka detta slags underskott beaktas när skattesatsen beräknas.

29. Denna slutsats motsägs inte heller, som den luxemburgska och den nederländska regeringen har hävdat, av den omständigheten att eventuella överskott från hyresinkomster för personer som inte är bosatta i landet enligt den luxemburgska lagstiftningen inte beaktas när skattesatsen beräknas enligt artikel 157ter LIR. Den eventuella fördel som personer som inte är bosatta i landet åtnjuter jämfört med skattskyldiga som är bosatta i landet i en motsvarande situation kan inte uppväga den nackdel som dessa har i ett fall som det förevarande där varken bosättningsstaten — där det inte föreligger några skattepliktiga inkomster — eller anställningsstaten beaktar underskott från uthyrning av fastighet belägen i utlandet. Att anse att en nackdel, som inte är systematisk, inte är ägnad att medföra diskriminering skulle vara detsamma som

11 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 38.

att anse att ett skattesystem som bara i enstaka fall visar sig vara ogynnsamt för personer som inte är bosatta i landet är förenligt med principen om fri rörlighet för arbetstagare, då denna nackdel är lindrig eftersom den är tillfällig. Då skulle smärre fall av diskriminering accepteras, vilket skulle innebära att det allmänt formulerade förbudet i artikel 39 EG förlorade sitt innehåll. [12]

30. Det står alltså klart att lagstiftningen i fråga medför att personer som inte är bosatta i landet får en annorlunda, ofördelaktig behandling. Det återstår då att pröva om denna skillnad i behandling konkret är av diskriminerande art eller om situationen för personer bosatta i respektive utanför landet är objektivt jämförbara utifrån lagstiftningen i fråga.

31. Eftersom makarna Lakebrink i det aktuella fallet har all sin skattepliktiga inkomst i anställningsstaten, Luxemburg, och inte har några större inkomster i bosättningsstaten, anser jag att dessa befinner sig i en motsvarande situation som personer som är bosatta i Storhertigdömet Luxemburg vad gäller bestämmelserna om beräkning av skattesatsen.

32. När det gäller inkomstskatt framgår det av domstolens rättspraxis beträffande direkta skatter att situationen för en i landet bosatt person skiljer sig från situationen för en person som ej är bosatt i landet, eftersom förstnämnda person normalt uppbär huvuddelen av sina inkomster i sin hemviststat. Denna stat har för övrigt som regel tillgång till all den information som krävs för att den skattskyldiges totala skatteförmåga skall kunna bedömas. Dock föreligger det enligt min mening ingen objektiv skillnad som motiverar en skillnad i behandlingen av skattskyldiga som är bosatta i landet jämfört med en person som inte är bosatt i landet men som inte uppbär någon nämnvärd inkomst i bosättningsstaten utan får större delen av sina skattepliktiga intäkter från verksamhet som utövas i den stat där han arbetar. [13]

33. Domstolen har uttryckligen uttalat sig om skattebestämmelserna beträffande beaktandet av de personliga förhållandena och familjesituationen för skattskyldiga som inte är bosatta i landet och har därvid angett att det inte finns "någon objektiv skillnad som kan rättfärdiga en skillnad i behandling med avseende på beaktandet vid beskattningen av

12 — Se analogt domen i det ovannämnda målet Groot, punkt 97, och såvitt avser etableringsfriheten dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), punkt 43.

13 — Se domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkterna 36 och 37.

[den skattskyldiges] *personliga förhållanden och familjesituation*". [14] Det framgår dock inte att domstolen velat begränsa likställandet av en utomlands bosatt skattskyldig, som uppbär alla eller nästan alla inkomster i anställningsstaten, med en där boende skattskyldig som utövar en motsvarande verksamhet till att gälla enbart dessa aspekter av den globala skatteförmågan.

34. I det avseendet skall domstolens slutsats rörande likställandet av skattskyldiga som är respektive inte är bosatta i landet bedömas mot bakgrund av skälen för denna, för att pröva huruvida dessa kategorier bör likställas i detta fall, där det inte föreligger någon skattemässig fördel som inte är relaterad till en utomlands bosatt skattskyldigs personliga förhållanden och familjesituation. [15]

35. Enligt domstolens resonemang skiljer sig situationen för en utomlands bosatt skattskyldig i allmänhet objektivt sett från den för en person som är bosatt i anställningsstaten, eftersom denne endast får en del av sina inkomster därifrån och således teoretiskt sett skulle kunna åtnjuta skattefördelar av sin personliga skattemässiga situation två gånger om, i både bosättningsstaten och anställningsstaten. När det gäller sådana situationer, som inte är objektivt jämförbara för personer som är bosatta i respektive utanför landet, har domstolen uteslutit att anställningsstatens nekande av skattefördelar kopplade till den utomlands bosatta personens personliga situation utgör diskriminering av denne.

36. För det fall en person som inte är bosatt i landet uppbär alla eller nästan alla sina skattepliktiga inkomster i anställningsstaten finns det dock inte längre någon risk för att denne får dubbla skattefördelar av de lättnader som följer av dennes situation — som bosättningsstaten inte kan ta hänsyn till på grund av att personen i fråga inte uppbär några större inkomster där — och det föreligger därför inte längre någon skillnad jämfört med situationen för en skattskyldig som är bosatt i landet. Följden av detta blir att en riktig tillämpning av icke-diskrimineringsprincipen — som den rättspraxis som analyserats ovan är ett exempel på — kräver att anställningsstaten likställer en utomlands bosatt person vars inkomster uteslutande eller nästan uteslutande uppbärs i det landet med en person bosatt inom landet, inte bara vad gäller beviljande av skattefördelar knutna till dennes *personliga förhållanden och familjesituation* utan beträffande alla aspekter av hans eller hennes totala skatteförmåga där skattelättnader beviljas för personer bosatta inom landet.

14 — Ibidem, punkt 37. Min kursivering.

15 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Légers förslag till avgörande av den 1 mars 2005 i det ovannämnda målet Ritter-Coulais, punkt 91och följande punkter.

37. Vad sedan gäller de här aktuella förhållandena, framgår det av bedömningen ovan att makarna Lakebrink, då de inte uppbär några större inkomster i bosättningsstaten helt och hållet omfattas av beskattningen i anställningsstaten, Luxemburg, vilken skall bevilja de skattelättnader som motsvarar deras totala skatteförmåga och som beviljas personer som faktiskt är bosatta i landet, eftersom deras situation är objektivt jämförbar med de sistnämndas. Av detta följer att makarna Lakebrink utsätts för indirekt diskriminering till följd av tillämpningen av artikel 157ter LIR, då en aspekt av deras skatteförmåga — underskott från uthyrning av fast egendom — inte beaktas i Luxemburg vid beräkningen av skattesatsen på grund av att de är bosatta utanför Luxemburg.

38. Det skall tilläggas att denna lösning, till skillnad från vad den nederländska och den svenska regeringen har anfört, inte äventyrar principen att medlemsstaterna fritt kan fördela beskattningsrätten mellan sig, en princip som domstolen slagit fast upprepade gånger.

39. Jag noterar först och främst att den skillnad i behandling som slagits fast i punkt 37 ovan helt och hållet kan härledas till tillämpningen av intern luxemburgsk lagstiftning, närmare bestämt artikel 157ter LIR, och att det tysk-luxemburgska dubbelbeskattningsavtalet inte alls berörs. [16]

40. Det skall även noteras att lagstiftningen i fråga inte avser sättet att bestämma det beskattningsbara underlaget. Den rör beaktandet av en aspekt av skatteförmågan hos en person som inte är bosatt i landet *enbart vad gäller beräkningen av skattesatsen* men däremot inte vid bestämmandet av den skattepliktiga inkomsten. Om anställningsstaten således undantagsvis är skyldig att när den bestämmer skattesatsen bevilja de skattelättnader som följer av den utomlands bosattes totala skatteförmåga, inklusive de eventuella fördelar som är knutna till förvaltningen av sådan egendom som anställningsstaten inte har rätt att beskatta, är inte det att betrakta som att denna stat beskattar detta slags inkomster. Av detta följer i förevarande fall att den fördelning av beskattningsrätten som föreskrivs i det tysk-luxemburgska dubbelbeskattningsavtalet inte alls äventyras, då Storhertigdömet Luxemburg när det beskattar en skattskyldig som inte är bosatt i landet men betalar all sin skatt där inte är skyldig att räkna in inkomster från uthyrning av fastigheter belägna i Tyskland i skatteunderlaget, för vilka Förbundsrepubliken Tyskland behåller beskattningsrätten, men Storhertigdömet Luxemburg ändå undan-

16 — Denna skillnad härrör från bestämmelserna i en enda förordning och beror inte på skillnader i eller fördelningen av beskattningsrätten mellan två medlemsstater.

tagsvis kan beakta dessa när det fastställer skattesatsen.

41. Vad slutligen gäller hur den totala skatteförmågan skall beaktas hos en person som inte är bosatt i anställningsstaten men uppbär alla eller nästan alla sina skattepliktiga inkomster där, anser jag att gemenskapsrätten inte uppställer några särskilda begränsningar, förutsatt att personen i fråga inte diskrimineras jämfört med en person som är bosatt i landet som bedriver en motsvarande verksamhet och därmed befinner sig i en objektivt jämförbar situation. [17]

42. Med tillämpning på det förevarande fallet följer således av detta att för att hyresinkomster som en utomlands bosatt skattskyldig har i utlandet skall beaktas vid beräkningen av skattesatsen måste de fastställas på samma villkor som de som föreskrivs för skattskyldiga bosatta i Luxemburg och således — enligt den luxemburgska skattelagstiftningen — utan att tysk rätt har någon betydelse. [18] Enligt min mening motsägs den slutsatsen inte, såsom den nationella domstolen i första instans fann och som den luxemburgska regeringen har hävdat, av att rätten att beskatta inkomsterna i fråga enligt dubbelbeskattningsavtalet tillkommer Förbundsrepubliken Tyskland. Som framgår ovan är det enda syftet med att fastställa dessa inkomster att anställningsstaten skall kunna beakta dem när den beräknar skattesatsen, inte för att beskatta dem, då beskattningsrätten för dessa inkomster tillkommer Förbundsrepubliken Tyskland och skatten, på eventuellt överskott, tas ut enligt tysk lag.

B — *Eventuella grunder för rättfärdigande*

43. Då den lagstiftning som prövas i förevarande mål utgör en inskränkning av den fria rörligheten för arbetstagare skall det prövas huruvida den kan rättfärdigas mot bakgrund av gemenskapsrätten.

44. Den luxemburgska regeringen har visserligen inte formellt åberopat något som skulle kunna rättfärdiga den skillnad i behandling som följer av lagstiftningen i fråga men har i sina yttranden i huvudsak sökt visa att det som ligger till grund för den ifrågasatta lagstiftningen är behovet av att säkerställa det egna skattesystemets inre

17 — Se analogt domen i det ovannämnda målet de Groot, punkterna 114 och 115.

18 — Artiklarna 134 och 134ter LIR.

sammanhang. Det är alltså strikt i andra hand som jag kommer att pröva nämnda rättfärdigandegrund.

1. Säkerställande av skattesystemets inre sammanhang

45. Den luxemburgska regeringen har i huvudsak anfört att det finns ett "inre sammanhang" som ligger till grund för lagstiftningen i fråga, vilket å ena sidan förhindrar skattskyldiga som är bosatta utomlands att få sina underskott från uthyrning beaktade, vid såväl beräkningen av den skattepliktiga inkomsten som skattesatsen, men å andra sidan inte tar särskild hänsyn till eventuella överskott i den inkomstkategorin.

46. Säkerställandet av det nationella skattesystemets inre sammanhang är ett etablerat begrepp i rättspraxis sedan domarna i målen Bachmann och kommissionen mot Belgien, där domstolen slog fast som princip att detta krav utgör ett tvingande hänsyn till allmänintresset ägnat att rättfärdiga en inskränkning av de grundläggande principerna om fri rörlighet. [19]

19 — Domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, volym 12, s. I-31), och mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), punkterna 14–21.

47. I de ovannämnda målen fann domstolen att skattesystemets inre sammanhang rättfärdigade nationella bestämmelser enligt vilka avdragsrätten för premier avseende pensions- och livförsäkringar villkorades av att dessa betalades i den stat som beviljade avdraget. Denna begränsning var motiverad med tanke på kravet på att kompensera för de skatteinkomster som gick förlorade till följd av avdraget för de premier som erlagts i det land där försäkringsavtalet ingicks med att beskatta de belopp som uppburits när dessa avtal verkställdes, vilket dock inte kunde ske beträffande försäkringsbolag som var etablerade i utlandet.

48. Mot bakgrund av dessa avgöranden är behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang den grund för rättfärdigande som medlemsstaterna oftast åberopar när det gäller direkta skatter. Domstolen har dock starkt begränsat begreppet inre sammanhang och har i fast rättspraxis funnit att detta krav rättfärdigar inskränkningar av grundläggande friheter om tre separata villkor är uppfyllda: a) Det skall finnas ett direkt samband mellan beviljandet av en skattemässig förmån och återgäldandet av denna förmån genom beskattning. b) Avdraget och beskattningen skall ske inom ramen för en och samma beskattning. c) Denna

beskattning skall avse en och samma skattskyldiga person. [20]

49. Då de två villkoren om samma skattskyldig och samma beskattning tveklöst är uppfyllda i förevarande fall, återstår att pröva huruvida det finns en direkt koppling mellan avdraget för underskott från uthyrningen och beaktandet av inkomstöverskott från detta slags investeringar vid beräkningen av skattesatsen.

50. Det skall därvid påpekas att lagstiftningen i fråga grundar sig på en regel om symmetri enligt vilken varken underskott från uthyrning i utlandet eller eventuella överskott till följd av sådana fastighetsinvesteringar beaktas vid beräkningen av skattesatsen för en person som inte är bosatt i landet. Att endast beakta underskott från uthyrning skulle alltså strida mot logiken bakom denna lagstiftning, då en sådan lättnad vid beräkningen av skattesatsen inte skulle vägas upp av att eventuella överskott som en sådan fastighetsinvestering kunde antas rendera i framtiden också beaktades i detta syfte.

51. Även om det i princip skulle kunna rättfärdigas att underskott från uthyrning utomlands inte beaktas vid beräkningen av skattesatsen för en person som inte är bosatt i landet på grund av behovet av att upprätthålla det luxemburgska skattesystemets inre sammanhang, ankommer det icke desto mindre på den hänskjutande domstolen att pröva om denna inskränkning tillämpas på ett sätt som är förenligt med proportionalitetsprincipen. De omtvistade bestämmelserna måste vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den eftersträvade målsättningen utan att gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning. [21]

52. Lagstiftningen i fråga tycks dock inte utgöra det minst restriktiva sättet att säkerställa det luxemburgska skattesystemets inre sammanhang, då det är en målsättning som lika väl kan förverkligas med samma inverkan på beräkningen av skattesatsen för personer som inte är bosatta i landet av underskott som av överskott från uthyrning i utlandet. Ett sådant system skulle göra det möjligt att undvika situationer, som den i förevarande fall, där vissa aspekter av en skattskyldig persons skatteförmåga varken beaktas i bosättningsstaten — då denne inte har några nämnvärda inkomster där — eller i anställningsstaten, där han uppbär huvuddelen av sina inkomster.

20 — Utan att här fördjupa senare rättspraxis om begreppet skattesystemets inre sammanhang då det inte är relevant för det förevarande fallet, erinrar jag om att domstolen på senare tid har tillämpat de villkor som ligger till grund för denna princip på ett flexibelt sätt och främst betonat den teleologiska aspekten av det skattesystem som prövats. Se mitt förslag till avgörande av den 29 mars 2007 i mål C-298/05, Columbus, anhängigt vid domstolen, punkt 189 och följande punkter.

21 — Se bland annat dom av den 31 mars 1993 i mål C-19/92, Kraus (REG 1993, s. I-1663; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-167), punkt 32.

IV — Förslag till avgörande

Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar frågan från Cour administrative i Luxemburg på följande sätt:

"Artikel 39 EG skall tolkas så, att den utgör hinder mot sådan lagstiftning i en medlemsstat som artikel 157ter LIR, enligt vilken en gemenskapsmedborgare som inte är bosatt i Luxemburg men som har inkomst av tjänst i Luxemburg vilken utgör dennes huvudsakliga beskattningsbara inkomst, till skillnad från en person bosatt i Luxemburg inte kan begära att underskott från uthyrning av fast egendom som vederbörande inte själv använder som bostad och som är belägen i en annan medlemsstat beaktas när den tillämpliga skattesatsen på de luxemburgska inkomsterna fastställs."