FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J. MAZÁK

fremsat den 31. marts 2009 [1]

I — Indledning

1. Denne sag, som er anlagt i henhold til artikel 226 EF, vedrører visse bestemmelser i loven om indkomstbeskatning i Forbundsrepublikken Tyskland, som er blevet vedtaget for at fremme oprettelsen af private pensioner, normalt benævnt Riester-pensioner eller Riester-rente [2]. Forbundsrepublikken Tysklands beslutning om at fremme oprettelsen af disse frivillige pensioner gennem økonomiske incitamenter blev begrundet med demografiske ændringer og et stigende pres på den nationale sociale pensionsordning. Hensigten med Riester-pensionerne er derfor, at de skal supplere de nationale sociale pensionsordninger.

2. Kommissionen har i søgsmålet anfægtet tre forhold i lovgivningen om Riester-pensioner, som er indeholdt i §§ 79-99 i loven om indkomstbeskatning (»EStG«) [3]. Kommissionen har derfor nedlagt påstand om, at »Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 39 EF, artikel 7 i Rådets forordning nr. 1612/68/EØF af 15. oktober 1968 om arbejdstageres frie bevægelighed inden for Fællesskabet [4], artikel 18 EF og artikel 12 EF, idet den har indført og opretholdt forskrifter om supplerende pension i §§ 79-99 i lov om indkomstbeskatning, der:

a) frakender grænsearbejdere (og deres ægtefæller) ret til tillæg, hvis de ikke er fuldt skattepligtige

b) kun tillader, at den opsparede kapital anvendes til en bolig i eget hus, der tjener egne boligformål, hvis huset er beliggende i Tyskland

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Riester-pensioner benævnes undertiden også supplerende pensioner.

3 — Bestemmelserne i EStG, som anfægtes i denne sag, er indeholdt i »Alterseinkünftegesetz« af 5.7.2004, Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeeinkünften und Altersbezügen (lov om nye regler vedrørende beskatning af indtægter fra pensionsopsparingsaftaler og alderspension), Bundesgesetzblatt 2004 I, s. 1427.

4 — EFT 1968 II, s. 467.

c) fastsætter, at tillægget skal tilbagebetales ved den fulde skattepligts ophør.«

3. Endvidere har Kommissionen nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger.

4. Forbundsrepublikken Tyskland har nedlagt påstand om frifindelse og om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

5. Artikel 7 i forordning nr. 1612/68 lyder som følger:

»1. En arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, må ikke på grund af sin nationalitet behandles anderledes på de øvrige medlemsstaters område end indenlandske arbejdstagere med hensyn til beskæftigelses- og arbejdsvilkår, navnlig for så vidt angår aflønning, afskedigelse og, i tilfælde af arbejdsløshed, genoptagelse af beskæftigelse i faget eller genansættelse

2. Arbejdstageren nyder samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere.«

B — *Nationale retsforskrifter*

6. § 1 i EStG bestemmer, at:

»1) Fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, er fuldt indkomstskattepligtige. […]

2) […]

3) Efter anmodning behandles fysiske personer, der hverken har bopæl eller

sædvanligt opholdssted i Tyskland, ligeledes som fuldt indkomstskattepligtige, såfremt de oppebærer indenlandsk indkomst […]. Dette gælder kun, hvis deres indkomst i kalenderåret mindst for 90%'s vedkommende er undergivet tysk indkomstskat, eller hvis den indkomst, som ikke er undergivet tysk indkomstskat, ikke overstiger 6 136 EUR pr. kalenderår. […].«

7. § 10a, stk. 1, i EStG bestemmer, at personer, som er forsikret i den nationale sociale pensionsordning, kan fradrage indbetalinger på deres pensionsopsparing op til en nærmere fastsat grænse sammen med det pensionstillæg, der ydes i medfør af § 79 ff. i deres årsopgørelse som særlige udgifter. § 10a, stk. 1, i EStG bestemmer desuden, at andre kategorier af personer, foruden de personer, der er forsikret i den nationale sociale pensionsordning, også kan behandles som personer, der er forsikret i denne ordning. § 10a, stk. 2, i EStG omhandler forholdet mellem fradraget af indbetalinger på pensionsopsparingen og pensionstillægget og bestemmer, at den ordning, der er mest fordelagtig for skatteyderen, skal anvendes.

8. § 79 i EStG med overskriften »Modtagere af økonomiske fordele« bestemmer, følgende:

»Skatteydere, som er fuldt indkomstskattepligtige, og som er begunstigede i henhold til § 10a, stk. 1, har ret til et pensionstillæg (tillæg). Hvad angår ægtepar som opfylder betingelserne i § 26, stk. 1, og hvor kun den ene ægtefælle er begunstiget i henhold til første led, kan den anden ægtefælle også opnå tillægget, hvis der foreligger en pensionsopsparingsaftale i dennes navn.«

9. § 26 i EStG bestemmer, at ægtefællen til den begunstigede i princippet også skal være fuldt personlig indkomstskattepligtig i Forbundsrepublikken Tyskland.

10. § 83 i EStG med overskriften »Pensionstillæg« bestemmer følgende:

»Et tillæg, som består af en grundydelse (§ 84) og en supplerende ydelse for børn (§ 85), ydes i overensstemmelse med de indbetalinger, der er foretaget på pensionsopsparingen.«

11. § 92a i EStG bestemmer i det væsentlige, at modtageren af pensionstillægget har ret til at anvende mindst 10 000 EUR af den del af kapitalen, som er finansieret ved tilskud, og som er opsparet under pensionsopsparingsaftalen, til erhvervelse eller opførelse af en bolig i Forbundsrepublikken Tyskland til privat boligformål. Det maksimale beløb, som må anvendes, er 50 000 EUR.

12. § 93 i EStG med overskriften »Uberettiget anvendelse« bestemmer, at den begunstigede i tilfælde af uberettiget anvendelse af pensionstillægget til pensionsopsparingen skal tilbagebetale pensionstillægget sammen med det beløb, der er fradraget som særlige udgifter i henhold til § 10a i EStG. § 94 i EStG fastsætter den procedure, der finder anvendelse ved uberettiget anvendelse.

13. § 95, stk. 1, i EStG bestemmer i det væsentlige, at §§ 93 og 94 i EStG finder tilsvarende anvendelse, hvis den begunstigede ikke længere har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, og derfor ikke længere er fuldt skattepligtig, eller hvis en anmodning i henhold til § 1, stk. 3, i EStG ikke er blevet fremsat. § 95, stk. 2, i EStG bestemmer, at tilbagebetalingen af det pågældende beløb på den begunstigedes anmodning kan udskydes til det tidspunkt, hvor pensionen kommer til udbetaling. Henstanden kan forlænges, hvis mindst 15% af indbetalingerne til pensionsopsparingen anvendes til tilbagebetalingen.

III — Den administrative procedure

14. I sin åbningsskrivelse af 16. december 2003 udtrykte Kommissionen over for Forbundsrepublikken Tyskland sine betænkeligheder med hensyn til, hvorvidt tre aspekter af lovgivningen om Riester-pensioner er forenelige med fællesskabsretten. Forbundsrepublikken Tyskland besvarede åbningsskrivelsen ved skrivelse af 19. februar 2004, hvori det blev anført, at den pågældende lovgivning ikke tilsidesætter fællesskabsretten.

15. Den 19. december 2005 fremsendte Kommissionen en begrundet udtalelse til Forbundsrepublikken Tyskland, hvori den gentog sin opfattelse, således som den var angivet i åbningsskrivelsen, og opfordrede medlemsstaten til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme den begrundede udtalelse inden for en frist på to måneder fra modtagelsen. Da Kommissionen fandt det svar, som de tyske myndigheder gav på den begrundede udtalelse, utilfredsstillende, besluttede den at anlægge denne sag, som blev indleveret til Rettens Justitskontor den 6. juni 2007.

IV — Om søgsmålet

A — *Det første klagepunkt*

1. Parternes argumenter

16. Kommissionen har gjort gældende, at kravet i henhold til § 79 i EStG om, at en person skal være fuldt skattepligtig i Tyskland for at kunne drage fordel af pensionstillægget, udgør skjult forskelsbehandling på grundlag

af nationalitet og derfor er i strid med artikel 39, stk. 2, EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Kommissionen har understreget baggrunden for indførelsen af tillægget, bl.a. at det blev indført for at yde økonomisk tilskud til pensionsopsparinger og således bistå borgerne med at oprette en supplerende pension som supplement til den nationale sociale pensionsordning.

17. Kommissionen har nærmere bestemt anført, at pensionstillægget er en »social begunstigelse« i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 som fortolket i Domstolens retspraksis. Det pågældende pensionstillæg ydes ifølge Kommissionen »normalt« til personer på grundlag af deres objektive status som arbejdstagere. At træffe foranstaltninger med henblik på forberedelse til pensionering er en integreret del af udøvelsen af ens erhverv. Det er den professionelle udøvelse af erhvervet, der danner økonomisk grundlag for denne forberedelse. Kommissionen er derfor af den opfattelse, at pensionstillægget bl.a. har til formål at supplere dette økonomiske grundlag.

18. Kommissionen har anført, at Forbundsrepublikken Tyskland ikke har bestridt, at det hovedsagelig er personer, der har en ansættelseskontrakt, der drager fordel af den nationale sociale pensionsordning, og at disse personer derfor er de primære begunstigede af pensionstillægget. Den omstændighed, at der er flere, som begunstiges af tillægget, viser blot, at det sociale formål, som forfølges for så vidt angår arbejdstagere, er blevet udstrakt til at omfatte andre, som befinder sig i en lignende situation med hensyn til den nationale sociale pensionsordning. Kommissionen har anført, at tillægget, som findes i en særskilt del af EStG i forbindelse med bestemmelserne om muligheden for at fradrage indbetalinger på pensionsopsparingen op til et bestemt beløb som særlige udgifter, udgør en minimumstøtte, som ikke er progressiv i forhold til indkomst, og som blev vedtaget for at beskytte de personer, som er særligt berørt af reformen af den nationale sociale pensionsordning, nemlig personer, der har en beskeden indtægt eller en stor familie. Denne ikkemonolitiske struktur sikrer, at ægtefæller, som ikke udøver et erhverv, har en selvstændig ret til pensionstillægget i henhold til § 79, stk. 2, i EStG.

19. Kommissionen er af den opfattelse, at begrebet social begunstigelse, i overensstemmelse med retspraksis på dette område, under alle omstændigheder omfatter tillæg, som er ydet på grundlag af den begunstigedes bopæl på det nationale område. Denne retspraksis finder anvendelse på denne sag. Endvidere indebærer den omstændighed, at udbetalingen af tillægget er betinget af, at den begunstigede indgår en pensionsopsparingsaftale, ikke, at begunstigelsen ikke er knyttet til dennes objektive status som arbejdstager eller hjemmehørende. Sociale fordele er ofte underlagt betingelser, som afspejler deres

sociale formål. Denne praksis svarer også til målet med artikel 7 i forordning nr. 1612/68, som er at fremme arbejdstageres frie bevægelighed inden for Fællesskabet. Arbejdstagere fra andre medlemsstater er som hovedregel i samme situation som tyske arbejdstagere med hensyn til bestemmelserne vedrørende forberedelse til pensionering og er i samme grad berørt af nedsættelsen af den tyske sociale pensionsordning, som de indbetaler bidrag til. Kommissionen har herved anført, at artikel 13, stk. 2, litra a), i Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14. juni 1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet [5], bestemmer, at en arbejdstager, der er beskæftiget på en medlemsstats område, er omfattet af denne stats lovgivning, selv om han er bosat på en anden medlemsstats område. Denne bestemmelse dækker grænsearbejdere, som skal bidrage til sociale sikringsordninger i den medlemsstat, hvori de er beskæftigede, såfremt de ikke også er beskæftiget i den medlemsstat, hvori de er bosiddende. Ifølge Kommissionen sondrer § 79 i EStG dog mellem arbejdstagere, som er bosiddende i Tyskland og grænsearbejdere derved, at udbetalingen af tillægget gøres betinget af, at den begunstigede er fuldt skattepligtig i Tyskland. Som følge af ordlyden af § 1 i EStG er denne betingelse ensbetydende med et krav om bopæl i Tyskland og udelukker således grænsearbejdere. Da hovedparten af ikke-hjemmehørende er ikke-statsborgere, udgør denne betingelse således en skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. Kommissionen har også anført, at de pågældende arbejdstagere fra Republikken Frankrig og Republikken Østrig ikke kan vælge at være skattepligtige i Tyskland i henhold til § 1, stk. 3, i EStG som følge af, at disse to medlemsstater har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Forbundsrepublikken Tyskland.

20. Vedrørende Forbundsrepublikken Tysklands argument om, at pensionsopsparingsaftalen er frivillig, har Kommissionen anført, at det for at klassificere en fordel som en »social fordel« ikke er nødvendigt, at den besidder egenskaber, der kendetegner indbetalinger på sociale sikringsordninger, navnlig den omstændighed, at indbetalinger på sociale sikringsordninger er lovpligtige, hvilket sociale fordele normalt ikke er. Et frivilligt system kan dog supplere et lovpligtigt forsikringssystem som i denne sag, hvor pensionstillægget har til formål at oprette en pension som supplement til den nationale sociale pensionsordning.

21. Kommissionen er i modsætning til Forbundsrepublikken Tyskland af den opfattelse, at pensionstillægget ikke er en skattemæssig fordel i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Den har herved anført, at tillægget ikke påvirker indtægtssiden på statsbudgettet, men udgiftssiden. Kommissionen er af den opfattelse, at det under alle omstændigheder er irrelevant, om tillægget klassificeres som en »social« eller »skattemæssig« fordel, da artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 bestemmer, at skattemæssige fordele også skal indrømmes grænsearbejdere.

22. Kommissionen er af den opfattelse, at grænsearbejdere i henhold til Schumackerdommen [6] skal sidestilles med og ikke udskilles fra hjemmehørende arbejdstagere, da de pågældende grænsearbejdere i denne sag er tilknyttet den tyske sociale sikringsord-

5 — EFT 1971 II, s. 366.

6 — Jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Sml. I, s. 225.

ning og derfor befinder sig i samme situation som arbejdstagere, der har bopæl i Tyskland med hensyn til deres fremtidige pensionsrettigheder. Endvidere har Kommissionen understreget, at de pågældende grænsearbejdere som hovedregel oppebærer hele deres indkomst i Tyskland. Kommissionen har desuden anført, at Forbundsrepublikken Tyskland ikke har anfægtet den omstændighed, at pensionstillægget udgør en integreret del af den nationale sociale pensionsreform.

23. Hvad angår Forbundsrepublikken Tysklands argument om sammenhæng i beskatningsordningen [7], har Kommissionen anført, at dette er irrelevant i denne sag. Den omstændighed, at en pension udbetales af en medlemsstat til en person, der er bosiddende i en anden medlemsstat, og at denne pension kun kan beskattes af den medlemsstat, hvori personen er bosiddende, kan tilskrives den fordeling af beskatningskompetence, som de to stater har indgået aftale om i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Aftalen mellem medlemsstaterne sikrer således, at der er sammenhæng i beskatningsordningen. I de tilfælde hvor medlemsstaterne har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med hensyn til beskatning af pensioner, fremgår det klart af Wielockx-dommen [8] at, »[s]ammenhængen i beskatningsordningen […] således ikke [er] tilvejebragt i tilknytning til den enkelte skattepligtige person ved en streng sammenhæng mellem adgang til fradrag af bidrag og beskatning af pensionsudbetalinger, men tilvejebringes andetsteds, dér hvor de anvendelige regler i de kontraherende stater er gensidige.« [9].

24. Kommissionen har anført, at størrelsen af pensionstillægget i henhold til § 85 i EStG afhænger af antallet af forsørgelsesberettigede børn, som den pågældende person har. Kommissionen er af den opfattelse, at kravet om, at personen skal være fuldt skattepligtig i Tyskland for at kunne få det pågældende tillæg udgør en tilsidesættelse af artikel 39, stk. 2, EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Endvidere indeholder § 79, stk. 2, i EStG en afledt ret for ægtefæller til modtagere af tillægget, forudsat at ægtefællen også er fuldt skattepligtig i Tyskland. Kommissionen er af den opfattelse, at kravet om, at en arbejdstagers ægtefælle skal være fuldt skattepligtig i Tyskland, i henhold til fast retspraksis på dette område [10] også udgør en tilsidesættelse af artikel 39, stk. 2, EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

25. Forbundsrepublikken Tyskland er af den opfattelse, at kravet om fuld skattepligt i Tyskland i overensstemmelse med § 79, stk. 1, i EStG hverken udgør en tilsidesættelse af artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 eller af artikel 39, stk. 2, EF.

26. Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at EStG indeholder to instrumenter, som omfatter skattemæssige incitamenter til

7 — Jf. punkt 34 nedenfor.

8 — Jf. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Sml. I, s. 2493.

9 — Jf. præmis 24.

10 — Jf. dom af 30.9.1975, sag 32/75, Cristini, Sml. s. 1085, af 16.12.1976, sag 63/76, Inzirillo, Sml. s. 2057, af 12.7.1984, sag 261/83, Castelli, Sml. s. 3199, af 20.6.1985, sag 94/84, Deak, Sml. s. 1873, af 18.6.1987, sag 316/85, Lebon, Sml. s. 2811, af 26.2.1992, sag C-3/90, Bernini, Sml. I, s. 1071, af 27.5.1993, sag C-310/91, Schmid, Sml. I, s. 3011, og af 8.6.1999, sag C-337/97, Meeusen, Sml. I, s. 3289.

fremme af opbygning af en supplerende pension, nemlig muligheden for at fradrage særlige udgifter i medfør af § 10a, stk. 1, i EStG og retten til pensionstillæg i medfør af § 79 ff. i EStG. Forbundsrepublikken Tyskland er i modsætning til det af Kommissionen anførte af den opfattelse, at det pågældende pensionstillæg ikke er en social fordel i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, men en skattemæssig fordel.

27. Forbundsrepublikken Tyskland har også anført, at udbetalingen af pensionstillægget ikke er knyttet til den begunstigedes objektive status som arbejdstager eller hjemmehørende.

28. Forbundsrepublikken Tyskland er af den opfattelse, at retten til pensionstillæg i overensstemmelse med § 10a, stk. 1, i EStG, som § 79 i EStG vedrører, ikke er betinget af, at den begunstigede er arbejdstager ud fra et fællesskabsretligt synspunkt, da det også indrømmes personer, der ikke er lønmodtagere. Endvidere har en ikke uvæsentlig gruppe af arbejdstagere pligt til at overholde branchespecifikke forsikringsordninger (f.eks. læger og tandlæger), og har ikke mulighed for at fradrage indbetalingerne til pensionsopsparingen som særlige udgifter i henhold til § 10a, stk. 1, i EStG og drager som følge heraf ikke fordel af tillægget. Endvidere afhænger udbetalingen af tillægget ikke af, at modtageren har sin sædvanlige bopæl i Tyskland. Kravet i henhold til § 10a og § 79 i EStG om, at den begunstigede skal være forsikret i den nationale sociale pensionsordning og være fuldt skattepligtig i Tyskland er ikke knyttet til et bopælskrav. Kravet om at være forsikret i den nationale sociale pensionsordning i henhold til § 10a i EStG er knyttet til arbejdsstedet og ikke bopælen, således som det fremgår af artikel 13, stk. 2, litra a) i forordning nr. 1408/71. Hvad angår kravet om fuld skattepligt i Tyskland, er dette ikke knyttet til et bopælskrav, da grænsearbejdere i henhold til § 1, stk. 3, i EStG kan vælge at være fuldt skattepligtige i Tyskland. Endvidere skal en person for at kunne drage fordel af tillægget, i modsætning til lovpligtige indbetalinger til den nationale sociale sikringsordning, frivilligt indgå en pensionsopsparingsaftale med en privat forsikringsvirksomhed og foretage de nødvendige indbetalinger. Dette krav er ikke knyttet til den begunstigedes objektive status som arbejdstager eller hjemmehørende. Endvidere kan målet, som ønskes opfyldt med lovgivningen ved at træffe den pågældende foranstaltning, ikke være afgørende for foranstaltningens retlige kvalifikation, således som Kommissionen har anført. Som et incitament til fremme af opbygningen af supplerende private pensioner har den tyske lovgivning valgt en løsning, som bygger på skattelovgivningen, skønt den indførtes ud fra sociale hensyn.

29. Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland er det pågældende tillæg en skattemæssig fordel i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. § 79 ff. i EStG bestemmer, at man for at kunne opnå det pågældende tillæg skal kunne fradrage særlige udgifter i henhold til § 10a, stk. 1, i EStG. Forbundsrepublikken

Tyskland er af den opfattelse, at § 10a, stk. 1, i EStG er den centrale bestemmelse for det skattemæssige incitament til oprettelse af en supplerende pension. Det fremgår af bestemmelsens officielle titel (»supplerende pensionsopsparing«) og af, at § 10a, stk. 1, i EStG, som § 79 henviser til, for så vidt angår retten til tillægget, definerer den gruppe af personer, som har ret til de pågældende skattemæssige incitamenter. Endvidere foreskriver § 10a i EStG også den såkaldt »mest fordelagtige ordning«, som er afgørende for, om en skatteyder har ret til et skattefradrag i form af indbetalinger på pensionsopsparingen ud over tillægspensionsbeløbet. Forbundsrepublikken Tyskland har understreget den nære forbindelse mellem fradraget af særlige udgifter og tillægspensionen, som ikke kun er klar ud fra krydshenvisningerne i lovgivningen, men også som følge af at tillægget er et forskud på skattenedsættelsen, som følger af fradraget af særlige udgifter i henhold til § 10a, stk. 1, i EStG. Pensionstillægget gør det derfor muligt for den begunstigede at opnå en del af den skattenedsættelse, som vedkommende har ret til som følge af indbetalingerne på pensionsopsparingen, før vedkommende har indgivet sin selvangivelse. Endvidere påvirker pensionstillægget indtægtssiden på statsbudgettet, eftersom skatteindtægterne, da indbetalingerne på pensionsopsparingen ikke er skattepligtige, mindskes.

30. Forbundsrepublikken Tyskland er af den opfattelse, at der i denne sag ikke foreligger nogen forskelsbehandling af sammenlignelige situationer. Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at forskelsbehandling efter fast retspraksis kun kan bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer [11]. Domstolen har endvidere fastslået i Meindl-dommen, at »[s]ituationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en stat er som udgangspunkt ikke 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 globalindkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl, og den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl« [12].

31. Forbundsrepublikken Tyskland er derfor af den opfattelse, at det i henhold til Schumacker-dommen [13] i princippet er bopælsstaten og ikke beskæftigelsesstaten, der skal tage hensyn til ikke-hjemmehørende arbejdstageres personlige situation. Det følger af Frans Gschwind-dommen, [14] at en grænsearbejder, som oppebærer mindst 90% af sin indkomst i Tyskland, kan vælge at blive fuldt skattepligtig i Tyskland og således fradrage de særlige udgifter i henhold til § 10a, stk. 1, i EStG og opnå tillægget i henhold til § 79 ff. i EStG. Hvis grænsearbejdere i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, som er indgået mellem Forbundsrepublikken Tyskland, Republikken Frankrig og Republikken Østrig, er skattepligtige i deres bopælsstat, er det endvidere denne

11 — Jf. Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 30 og dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Frans Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 21.

12 — Jf. dom af 25.1.2007, sag C-329/05, Sml. I, s. 1107, præmis 23.

13 — Nævnt ovenfor i fodnote 6.

14 — Nævnt ovenfor i fodnote 11.

stat, der skal tage hensyn til arbejdstagerens personlige situation, og som har kompetence til at indrømme skattemæssige fordele. Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at den i mangel af en beskatningskompetence ikke har pligt til at indrømme skattemæssige fordele, der har til formål at fremme opbygningen af supplerende pensioner, uanset om der indrømmes tilsvarende fordele i Frankrig og Østrig. Forbundsrepublikken Tyskland har understreget, at både Frankrig og Østrig under alle omstændigheder har økonomiske incitamentsordninger til oprettelse af sådanne supplerende pensionsopsparinger.

32. Forbundsrepublikken Tyskland har desuden anført, at der ikke foreligger forbudt forskelsbehandling, heller ikke selv om der tages hensyn til de kriterier for indrømmelse af sociale fordele, som Domstolen har fastlagt. Domstolen fastslog i Wendy Geven-dommen, at en social fordel kan begrænses til personer, der har en tilstrækkelig stærk forbindelse til det tyske samfund, uden udelukkende at forbeholde denne ydelse for personer, der er bosat i Tyskland. [15]. Den tyske lovgiver har således haft til hensigt at give incitamenter til oprettelse af supplerende pensionsopsparinger til personer, som har en tilstrækkelig stærk forbindelse til det tyske samfund uden at gøre disse incitamenter strengt betingede af et bopælskrav på det nationale område. At der ikke foreligger et sådant krav fremgår af ordlyden af § 1, stk. 3, i EStG, som gør det muligt for grænsearbejdere at vælge at blive fuldt skattepligtige i Tyskland og således få udbetalt det pågældende tillæg. Det er Forbundsrepublikken Tysklands opfattelse, at grænsearbejdere, hvis forhold er reguleret af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke har en tilstrækkelig stærk forbindelse til medlemsstaten og derfor i det hele retligt set er forbundet med deres bopælsstat.

33. Vedrørende tillægget, som udbetales til ægtefæller [16], har Forbundsrepublikken Tyskland anført, at § 79, stk. 2, i EStG ikke tilsidesætter artikel 39, stk. 2, EF eller artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, da en ægtefælle, som ikke er bosat i Tyskland, kan opnå det pågældende tillæg, der er forbeholdt personer, som er fuldt skattepligtige i Tyskland, hvis begge ægtefæller vælger at være fuldt skattepligtige i medlemsstaten, og såfremt 90% af ægtefællernes fælles indkomst beskattes i Tyskland, og deres beskattede udenlandske indkomst ikke overstiger 12 272 EUR.

34. Forbundsrepublikken Tyskland har subsidiært også anført, at hvis Domstolen er af den opfattelse, at der foreligger skjult forskelsbehandling, er denne forskelsbehandling begrundet i et ønske om sammenhæng i beskatningsordningen. Tillægget, som udbe-

15 — Jf. dom af 18.7.2007, sag C-213/05, Sml. I, s. 6347.

16 — Såfremt en ægtefælle ikke selv er berettiget til pensionstillægget i henhold til § 10a, stk. 1, i EStG.

tales i henhold til § 79 i EStG, og muligheden for at fradrage særlige udgifter i henhold til § 10a, stk. 1, i EStG, svarer til en skattenedsættelse eller begunstigelse på grundlag af de indbetalinger, der er foretaget på pensionsopsparingen. Denne fordel opvejes af Forbundsrepublikken Tysklands mulighed for på et senere tidspunkt at beskatte alle udbetalinger fra pensionsopsparingsaftalen i henhold til § 22, stk. 5, i EStG.

2. Bedømmelse

35. Kommissionen har i denne sag gjort gældende, at § 79 i EStG tilsidesætter artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning 1612/68, da den kræver, at grænsearbejdere og disses ægtefæller skal være fuldt skattepligtige i Tyskland for at kunne modtage pensionstillægget, som indrømmes i henhold til denne bestemmelse i den nationale lovgivning.

36. Parternes indlæg i denne sag vedrører for det første, om pensionstillægget skal klassificeres som en social eller skattemæssig fordel i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 og for det andet, om udelukkelsen af grænsearbejdere, som ikke er fuldt skattepligtige i Tyskland, fra at modtage dette tillæg udgør skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet over for disse arbejdstagere. Sagens parter er enige om, at artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 finder anvendelse på det pågældende tillæg.

37. Jeg skal først undersøge, om pensionstillægget skal klassificeres som en social eller skattemæssig fordel i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, og dernæst, om kravet i § 79 i EStG om fuld skattepligt i Tyskland for at være berettiget til at modtage tillægget er udformet diskriminerende eller på anden måde virker diskriminerende.

38. Jeg skal herved bemærke, at Kommissionen på retsmødet den 17. december 2008 bekræftede, at det foreliggende klagepunkt kun vedrører grænsearbejdere, som er skattepligtige i den medlemsstat, hvor de er hjemmehørende. Kommissionen anførte på retsmødet, at »det første klagepunkt kun omfatter de tilfælde, hvor beskatningskompetencen udelukkende tilfalder nabostaten, hvor personen er hjemmehørende«. Kommissionen understregede imidlertid, at dette klagepunkt ikke er begrænset til grænsearbejdere fra Republikken Frankrig og Republikken Østrig, som ikke kan vælge at blive beskattet i Forbundsrepublikken Tyskland i henhold til § 1, stk. 3, i EStG. Endvidere har Kommissionen i denne sag nedlagt påstand om, at det

fastslås særskilt, at pensionstillægget og ikke muligheden for at fradrage visse indbetalinger på pensionsopsparingen i henhold til § 10a, stk. 1, i EStG tilsidesætter fællesskabsretten.

39. Domstolen har, så vidt jeg ved, ikke udtrykkeligt taget stilling til forskellen mellem de fordele, som fastsættes i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, eller andre forhold i relation hertil. Domstolen har imidlertid fastslået, at »sociale fordele« skal forstås som »alle rettigheder, det være sig med eller uden tilknytning til en arbejdskontrakt, som tilkommer enhver indenlandsk arbejdstager, i det væsentlige på grund af hans objektive status som arbejdstager, eller allerede fordi han har sædvanlig bopæl på det nationale område, og hvis udstrækning til også at gælde arbejdstagere med statsborgerskab i andre medlemsstater må antages at kunne fremme disses mobilitet inden for Fællesskabet« [17]. Endvidere har Domstolen fastslået, at henvisningen til »sociale fordele« i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 ikke kan fortolkes indskrænkende [18].

40. For at fastslå, om pensionstillægget er en social eller skattemæssig fordel, er det nødvendigt at undersøge formålet hermed og de betingelser, under hvilke det udbetales, og ikke kun dets klassificering i henhold til national lovgivning. Den omstændighed, at bestemmelserne, der omhandler udbetalingen af tillægspension, er indeholdt i den tyske lov om indkomstskat, er efter min opfattelse ikke afgørende for at fastslå pensionstillæggets retlige art eller kvalifikation og således, om det skal klassificeres som en social eller skattemæssig fordel som omhandlet i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

41. Det fremgår af sagsakterne, at Forbundsrepublikken Tyskland har søgt at fremme oprettelsen af Riester-pensioner ved hjælp af et pensionstillæg og muligheden for at fradrage indbetalinger på pensionsopsparingen som særlige udgifter i årsopgørelsen. Endvidere er det almindeligt bekendt, at oprettelsen af Riester-pensionsordningen var begrundet i den demografiske udvikling i Tyskland og behovet for en reform af den nationale sociale pensionsordning. Hensigten med Riester-pensionsordningen er således, at den skal supplere den nationale sociale pensionsordning, hvorfra udbetalingerne vil blive formindsket i fremtiden. Riester-pensionsordningen er derfor direkte målrettet mod de personer, som påvirkes af reformen af den nationale sociale pensionsordning.

42. Det fremgår efter min opfattelse klart af de for Domstolen forelagte sagsakter og bestrides heller ikke af Forbundsrepublikken Tyskland, at de årsager, der lå til grund for at

17 — Jf. Geven-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 15; jf. også dom af 14.1.1982, sag 65/81, Reina, Sml. s. 33, præmis 12, af 27.3.1985, sag 249/83, Hoeckx, Sml. s. 973, præmis 20, af 27.11.1997, sag C-57/96, Meints, Sml. I, s. 6689, præmis 39, og af 12.5.1998, sag C-85/96, Martínez Sala, Sml. I, s. 2691, præmis 25.

18 — Jf. Meints-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 39.

give de pågældende økonomiske incitamenter [19], var at sikre, at pensionister opnår en tilstrækkelig pension ved afslutningen af deres arbejdsliv. Jeg er derfor af den opfattelse, at de pågældende økonomiske incitamenter er begrundet i sociale hensyn.

43. Jeg kan ganske vist tilslutte mig Forbundsrepublikken Tysklands argument om, at en national fordels sociale formål ikke i sig selv er tilstrækkelig til at kvalificere fordelen som en »social fordel« i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, men er af den opfattelse, at formålet, som Forbundsrepublikken Tyskland forfølger med udbetalingen af tillægspensionen, i lyset af Domstolens praksis, begrunder dens klassifikation som en social fordel. Jeg skal herved bemærke, at Domstolen allerede har fastslået, at begrebet »social fordel« som omhandlet i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, omfatter en ifølge en medlemsstats lovgivning garanteret mindsteindkomst til ældre [20].

44. Det er åbenbart, at det er frivilligt at indgå en Riester-pensionsopsparingsaftale og at foretage indbetalinger hertil. Efter min opfattelse ændrer frivilligheden i Riester-pensionsordningen, i modsætning til, hvad Forbundsrepublikken Tyskland har anført, ikke den kendsgerning, at tillægspensionen, som ydes i henhold til § 79 i EStG, er et økonomisk incitament, som gives i henhold til tysk lov for at sikre, at modtagerne sikres en tilstrækkelig indtægt i deres alderdom, også selv om dette hovedsagelig sker på deres eget initiativ. Efter min opfattelse vil det i princippet være i strid med formålet og ånden i Fællesskabets regler om arbejdskraftens frie bevægelighed, hvis en fordel ikke kan betragtes som en social fordel i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 alene fordi ordningen, hvorunder fordelen ydes, er frivillig [21].

45. Det bestrides ikke i denne sag, at pensionstillægget bl.a. ydes til personer, som ikke er klassificeret som arbejdstagere i henhold til artikel 39 EF, og at visse arbejdstagere ikke har mulighed for at modtage tillægget, da de er dækket af andre pensionsordninger end den nationale sociale pensionsordning og således ikke er påvirket af reformen af sidstnævnte ordning. Det fremgår imidlertid af sagsakterne, at det hovedsagelig er lønmodtagere, der profiterer af den nationale sociale pension, hvorfor disse derfor er den primære målgruppe for Riester-pensionsordningen og i sidste instans den gruppe, der i første række

19 — I form af det særlige pensionstillæg og fradraget af indbetalinger på pensionsopsparingen som særlige udgifter i indkomstskatteopgørelsen.

20 — Jf. analogt Castelli-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, og dom af 6.6.1985, sag 157/84, Frascogna, Sml. s. 1739.

21 — Endvidere er jeg af den opfattelse, at det i denne sag, hvor tillægget udbetales på grundlag af en frivillig ordning, som delvist erstatter en lovpligtig social sikringsordning, vil være urimeligt at fratage en arbejdstager en fordel i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning 1612/68 alene på det grundlag, at den ydes under en frivillig ordning.

begunstiges af pensionstillægget [22]. Manglen på fuld overensstemmelse mellem de personer, som kan begunstiges af pensionstillægget, og definitionen af en arbejdstager i henhold til artikel 39 EF, som fortolket af Domstolen, underminerer efter min opfattelse ikke den omstændighed, at tillægget, som det fremgår af Domstolens praksis, »normalt« indrømmes nationale arbejdstagere på grundlag af deres objektive status som arbejdstagere og har til formål at sikre, at disse arbejdstagere er garanteret en tilstrækkelig indtægt i deres alderdom i lyset af reformen af den nationale sociale pensionsordning [23]. Jeg mener derfor, at pensionstillægget, således som Kommissionen har anført, normalt ydes personer på grundlag af deres objektive status som arbejdstagere.

46. Forbundsrepublikken Tyskland har i sit indlæg søgt at godtgøre, at pensionstillægget er en skattemæssig fordel og ikke en social fordel, da tillægget er uigenkaldeligt forbundet med muligheden for at fradrage indbetalinger på pensionsopsparingen op til et bestemt beløb som særlige udgifter i henhold til § 10a, stk. 1, i EStG. Medlemsstaten har således anført, at tillægget blot er et forskud på en efterfølgende skattenedsættelse, som fastsættes i overensstemmelse med § 10a, stk. 2, i EStG. Jeg mener imidlertid, at tillægget, selv om der er en åbenbar forbindelse mellem pensionstillægget og muligheden for at fradrage indbetalinger på pensionsopsparingen, ikke mindst fordi de begge er begrundet i reformen af den nationale sociale pensionsordning, er et mindstebeløb, som indbetales på den begunstigedes pensionsopsparing [24] uafhængigt af den pågældende persons indkomst. Muligheden for at fradrage indbetalinger på pensionsopsparingen op til et bestemt beløb som særlige udgifter i henhold til § 10a, stk. 1, i EStG er efter min opfattelse en særskilt og yderligere fordel, som kan opnås afhængigt af personens indkomst, og som kan adskilles økonomisk fra pensionstillægget.

47. Jeg mener derfor, at pensionstillægget i denne sag er en social fordel som omhandlet i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

22 — I sit indlæg har Kommissionen på basis af statistiske oplysninger fra det tyske statistikbureau (Statistisches Bundesamt) anført, at 75 til 80% af de personer, som er aktive på arbejdsmarkedet, er lønmodtagere, som er underlagt en lovpligtig social forsikring.

23 — Jeg skal bemærke, at det foreliggende klagepunkt kun vedrører grænsearbejdere og indirekte deres ægtefæller. Kommissionen har ikke nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland skal udstrække pensionstillægget til andre kategorier af personer.

24 — Derfor bliver pensionstillægget, i modsætning til fradraget af særlige udgifter, til en del af indestående på pensionsopsparingen. Endvidere har Forbundsrepublikken Tyskland anført i sit indlæg, at retten til tillægget, i overensstemmelse med § 88 i EStG, opstår ved det kalenderårs udløb, i hvilket der blev foretaget indbetalinger på pensionsopsparingen.

48. Da jeg er af den opfattelse, at pensionstillægget er en social fordel, som omhandlet i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, skal jeg undersøge spørgsmålet om forskelsbehandling ud fra denne synsvinkel og ikke ud fra en skattemæssig synsvinkel.

49. Hvad angår spørgsmålet om forskelsbehandling, skal jeg bemærke, at reglen om ligebehandling, der er indeholdt i såvel artikel 39 EF som artikel 7 i forordning nr. 1612/68, ikke blot forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til samme resultat. En national retsforskrift må, medmindre den er objektivt begrundet og står i et rimeligt forhold til det tilstræbte formål, anses for at medføre indirekte forskelsbehandling, når den efter selve sin karakter er egnet til i højere grad at berøre vandrende arbejdstagere end indenlandske arbejdstagere og dermed risikerer navnlig at stille de førstnævnte ringere [25].

50. I henhold til artikel 7 i forordning nr. 1612/68 nyder en vandrende arbejdstager samme sociale fordele som indenlandske arbejdstagere. I henhold til fast retspraksis omfatter begrebet »arbejdstager« i denne bestemmelse grænsearbejdere, som kan påberåbe sig de samme rettigheder som alle andre arbejdstagere, der er omfattet af denne bestemmelse [26].

51. Kommissionen har i sit indlæg anført, at kravet om fuld skattepligt i Tyskland som følge af ordlyden af § 1 i EStG er ensbetydende med et krav om bopæl i medlemsstaten, hvorved grænsearbejdere udelukkes fra at drage fordel af pensionstillægget. Forbundsrepublikken Tyskland har bestridt Kommissionens påstand, men har udtrykkeligt i sit indlæg erkendt, at der sondres mellem hjemmehørende arbejdstagere og grænsearbejdere fra Republikken Frankrig og Republikken Østrig ved udbetaling af pensionstillægget, idet disse arbejdstagere ikke har mulighed for at vælge at være fuldt skattepligtige i Tyskland. Hvad angår andre grænsearbejdere fremgår det af sagsakterne, at arbejdstagere,

25 — Jf. Meints-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 44 og 45.

26 — Jf. i denne retning Meints-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 50, Meeusen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 21, og dom af 18.7.2007, sag C-212/05, Hartmann, Sml. I, s. 6303, præmis 24.

som ikke har bopæl eller er hjemmehørende i Tyskland, ikke kan opnå tillægspensionen, medmindre de, i henhold til § 1, stk. 3, i EStG, vælger at blive fuldt skattepligtige i Tyskland.

52. Jeg mener derfor, at ikke-hjemmehørende i princippet er udelukket fra at drage fordel af tillægget. Endvidere er jeg, i modsætning til det af Forbundsrepublikken Tyskland hævdede, ikke af den opfattelse, at den omstændighed, at visse grænsearbejdere kan vælge at blive fuldt skattepligtige i Tyskland i henhold til § 1, stk. 3, i EStG, ændrer denne konklusion. Det er under alle omstændigheder kun muligt at vælge fuld skattepligt i Tyskland, såfremt 90% af arbejdstagerens indkomst beskattes i Tyskland, og indkomsten, som ikke beskattes i Tyskland, ikke overstiger 6 136 EUR [27]. I lyset af de strenge krav, der stilles til de pågældende grænsearbejdere for at opnå status som fuldt skattepligtige i Tyskland, mener jeg, at i det mindste visse af disse arbejdstagere er udelukket fra at drage fordel af pensionstillægget på grund af deres hjemstedsstat. Da ikke-hjemmehørende i henhold til Domstolens praksis som oftest er statsborgere i andre stater [28], er jeg af den opfattelse, at Kommissionen i denne sag har godtgjort, at betingelsen om fuld skattepligt i Tyskland, som foreskrives i § 79 i EStG, for at kunne drage fordel af en social fordel, lettere kan opfyldes af tyske arbejdstagere end af grænsearbejdere fra andre medlemsstater og derfor udgør indirekte forskelsbehandling, som er forbudt i henhold til artikel 39, stk. 2, EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

53. Endvidere mener jeg, i modsætning til det af Forbundsrepublikken Tyskland hævdede, ikke, at Domstolens afgørelse i Gevendommen [29], for så vidt angår manglen på en tilstrækkelig stærk forbindelse til samfundet i den medlemsstat, som yder den sociale fordel, finder anvendelse i denne sag.

54. Tillægspensionen er en social fordel i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, der indrømmes som led i reformen af den tyske sociale pensionsordning. Det fremgår af ordlyden af § 10a, stk. 1, og § 79 i EStG, at en grænsearbejder bl.a. skal være forsikret i den nationale sociale pensionsordning i Tyskland for at kunne opnå pensionstillægget. Denne betingelse, som Kommissionen ikke har bestridt i sit indlæg, sikrer, at det kræves af de pågældende grænsearbejdere, at de indbetaler bidrag til det tyske sociale sikringssystem. Endvidere skal jeg henlede opmærksomheden på, at grænsearbejdere berøres på samme måde af reformen af det sociale pensionssystem, som arbejdstagere, der er bosiddende/fuldt skatte-

27 — Dette beløb fordobles, når det drejer sig om ægtepar.

28 — Jf. Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 28, dom af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 38, Hartmann-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 26, præmis 31, og Meeusen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 23 og 24.

29 — Nævnt ovenfor i fodnote 15.

pligtige i Forbundsrepublikken Tyskland [30]. Efter min opfattelse har de berørte grænsearbejdere i denne sag derfor en tilstrækkelig stærk forbindelse til det tyske samfund for at kunne drage fordel af den pågældende sociale fordel [31].

55. På baggrund heraf mener jeg også, at kravet om, at en grænsearbejder skal være fuldt skattepligtig i Tyskland for at kunne drage fordel af supplementet til pensionstillægget i henhold til § 85 i EStG, som er baseret på, hvor mange børn arbejdstageren har forsørgelsespligt for, udgør forskelsbehandling og er i strid med artikel 39, stk. 2, EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

56. Det følger endvidere af Domstolens praksis [32] at en ægtefælle til en arbejdstager, som er omfattet af anvendelsesområdet for forordning nr. 1612/68, kan gøre krav på en social fordel. Ægtefællen til arbejdstageren er indirekte omfattet af den ligebehandling, som gælder for den vandrende arbejdstager [33]. Da kravet om fuld skattepligt i Tyskland kan sidestilles med en bopælsbetingelse, som naturligvis er lettere at overholde for tyske arbejdstagere eller deres ægtefæller, der som oftest har bopæl i Tyskland, end for arbejdstagere, der er statsborgere i andre medlemsstater eller deres ægtefæller, der hyppigere har bopæl i en anden medlemsstat [34], mener jeg, at kravet om, at grænsearbejdere og disses ægtefæller skal være fuldt skattepligtige i Tyskland i henhold til § 79 i EStG sammenholdt med § 26 i EStG, for at ægtefællen kan opnå pensionstillægget, også udgør en tilsidesættelse af artikel 39, stk. 2, EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

57. På baggrund heraf foreslår jeg Domstolen at fastslå, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til

30 — Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at grænsearbejdere fra Republikken Frankrig og Republikken Østrig, som beskattes i den medlemsstat, hvori de er bosiddende, kan opnå tilsvarende økonomiske incitamenter i deres hjemstedsstat. Jeg mener ikke, at den omstændighed, at disse arbejdstagere har mulighed for at opnå tilsvarende eller endog mere fordelagtige økonomiske incitamenter i den medlemsstat, hvori de er hjemmehørende, kan påberåbes af Forbundsrepublikken Tyskland som begrundelse for, at der ikke foreligger nogen forskelsbehandling med hensyn til indrømmelse af en social fordel i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Jeg skal bemærke i den henseende, at grænsearbejdere fra Republikken Frankrig og Republikken Østrig, som indbetaler bidrag til det tyske sociale sikringssystem, er direkte berørt af reformen af systemet på samme måde som hjemmehørende arbejdstagere. Følgelig bør grænsearbejdere have mulighed for at drage fordel af tillægspensionen. Det er efter min opfattelse også værd at understrege, at Domstolen ikke fulgte generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse i Hartmann-sagen for så vidt angår »at grænsearbejdere i forbindelse med artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 kun har ret til ligebehandling i beskæftigelsesmedlemsstaten med hensyn til sociale fordele, i det omfang disse fordele er direkte og udelukkende knyttet til beskæftigelse«. Jf. punkt 55 i forslaget til afgørelse og dommens præmis 27 (nævnt ovenfor i fodnote 26). Endvidere tog Domstolen i Hartmann-dommen ikke stilling til spørgsmålet, som blev rejst af den tyske regering og Det Forenede Kongeriges regering, hvorvidt »det ville være uretmæssigt at give en grænsearbejder, der har sin bopæl og sit arbejdssted i forskellige medlemsstater, mulighed for at drage fordel af de samme sociale fordele i de to medlemsstater og for at kombinere dem. For at mindske denne risiko og henset til den omstændighed, at forordning nr. 1612/68 ikke indeholder regler om samordning, der har til formål at undgå sammenfald af ydelser, må muligheden for »eksport« af børnepasningsydelsen til grænsearbejderens bopælsmedlemsstat være udelukket.« Jf. dommens præmis 23 (nævnt ovenfor i fodnote 26). Da der ikke foreligger fællesskabsbestemmelser på området, og da spørgsmålene i sagen er yderst komplicerede, mener jeg ikke, at Domstolen bør anvende sådanne ikke-kumulative bestemmelser.

31 — Jf. analogt Hartmann-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 26, præmis 36 og 37.

32 — Jf. fodnote 10 ovenfor.

33 — Jf. analogt Hartmann-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 26, præmis 24 og 25.

34 — Jf. Hartmann-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 26, præmis 31.

artikel 39 EF og artikel 7 i forordning nr. 1612/68 ved at indføre og opretholde bestemmelserne om supplerende pension i henhold til §§ 79-99 i EStG, for så vidt som disse bestemmelser frakender grænsearbejdere og deres ægtefæller ret til et pensionstillæg, medmindre de er fuldt skattepligtige i medlemsstaten.

B — *Det andet klagepunkt*

1. Parternes argumenter

58. Ifølge Kommissionen kan modtageren af pensionstillægget i henhold til § 92a i EStG, inden for visse grænser, anvende kapitalen på pensionsordningen, der er modtaget som tilskud, til erhvervelse eller opførelse af en bolig, der tjener egne boligformål, hvis ejendommen er beliggende i Forbundsrepublikken Tyskland. Kommissionen er af den opfattelse, at denne betingelse sætter visse grænser for, hvad en social fordel kan anvendes til, da grænsearbejdere ikke må anvende det pågældende beløb til en bolig i en anden medlemsstat. Kommissionen har anført, at den ugunstige behandling af grænsearbejdere udgør indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet og er i strid med artikel 39, stk. 2, EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Kommissionen har også anført, at forbuddet mod forskelsbehandling ikke er underlagt nogen »bagatelregel«. Kommissionen mener under alle omstændigheder, at den midlertidige anvendelse af et beløb på op til 50 000 EUR i visse tilfælde kan udgøre en ikke uvæsentlig fordel. Endvidere mener Kommissionen, at Forbundsrepublikken Tyskland har erkendt, at den pågældende fordel gør det lettere at erhverve en bolig.

59. I modsætning til Forbundsrepublikken Tysklands argument om, at betingelsen berører vandrende arbejdstagere og tyske arbejdstagere på samme måde, mener Kommissionen, at grænsearbejdere som hovedregel ikke flytter til Tyskland. Endvidere erhverver tyske arbejdstagere kun sjældent en bolig i en anden medlemsstat. I Ritter-Coulais-dommen [35] fastslog Domstolen, at ikke-hjemmehørende personer oftere end hjemmehørende personer er ejere af et hus beliggende uden for tysk område. Kommissionen har også anført, at Domstolen ikke fulgte generaladvokatens forslag til afgørelse i Hartmann-sagen [36], idet Domstolen bekræftede den faste praksis, at grænsearbejdere har ret til sociale fordele.

60. Kommissionen er af den opfattelse, at en udvidelse af begunstigelsen til at omfatte grænsearbejdere ikke har nogen negative virkninger for det tyske sociale sikringssystem, således som anført af Forbundsrepublikken Tyskland.

35 — Jf. dom af 21.2.2006, sag C-152/03, Sml. I, s. 1711.
36 — Jf. henvisningen i fodnote 30. Jf. punkt 63 nedenfor.

61. Kommissionen mener, i modsætning til det af Forbundsrepublikken Tyskland anførte, at intet tyder på, at pensionstillægget er en foranstaltning, der har til formål at fremme byggeriet af boliger. Medlemsstaten har under alle omstændigheder ikke bestridt, at erhvervelsen af en bolig i udlandet i et grænseområde i almindelighed har en positiv virkning på boligsituationen i Tyskland. Der er heller ingen risiko for konflikt mellem Forbundsrepublikken Tysklands boligpolitik og de omkringliggende medlemsstaters boligpolitik. Muligheden for at anvende en del af det opsparede beløb til en bolig i henhold til § 92a i EStG gælder ikke kun for opførelse af, men også erhvervelse af en sådan bolig. Hvis der er et overskud af boliger i en anden medlemsstats grænseområde, vil arbejdstageren være mere interesseret i at købe end at opføre en bolig og derved bistå medlemsstaten med at fjerne det pågældende overskud.

62. Forbundsrepublikken Tyskland er af den opfattelse, at muligheden i henhold til § 92a i EStG for, inden for visse grænser, at anvende tilskudsbeløbet på pensionsopsparingen til erhvervelse af en bolig, der er beliggende på det nationale område, ikke er i strid med artikel 7, stk. 2, i forordning 1612/68 eller artikel 39, stk. 2, EF.

63. Forbundsrepublikken Tyskland mener, at den pågældende begrænsning ikke udgør åbenlys forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. Boligens beliggenhed er neutral ud fra erhververens synspunkt. Endvidere udgør den pågældende begrænsning ikke indirekte forskelsbehandling, da den berører tyske arbejdstagere og arbejdstagere fra andre medlemsstater på samme måde. Hverken tyske arbejdstagere eller arbejdstagere fra andre medlemsstater, som har deres bopæl i udlandet, kan anvende beløbet til at købe eller opføre en bolig i udlandet. Forbundsrepublikken Tyskland mener, at afgørelsen i Ritter-Coulais-dommen om, at ikke-hjemmehørende personer oftere end hjemmehørende personer er ejere af et hus beliggende uden for tysk område, indebærer, at der ikke foreligger nogen indirekte forskelsbehandling i denne sag. I denne sag er boligerne endnu ikke blevet opført eller erhvervet, mens de skattemæssige foranstaltninger i Ritter-Coulais-dommen [37] vedrørte eksisterende boliger. Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland er det ikke aktuelt for arbejdstagere fra andre medlemsstater, som arbejder i Tyskland, at erhverve en bolig i denne medlemsstat af den enkle årsag, at de allerede ejer en bolig i udlandet og således ikke længere er interesserede i sådanne incitamenter. Endvidere har artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, i overensstemmelse med generaladvokatens forslag til afgørelse i Hartmann-sagen [38], til formål at sikre, at udenlandske arbejdstagere har de samme fordele »på det nationale område i beskæftigelsesmedlemsstaten«. En foranstaltning udgør ikke en tilsidesættelse, hvis den indebærer en fordel for både tyske og udenlandske arbejdstagere på det nationale område.

37 — Nævnt ovenfor i fodnote 35.
38 — Nævnt ovenfor i fodnote 35.

64. Forbundsrepublikken Tyskland er af den opfattelse, at foranstaltningen ikke udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, da den ikke berører valget af arbejdssted. Den modsatte konklusion ville medføre, at alle fordele, som indrømmes i beskæftigelsesmedlemsstaten og ikke i bopælsmedlemsstaten, ville udgøre en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed. Under alle omstændigheder er betydningen af § 92 i EStG for arbejdskraftens frie bevægelighed for fjerntliggende og indirekte.

65. Som et sekundært argument har Forbundsrepublikken Tyskland fremført, at hindringen eller den forskelsbehandlende foranstaltning kan begrundes med tvingende almene hensyn. Generaladvokat Bot var i forslaget til afgørelse i sag C-152/05 Kommissionen mod Forbundsrepublikken Tyskland [39] af den opfattelse, at ønsket om at øge den tyske boligmasse kunne anses for at udgøre et tvingende alment hensyn [40]. Anvendelsen af beløbet, som udgør tillægspensionen, fremmer realiseringen af dette almene hensyn.

66. Endvidere garanterer den omstændighed, at en person ejer sin egen bolig, livskvalitet i alderdommen og mindsker de supplerende udbetalinger fra det sociale sikringssystem som følge af de demografiske forandringer. Ejer de begunstigede deres bolig, skal de ikke betale en høj husleje og letter således byrden for det sociale sikringssystem. Beskyttelse af den sociale sikringsordning er i henhold til ITC-dommen [41] et legitimt mål. I modsætning til det af Kommissionen hævdede, kan disse mål ikke opfyldes ved køb af en bolig i en anden medlemsstats grænseområde.

67. Hvad angår politikken om boligbyggeri, forpligter fællesskabsretten efter Forbundsrepublikken Tysklands opfattelse ikke en medlemsstat til at udstrække fordele ved erhvervelse og opførelse af fast ejendom til andre medlemsstater. Bygningsstøtte er ikke omfattet af Fællesskabets kompetencer. Endvidere er Forbundsrepublikken Tyskland af den opfattelse, at en udvidelse af § 92a i EStG kan berøre eller endog forstyrre end anden medlemsstats boligpolitik.

2. Bedømmelse

68. Med det andet klagepunkt har Kommissionen gjort gældende, at § 92a i EStG, som hindrer modtageren af en tillægspension i at anvende det beløb på pensionsopsparingen, som er modtaget som tilskud, til erhvervelse eller opførelse af en bolig til eget boligformål, medmindre ejendommen er beliggende i Forbundsrepublikken Tyskland, udgør skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet

39 — Jf. forslag til afgørelse af 28.6.2007, Sml. I, s. 39.
40 — Jf. punkt 86.
41 — Jf. dom af 11.1.2007, sag C-208/05, Sml. I, s. 181, præmis 38-42.

og tilsidesætter artikel 39, stk. 2, EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Kommissionen har på retsmødet anført, at dette klagepunkt vedrører alle grænsearbejdere og ikke kun grænsearbejdere, som beskattes i deres bopælsmedlemsstat.

69. Det er ubestridt, at § 92a i EStG ikke tillader grænsearbejdere at anvende indestående på deres pensionsopsparing, op til et bestemt beløb, til opførelse eller køb af en bolig med henblik på beboelse på en anden medlemsstats område end Tyskland. Tillægspensionen kan imidlertid anvendes til opførelse eller køb af en bolig i Tyskland.

70. Efter min opfattelse begrænser § 92a i EStG grænsearbejderes mulighed for at nyde en social fordel i henhold til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, da de hverken må opføre eller købe en bolig med henblik på beboelse i deres bopælsstat. Det er ganske vist sandt, således som Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, at både tyske arbejdstagere og arbejdstagere fra andre medlemsstater, som har deres bopæl i udlandet, ikke må anvende beløbet til at købe eller opføre en bolig der, og § 92a i EStG tager derfor ikke direkte sigte på ikkehjemmehørende personer, men det er efter min opfattelse mere sandsynligt, at sidstnævnte ønsker at købe eller opføre en bolig uden for Tyskland end hjemmehørende statsborgere [42].

71. Jeg mener derfor at begrænsningen udgør indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. Efter min opfattelse stiller § 92a i EStG grænsearbejdere i Tyskland ringere, som ønsker at opføre eller købe en bolig med henblik på beboelse i en anden medlemsstat og er derfor, i princippet, i strid med artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Endvidere mener jeg ikke, at den pågældende forskelsbehandling er uden praktiske virkninger for grænsearbejdere, da den effektivt afskærer dem fra muligheden for at låne [43] op til 50 000 EUR rentefrit fra opsparingen på deres pensionsopsparing til opførelse eller køb af en bolig i en anden medlemsstat end Tyskland [44].

42 — Jf. analogt Ritter-Coulais-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 35, præmis 36.

43 — Jf. § 92a i EStG for så vidt angår vilkårene for tilbagebetaling af lånet.

44 — Hvad angår Forbundsrepublikken Tysklands indlæg vedrørende generaladvokatens forslag til afgørelse i Hartmann-sagen om, at en foranstaltning ikke udgør en tilsidesættelse, hvis den giver både tyske og udenlandske arbejdstagere en fordel på det nationale område (se punkt 63 ovenfor), skal jeg bemærke, således som Kommissionen har anført, at forslaget til afgørelse ikke blev fulgt i denne henseende. Domstolen fastslog for det første, at en statsborger i en medlemsstat, som har flyttet sin bopæl til en anden medlemsstat, men har opretholdt sit tjenesteforhold i førstnævnte medlemsstat og siden da har udøvet sin beskæftigelse som grænsearbejder, kan påberåbe sig status som »vandrende arbejdstager« som omhandlet i forordning nr. 1612/68. Domstolen fastslog også, at artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 er til hinder for, at ægtefællen til en vandrende arbejdstager, der udøver erhvervsmæssig aktivitet i en medlemsstat, som er ikke-erhvervsaktiv og har bopæl i en anden medlemsstat, kan udelukkes fra at modtage en børnepasningsydelse, fordi denne ægtefælle hverken har bopæl eller sædvanligt ophold i førstnævnte medlemsstat.

72. Følgelig skal jeg undersøge, om det pågældende krav kan begrundes, og om det står i et rimeligt forhold til det tilstræbte formål.

73. Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at kravet i henhold til § 92a i EStG om, at en bolig skal være beliggende på det nationale område, er begrundet i formålet om at sikre en tilstrækkelig boligmasse. I lyset af Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Forbundsrepublikken Tyskland [45], mener jeg, at selv om målet om at tilfredsstille efterspørgslen efter boliger er et formål af almen interesse, da formålet også er sikret, hvis grænsearbejdere bevarer deres bopæl i en anden medlemsstat end Tyskland, er kravet i henhold til § 92a i EStG om boligens beliggenhed i Tyskland uforholdsmæssigt [46]. Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at hvis muligheden for at anvende kapitalen på en pensionsopsparing til erhvervelse eller opførelse af en bolig blev udvidet til en anden medlemsstats område, vil det forstyrre sidstnævntes boligpolitik, men denne risiko bør efter min opfattelse betragtes som hypotetisk, da Forbundsrepublikken Tyskland ikke har ført bevis for en sådan eventuel konflikt eller forstyrrelse.

74. For så vidt som Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at foranstaltningen vedrører bevarelse af den sociale sikringsordning, fremgår det af ITC-dommen [47], at risikoen for et alvorligt indgreb i den sociale sikringsordnings økonomiske ligevægt kan udgøre et tvingende alment hensyn. Efter min opfattelse er en sådan risiko for økonomisk uligevægt imidlertid ikke godtgjort i det foreliggende tilfælde. Forbundsrepublikken Tyskland har ikke angivet, hvorledes anvendelsen af midler på en pensionsopsparingskonto, der er finansieret ved tilskud, til erhvervelse eller opførelse af en bolig uden for Tyskland kan underminere den økonomiske ligevægt i den tyske sociale sikringsordning. Denne manglende forklaring er særligt implikativ, da det fremgår af sagsakterne, at grænsearbejdere kun kan drage fordel af pensionstillægget, hvis de er forsikrede i den tyske sociale pensionsordning.

75. På baggrund heraf foreslår jeg derfor Domstolen at fastslå, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 39 EF og artikel 7 i forordning nr. 1612/68 ved at frakende grænsearbejdere ret til at anvende indestående på deres pensionsopsparing, som er finansieret ved tilskud, til erhvervelse eller opførelse af en bolig til beboelse, medmindre ejendommen er beliggende i denne medlemsstat.

45 — Nævnt ovenfor i fodnote 39.

46 — Jf. præmis 27 og 28. Generaladvokat Bot anførte i forslaget til afgørelse i sagen Kommissionen mod Forbundsrepublikken Tyskland (nævnt ovenfor i fodnote 39), at »ikke-hjemmehørendes, navnlig grænsearbejderes, erhvervelse eller opførelse af en bolig på en anden medlemsstats område [bidrager] til at mindske efterspørgslen på boliger i Tyskland. Disse ikke-hjemmehørende belaster derfor ikke det tyske ejendomsmarked og forøger ikke det allerede eksisterende pres på den store efterspørgsel dér.« Jf. punkt 93.

47 — Nævnt ovenfor i fodnote 41, præmis 43.

C — *Det tredje klagepunkt*

1. Parternes argumenter

76. Kommissionen er af den opfattelse, at forpligtelsen til at tilbagebetale pensionstillægget i henhold til § 95 i EStG, sammenholdt med §§ 93 og 94 i EStG, er i strid med artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 samt artikel 12 EF og 18 EF.

77. Hvad angår arbejdstagere har Kommissionen anført, at de pågældende nationale lovbestemmelser fører til en indirekte forskelsbehandling af grænsearbejdere og vandrende arbejdstagere. Ifølge Kommissionen er der større sandsynlighed for, at grænsearbejdere og vandrende arbejdstagere ophører med at være fuldt skattepligtige i Tyskland, fordi de ophører med at være beskæftiget i Tyskland for at tage beskæftigelse i en anden medlemsstat, end tyske arbejdstagere. De pågældende bestemmelser kan medføre, at grænsearbejdere og vandrende arbejdstagere helt afholder sig fra at anmode om pensionstillægget for at undgå at skulle betale det tilbage.

78. Kommissionen har desuden anført, at de pågældende bestemmelser begrænser arbejdskraftens frie bevægelighed. Den har analogt med Lasteyrie du Saillant-dommen [48], anført, at de pågældende nationale bestemmelser stiller de tyske statsborgere ugunstigt, som forlader deres land for at udøve deres ret til fri bevægelighed i forhold til dem, som forbliver i Tyskland. Kommissionen er af den opfattelse, at Forbundsrepublikken Tyskland, såfremt en tysk statsborger forlader landet, tilegner sig visse aktiver, som tilhører den person, der forlader medlemsstaten. Dette ville ikke ske, hvis personen forblev i Tyskland.

79. Kommissionen har anført, at vilkårene for tilbagebetaling af tillægget ganske vist kan mindske bestemmelsernes strenghed, men at disse vilkår ikke ændrer ved, at tillægget skal tilbagebetales. Endvidere har Kommissionen som svar på Forbundsrepublikken Tysklands indlæg [49] anført, at Domstolens afgørelse i N-sagen [50] ikke finder anvendelse på denne sag. N-sagen vedrørte latente avancer på selskabsrettigheder, som ved en persons fraflytning af det nationale område før deres realisering blev beskattet, medmindre der var stillet sikkerhed. Forbundsrepublikken Tyskland har søgt at godtgøre, at henstanden med betaling i denne sag uden noget krav om sikkerhedsstillelse ændrer forpligtelsens restriktive krav om, at betalingen er knyttet til fraflytningen. Kommissionen har imidlertid anført, at henstanden med betaling, uden noget krav om sikkerhedsstillelse, indtil avancen var realiseret, ville have medført beskatning, som hvis personen var forblevet på det nationale område. En sådan beskatning er således helt normal, også hvis personen forbliver på det nationale område. I denne sag skal pensionstillægget imidlertid ikke tilbage-

48 — Jf. dom af 11.3.2004, sag C-9/02, Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409.

49 — Jf. punkt 89 nedenfor.

50 — Jf. dom af 7.9.2006, sag C-470/04, Sml. I, s 7409.

betales, hvis den berørte person bliver på det nationale område.

80. Hvad angår Forbundsrepublikken Tysklands argument om manglende kompetence til at beskatte personer, som fraflytter Tyskland [51], har Kommissionen anført, at medlemsstaten har påberåbt sig dette for det første for at godtgøre, at der ikke foreligger forskelsbehandling og for det andet som en begrundelse baseret på sammenhæng i beskatningsordningen.

81. Kommissionen er i overensstemmelse med Wielockx-dommen [52], og som følge af den gensidige karakter af dobbeltbeskatningsoverenskomster, af den opfattelse, at den omstændighed, at personer, som fraflytter Tyskland, i fremtiden ikke må beskattes i denne medlemsstat, ikke udgør en afgørende forskel i forhold til de personer, som forbliver i medlemsstaten. Kommissionen har også anført, at de personer, der bliver i Tyskland, ikke vil blive beskattet i mange årtier. Dette kan ikke sammenlignes med den afskrækkende virkning, som forpligtelsen til tilbagebetaling har.

82. Kommissionen har desuden anført, at Forbundsrepublikken Tysklands manglende kompetence til at beskatte personer, som forlader Tyskland, ikke kan påberåbes som en begrundelse baseret på sammenhæng i beskatningsordningen. Sammenhæng i beskatningsordningen er sikret ved den fordeling af beskatningskompetencen, som staterne indgår aftale om i dobbeltbeskatningsoverenskomster.

83. Kommissionen mener også, at de pågældende bestemmelser tilsidesætter artikel 12 EF og 18 EF for så vidt angår personer, som er gået på pension, og personer, som aldrig har haft en ansættelseskontrakt.

84. Kommissionen mener, at tilbagebetalingsforpligtelsen tilsidesætter artikel 12 EF, da den udgør indirekte forskelsbehandling som følge af, at den principielt kun berører udlændinge. Antallet af udlændinge, som vender tilbage til deres oprindelsesland, når de går på pension, er betydeligt større end antallet af tyskere, som går på pension i udlandet. Endvidere tilsidesætter tilbagebetalingsforpligtelsen artikel 18 EF, da den afskrækker unionsborgere, uanset hvilken nationalitet de har, fra at flytte deres bopæl til en anden medlemsstat.

85. Kommissionen anførte også under retsmødet, at Forbundsrepublikken Tyskland tilsidesætter formålet med pensionstillægget

51 — Jf. bl.a. punkt 91 nedenfor.

52 — Nævnt ovenfor i fodnote 8. Jf. også Kommissionens indlæg i punkt 23 ovenfor.

og den omstændighed, at uden reformen af den tyske sociale pensionsordning, ville arbejdstagere, som ikke længere er fuldt skattepligtige i Tyskland, have modtaget fuld social pension, som ikke ville blive beskattet i medlemsstaten.

86. Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at § 95 i EStG ikke tilsidesætter princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed i artikel 12 EF og 18 EF.

87. For det første er forpligtelsen til at tilbagebetale tillægget, såfremt en person ikke længere er fuldt skattepligtig i Tyskland, ikke en reel hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, da den ikke afholder de berørte fra at påtage sig arbejde i udlandet eller at flytte deres bopæl til en anden medlemsstat.

88. Forbundsrepublikken Tyskland har understreget, at tilbagebetaling af tillægget i henhold til § 95, stk. 2, i EStG på anmodning kan udskydes, indtil betalingen kan ske på grundlag af pensionsopsparingsaftalen (ikke indtil udgangen af den begunstigedes 60. år). Endvidere kan den rentefri henstandsperiode udvides på det tidspunkt, hvor pensionsopsparingen kommer til udbetaling, hvis mindst 15% af beløbet, som udbetales under pensionsopsparingsaftalen, anvendes til tilbagebetaling. Endvidere fritages den berørte person fra tilbagebetalingsforpligtelsen, hvis denne igen bliver fuldt skattepligtig i Tyskland.

89. Forbundsrepublikken Tyskland har anført, at den begunstigede af tillægget kun skal tilbagebetale det i § 79 ff. i EStG omhandlede tillæg og den skattenedsættelse, der følger af fradraget af særlige udgifter i henhold til § 10a i EStG. I modsætning til situationen i Lasteyrie du Saillant-dommen [53] og N-dommen [54] pålægges der ingen andre skatter i forbindelse med, at en person forlader Tyskland. Endvidere fastslog Domstolen i N-dommen [55], at en henstand med betaling, som ikke er underlagt et krav om sikkerhedsstillelse, kan ophæve den restriktive virkning af en forpligtelse til at betale, som er knyttet til fraflytning.

90. Forbundsrepublikken Tyskland mener derfor, at Kommissionen ved til stadighed at henvise til den »afskrækkende virkning« overdriver den psykologiske effekt af tilbagebetalingen for personer, som beslutter at ændre deres arbejdssted eller bopæl.

53 — Nævnt ovenfor i fodnote 48.
54 — Nævnt ovenfor i fodnote 50.
55 — Jf. præmis 36.

91. Forbundsrepublikken Tyskland er også af den opfattelse, at personer, der ikke længere er fuldt skattepligtige i Tyskland, ikke stilles økonomisk ringere end personer, der bevarer denne status. Der foreligger derfor ingen forskelsbehandling. Hvis en person er fuldt skattepligtig i Tyskland, indkomstbeskattes udbetalinger fra en pensionsopsparingsaftale her i henhold til § 22, stk. 5, i EStG. Hvis en person ikke er fuldt skattepligtig i Tyskland, beskattes udbetalinger fra pensionsopsparingen ikke der, hvilket opvejer forpligtelsen til at foretage den pågældende tilbagebetaling. Forbundsrepublikken Tyskland har på grundlag af en række taleksempler anført, at en person, som fraflytter det nationale område, ikke stilles ufordelagtigt, men snarere drager fordel heraf, fordi pensionsudbetalingerne ikke beskattes i denne medlemsstat. Endvidere ophæves denne fordel ikke af, at udbetalingerne fra pensionsopsparingen beskattes i bopælsmedlemsstaten i overensstemmelse med en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Normalt beskattes udbetalinger fra en pensionsopsparing ikke i bopælsmedlemsstaten, eller beskattes ikke fuldt ud.

92. Forbundsrepublikken Tyskland har subsidiært gjort gældende, at tilbagebetalingsforpligtelsen i henhold til § 95, i EStG er begrundet i målet om sammenhæng i beskatningsordningen.

2. Beømmelse

93. Med det tredje klagepunkt har Kommissionen gjort gældende, at forpligtelsen til at tilbagebetale pensionstillægget ved ophør af fuld skattepligt i Tyskland i henhold til § 95 i EStG, sammenholdt med §§ 93 og 94 i EStG, er i strid med artikel 39 EF og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 samt artikel 12 EF og 18 EF.

94. Kommissionen er af den opfattelse, at lovgivningen hovedsagelig berører udlændinge i Tyskland og derved er i strid med artikel 39 EF, da antallet af udlændinge, som ophører med deres beskæftigelse for at påtage sig arbejde i en anden medlemsstat, er større end antallet af tyske arbejdstagere, som gør dette.

95. Endvidere har Kommissionen gjort gældende, at den pågældende lovgivning er i strid med artikel 12 EF, da antallet af udlændinge, som vender tilbage til deres oprindelsesland, når de trækker sig tilbage fra arbejdsmarkedet, er betydeligt højere end antallet af tyske arbejdstagere, som går på pension i udlandet.

96. Efter min opfattelse indebærer den pågældende lovgivning indirekte forskelsbehandling over for grænsearbejdere og vandrende arbejdstagere. Disse arbejdstagere,

som hovedsagelig er udlændinge, vil med større sandsynlighed ophøre med deres beskæftigelse i Tyskland for at påtage sig arbejde i en anden medlemsstat og således ikke længere være fuldt skattepligtige i Tyskland, end tyske arbejdstagere. Der er derfor en risiko for, at lovgivningen vil stille udenlandske arbejdstagere særligt ufordelagtigt [56].

97. Endvidere mener jeg, at den pågældende lovgivning indebærer indirekte forskelsbehandling over for unionsborgere fra andre medlemsstater end Tyskland. Sandsynligheden for, at udlændinge vil vende tilbage til deres oprindelsesland, når de ophører med deres arbejdsliv og således ikke længere er fuldt skattepligtige i Tyskland, er større end sandsynligheden for, at tyske statsborgere vil gå på pension i udlandet.

98. Kommissionen er også af den opfattelse, at tilbagebetalingsforpligtelsen hindrer arbejdskraftens frie bevægelighed.

99. Domstolen fastslog i ITC-dommen [57], at nationale bestemmelser, som forhindrer en statsborger i en medlemsstat i at forlade sit oprindelsesland med henblik på at udøve retten til fri bevægelighed, eller som får ham til at afholde sig fra dette forehavende, udgør hindringer for denne frihed, uanset om de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende arbejdstageres nationalitet.

100. Efter min opfattelse hindrer den pågældende tilbagebetalingsforpligtelse tyske arbejdstageres udøvelse af denne ret til fri bevægelighed i henhold til artikel 39 EF, da den har en afskrækkende virkning på personer, som ønsker at tage arbejde i en anden medlemsstat. En arbejdstager, som således ikke længere er fuldt skattepligtig i Tyskland, behandles ufordelagtigt i forhold til en person, som fortsætter med at arbejde i Tyskland, og som er fuldt skattepligtig der. En tysk arbejdstager, som ønsker at tage arbejde i udlandet, har, såfremt han på grund af sit arbejde i udlandet ikke længere er fuldt skattepligtig i Tyskland, pligt til at tilbagebetale pensionstillægget, hvorimod han, hvis han ikke udnytter sin mulighed for at udøve retten til fri bevægelighed i henhold til artikel 39 EF og fortsætter med at arbejde i Tyskland, ikke vil have denne forpligtelse. Efter min opfattelse afskrækker denne forskelsbehandling sandsynligvis tyske arbejdstagere fra at tage arbejde i udlandet.

56 — Kommissionen har ikke fremlagt statistik, der specifikt vedrører arbejdstagere, men har anført i stævningen, at over 75% af de personer, som forlod Tyskland mellem 1991 og 2004, var udlændinge.

57 — Nævnt ovenfor i fodnote 41, præmis 33.

101. Hvad angår tilsidesættelse af de rettigheder, som tilkommer unionsborgerne i henhold til artikel 18 EF, mener jeg også, at nævnte [58] begrundelse finder anvendelse på tyske statsborgere, som ønsker at gå på pension, når de ophører med deres arbejdsliv i udlandet. Det fremgår af fast retspraksis, at en national lovgivning, som stiller visse nationale statsborgere ringere, blot fordi de gør brug af deres ret til frit at færdes og tage ophold i en anden medlemsstat, udgør en hindring for de friheder, som ifølge artikel 18, stk. 1, EF tilkommer enhver unionsborger [59].

102. Ganske vist hersker der ingen tvivl om, at den forskelsbehandlende og hindrende virkning af den pågældende lovgivning forbedres eller mindskes af den tidsmæssige plan og vilkårene for tilbagebetalingen, som fremgår af den pågældende lovgivning, men efter min opfattelse eksisterer den ikke desto mindre for så vidt angår arbejdstagere og unionsborgere, der ikke længere er fuldt skattepligtige i Tyskland, som følge af at de har flyttet deres arbejdssted eller bopæl fra Tyskland til en anden medlemsstat [60]. Endvidere fjerner den omstændighed, at sådanne arbejdstagere eller unionsborgere ikke skal betale skat i Tyskland af udbetalinger fra pensionsopsparingen, når den kommer til udbetaling, ikke den pågældende forskelsbehandling eller hindring, således som Forbundsrepublikken Tyskland har anført. Forbundsrepublikken Tyskland har i sit indlæg anført, at kompetencen til at beskatte sådanne udbetalinger er blevet tillagt andre medlemsstater i overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem disse medlemsstater og Forbundsrepublikken Tyskland. Efter min opfattelse kan Forbundsrepublikken Tyskland ikke påberåbe sig den omstændighed, at udbetalinger fra pensionsopsparingen ikke beskattes, eller beskattes med en lavere sats i andre medlemsstater, for at godtgøre, at forskelsbehandlingen eller hindringen er blevet fjernet. Disse omstændigheder fjerner ikke den pågældende forskelsbehandling eller hindring, men svækker blot virkningen heraf.

103. Endvidere mener jeg ikke, at princippet om sammenhæng i skattesystemet [61] kan påberåbes som begrundelse for den pågældende tilbagebetalingsforpligtelse. Sammenhængen i skattesystemet er sikret ved de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er gensidigt indgået af Forbundsrepublikken Tyskland og andre medlemsstater [62].

58 — Jf. punkt 100 ovenfor.

59 — Jf. dom af 18.7.2006, sag C-406/04, De Cuyper, Sml. I, s. 6947, præmis 39, og af 26.10.2006, sag C-192/05, Tas-Hagen og Tas, Sml. I, s. 10451, præmis 31.

60 — Den begivenhed, der aktualiserer tilbagebetalingsforpligtelsen, er ændringen i arbejdstagerens beskæftigelsesmedlemsstat eller unionsborgerens ændring af bopæl og tab af fuld skattepligt i Tyskland. Kommissionens argument om, at tilbagebetalingsforpligtelsen kan afholde de berørte personer fra at anmode om tillægget for at undgå tilbagebetaling, forekommer mig derfor begrundet. Jf. punkt 77 ovenfor.

61 — Domstolen har fastslået, at behovet for at sikre sammenhæng i skattesystemet kan begrunde regler, der begrænser de grundlæggende friheder. Jf. dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 28, og af 28.1.1992, sag C-300/90, Kommissionen mod Kongeriget Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 21.

62 — Jf. i denne retning Wielockx-dommen nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 23-26.

104. Efter min opfattelse er der heller ingen streng sammenhæng eller forbindelse mellem indrømmelsen af pensionstillægget og muligheden for, at Forbundsrepublikken Tyskland kan beskatte de fremtidige beløb fra pensionsopsparingen, når de kommer til udbetaling [63].

105. Pensionstillægget er en social og ikke en skattemæssig fordel i overensstemmelse med artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, som udbetales under visse betingelser til personer, som er forsikret i den nationale sociale pensionsordning i Tyskland for at give dem økonomiske incitamenter til at oprette en privat pensionsopsparing efter reformen af den nationale pensionsordning. Jeg ser derfor ingen grund til, at arbejdstagere eller unionsborgere, som ikke længere er fuldt skattepligtige i Tyskland, men som ikke desto mindre er berørt af reformen af den tyske sociale pensionsordning [64], skal tilbagebetale pensionstillægget i henhold til § 95 i EStG.

106. På baggrund heraf foreslår jeg derfor Domstolen at fastslå, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 39 EF, artikel 7 i forordning nr. 1612/68 og artikel 12 EF og 18 EF ved, i henhold til § 95 i EStG, sammenholdt med §§ 93 og 94 i EStG, at kræve tilbagebetaling af pensionstillægget ved ophøret af fuld skattepligt i medlemsstaten.

V — Sagens omkostninger

107. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Forbundsrepublikken Tyskland har tabt sagen, bør det pålægges denne at betale sagens omkostninger.

63 — I Bachmann-dommen og dommen Kommissionen mod Kongeriget Belgien (nævnt ovenfor i fodnote 61), fastslog Domstolen, at der »bestod […] en direkte forbindelse mellem fradragsretten for præmier i henhold til pensions- og livsforsikringskontrakter og beskatningen af beløb, der modtages i henhold til sådanne kontrakter, en forbindelse, som måtte opretholdes af hensyn til sammenhængen i den pågældende beskatningsordning«. Jf. dom af 12.2.2002, sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 108.

64 — Da deres fremtidige pensionsudbetalinger fra den sociale pensionsordning i princippet vil blive mindsket som følge af reformen.

VI — Forslag til afgørelse

108. Jeg foreslår, at Domstolen træffer følgende afgørelse:

»1) Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 39 EF, artikel 7 i Rådets forordning nr. 1612/68/EØF af 15. oktober 1968 om arbejdstageres frie bevægelighed inden for Fællesskabet, artikel 18 EF og artikel 12 EF, idet den har indført og opretholdt forskrifter om supplerende pension i §§ 79-99 i EStG for så vidt som disse bestemmelser:

— frakender grænsearbejdere og deres ægtefæller ret til et pensionstillæg, hvis de ikke er fuldt skattepligtige i medlemsstaten

— frakender grænsearbejdere ret til at anvende kapitalen på deres pensionsopsparing, som er finansieret ved tilskud, til erhvervelse eller opførelse af en bolig til eget boligformål, medmindre ejendommen er beliggende i medlemsstaten

— fastsætter, at pensionstillægget skal tilbagebetales ved ophør af den fulde skattepligt i medlemsstaten.

2) Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at bære sine egne omkostninger og betale de omkostninger, der er afholdt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber.«