FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT MARCO DARMON

fremsat den 24. januar 1990 *

Høje Domstol.

1. Anmodningen om en præjudiciel afgørelse fra Storhertugdømmet Luxembourgs Conseil d'Etat i denne sag vedrører først og fremmest spørgsmålet om retmæssigheden efter fællesskabsretten af en skatteregel, der går ud på følgende: Tilbagebetaling af overskydende indkomstskat afslås, når den skattepligtige person ikke har haft sin bopæl på Storhertugdømmet Luxembourgs område gennem hele det pågældende skatteår. En anmodning fra Biehl, der er tysk statsborger, og som forlod Luxembourg den 1. november 1983, om at få tilbagebetalt overskydende skat med det beløb, hvormed hans indbetalinger oversteg den skat, som han skulle betale ved anvendelse af de gældende skatteskalaer, blev derfor afslået.

2. Først bemærkes, at princippet om ligebehandling af indenlandske arbejdstagere og arbejdstagere fra de øvrige medlemsstater, jf. Traktatens artikel 48, stk. 2, og Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet [1] indebærer ligebehandling, for så vidt angår beskatning. På den ene side er det med bestemmelsen i Traktaten om, at enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af arbejdstagerne, for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår, uomgængeligt nødvendigt, at dette forbud mod forskelsbehandling også kommer til at omfatte beskatning. For var det ikke tilfældet, ville det kunne komme til et brud med princippet om ligebehandling, for så vidt angår aflønning i kraft af diskriminerende skatteregler. På den anden side bringes det almindelige princip om ligestilling, for så vidt angår beskatning, specielt til udtryk i artikel 7 i forordning nr. 1612/68, der omhandler ligebehandling, for så vidt angår skattemæssige fordele.

3. Dernæst må det nævnes, at den bestemmelse, hovedsagen drejer sig om, ikke bygger på et nationalitetskriterium; formelt skal reglen uden forskel anvendes på medlemsstatens statsborgere og statsborgere fra de øvrige medlemsstater. Konstateringen heraf kan imidlertid ikke helt udelukke, at der eventuelt bliver tale om en indirekte eller skjult forskelsbehandling. I Domstolens praksis er det således fastslået, at

»reglerne om ligestilling såvel i Traktaten som i artikel 7 i forordning nr. 1612/68 forbyder ikke blot åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til samme resultat«.

Hertil føjede Domstolen følgende:

»Denne fortolkning, som er nødvendig for at garantere effektiviteten af et af Fællesskabets grundlæggende principper, er udtrykkelig anerkendt i den femte betragtning i præamblen til forordning nr. 1612/68, som forudsætter, at der sikres arbejdstagere ligestilling, 'faktisk og retlig'«,

* Originalsprog: fransk.

1 — EFT 1968 II, s. 467.

hvortil føjedes:

»Det er således ikke udelukket, at kriterier som en arbejdstagers oprindelsessted eller bopæl efter omstændighederne i praksis kan sidestilles med en forskelsbehandling på grund af nationalitet, som er forbudt ved Traktaten og forordningen« [2].

4. Det må følgelig først og fremmest afgøres, om den ved den nationale ret omtvistede bestemmelse, selv om den finder anvendelse uden forskel, faktisk giver anledning til forskelsbehandling af luxembourgske statsborgere og statsborgere fra Fællesskabets øvrige medlemsstater.

5. Det vil i denne forbindelse være tilstrækkeligt at fastslå, at såfremt det er kriteriet om fast bopæl på luxembourgsk område, der anvendes, bliver følgen, at hovedsagelig personer, der ikke er statsborgere i Storhertugdømmet, fratages retten til at få overskydende skat betalt tilbage. Det vil nemlig navnlig være dem, der forlader landet eller tager bopæl i det i løbet af året.

6. Det må dog spørges, om den omtvistede bestemmelse er således beskaffen, at den kan være en overtrædelse af ligebehandlingsprincippet. For det er ikke enhver form for forskelsbehandling, der uundgåeligt er udtryk for overtrædelse af forbuddet mod forskelsbehandling. Det er her forholdene i Sotgiu-dommen, jeg tænker på, hvor der var tale om, at ansatte i Bundespost, der havde bopæl uden for Forbundsrepublikken Tysklands område, fik udbetalt en adskillelsesgodtgørelse med et lavere beløb end det, der blev udbetalt til ansatte med bopæl på det tyske område. Domstolen fastslog herom, at

»... man [kan] ikke anerkende, at der foreligger en forskelsbehandling i strid med Traktaten og forordningen, hvis det fremgår af en sammenligning af de godtgørelsesordninger i deres helhed, at de arbejdstagere, som bevarer deres bopæl i udlandet, ikke bliver stillet ugunstigere i forhold til dem, hvis bopæl befinder sig på nationalt område« [3].

Domstolen havde anført, at udbetalingen af adskillelsesgodtgørelsen til de ansatte, der havde bopæl i Forbundsrepublikken Tyskland var midlertidig og knyttet til en betingelse om, at vedkommende overførte deres bopæl til arbejdsstedet, medens en sådan tidsmæssig begrænsning og betingelse ikke gjaldt for en arbejdstager med bopæl i udlandet.

7. Når det gælder det spørgsmål, denne sag drejer sig om, er det vigtigt at fastslå, at det af en konkret sammenligning af forholdene vil kunne fremgå, at en situation, der karakteriseres af en forskelsbehandling, ikke giver anledning til en forbudt forskelsbehandling, såfremt vedkommende statsborger i sidste ende ikke stilles ringere end statsborgere i værtsmedlemsstaten.

8. Forskellen betyder altså ikke nødvendigvis diskriminering; det er princippet herom, den luxembourgske regering har villet påberåbe sig med anbringendet om, at den omtvistede bestemmelse tilsigter at genindføre en progressionsbestemmelse for beskatningen af vedkommende skattepligtige person, der ellers ved at sprede sine indtægter over flere medlemsstater opnår en fordel af sine bopælsskift, der ændrer beskatningsprincipperne. Det, som en person, der forlader Luxembourg eller tager bopæl dér i årets løb, kommer ud for, er med andre ord i sidste ende ikke ubegrundet, idet vedkom-

2 — Dom af 12. februar 1974, Sotgiu, 152/73, præmis 11, Sml. s. 153.

3 — Nævnte sag 152/73, dommens præmis 12.

mende ville være kommet til at betale skat med en højere skatteprocent, hvis han var blevet på luxembourgsk område.

9. Jeg er alt andet end sikker på, at denne argumentation vil kunne rydde alle indvendinger om, at der med den omtvistede bestemmelse foreligger en overtrædelse af ligebehandlingsprincippet, af vejen.

10. Ganske vist tilkommer det naturligvis udelukkende medlemsstaterne at fastsætte reglerne om indkomstskat; på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin falder den direkte beskatning uden for EØF-Traktatens anvendelsesområde. I så henseende lader de mål, som den luxembourgske lovgivningsmagt har sat sig, ikke i og for sig efterprøve på grundlag af fællesskabsrettens principper. Imidlertid må alligevel de begrænsninger, fællesskabsretten sætter, følges af medlemsstaterne. Og selv uden at sætte spørgsmålstegn ved de formål, som den nationale lovgiver vil gennemføre ved at søge at indsætte en til en progressionsbestemmelse svarende bestemmelse, kommer den omtvistede bestemmelses klart diskriminerende karakter især frem i alle de mulige tilfælde, hvor vedkommende EF-borger ikke i det pågældende skatteår har haft indtægter i det land, han er flyttet fra eller til.

11. Afskediger f. eks. en luxembourgsk virksomhed i oktober sit personale, der ikke med det samme kan finde andet arbejde, vender statsborgere fra andre medlemsstater tilbage til deres hjemland, hvor de derefter ikke har lønnet beskæftigelse i det pågældende skatteår, mens luxembourgske statsborgere, der bliver på Storhertugdømmets område, heller ikke finder en ny stilling i årets løb, vil man se, at de indtægter, de to grupper har oppebåret, er nøjagtig de samme, men at den første gruppe overhovedet ikke får udbetalt overskydende skat, mens den anden gruppe omvendt får den overskydende skat udbetalt. På samme måde vil en EF-borger, der tager bopæl i Luxembourg ved udgangen af februar og straks får arbejde dér, overhovedet ikke kunne få udbetalt en eventuel overskydende skat, mens en kollega til ham, der får arbejde samtidig med ham, men som har været »hjemmehørende arbejdsløs« fra den 1. januar, får udbetalt eventuelt overskydende skat. Den vandrende arbejdstager bliver altså i visse tilfælde bebyrdet ved ankomsten eller afrejsen. Denne utvivlsomt ringere stilling er efter min mening nok til, at man kan anse den omtvistede bestemmelse for at være i strid med princippet om ligebehandling.

12. Denne bestemmelse er altså udtryk for en overtrædelse af forbuddet mod forskelsbehandling, for så vidt angår forholdene for EF-borgere, der tager bopæl i eller forlader Storhertugdømmet.

13. Men situationen for samtlige EF-borgere, herunder luxembourgske statsborgere, der ønsker at gøre brug af deres ret til at søge eller tage beskæftigelse i en anden medlemsstat, vil desuden kunne føre til, at der foreligger en overtrædelse af det grundlæggende princip om fri bevægelighed for personer, som omhandlet i Traktatens artikel 48, stk. 1.

14. Faktisk vil i så fald iværksættelsen af denne rettighed automatisk give anledning til, at der ikke haves en ret til at få tilbagebetalt overskydende skat, alene fordi de pågældende gør brug af de friheder, der er tilkendt dem i medfør af fællesskabsretten.

15. Ganske vist har som nævnt alene medlemsstaterne på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin kompetence til at fastlægge de regler, der skal gælde for indkomstbeskatning. Men som jeg ligeledes før har været inde på, kan de ikke af den grund

begrænse de friheder, der ved fællesskabsretten er tilsikret samtlige medlemsstaternes statsborgere. Og en udelukkelse fra retten til at få udbetalt overskydende skat vil være en hindring, der under alle omstændigheder er ubegrundet for en person, der forlader Luxembourg for at søge arbejde i en anden medlemsstat, hvor han f. eks. ikke har held til at finde en stilling. På samme måde går det en person, der i årets løb ankommer til Luxembourg for at arbejde dér i en stilling, han forgæves har søgt i en anden medlemsstat. I de her beskrevne tilfælde er der intet forsøg på at unddrage sig indkomstskatteprogression at befrygte, men ikke desto mindre afskæres en arbejdstager, der udnytter sin ret til fri bevægelighed, en ret, der ifølge Domstolens dom i Van Duyn-sagen [4] kan gøres direkte gældende, fra retten til at få udbetalt eventuel overskydende skat. Det tilkommer derfor i givet fald medlemsstaterne ved hjælp af andre midler end det, der går ud på at ophæve princippet om ret til at få overskydende beløb udbetalt, at nå de skattepolitiske mål, de forfølger.

16. Efter min mening kan den omtvistede bestemmelse derfor antages at bryde med både grundprincippet om fri bevægelighed for personer og princippet om ligebehandling, der er en forudsætning herfor.

17. Til slut skal jeg omtale to punkter.

18. For det første, at den luxembourgske regering i retsmødet har omtalt muligheden for gennem administrativ rekurs at opnå, at eventuel forskelsbehandling som følge af den omtvistede bestemmelse ryddes af vejen.

19. Hertil må bemærkes, at en klageadgang som nævnt, også selv om den medfører, at private i alle tilfælde opnår tilbagebetaling af overskydende skat, ikke under nogen omstændighed kan rette op på den usikkerhed [5], der er skabt ved den omtvistede skatteregel. Det vil i den forbindelse være tilstrækkeligt at henvise til Domstolens praksis, hvorefter

»en simpel administrativ praksis« — og dermed naturligvis en praksis i henhold til en klageprocedure som den her omhandlede — »der efter sin art kan ændres efter forvaltningens forgodtbefindende, og som ikke er bragt til offentlighedens kundskab på passende måde, ikke anses for at udgøre en gyldig gennemførelse af Traktatens bestemmelser« [6].

20. En eventuel bestående klageadgang, som for øvrigt hverken omtales i det præjudicielle spørgsmål eller i Conseil d'Etat's dom kan derfor ikke bringe en bestemmelse, der fører til en tilsidesættelse af det grundlæggende forbud mod forskelsbehandling og udgør en hindring for, at mange private udnytter deres grundrettigheder i henhold til fællesskabsretten, i overensstemmelse med de krav, der må være opfyldt af hensyn til fri bevægelighed for arbejdstagerne.

21. Den forelæggende ret har dernæst været inde på spørgsmålet mellem den omtvistede bestemmelse og Traktatens artikel 7. I den forbindelse skal jeg henvise til Domstolens dom af 30. maj 1989 [7], hvori det udtales:

»Herved skal der først henvises til, at det almindelige principielle forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som opstilles i Traktatens artikel 7, gennemføres ved Traktatens artikler 48, 52 og 59 for de

4 — Dom af 4. december 1974 (41/74, Sml. s. 1337).

5 — Jf. Dom af 4. april 1974, Kommissionen mod Den Franske Republik, 167/73, præmisserne 46 og 47, Sml. s. 359.

6 — Dom af 15. oktober 1986, Kommissionen mod Italien, 168/85, Sml. s. 2945.

7 — 305/87, Kommissionen mod Den Hellenske Republik, Sml. s. 1461.

af disse særligt regulerede områder. Følgelig er enhver forskrift, som er uforenelig med disse bestemmelser, også uforenelig med Traktatens artikel 7...

Traktatens artikel 7 — som bestemmer: ... — kan følgelig kun anvendes selvstændigt på forhold omfattet af fællesskabsretten, for hvilke Traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling« [8].

Domstolen statuerede ikke, at der forelå en overtrædelse specielt af artikel 7, idet Kommissionen ikke havde fremdraget forhold, der ikke var omfattet af Traktatens artikler 48, 52 og 59. Anvender man princippet herom i denne sag, må undladelsen af at tilbagebetale overskydende skat af indeholdelser i løn m.v. over for *lønmodtagere*, der er den eneste af Luxembourgs Conseil d'Etat's spørgsmål og af den for denne ret omtvistede bestemmelse omhandlede persongruppe, udgøre en overtrædelse af Traktatens artikel 48 og forordning nr. 1612/68, der er udstedt til gennemførelse af denne bestemmelse, uden at det er fornødent herefter at fastslå, at der foreligger en særlig overtrædelse af artikel 7 i det omfang, der i øvrigt ikke inddrages andre forhold end forholdene for en lønmodtager, som falder inden for den omtvistede nationale lovbestemmelses anvendelsesområde.

22. Jeg foreslår herefter Domstolen at besvare spørgsmålet fra Luxembourgs Conseil d'Etat på følgende måde:

»Det er i strid med Traktatens artikel 48, stk. 1 og stk. 2, og Rådets forordning nr. 1612/68, såfremt indeholdelser af skat i løn m. v. over for en EF-statsborger, som kun er skattepligtig som hjemmehørende i medlemsstaten en del af året, enten fordi han tager bopæl dér eller forlader den i løbet af skatteåret, ifølge den pågældende stats lovgivning tilfalder statskassen og ikke kan kræves tilbagebetalt.«

8 — Præmisserne 12 og 13.