DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
8. maj 1990 *

I sag C-175/88,

angående en anmodning, som Storhertugdømmet Luxembourgs Conseil d'Etat i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Klaus Biehl, Aachen (Forbundsrepublikken Tyskland)

mod

Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg (Storhertugdømmet Luxembourgs skattevæsen),

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EØF-Traktatens artikler 7 og 48,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, Sir Gordon Slynn, afdelingsformand M. Zuleeg samt dommerne R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida og F. Grévisse,

generaladvokat: M. Darmon
justitssekretær: fuldmægtig B. Pastor

efter at der er afgivet skriftlige indlæg af:

— Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg ved advokat Loesch, Luxembourg, og

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Seché som befuldmægtiget,

* Processprog: fransk.

på grundlag af retsmøderapporten,

og efter at Biehl ved advokat Rogalla, Münster, Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har afgivet indlæg i retsmødet den 8. november 1989,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 24. januar 1990,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 21. juni 1988, indgået til Domstolen den 29. juni s.å., har Storhertugdømmet Luxembourgs Conseil d'Etat forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af Traktatens artikler 7 og 48.

2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en sag, som Biehl har anlagt mod Storhertugdømmets skattevæsen vedrørende tilbagebetaling af overskydende indkomstskat.

3 Biehl, der er tysk statsborger, var bosat i Storhertugdømmet Luxembourg fra den 15. november 1973 til den 31. oktober 1983, hvor han havde lønnet beskæftigelse. Den 1. november 1983 bosatte han sig i Forbundsrepublikken Tyskland, hvor han er erhvervsaktiv.

4 For perioden 1. januar 1983 til 31. oktober 1983 indeholdt Biehls luxembourgske arbejdsgiver indkomstskat i Biehls løn. Af slutopgørelsen for 1983 fremgik, at Biehls luxembourgske arbejdsgiver havde indeholdt større beløb i Biehls løn end den slutskat, Biehl skulle betale.

5 Biehl anmodede Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg om tilbagebetaling af overskydende indkomstskat. Skattevæsenet i Luxembourg afslog denne anmodning under henvisning til artikel 154, stk. 6, i den luxembourgske lov om indkomstskat (Mémorial A nr. 79 af 6. december 1967, herefter benævnt »LIR«). Biehl påklagede skattevæsenets afgørelse, men klagen blev af direktøren for skattevæsenet afvist med samme begrundelse.

6 LIR artikel 154, stk. 6, indeholder følgende bestemmelse:

»Lovligt foretagne indeholdelser i kapitalindkomst tilfalder statskassen og kan ikke kræves tilbagebetalt. Det samme gælder indeholdt skat i løn m.v. over for lønmodtagere, der kun er skattepligtige i en del af året, enten fordi de tager bopæl i landet, eller fordi de forlader landet i løbet af året.«

7 Biehl anlagde sag ved Luxembourgs Conseil d'Etat til prøvelse af skattedirektørens afgørelse. Han gjorde herved gældende, at LIR artikel 154, stk. 6, er udtryk for en skjult forskelsbehandling af skattepligtige personer, som er forbudt efter fællesskabsretten, idet nævnte bestemmelse overvejende finder anvendelse på skattepligtige personer, der ikke har luxembourgsk nationalitet.

8 Heroverfor gjorde skattevæsenet gældende, at en forskellig behandling af forskellige grupper skattepligtige ikke kan antages at være en efter fællesskabsretten forbudt forskelsbehandling, hvis den er begrundet i objektive hensyn. Ifølge myndighederne er det absolut tilfældet her. Formålet med LIR artikel 154, stk. 6, er nemlig at forhindre, at skattepligtige personer ved at flytte til udlandet under visse omstændigheder opnår en uberettiget fordel i forhold til skattepligtige personer, der forbliver boende i Storhertugdømmet Luxembourg.

9 På baggrund heraf har den nationale ret besluttet at udsætte sagen og at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»Er det i strid med EØF-Traktatens artikel 7 eller andre fællesskabsretlige bestemmelser, herunder Traktatens artikel 48 om sikring af arbejdskraftens frie bevægelighed, såfremt indeholdelser af skat i løn m. v. over for en EF-statsborger, der kun er skattepligtig som hjemmehørende i en medlemsstat en del af året, enten fordi han tager bopæl dér eller forlader den i løbet af skatteåret, efter den pågældende stats skattelovgivning tilfalder statskassen og ikke kan kræves tilbagebetalt?«

10 Vedrørende de faktiske omstændigheder i hovedsagen, de relevante retsregler samt de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, henvises i øvrigt til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, såfremt det på de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

11 Indledningsvis bemærkes, at arbejdskraftens frie bevægelighed ifølge Traktatens artikel 48, stk. 2, forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, bl.a. for så vidt angår aflønning.

12 Princippet om ligebehandling, for så vidt angår aflønning, ville være virkningsløst, såfremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning. Rådet har derfor i artikel 7 i forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 II, s. 467) bestemt, at en arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, på de øvrige medlemsstaters område nyder samme skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere.

13 Det bemærkes dernæst, at reglerne om ligestilling ifølge Domstolens praksis ikke blot forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat (Domstolens dom af 12. februar 1974, Sotgiu, 152/73, præmis 11, Sml. s. 153).

14 Det bemærkes i den forbindelse, at selv om den i sagen omhandlede luxembourgske bestemmelse uden forskel finder anvendelse uanset den berørte skattepligtige persons nationalitet, vil en anvendelse af kriteriet om permanent bopæl på det nationale område som betingelse for en eventuel tilbagebetaling af overskydende skat navnlig være til skade for skattepligtige personer, der er statsborgere i andre medlemsstater. For sådanne statsborgere vil ofte forlade eller tage bopæl i landet i årets løb.

15 Storhertugdømmet Luxembourgs skattevæsen har anført, at den i hovedsagen omtvistede nationale bestemmelse er retmæssig, idet den har til formål at give sikkerhed for, at skatten opkræves progressivt. Den har herved forklaret, at en skattepligtig person, der bosætter sig i eller forlader Storhertugdømmet i årets løb (en »midlertidigt hjemmehørende skattepligtig«) fordeler sine indtægter og dermed beskatningen af dem på mindst to stater, nemlig dels Storhertugdømmet, dels den medlemsstat, han har forladt, eller den, han bosætter sig i. Hermed sker der en fordrejning af beskatningsordningen. For for én og samme årsindtægt opnår en midlertidigt hjemmehørende skattepligtig som følge af, at han successivt har haft indtægter i to medlemsstater, ved at få ret til tilbagebetaling af overskydende skat en gunstigere skatteprocent end en hjemmehørende skattepligtig, der på sin side i Storhertugdømmet må selvangive alle sine indtægter, det være sig indenlandsk eller udenlandsk indkomst.

16 Denne argumentation kan ikke tiltrædes. For en national bestemmelse som den i sagen omhandlede vil kunne bryde med princippet om ligebehandling i forskellige situationer. Det vil navnlig kunne være tilfældet, når en midlertidigt hjemmehørende skattepligtig ikke i skatteåret har haft indtægter i det land, han har forladt, eller det land, som han bosætter sig i. I en sådan situation stilles denne skattepligtige ringere end den hjemmehørende skattepligtige, idet han mister retten til at få tilbagebetalt overskydende skat, hvilken den hjemmehørende skattepligtige altid har.

17 Storhertugdømmet Luxembourgs skattevæsen har i retsmødet desuden anført, at der efter luxembourgsk ret består en klageadgang, hvorefter midlertidigt hjemmehørende skattepligtige personer kan få tilbagebetalt overskydende skat, såfremt det godtgøres, at anvendelsen af LIR artikel 154, stk. 6, har haft urimelige virkninger for dem.

18 Det må i den forbindelse — også selv om skattepligtige personer antages at have adgang til administrativt at ansøge om fornyet behandling af deres forhold inden for rammerne af nævnte ordning — fremhæves, at den luxembourgske regering ikke har henvist til nogen bestemmelse, hvorefter det luxembourgske skattevæsen er forpligtet til under alle omstændigheder at råde bod på diskriminerende følger af anvendelsen af den omtvistede nationale bestemmelse.

19 Den nationale rets spørgsmål må derfor besvares med, at det er i strid med Traktatens artikel 48, stk. 2, såfremt indeholdelser af skat i løn m. v. over for en EF-statsborger, der kun er skattepligtig som hjemmehørende i en medlemsstat en del af året, enten fordi han tager bopæl dér eller forlader den i løbet af skatteåret, ifølge den pågældende stats skattelovgivning tilfalder statskassen og ikke kan kræves tilbagebetalt.

Sagens omkostninger

20 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, som er forelagt af Storhertugdømmet Luxembourgs Conseil d'Etat ved dom af 21. juni 1988, for ret:

Det er i strid med Traktatens artikel 48, stk. 2, såfremt indeholdelser af skat i løn m.v. over for en EF-statsborger, der kun er skattepligtig som hjemmehørende i en

medlemsstat en del af året, enten fordi han tager bopæl dér eller forlader den i løbet af skatteåret, ifølge den pågældende stats skattelovgivning tilfalder statskassen og ikke kan kræves tilbagebetalt.

Slynn Zuleeg

Joliet Moitinho de Almeida Grévisse

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. maj 1990.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

Gordon Slynn
Formand for Femte Afdeling