DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
av den 8 maj 1990*

I mål C-175/88

har Conseil d'État i Luxemburg till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Klaus Biehl, bosatt i Aachen (Förbundsrepubliken Tyskland)

och

Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg.

Begäran avser tolkningen av artiklarna 7 och 48 i EEG-fördraget.

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordförandena Sir Gordon Slynn och M. Zuleeg samt domarna R. Joliet, J.C. Moitinho de Almeida och F. Grévisse,

generaladvokat: M. Darmon,
justitiesekreterare: B. Pastor, byrådirektör,

som beaktat de skriftliga yttrandena från

— Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg, genom advokaten Jacques Loesch, medlem av advokatsamfundet i Luxemburg,

— kommissionen, genom juridiske rådgivaren M. Séché, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: franska.

som beaktat förhandlingsrapporten,

som hört de muntliga yttranden som avgivits vid sammanträdet den 8 november 1989 av M. Biehl, företrädd av advokaten Rogalla, medlem av advokatsamfundet i Münster, av Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg och av kommissionen,

som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträdet den 24 januari 1990,

meddelar följande

dom

1 Genom dom av den 21 juni 1988, som inkom till domstolen den 29 juni 1988, har Conseil d'État i Luxemburg, i enlighet med artikel 177 i EEG-fördraget, ställt en fråga om tolkningen av artiklarna 7 och 48 i fördraget.

2 Denna fråga har uppkommit inom ramen för en tvist mellan Klaus Biehl och Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg rörande återbetalning av överskjutande inkomstskatt.

3 Klaus Biehl är tysk medborgare och var från den 15 november 1973 till den 31 oktober 1983 bosatt i Storhertigdömet Luxemburg. Under denna period utövade han avlönad verksamhet i den medlemsstaten. Sedan den 1 november 1983 har han varit bosatt i Förbundsrepubliken Tyskland där han förvärvsarbetar.

4 För perioden den 1 januari till den 31 oktober 1983 gjorde Klaus Biehls arbetsgivare i Luxemburg avdrag för inkomstskatt på Biehls lön. Det framgick vid taxeringen för år 1983 att det belopp som hade avdragits av arbetsgivaren i Luxemburg var större än den totala skatt som Klaus Biehl var skyldig att betala.

5 Klaus Biehl begärde att Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg skulle återbetala den överskjutande inkomstskatten. Skattemyndigheten i Luxemburg avslog denna begäran med hänvisning till artikel 154.6 i loi sur l'impôt sur le revenu, lagen om inkomstskatt, (Mémorial A nr 79 av den 6 december 1967, nedan kallad "LIR"). Biehl överklagade skatte-

myndighetens beslut, men talan avslogs av skattedirektören med samma motivering.

6 I artikel 154.6 i LIR föreskrivs följande:

"I vederbörlig ordning innehållen skatt på inkomst av kapital tillfaller statskassan och kan inte bli föremål för återbetalning. Detta gäller även innehållen skatt på inkomst av tjänst som förvärvats av löntagare som endast är skattskyldiga såsom bosatta under en del av året på grund av att de flyttat in i eller ut ur landet under året."

7 Klaus Biehl överklagade skattedirektörens beslut till Conseil d'État i Luxemburg. Enligt Biehl medför artikel 154.6 i LIR en enligt gemenskapsrätten förbjuden förtäckt diskriminering av skattskyldiga eftersom den bestämmelsen i huvudsak är tillämplig på skattskyldiga som inte är medborgare i Luxemburg.

8 Mot detta har Administration des contributions invänt att en skillnad i behandling av två olika kategorier av skattskyldiga inte utgör en diskriminering som är förbjuden enligt gemenskapsrätten om den är berättigad av objektiva skäl. Sådana skäl föreligger i detta fall. Artikel 154.6 i LIR är nämligen avsedd att förhindra att skattskyldiga som bosätter sig i utlandet under vissa omständigheter får en oberättigad fördel jämfört med skattskyldiga som bor kvar i Storhertigdömet Luxemburg.

9 Det var under dessa omständigheter som den nationella domstolen beslutade att förklara målet vilande och att ställa följande fråga till domstolen:

"Utgör artikel 7 i EEG-fördraget eller någon annan gemenskapsrättslig bestämmelse, särskilt artikel 48 i fördraget som garanterar fri rörlighet för arbetstagare, hinder för att det i en medlemsstats skattelagstiftning föreskrivs att innehållen skatt på inkomst av tjänst som uppburits av en löntagare som är medborgare i en medlemsstat tillfaller statskassan och inte kan bli föremål för återbetalning på grund av att personen i fråga endast är skattskyldig såsom bosatt i denna medlemsstat under en del av året, eftersom han bosatte sig i eller flyttade ut ur landet under beskattningsåret?"

10 För en utförligare redogörelse för omständigheterna, tillämpliga rättsregler och de till domstolen ingivna yttrandena hänvisas till förhandlingsrapporten. Handlingarna i målet i dessa delar återges i det följande endast i den mån domstolens argumentation kräver det.

11 Det skall först erinras om att enligt artikel 48.2 i fördraget innebär den fria rörligheten för arbetstagare att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet, bl.a. vad gäller lön, skall avskaffas.

12 Principen om likabehandling vad gäller lön skulle fråntas sin verkan om den kunde begränsas av diskriminerande nationella inkomstskatteregler. Det är av den anledningen som rådet i artikel 7 i förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EGT nr L 257, s. 2, fransk version; svensk specialutgåva, del 05, volym 01) föreskriver att de arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat inom en annan medlemsstats territorium skall åtnjuta samma skattemässiga förmåner som landets egna medborgare.

13 Det skall vidare påpekas att enligt domstolens rättspraxis innebär bestämmelserna om likabehandling inte bara ett förbud mot öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan även mot varje form av dold diskriminering som, genom tillämpning av andra särskiljande kriterier, faktiskt leder till samma resultat (dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73 Sotgiu, punkt 11 i domskälen (Rec. 1974, s. 153).

14 Det måste i detta sammanhang påpekas, att även om kravet på stadigvarande bosättning inom det nationella territoriet för att erhålla en eventuell återbetalning av överskjutande skatt tillämpas oberoende av den berörda skattskyldiga personens nationalitet, så finns det en risk att det främst är till nackdel för de skattskyldiga som är medborgare i andra medlemsstater. Det är nämligen ofta dessa personer som under året lämnar eller bosätter sig i landet.

15 Administration des contributions har, för att rättfärdiga den nationella bestämmelse som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen, gjort gällande att syftet med denna bestämmelse är att säkerställa ett progressivt skattesystem. Myndigheten har i detta hänseende anfört att en skattskyldig person som bosätter sig i Storhertigdömet Luxemburg eller som flyttar därifrån under året (nedan kallad "tillfälligt bosatt skattskyldig") fördelar sina inkomster, och därmed beskattningen av dem, mellan minst två stater, dvs. mellan Storhertigdömet Luxemburg och den medlemsstat som han har lämnat eller den som han bosätter sig i. Denna omständighet leder till en snedvridning av skattesystemet. För en och samma årliga inkomst uppnår en tillfälligt bosatt skattskyldig, på grund av att han successivt har förvärvat inkomster i två medlemsstater, genom att få rätt till återbetalning av överskjutande skatt, en skattesats som är förmånligare än den som tillämpas på en

skattskyldig som är stadigvarande bosatt i Luxemburg, som måste deklarera hela sin inkomst i Storhertigdömet Luxemburg, vare sig den har förvärvats inom landet eller inte.

16 Detta argument kan inte godtas. En nationell bestämmelse som den ifrågavarande kan i olika situationer strida mot likabehandlingsprincipen. Detta gäller särskilt när en tillfälligt bosatt skattskyldig under beskattningsåret inte har förvärvat några inkomster i det land som han har lämnat eller i det land som han har bosatt sig i. I en sådan situation har en tillfälligt bosatt skattskyldig en nackdel jämfört med en stadigvarande bosatt skattskyldig, eftersom han förlorar den rätt till återbetalning av överskjutande skatt som en stadigvarande bosatt skattskyldig alltid har rätt till.

17 Administration des contributions har under förhandlingen vidare påpekat att det enligt luxemburgsk rätt finns ett förfarande för frivillig rättsvård (procédure gracieuse) som gör det möjligt för tillfälligt bosatta skattskyldiga att erhålla återbetalning av överskjutande skatt genom att de visar att tillämpningen av artikel 154.6 i LIR har medfört oskäliga konsekvenser för dem.

18 Det skall i detta hänseende understrykas att, även om de skattskyldiga skulle ha rätt att inleda ett förfarande för frivillig rättsvård för att få sin situation prövad på nytt, så har den luxemburgska regeringen inte hänvisat till någon bestämmelse enligt vilken skattemyndigheterna är skyldiga att i varje enskilt fall åtgärda den diskriminering som blir följden av en tillämpning av den ifrågavarande nationella bestämmelsen.

19 Svaret på den nationella domstolens fråga blir således följande. Artikel 48.2 i fördraget utgör hinder för att det i en medlemsstats skattelagstiftning föreskrivs att innehållen skatt på inkomst av tjänst förvärvad av en löntagare som är medborgare i en medlemsstat tillfaller statskassan och inte kan bli föremål för återbetalning på grund av att personen i fråga endast är skattskyldig såsom bosatt i denna medlemsstat under en del av året, eftersom han bosatte sig i eller flyttade ut ur landet under beskattningsåret.

Rättegångskostnader

20 De kostnader som har förorsakats Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella

domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

– angående de frågor som genom dom av den 21 juni 1988 förts vidare av Conseil d'État i Luxemburg – följande dom:

Artikel 48.2 i fördraget utgör hinder för att det i en medlemsstats skattelagstiftning föreskrivs att innehållen skatt på inkomst av tjänst förvärvad av en löntagare som är medborgare i en medlemsstat tillfaller statskassan och inte kan bli föremål för återbetalning på grund av att personen i fråga endast är skattskyldig såsom bosatt i denna medlemsstat under en del av året, eftersom han bosatte sig i eller flyttade ut ur landet under beskattningsåret.

Slynn Zuleeg

Joliet Moitinho de Almeida Grévisse

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 maj 1990.

J.-G. Giraud
Justitiesekreterare

G. Slynn
Ordförande på femte avdelningen