RETSMØDERAPPORT
i sag C-24/92 *

I — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

A — *Faktiske omstændigheder, retlig baggrund og præjudicielt spørgsmål*

Corbiau, der er belgisk statsborger, er ansat ved Banque Paribas i Luxembourg. Han boede i Storhertugdømmet Luxembourg indtil den 25. oktober 1990, hvor han flyttede til Belgien, men bibeholdt sin beskæftigelse i Luxembourg. I stedet for at være hjemmehørende skatteyder blev han således ikkehjemmehørende skatteyder i Luxembourg.

I perioden fra den 1. januar 1990 til den 25. oktober 1990 foretog hans arbejdsgiver indeholdelser i hans løn efter den sats, der ville have fundet anvendelse, såfremt han havde været hjemmehørende skatteyder i Storhertugdømmet Luxembourg hele året.

Herefter blev den indkomst, Corbiau oppebar i de første ti måneder af 1990, i forbindelse med den endelige skattefastsættelse beskattet på grundlag af den progressive sats, der normalt svarer til denne indkomst på årsbasis. Men da denne sats var lavere end den, på grundlag af hvilken indeholdelserne i lønnen var blevet beregnet, viste slutopgørelsen for 1990, at der var opkrævet 180 048 LFR for meget. Den overskydende skat kunne i henhold til artikel 154, stk. 6, i lov om indkomstskat ikke tilbagebetales. Ifølge denne bestemmelse tilfalder indeholdt skat i løn mv. over for lønmodtagere, der kun er hjemmehørende skattepligtige i en del af året, enten fordi de tager bopæl i, eller fordi de forlader landet i løbet af året, nemlig statskassen.

Den 28. juni 1991 indgav den pågældende skatteyder klage til directeur des contributions under henvisning til dom af 8. maj 1990 (sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s. 1779).

I denne sag var der tale om en for Luxembourgs Conseil d'État verserende tvist mellem Storhertugdømmet Luxembourgs skattevæsen og en tysk statsborger, som efter at have arbejdet i årets første ti måneder i Luxembourg var flyttet til Forbundsrepublikken Tyskland, hvor han påbegyndte erhvervsvirksomhed. Mens han arbejdede i Storhertugdømmet, var der ligeledes foretaget indeholdelser i hans løn, indeholdelser, som senere viste sig at være større end den skyldige skat. Luxembourgs skattevæsen havde ligesom i Corbiau's tilfælde nægtet Biehl tilbagebetaling af den overskydende skat under henvisning til artikel 154, stk. 6, i lov om indkomstskat.

Domstolen, som havde fået stillet spørgsmålet om disse reglers forenelighed med traktaten, fastslog, at »det er i strid med traktatens artikel 48, stk. 2, såfremt indeholdelser af skat i løn mv. over for en EF-statsborger, der

* Processprog: fransk.

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«.

Domstolen traf denne afgørelse, fordi den fandt, at »en anvendelse af kriteriet om permanent bopæl på det nationale område som betingelse for en eventuel tilbagebetaling af overskydende skat navnlig [vil] 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« (præmis 14).

I den beslutning, som indeholder det præjudicielle spørgsmål, fandt directeur des contributions henvisningen til ovennævnte Biehl-dom irrelevant. I denne dom har Domstolen kun fastslået, at »for meget opkrævet skat skal tilbagebetales uden forskelsbehandling af midlertidige og permanente indbyggere«. Men »det fremgår af de foreliggende oplysninger, at den beregnede forskel mellem den skat, der er indeholdt i lønindkomst, og den skat, som er beregnet på grund af den skattepligtige indkomst, ikke medfører, at sagsøgeren kan anses for at have betalt for meget i skat«. Det forholder sig nemlig således, at »selv om sagsøgeren har måttet tåle, at der ... blev tilbageholdt endnu ikke lignet skat ... har sagsøgeren ... på grund af trægheden i den luxembourgske skattetabel ved ændringer i lønnen endog betalt mindre, end hvis han havde været skattepligtig som hjemmehørende eller som ikke-hjemmehørende hele året, hvor han i begge tilfælde skulle have efterbetalt skat«.

Luxembourgs directeur des contributions har dog af hensyn til retspleje og retssikkerheden ved beslutning af 28. januar 1992 besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i strid med EØF-traktatens artikel 48, at der i en medlemsstat, hvor lønmodtagere, der har været skattepligtige som hjemmehørende i hele skatteåret, har ret til tilbagebetaling af indkomstskat, som arbejdsgiveren lovligt har indeholdt i deres løn, såfremt og i den udstrækning der er indeholdt et større beløb end den indkomstskat, der beregnes efter taksten for den samlede indkomst i året, kun tilbagebetales lovligt indeholdt skat til en EF-borger, der har været skattepligtig som hjemmehørende i en del af året, på samme betingelse og i samme udstrækning?«

B — *Retsforhandlinger*

Directeur des contributions' beslutning blev registreret på Domstolens Justitskontor den 28. januar 1992.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der den 25. maj 1992 indgivet skriftlige indlæg af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved ledende juridisk rådgiver H. Étienne, som befuldmægtiget.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den

mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse. Domstolen har dog besluttet at stille den luxembourgske regering to spørgsmål og Kommissionen ét spørgsmål. Svarene på disse spørgsmål er gengivet under punkt III i denne rapport.

II — Kommissionens indlæg

Ifølge Kommissionen er der i denne sag ikke alene tale om det principielle spørgsmål, der rejses i det præjudicielle spørgsmål. Det er ligeledes et spørgsmål, om sagens kan fremmes til realitetsbehandling. Kan Luxembourgs directeur des contributions anses for at være »en ret i en af medlemsstaterne« eller »en national ret« i henhold til traktatens artikel 177?

A — *Formaliteten*

Kommissionen finder i denne sag, at det præjudicielle spørgsmål, der er stillet af Luxembourgs directeur des contributions, bør fremmes til realitetsbehandling.

Denne myndighed er ganske vist ikke en del af den dømmende magt i ordets egentlige betydning, men synes dog at opfylde de fleste af de kriterier, der skal opfyldes af en »national ret« i den i traktatens artikel 177 angivne betydning. Disse kriterier, der særlig er fastsat af Domstolen i dom af 30. juni 1966 (sag 61/65, Vaassen-Göbbels, Sml. 1965-1968, s. 227, org. ref.: Rec. s. 337), går ud på, at instansen skal være oprettet ved lov, der skal være tale om et permanent organ, der skal være pligt til at forelægge den tvister, den skal lægge retsregler til grund for sine afgørelser, og den skal være underlagt de kontradiktoriske procesbestemmelser.

— Oprettelse ved lov

Ifølge Kommissionen er der ingen tvivl om, at directeur des contributions' beføjelser hviler på lovgivningen. Disse beføjelser er nemlig fastsat i § 131 i Abgabenordnung (herefter benævnt »AO«), i artikel 8 i storhertugelig anordning af 26. oktober 1944 og i artikel 1 i ministeriel bekendtgørelse af 10. april 1946.

I AO's § 131 hedder det, at »finansministeren i særlige tilfælde (herunder flere særlige tilfælde på én gang, f.eks. uvejr eller andre særlige omstændigheder) kan træffe beslutning om hel eller delvis eftergivelse af statsskat, som det ville være urimeligt at opkræve i det konkrete tilfælde, eller om tilbagebetaling af eller modregning i allerede betalt statsskat«.

Denne bestemmelse skal sammenholdes med artikel 8 i ovennævnte storhertugelige anordning, ifølge hvilken »klager samt anmodninger om eftergivelse eller nedsættelse, der indgives af skatteyderne, behandles af chefen for den kompetente administration eller hans befuldmægtigede, medmindre der indbringes sag for en instans, der skal udpeges ved ministeriel bekendtgørelse. Denne instans træffer afgørelse i sidste instans. Dens afgørelser kan ikke påklages, såfremt den skat, der er genstand for klagen eller anmodningen, ikke overstiger 1 000 LFR.«

I medfør af denne bestemmelse er det ved artikel 1 i ministeriel bekendtgørelse af 10. april 1946 bestemt, at Conseil d'État's tvistemålsudvalg bestående af tre medlemmer skal behandle klager om skatter og afgifter som sidste instans.

Kommissionen har endvidere anført, at Luxembourgs Conseil d'État allerede ved flere lejligheder har anerkendt, at directeur des contributions' beføjelser hviler på lovgivningen (jf. dom af 26.7.1963, sag nr. 5833, og af 18.12.1968, sag nr. 5516).

— Instansens permanente karakter og pligten til at forelægge den tvister

Det fremgår ligeledes af ovenstående bestemmelser, at Luxembourgs directeur des contributions er en instans af permanent karakter, og at der er pligt til at forelægge tvister herfor.

At der er pligt til at forelægge tvister, fremgår særlig af, at der ikke findes andre instanser, der kan tage stilling til klager på samme niveau, at direktøren skal tage stilling til de sager, han får forelagt, at hans afgørelser er retskraftige, og at sagerne ikke kan forelægges Conseil d'État, så længe direktøren ikke har truffet afgørelse. Kommissionen her hermed henvist til to domme afsagt af Luxembourgs Conseil d'État, en af 18. december 1968, jf. ovenfor, og en af 26. juli 1963 (sag nr. 5833), samt til en dom afsagt den 1. oktober 1957 af den belgiske Cour de cassation (Pas. 1958, I, s. 79).

— Anvendelse af retsregler

Kommissionen har anført, at directeur des contributions, der træffer afgørelse på grundlag af § 131 i AO, ikke udøver skønsmæssige beføjelser, men er bundet af retsregler, hvis tilsidesættelse kan medføre, at afgørelsen omstødes ved appel. Kommissionen har fremført følgende til støtte for denne påstand.

For det første har Conseil d'État i ovennævnte dom af 26. juli 1963 fastslået, at Luxembourgs directeur des contributions skal »kontrollere, at en retstilstand er i overensstemmelse med retsreglerne«, og at hans opgave består i »at afgøre en tvist på grundlag af retsregler«.

Derefter har Conseil d'État i en anden dom, nemlig af 20. marts 1982 (sag nr. 6852) ændret en afgørelse truffet af direktøren i medfør af § 131 i AO. Den har i sin afgørelse fastslået, at »dommeren i skattesager ved anvendelse af objektive rimelighedskriterier skal henvise til lovgivers udtrykkelige eller stiltiende vilje, og at han i lovgivers sted skal godkende en løsning, som lovgiver ville have godkendt, såfremt han havde haft kendskab til den eller havde fastsat den«.

I øvrigt har directeur des contributions, som det fremgår af selve klagens ordlyd, særlig til opgave at sørge for overholdelse af lighedsprincippet. Hans afgørelse kan omstødes, såfremt det viser sig, at han ikke har overholdt dette princip.

Endelig er det ifølge Kommissionen helt afgørende, at directeur des contributions har stillet Domstolen et spørgsmål om fortolkning af fællesskabsretten, og at en afgørelse

heraf er nødvendig for udfaldet af den ham forelagte sag.

— Sagsbehandlingens kontradiktoriske karakter

Kommissionen har medgivet, at sagsbehandlingen for directeur des contributions ikke er kontradiktorisk, men har anført, at denne myndighed har pligt til at veje for og imod i alle sager, der forelægges den.

I almindelighed tillægger Luxembourgs Conseil d'État de beslutninger, der træffes af directeur des contributions på grundlag af AO's § 131, judiciel karakter.

For så vidt angår Domstolens retspraksis fremgår det i øvrigt af dom af 14. december 1971 (sag 43/71, Politi, Sml. 1971, s. 319, org. ref.: Rec. s. 1039, jf. navnlig generaladvokatens forslag til afgørelse, på s. 1054 i den franske udgave af Samlingen) og af 12. juli 1973 (sag 2/73, Geddo, Sml. s. 865), at den omstændighed, at der er tale om en klagesag, ikke er til hinder for, at der stilles spørgsmål til Domstolen i medfør af traktatens artikel 177. I disse sager har Domstolen nemlig indvilliget i at besvare spørgsmål fra den italienske Pretore i forbindelse med en summarisk sagsbehandling efter italiensk ret, en såkaldt »procedimento d'ingiunzione«.

Kommissionen har dog tilføjet, at såfremt Domstolen beslutter ikke at afvise spørgsmålet fra Luxembourgs directeur des contributions, »kan denne beslutning ikke udstrækkes til at gælde andre tilfælde, hvor situationen er anderledes«.

B — *Realiteten*

Ifølge Kommissionen går det præjudicielle spørgsmål i det væsentlige ud på at få afgjort, om medlemsstaterne har ret til at tage hensyn til årsindkomsten for en skatteyder, der var ikke-hjemmehørende i en del af året, ved beregningen af den skattesats, der gælder for den periode, hvor vedkommende var skattemæssigt hjemmehørende.

Kommissionen foreslår at besvare dette spørgsmål bekræftende og overlade det til de luxembourgske myndigheder at vælge, om de vil anvende lov om indkomstskat, artikel 154, stk. 6, over for Corbiau. Kommissionens har til støtte herfor fremført to argumenter.

For det første er dette spørgsmål behandlet i ovennævnte Biehl-doms præmis 16. Denne præmis indeholder Domstolens svar til den luxembourgske regering, der havde gjort gældende, at artikel 154, stk. 6, i lov om indkomstskat har til formål at give sikkerhed for, at skatten opkræves progressivt (præmis 15). Regeringen havde nemlig anført, at uden en sådan regel ville den midlertidigt hjemmehørende skattepligtige blive behandlet gunstigere end en fast hjemmehørende skattepligtig. Den midlertidigt hjemmehørende skattepligtige ville som følge af, at han successivt har haft indtægter i to medlemsstater, opnå en gunstigere skatteprocent end en hjemmehørende skattepligtig, der på sin side i Storhertugdømmet må selvangive alle sine indkomster, indenlandske såvel som uden-

landske. Domstolen afviste i præmis 16 denne argumentation, fordi »en national bestemmelse som den i sagen omhandlede vil kunne bryde med princippet om ligebehandling i forskellige situationer. Dette 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«.

Ifølge Kommissionen har Domstolen herved tvunget myndighederne til ved beregningen af den progressive sats for indkomst oppebåret af den skattepligtige i den periode, hvor han havde været hjemmehørende, at tage hensyn til, at han ikke havde oppebåret nogen indkomst i det land, hvortil han senere var flyttet. Derfor må det også i denne sag være tilladt at tage hensyn til indkomst oppebåret i de to måneder, hvor Corbiau ikke var hjemmehørende, ved beregningen af den sats, der skal gælde for indkomst oppebåret i de første ti måneder af året. At hans indkomst i den periode, hvor han var ikke-hjemmehørende skattepligtig, var opnået i Storhertugdømmet, ændrer intet ved de argumenter, Domstolen har fremført vedrørende indkomst oppebåret i en anden medlemsstat.

For det andet finder Kommissionen, at såfremt Domstolen giver Corbiau medhold, vil EF-statsborgere blive gunstigere stillet end nationale arbejdstagere, som for samme periode vil blive beskattet på grundlag af den sats, der gælder for indkomst oppebåret i hele året. Kommissionen har anført, at der ikke er noget til hinder for, at en medlemsstat, når automatikken i skattelovgivningen begunstiger den vandrende arbejdstager i forhold til den nationale arbejdstager, træffer foranstaltninger til genoprettelse af ligebehandlingen, forudsat at staten klart kan godtgøre, at foranstaltningen er berettiget.

Kommissionen har tilføjet, at såfremt Corbiau's indkomst skal beskattes efter en sats svarende til hele hans indkomst i 1990, bør der fastsættes et fradrag, der tager hensyn til de skattelettelser og fradrag (transportomkostninger, ekstraordinære udgifter osv.), som der ikke er taget hensyn til ved beregningen af indeholdelserne, og som han havde haft ret til i de tidligere skatteår.

Kommissionen har derfor foreslået, at det stillede spørgsmål besvares således, at »traktatens artikel 48, stk. 2, ikke er til hinder for, at der ved beregningen af indkomstskatten for en skatteyder, som kun var hjemmehørende i en del af året, tages hensyn til den faktiske indkomst oppebåret i hele skatteperioden under hensyntagen til alle de nedslag, han ville have haft ret til i denne periode, med henblik på at fastsætte marginalskatteprocenten for den indkomst, han havde oppebåret i den periode, hvor han var skattemæssigt hjemmehørende«.

III — Svar på Domstolens spørgsmål

Spørgsmål til den luxembourgske regering

Domstolen har ved skrivelse af 28. oktober 1992 *for det første* anmodet den luxembourgske regering om at gøre rede for, på hvilket

grundlag og efter hvilken sats Corbiau blev beskattet i de sidste to måneder af 1990.

Den luxembourgske regering har svaret:

»Det fremgår af den løn- og skatteindeholdelsesattest, der blev udarbejdet af Corbiau's arbejdsgiver den 17. januar 1991 for hele året 1990, at arbejdsgiveren i Corbiau's månedsløn for de sidste to måneder af året havde indeholdt indkomstskat, ganske på samme måde som han havde gjort for de første ti måneder, øjensynligt på grundlag af forskrifterne i loven og oplysningerne på skattekortet pr. 1. januar 1990 og under anvendelse af skattetabellens satser for de månedlige indeholdelser. Kun de månedlige lønsedler, som Corbiau uden tvivl har modtaget af sin arbejdsgiver, vil kunne vise den nøjagtige størrelse af lønnen og indeholdelserne. Hvis man, som Luxembourgs Skattekontor IV har gjort for de første ti måneder, antager, at Corbiau's månedsløn konstant har udgjort en tolvtedel af den faktiske årsløn, nemlig ... LFR om måneden, og at hans sociale bidrag har beløbet sig til ... LFR pr. måned, skulle arbejdsgiveren hver måned have indeholdt ... LFR i skat efter den formel, der er fastsat i tabellen for de månedlige indeholdelser. Faktisk har arbejdsgiveren indeholdt gennemsnitligt ... LFR om måneden. Luxembourgs Skattekontor X, som er kompetent til at beskatte ikke-hjemmehørende skatteydere, har besluttet, at der ikke skulle svares skat af den indkomst, der var skattepligtig i Storhertugdømmet for perioden fra den 26. oktober til den 31. december 1990, hvor Corbiau var ikke-hjemmehørende skatteyder, fordi denne indkomst ikke nåede op på det mindstebeløb, der var fastsat i artikel 153 i lov om indkomstskat.«

Domstolen har *for det andet* spurgt den luxembourgske regering, om denne finder, at Luxembourgs directeur des contributions, når han træffer afgørelse i henhold til Abgabenordnungs § 131, kan anses for en ret, og i bekræftende fald, efter hvilke kriterier.

Storhertugdømmets regering har på grundlag af Conseil d'États faste praksis svaret, at directeur des contributions, når han træffer afgørelse i henhold til AO's § 131, ubestrideligt er en ret efter luxembourgsk lovgivning:

»Ifølge artikel 8 i storhertugelig anordning af 26. oktober 1944, som blev bekræftet ved lov af 27. februar 1946 og suppleret ved ministeriel bekendtgørelse af 10. april 1946, behandles anmodninger om eftergivelse af direkte skat nemlig af directeur des contributions, medmindre hans afgørelse ankes til Conseil d'État, dvs. til en hierarkisk opbygget helhed af organer, der er oprettet ved lov, og som på grund af sin enekompetence, uvildighed og sagsbehandlingsmåde, og fordi den er underkastet loven, opfylder alle kriterier for at kunne indgå i et toinstanssystem, ikke alene i tvistemålssager (Conseil d'État af 26.7.1963, nr. 5833), men også i sager om eftergivelse (Conseil d'État af 21.10.1959, nr. 5698, og af 18.12.1968, nr. 5516, samt fast praksis). Således er anmodninger om eftergivelse af skat, selv om de med hensyn til realiteten stadig er underlagt § 131 i AO (Conseil d'État af 10.7.1981, nr. 6852), ikke længere spørgsmål, en eller anden administrativ myn-

dighed skønsmæssigt kan tage stilling til, men henhører under de samme dommeres kompetence, som i øvrigt efterprøver skattens lovlighed. Det, der i § 131 i AO oprindelig var tænkt som en begunstigende foranstaltning, der alene var reguleret ved § 2 i Steueranpassungsgesetz, er nu organisk og funktionelt en retsinstans uden for den ordinære retspleje, som i fuld overensstemmelse med lighedsprincippet i forfatningens artikel 101 kan træde i stedet for den ordinære ret. Dette gør den, når en lige anvendelse af loven ikke er tilstrækkelig til at sikre, at retfærdigheden sker fyldest i en konkret sag, og når opkrævningen af skatten enten objektivt, efter sagområdet, eller subjektivt for den enkelte skattepligtiges vedkommende synes at være uforenelig med rimelighedsprincippet. Men selv om de ledende retsprincipper, navnlig de i § 243 i den almindelig skattelov omhandlede, er de samme, er der en klar adskillelse mellem de to retsmidler (Conseil d'État 22.12.1989, nr. 8149). Det tilkommer ikke retsinstansen uden for den ordinære retspleje at kontrollere lovligheden af skatteopgørelserne, men alene de egentlige retter. Med hensyn til formen må det anføres, at selv om det er korrekt, at proceduren i sager uden for den ordinære retspleje ikke er kontradiktorisk i første instans, og at sagsøgeren her er den eneste, der kan anke afgørelsen, er der også ved de ordinære retter mulighed for ikke-kontradiktorisk sagsbehandling. Under alle omstændigheder får afgørelserne i første instans i begge tilfælde retskraft.«

Spørgsmål til Kommissionen

Domstolen har ved skrivelse af 28. oktober anmodet Kommissionen om at oplyse, på hvilket grundlag og efter hvilken sats Corbiau er blevet beskattet i de sidste to måneder af 1990.

Kommissionen har svaret:

»...

Det fremgår af løn- og skatteindeholdelsesattesten, at Corbiau for perioden fra den 1. januar 1990 til den 31. december 1990 er blevet beskattet på grundlag af en skattepligtig indkomst, i hvilken der kan foretages indeholdelser af indkomstskat, og som beløber sig til (A) LFR, og at der i overensstemmelse hermed i hans løn er indeholdt (B) LFR som indkomstskat.

Det fremgår af indkomstskatteopgørelsen for 1990 (Einkommensteuerbescheid 1990), at der for den periode, i hvilken Corbiau var hjemmehørende (1.1.1990-25.10.1990), var selvangivet en skattepligtig indkomst på (C) LFR. I denne periode var der indeholdt (D) LFR i hans løn.

Med forbehold af de nærmere oplysninger fra de luxembourgske myndigheder blev den skattepligtige indkomst beregnet efter fradrag af (E) LFR for særlige udgifter (renteudgifter, diverse forsikringer), hvilke udgifter arbejdsgiveren ikke tager hensyn til ved beregningen af den skattepligtige løn efter indkomstskattetabellen.

Forskellen mellem den skattepligtige løn for hele året, (A) LFR, og den skattepligtige indkomst efter ligningsgrundlaget for de ti første måneder, (C) LFR, er på (X) LFR. Den skattepligtige indkomst for de sidste to måneder er således (X) LFR. I denne periode er der indeholdt (Y = B — D) LFR i lønnen.

Kommissionen har ikke kendskab til andre skatteindbetalinger til skatteväsenet end de beløb, der er indeholdt i lønnen, eller til en samlet regulering for hele året, som for de sidste to måneder tager hensyn til fradraget for ekstraordinære udgifter.

Corbiau er således i de sidste to måneder af 1990 beskattet efter en sats på 37,3%.

...«.

R. Joliet
Refererende dommer