FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT MARCO DARMON

fremsat den 16. februar 1993 *

Hr. præsident,
De herrer dommere,

1. Det præjudicielle spørgsmål, som Storhertugdømmet Luxembourgs directeur des contributions directes et des accises (herefter benævnt »directeur des contributions«) (direktøren for skatteväsenet) har forelagt Domstolen, går i det væsentlige ud på at få afgjort lovligheden i henhold til traktatens artikel 48 af et skattesystem, hvorefter der ved beregningen af indkomstskatten tages hensyn til samtlige de af skatteyderen oppebårne indtægter, herunder dem, skatteyderen som ikke-hjemmehørende oppebærer i den pågældende medlemsstat.

2. Corbiau, der er belgisk statsborger, har boet og arbejdet i Storhertugdømmet Luxembourg indtil den 25. oktober 1990, hvor han flyttede til Belgien, men bibeholdt sin beskæftigelse i Luxembourg, således at han siden denne dato har været skattepligtig i Luxembourg som ikke-hjemmehørende.

3. Dette er baggrunden for det præjudicielle spørgsmål. Men inden spørgsmålet realitetsbehandles, må det afgøres, om directeur des contributions er en »ret« i henhold til traktatens artikel 177.

4. Det kan ved første øjekast forekomme overraskende at stille spørgsmålstegn ved dette organs karakter, eftersom Luxembourgs Conseil d'État har tillagt det karakter af ret i sager, der behandles i og uden for den ordinære retspleje, ved domme af henholdsvis 26. juli 1963 [1] og 18. december 1968 [2]. Dette er imidlertid ikke tilstrækkeligt til at give denne myndighed karakter af »ret« i artikel 177's forstand, idet dette begreb ikke beror på medlemsstaternes nationale ret, men er et selvstændigt begreb, der er fastlagt ved Domstolens praksis.

5. Hovedhjørnestenen i denne retspraksis er især Vassen Göbbels-dommen [3]. Det skal erindres, at der i denne sag var tale om, hvorvidt Scheidsgerecht, en voldgiftsret, der havde kompetence til at afgøre tvister mellem en nederlandsk socialsikringsinstitution og modtagerne af visse ydelser, var en ret. Dette antoges at være tilfældet, idet der var tale om et permanent organ, der var oprettet ved lov, for hvilket visse sager skulle forelægges, og som var underlagt de samme kontradiktoriske procesbestemmelser, som gjaldt for de ordinære domstole.

6. Domstolen fandt imidlertid i Politisagen [4], at sagen kunne forelægges den, selv om der ikke havde været tale om en kontradiktorisk proces, for så vidt

* Originalsprog: fransk.

1 — Caisse hypothécaire du Luxembourg, sag nr. 5833.

2 — Toussaint mod Administration des contributions, sag nr. 5516.

3 — Dom af 30.6.1966, sag 61/65, Sml. 1965-1968, s. 227, org. ref.: Rec. s. 337.

4 — Dom af 14.12.1971, sag 43/71, Sml. 1971, s. 371, org. ref.: Rec. s. 1039.

»det er tilstrækkeligt at fastslå, at præsidenten for Tribunale di Torino udøver en dømmende funktion i henhold til artikel 177 og har fundet det nødvendigt med en fortolkning af fællesskabsretten, førend han kan træffe sin afgørelse; i denne forbindelse er det Domstolen uvedkommende, på hvilket trin af retsforhandlingerne spørgsmålet er stillet« [5].

7. Den omstændighed, at der i de summariske sagsbehandlinger, hvor sagsøgte ikke giver møde, ikke er tale om en kontradiktorisk proces, opvejes af dommerens fuldstændige uvildighed og hans uafhængighed af tvisten og dens parter.

8. Når sagsøgte ikke giver møde, skal dommeren nødvendigvis og med endnu større omhu end ellers undersøge, om sagsøgerens påstande er begrundede, for at opveje sagens ikke-kontradiktoriske karakter.

9. Således dukkede begrebet uafhængighed, der er en nødvendig pendant til den manglende kontradiktoriske karakter, og som ikke nævnes i Domstolens første afgørelser, op i Pretore di Salò-dommen [6], hvori det hedder:

»Det bemærkes, at dommerne, pretori, i retssager af den her omhandlede art, på én gang fungerer som anklagemyndighed og undersøgelsesinstans. Domstolen har kompetence til at besvare den præjudicielle anmodning, da den er forelagt af en retsinstans, der har handlet efter sin almindelige funktion, som består i uafhængigt og på grundlag af gældende ret at træffe afgørelser i sager, hvor retsinstansen efter loven er kompetent, selv om visse af de opgaver, retsinstansen skal varetage under den sagsbehandling, der er baggrunden for den præjudicielle anmodning, ikke er judicielle i egentlig forstand« [7].

10. At dommeren skal være uafhængig er et krav, der er gentaget i Domstolens dom i Pardini-sagen [8], som blev forelagt Domstolen af en national ret i forbindelse med en for denne verserende ikke-kontradiktorisk behandlet sag.

11. Derfor vil jeg undersøge, om directeur des contributions, når han træffer afgørelse vedrørende en klage fra en skatteyder, optræder som egentlig dommer eller som en administrativ myndighed i en sag uden for den egentlige retspleje.

12. Såvel Kommissionen — tilsyneladende fordi den finder det hensigtsmæssigt [9] — som den luxembourgske regering har hævdet, at denne myndighed opfylder de af Domstolen fastsatte kriterier. Ganske vist har de af den luxembourgske regering under den mundtlige forhandling afgivne svar belyst, hvilke beføjelser denne myndighed har, og hvorledes sagsbehandlingen finder sted for denne myndighed, men svarene har på ingen måde overbevist mig om, at dens opgaver har judiciel karakter.

13. Ganske vist udøver directeur des contributions faktisk sin virksomhed inden for rammerne af lov af 17. april 1964 om reorganisering af skattevæsenet, som ændret ved

5 — Præmis 5.
6 — Dom af 11.6.1987, sag 14/86, Sml. s. 2545.
7 — Præmis 7.
8 — Dom af 21.4.1988, sag 338/85, Sml. s. 2041, præmis 9.
9 — Kommissionens indlæg, s. 15, punkt 13, sidste afsnit.

lov af 20. marts 1970. I denne lovs artikel 2 hedder det således, at

»administrationen af skatter og afgifter er overladt til en direktør, som er chef for administrationen«.

14. Han er på samme måde en myndighed, som skal have forelagt tvister, og som har permanent karakter. I artikel 8 i storhertugelig anordning af 26. oktober 1944 hedder det nemlig:

»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 ...«

15. Ved ministeriel bekendtgørelse af 10. april 1946 er Conseil d'État's tvistemålsudvalg udpeget »til i sidste instans at træffe afgørelse i skatte- og afgiftssager« [10].

16. Men der kan ikke sondres mellem en administrativ myndighed og en domsmyndighed alene ud fra en konstatering af, om disse tre kriterier (permanent karakter, oprettelse ved lov, pligt til at forelægge den tvister) er opfyldt. Det kan jo ikke bestrides, at alle administrative myndigheder principielt opfylder disse kriterier, hvilket imidlertid ikke er tilstrækkeligt. Ellers ville nemlig alle administrative organer uden undtagelse kunne forelægge Domstolen sager, og et af formålene med artikel 177 er jo netop at undgå dette [11].

17. Disse kriterier, der for første gang blev nævnt i Vassen Göbbels-dommen, gjorde det faktisk muligt at sondre mellem en ret og en voldgiftsinstans, for så vidt sidstnævnte i langt størstedelen af tilfældene ikke er et permanent organ, ikke obligatorisk skal have visse sager forelagt og ikke er oprettet ved lov, selv om den opfylder de øvrige kriterier, der kræves opfyldt for at kunne betegnes som ret i henhold til artikel 177, dvs. at den anvender retsforskrifter, har kontradiktorisk sagsbehandling og handler uafhængigt, når den træffer afgørelse.

18. Jeg skal nu undersøge, om sidstnævnte kriterier opfyldes af directeur des contributions, når han handler inden for den kompetence, han har i denne forelæggelsessag.

19. Hvad angår anvendelsen af retsforskrifter skal jeg først anføre, dels at alle administrative myndigheder skal overholde sådanne forskrifter, dels at directeur des contributions, når han behandler en sådan sag, ikke afgør den efter retsregler, men efter billighedsregler, naturligvis i medfør af en retsforskrift, og vurderer de særlige omstændigheder, som i medfør af § 131 i Abgabenordnung (skattekontrolloven) giver mulighed for »tilbagebetaling af eller modregning i allerede betalt statsskat« [12]. Disse særlige omstændigheder, på grundlag af hvilke man kan tale om urimelighed, kan vedrøre enten skatteyderens personlige situation på opkrævningstidspunktet eller en for streng anvendelse i skatteloven i den pågældende sag.

10 — Artikel 1.

11 — Jf. G. Isaac, *Droit communautaire général*, Masson, 3. udg., s. 290.

12 — Retsmøderapport, II A, fjerde afsnit.

20. Directeur des contributions kan »træffe sin afgørelse på grundlag af et bredt skøn«, hvilket Conseil d'État i øvrigt har bekræftet [13].

21. Således er denne myndighed i forbindelse med sådanne sager uden for den ordinære retspleje næsten tillagt skønsmæssige beføjelser, hvilket ikke er det samme som arbitrære beføjelser. Dette fremgår af selve ordlyden af ovennævnte bestemmelse som fortolket af Conseil d'État. Derfor består directeur des contributions' opgave inden for grænserne af disse — ganske vist retlige — beføjelser mindre i at anvende en retsforskrift end i af rimelighedsgrunde at afbøde virkningerne af en for streng anvendelse af en sådan forskrift..

22. Jeg vil nu se på, om directeur des contributions opfylder kravet om en kontradiktorisk sagsbehandling.

23. Ved sådanne klager uden for den ordinære retspleje kan den skatteyder, der ønsker en skat tilbagebetalt eller nedsat, ved almindeligt brev forelægge sagen for directeur des contributions, som derefter træffer afgørelse uden forhandling og uden at høre vedkommende. Der er således ikke tale om en kontradiktorisk sagsbehandling.

24. Ganske vist har Domstolen som nævnt i Politi-dommen [14] antaget, at præsidenten for Tribunale di Torino må anses for en ret i forbindelse med en summarisk sagsbehandling (ingiunzione), hvor sagsøgte pr. definition ikke høres.

25. Men når Domstolen fastslår, at denne institution »udøver en dømmende funktion«, henviser den nødvendigvis implicit til de beføjelser, der kendetegner domstolsfunktionen, navnlig at dommeren, der ikke har nogen forbindelse med tvistens parter, er uafhængig og uvildig.

26. Således må den ikke-kontradiktoriske sagsbehandling (som der er talrige eksempler på i medlemsstaterne) nødvendigvis opvejes af dommerens uafhængighed over for tvistens parter, for at sikre, at sagsøgerens påstande og anbringender behandles i overensstemmelse med loven for så vidt angår reglerne om kompetence og antagelse til realitetsbehandling og sagens realitet.

27. Dette synes ikke at være tilfældet med directeur des contributions, der tilsyneladende optræder både som dommer og part i sagen.

28. For det første hører denne directeur »direkte under finansministeren« [15]. Han hører således under centraladministrationen.

29. For det andet har han til opgave at afgøre en tvist mellem den administration,

13 — Dom af 11.10.1988, Bertrand mod Administration des contributions, sag nr. 7803, registreret den 25.7.1986.

14 — Nævnt ovenfor i note 4.

15 — Se P. Majerus, *L'État luxembourgeois*, 6. udg., 1990. s. 288.

han er chef for, og en skatteyder, som bestrider den afgørelse, en af hans tjenestegrene har truffet. Alligevel påstår man, at han i denne forbindelse er helt uafhængig af såvel sin minister som den administration, han er chef for.

30. Men hvorledes kan man forene denne påståede neutralitet med det forhold, at det er ham selv, der i mange sager, efter at have truffet sin afgørelse, nedlægger påstande for Conseil d'État til støtte for den administration, han er chef for, i sager indbragt af skatteyderen mod hans afgørelse. Dette gør han for at opnå en — måske indirekte — stadfæstelse af sin egen afgørelse [16].

31. Directeur des contributions fremstår således som part i den tvist, der er forelagt ham, idet det er ham, der indgiver indlæg på sin administrations vegne. Dette er tilstrækkeligt til at vise, at den anmodning, skatteyderen har stilet til ham, er en klage, der falder uden for den ordinære retspleje.

32. Skal dette ses som et levn fra den gamle teori om ministeren som dommer, hvorefter ministeren udgjorde retten i første instans? Hvorom alting er, er man i dag gået bort fra denne teori, og en klage til ministeren ligestilles med en administrativ klage til en administrativ myndighed.

33. Under den mundtlige forhandling har repræsentanten for den luxembourgske regering gjort gældende, at pligten til at begrunde direktørens afgørelser er et yderligere kriterium for, at denne myndighed er en ret. Det fremgår nemlig af en lov af 1. december 1978, som er gennemført ved storhertugelig anordning af 8. juni 1979, at alle administrative afgørelser, der går klageren imod, skal begrundes.

34. Arendt [17] udtrykker det således:

»Dette erkendes af lovgiver, som ved lov af 1. december 1978 om reglerne for administrativ sagsbehandling uden for den ordinære retspleje har styrket borgernes retsstilling væsentligt over for de myndigheder, der er underlagt staten og kommunerne.

Bestemmelsen bygger på grundsætningen om overholdelse af borgernes ret til kontradiktion. Anerkendelsen af denne grundsætning indebærer, at administrationen, når den træffer sin afgørelse, ikke kan bygge på grunde, som er borgerne ubekendt. Denne regel medfører således nødvendigvis anerkendelse af, at borgerne har fri adgang til deres akter, at de skal oplyses om begrundelserne, og at de har ret til at indgive indlæg« [18].

35. Den begrundelsespligt, der kræves ved retsafgørelser, foreligger også ved andre afgø-

16 — Sagerne Heuardt mod Administration des contributions, dom af 6.3.1963 (sag nr. 5768 og 5884), Pirrotte mod Administration des contributions, dom af 7.7.1971 (sag nr. 5984 og 6314), Ruppert mod Administration des contributions, dom af 22.1.1985 (sag nr. 6374), Compagnie générale pour le gaz mod Administration des contributions, dom af 22.5.1985 (sag nr. 7552) og Bertrand mod Administration des contributions, dom af 11.10.1988, nævnt ovenfor i note 13.

17 — Arendt, L'information de l'administré en droit administratif luxembourgeois, diagonales à travers le droit luxembourgeois, *Livre jubilaire de la conférence Saint-Yves*, 1946-1986, s. 13.

18 — Sammesteds, s. 17.

relser. Også administrative afgørelser skal begrundes, således at borgeren enten kan acceptere dem eller bestride dem for retten, som da vil efterprøve dem navnlig på grundlag af de heri angivne begrundelser. For så vidt angår fællesskabsretten har Domstolen da også fastslået, at lovligheden af de afledte retsakter er betinget af, at den begrundelsespligt, der er fastsat i traktatens artikel 190, er overholdt.

36. Jeg skal i øvrigt anføre, at også de lærde bestrider, at directeur des contributions udgør en ret.

37. Således bemærker Olinger:

»P. Pescatore synes i sin håndbog *Introduction à la science du droit*, 1960, at benægte, at directeur des contributions har en judiciel funktion« [19].

38. P. Pescatore [20] nævner nemlig ikke directeur des contributions mellem de luxembourgske retsinstanser, selv om den seneste udgave af hans værk er udkommet efter Conseil d'État's ovennævnte domme.

39. F. Schockweiler er mere ligefrem og skriver:

»Vor administrative organisation afviger her fra reglen, og disse organer har alene fået tillagt judiciel karakter ved Conseil d'État's praksis« [21].

40. Jeg foreslår derfor, at Domstolen erklærer sig inkompetent.

41. Den løsning, jeg foreslår Domstolen at følge, er ikke til hinder for den ensartede anvendelse af fællesskabsretten. En sådan hindring kunne imidlertid opstå, såfremt medlemsstaterne lod sig friste til at oprette administrative organer, der træffer afgørelse i sidste instans, og som uden at være retter i henhold til traktatens artikel 177 kunne anvende fællesskabsretten, selv om de ikke havde kompetence eller pligt til at forelægge Domstolen præjudicielle spørgsmål.

42. Således påpegede generaladvokat Reischl i sit forslag til afgørelse i Broekmeulen-sagen [22]:

»Hvis man derimod fortolkede begrebet som en henvisning til national ret, ville medlemsstaterne gennem deres indretning af den dømmende magt have mulighed for at fratage visse dømmende organer, som anvender fællesskabsret, retten eller pligten til at fore-

19 — Olinger, *Etudes fiscales*, nr. 81-85, november 1989.

20 — P. Pescatore, *Introduction à la science du droit*, Centre universitaire de l'État luxembourgeois, 1960, ajourført i 1978, nr. 272, s. 389.

21 — F. Schockweiler, *Le contentieux administratif et la procédure administrative non contentieuse en droit luxembourgeois*, nr. 44, s. 20.

22 — Dom af 6.10.1981, sag 246/80, Sml. s. 2311.

lægge præjudicielle spørgsmål, hvilket i længden ville føre til en sprængning af retsenheden, hvilket netop søges hindret gennem de præjudicielle afgørelser. Derfor er medlemsstaternes retsorden kun afgørende i henseende til, at kun dén kan besvare spørgsmålet, om det af fællesskabsretten krævede minimum af kendetegn rent faktisk foreligger i det enkelte tilfælde« [23].

43. Dette er i øvrigt et argument, der synes at have været afgørende, da Domstolen i ovennævnte dom anerkendte Ankenævnet for Almen Medicin som en ret:

»Det fremgår af disse overvejelser, at *i mangel af en egentlig mulighed for anke til de almindelige domstole* i spørgsmål, der angår anvendelsen af fællesskabsretten, må Ankenævnet — der udøver sine funktioner med de offentlige myndigheders godkendelse og virker med deres bistand, og hvis afgørelser, der træffes efter en tvistemålsprocedure, må anerkendes som endelige — anses for en ret i en medlemsstat, jf. traktatens artikel 177« [24].

44. I artikel 8 i storhertugelig anordning af 26. oktober 1944 hedder det, at klager behandles af den kompetente administrationschef. Dennes afgørelse kan ankes til Conseil d'État's tvistemålsudvalg i henhold til ministeriel bekendtgørelse af 10. april 1946.

23 — Forslag til afgørelse, s. 2332, på s. 2336.

24 — Præmis 17, min fremhævelse.

45. Det er således denne ret, der må forelægge sagen for Domstolen, når den står over for et spørgsmål om fortolkning af en fællesskabsbestemmelse.

46. Det skal dog bemærkes, at det i samme artikel 8 hedder:

»Der er ingen ankemulighed, såfremt den skat, der er genstand for klagen eller anmodningen, ikke overstiger 1 000 francs«.

47. Men dette, at muligheden for anke og dermed for retslig efterprøvelse er udelukket ved lov, ændrer ikke min holdning.

48. Det synes nemlig lidet sandsynligt, at en sag vedrørende et beløb på 1 000 LFR (ca. 25 ECU) eller derunder og vedrørende fortolkningen af fællesskabsretten vil blive anket. Dette er en helt hypotetisk situation. Der er således ikke nogen begrundet fare for den fællesskabsretlige enhed, og den manglende mulighed for at anke afgørelser vedrørende et sådant beløb kan ikke begrunde, at man vedtager en anden løsning.

49. Antager man alligevel, at et sådant tilfælde opstår — f.eks. som en »prøvesag« — vil klageren ikke kunne nægtes ret til at få sagen prøvet ved de ordinære domstole, en ret, som han har i medfør af såvel Domstolens seneste praksis som den europæiske

konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, som Domstolen i øvrigt udtrykkeligt henviser til.

50. Jeg skal her citere Johnston-dommen [25], hvori Domstolen har fastslået:

»Den domstolsprøvelse, der hjemles ved den nævnte bestemmelse [26], er udtryk for et almindeligt retsprincip, der ligger til grund for medlemsstaternes fælles forfatningstraditioner. Princippet har endvidere fundet udtryk i artikel 6 og 13 i den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder af 4. november 1950. Som fastslået af Europa-Parlamentet, Rådet og Kommissionen i disses fælleserklæring af 5. april 1977 (EFT C 103, s. 1), og som anerkendt i Domstolens praksis, indgår de principper, der ligger til grund for konventionen, i fællesskabsretten« [27].

51. I artikel 6, stk. 1, i den europæiske konvention om menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder hedder det:

»Enhver har ret til en retfærdig og offentlig rettergang inden en rimelig frist for en uafhængig og upartisk domstol, der er oprettet ved lov, når der skal træffes afgørelse enten i en strid om hans borgerlige rettigheder og forpligtelser eller angående en mod ham rettet anklage for en forbrydelse ...«

52. Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol har i sin Golder-dom [28] fortolket denne artikel således:

»I forbindelse med civile tvister har enhver krav på, at den sag, der er anlagt af eller mod ham, afvikles på en bestemt måde — 'retfærdigt', 'offentligt', 'inden en rimelig frist' osv., men også og først og fremmest på, 'at hans sag prøves' ikke af en hvilken som helst myndighed, men 'af en domstol' i den i artikel 6, stk. 1, forudsatte betydning ...« [29],

og påpeget:

»I civile sager kan man ikke hævde, at retten har forrang, hvis der ikke er mulighed for at indbringe sagerne for domstolene« [30].

53. Således må princippet om »effektiv prøvelse« for en ret [31], som er fastsat i Domstolens praksis, i betragtning af den udtrykkelige henvisning til den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder nødvendigvis indebære ret til at få enhver afgørelse, der træffes af et organ, der ikke er

25 — Dom af 15.5.1986, sag 222/84, Sml. s. 1651.

26 — Der er tale om artikel 6 i Rådets direktiv 76/207/EØF af 9.2.1976 om gennemførelse af princippet om ligebehandling af mænd og kvinder for så vidt angår adgang til beskæftigelse, erhvervsuddannelse, forfremmelse samt arbejdsvilkår (EFT L 39, s. 40).

27 — Præmis 18.

28 — Dom af 21.2.1975, serie A, nr. 18.

29 — Præmis 32.

30 — Præmis 34.

31 — Præmis 19 i Johnston-dommen.

en »ret«, prøvet for en ret i henhold til artikel 177. I modsat fald er der, som jeg anførte i mit forslag til afgørelse i Johnston-sagen, fare for, at der skabes »et retstomt område, [som undergraver] selve fællesskabsrettens grundlag« [32].

54. Af det ovenfor anførte fremgår det, at enhver borger på grundlag af fællesskabsretten har en igenholdelig ret til at få adgang til en ret i henhold til traktatens artikel 177, når der rejses et spørgsmål om fortolkning af fællesskabsretten, også selv om denne adgang begrænses af den nationale lovgivning. Således er fællesskabsrettens enhed og ensartede anvendelse fuldt ud opretholdt.

55. Det tilkommer således i givet fald alene Luxembourgs Conseil d'État at forelægge sagen for Domstolen, og den omstændighed, at afgørelser truffet af directeur des contributions i klagesager, der højst vedrører 1 000 LFR, ikke kan ankes, ændrer ikke ved denne konstatering.

56. Selv om det forekommer mig klart bevist, at Domstolen ikke har kompetence til at svare directeur des contributions, skal jeg — subsidiært — foreslå en afgørelse vedrørende sagens realitet.

57. Som nævnt går det præjudicielle spørgsmål i det væsentlige ud på at få afgjort, om artikel 48, stk. 2, er til hinder for, at de luxembourgske skattemyndigheder tager hensyn til samtlige de indtægter, en skatteyder oppebærer i Luxembourg i referenceåret, også efter at vedkommende ikke længere er hjemmehørende dér, med henblik på bopælsmedlemsstatens fastsættelse af den sats, den pågældende skatteyders indkomstskat skal beregnes efter.

58. At de indtægter, skatteyderen oppebærer i Storhertugdømmet Luxembourg både som hjemmehørende og som ikke-hjemmehørende, ikke beskattes i Kongeriget Belgien, er en følge af den dobbeltbeskatningsoverenskomst (FN-model), der er indgået mellem disse to lande den 17. september 1970. I artikel 15 i denne overenskomst hedder det:

»... gage, løn og andet lignende vederlag for personligt arbejde, oppebåret af en person, som er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, [kan] kun beskattes i denne stat, medmindre arbejdet er udført i den anden kontraherende stat. Er arbejdet udført der, kan det vederlag, der hidrører derfra, beskattes i denne anden stat ...«.

59. Corbiau har således indgivet to selvangivelser i Luxembourg, en for den periode, hvori han var hjemmehørende skatteyder dér, og en for den periode, hvori han var ikke-hjemmehørende.

60. I Luxembourg, ligesom i andre medlemsstater, beskattes lønninger og vederlag »ved kilden«.

61. Ved fastsættelsen af størrelsen af skatten på skatteyderens årlige indtægter går skatte-

32 — Afsnit 4 i mit forslag til afgørelse.

myndighederne ud fra den seneste løn og forudsætter, at lønmodtageren oppebærer denne løn tolv gange i referenceåret. Ved årets udgang korrigeres beløbet (i positiv eller negativ retning), afhængigt af, om den faktiske skattepligtige indkomst er blevet større eller mindre.

62. I den foreliggende sag beregnede skattevæsenet skatten for de første ti måneder af året alene på grundlag af den indtægt, Corbiau havde oppebåret som hjemmehørende, efter en sats svarende til en årsindtægt, og tog således ikke hensyn til den indtægt, han havde oppebåret som ikke-hjemmehørende. Det viste sig senere ved beregningen af den faktisk skyldige skat, at når der alene blev taget hensyn til indtægterne i de første ti måneder, opnåede man en lavere sats end den forud fastsatte, hvorved der opstod en difference på 180 048 LFR i forhold til det beløb, man ville være nået frem til ved at anvende den gældende sats på hele årsindtægten.

63. Corbiau anmodede derfor om at få dette beløb tilbagebetalt, da han skønnede, at han havde ret til en sådan tilbagebetaling i henhold til dommen i Biehl-sagen [33].

64. I denne sag var en tysk statsborger, der var bosiddende i Luxembourg, men i løbet af året var flyttet til Forbundsrepublikken Tyskland, blevet nægtet tilbagebetaling af den del af den af hans tidligere arbejdsgiver indeholdte skat, der oversteg den faktisk skyldige skat i det pågældende år, på grundlag af artikel 154, stk. 6, i lov om indkomstskat, hvori det hedder:

»Lovligt foretagne indeholdelser i kapitalindkomst tilfalder statskassen og kan ikke kræves tilbagebetalt. Det samme gælder indeholdt skat i løn mv. 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.«

65. I nævnte dom fastslog Domstolen, at

»... det er i strid med traktatens artikel 48, stk. 2, såfremt indeholdelser af skat i løn mv. 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« [34].

66. Forskelsbehandlingen opstod ved, at alene ikke-hjemmehørende statsborgere blev nægtet mulighed for at få tilbagebetalt en eventuel overskydende skat.

67. Som Domstolen påpegede i Werner-dommen [35], var den luxembourgske skattebestemmelse uforenelig med fællesskabsretten, for så vidt den

33 — Dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Sml. I, s. 1779.

34 — Præmis 19.

35 — Dom af 26.1.1993, sag C-112/91, Sml. I, s. 429.

»... knyttede den eventuelle tilbagebetaling af overskydende skat til et krav om fast bopæl i Storhertugdømmet Luxembourg og derved navnlig var til ulempe for skatteydere, der var statsborgere i de øvrige medlemsstater ...« [36].

68. Det fremgår således af Biehl-dommen [37], at det alene er *princippet* om fratagelse af retten til tilbagebetaling, der indebærer forskelsbehandling, for så vidt det stiller statsborgeren fra en anden medlemsstat ringere. I mit forslag til afgørelse påpegede jeg da også, at

»... 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« [38].

69. Domstolen har dog ikke tillagt den borger, der ændrer status fra hjemmehørende til ikke-hjemmehørende, nogen *automatisk ret* til tilbagebetaling.

70. Derfor spørger directeur des contributions heller ikke Domstolen, om han kan opretholde anvendelsen af den omtvistede bestemmelse i visse situationer, men alene, om han må beregne satsen for beskatning af den indkomst, der er skattepligtig i denne stat, på grundlag af *den samlede indkomst*, der oppebæres af skatteyderen.

71. Det skal således afgøres, om det er i strid med traktatens artikel 48, stk. 2, at beregne skatten på grundlag af den samlede indkomst.

72. Jeg skal i denne forbindelse anføre, at denne bestemmelse finder anvendelse, når der er tale om en forskelsbehandling begrundet i nationalitet, og samtidig bemærke, 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 det samme resultat« [39].

73. Spørgsmålet er så, om et progressivt skattesystem som det, der er tale om her (jf. bl.a. de internationale overenskomster efter OECD- eller FN-modellen [40]), indebærer en åbenlys eller skjult forskelsbehandling?

74. Jeg skal for det første bemærke, at der i international skatteret findes to metoder til undgåelse af dobbeltbeskatning.

36 — Præmis 14.

37 — Nævnt ovenfor i note 33.

38 — Punkt 10.

39 — Dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11.

40 — Jf. i denne forbindelse artikel 23 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Kongeriget Belgien og Storhertugdømmet Luxembourg.

75. Ved »fuld exemption-metoden« opdeles den indkomst, der oppebæres af skatteyderen, efter dens oprindelse. Hver stat kan frit beskatte den indkomst, der er oppebåret inden for dens område. Det understreges, at når en skatteyder kan opdele sin indkomst på flere stater, undgår han til dels skatteprogressionen. Plagnet har hertil bemærket:

»Dette indebærer således en uheldig ulighed mellem de personer, der oppebærer hele deres indkomst i bopælsstaten, og dem, der oppebærer en del af indkomsten i udlandet« [41].

76. Anvendes derimod »exemption-metoden med progressionsforbehold«, tager bopælsstaten hensyn til hele skatteyderens indkomst, herunder indkomst oppebåret i andre stater, ved fastsættelsen af skattesatsen, hvilken sats dog kun anvendes på den indkomst, der er oppebåret i bopælsstaten. Ved anvendelse af denne metode bliver ligebehandlingen af alle skatteydere genoprettet [42].

77. Domstolen har allerede, om end indirekte, haft lejlighed til at tage stilling til, om sidstnævnte system er foreneligt med fællesskabsretten, nemlig i Humblet-dommen [43].

78. De faktiske omstændigheder i denne sag kan sammenfattes således: I forbindelse med beregningen af skatten af den indkomst, ægtefællen til en EF-tjenestemand havde oppebåret, havde de belgiske skattemyndigheder krævet oplysning om størrelsen af tjenestemandens løn med henblik på at beregne, hvilken skattesats der skulle gælde for den øvrige indkomst, navnlig ægtefællens. Tjenestemanden havde nægtet at give denne oplysning under påberåbelse af, at lønnen var fritaget fra national beskatning i henhold til artikel 11 og 13 i protokollen vedrørende privilegierne og immuniteterne for tjenestemænd og øvrige ansatte i Fællesskaberne.

79. Domstolen fastslog da, at denne skattefritagelse indebar, at der under ingen omstændigheder kunne tages hensyn til hans løn ved beregningen af skatten, dels fordi en tjenestemands løn mv. er dækket af fuld immunitet, og dels på grund af protokollens retlige baggrund.

80. Denne løsning kunne imidlertid ikke udstrækkes til at gælde skatteydere, som ikke kan påberåbe sig en sådan bestemmelse, og Domstolen antog, at skat kunne beregnes efter »exemption-metoden med progressionsforbehold« med den begrundelse, at

»... anvendelsen af denne skatteberegningsteknik rejser ikke nogen problemer, når hele skatteyderens indkomst er skattepligtig; anvendelsen af en forskellig sats for de forskellige progressionsstræk forhindrer ikke, at der opkræves én samlet skat for hele indkomsten, således at den højere sats, der gælder for det højeste stræk, i virkeligheden kommer til at gælde for hele indkomsten« [44].

81. Generaladvokat Mayras udtalte følgende vedrørende skatteydere, der ikke var omfattet af protokollen vedrørende privilegier og immuniteter:

»... uanset den skattefritagelse, der indrømmes, bør der tages hensyn til den pågældende indkomst ved beregningen af den sats, der gælder for den øvrige indkomst, der i

41 — Plagnet, *Droit fiscal international*, Litec, 1986, nr. 103, s. 58.

42 — Ibidem.

43 — Dom af 16.12.1960, sag 6/60, Sml. 1954-1964, s. 207, org. ref.: Rec. s. 1125.

44 — Sag 6/60, jf. ovenfor, s. 207.

Schweiz pålægges en skat, der beregnes på grundlag af den samlede indkomst ... Det er klart, at den modsatte løsning ville indebære en gunstigere behandling af den skatteyder, som oppebærer en indkomst i udlandet, end hvis han havde oppebåret denne samme indkomst i sit eget land, hvilket ville være i strid med formålet med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Undgåelse af dobbeltbeskatning må ikke føre til skabelse af et privilegium ... I den foreliggende sag drejer det sig ikke om at undgå en dobbeltbeskatning, men om at skabe det, der i international sprogbrug kaldes et 'privilegium'« [45].

82. Dette gælder i endnu højere grad, når skatteyderens samlede indkomst, som i den foreliggende sag, stammer fra Storhertugdømmet Luxembourg. Undlader man at tage hensyn til den samlede indkomst, ophæves skatteydernes lighed i relation til skattelovgivningen.

83. Som den luxembourgske regering har anført i sit skriftlige svar på Domstolens spørgsmål, har denne kunstige opdeling af skatteyderens indkomst medført, at han ikke er blevet beskattet for de sidste to måneder, idet ligningsgrundlaget ligger inden for det indkomststræk, der beskattes med 0%.

84. Såfremt det er hele indkomsten, der tages i betragtning, skaber det ikke ulighed mellem luxembourgske statsborgere og statsborgere fra de øvrige medlemsstater, tværtimod genoprettes ligebehandlingen, såfremt de udenlandske statsborgere opnår de samme fordele og fradrag som de luxembourgske statsborgere.

85. Følgelig foreslår jeg følgende afgørelse:

1) Principalt, at det fastslås, at Domstolen ikke har kompetence til at besvare det spørgsmål, der er forelagt af Storhertugdømmet Luxembourgs directeur des contributions.

2) Subsidiært, at spørgsmålet besvares således, at traktatens artikel 48, stk. 2, ikke er til hinder for, at bopælsstaten ved fastsættelse af satsen for indkomstbeskatning af en skatteyder tager hensyn til vedkommendes samlede indkomst i det pågældende år, herunder den indkomst, skatteyderen som ikke-hjemmehørende har oppebåret i samme stat, såfremt vedkommende opnår de samme fordele og fradrag som statens egne borgere.

45 — Sag 6/60, jf. ovenfor, forslag til afgørelse, s. 1165, på s. 1181 i den franske Samling, jf. ligeledes s. 1175: Man kan sagtens forestille sig, at man i forbindelse med en progressiv personlig indkomstskatteordning tager hensyn til en særlig indtægtskilde ved fastsættelsen af den samlede skattepligtige indkomst, navnlig ved beregningen af skattesatsen, og derefter undlader at anvende denne sats på den særlige indtægtskilde, men alene anvender den på anden indkomst.