DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

25. januar 2007 *

I sag C-329/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 28. juni 2005, indgået til Domstolen den 2. september 2005, i sagen:

Finanzamt Dinslaken

mod

Gerold Meindl,

procesdeltager:

Christine Meindl-Berger,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann og M. Ilešič (refererende dommer),

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. maj 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den tyske regering ved M. Lumma og U. Forsthoff, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. juli 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Finanzamt Dinslaken (herefter »Finanzamt«) og Gerold Meindl vedrørende Finanzamts afslag, hvormed Gerold Meindl nægtes sambeskatning med sin ægtefælle, Christine Meindl-Berger.

Nationale retsforskrifter

3 § 26, stk. 1, første punktum, i lov om indkomstskat i den affattelse, der var gældende i 1997 (Einkommensteuergesetz 1997, herefter »EStG 1997«), giver ægtefæller, der ikke lever fast adskilt, ret til enten at blive sambeskattet i henhold til lovens § 26b eller beskattet særskilt. Denne valgfrihed forudsætter imidlertid, at begge ægtefæller er ubegrænset skattepligtige, dvs. at de har bopæl eller fast ophold i Tyskland.

4 I henhold til § 1a, stk. 1, nr. 2, i EStG 1997 kan der imidlertid på bestemte betingelser opnås sambeskatning under hensyntagen til de indtægter, der er oppebåret af den ikke fast adskilt levende ægtefælle, der har bopæl eller fast ophold i udlandet. Selv om disse indtægter ikke er undergivet tysk indkomstbeskatning, udgør de i henhold til denne bestemmelse et beregningselement inden for rammerne af § 26b. De indgår nærmere bestemt ved beregningen af den sats, der i forbindelse med anvendelsen af den såkaldte »Splitting-procedure« anvendes på de indtægter, der er oppebåret af den ægtefælle, der er undergivet tysk indkomstbeskatning.

5 For at opnå sambeskatning skal den ubegrænset skattepligtige ægtefælle for det første være statsborger i en af Den Europæiske Unions eller Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområdes medlemsstater (EØS), og dennes ægtefælle skal have bopæl eller fast ophold uden for Tyskland, men i en af Den Europæiske Unions medlemsstater eller i EØS.

6 For det andet er sambeskatning kun mulig, hvis enten 90% af begge ægtefællers indtægter i kalenderåret er undergivet tysk indkomstbeskatning, eller de indtægter, der ikke er undergivet tysk indkomstbeskatning, ikke overstiger 24 000 DEM.

7 I henhold til § 1, stk. 3, andet punktum, i EStG 1997 fastlægges indtægterne for ægtefæller, der ikke lever fast adskilt, i to faser. I første fase fastslås summen af globalindkomsten. I anden fase opdeles globalindkomsten i den indkomst, der er undergivet tysk indkomstbeskatning, og den, der ikke er det.

8 Ved fastlæggelsen af globalindkomsten tages der hensyn til ægtefællernes samtlige indtægter, uanset om disse blev oppebåret i Tyskland eller udlandet. § 1a, stk. 1, nr. 2, sammenholdt med § 1, stk. 3, andet punktum, i EStG 1997, indeholder ikke nogen specielle regler om, hvorledes indtægterne skal fastlægges, og begrebet indtægter udledes derfor af tysk indkomstskatteret. Dette gælder ligeledes for de indtægter, der ikke fremgår af den attest, som skattemyndighederne i bopælsstaten har udstedt, eller som i attesten er angivet som skattefrie indtægter. Da der ikke er bestemt noget andet i lovgivningen, anses attesten nemlig ikke for at have bindende virkning.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Gerold Meindl er østrigsk statsborger og har bopæl i Dinslaken (Tyskland). Hans ægtefælle, Christine Meindl-Berger, er østrigsk statsborger og har bopæl i Inssbruck (Østrig).

10 I 1997 (herefter »det omtvistede år«) oppebar Gerold Meindl indtægter i Tyskland fra arbejde som selvstændig og fra næringsvirksomhed på i alt 138 422 DEM. Samme

år fødte hans ægtefælle en datter. Republikken Østrig udbetalte hende i denne forbindelse en fødselsydelse, en barselsorlovsydelse og børnetilskud. I henhold til østrigsk ret oppebar Christine Meindl-Berger ikke nogen skattepligtige indtægter i denne periode.

11 Ægtefællerne Meindl ansøgte om sambeskatning for det omtvistede år i henhold til §§26 og 26b i EStG 1997.

12 Finanzamt afviste anmodningen med den begrundelse, at betingelserne i § 1a, stk. 1, nr. 2, og § 1, stk. 3, i EStG 1997 ikke var opfyldt. Ifølge Finanzamt lå andelen af ægtefællerne Meindls indenlandske indtægter for det første under tærsklen på 90%, og for det andet var grænsen på 24 000 DEM overskredet, idet Christine Meindl-Berger havde modtaget 26 994,73 DEM fra den østrigske stat i form af fødselsydelse og barselsorlovsydelse til kompensation for løntab. Børnetilskuddet blev ikke taget i betragtning i denne forbindelse. Desuden er ydelser til kompensation for løntab ikke skattefrie i henhold EStG 1997, da disse ydelser ikke udbetales i henhold til de tyske bestemmelser. Endvidere har den omstændighed, at disse ydelser ikke beskattes i henhold til østrigsk ret, ikke nogen indvirkning på, hvorvidt de skal tages i betragtning i forbindelse med behandlingen af en ansøgning om sambeskatning.

13 Finanzamt fandt derfor, at Gerold Meindl skulle beskattes i henhold til bestemmelserne for enlige og fastsatte hans indkomstskat til 45 046 DEM.

14 Efter en resultatløs klage over Finanzamts afgørelse gav Finanzgericht Gerold Meindl medhold i den af ham anlagte sag. Finanzgericht fastslog, at Gerold Meindl havde krav på sambeskatning i henhold til bestemmelserne i § 1a, stk. 1, nr. 2, og § 26 i EStG 1997.

15 Finanzamt iværksatte herefter »revisionsanke« for Bundesfinanzhof. Ifølge Finanzamt var betingelserne for sambeskatning ikke opfyldt. Finanzamt har herved gjort gældende, at Christine Meindl-Berger som kompensation for løntab har modtaget ydelser fra den østrigske stat, svarende til 26 994,73 DEM, som dels overstiger tærsklen på 24 000 DEM, dels medfører, at den del af indtægterne, der blev oppebåret af ægtefællerne Meindl i Tyskland, ligger under grænsen på 90%. Finanzamt udtalte i øvrigt, at definitionen af begrebet indkomst og fastlæggelsen af indkomsten udelukkende skal foretages i henhold til tysk skatteret og ikke i henhold til bopælsstatens skattelovgivning, dvs. østrigsk skatteret.

16 Finanzamt har navnlig gjort gældende, at grænsen på 90%'s forenelighed med fællesskabsretten er blevet stadfæstet ved dom af 14. februar 1995, Schumacker (sag C-279/93, Sml. I, s. 225), og af 14. september 1999, Gschwind (sag C-391/97, Sml. I, s. 5451).

17 Ifølge Finanzamt er princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed i EF-traktatens artikel 48 (efter ændring nu artikel 39 EF) ikke til hinder for, at lovgivningen i en medlemsstat indrømmer hjemmehørende ægtefæller adgang til at anvende den såkaldte »Splitting-procedure«, men kun giver ikke-hjemmehørende ægtefæller denne skattefordel, såfremt en væsentlig del af deres globalindkomst beskattes i denne medlemsstat.

18 Gerold Meindl har nedlagt påstand om, at revisionsanken forkastes.

19 Bundesfinanzhof har som følge heraf besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i strid med [traktatens artikel 52], såfremt der i indkomstskattemæssig henseende nægtes en hjemmehørende skattepligtig sambeskatning med sin

ægtefælle, der bor i Østrig, og med hvem samlivet ikke er ophævet, med den begrundelse, at den skattepligtige både har oppebåret mere end 10% af de samlede indtægter og mere end 24 000 DEM, såfremt disse indtægter er skattefrie i henhold til østrigsk ret?«

Om det præjudicielle spørgsmål

20 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat nægter en hjemmehørende skattepligtig sambeskatning med sin ægtefælle, med hvem samlivet ikke er ophævet, og som bor i en anden medlemsstat, med den begrundelse, at denne ægtefælle i den anden medlemsstat både har oppebåret mere end 10% af de samlede indtægter og mere end 24 000 DEM, når de indtægter, som nævnte ægtefælle har oppebåret i denne anden medlemsstat, ikke indkomstbeskattes dér.

21 Indledningsvis bemærkes dels, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten og således afstå fra enhver form for forskelsbehandling begrundet i nationalitet (jf. i denne retning dom af 13.11.2003, sag C-209/01, Schilling og Fleck-Schilling, Sml. I, s. 13389, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis), dels at reglerne om ligebehandling ikke kun 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 (Schumacker-dommen, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

22 Efter fast retspraksis kan forskelsbehandling kun bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer (Schumacker-dommen, præmis 30, og Gschwind-dommen, præmis 21).

23 Situationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en stat er som udgangspunkt ikke sammenlignelig, for så vidt som den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en stats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans globalindkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl, og den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl (dom af 1.7.2004, sag C-169/03, Wallentin, Sml. I, s. 6443, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis).

24 Ifølge forelæggelsesafgørelsen er Gerold Meindl imidlertid i skattemæssig henseende hjemmehørende i den stat, på hvis område han oppebærer hele husstandens skattepligtige indkomst.

25 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Gerold Meindl behandles anderledes end en hjemmehørende skattepligtig, hvis ægtefælle, der kun oppebærer skattefrie indtægter, ligeledes har bopæl i denne medlemsstat. En sådan skattepligtig kan nemlig blive sambeskattet.

26 Som generaladvokaten har anført i punkt 36 i forslaget til afgørelse, befinder en hjemmehørende skattepligtig, hvis ægtefælle bor i samme medlemsstat og dér udelukkende oppebærer skattefrie indtægter, sig objektivt set i samme situation som en hjemmehørende skattepligtig, hvis ægtefælle bor i en anden medlemsstat, og dér udelukkende oppebærer skattefrie indtægter. I begge tilfælde hidrører husstandens indtægter nemlig kun fra en af ægtefællernes virksomhed, og i begge tilfælde drejer det sig om den hjemmehørende skattepligtige.

27 Det bemærkes i denne forbindelse, at Christine Meindl-Berger i det omtvistede år ikke oppebar nogen skattepligtig indtægt i sin bopælsstat, eftersom den omhandlede kompensation for løntab i henhold til skattelovgivningen i denne stat ikke udgjorde skattepligtig indkomst.

28 Det skal endvidere bemærkes, at det bopælskrav, der gælder for ægtefællen, er et krav, som lettere kan opfyldes af statens egne borgere end af statsborgere fra andre medlemsstater, der har bosat sig i Tyskland for dér at udøve erhvervsvirksomhed, eftersom de sidstnævntes familiemedlemmer hyppigere bor uden for denne medlemsstat (jf. analogt dom af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, præmis 19).

29 Under disse omstændigheder er Finanzamts afgørelse, hvorefter Gerold Meindl anses for enlig skattepligtig, selv om han er gift og har oppebåret den samlede skattepligtige indtægt i sin bopælsstat, med den begrundelse, at hans ægtefælle har beholdt sin bopæl i en anden medlemsstat, og dér har modtaget skattefrie indtægter, som overstiger såvel 10% af husstandens indtægter som 24 000 DEM, ubegrundet. Bopælsstaten for en sådan skattepligtig er nemlig den eneste stat, der kan tage dennes personlige og familiemæssige forhold i betragtning, eftersom den pågældende ikke blot bor i denne stat, men tillige dér indtjener hele husstandens skattepligtige indtægt (jf. analogt Zurstrassen-dommen, præmis 23).

30 Eftersom der inden for rammerne af sambeskatning ikke tages hensyn til Gerold Meindls personlige og familiemæssige forhold i den foreliggende sag, må det konstateres, at der foreligger en forskelsbehandling, der er forbudt ved traktatens artikel 52 (jf. analogt Wallentin-dommen, præmis 17 og deri nævnte retspraksis), selv om begge ægtefællers indtægter i det omtvistede år ifølge den i hovedsagen omhandlede skatteansættelse ligger under tærsklen på 90%, og selv om de indtægter, der ikke pålægges tysk indkomstskat, overstiger 24 000 DEM.

31 Det skal herved bemærkes, at den situation, der foreligger i hovedsagen, er grundlæggende forskellig fra den, der gav anledning til Gschwind-dommen. I nævnte sag blev indrømmelse af en skattemæssig fordel som den, Gerold Meindl kræver, til ikke-hjemmehørende ægtefæller gjort afhængig af, at mindst 90% af deres globalindkomst er undergivet beskatning i den medlemsstat, hvor de arbejder, eller, såfremt denne procentsats ikke nås, at deres udenlandske indtægter, som ikke er skattepligtige i denne medlemsstat, ikke overstiger et bestemt loft, anset for forenelig med traktaten, såfremt det forbliver muligt at tage hensyn til deres personlige og familiemæssige forhold i deres bopælsstat. Dette er imidlertid ikke tilfældet i hovedsagen.

32 Under hensyn til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at traktatens artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat nægter en hjemmehørende skattepligtig sambeskatning med sin ægtefælle, med hvem samlivet ikke er ophævet, og som bor i en anden medlemsstat, med den begrundelse, at denne ægtefælle i den anden medlemsstat både har oppebåret mere end 10% af de samlede indtægter og mere end 24 000 DEM, når de indtægter, som nævnte ægtefælle har oppebåret i denne anden medlemsstat, ikke indkomstbeskattes dér.

Sagens omkostninger

33 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) er til hinder for, at en medlemsstat nægter en hjemmehørende skattepligtig sambeskatning med sin ægtefælle, med hvem samlivet ikke er ophævet, og som bor i en anden medlemsstat, med den begrundelse, at denne ægtefælle i den anden medlemsstat både har oppebåret mere end 10% af de samlede indtægter og mere end 24 000 DEM, når de indtægter, som nævnte ægtefælle har oppebåret i denne anden medlemsstat, ikke indkomstbeskattes dér.

Underskrifter