DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 25 januari 2007 *

I mål C-329/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland), genom beslut av den 28 juni 2005 som inkom till domstolen den 2 september 2005, i målet

Finanzamt Dinslaken

mot

Gerold Meindl,

ytterligare deltagare i rättegången:

Christine Meindl-Berger,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann och M. Ilešič (referent),

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 maj 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Förbundsrepubliken Tysklands regering, genom M. Lumma och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

efter att ha hört generaladvokatens förslag till avgörande vid förhandlingen den 13 juli 2006,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Dinslaken (nedan kallad Finanzamt) och Gerold Meindl angående Finanzamts beslut att inte sambeskatta honom med hans maka, Christine Meindl-Berger.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 Enligt 26 § första stycket första meningen i lagen om inkomstskatt i den lydelse som gällde år 1997 (Einkommensteuergesetz 1997, nedan kallad EStG 1997) får makar som inte varaktigt lever åtskilda välja att sambeskattas enligt 26b § i samma lag eller att beskattas var för sig. Enligt lagen fordras dock för denna valmöjlighet att båda makarna är obegränsat skattskyldiga, det vill säga att de är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland.

4 Enligt 1a § första stycket punkt 2 EStG 1997 kan dock sambeskattning under vissa förhållanden medges och hänsyn kan då tas till de inkomster som uppbärs av en make som inte lever varaktigt åtskild från sin äkta hälft och som är bosatt eller stadigvarande vistas i utlandet. Även om denna inkomst inte skall inkomstbeskattas i Tyskland skall den i enlighet med denna bestämmelse tas med vid den beräkning som görs enligt 26b §. Den ingår närmare bestämt i beräkningen av den skattesats som inom ramen för det så kallade splittingsystemet är tillämplig på inkomsten för den make som är skattskyldig för tysk inkomstskatt.

5 För sambeskattning krävs för det första att den obegränsat skattskyldiga maken är medborgare i en stat som är medlem i Europeiska unionen eller i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och att den andra maken är bosatt eller stadigvarande vistas utanför Tyskland men i ett land inom unionen eller EES.

6 För det andra är sambeskattning endast möjlig när minst 90 procent av båda makarnas inkomster för kalenderåret skall påföras tysk inkomstskatt eller när de inkomster som inte påförs sådan skatt understiger 24 000 DEM.

7 Enligt 1 § tredje stycket andra meningen EStG 1997 bestäms inkomsten för makar som inte varaktigt lever åtskilda i två steg. I det första steget fastställs den samlade inkomsten. I det andra steget delas den samlade inkomsten upp i inkomst som skall beskattas i Tyskland och inkomst som inte skall beskattas i denna stat.

8 Vid fastställelsen av den samlade inkomsten beaktas makarnas samtliga inkomster utan hänsyn till om dessa uppburits i Tyskland eller i utlandet. Bestämmelserna i 1a § första stycket punkt 2 och 1 § tredje stycket andra meningen EStG 1997 innehåller inte någon särskild regel för hur inkomsterna skall fastställas. Inkomstbegreppet har därför hämtats från den tyska skattelagstiftningen avseende inkomstskatt. Detta gäller även inkomst som inte framgår av det intyg som skattemyndigheten i hemviststaten utfärdar eller som däri betecknas som skattefri inkomst. I avsaknad av bestämmelser i lag som säger motsatsen anses nämligen inte detta intyg ha någon bindande verkan.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 Gerold Meindl är österrikisk medborgare och bosatt i Dinslaken (Tyskland). Hans maka, Christine Meindl-Berger, är österrikisk medborgare och bosatt i Innsbruck (Österrike).

10 Under år 1997 (nedan kallat det år tvisten gäller) uppbar Gerold Meindl i Tyskland inkomst av enskild näringsverksamhet som hantverkare med ett totalt belopp på

138 422 DEM. Under samma år födde hans hustru en dotter. Österrikiska staten betalade därvid ut ett förlossningsbidrag, ett moderskapsbidrag samt ett familjebidrag. Christine Meindl-Berger uppbar inte under denna period någon inkomst som var skattepliktig enligt österrikisk rätt.

11 Makarna Meindl ansökte i enlighet med 26 och 26b §§ EStG om sambeskattning för det år tvisten gäller.

12 Finanzamt avslog ansökan med motiveringen att de villkor som föreskrivs i 1a § första stycket punkt 2 och 1 § tredje stycket EStG 1997 inte var uppfyllda. Enligt Finanzamt understeg nämligen för det första den inkomst som makarna Meindl uppburit i Tyskland tröskeln på 90 procent, och för det andra hade tröskeln på 24 000 DEM uppnåtts då Christine Meindl-Berger hade erhållit kompensation från österrikiska staten för lönebortfall, bestående av förlossningsbidraget och det särskilda moderskapsbidraget, med ett belopp på 26 994,73 DEM, varvid barnbidraget inte hade beaktats. Kompensationen för lönebortfall var inte heller skattefri enligt EStG 1997, eftersom den inte hade utbetalats med stöd av bestämmelser i tysk rätt. För övrigt har det faktum att nämnda kompensation inte är skattepliktig enligt österrikisk rätt inte någon inverkan på huruvida den skall beaktas vid prövningen av en ansökan om sambeskattning.

13 Finanzamt beslutade till följd härav att Gerold Meindl skulle beskattas i enlighet med vad som gäller för ensamstående personer och fastställde hans inkomstskatt till 45 046 DEM.

14 Gerold Meindl begärde omprövning av Finanzamts beslut, och Finanzamt beslutade vid omprövning att inte ändra sitt tidigare beslut. Gerold Meindl överklagade omprövningsbeslutet till Finanzgericht som fann att han hade rätt till sambeskattning enligt 1a § första stycket punkt 2 jämförd med 26 § EStG 1997.

15 Finanzamt väckte revisionstalan vid Bundesfinanzhof. Enligt Finanzamt är villkoren för sambeskattning inte uppfyllda. Finanzamt har i det avseendet gjort gällande att Christine Meindl-Berger har erhållit en kompensation från österrikiska staten för inkomstbortfall med 26 994,73 DEM, vilken dels överskred tröskeln på 24 000 DEM, dels medförde att den andel av de inkomster som makarna Meindl uppburit i Tyskland underskred 90-procentströskeln. Finanzamt anser vidare att inkomstbegreppet måste definieras och att inkomsterna skall fastställas uteslutande enligt tysk skatterätt och inte enligt skatterätten i hemviststaten, det vill säga den österrikiska skatterätten.

16 Finanzamt har särskilt hävdat att 90-procentströskeln är förenlig med gemenskapsrätten och att detta har bekräftats i dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), och av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451).

17 Enligt Finanzamt gäller nämligen att den princip om fri rörlighet för arbetstagare som föreskrivs i artikel 48 i EG-fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse) inte hindrar att en skattemässig fördel i form av det system som betecknas splittingsystem, och som enligt medlemsstatens lagstiftning beviljas i landet bosatta gifta par, villkoras för i landet ej bosatta gifta par av att en väsentlig del av deras totala inkomst beskattas i denna medlemsstat.

18 Gerold Meindl har yrkat att revisionstalan skall ogillas.

19 Bundesfinanzhof har mot bakgrund av dessa förhållanden beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Strider det mot [artikel 52 i fördraget] att vid inkomstbeskattningen neka en i landet bosatt skattskyldig person sambeskattning med dennes maka som han

sammanlever med men som är bosatt i Österrike, med hänvisning till att hon både har uppburit mer än 10 procent av makarnas samlade inkomst och mer än 24 000 DEM, när dessa inkomster inte är skattepliktiga enligt österrikisk rätt?"

Tolkningsfrågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 52 i fördraget utgör hinder för att en medlemsstat inte tillåter att en i denna stat bosatt skattskyldig person sambeskattas med sin make som denne sammanlever med men som är bosatt i en annan medlemsstat, på grund av att den senare maken i sistnämnda medlemsstat har uppburit såväl mer än 10 procent av hushållets inkomster som mer än 24 000 DEM, när den inkomst som denna make uppburit i denna andra medlemsstat inte inkomstbeskattas där.

21 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas behörighet skall dessa likväl utöva denna behörighet på ett sätt som inte strider mot gemenskapsrätten. De skall således avhålla sig från all diskriminering på grund av nationalitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 november 2003 i mål C-209/01 Schilling och Fleck-Schilling, REG 2003, s. I-13389, punkt 22 och där angiven rättspraxis). Vidare gäller att reglerna om likabehandling förbjuder inte enbart öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan också varje form av dold diskriminering som, genom tillämpning av andra distinktionskriterier, i själva verket leder till samma resultat (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

22 Enligt fast rättspraxis uppkommer diskriminering när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall (domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 30, och Gschwind, punkt 21).

23 När det gäller direkta skatter befinner sig de som är bosatta respektive inte bosatta i en och samma stat generellt sett inte i jämförbara situationer, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där oftast bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han är bosatt. Vidare kan skatteförmågan hos en i landet ej bosatt person, vilken skall fastställas med beaktande av dennes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har centrum för sina levnadsintressen, vilket vanligtvis är där personen stadigvarande vistas (dom av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin, REG 2004, s. I-6443, punkt 15 och där angiven rättspraxis).

24 I förevarande mål är emellertid Gerold Meindl enligt beslutet om hänskjutande skattskyldig och bosatt i den stat där han förvärvar hela den skattepliktiga inkomsten för hushållet.

25 Domstolen konstaterar att Gerold Meindl i detta avseende behandlas annorlunda än en i landet skattskyldig person vars make, som endast uppbär skattefri inkomst, också är bosatt i denna medlemsstat. En sådan skattskyldig person kan nämligen utnyttja sambeskattningen.

26 Som generaladvokaten anförde i punkt 36 i sitt förslag till avgörande befinner sig dock en i landet bosatt skattskyldig person vars make är bosatt i samma medlemsstat och där endast uppbär skattefri inkomst objektivt sett i samma situation som en skattskyldig person vars make är bosatt i en annan medlemsstat där denne endast uppbär skattefri inkomst. I båda fallen härrör nämligen hushållets skattepliktiga inkomster från bara den ena av makarna och i båda fallen rör det sig om den i landet bosatta skattskyldiga personen.

27 Domstolen preciserar i detta avseende att Christine Meindl-Berger under det år tvisten gäller inte uppbar någon skattepliktig inkomst i sin hemviststat eftersom den ifrågavarande lönekompensationen inte enligt skattelagstiftningen i denna stat utgjorde någon skattepliktig inkomst.

28 Domstolen påpekar vidare att det bosättningskrav som gäller för maken utgör ett krav som landets medborgare lättare kan uppfylla än andra medlemsstaters medborgare, vilka har bosatt sig i Tyskland för att bedriva ekonomisk verksamhet där, eftersom dessa senare personernas familjemedlemmar oftare är bosatta utanför denna medlemsstat (se, analogt, dom av den 16 maj 2000 i mål C-87/99, Zurstrassen, REG 2000, s. I-3337, punkt 19).

29 Under dessa förhållanden saknas grund för Finanzamts beslut att Gerold Meindl, trots att han är gift och har uppburit hushållets hela skattepliktiga inkomst i den stat där han har sitt hemvist, skall anses som ensamstående skattskyldig person på grund av att dennes make behållit sitt hemvist i en annan medlemsstat där hon har uppburit skattefri inkomst som överstiger såväl 10 procent av hushållets inkomst som 24 000 DEM. Hemviststaten för en sådan skattskyldig person är nämligen den enda stat där dennes personliga förhållanden och familjesituation kan beaktas, eftersom nämnda person inte bara är bosatt i denna stat utan även uppbär hushållets hela skattepliktiga inkomst där (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Zurstrassen, punkt 23).

30 Eftersom det inte i förevarande fall, inom ramen för en sambeskattning, har tagits någon hänsyn till Gerold Meindls personliga förhållanden och familjesituation, konstaterar domstolen att det är fråga om en sådan diskriminering som är förbjuden enligt artikel 52 i fördraget (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Wallentin, punkt 17 och där angiven rättspraxis), och detta oavsett att båda makarnas inkomster för det år tvisten gäller enligt taxeringsbeslutet i målet vid den nationella domstolen understeg 90-procentströskeln och den inkomst som inte påförs någon tysk inkomstskatt översteg 24 000 DEM.

31 Domstolen påpekar i detta avseende att den situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är en helt annan än den som låg till grund för domen i det ovannämnda målet Gschwind. I det senare målet befanns det nämligen vara förenligt med fördraget att endast bevilja en sådan skattemässig fördel, som den som Gerold Meindl gör gällande, till i landet ej bosatta äkta makar på villkor att åtminstone 90 procent av deras sammanlagda inkomst beskattades i den medlemsstat där de arbetade eller, om denna procentsats inte uppnåddes, att den inkomst som de erhöll från utlandet och som inte beskattades i denna medlemsstat understeg ett visst tak, under förutsättning att det var möjligt att beakta deras personliga förhållanden eller familjesituation i deras hemviststat. Detta är emellertid inte fallet i målet vid den nationella domstolen.

32 Mot bakgrund av vad som anförts skall den fråga som ställts besvaras så, att artikel 52 i fördraget utgör hinder för att en medlemsstat inte tillåter att en i denna stat bosatt skattskyldig person sambeskattas med sin make som han sammanlever med men som är bosatt i en annan medlemsstat, på grund av att denna make i denna senare medlemsstat har uppburit såväl mer än 10 procent av hushållets inkomster som mer än 24 000 DEM, när den inkomst som maken uppburit i denna andra medlemsstat inte inkomstbeskattas där.

Rättegångskostnader

33 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) utgör hinder för att en medlemsstat inte tillåter att en i denna stat bosatt skattskyldig person sambeskattas med sin make som han sammanlever med men som är bosatt i en annan medlemsstat, på grund av att denna make i denna senare medlemsstat har uppburit såväl mer än 10 procent av hushållets inkomster som mer än 24 000 DEM, när den inkomst som maken uppburit i denna andra medlemsstat inte inkomstbeskattas där.

Underskrifter