

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

26. oktober 1995 *

I sag C-151/94,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Hélène Michard og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg hos Carlos Gómez de la Cruz, Kommissionens Juridiske Tjeneste, Wagner-Centret, Kirchberg,

sagsøger,

mod

Storhertugdømmet Luxembourg ved conseiller de légation 1^{re} classe Nicolas Schmit, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg i Udenrigsministeriet, 5, rue Notre Dame,

sagsøgt,

angående en påstand om, at det fastslås, at Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EF-traktatens artikel 48, stk. 2, og Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet, navnlig dens artikel 7, stk. 2 (EFT 1968 II, s. 467), idet det har opretholdt bestemmelser, hvorefter overskydende skat, der er indeholdt i lønnen for en statsborger i en medlemsstat, der har

* Processprog: fransk.

haft bopæl på Storhertugdømmets område og/eller har haft lønnet beskæftigelse dér, men kun i en del af skatteåret, tilfalder statskassen og hverken kan kræves tilbagebetalt eller reguleret,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.N. Kakouris, og dommerne G. Hirsch, G.F. Mancini (refererende dommer), F.A. Schockweiler og H. Ragnemalm,

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 22. juni 1995 er afgivet mundtlige indlæg af Storhertugdømmet Luxembourg ved advokat Elvinger, Luxembourg, og af Kommissionen ved Gérard Berscheid, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 19. september 1995,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 3. juni 1994 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EF-traktatens artikel 48, stk. 2, og Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet, navnlig artikel 7, stk. 2 (EFT 1968 II, s. 467), idet det har opretholdt bestemmelser, hvorefter overskydende skat, der er indeholdt i lønnen for en statsborger i en medlemsstat, der har haft bopæl på Storhertugdømmets område og/eller har haft lønnet beskæftigelse dér, men kun i en del af skatteåret, tilfalder statskassen og hverken kan kræves tilbagebetalt eller reguleret.
- 2 Efter luxembourgsk skattelovgivning sker tilbagebetaling af for meget indeholdt indkomstskat efter forskellige regler, alt efter om der foretages en ansættelse af den skattepligtiges skat eller ej.
- 3 Det førstnævnte tilfælde vedrører skattepligtige, hvis løn mv. overstiger *et nærmere angivet maksimumsbeløb*, eller som har haft betydelige indtægter, hvori der ikke er indeholdt skat ved kilden, og som derfor har skullet selvangive sine indtægter over for skattemyndighederne, som på det grundlag udfærdiger en slutopgørelse. I henhold til artikel 154, stk. 5, i »loi concernant l'impôt sur le revenu« (lov om indkomstskat, *Mémorial A* nr. 79 af 6.12.1967, herefter »LIR«) modregnes i overskydende skat eventuel anden skattegæld. Såfremt der ikke er sådan gæld, udbetales den overskydende skat automatisk til den skattepligtige.

- 4 Den anden situation vedrører de skattepligtige, som i det væsentlige har haft indtægter, hvori der er indeholdt skat ved kilden, og som ikke overstiger *et nærmere angivet maksimumsbeløb*. I medfør af LIR's artikel 145, stk. 1, foretages der hvert år en regulering af skatten af lønindkomst.
- 5 For at blive omfattet af bestemmelserne om tilbagebetaling af overskydende indkomstskat, jf. LIR's artikel 154, stk. 5, eller om regulering af skatten af lønindkomst, jf. LIR's artikel 145, stk. 1, skal den skattepligtige i skatteåret have haft bopæl eller været beskæftiget som lønmodtager i mindst ni måneder på luxembourgsk område.
- 6 Således bestemmer LIR's artikel 154, stk. 6:

»Skat, der er indeholdt i løn, kan ikke kræves tilbagebetalt, når indeholdelsen er foretaget 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.«

- 7 Tilsvarende bestemmer LIR's artikel 145, stk. 1:

»Kun skattepligtige, som i hele skatteåret har haft skattemæssigt hjemsted eller sædvanligt opholdssted i Storhertugdømmet, samt skattepligtige, som ikke opfylder denne betingelse, men som dér har været beskæftiget som lønmodtagere i mindst ni måneder af skatteåret og udøvet beskæftigelse uafbrudt i den nævnte periode, kan forlange en regulering af skatten af lønindkomst.«

- 8 For at skattepligtige, der ikke opfylder ovennævnte betingelser, alligevel kan få tilbagebetalt for meget indeholdt skat efter en »rimelighedsvurdering«, skal de indgive en anmodning til direktøren for skattevæsenet, jf. § 131, stk. 1, i Abgabenordnung (skattekontrolloven, herefter »AO«) og heri henvise til, at den pålignede skat ikke står i et rimeligt forhold til deres indtægter i løbet af året.
- 9 Med henvisning til dom af 8. maj 1990 (sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s. 1779) har Kommissionen anført, at LIR's artikel 145 og artikel 154, stk. 6, bevirker, at arbejdstagere, som i løbet af skatteåret forlader landet eller tager bopæl dér, mister den ret til tilbagebetaling af for meget indeholdt skat, som tilkommer skattepligtige, der er hjemmehørende hele året. Efter Kommissionens opfattelse udsættes de skattepligtige, der har udnyttet deres ret til fri bevægelighed, i kraft af de nævnte bestemmelser for en forskelsbehandling, der er i strid med traktatens artikel 48, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i forordning (EØF) nr. 1612/68.
- 10 Ifølge Kommissionen giver den omstændighed, at der findes en ordning, hvorefter der på grundlag af en rimelighedsvurdering kan foretages en fornyet bedømmelse af skattepligtiges forhold, ikke tilstrækkelig sikkerhed for beskyttelsen af de rettigheder, som borgerne er tillagt direkte i henhold til traktaten, når der ikke er foretaget en udtrykkelig ændring af de relevante nationale bestemmelser.
- 11 Heroverfor har den luxembourgske regering anført, at formålet med artikel 145 og artikel 154, stk. 6, ikke er at fratage midlertidigt hjemmehørende personer en ret til tilbagebetaling, som tilkommer personer med permanent bopæl, men at sikre, at princippet om progressivitet i beskattningen finder anvendelse, således at det undgås, at den fremgangsmåde, skattemyndighederne normalt følger, medfører vilkårlige tilbagebetalinger til midlertidigt hjemmehørende personer som følge af, at myndighederne ikke har de fornødne oplysninger om den skattepligtiges årlige

indkomst. De omtvistede bestemmelser skal desuden ses i forening med AO's § 131, stk. 1, hvorefter direktøren for skattevæsenet i særlige tilfælde kan træffe beslutning om helt eller delvis eftergivelse af skat, som det ville være urimeligt at opkræve, eller eventuelt om tilbagebetaling af allerede betalt skat. I øvrigt underrettes de skattepligtige særligt om, hvorledes de skal forholde sig med henblik på at indgive en anmodning om tilbagebetaling efter en rimelighedsvurdering.

- 12 Indledningsvis bemærkes, at i henhold til traktatens artikel 48, stk. 2, forudsætter arbejdskraftens frie bevægelighed afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, bl.a. for så vidt angår aflønning.
- 13 I den forbindelse bemærkes, at Domstolen i dommen i Biehl-sagen, præmis 12, fastslog, at princippet om ligebehandling, for så vidt angår aflønning, ville være virkningsløst, såfremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning. Rådet har derfor i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 bestemt, at en arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, på de øvrige medlemsstatsers område nyder samme skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere.
- 14 Endvidere bemærkes, at i henhold til Domstolens praksis forbyder reglerne om ligestilling 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 (dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11).
- 15 I dommen i Biehl-sagen udledte Domstolen heraf, 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, således som det er tilfældet efter LIR's artikel 154, stk. 6, tilfalder statskassen og ikke kan kræves tilbagebetalt. Selv om det uden forskel finder anvendelse uanset den berørte skattepligtige persons nationalitet, vil en anvendelse af kriteriet om permanent bopæl på det nationale område som betingelse for en eventuel tilbagebetaling af overskydende skat navnlig være til skade for skattepligtige personer, der er statsborgere i andre medlemsstater, da det ofte er sådanne statsborgere, som forlader eller tager bopæl i landet i årets løb.

- 16 Det samme gælder af de samme grunde for bestemmelsen om, at skattepligtige, for hvem der ikke foretages en egentlig skatteansættelse, i løbet af skatteåret skal have været beskæftiget på nationalt område i mindst ni måneder for i medfør af LIR's artikel 145 at være omfattet af bestemmelserne om årlig regulering af skatten af lønindkomst.
- 17 Den omstændighed, at der efter luxembourgsk ret består en klageadgang, hvorefter midlertidigt hjemmehørende skattepligtige personer kan anmode skattemyndighederne om at få tilbagebetalt overskydende skat, såfremt det godtgøres, at anvendelsen af LIR's artikel 154, stk. 6, eller artikel 145 har haft urimelige virkninger for dem, kan ikke, således som Domstolen allerede har fastslået i dommen i Biehl-sagen, præmis 17 og 18, under alle omstændigheder råde bod på diskriminerende følger af anvendelsen af de omtvistede nationale bestemmelser (jf. også dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 56 og 57).
- 18 Ifølge fast retspraksis kan national lovgivnings uoverensstemmelse med traktatens bestemmelser, også hvor disse sidste er umiddelbart anvendelige, kun fjernes helt ved bindende interne regler med samme retlige karakter som de regler, de ændrer.

En rent administrativ praksis, som ifølge sagens natur kan ændres af forvaltningen, og som ikke er bragt til offentlighedens kundskab på passende måde, kan ikke anses for at udgøre en gyldig opfyldelse af forpligtelserne efter traktaten, når der i kraft af en sådan praksis for de omhandlede personer opretholdes en usikkerhed med hensyn til omfanget af deres rettigheder, således som disse er sikret ved traktaten (jf. bl.a. dom af 24.3.1994, sag C-80/92, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 1019, præmis 20, og af 11.6.1991, sag C-307/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2903, præmis 13).

- 19 I den foreliggende sag har den luxembourgiske regering ikke ændret bestemmelserne i LIR's artikel 145, stk. 1, og artikel 154, stk. 6, for at bringe den uforenelighed med fællesskabsretten, der kunne udledes af dommen i Biehl-sagen, til ophør, og regeringen har heller ikke godtgjort, at der findes en klar og specifik national bestemmelse, hvorefter midlertidigt hjemmehørende har ret til tilbagebetaling af for meget indeholdt skat på linje med, hvad der efter national lovgivning gælder for personer med permanent bopæl.
- 20 Den luxembourgiske regering har gjort gældende, at en beregning af, hvor meget skat der skal tilbagebetales en midlertidigt hjemmehørende, forudsætter, at skattemyndighederne modtager oplysninger om den skattepligtiges udenlandske indkomst, inden han tager bopæl i Storhertugdømmet, eller efter at han har forladt det, således at man kan fastsætte den skattesats, der efter det progressive skattesystem skal anvendes på hans luxembourgiske indkomst.
- 21 Hertil bemærkes, at selv om de særlige forhold, der gør sig gældende for midlertidigt hjemmehørende, objektivt set kan begrunde, at der udstedes specifikke regler, således at skattemyndighederne kan fastsætte den skattesats, der skal anvendes på den indenlandske indkomst, kan de dog ikke begrunde, at denne gruppe af skattepligtige afskæres fra at få skat tilbagebetalt, bortset fra gennem den særlige ovenfor nævnte klageadgang, mens overskydende skat uden videre tilbagebetales personer med fast bopæl.

- 22 Det følger af det anførte, at Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til traktatens artikel 48, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, idet det har opretholdt bestemmelser, hvorefter overskydende skat, der er indeholdt i lønnen for en statsborger i en medlemsstat, der har haft bopæl på Storhertugdømmets område og/eller har haft lønnet beskæftigelse dér, men kun i en del af skatteåret, tilfalder statskassen og ikke kan kræves tilbagebetalt.

Sagens omkostninger

- 23 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger. Storhertugdømmet Luxembourg har tabt sagen og bør derfor betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

- 1) Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EF-traktatens artikel 48, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet, idet det har opretholdt bestemmelser,

hvorefter overskydende skat, der er indeholdt i lønnen for en statsborger i en medlemsstat, der har haft bopæl på Storhertugdømmets område og/eller har haft lønnet beskæftigelse dér, men kun i en del af skatteåret, tilfalder statskassen og ikke kan kræves tilbagebetalt.

2) Storhertugdømmet Luxembourg betaler sagens omkostninger.

Kakouris

Hirsch

Mancini

Schockweiler

Ragnemalm

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 26. oktober 1995.

R. Grass

C.N. Kakouris

Justitssekretær

Formand for Sjette Afdeling