

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
PHILIPPE LÉGER

fremsat den 11. marts 2004<sup>1</sup>

1. Den foreliggende sag drejer sig endnu en gang om de grænser, som det grundlæggende princip om fri bevægelighed for arbejdstagere sætter for medlemsstaternes kompetence på området for direkte skatter. I nærværende sag drejer det sig om at afgøre, hvorvidt artikel 39 EF er til hinder for, at en studerende, som modtager et stipendium samt kostpenge fra sine forældre, og som i sin sommerferie har haft lønnet arbejde i en anden medlemsstat end den, hvor han har bopæl og studerer, kan beskattes i beskæftigelsesstaten, uden at han dér indrømmes det fradrag, som gælder for hjemmehørende i denne stat.

2. Dette spørgsmål, der er fremsat af Regeringsrätten (højeste forvaltningsdomstol) (Sverige), er opstået som følge af, at en tysk studerende har anfægtet de svenske skattemyndigheders beskatning af den løn, han havde oppebåret for arbejde, som han udførte i Sverige i sommeren 1996.

**I — De nationale retsforskrifter**

3. Den almindelige svenske skattelovgivning på området for beskatning af private personer er fastlagt i kommunalskattelagen (1928:370) (lov om kommuneskatter) og i lagen (1947:576) om statlig indkomstskat (statsskatteloven). Disse love bestemmer, at enhver person, der er bosiddende i Sverige, beskattes af kommunerne og staten på grundlag af dennes globale indkomst. Kommuneskatten er proportional, og satsen ligger som regel på omkring 30%. Statsskat opkræves kun af indkomst, der overstiger et vist niveau, og skatten er progressiv. Den laveste skattesats er på 20%.

4. Personer, som har været bosiddende i Sverige i hele skatteåret, har ret til et bundfradrag, således at indkomst, der ikke overstiger dette fradrag, ikke beskattes. For året 1996 var dette fradrag på 8 600 SEK.

1 — Originalsprog: fransk.

5. Skattepligtige personer, som har været bosiddende i Sverige i mindre end et år, men i en periode på mindst seks måneder, har ret til et fradrag, der er proportional med længden af deres ophold på det nationale område. Dette fradrag var på 700 SEK pr. måned for det pågældende år.

være dette system er sagen således afsluttet, så snart lønnen er udbetalt, og kildeskatten er betalt til skattemyndigheden.

## II — De faktiske omstændigheder og tvisten i hovedsagen

6. En særlig ordning finder anvendelse på ikke-hjemmehørende, som har opholdt sig i Sverige i en periode på mindre end seks måneder. Denne ordning er fastsat i lov (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (lov om særlig indkomstskat for personer bosiddende i udlandet, herefter »SINK« ). Ifølge SINK skal en fysisk person, som er bosiddende i udlandet, og som i Sverige oppebærer indkomst, der er skattepligtig i medfør af den pågældende lov, svare en særlig national indkomstskat på 25%. Skatten, som opkræves ved kilden, er endelig. Der er ikke mulighed for noget fradrag. Ifølge den forelæggende ret har den nationale lovgiver taget hensyn til denne omstændighed, idet satsen på 25% er lavere end den sats, der pålægges indkomst for hjemmehørende<sup>2</sup>.

8. Florian W. Wallentin, som er tysk statsborger, var på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen bosiddende i Tyskland, hvor han studerede. Hans forældre gav ham et månedligt beløb på 650 DEM, og han modtog et stipendium fra den tyske stat på 350 DEM pr. måned til kost og logi. Efter tysk skatteret er disse beløb ikke efter deres art skattepligtige.

9. Florian W. Wallentin opholdt sig i Sverige fra den 1. juli til den 20. august 1996. Fra den 3. til den 25. juli 1996 var han aflønnet praktikant ved den svenske kirke. Som praktikløn oppebar han 8 724 SEK.

7. Det fremgår af SINK's forarbejder, at denne ordning var vedtaget for at forenkle arbejdet for de pågældende skattepligtige og for de svenske skattemyndigheder. Takket

10. Florian W. Wallentin ansøgte de svenske skattemyndigheder om fritagelse for indkomstskat af denne løn. Hans ansøgning blev afslået af disse myndigheder, som angav, at den pågældende løn i medfør af SINK skulle beskattes med 25%.

2 — Forelæggelseskendelsen, punkt 4.

11. Länsrätten i Norrbotten, som traf afgørelse i den sag, som Florian W. Wallentin havde anlagt, annullerede skattemyndighedernes afgørelse. Länsrätten fandt, at den pågældende skatteopkrævning udgjorde forskelsbehandling i strid med artikel 39 EF, eftersom der ikke var forskel på den berørte parts situation og situationen for en skattepligtig, som er bosiddende i Sverige.

12. Kammarrätten i Sundsvall, som sagen blev anket til af skattemyndighederne, omstødte länsrätten i Norrbottens dom. Den baserede sin afgørelse på følgende punkter. For det første befandt midtpunktet for Florian W. Wallentins livsinteresser sig i Tyskland, hvor han oppebar hovedparten af midlerne til sit underhold, således at hans situation ikke kunne sammenlignes med situationen for personer, der er bosiddende i Sverige. For det andet ville skatten have været højere, hvis de almindelige skatteregler havde fundet anvendelse, og Florian W. Wallentin havde opnået det fradrag, der var proportionalt med længden af hans ophold i Sverige. Den nationale lovgiver begrundede satsen på 25%, som er relativt lav for Sverige, med den manglende fradragsret. Således skulle der ikke i den foreliggende sag være tale om forskelsbehandling, hverken direkte eller indirekte.

13. Florian W. Wallentin ankede Kammarrätten i Sundsvalls dom til Regeringsrätten.

### III — Det præjudicielle spørgsmål

14. Regeringsrätten har besluttet at udsætte sagen og har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 39 EF fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning foreskriver, at fysiske personer, som ikke i skattemæssig henseende regnes for at være bosiddende i landet, men som oppebærer lønindkomst i landet (begrænset skattepligt), beskattes gennem en kildeskat, der er udformet således, at der ikke indrømmes bundfradrag eller andre fradrag, hvorved der tages hensyn til den skattepligtiges personlige forhold, mens de i landet bosiddende personer har ret til sådanne fradrag i forbindelse med den almindelige påligning af indkomstskat af al indkomst, der er erhvervet i medlemsstaten og i udlandet (ubegrænset skattepligt), men således at der tages hensyn til de førstnævntes manglende ret til bundfradrag m.m. ved en lavere skatteprocent end den, der gælder for de i landet bosiddende skattepligtige personer?«

### IV — Stillingtagen

15. I modsætning til den finske regering og som alle de øvrige intervenienter, ser jeg ingen grund til at betvivle Regeringsrättens

bedømmelse, hvorefter Florian W. Wallentins situation falder inden for anvendelsesområdet af artikel 39 EF. Det fremgår nemlig af forelæggelseskendelsen, at den pågældende gennemførte et aflønnet praktikophold ved den svenske kirke fra den 3. til den 25. juli 1996, og at han oppebar en løn på 8 724 SEK for sit arbejde. Der er ikke noget, der giver anledning til at antage, at dette ansættelsesforhold ikke opfylder de af Domstolen definerede betingelser for, at Florian W. Wallentin anses for at være »arbejdstager« i artikel 39 EF's forstand<sup>3</sup>. Det bør i denne forbindelse nævnes, at det tilkommer den nationale dommer at efterprøve, at disse vilkår er opfyldt<sup>4</sup>. Det forhold, at Florian W. Wallentin studerede i Tyskland og tog til Sverige for at arbejde i en kort periode i sin sommerferie, kan lige så lidt som tilstedeværelsen af en mere eller mindre snæver sammenhæng mellem hans studier og hans praktikophold ved den svenske kirke, under alle omstændigheder ikke berøve ham hans status som »arbejdstager«, når førnævnte betingelser er opfyldt<sup>5</sup>. Jeg vil derfor for min

bedømmelse af den foreliggende sag lægge til grund, at artikel 39 EF finder anvendelse.

16. Den forelæggende ret søger gennem sit spørgsmål at få klarlagt, om artikel 39 EF er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter ikke-hjemmehørende, der har oppebåret indkomst i denne stat, dér beskattes af denne indkomst med en fast sats, uden at være berettiget til de fradrag, som gælder for hjemmehørende, når disse ikke-hjemmehørende i deres egen bopælsstat kun havde sådanne midler til rådighed, som ikke efter deres art er indkomstskattepligtige. Med andre ord skal den forelæggende ret afgøre, om den pågældende nationale lovgivning udgør en forskelsbehandling af den ikke-hjemmehørende, der er forbudt i medfør af artikel 39 EF.

17. Den franske og den finske regering samt de svenske skattemyndigheder fastholder, at den pågældende nationale lovgivning ikke udgør forskelsbehandling. De fremhæver, at Florian W. Wallentin i løbet af 1996 oppebar hovedparten af sin indkomst i sin bopælsstat, dvs. i Tyskland, og at den løn, han oppebar i Sverige, kun udgjorde en meget lille del af hans globalindkomst. Florian W. Wallentins situation er derfor ikke den samme som den, der gælder for hjemmehørende i Sverige. Denne bedømmelse ændres ikke af det forhold, at den indkomst, han oppebar i Tyskland, ikke var skattepligtig i denne stat. Florian W. Wallentin kan således ikke gøre

3 — Begrebet »arbejdstager« i artikel 39 EF har været genstand for en omfattende retspraksis, og Domstolen definerede det sammenfattende i sin dom af 19.11.2002, sag C-188/00, Kurz, Sml. I, s. 10691, præmis 32. For at kunne betragtes som arbejdstager skal den pågældende efter denne definition udøve en faktisk og reel beskæftigelse, hvorved der skal ses bort fra en beskæftigelse af så ringe omfang, at den fremtræder som et rent marginalt supplement. Det væsentligste kendetegn ved et arbejdsforhold er, at en person i en vis periode præsterer ydelser mod vederlag for en anden og efter dennes anvisninger. Derimod er den juridiske karakter sui generis af arbejdsforholdet efter national ret, ligesom i øvrigt spørgsmålet om den pågældendes større eller mindre produktivitet eller spørgsmålet om, hvorledes midlerne til at sikre aflønningen tilvejebringes eller den begrænsede størrelse af denne aflønning, ikke afgørende for arbejdstagerbegrebet i fællesskabsrettens forstand.

4 — Som eksempel på nylig anvendelse, se dom af 6.11.2003, sag C-413/01, Ninni-Orasche (endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 32).

5 — Jf. i denne retning dom af 21.6.1988, sag 197/86, Brown, Sml. s. 3205, præmis 21-23 og af 26.2.1992, sag C-357/89, Raulin, Sml. I, s. 1027, præmis 19. Se ligeledes i samme retning Ninni-Orasche-dommen, præmis 28.

krav på det fradrag, som den svenske lovgivning har fastsat til fordel for sine hjemmehørende, idet det ikke påhviler Sverige, men hans bopælsstat at tage hensyn til hans personlige og familiemæssige situation. Den franske regering har i den henseende fremhævet, at skattefritagelsen efter tysk skatteret af Florian W. Wallentins indtægter oppebåret i Tyskland netop viser, at denne stat har taget hensyn til hans personlige og familiemæssige situation.

18. De svenske skattemyndigheder har tilføjet, at man for at vurdere, om SINK udgør forskelsbehandling, må sammenligne Florian W. Wallentins situation med situationen for personer, der har arbejdet i Sverige en del af året, og ikke med situationen for hjemmehørende. De svenske skattemyndigheder har henvist til, at førstnævnte personer har ret til et fradrag, der er proportionalt med længden af deres ophold i Sverige. Anvendelsen af denne ordning på Florian W. Wallentin ville imidlertid have ført til en langt højere beskatning end den, der følger af SINK.

19. Jeg er ikke enig med disse parter. I lighed med Florian W. Wallentin og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, mener jeg, at en lovgivning som SINK udgør forskelsbehandling af en ikke-hjemmehørende, som i sin egen bopælsstat kun har oppebåret indtægter, der efter deres art ikke er indkomstskattepligtige. Denne konklusion følger efter min opfattelse af Domstolens retspraksis på området for direkte skatter for fysiske personer.

20. Det følger af fast retspraksis, at selv om området for direkte skatter ikke som sådant falder inden for Fællesskabets kompetenceområde, skal medlemsstaterne udøve den kompetence, de har beholdt på området, med respekt for Fællesskabsretten<sup>6</sup>. Artikel 39, stk. 2, EF indebærer i den henseende, at al forskelsbehandling mellem medlemsstaternes arbejdstagere baseret på nationalitet, især for så vidt angår aflønning, skal afskaffes. I Biehl-dommen af 8. maj 1990<sup>7</sup>, fastslog Domstolen, at princippet om ligebehandling på lønområdet ville være uden virkning, hvis samme princip kunne tilside-sættes på området for indkomstbeskatning.

21. Det ligger ligeledes fast, at reglerne om ligebehandling ikke blot forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til samme resultat<sup>8</sup>. Domstolen har fastslået, at der er fare for, at nationale bestemmelser, hvorefter visse skattemæssige fordele forbeholdes personer, der er hjemmehørende på statens område, navnlig rammer borgere fra andre

6 — Jf. navnlig dom af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Storbritannien, Sml. I, s. 4585, præmis 12, og af 13.11.2003, sag C-209/01, Schilling, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 22.

7 — Sag C-175/88, Sml. I, s. 1779, præmis 12.

8 — Jf. navnlig dom af 12.2.1974, sag 152/73, Solgitu, Sml. s. 153, præmis 11, og af 21.11.1991, sag C-27/91, Le Manoir, Sml. I, s. 5531, præmis 9.

medlemsstater, fordi ikke-hjemmehørende personer som oftest er udenlandske, og at sådanne bestemmelser derfor kan indebære en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet<sup>9</sup>.

22. En forskelsbehandling kan imidlertid kun bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer. Som Domstolen allerede har udtalt, er situationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en stat 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. Derudover kan den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans personlige og formuemæssige interesser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den pågældende persons sædvanlige bopæl<sup>10</sup>. Bopælen udgør i øvrigt det skattemæssige tilknytningsmoment, som i almindelighed lægges til grund i gældende international skatteret — herunder også i den modelkonvention om dobbeltbeskatning, som er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) med henblik på at fordele beskatningskompetencen mellem staterne i

tilfælde, hvor forholdene har tilknytning til udlandet. Det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende, indebærer derfor ikke generelt en forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i<sup>11</sup>.

23. Domstolen fandt imidlertid i Schumacker-dommen, at situationen for en ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende ikke er objektivt forskellig, når den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en væsentlig indkomst i sin bopælsstat og oppebærer hovedparten af sine skattepligtige indtægter i beskæftigelsesstaten. I en sådan situation kan bopælsstaten ikke indrømme ham de fordele, som følger af, at der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige situation<sup>12</sup>. Forskelsbehandlingen af den ikke-hjemmehørende består her i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten tages hen-

11 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 34, dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 23, og Gerritssdommen, præmis 44.

12 — Roland Schumacker, som var belgisk statsborger og med sin hustru og børn havde bopæl i Belgien, oppebar hele sin løn i Tyskland. Denne udgjorde husstandens hovedindkomst, idet Roland Schumackers hustru var arbejdsløs. Ifølge den dobbeltbeskatningsoverenskomst, som er indgået mellem Kongeriget Belgien og Forbundsrepublikken Tyskland, skulle Roland Schumacker beskattes i Tyskland. Roland Schumacker havde ansøgt om den efter tysk ret skattemæssige fordel for gifte lønmodtagere, den såkaldte »splitting«, der består i at sammenlægge begge ægtefællers globale indkomst, for siden fiktivt at fordele den på dem med en halvdel til hver, og beskatte ægtefællerne hver for sig, med det formål at reducere skatteprogressiviteten. Hans ansøgning blev afslået med den begrundelse, at fordelene forudsatte, at begge ægtefæller havde bopæl i Tyskland, og var ubegrænset skattepligtige i denne stat.

9 — Jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 28, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 38, og af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, præmis 19 og 20.

10 — Jf. navnlig Schumacker-dommen, præmis 31 og 32, og dom af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 43.

syn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold<sup>13</sup>.

24. Anvender man de principper, jeg netop har belyst, på omstændighederne i den foreliggende sag, kan man drage følgende konklusioner. En national lovgivning som SINK udgør en forskelsbehandling til ulempe for ikke-hjemmehørende, der som hovedregel er udenlandske statsborgere, eftersom deres indkomst beskattes med en fast og endelig sats på 25%, hvorimod hjemmehørendes indkomst beskattes efter en progressiv skala med ret til et skattefrit bundfradrag. En sådan forskelsbehandling er imidlertid ikke i strid med EF-traktaten, eftersom hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i princippet befinder sig i objektive forskellige situationer. Et fradrag som det, sagen drejer sig om, har principielt til formål at garantere den skattepligtige et skattefrit eksistensminimum, og det er legitimt, at en stat forbeholder en sådan fordel for sine egne hjemmehørende, da disse som regel har oppebåret hovedparten af deres indtægter på dens område og dér beskattes af hele deres indkomst, mens ikke-hjemmehørende må søge at opnå en tilsvarende fordel i deres egen bopælsstat, da det påhviler denne stat at tage hensyn til disse personers personlige og familiemæssige situation.

25. Spørgsmålet i den foreliggende sag er imidlertid, om Domstolens praksis i Schumacker-dommen kan overføres på Florian W. Wallentins situation. Skal han med andre

ord og på trods af, at han i Tyskland modtog et stipendium fra staten og et beløb fra sine forældre i det pågældende år, anses for at have befundet sig i Sverige i samme situation som en hjemmehørende for så vidt angår retten til det omtvistede fradrag?

26. Jeg mener, at spørgsmålet må besvares bekræftende under hensyn til Domstolens anvendelse af den retspraksis, der følger af Schumacker-dommen. En gennemgang af de domme, som Domstolen har afsagt efter denne dom på området for direkte skatter for privatpersoner, gør det efter min mening muligt at udlede to grundsætninger, som er relevante for besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål.

27. Den første af disse grundsætninger er, at når en skattepligtig udnytter sin ret til fri bevægelighed, og det ganske rigtigt påhviler dennes egen bopælsstat at tage hensyn til hans personlige og familiemæssige situation, er det dog nødvendigt, for at et sådant hensyn kan tages, at den skattepligtige overhovedet kan beskattes i denne stat<sup>14</sup>. Bopælsstatens hensyn til denne skatteplig-

14 — Gschwind-sagen drejede sig om samme skatteretlige fordel som i Schumacker-sagen. Frans Gschwind var nederlandsk statsborger og havde sammen med sin familie bopæl i Nederlandene. Han ansøgte de tyske skattemyndigheder om denne fordel ved beskattningen af den indkomst, som han havde oppebåret i Tyskland. Denne indkomst udgjorde 58% af husstandens samlede indkomst, idet hans hustru havde lønnet beskæftigelse i Nederlandene. Domstolen fandt, at i betragtning af at næsten 42% af ægtefællerne Gschwinds globalindkomst var blevet oppebåret i deres bopælsstat, var denne i det foreliggende tilfælde i stand til at tage Frans Gschwinds personlige og familiemæssige forhold i betragtning efter statens lovgivning, idet *beskatningsgrundlaget var tilstrækkeligt hertil* (præmis 29 og 30) (min fremhævelse).

13 — Schumacker-dommen, præmis 36 og 38.

tiges personlige og familiemæssige situation er således betinget af, at denne har oppebåret skattepligtig indkomst i bopælsstaten.

er fastsat i denne stats lovgivning<sup>17</sup>. Tildelingen af fordele, som er sammenlignelige med nedsættelse eller fradrag i skattepligtig indkomst i beskæftigelsesstaten, forudsætter derfor nødvendigvis, at der forefindes skattepligtig indkomst i bopælsstaten.

28. Denne betingelse er fuldt ud logisk, henset til hvad der står på spil i denne type retssager. Det drejer sig nemlig om retssager, som konfronterer ikke-hjemmehørende med skattemyndighederne i dennes beskæftigelsesstat, hvor den ikke-hjemmehørende ansøger om ret til en skattemæssig fordel, som foreskrives i denne stats lovgivning. For at en sådan fordel kan nægtes den ikke-hjemmehørende uden derved at udgøre en forskelsbehandling, som er ulovlig efter traktaten, har Domstolen fastslået, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en stat som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, idet den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en medlemsstats område, i de fleste tilfælde »kun er en del af hans samlede indkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl«<sup>15</sup>, 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 han har bopæl<sup>16</sup>. Under disse betingelser kan skattemæssige fordele, som foreskrives i beskæftigelsesstatens nationale lovgivning, nægtes ikke-hjemmehørende, idet disse kan indrømmes lignende fordele i deres egen bopælsstat efter de betingelser og vilkår, som

29. Den anden grundsætning, som kan udledes af gennemgangen af retspraksis, er, at der skal tages reelt og effektivt hensyn til den personlige og familiemæssige situation for en skattepligtig, som har benyttet sig af sin ret til fri bevægelighed. Det påhviler medlemsstaterne at tage de fornødne forholdsregler for at opfylde dette formål. Som belyst påhviler forpligtelsen i princippet bopælsstaten<sup>18</sup>. Domstolen har præciseret, at omfanget af denne forpligtelse ikke reduceres, når bopælsstaten er part i en dobbeltbeskatningsoverenskomst<sup>19</sup>. Har den

17 — Asscher-dommen, præmis 44, og Gschwind-dommen, præmis 29.

18 — Således fandt Domstolen i Zurstrassen-dommen, at den afgørelse, den luxembourgske skatteforvaltning havde truffet om at anse Patrick Zurstrassen for enlig skattepligtig uden familiemæssige byrder, selv om han var gift og havde børn — med den begrundelse, at hans hustru, som ikke havde egen indtægt, havde bevaret sin bopæl i en anden medlemsstat — ikke kunne være berettiget. Størhertugdømmet Luxembourg var den eneste stat, der kunne tage Zurstrassens personlige og familiemæssige forhold i betragtning.

19 — I dom af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 90-95, fastslog Domstolen, at en bopælsstat, som er part i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke må nøjes med at tage hensyn til den forsørgerbyrde, der påhviler en hjemmehørende skattepligtig person, i forhold til den indkomst, som han beskattes af, uden forinden at have sikret sig, at de beskæftigelsesstater, som er parter i denne overenskomst, tager hensyn til den resterende forsørgerbyrde.

15 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 31 og 32, Gschwind-dommen, præmis 22, Zurstrassen-dommen, præmis 21, og Gerritse-dommen, præmis 43.

16 — Jf. fodnote 15.



skattepligtige imidlertid ikke rådighed over tilstrækkelige skattepligtige indtægter til at muliggøre, at et sådant hensyn tages, påhviler denne forpligtelse nødvendigvis beskæftigelsesstaten<sup>20</sup>. Dette indebærer under alle omstændigheder, at beskatningen af den skattepligtige i beskæftigelsesstaten eller beskæftigelsesstaterne og i bopælsstaten ikke kan føre til, at der i sidste ende ikke, eller kun delvist, tages hensyn til hans personlige og familiemæssige situation<sup>21</sup>.

30. På baggrund af disse betragtninger mener jeg, at Domstolens retspraksis fra Schumacker-dommen kan overføres på hovedsagens omstændigheder.

31. I den foreliggende sag er det uomtvistet, at Florian W. Wallentin i skatteåret 1996 oppebar samtlige sine skattepligtige indtæg-

ter i Sverige. Det fremgår af forelæggelseskendelsen og af Kommissionens skriftlige indlæg, at såvel det beløb, som han modtog af sine forældre, som det stipendium, han modtog af staten, er indtægter, der efter deres art ikke er skattepligtige i Tyskland<sup>22</sup>. I konsekvens heraf og på trods af, at Florian W. Wallentin havde bopæl i denne medlemsstat, og at han dér havde midtpunktet for sine livsinteresser, må det ikke desto mindre konstateres, at de tyske myndigheder ikke kunne tage hensyn til hans personlige og familiemæssige situation ved beskatningen af hans indkomst, eftersom han ikke oppebar nogen skattepligtig indkomst i sin bopælsstat.

32. I modsætning til den franske regering mener jeg derfor, at skattefritagelsen efter tysk ret af det stipendium og af det beløb, som Florian W. Wallentin modtog i Tyskland, ikke kan sidestilles med, at der blev taget hensyn til hans personlige og familiemæssige situation, i den forstand, hvori udtrykket anvendes i Domstolens praksis på området for direkte skatter for privatpersoner. Denne fritagelse fører nemlig ikke til en

20 — I dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, fastslog Domstolen, at den nederlandske nationale skattelovgivning, ifølge hvilken ikke-hjemmehørende ikke havde ret til at trække pensionspræmier fra deres skattepligtige indkomst, mens hjemmehørende havde en sådan fradragsret, udgjorde forskelsbehandling, når den ikke-hjemmehørende oppebar så godt som hele sin indkomst i Nederlandene. Domstolen fandt, at såvel den ikke-hjemmehørende som den hjemmehørende i dette tilfælde udelukkende beskattedes i denne stat, og at beskatningsgrundlaget var det samme for begge. Hvis den ikke-hjemmehørende med hensyn til fradrag i sin skattepligtige indkomst ikke fik samme skattemæssige behandling som den hjemmehørende med tilsvarende stilling, ville det betyde, at hans personlige situation hverken ville blive taget i betragtning af skattemyndighederne i beskæftigelsesstaten, eftersom han ikke bor dér, eller af bopælsstaten, eftersom han ikke har nogen indkomst dér.

21 — I De Groot-dommen, præmis 101, har Domstolen ophøjet denne forpligtelse til en resultatforpligtelse. Den fastslog, at »de metoder, der anvendes til undgåelse af dobbeltbeskatning, eller de nationale skattesystemer, der fører til, at dobbeltbeskatning undgås eller lempes, imidlertid skal sikre de skattepligtige i de pågældende medlemsstater, at alle deres personlige og familiemæssige forhold sammenlagt tages behørigt i betragtning, uanset hvordan medlemsstaterne har fordelt denne forpligtelse mellem sig, idet der i modsat fald opstår en ulige behandling i strid med traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed, som ikke er en følge af eksisterende forskelle mellem de nationale skattelovgivelser«.

22 — Dette er ligeledes min fortolkning af den tyske skattelovgivning (ifølge § 3, stk. 11, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) skal støtte, som en stat eller anden offentlig institution uddeler for at fremme erhvervsuddannelse, bl.a. i form af stipendier, som udbetales i medfør af Bundesausbildungsförderungsgesetz (federal lov om stipendier), ikke være skattepligtige (se W. Heinicke i L. Schmidts *Einkommensteuergesetz*, 21. udgave, 2002, s. 83). Underhold, som forældre giver deres børn, og som disse er berettigede til, udgør som regel heller ikke skattepligtig indkomst, idet de ikke opregnes blandt de skattepligtige indtægter i § 2, stk. 1, i Einkommensteuergesetz, og ej heller blandt de øvrige former for skattepligtig indkomst, der er nævnt i denne lovs § 22.

lavere beskatning af den pågældendes skattepligtige indkomst som følge af en samlet vurdering af hans skatteevne ud fra hans personlige og familiemæssige situation.

33. Deraf udleder jeg, at Florian W. Wallentin med hensyn til det omtvistede fradrag befinder sig i samme situation som en bosiddende i Sverige, som har udført et lignende arbejde i en tilsvarende tidsperiode, eftersom den eneste skattepligtige indkomst, han har oppebåret, og som der kan gøres fradrag i, er oppebåret i Sverige og er skattepligtig i denne stat. Deraf følger, i modsætning til hvad de svenske skattemyndigheder har gjort gældende, at Florian W. Wallentins situation heller ikke skal sammenlignes med situationen for en ikke-bosiddende, som har været erhvervsmæssigt beskæftiget i Sverige i en periode på mellem seks måneder og et år.

34. Til støtte for min analyse skal det ligeledes fremhæves, at hvis Domstolen anlagde samme synspunkt som det, den franske og den finske regering samt de svenske skattemyndigheder har fremført, kunne dette afskrække et stort antal studerende, som er EF-borgere, fra at udføre et arbejde i deres sommerferie i en anden stat end deres bopælsstat. Det er nemlig åbenlyst, at en studerende ikke kan leve et helt år af den løn, han får for at udføre et sommerferiejob. Den studerende må nødvendigvis modtage støtte fra sine forældre eller fra staten for at få sine behov opfyldt, medmindre han optager lån. Disse beløb vil som udgangspunkt kunne antages at være større end lønnen for et sommerferiejob. Et stort antal studerende kunne altså af skattemyn-

dighederne i beskæftigelsesstaten blive mødt med det argument, at de i deres bopælsstat har haft indkomst, der er langt større end den, de har oppebåret i medfør af deres beskæftigelse, og beskæftigelsesstaten kunne derfor systematisk afslå at indrømme det fradrag, som kommer bosiddende i denne stat til gode.

35. Et sådant synspunkt ville være svært at forene med Domstolens afgørelse i Gerritseedommen, som ligeledes drejede sig om anvendelsen af en fast skattesats på 25% på en ikke-bosiddende, uden at denne fik ret til hverken fradrag eller nedslag<sup>23</sup>. Domstolen konstaterede, at Arnoud Gerritse, som havde bopæl i Holland, havde oppebåret en meget lille del af sin globale indkomst på det tyske område<sup>24</sup>. Domstolen påpegede ikke desto mindre, at han i Holland havde ret til en fordel, der var sammenlignelig med den, han stillede krav om i Tyskland, i den forstand at han var berettiget til et skattefrit bundfradrag, som blev trukket fra hans globalindkomst. Domstolen fremhævede endvidere, at Nederlandene i medfør af overenskomsten mellem Kongeriget Nederlandene og Forbundsrepublikken Tyskland i overensstemmelse med progressionsreglen medtager den del af Arnoud Gerrittses indkomst, som er beskattet i Tyskland, i beregningen af beskat-

23 — Arnoud Gerritse var nederlandsk statsborger med bopæl i Nederlandene. I året 1996 oppebar han ca. 6 000 DEM for præstationen af en musikydelse i Tyskland. Samme år androg hans indkomst i bopælsstaten og i Belgien 55 000 DEM. I medfør af den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem Kongeriget Nederlandene og Forbundsrepublikken Tyskland, beskattedes den indkomst, som Arnoud Gerritse havde oppebåret i sidstnævnte stat, efter tysk lovgivning med en fast skattesats på 25%. Efter at Arnoud Gerritse havde anfægtet dette, udtalte Domstolen sig især om spørgsmålet om, hvorvidt bestemmelserne om den frie udveksling af tjenesteydelser var til hinder for den omtvistede lovgivning, når hjemmehørende i staten beskattedes på grundlag af deres nettoindkomst efter en progressiv skatteskala, som omfattede et skattefrit bundfradrag.

24 — Gerritse-dommen, præmis 46.

ningsgrundlaget, og derefter indrømmer et fradrag for at tage hensyn til den skat, som er betalt i denne stat. Domstolen udledte heraf, at ikke-hjemmehørende og hjemmehørende med hensyn til progressionsreglen befinder sig i en sammenlignelig situation, således at anvendelsen på førstnævnte af en højere indkomstkattesats end den, der finder anvendelse på sidstnævnte, udgør en indirekte forskelsbehandling, der er forbudt efter fællesskabsretten<sup>25</sup>.

36. Det følger heraf, at en fast skattesats på 25% for ikke-hjemmehørende i denne sag blev anset for forenelig med traktatens bestemmelser i et tilfælde, hvor den ikke-hjemmehørende i sin bopælsstat oppebar hovedparten af sin skattepligtige indkomst, dog på betingelse af, at denne sats ikke var højere end den sats, der reelt ville være blevet anvendt, hvis beskæftigelsesstatens almindelige progressive skala havde fundet anvendelse på den pågældende.

37. Det synspunkt, som den franske og den finske regering samt de svenske skattemyndigheder gør gældende, ville føre til, at en løsning, der kan sammenlignes med løsningen i Arnoud Gerritses tilfælde, ville blive anvendt på skattepligtige i Florian W.

Wallentins situation. Løsningen ville således gå ud på, at det statslige stipendium og den støtte, som Florian W. Wallentin får fra sine forældre i hans bopælsstat, hvilke indtægter efter deres art er skattefrie, og som blot tilsigter at give den pågældende et eksistensgrundlag under dennes studier, ligestilles med en væsentlig skattepligtig indkomst, der er oppebåret for udøvelsen af erhvervs-mæssig beskæftigelse. Jeg kan ikke tilslutte mig en sådan løsning<sup>26</sup>.

38. Jeg er derfor af den opfattelse, at SINK udgør forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende, som i deres bopælsstat kun har haft indtægter, der efter deres art ikke er indkomstkattepligtige.

39. Det bør derfor undersøges, om en sådan indirekte forskelsbehandling kan være berettiget.

40. Regeringsrätten har i sin forelæggelseskendelse ikke særligt fremhævet spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede forskelsbehandling eventuelt kan være berettiget. De svenske skattemyndigheder, som har koncentreret sig om at påvise, at der ikke

25 — Gerritse-dommen, præmis 51-53. Domstolen konkluderede, at artikel 49 EF og 50 EF ikke er til hinder for en lovgivning, der endeligt beskatter ikke-hjemmehørendes indkomst ved indeholdelse efter en fast sats på 25%, hvorimod hjemmehørendes indkomst beskattes efter en progressiv skatteskala, der omfatter et skattefrit bundfradrag, forudsat at satsen på 25% ikke er højere end den sats, der efter den progressive skatteskala faktisk ville være anvendt på den pågældendes nettoindkomst forøjet med et beløb svarende til det skattefrie bundfradrag.

26 — En sådan sammenligning ville også kunne anfægtes, når henses til OECD's modeloverenskomst om dobbeltbeskatning, hvori studerendes indkomst undergives en særlig behandling. Efter artikel 20 i modeloverenskomsten skal de beløb, som studerende og praktikanter modtager for at dække deres opholds-, studie- og uddannelsesudgifter, og som stammer fra kilder uden for opholdsstaten, ikke beskattes i denne stat (modeloverenskomsten vedrørende dobbeltbeskatning af indtægter og formue, forkortet version af 28.1.2003).

foreligger forskelsbehandling, har heller ikke knyttet bemærkninger til dette punkt. Til gengæld har den finske regering hævdet, at den omhandlede forskelsbehandling er nødvendig for at sikre sammenhængen i beskatningsordningen. Bundfradraget kan nemlig ikke anvendes inden for rammerne af en ordning med kildeskat, idet dette ville give den ikke-hjemmehørende en uberettiget skattemæssig fordel.

41. Denne argumentation er delvist i overensstemmelse med de formål, som er angivet i forarbejderne til SINK, og som er gengivet i forelæggelseskendelsen. Henset til disse formål blev ordningen med en fast kildeskat vedtaget, fordi et skattesystem med selvangivelse for personer bosiddende i udlandet ville have været for kompliceret at iværksætte, og de svenske skattemyndigheder ikke ville have været i stand til at tage hensyn til den personlige og familiemæssige situation for arbejdstagere, som kommer til Sverige for en kort periode.

42. Jeg vil selvfølgelig ikke påstå, at det skulle være enkelt for de nationale skattemyndigheder i mangel af harmonisering på fællesskabsniveau af området for direkte personskatter at fastsætte skatteordninger, som i ethvert tilfælde sikrer, at det princip om fri bevægelighed, som traktaten garanterer, respekteres. Det er imidlertid åbenlyst, at hvis hindringer eller administrative vanskeligheder kunne berettige tilsidesættelsen af dette princip, ville dets rækkevidde blive formindsket i betydeligt omfang. Det er årsagen til, at Domstolen i flere tilfælde har afvist argumentet om hensynet til sikring af sammenhængen i beskatningsordningen, idet den har fremhævet, at der i det tilfælde, hvor den har godtaget, at et sådant hensyn

kunne berettige en lovgivning, som begrænsede de grundlæggende rettigheder<sup>27</sup>, var en direkte forbindelse mellem fradragsretten for præmier, der var betalt i henhold til pensions- og livsforsikringskontrakter på den ene side, og beskatningen af beløb, som kom til udbetaling i henhold til sådanne kontrakter på den anden side<sup>28</sup>.

43. I den foreliggende sag er der ikke nogen sådan sammenhæng mellem en kildeskatteordning og det forhold, at der ikke tages hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige situation. Derudover kan jeg ikke se, hvorledes dette skulle kunne give en skattepligtig i Florian W. Wallentins situation, som ikke har haft nogen skattepligtig indkomst i sin bopælsstat, en uberettiget skattefordel. Det skal i den forbindelse have for øje, at Domstolen i Schumacker-dommen afviste argumentationen om sammenhæng i beskatningsordningen ved at påpege, at når bopælsstaten ikke kan tage hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, fordi skattebyrden er utilstrækkelig til, at dette hensyn kan tages, indebærer det fællesskabsretlige princip om ligebehandling, at der i beskæftigelsesstaten tages hensyn til den personlige og familiemæssige situation for en ikke-hjemmehørende udlænding på samme måde som for en hjemmehørende statsborger, og at der skal indrømmes ham samme skattefordele<sup>29</sup>.

27 — Det drejede sig om dommene af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 29, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 21.

28 — Jf. f.eks. De Groot-dommen, præmis 108.

29 — Præmis 41.

44. Jeg finder derfor ikke, at den indirekte forskelsbehandling, som SINK indebærer i relation til en ikke-hjemmehørende i Florian W. Wallentins situation, er berettiget. Jeg foreslår derfor, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål med, at artikel 39 EF

er til hinder for en national lovgivning som SINK, når personer, der ikke er hjemmehørende i beskatningsstaten, i deres bopælsstat kun har haft indtægter, der efter deres art ikke er indkomstskattepligtige.

## V — Forslag til afgørelse

45. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, som Regeringsrätten har forelagt, således:

»Artikel 39 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning foreskriver, at fysiske personer, som i skattemæssig henseende ikke regnes for at være bosiddende i landet, men som oppebærer lønindkomst dér, beskattes ved en ordning med indeholdelse af kildeskat, der er udformet således, at der ikke indrømmes bundfradrag eller andre fradrag, hvorved der tages hensyn til den skattepligtiges personlige forhold, mens de i landet bosiddende personer har ret til sådanne fradrag i forbindelse med den almindelige påligning af indkomstskat af den samlede indkomst, der er erhvervet i medlemsstaten og i udlandet, når de i beskatningsstaten ikke-hjemmehørende personer i deres egen bopælsstat udelukkende råder over indtægter, som efter deres art ikke er indkomstskattepligtige.«