



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

18. juni 2015 \*

»Præjudiciel forelæggelse — arbejdskraftens frie bevægelighed — skattelovgivning — indkomstskat — indkomst oppebåret på en medlemsstats område — ikke-hjemmehørende arbejdstager — beskatning i beskæftigelsesstaten — betingelser«

I sag C-9/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 13. december 2013, indgået til Domstolen den 13. januar 2014, i sagen:

**Staatssecretaris van Financiën**

mod

**D.G. Kieback,**

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça og C. Lycourgos,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- D.G. Kieback ved belastingsadviseurs S. Douma, G. Boulogne og N. Schipper
- den nederlandske regering ved M. Bulterman og B. Koopman, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, M. Rebelo og J. Martins da Silva, som befuldmægtigede

\* Processprog: nederlandsk.

- den svenske regering ved A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, L. Swedenborg, E. Karlsson og K. Sparrman, som befuldmægtigede
  - Europa-Kommissionen ved A. Cordewener og W. Roels, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. marts 2015, afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 39 EF (nu artikel 45 TEUF).
- 2 Denne anmodning er fremsat i forbindelse med en sag mellem Staatssecretaris van Financiën (statssekretær for finansspørgsmål) og D.G. Kieback vedrørende de nederlandske skattemyndigheders afslag på at fradrage den berørte persons udgifter i perioden fra den 1. januar til den 31. marts 2005 vedrørende tilbagebetalingen af et pantsikret lån, optaget med henblik på erhvervelsen af vedkommendes ejerbolig i Tyskland, i hans indkomst i den samme periode, hvor han havde lønnet beskæftigelse i Nederlandene.

### Retsforskrifter

- 3 I Nederlandene fastsætter artikel 2.3 i Wet Inkomstenbelasting 2001 (lov om indkomstskat af 2001, herefter »lov af 2001«):  
»Indkomstskatten pålignes følgende indtægter, som den skattepligtige har oppebåret i kalenderåret:
  - a) skattepligtig indkomst af arbejde eller bolig
  - b) skattepligtig indkomst, der hidrører fra en betydelig kapitalandel i et selskab, og
  - c) skattepligtig indkomst, der hidrører fra opsparing og investeringer.«
- 4 Artikel 2.4 i lov af 2001 bestemmer:  
»1. Skattepligtig indkomst af arbejde eller bolig ansættes:
  - a) for indenlandske skattepligtige: i overensstemmelse med bestemmelserne i kapitel 3
  - b) for udenlandske skattepligtige: i overensstemmelse med bestemmelserne i afsnit 7.2 [...]«
- 5 Artikel 2.5 i lov af 2001 har følgende ordlyd:  
»1. Enhver indenlandsk skattepligtig person, som kun er bosat i Nederlandene en del af kalenderåret, og enhver udenlandsk skattepligtig person, som er bosat i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union eller i et tredjeland, som fastsat ved ministeriel bekendtgørelse, med hvilket Kongeriget Nederlandene har indgået en overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning og om udveksling af information, og som er skattepligtig i nævnte medlemsstat eller nævnte tredjeland, kan vælge at være omfattet af de bestemmelser i denne lov, som finder anvendelse på hjemmehørende skattepligtige personer [...]  
[...]

- 6 Ifølge artikel 3 120, stk. 1, i lov af 2001 kan en person, der er hjemmehørende i Nederlandene, fradrage »negativ indkomst« af en ejerbolig, som er beliggende i Nederlandene.
- 7 I henhold til artikel 7.1, litra a), i lov af 2001 opkræves der skat af den skattepligtige indkomst af arbejde og bolig i Nederlandene, som er oppebåret i løbet af kalenderåret.
- 8 I henhold til artikel 7.2, stk. 2, litra b) og f), i lov af 2001 omfatter den skattepligtige indkomst af arbejde og bolig: skattepligtig løn vedrørende arbejde udført i Nederlandene og, i givet fald, skattepligtig indkomst af en ejerbolig i Nederlandene.

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål.**

- 9 D.G. Kieback er tysk statsborger. I perioden fra den 1. januar til den 31. marts 2005, hvor han rejste til De Forenede Stater for at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse dér, arbejdede D.G. Kieback i Nederlandene, men boede i Tyskland, hvor han havde en ejerbolig.
- 10 Hvis han havde beholdt sit arbejde i Nederlandene i hele 2005, ville han, selv om han ikke var hjemmehørende i denne medlemsstat, have kunnet fradrage den »negative indkomst« vedrørende sin bolig som følge af udgifterne i forbindelse med det lån, han havde optaget med henblik på at erhverve denne bolig, i sin skattepligtige indkomst hidrørende fra lønnet beskæftigelse i løbet af dette år, på betingelse af, at han havde oppebåret den væsentligste del af sin indkomst det pågældende år i denne samme medlemsstat.
- 11 Efter at have konstateret, at D.G. Kieback havde oppebåret den væsentligste del af sin indkomst i 2005 i De Forenede Stater, beskattede de nederlandske skattemyndigheder ham af den indkomst, han havde oppebåret i Nederlandene i løbet af dette år, uden at tage hensyn til den »negative indkomst« vedrørende hans bolig.
- 12 D.G. Kieback indgav en klage til skattemyndighederne, som ikke blev taget til følge, hvorefter han indbragte tvisten for Rechtbank te Breda (retten i Breda), som gav ham medhold. Efter appel til Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (appeldomstol i 's-Hertogenbosch) stadfæstede denne ret den 23. marts 2012 den afgørelse, som var blevet truffet i første instans.
- 13 Staatssecretaris van Financiën iværksatte kassationsappel for den forelæggende ret og gjorde herved gældende, at der ifølge Domstolens praksis kun er en forpligtelse til at anerkende skattefordele, der er knyttet til personlige og familiemæssige forhold, for en ikke-hjemmehørende person på lige fod med hjemmehørende, hvis mindst 90% af den pågældendes samlede indkomst beskattes i beskæftigelsesstaten, og at dette kriterium skal bedømmes på årsbasis i denne stat.
- 14 Den forelæggende ret rejser spørgsmålet, om den situation, der, i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, skal tages i betragtning med henblik på at afgøre, om den skattepligtige erhverver hele eller næsten hele sin indkomst i beskæftigelsesstaten, burde være ikke situationen i hele skatteåret, men kun situationen i den periode, hvor den skattepligtige har boet i en medlemsstat, i det foreliggende tilfælde Forbundsrepublikken Tyskland, og har arbejdet i en anden medlemsstat, nemlig Kongeriget Nederlandene. Selv om denne tilgang forekommer den forelæggende ret at være den mest logiske, nærer den imidlertid tvivl, henset til Kommissionens henstilling af 21. december 1993 om beskatning af visse indkomster oppebåret i en anden medlemsstat end bopælsstaten (EFT 1994 L 39, s. 22), der, jf. artikel 2, stk. 2, refererer til den samlede skattepligtige indkomst i skatteåret.

- 15 På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 39 EF fortolkes således, at den medlemsstat, i hvilken en skattepligtig har lønnet beskæftigelse, ved sin beregning af indkomstskat skal tage hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige situation i et tilfælde, hvor [...] den skattepligtige kun har arbejdet en del af skatteåret i denne medlemsstat, mens han boede i en anden medlemsstat, [...] han i denne periode erhvervede hele eller så godt som hele sin indkomst i beskæftigelsesstaten, [...] han i det pågældende år flyttede sin bopæl og sit arbejde til en anden stat, og [...] hvor han set over hele skatteåret ikke erhvervede hele eller så godt som hele sin indkomst i den førstnævnte beskæftigelsesstat?
  - 2) Har det for besvarelsen af første spørgsmål nogen betydning, at den stat, til hvilken arbejdstageren i det pågældende skatteår flyttede sin bopæl og sit arbejde, ikke er en af Den Europæiske Unions medlemsstater?«

### Om de præjudicielle spørgsmål

- 16 Med spørgsmålene, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 39, stk. 2, EF skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for, at en medlemsstat i forbindelse med indkomstbeskatning af en ikke-hjemmehørende arbejdstager, som har udøvet erhvervsmæssig beskæftigelse i denne medlemsstat i en del af det omhandlede år, for derefter at rejse til en andet land for at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse dér, nægter at indrømme denne arbejdstager en skattefordel, hvorved der tages hensyn til dennes personlige og familiemæssige situation, med den begrundelse, at skønt den pågældende arbejdstager har erhvervet hele eller næsten hele sin indkomst i denne periode i den nævnte medlemsstat, udgør denne indkomst ikke den væsentligste del af vedkommendes skattepligtige indkomst i hele det nævnte år. Den forelæggende ret rejser endvidere spørgsmålet, om den omstændighed, at denne arbejdstager således er rejst til et tredjeland og ikke en anden EU-medlemsstat, kan have en indvirkning på denne fortolkning.
- 17 Det skal indledningsvis for det første præciseres, at den forelæggende ret stiller disse spørgsmål i en situation, hvor det er ubestrideligt, at en skattepligtig person, som er hjemmehørende i Nederlandene, i modsætning til en ikke-hjemmehørende person som D.G. Kieback, har mulighed for at få taget hensyn til den negative indkomst vedrørende en bolig, som tilhører den pågældende personligt og er beliggende i Nederlandene, selv om den pågældende i årets løb er rejst til et andet land for at bo dér, og dermed ikke har erhvervet hele eller næsten hele sin indkomst i dette år i Nederlandene.
- 18 Det er derfor ubestrideligt, at behandlingen af ikke-hjemmehørende skattepligtige i medfør af gældende national lovgivning i det foreliggende tilfælde er mindre fordelagtig end den behandling, der tilkommer hjemmehørende skattepligtige.
- 19 Det er for det andet ubestridt, at hensyntagen til »negativ indkomst« vedrørende en fast ejendom, som er beliggende i den pågældende skattepligtiges bopælsmedlemsstat, som anført af generaladvokaten i punkt 29 i forslaget til afgørelse, udgør en skattefordel, som er knyttet til den pågældendes personlige situation, som er relevant for bedømmelsen af dennes samlede skatteevne (jf. i denne retning domme Lakebrink og Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, præmis 34, og Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 65-67).
- 20 I denne sammenhæng bemærkes for så vidt angår den mindre fordelagtige behandling, der tilkommer ikke-hjemmehørende i henhold til national lovgivning, at artikel 39, stk. 2, EF fastslår, at arbejdskraftens frie bevægelighed forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår. Domstolen har særligt fastslået, at princippet om ligebehandling for så vidt angår

aflønning ville være virkningsløst, såfremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning (jf. bl.a. domme Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 23, og Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, præmis 22).

- 21 Forskelsbehandling kan imidlertid kun bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer (jf. bl.a. domme Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 30, og Talotta, C-383/05, EU:C:2007:181, præmis 18).
- 22 Med hensyn til direkte skatter befinder hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer sig som udgangspunkt ikke i sammenlignelige situationer, fordi den indkomst, som en ikke-hjemmehørende person oppebærer på en stats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans samlede indkomst, som koncentrerer på det sted, hvor han har bopæl, og fordi 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 (jf. bl.a. domme Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 31 og 32, og Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 25).
- 23 I præmis 34 i dom Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) fastslog Domstolen følgelig, at det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende person visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende person, ikke generelt indebærer en forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer befinder sig i, med hensyn til såvel indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold (jf. ligeledes dom Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 26).
- 24 Der vil kun kunne foreligge forskelsbehandling i EF-traktatens forstand mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, hvis det, uanset at de har bopæl i forskellige medlemsstater, godtgøres, at de to kategorier af skattepligtige under hensyn til formålet med og indholdet af de pågældende nationale bestemmelser befinder sig i en sammenlignelig situation (jf. dom Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, præmis 26).
- 25 Dette er bl.a. tilfældet, når en ikke-hjemmehørende skattepligtig ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsmedlemsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskæftigelsesmedlemsstaten, således at bopælsmedlemsstaten ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold (jf. bl.a. domme Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 36, Lakebrink og Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, præmis 30, og Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 61).
- 26 I et sådant tilfælde består forskelsbehandlingen for så vidt angår en ikke-hjemmehørende, som oppebærer den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele husstandens indkomst i en anden medlemsstat end bopælsstaten, i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesmedlemsstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold (domme Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 38, Lakebrink og Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, præmis 31, samt Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 62).
- 27 Domstolen har i præmis 34 i dom Lakebrink og Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452) præciseret, at rækkevidden af retspraksis ifølge Schumacker-dommen omfatter alle de skattefordele, der er knyttet til den ikke-hjemmehørende persons skatteevne, som hverken tages i betragtning i bopælsmedlemsstaten eller beskæftigelsesmedlemsstaten (dom Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 63).
- 28 Hvad angår sådanne skattefordele, som er knyttet til den pågældende skattepligtiges skatteevne, er den omstændighed i sig selv, at en ikke-hjemmehørende har oppebåret indkomst i beskæftigelsesmedlemsstaten på samme vilkår som en person, der er hjemmehørende i denne

medlemsstat, ikke tilstrækkelig til at gøre den ikke-hjemmehørendes situation sammenlignelig med situationen for den hjemmehørende. For at der kan konstateres en sådan objektiv sammenlignelighed, er det ydermere nødvendigt, at bopælsmedlemsstaten på grund af, at denne ikke-hjemmehørende person har oppebåret den væsentligste del af sin indkomst i beskæftigelsesmedlemsstaten, ikke er i stand til at indrømme den pågældende de fordele, som følger af, at der tages hensyn til dennes samlede indkomst og personlige og familiemæssige forhold.

- 29 Når den ikke-hjemmehørende i løbet af året rejser til et andet land for at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse dér, er der intet, der giver grundlag for at antage, at bopælsmedlemsstaten dermed, alene af denne grund, ikke vil kunne tage hensyn til den pågældendes samlede indkomst og personlige og familiemæssige situation. Eftersom den berørte person efter at være rejst har kunnet være ansat successivt eller endog samtidig i flere lande og har kunnet gøre det ene eller det andet af disse lande til stedet for midtpunktet for sine livsinteresser, kan den stat, hvor den pågældende udøvede sin erhvervsmæssige beskæftigelse, før vedkommende rejste, ikke antages at være bedre i stand til at bedømme denne situation end den stat eller i givet fald de stater, hvor den pågældende har bopæl efter at være rejst.
- 30 Det kan kun forholde sig anderledes, hvis det viser sig, at den berørte person i den beskæftigelsesmedlemsstat, som denne har forladt i løbet af året, har oppebåret den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele husstandsindkomsten i det samme år, idet denne stat i så fald er bedst i stand til at indrømme den pågældende de fordele, denne vil opnå, såfremt der tages hensyn til vedkommendes samlede indkomst og personlige og familiemæssige forhold.
- 31 For at afgøre, om dette er tilfældet, bør alle de oplysninger være til rådighed, som er nødvendige for at bedømme den skattepligtiges samlede skatteevne, under hensyn til indtægtskilderne og vedkommendes personlige og familiemæssige forhold. For at en sådan bedømmelse er tilstrækkelig relevant i denne henseende, skal den situation, som skal tages i betragtning, angå hele det omhandlede skatteår, idet denne periode generelt er anerkendt som den periode, som i hovedparten af medlemsstaterne tjener som grundlag for indkomstskatteansættelsen, hvilket i øvrigt er tilfældet i Nederlandene.
- 32 Dette gælder således navnlig med henblik på at ansætte den del af den berørte persons samlede husstandsindkomst, som den pågældende har oppebåret i beskæftigelsesstaten, inden denne rejste til et andet land for at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse dér.
- 33 En sådan logik synes i øvrigt at have været rådende i forbindelse med vedtagelsen af henstilling 94/79, hvori det i artikel 2, stk. 2, er anført, at medlemsstaterne ikke må undergive ikke-hjemmehørende fysiske personers indkomster en højere beskatning end hjemmehørendes, når indkomster, som er skattepligtige i den medlemsstat, hvor den fysiske person ikke er bosiddende, udgør mindst 75% af dennes samlede skattepligtige indkomst i skatteåret.
- 34 Heraf følger, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig, som ikke har oppebåret hele eller næsten hele sin husstandsindkomst i løbet af hele det omhandlede år i beskæftigelsesstaten, ikke befinder sig i en situation, som er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende i denne medlemsstat, med henblik på at der tages hensyn til den pågældendes skatteevne i forbindelse med beskatningen i samme medlemsstat af dennes indkomst. Den medlemsstat, i hvilken den skattepligtige kun har oppebåret en del af sin skattepligtige indkomst i løbet af hele det omhandlede år, er derfor ikke forpligtet til at indrømme vedkommende de fordele, som den indrømmer personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat.
- 35 Denne konklusion berøres ikke af den omstændighed, at den berørte person ophørte med at arbejde i en medlemsstat for at rejse til et tredjeland, og ikke en anden medlemsstat, for at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse dér. Fortolkningen af artikel 39, stk. 2, EF med hensyn til forpligtelsen i medfør heraf til ikke at forskelsbehandle en arbejdstager, som udøver en erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat end bopælsmedlemsstaten, gælder således for enhver medlemsstat. Dette

gælder i en situation som den i hovedsagen omhandlede for så vidt angår den medlemsstat, hvor arbejdstageren, samtidig med at den pågældende har boet i en anden medlemsstat, har udøvet sin beskæftigelse, inden vedkommende rejste til en anden stat for at udøve sin beskæftigelse dér, selv om denne stat ikke er en medlemsstat, men et tredjeland.

- 36 På baggrund af ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 39, stk. 2, EF skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for, at en medlemsstat i forbindelse med indkomstbeskatning af en ikke-hjemmehørende arbejdstager, som har udøvet erhvervsmæssig beskæftigelse i denne medlemsstat i løbet af en del af året, nægter at indrømme denne arbejdstager en skattefordel, hvorved der tages hensyn til dennes personlige og familiemæssige situation, med den begrundelse, at skønt den pågældende arbejdstager har erhvervet hele eller næsten hele sin indkomst i denne periode i denne medlemsstat, udgør denne indkomst ikke den væsentligste del af vedkommendes skattepligtige indkomst i løbet af hele det omhandlede år. Den omstændighed, at denne arbejdstager er rejst til et tredjeland og ikke en anden EU-medlemsstat, har ingen indvirkning på denne fortolkning.

### Sagens omkostninger

- 37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale 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 (Anden Afdeling) for ret:

**Artikel 39, stk. 2, EF skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for, at en medlemsstat i forbindelse med indkomstbeskatning af en ikke-hjemmehørende arbejdstager, som har udøvet erhvervsmæssig beskæftigelse i denne medlemsstat i løbet af en del af året, nægter at indrømme denne arbejdstager en skattefordel, hvorved der tages hensyn til dennes personlige og familiemæssige situation, med den begrundelse, at skønt den pågældende arbejdstager har erhvervet hele eller næsten hele sin indkomst i denne periode i denne medlemsstat, udgør denne indkomst ikke den væsentligste del af vedkommendes skattepligtige indkomst i løbet af hele det omhandlede år. Den omstændighed, at denne arbejdstager er rejst til et tredjeland og ikke en anden medlemsstat i Den Europæiske Union, har ingen indvirkning på denne fortolkning.**

Underskrifter