



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

22. juni 2017\*

»Præjudiciel forelæggelse — arbejdskraftens frie bevægelighed — indtægter fra en anden medlemsstat end bopælsmedlemsstaten — fritagelsesmetode med progressionsforbehold i bopælsmedlemsstaten — bidrag til pensions- og sygeforsikring, der indeholdes i indtægter fra en anden medlemsstat end bopælsmedlemsstaten — fradrag for disse bidrag — betingelse om, at der ikke må være direkte økonomisk forbindelse med skattefrie indtægter«

I sag C-20/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 16. september 2015, indgået til Domstolen den 15. januar 2016, i sagen:

**Wolfram Bechtel,**

**Marie-Laure Bechtel**

mod

**Finanzamt Offenburg,**

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M. Berger, og dommerne E. Levits (refererende dommer) og F. Biltgen,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 1. februar 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Wolfram Bechtel og Marie-Laure Bechtel ved Rechtsanwalt J. Garde,
- Finanzamt Offenburg ved E. Lehmann, som befuldmægtiget,
- den tyske regering ved T. Henze, R. Kanitz og D. Klebs, som befuldmægtigede,

\* Processprog: tysk.

— Europa-Kommissionen ved W. Roels og M. Wasmeier, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 45 TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem, på den ene side, Wolfram Bechtel og Marie-Laure Bechtel og, på den anden side, Finanzamt Offenburg (skattemyndighed i Offenbourg, Tyskland) vedrørende medregning af bidrag til pensions- og sygeforsikring, som Marie-Laure Bechtel har betalt i Frankrig, ved fastsættelsen af deres skattepligtige indkomst og den særlige skatteprocent, der fandt anvendelse på deres skattepligtige indkomst i 2005 og 2006.

### Retsforskrifter

#### *Tysk ret*

- 3 I henhold til § 1 i Einkommensteuergesetz (indkomstskatteloven) af 2002, i den affattelse, der finder anvendelse i tvisten i hovedsagen (herefter »EStG af 2002«) er fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i indlandet, fuldt indkomstskattepligtige.
- 4 Lovens § 2, som vedrører skattepligtens omfang og indeholder definitioner, bestemmer:
  - »(1) Som skattepligtig indkomst betragtes:
    - [...]
    - 4. indtægter (*Einkünfte*) fra lønnet beskæftigelse
      - [...]
    - (2) Indtægter (*Einkünfte*) er
      - [...]
  - 2. for så vidt angår de andre indtægtskategorier overskuddet af indtægter, når de erhvervsmæssige udgifter er fratrukket (§§ 8-9a).
  - (3) Summen af indtægterne (*Einkünfte*), nedsat med lempelsen for ældre personer, lempelsen for enlige forsørgere og det i § 13, stk. 3, fastsatte fradrag, udgør den samlede indtægt (*Gesamtbetrag der Einkünfte*).
  - (4) Den samlede indtægt, fratrukket de særlige og ekstraordinære udgifter, udgør indkomsten (*Einkommen*).
  - (5) Indkomsten (*Einkommen*), fratrukket fradragene i henhold til § 32, stk. 6, og de andre fradrag af indkomsten, udgør den skattepligtige indkomst (*versteuernde Einkommen*); denne udgør beregningsgrundlaget for indkomstskatten i henhold til taksttabellen. [...]«

5 § 9 i EStG af 2002, der har overskriften »Erhvervsmæssige udgifter«, bestemmer følgende:

»(1) Erhvervsmæssige udgifter er udgifter til anskaffelse, sikring og bevaring af indkomst. De skal fratrækkes den indtægtskategori, hvori de er opstået. Følgende udgør ligeledes erhvervsmæssige udgifter:

[...]

3. bidrag til faglige organisationer og andre faglige sammenslutninger, som ikke har til formål at drive virksomhed

[...]«

6 § 10 i EStG af 2002, der har overskriften »Særlige udgifter«, fastsætter i stk. 1, nr. 1, at de omkostninger, der er opregnet i denne bestemmelse, udgør særlige udgifter, når de hverken er driftsomkostninger eller erhvervsmæssige udgifter. § 10, stk. 1, nr. 2 og 3, i EStG af 2002 opregner de afgifter, der udgør særlige udgifter, og den har følgende ordlyd:

»2. a) bidrag til lovpligtige pensionsforsikringer eller pensionskasser for landmænd samt erhvervsmæssige pensionsordninger, som sikrer ydelser, der kan sammenlignes med de lovpligtige pensionsforsikringer

b) den skattepligtiges bidrag til en opsparingsbaseret pensionsordning, når der i henhold til aftalen alene sker udbetaling fra det fyldte 60. år af en månedlig livrente i løbet af den skattepligtiges liv, eller en tillægsgforsikring mod uarbejdsdygtighed (invaliddepension) mod nedsat erhvervsevne (pension ved delvis nedsættelse af erhvervsevne) eller til efterladte (efterladtepension); [...] de nævnte rettigheder kan hverken videregives ved arv eller overdrages, og de kan heller ikke belånes, sælges eller kapitaliseres, og de medfører ikke en ret til udbetalinger.

Skattefritaget tilskud til en lovpligtig pensionsforsikringsordning fra en arbejdsgiver samt skattefritagne indbetalinger fra denne, som kan sidestilles hermed, skal tilføjes de under litra a) og b) nævnte bidrag.

3. a) bidrag til en arbejdsløshedsforsikring, forsikring mod uarbejdsdygtighed, som ikke er omfattet af nr. 2, første led, litra b), syge-, ulykkes-, og ansvarsforsikring samt til en risikoforsikring, som alene giver ret til udbetaling ved død

[...]«

7 § 10, stk. 2, i EStG af 2002 bestemmer:

»Betingelserne for at fratække de i stk. 1, nr. 2 og 3, angivne beløb (udgifter til pension og forsikring) er, at de

1. ikke er direkte økonomisk forbundet med skattefrie indtægter,

[...]«

8 § 10, stk. 3, i EStG af 2002 bestemmer, at udgifterne til pension og forsikring i lovens § 10, stk. 1, nr. 2, andet punktum, medregnes op til et loft på 20 000 EUR, som fordobles ved sambeskatning af ægtefæller.

9 § 32a i EStG af 2002, der har overskriften »Skatteprocent«, har følgende ordlyd:

»(1) Indkomstskat, der er omfattet af taksttabellen, beregnes på grundlag af den skattepligtige indkomst (*versteuernde Einkommen*). Med forbehold af §§ 32b, 34, 34b og 34c andrager den i EUR for skattepligtig indkomst:

1. op til 7 664 EUR (skattefritaget grundbeløb): 0
2. fra 7 665 EUR til 12 739 EUR:  $(883,74 \times y + 1\,500) \times y$
3. fra 12 740 EUR til 52 151 EUR:  $(228,74 \times z + 2\,397) \times z + 989$
4. fra 52 152 EUR og opefter:  $0,42 \times x - 7\,914$ .

»Y« er en ti-tusindedel af den del, der overstiger 7 664 EUR af den skattepligtige indkomst i afrundede tal. »Z« er en ti-tusindedel af den del, der overstiger 12 739 EUR af den skattepligtige indkomst i afrundede tal. »X« er den skattepligtige indkomst i afrundede tal. Det således beregnede skattebeløb skal afrundes til nærmeste euro.«

10 § 32b i EStG af 2002 med overskriften »Progressionsforbehold« har følgende ordlyd:

»(1) Hvis en midlertidigt eller for hele skatteperioden fuldt skattepligtig person [...] oppebærer

[...]

3. indtægter (*Einkünfte*), som i henhold til en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning eller anden mellemstatslig overenskomst med forbehold for medregning ved beregning af indkomstskatten er skattefritaget, eller indtægter, som ikke er skattepligtig i Tyskland, i skatteperioden i henhold til § 1, stk. 3, eller § 1a eller § 50, stk. 5, andet punktum, nr. 2, anvendes der i henhold til § 32a, stk. 1

en særlig skatteprocent på den skattepligtige indkomst (*versteuernde Einkommen*), når summen af disse indtægter er positiv.

[...]

(2) Den særlige skatteprocent i henhold til stk. 1 er den skatteprocent, som fremkommer, når man ved beregningen af indkomstskatten forhøjer eller formindsker den i henhold til § 32a, stk. 1, skattepligtige indkomst (*versteuernde Einkommen*) med

[...]

2. for så vidt angår stk. 1, nr. 2 og 3, de dér nævnte indtægter (*Einkünfte*), idet de deraf omfattede ekstraordinære indkomster medregnes med en femtedel.

[...]«

Den fransk-tyske aftale

- 11 Aftalen mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland af 21. juli 1959 til undgåelse af dobbeltbeskatning og om gensidig administrativ og retslig bistand (BGBl. II 1961, s. 397), som ændret ved tillæg undertegnet den 9. juni 1969 (BGBl. II 1970, s. 717), den 28. september 1989 (BGBl. II 1990, s. 770), og den 20. september 2001 (BGBl. II 2002, s. 2370) (herefter »den fransk-tyske aftale«), bestemmer følgende i artikel 14, stk. 1:

»Gage, løn og andet lignende vederlag såvel som pensioner, der udbetales af en af de kontraherende stater, et »Land« [delstat] eller en anden juridisk person under denne stats eller dette »Lands« offentligretlige lovgivning, til fysiske personer, der er bosiddende i den anden kontraherende stat, for personligt arbejde og tidligere personligt arbejde ved varetagelse af hverv i den offentlige forvaltning eller de væbnede styrker beskattes kun i den førstnævnte stat, der udbetaler vederlaget eller pensionen. [...]«

- 12 Artikel 20, stk. 1, i den fransk-tyske aftale bestemmer:

»For så vidt angår personer, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland, undgås dobbeltbeskatning efter følgende regler:

- a) Såfremt bestemmelserne i litra b) og c) ikke finder anvendelse, skal der fra grundlaget for tysk skat undtages indkomst fra Frankrig og i Frankrig beliggende formuegoder, som i henhold til denne overenskomst kan beskattes i Frankrig. Forbundsrepublikken Tyskland forbeholder sig dog retten til at tage den således undtagne indkomst eller formuegode i betragtning ved fastsættelsen af skatteprocenten.

[...]«

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

- 13 Sagsøgerne i hovedsagen er et ægtepar, som i 2005 og 2006 var bosiddende i Tyskland, hvor deres indkomst blev sambeskattet.
- 14 Wolfram Bechtel oppebar indkomst i 2005 og 2006 fra sit arbejde som tjenestemand i den offentlige forvaltning i Tyskland, mens Marie-Laure Bechtel, som er fransk statsborger, var tjenestemand i det franske skattevæsen og havde oppebåret en bruttoløn på henholdsvis 22 342 EUR i 2005 og 24 397 EUR i 2006.
- 15 Ifølge Marie-Laure Bechtels lønsedler blev hendes bruttoløn nedsat med følgende fradrag: kildeskat, civilpensionsbidrag, bidrag til civilpension beregnet efter den månedlige bruttogodtgørelse for faglig viden, bidrag til en sygeforsikring for fuldmægtige i skattevæsenet, bidrag til en tillægfsforsikring til dækning af invaliditet samt forsørgelse af efterladte til ansatte i skattevæsenet, arbejdstagerbidrag til sygesikring (lønmotagerens bidrag til den obligatoriske sygeforsikring) og bidrag til en tillægspension for den offentlige sektor.
- 16 Skattemyndigheden i Offenbourg undtog Marie-Laure Bechtels bruttoløn fra 2005 og 2006 fra beregningsgrundlaget for sagsøgerne i hovedsagens indkomstskat som skattefri indtægt på grundlag af den fransk-tyske aftale.
- 17 Derimod blev denne bruttoløn, fratrukket posterne »civilpension« og »civilpension beregnet efter den månedlige bruttogodtgørelse for faglig viden«, taget i betragtning ved beregningen af progressionsforbeholdet i § 32b, stk. 1, nr. 3, i EStG af 2002 med henblik på at beregne den særlige skatteprocent, der fandt anvendelse på sagsøgerne i hovedsagens skattepligtige indkomst.

- 18 Idet sagsøgerne i hovedsagen var af den opfattelse, at de bidrag, der blev indeholdt af Marie-Laure Bechtels løn, skulle have været fratrukket i den løn, der skal lægges til grund ved beregningen af progressionsforbeholdet, anlagde de sag ved Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg, Tyskland). Idet skattemyndigheden blev frifundet ved dom af 31. juli 2013, iværksatte sagsøgerne revisionsanke ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland).
- 19 Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) har præciseret, at de indtægter, som Marie-Laure Bechtel har oppebåret fra sin beskæftigelse i Frankrig, i henhold til den fransk-tyske aftales artikel 14, stk. 1, og artikel 20, stk. 1, litra a), skal undtages fra beregningsgrundlaget for sagsøgerne i hovedsagens indkomstskat. Parterne i hovedsagen er imidlertid enige om, at disse indtægter i henhold til § 32b, stk. 1, nr. 3, i EStG af 2002 skal medtages ved beregningen af den særlige skatteprocent, der finder anvendelse på sagsøgerne i hovedsagens skattepligtige indkomst.
- 20 Ifølge den forelæggende ret er de udgifter til pension og forsikring, som indeholdes i Marie-Laure Bechtels bruttoløn, efter den gældende tyske lovgivning ikke materielt omfattet af begrebet »erhvervsmæssige udgifter« som omhandlet i § 9 i EStG af 2002.
- 21 Derimod kunne bidragene til sygeforsikring for fuldmægtige i skattevæsenet, tillægssforsikring til dækning af invaliditet samt forsørgelse af efterladte til ansatte i skattevæsenet, tillægspension for den offentlige sektor og arbejdstagerbidragene til sygesikring være omfattet af begrebet særlige udgifter, idet disse udgifter til pension og forsikring svarer til de tilfælde, der er opregnet i § 10, stk. 1, nr. 2, litra a), eller § 10, stk. 1, nr. 3, litra a), i EStG af 2002.
- 22 I henhold til § 10, stk. 2, nr. 1, i EStG af 2002 er fradrag for særlige udgifter imidlertid betinget af, at udgifterne ikke er direkte økonomisk forbundet med skattefrie indtægter. Eftersom Marie-Laure Bechtels løn er fritaget for tysk beskatning, foreligger der en direkte økonomisk forbindelse, og fradraget for særlige udgifter til pension og forsikring er udelukket, uanset hvorvidt det i § 10, stk. 3 i EStG af 2002 fastsatte fradragsloft for særlige udgifter er udnyttet i 2005 og 2006 uden Marie-Laure Bechtels udgifter til pension og forsikring, hvilket ikke fremgår af de anfægtede afgørelser.
- 23 Marie-Laure Bechtels bidrag til pension og forsikring kan heller ikke fradrages i forbindelse med fastsættelsen af den særlige skatteprocent, der finder anvendelse på sagsøgerne i hovedsagens skattepligtige indkomst i henhold til § 32b i EStG af 2002. I henhold til § 32b, stk. 2, nr. 2, i EStG af 2002 skal indtægterne (*Einkünfte*) medregnes. Ved fastsættelsen af indtægterne (*Einkünfte*) kan de særlige udgifter ikke fradrages.
- 24 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt forbuddet mod at fradrage særlige udgifter til pension og forsikring er forenelig med EU-retten. Efter den forelæggende rets opfattelse kan afslag på at indrømme en hjemmehørende skattepligtig person ret til at fratække det beløb, der i en anden medlemsstat er betalt i socialsikringsbidrag, fra beregningsgrundlaget i Tyskland eller at få nedsat sin skyldige skat i Tyskland med det socialsikringsbidrag, der er betalt i en anden medlemsstat, afholde den skattepligtige fra at gøre brug af arbejdstagernes frie bevægelighed og udgøre en uberettiget begrænsning af denne grundlæggende frihed.
- 25 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er artikel 39 EF (nu artikel 45 TEUF) til hinder for en bestemmelse i tysk ret, ifølge hvilken bidrag, som betales af en arbejdstager, der er bosat i Tyskland og arbejder i den franske stats administration, til den franske pensions- og sygesikring – i modsætning til tilsvarende bidrag fra en arbejdstager, der arbejder i Tyskland, til den tyske socialsikring – ikke nedsætter

beregningsgrundlaget for indkomstskatten, hvis arbejdslønnen i henhold til aftalen mellem Tyskland og Frankrig til undgåelse af dobbeltbeskatning ikke må beskattes i Tyskland, og blot forhøjer den skatteprocent, der finder anvendelse på yderligere indtægter?

- 2) Skal spørgsmål 1 også besvares bekræftende, hvis de omhandlede forsikringsbidrag inden for rammerne af den franske stats beskatning af lønnen – konkret eller med et fast beløb
- har bevirket en skattnedsættelse eller
  - ganske vist burde have bevirket en skattnedsættelse, men ikke er blevet gjort gældende og derfor ikke er blevet taget i betragtning?»

### **De præjudicielle spørgsmål**

- 26 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en skattepligtig person, der er bosiddende i denne medlemsstat, og som arbejder for den offentlige administration i en anden medlemsstat, ikke kan nedsætte beregningsgrundlaget for indkomstskatten i sin bopælsmedlemsstat med bidrag til pensions- og sygeforsikring, der indeholdes i arbejdslønnen i beskæftigelsesmedlemsstaten, men godt kan nedsætte beregningsgrundlaget med tilsvarende bidrag til socialsikringen i bopælsmedlemsstaten, når arbejdslønnen i henhold til aftalen til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er indgået mellem de to medlemsstater, ikke må beskattes i arbejdstagerens bopælsmedlemsstat og blot forhøjer den skatteprocent, der finder anvendelse på yderligere indtægter.
- 27 Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, hvilken betydning den skal tillægge den omstændighed, at de omhandlede forsikringsbidrag inden for rammerne af beskæftigelsesmedlemsstatens beskatning af lønnen – konkret eller med et fast beløb – har bevirket en skattnedsættelse eller kunne have bevirket en skattnedsættelse, men ikke har gjort det, fordi dette ikke er blevet gjort gældende.

### ***Den frie bevægelighed, der finder anvendelse***

- 28 Det skal indledningsvis undersøges, om artikel 45 TEUF, som den forelæggende ret ønsker en fortolkning af, kan påberåbes i en situation som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører en medlemsstats skattemæssige behandling af indkomst, som en i denne medlemsstat bosiddende person erhverver i forbindelse med dennes arbejde i den offentlige administration i en anden medlemsstat, og navnlig bidrag til pensions- og sygeforsikring, der indeholdes i denne indkomst i beskæftigelsesmedlemsstaten.
- 29 Sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede situationen, for så vidt som de hverken er arbejdstagere eller selvstændige erhvervsdrivende, skal bedømmes i henhold til artikel 18, stk. 1, TEUF.
- 30 I denne forbindelse bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at artikel 18 TEUF, der indeholder et generelt forbud mod al forskelsbehandling, der udøves på grundlag af nationalitet, kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af EU-retten, for hvilke EUF-traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling (jf. bl.a. dom af 12.5.1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 37, af 26.11.2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, præmis 25, af 15.9.2011, Schulz-Delzers og Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, præmis 29, og af 25.10.2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, præmis 18).

- 31 Princippet om forbud mod forskelsbehandling er blevet gennemført på området for arbejdskraftens frie bevægelighed ved artikel 45 TEUF (jf. bl.a. dom af 12.5.1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 38, af 10.9.2009, Kommissionen mod Tyskland, C-269/07, EU:C:2009:527, præmis 98 og 99, af 15.9.2011, Schulz-Delzers og Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, præmis 29, og af 25.10.2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, præmis 19).
- 32 I henhold til fast retspraksis er enhver unionsborger, som har gjort brug af sin ret i henhold til arbejdskraftens frie bevægelighed, og som har haft erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat end sin bopælsmedlemsstat, omfattet af anvendelsesområdet for artikel 45 TEUF, uanset sin bopæl og sit statsborgerskab (dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 76, af 2.10.2003, van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, præmis 14, af 13.11.2003, Schilling og Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, præmis 23, og af 16.2.2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, præmis 11).
- 33 For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt Marie-Laure Bechtel, som er ansat i den offentlige administration i én medlemsstat, mens hun er bosiddende i en anden medlemsstat, er omfattet af begrebet »arbejdstager« som omhandlet i artikel 45 TEUF, skal det bemærkes, at ansættelsesforholdets retlige karakter ikke er afgørende for anvendelsen af artikel 45 TEUF, og den omstændighed, at arbejdstageren er ansat som tjenestemand, eller at dennes ansættelsesforhold ikke henhører under privatretten, men under offentlig ret, er i den forbindelse uden interesse (jf. dom af 26.4.2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis).
- 34 I henhold til artikel 45, stk. 4, TEUF gælder bestemmelserne i artikel 45, stk. 1-3, TEUF, som foreskriver det grundlæggende princip om arbejdskraftens frie bevægelighed og afskaffelsen af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, ikke for ansættelser i den offentlige administration. De undtagelser, der er tilladt efter denne bestemmelse, må i betragtning af den grundlæggende karakter i traktatens system, som tilkommer princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Unionen, imidlertid ikke tillægges en rækkevidde, som går ud over det mål, som denne undtagelsesbestemmelse skal tjene (dom af 12.2.1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, præmis 4, og af 26.4.2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, præmis 69).
- 35 Dette formål er at forbeholde medlemsstaterne muligheden for at begrænse udenlandske statsborgeres adgang til visse stillinger i den offentlige administration (dom af 12.2.1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, præmis 4), hvori det forudsættes, at indehaverne føler en særlig solidaritet med staten, og at der består gensidige rettigheder og pligter, som er grundlaget for nationalitetsbåndet (jf. dom af 17.12.1980, Kommissionen mod Belgien, 149/79, EU:C:1980:297, præmis 10). Artikel 45, stk. 4, TEUF kan derimod ikke have til virkning, at en arbejdstager, der én gang har fået adgang til tjenesten i en medlemsstats offentlige forvaltning, ikke kan påberåbe sig anvendelsen af bestemmelserne i artikel 45, stk. 1-3, TEUF (dom af 26.4.2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 Marie-Laure Bechtel er derfor omfattet af begrebet »arbejdstager« i artikel 45 TEUF, og hendes ansættelse i den offentlige administration i en medlemsstat medfører ikke, at hun fratages de rettigheder og den beskyttelse, som tilkommer hende efter denne artikel.

### ***Om der foreligger en begrænsning som omhandlet i artikel 45 TEUF***

- 37 Det følger af fast retspraksis, at alle traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for unionsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på Den Europæiske Unions område, og at disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område (jf. bl.a. dom af 13.11.2003, Schilling og Fleck-Schilling, C-209/01,

EU:C:2003:610, præmis 24, af 21.2.2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, præmis 33, af 18.7.2007, Lakebrink og Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, præmis 17, og af 16.10.2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 43).

- 38 Det i denne doms foregående præmis anførte vedrører foranstaltninger, der kan stille unionsborgere, der udøver en erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat end deres bopælsmedlemsstat, ringere, hvilket særligt omfatter unionsborgere, der ønsker at fortsætte med at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse i en given medlemsstat, efter at de har flyttet deres bopæl til en anden medlemsstat (dom af 16.10.2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 44).
- 39 Artikel 45 TEUF er navnlig til hinder for foranstaltninger, der – selv om de finder anvendelse uanset nationaliteten – efter selve deres karakter i højere grad kan berøre vandrede end indenlandske arbejdstagere og dermed risikerer navnlig at stille de vandrede arbejdstagere ringere (jf. i denne retning dom af 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis, og af 2.3.2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, præmis 36).
- 40 I hovedsagen fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at sagsøgerne i hovedsagen blev sambeskattet af deres indkomst i Tyskland, hvor de var bosiddende. Den løn, som Marie-Laure Bechtel har oppebåret i forbindelse med sin ansættelse i den franske offentlige administration, blev i henhold til den fransk-tyske aftales artikel 14, stk. 1, og artikel 20, stk. 1, ikke medregnet i beregningsgrundlaget for sagsøgerne i hovedsagens indkomstskat. Marie-Laure Bechtels løn blev imidlertid i henhold til aftalens artikel 20, stk. 1, taget i betragtning i forbindelse med fastsættelsen af den særlige skatteprocent, der finder anvendelse på sagsøgerne i hovedsagens skattepligtige indkomst, som beregnes i henhold til § 32b i EStG af 2002.
- 41 Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at visse bidrag til tillægspension og -sygeforsikring er blevet indeholdt i Marie-Laure Bechtels løn i Frankrig. Disse bidrag kunne ikke fratrækkes sagsøgerne i hovedsagens samlede indtægter som særlige udgifter. Selv om disse bidrag efter den forelæggende rets opfattelse således materielt er omfattet af de tilfælde, der opregnes i § 10, stk. 1, nr. 2 og 3, i EStG af 2002, kunne de ikke fradrages ved beregningen af sagsøgerne i hovedsagens skattepligtige indkomst, for så vidt som de var direkte økonomisk forbundet med skattefrie indtægter, idet Marie-Laure Bechtels løn ikke blev beskattet i Tyskland.
- 42 I forbindelse med fastsættelsen af den særlige skatteprocent, der finder anvendelse på sagsøgerne i hovedsagens skattepligtige indkomst i henhold til § 32b i EStG af 2002, blev Marie-Laure Bechtels løn medregnet, uden at der blev givet fradrag for bidrag til tillægspension og -sygeforsikring. I henhold til § 32b, stk. 2, i EStG af 2002 beregnes den særlige skatteprocent ved at forhøje den skattepligtige indkomst (*versteuernde Einkommen*) med skattefrie indtægter (*Einkünfte*). Dels kunne bidragene til tillægspensions- og sygeforsikring ikke fradrages ved beregningen af sagsøgerne i hovedsagens skattepligtige indkomst, for så vidt som bidragene ikke opfyldte betingelsen i § 10, stk. 2, i EStG af 2002, dels var det ikke muligt at fratække bidragene ved beregningen af indtægterne (*Einkünfte*), som i henhold til § 2, stk. 2, nr. 2, i EStG af 2002 defineres som overskuddet af indtægter, når de erhvervsmæssige udgifter er fratrukket.
- 43 Muligheden for at fradrage bidragene til tillægspension og -sygeforsikring som særlige udgifter ved beregningen af den skattepligtiges skattepligtige indkomst udgør en skattemæssig fordel, for så vidt som det vil nedsætte den skattepligtige indkomst og den procentsats, der skal anvendes på indkomsten.
- 44 Betingelsen i § 10, stk. 2, i EStG af 2002, hvorefter udgifterne til pension og forsikring ikke må være direkte økonomisk forbundet med skattefrie indtægter, medfører, at denne fordel ikke kan indrømmes i situationer som den i hovedsagen omhandlede, hvor en hjemmehørende skattepligtig person

oppebærer løn i en anden medlemsstat end den, hvori den skattepligtige er bosiddende, og hvor lønnen er fritaget for indkomstskat i bopælsmedlemsstaten, mens den medregnes som en del af den skatteprocent, der finder anvendelse på den skattepligtiges øvrige indtægter.

- 45 Således som den tyske regering har anført, gælder betingelsen om, at der ikke må være en direkte økonomisk forbindelse med skattefrie indtægter, ganske vist ikke kun i grænseoverskridende situationer, men ligeledes i rent nationale situationer.
- 46 I forbindelse med at den tyske regering blev opfordret til at komme med eksempler på nationale indtægter og udgifter, der er omfattet af § 10, stk. 2, i EStG af 2002, angav den bidrag til pensionsforsikring, som betales for modtagelse af sygedagpenge, invaliditetsgodtgørelser og hjemmehjælpstillæg, bidrag til pensions- og sygeforsikring, som betales af de løntillæg, der udbetales for arbejde på søn- og helligdage samt for natarbejde, og bidrag til syge- og pensionsforsikring, der betales for modtagelse af en arbejdsgivers kapitallydelser, som er fritaget for indkomstskat i Tyskland.
- 47 Disse typer af godtgørelser, løntillæg og ydelser kan imidlertid ikke sammenlignes med løn og gage, der udbetales som modydelse for udført arbejde til arbejdstagere i den private sektor eller kontraktansatte i den offentlige sektor, som i modsætning til tyske tjenestemænd er underlagt obligatoriske sociale bidrag. Det følger af sagsakterne og retsforhandlingerne for Domstolen, at hjemmehørende arbejdstagere i den private sektor og kontraktansatte i den offentlige sektor, som oppebærer løn og gage fra Tyskland, hvori der indeholdes bidrag til pension og forsikring, der kan sidestilles med de i hovedsagen omhandlede, kan fradrage disse bidrag i deres skattepligtige indkomst.
- 48 Det må således konstateres, at betingelsen om, at der ikke må være en direkte økonomisk forbindelse med skattefrie indtægter – selv om den finder anvendelse uanset nationaliteten – i højere grad kan påvirke hjemmehørende skattepligtige, der oppebærer løn i en anden medlemsstat end den, hvori de er bosiddende, som er skattefritaget i deres bopælsmedlemsstat.
- 49 Afslag på indrømmelse af fradrag for de bidrag til tillægspension og -sygeforsikring som de i hovedsagen omhandlede, der blev opkrævet i Frankrig, medfører, for det første, at den skattepligtige indkomst for skattepligtige som de i hovedsagen omhandlede sagsøgere forhøjes, og, for det andet, at den særlige skatteprocent beregnes på grundlag af den forhøjede skattepligtige indkomst, uden at procentsatsen korrigeres, ved at bidragene tages i betragtning på en anden måde, hvilket ikke havde været tilfældet, såfremt Marie-Laure Bechtel havde oppebåret løn i Tyskland og ikke i Frankrig.
- 50 En sådan ufordelagtig behandling kan afholde hjemmehørende arbejdstagere fra at søge, tage eller fortsætte med et arbejde i en anden medlemsstat end den, hvori denne er bosiddende.
- 51 En national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter fradrag for udgifter til pension og forsikring er betinget af, at disse ikke er direkte økonomisk forbundet med skattefrie indtægter, udgør således i en situation som den i hovedsagen omhandlede en restriktion for arbejdskraftens frie bevægelighed, der som udgangspunkt er forbudt i medfør af artikel 45 TEUF.

### ***Om der foreligger en begrundelse***

- 52 En sådan restriktion kan kun være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i et tvingende alment hensyn (jf. bl.a. dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 26, og af 26.5.2016, Kohll og Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, præmis 45).
- 53 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt de omhandlede situationer er objektivt sammenlignelige, bemærkes, at sammenligneligheden af en grænseoverskridende situation med en national situation skal vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale

bestemmelser (jf. i denne retning dom af 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 22, af 6.9.2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 17, og af 26.5.2016, Kohll og Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, præmis 46).

- 54 I den foreliggende sag har den tyske regering gjort gældende, at en rent national situation, hvor en skattepligtigs løn er underlagt tysk beskatningskompetence, ikke er objektivt sammenlignelig med grænseoverskridende situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor Forbundsrepublikken Tyskland i henhold til den fransk-tyske aftale ikke har ret til at beskatte den omhandlede løn, selv om Marie-Laure Bechtel er fuldt skattepligtig i denne medlemsstat.
- 55 I denne henseende skal det bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at det som udgangspunkt er bopælsmedlemsstaten, der skal indrømme den skattepligtige alle de skattefordele, som er knyttet til hans personlige og familiemæssige forhold, idet det med forbehold af undtagelser er denne medlemsstat, der bedst kan bedømme nævnte skattepligtiges personlige skatteevne, eftersom den skattepligtige her har midtpunktet for sine livsinteresser (jf. bl.a. dom af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 32, af 16.5.2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, præmis 21, af 28.2.2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, præmis 43, og af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 43).
- 56 Forpligtelsen til at tage hensyn til de personlige og familiemæssige forhold kan kun påhvile beskæftigelsesmedlemsstaten, når den skattepligtige har næsten hele sin skattepligtige indkomst eller hele sin skattepligtige indkomst ved beskæftigelse i denne stat og ikke har en indkomst af betydning i sin bopælsstat, således at denne ikke er i stand til at indrømme ham de fordele, som følger af, at hans personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning (jf. bl.a. dom af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 36, af 14.9.1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, præmis 27, af 16.5.2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, præmis 21-23, af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 89, og af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 44).
- 57 For så vidt angår de fordele, som opstår ved, at der tages hensyn til de personlige og familiemæssige forhold med hensyn til den hjemmehørende skattepligtige, der oppebærer indkomst i en anden medlemsstat end bopælsmedlemsstaten, befinder den skattepligtige sig således ikke i en situation, der kan sammenlignes med situationen for en hjemmehørende skattepligtig, der oppebærer indkomst i sin bopælsmedlemsstat, navnlig ikke når den førstnævnte skattepligtiges bopælsmedlemsstat ikke kan indrømme den skattepligtige disse fordele, idet vedkommende ikke har nogen indkomst af betydning i denne medlemsstat.
- 58 Det er dog ikke tilfældet i hovedsagen. Som følge af sambeskatningen af sagsøgerne i hovedsagen kan Marie-Laure Bechtels bopælsmedlemsstat, selv såfremt hun ikke har nogen indkomst af betydning i denne medlemsstat, indrømme hende de fordele, som følger af, at hendes personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning, såsom fradrag for de i hovedsagen omhandlede bidrag.
- 59 Marie-Laure Bechtel befinder sig derfor i en situation, der kan sammenlignes med situationen for en hjemmehørende skattepligtig, der oppebærer sin indkomst i sin bopælsmedlemsstat.
- 60 Restriktionen kan derfor kun begrundes i tvingende almene hensyn. Endvidere kræves det, såfremt dette er tilfældet, at restriktionen er egnet til at sikre gennemførelsen af det mål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis, og af 26.5.2016, Kohll og Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, præmis 49).
- 61 I denne forbindelse har den tyske regering gjort gældende, at afslag på indrømmelse af fradrag for særlige udgifter, når der er tale om skattefrie indtægter, kan begrundes i tvingende almene hensyn såsom at opnå en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Den Franske Republik og sammenhæng i den nationale skatteordning.

- 62 For det første har den tyske regering anført, at det i henhold til den fransk-tyske aftales artikel 14, stk. 1, første punktum, tilkommer Den Franske Republik at beskatte indtægter, der udbetales af den franske stat, og at denne fordeling af beskatningskompetencen ville blive undermineret, hvis Forbundsrepublikken Tyskland var tvunget til at tage alle Marie-Laure Bechtels socialsikringsbidrag i betragtning som særlige udgifter uden at basere sig på samtlige de globale indtægter.
- 63 For det andet, såfremt socialsikringsbidrag, der betales i Frankrig, i henhold til bestemmelserne i § 10, stk. 2, nr. 1, i EStG af 2002 kunne tages i betragtning ved beregningen af den skattepligtige indkomst i Tyskland, ville bestemmelserne være i strid med princippet om skatteordningernes sammenhæng, således at Marie-Laure Bechtel, selv om de i Frankrig udbetalte skattefrie indtægter ikke blev taget i betragtning ved fastsættelsen af beregningsgrundlaget, ikke desto mindre kunne fradrage udgifterne til pension og forsikring ved hendes sambeskatning med ægtefællen. Den skatteprocent, som forhøjes inden for rammerne af ægtefællernes progressionsforbehold, korrigeres, når udgifterne fradrages ved beregningen af den skattepligtige indkomst. Den fordel, som opstår ved, at der indrømmes fradrag for forsikringsbidrag, er desuden direkte forbundet med beskatningen af den hertil svarende indkomst, og selv om Marie-Laure Bechtel i den foreliggende sag fik afslag på den teoretiske fordel ved at kunne fradrage forsikringsbidragene, opnåede hun den fordel, at hendes franske indkomst ikke blev beskattet i Tyskland.
- 64 Det bemærkes, for det første, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne ganske vist kan udgøre et tvingende alment hensyn, som kan begrunde en restriktion for udøvelsen af den frie bevægelighed inden for Unionen (dom af 28.2.2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, præmis 56, og af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 68).
- 65 En sådan begrundelse kan bl.a. anerkendes, når den pågældende ordning har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. i denne retning dom af 29.3.2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, præmis 42, af 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 54, af 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 60, af 28.2.2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, præmis 57, og af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 75).
- 66 Selv om medlemsstaterne i henhold til fast retspraksis har frihed til i bilaterale aftaler til undgåelse af dobbeltbeskatning at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen, giver denne fordeling af beskatningskompetencen dem ikke ret til at iværksætte foranstaltninger, der er i strid med de af traktaten sikrede former for fri bevægelighed. Med hensyn til udøvelsen af den beskatningskompetence, der er fordelt på denne måde inden for rammerne af bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, er medlemsstaterne nemlig forpligtet til at overholde EU-reglerne (jf. i denne retning dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 93 og 94, af 19.1.2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, præmis 49 og 50, og af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 41 og 42).
- 67 I den foreliggende sag er spørgsmålet om fordelingen af beskatningskompetencen mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland reguleret i den fransk-tyske aftale, der for det første bestemmer, at gage, løn og andet lignende vederlag, der udbetales af en af de kontraherende stater, et Land [delstat] eller en anden juridisk person under denne stats eller dette Lands offentligretlige lovgivning, til fysiske personer, der er bosiddende i den anden kontraherende stat, for personligt arbejde og tidligere personligt arbejde ved varetagelse af hverv i den offentlige forvaltning kun beskattes i den førstnævnte stat. For det andet fastsætter aftalen, at indkomst fra Frankrig, som i henhold til overenskomsten kan beskattes i denne medlemsstat, og som oppebæres af personer, der er bosiddende i Forbundsrepublikken Tyskland, undtages fra grundlaget for tysk skat, mens Forbundsrepublikken Tyskland dog forbeholder sig retten til at tage den således undtagne indkomst i betragtning ved fastsættelsen af skatteprocenten. Endelig forpligter aftalen ikke den medlemsstat, hvor

indkomsten er fra, til fuldt ud at tage hensyn til de personlige og familiemæssige forhold for skattepligtige personer, som udøver deres økonomiske aktivitet i denne medlemsstat og er bosiddende i den anden medlemsstat.

- 68 Forbundsrepublikken Tyskland har således frit accepteret fordelingen af beskatningskompetencen, som den fremgår af selve bestemmelserne i den fransk-tyske aftale, idet den har givet afkald på retten til at beskatte lønindkomst som den, Marie-Laure Bechtel har oppebåret, uden at den i henhold til aftalen er blevet fritaget for sin forpligtelse til fuldt ud at tage hensyn til de personlige og familiemæssige forhold for hjemmehørende skattepligtige personer, som udøver deres økonomiske aktivitet i Frankrig.
- 69 Denne mekanisme for fordeling af beskatningskompetencen kan ikke påberåbes med henblik på at begrunde, at en hjemmehørende skattepligtig ikke kan indrømmes de fordele, som følger af, at der tages hensyn til dennes personlige og familiemæssige forhold.
- 70 Dels tilsidesættes den i henhold til den fransk-tyske aftale fastsatte fordeling af beskatningskompetencen ikke af den omstændighed, at Forbundsrepublikken Tyskland indrømmer fradrag for bidrag til syge- og pensionsforsikring som de i hovedsagen omhandlede. Forbundsrepublikken Tyskland giver ikke afkald på en del af sine skattemæssige beføjelser til fordel for andre medlemsstater ved at indrømme fradrag for disse bidrag, og det påvirker ikke dens beføjelse til at beskatte aktiviteter, som udøves på dens område.
- 71 Dels har Domstolen allerede fastslået, at en begrundelse, der vedrører en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, ikke kan påberåbes af en skattepligtigs bopælsmedlemsstat for at unddrage sig det ansvar, der i princippet påhviler denne stat, for at indrømme den nævnte skattepligtige de fradrag af personlig og familiemæssig art, som han har ret til, medmindre denne stat i medfør af en aftale bliver frigjort for sin forpligtelse til fuldt ud at påtage sig at tage hensyn til den personlige og familiemæssige situation for skattepligtige, der er bosiddende på dens område, og som delvist udøver økonomisk virksomhed i en anden medlemsstat, eller nævnte stat konstaterer, at en eller flere beskæftigelsesstater – selv uafhængigt af en overenskomst – i forbindelse med de indtægter, de beskatter, indrømmer fordele i tilknytning til, at de tager hensyn til den personlige og familiemæssige situation for skattepligtige, som ikke er bosiddende på disse staters område, men som erhverver skattepligtige indtægter på deres område (jf. i denne retning dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 99 og 100, af 28.2.2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, præmis 56, og af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 69).
- 72 Som det er anført i denne doms præmis 67 og 68, er Forbundsrepublikken Tyskland i henhold til den fransk-tyske aftale imidlertid ikke frigjort for sin forpligtelse til fuldt ud at påtage sig at tage hensyn til den personlige og familiemæssige situation for skattepligtige, der er bosiddende på dens område.
- 73 For så vidt angår den omstændighed, at en beskæftigelsesmedlemsstat eventuelt ensidigt tager hensyn til Marie-Laure Bechtels personlige og familiemæssige situation, idet den indrømmer skattefradrag for de i hovedsagen omhandlede forsikringsbidrag, skal det bemærkes, at forelæggelsesafgørelsen ikke indeholder oplysninger, der gør det muligt at fastslå, om der er blevet taget et sådant hensyn, eller om det overhovedet er muligt.
- 74 Under alle omstændigheder fastsætter den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning ikke nogen sammenhæng mellem de skattefordele, som indrømmes personer, der er bosiddende i den pågældende medlemsstat, og de skattefordele, som disse personer kan indrømmes i deres beskæftigelsesmedlemsstat (jf. analogt dom af 12.12.2013, Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 73).
- 75 Hvad for det andet angår hensynet til at sikre sammenhængen i et skattesystem bemærkes, at såfremt et sådant tvingende alment hensyn skal kunne begrunde en restriktion for udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder, kræver Domstolen, at der foreligger en direkte

sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet denne sammenhængs direkte karakter skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (jf. i denne retning dom af 1.7.2010, Dijkman og Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, præmis 54 og 55 og den deri nævnte retspraksis, og af 26.5.2016, Kohll og Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, præmis 60).

- 76 I den foreliggende sag har den tyske regerings argument til formål at påvise dels, at afslag på indrømmelse af fradrag for særlige udgifter har til formål at sikre, at den skatteprocent, som forhøjes inden for rammerne af ægtefællernes progressionsforbehold, ikke korrigeres ved nedsættelsen af den skattepligtige indkomst, dels, at den fordel, som opstår ved, at der indrømmes fradrag for bidragene, kompenseres ved, at den indkomst, som er direkte forbundet med bidragene, beskattes.
- 77 Det skal imidlertid bemærkes, at der i henhold til den i denne doms præmis 75 nævnte retspraksis ikke består nogen direkte forbindelse mellem på den ene side eksemptionsmetoden med progressionsforbehold, hvorefter bopælsmedlemsstaten giver afkald på at beskatte indtægter, der er erhvervet i en anden medlemsstat, men medregner indtægterne med henblik på at fastlægge den skatteprocent, der skal anvendes på den skattepligtige indkomst, og på den anden side den omstændighed, at de bidrag, som er direkte forbundet med de skattefrie indtægter, ikke må medregnes. Varetagelsen af hensynet til, at progressionen faktisk gennemføres i bopælsstatens indkomstbeskatning, som ligger til grund for eksemptionsmetoden med progressionsforbehold, er således ikke betinget af, at det omfang, hvori den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning, er begrænset til de udgifter, som er forbundet med de indtægter, der er beskattet i denne medlemsstat (jf. analogt dom af 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 109).
- 78 Eftersom Forbundsrepublikken Tyskland endvidere i den fransk-tyske aftale har indgået en aftale om, at indtægter fra Frankrig udelukkende beskattes i denne medlemsstat, kan den ikke gøre gældende, at de ulemper, som følger af, at der gives afslag på indrømmelse af fradrag for bidrag som de i hovedsagen omhandlede, kompenseres ved, at disse indtægter ikke beskattes i Tyskland. Dette argument ville reelt tilsidesætte den fordeling af beskatningskompetencen, som Forbundsrepublikken Tyskland frit har indgået aftale om i den fransk-tyske aftale.
- 79 Afslag på at indrømme hjemmehørende skattepligtige de fordele, som følger af, at der tages hensyn til deres personlige og familiemæssige situation ved at indrømme fradrag for bidrag til tillægssyge- og pensionsforsikring som de i hovedsagen omhandlede i deres egenskab af særlige udgifter, kan derfor hverken begrundes i hensynet til en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen eller i opretholdelsen af sammenhængen i skattesystemet.
- 80 Henset til ovenstående betragtninger skal de præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en skattepligtig person, der er bosiddende i denne medlemsstat, og som arbejder for den offentlige administration i en anden medlemsstat, ikke kan nedsætte beregningsgrundlaget for indkomstskatten i sin bopælsmedlemsstat med bidrag til pensions- og sygeforsikring, der indeholdes i arbejdslønnen i beskæftigelsesmedlemsstaten, men godt kan nedsætte beregningsgrundlaget med tilsvarende bidrag til socialsikringen i bopælsmedlemsstaten, når arbejdslønnen i henhold til aftalen til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er indgået mellem de to medlemsstater, ikke må beskattes i arbejdstagerens bopælsmedlemsstat og blot forhøjer den skatteprocent, der finder anvendelse på yderligere indtægter.

## Sagsomkostninger

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

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

**Artikel 45 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en skattepligtig person, der er bosiddende i denne medlemsstat, og som arbejder for den offentlige administration i en anden medlemsstat, ikke kan nedsætte beregningsgrundlaget for indkomstkatten i sin bopælsmedlemsstat med bidrag til pensions- og sygeforsikring, der indeholdes i arbejdslønnen i beskæftigelsesmedlemsstaten, men godt kan nedsætte beregningsgrundlaget med tilsvarende bidrag til socialsikringen i bopælsmedlemsstaten, når arbejdslønnen i henhold til aftalen til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er indgået mellem de to medlemsstater, ikke må beskattes i arbejdstagerens bopælsmedlemsstat og blot forhøjer den skatteprocent, der finder anvendelse på yderligere indtægter.**

Underskrifter