

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

L.A. GEELHOED

fremSAT den 27. januar 2005¹

I — Indledning

1. Det spørgsmål, som rejses i den foreliggende sag, er, om en tysk statsborger med bopæl i Tyskland kan påberåbe sig artikel 12 EF og artikel 18, stk. 1, EF med henblik på at opnå fradragsret for underholdsbidrag betalt til den pågældendes fraskilte ægtefælle, der har bopæl i Østrig, som særlige udgifter i sin indkomstskatteangivelse.

3. I medfør af artikel 17 EF indføres et unionsborgerskab. Unionsborgerskab har enhver, der er statsborger i en medlemsstat. Unionsborgerne har de rettigheder og er underkastet de pligter, der er indeholdt i traktaten.

4. Artikel 18, stk. 1, EF sikrer, at enhver unionsborger har ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område med de begrænsninger og på de betingelser, der er fastsat i traktaten og i gennemførelsesbestemmelserne hertil.

II — Retsforskrifter

B — Tysk ret

A — Fællesskabsretten

2. I henhold til artikel 12 EF er al forskelsbehandling på grundlag af nationalitet forbudt inden for EF-traktatens anvendelsesområde.

5. I henhold til § 10, stk. 1, nr. 1, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat, herefter »EStG«) kan der for ligningsperioden 1994-1997 fradrages underholdsbidrag på op til 27 000 DEM til en fuldt indkomstskattepligtig fraskilt ægtefælle, hvis den bidragspligtige med modtagerens samtykke anmoder herom. I medfør af EStG's § 22, nr. 1a, bliver beløb, i det omfang de efter EStG's § 10, stk. 1, nr. 1, kan fradrages hos den bidragspligtige, omfattet af bidragsmodtagerens skattepligtige indkomst (i hen-

1 — Originalsprog: engelsk.

hold til det såkaldte »Korrespondenzprinzip«). Fradraget hos bidragyderen er ikke betinget af, at bidraget reelt beskattes hos bidragsmodtageren. Hvis bidragsmodtageren skal svare skat af underholdsbidraget, skal bidragyderen civilretligt bære udgiften til den deraf følgende indkomstskat. I henhold til EStG's § 1a, stk. 1, nr. 1, kan underholdsbidrag til en fraskilt ægtefælle også fradrages, når modtageren ikke er fuldt indkomstskattepligtig, men har bopæl (eller sædvanligt opholdssted) på en anden af Den Europæiske Unions medlemsstaters område. Denne bestemmelse fandt anvendelse i forhold til Østrig fra og med skatteåret 1994. Det forudsættes imidlertid, at det godtgøres i form af en skriftlig bekræftelse fra de kompetente udenlandske skattemyndigheder, at underholdsbidragene er blevet beskattet hos modtageren.

sambeskatningsordning, der benævnes »Realsplitting«. Finanzamt tog imidlertid ikke underholdsbidragene i betragtning ved indkomstskatteansættelserne for 1994-1997, idet Egon Schempp ikke havde godtgjort i form af en skriftlig bekræftelse fra de østrigske skattemyndigheder, at bidragene var blevet beskattet i Østrig. Egon Schempp har ikke fremlagt eller har ikke kunnet fremlægge en sådan skriftlig bekræftelse, da underholdsbidrag efter den østrigske indkomstskattelovgivning principielt ikke er skattepligtige, ligesom der i øvrigt ikke gives fradrag for underholdsbidrag. Det fremgår imidlertid af sagens akter, at Egon Schempp ville have kunnet fradrage hele underholdsbidraget til sin fraskilte hustru, hvis denne havde haft bopæl i Tyskland. Den fraskilte hustru havde desuden i givet fald ikke skullet angive disse bidrag, idet hendes indkomst er lavere end det skattefrie bundfradrag (eksistensminimum).

III — Faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

6. Egon Schempp, der er tysk statsborger med bopæl i Tyskland, betaler underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der har bopæl i Østrig. Egon Schempp har i sine indkomstskatteangivelser for 1994-1997 søgt at fradrage disse bidrag som en særlig udgift i henhold til bestemmelserne i EStG's § 10, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med § 1a, stk. 1, nr. 1, med et beløb på 8 760 DEM for årene 1994, 1995 og 1997, henholdsvis 10 230 DEM for 1996 inden for rammerne af den

7. Da Egon Schempp fandt, at de omhandlede bestemmelser i EStG var uforenelige med artikel 12 EF og artikel 18, stk. 1, EF, indgav han klage over Finanzamts skatteansættelse. Finanzamt afviste klagen ved afgørelse af 27. juli 1999. Efter at Finanzgericht havde frifundet Finanzamt i en sag anlagt af Egon Schempp til prøvelse af afgørelsen, iværksatte Egon Schempp en revisionsanke for Bundesfinanzhof. Eftersom Bundesfinanzhof finder det tvivlsomt, hvordan artikel 12 EF og 18 EF skal fortolkes i relation til de omhandlede bestemmelser i EStG, har den udsat sagen og forelagt

Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål i henhold til artikel 234 EF:

IV — Bedømmelse

»1) Skal artikel 12 EF (som affattet ved Amsterdam-traktaten) fortolkes således, at den er til hinder for § 1a, stk. 1, nr. 1, og § 10, stk. 1, nr. 1, i EStG, hvorefter en skatteyder, der er bosiddende i Tyskland, ikke kan fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der bor i Østrig, skønt han ville have været berettiget hertil, såfremt hun stadig havde haft bopæl i Tyskland?

9. Indledningsvis bemærkes, at formålet med de præjudicelle spørgsmål er at få afklaret, om to bestemmelser i EStG er forenelige med artikel 12 EF og 18 EF. Selv om Domstolen ikke kan give et direkte svar på spørgsmål affattet på denne måde, kan Domstolen besvare spørgsmålet, om nationale bestemmelser af den pågældende art er forenelige med de omhandlede bestemmelser i EF-traktaten.

A — Om det første spørgsmål

2) I tilfælde af, at spørgsmål 1 besvares benægtende: Skal artikel 18, stk. 1, EF fortolkes således, at den er til hinder for § 1a, stk. 1, nr. 1, og § 10, stk. 1, nr. 1, i EStG, hvorefter en skatteyder, der er bosiddende i Tyskland, ikke kan fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der bor i Østrig, skønt han ville have været berettiget hertil, såfremt hun stadig havde haft bopæl i Tyskland?»

10. Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof nærmere bestemt oplyst, om artikel 12 EF er til hinder for, at en medlemsstat nægter en skatteyder ret til at fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der er bosiddende i Østrig, skønt han ville have været berettiget hertil, såfremt hun stadig havde haft bopæl i Tyskland.

1) Anvendelsesområdet for artikel 12 EF

8. Egon Schempp, den tyske og den nederlandske regering samt Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg i sagen.

11. Forbuddet mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet i artikel 12 EF kan

kun påberåbes i situationer, som er omfattet af EF-traktatens anvendelsesområde. Efter- som Egon Schempp, som part i sagen, er bosiddende og arbejder i Tyskland, og sagen vedrører hans betaling af indkomstskat i Tyskland, er det eneste grænseoverskridende element, at han betaler underholdsbidrag til sin fraskilte hustru i Østrig. Spørgsmålet er herefter, om der er en tilstrækkelig sammen- hæng mellem hans situation og fællesskabs- retten.

12. I denne henseende har Egon Schempp under henvisning til Domstolens dom i sagen Saint-Gobain gjort gældende, at det fremgår af Domstolens praksis, at opkrævning i Tyskland af en højere skat fra en tysk skatteyder, som har foretaget visse over- fører til en person, som ikke er bosiddende i Tyskland, udelukkende af den grund, at bidragsmodtageren er udenlandsk og ikke tysk statsborger, udgør en form for indirekte forskelsbehandling². Kommissionen er af den opfattelse, at selv om Egon Schempp ikke selv har benyttet sig af retten til at flytte til en anden medlemsstat, kan han alligevel påberåbe sig artikel 12 EF, sammenholdt med artikel 18, stk. 1, EF. Eftersom et fraskilt par i skattemæssig henseende anses for at være en enhed ifølge det såkaldte »Korrespondenz- prinzip« i tysk skattelovgivning, kan den omstændighed, at Egon Schempps tidligere hustru har benyttet sig af sin ret til at flytte, ifølge Kommissionen henføres til ham.

13. På den anden side har den tyske og den nederlandske regering påpeget, at anvendel-

sen af ikke-diskriminationsprincippet forud- sætter, at der foreligger en sammenhæng mellem sagens omstændigheder og retten til fri bevægelighed, som er sikret ved EF- traktaten. Eftersom det ikke er Egon Schempp, men hans fraskilte hustru, som har benyttet sig af sin ret til at flytte til en anden medlemsstat, kan han ikke påberåbe sig artikel 12 EF. Situationen er efter deres opfattelse et rent internt tysk anliggende. Den nederlandske regering har i denne forbindelse draget en parallel til Werner- sagen, i hvilken Domstolen fastslog, at den omstændighed, at en person, der udøvede alle sine økonomiske aktiviteter i den med- lemsstat, i hvilken han var statsborger, var bosiddende i en anden medlemsstat, ikke var til hinder for, at førstnævnte medlemsstat pålagde ham en større skattebyrde³.

14. For en umiddelbar betragtning synes meget at tale for, at problemet i den foreliggende sag ikke falder inden for fælles- skabsrettens materielle anvendelsesområde. For det første er de fleste af de relevante omstændigheder vedrørende Egon Schempps situation koncentreret på tysk område, hvilket tyder på, at der er tale om en intern situation, som falder uden for fællesskabsrettens anvendelsesområde. For det andet er tilknytningen til retten til frit at flytte til en anden medlemsstat meget svag, idet det ikke er Egon Schempp, men derimod hans fraskilte hustru, som har benyttet sig af sin ret til fri bevægelighed i henhold til artikel 18, stk. 1, EF. Endvidere synes de omhandlede bestemmelser i EStG ikke at udgøre en hindring for udøvelsen af denne ret. Tværtimod synes det at være mere

2 — Domstolens dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161.

3 — Domstolens dom af 26.1.1993, sag C-112/91, Werner mod Finanzamt Aachen-Innenstadt, Sml. I, s. 429.

attraktivt for modtageren af underholdsbidraget at flytte til Østrig, hvor sådanne bidrag ikke beskattes, selv hvor bidraget fra den tidligere ægtefælle måtte ligge under den skattefrie bundgrænse i Tyskland. Tilknytningen til artikel 18, stk. 1, EF forekommer derfor konstrueret.

15. Imidlertid mener jeg ikke, at disse faktorer nødvendigvis fører til den konklusion, at den foreliggende sag skal anses for at være en rent intern situation, som falder uden for fællesskabsrettens anvendelsesområde. Mere generelt vil en kvalifikation af visse forhold som en intern situation betyde, at det ikke vil være muligt at foretage en retslig prøvelse af, om de bestemmelser, som regulerer disse forhold, er forenelige med fællesskabsretten. Dette er i særdeleshed relevant på områder, hvor medlemsstaterne i stadig større omfang må tage hensyn til grænseoverskridende faktorer i deres lovgivning som følge af, at borgerne benytter sig af deres ret til at bevæge sig frit inden for Den Europæiske Union. Begrebet intern situation bør derfor efter min mening kun anvendes i de mest klare tilfælde. Eftersom der i den foreliggende sag unægteligt er et grænseoverskridende element, som i væsentlig grad påvirker Egon Schempps skatteretlige stilling, kan sagen ikke anses for at være et rent internt tysk anliggende.

16. Det skal tilføjes, at følges denne tilgang, ville en sag som Werner-sagen, der blev afgjort før indførelsen af traktatens bestemmelser om unionsborgerskab, i dag ikke være

udelukket fra at blive bedømt i henhold til fællesskabsretten alene med den begrundelse, at den pågældende skatteyder ikke var bosiddende i den medlemsstat, hvor han arbejdede og betalte skat.

17. Spørgsmålet er herefter, hvilken sammenhæng der er mellem de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag og fællesskabsretten, hvis denne sammenhæng ikke findes i Egon Schempps udøvelse af sin ret som unionsborger i medfør af artikel 18, stk. 1, EF. Kommissionen har anført, at sammenhængen ligger i den omstændighed, at Egon Schempp og hans fraskilte hustru ifølge tysk skattelovgivning i skattemæssig henseende anses for at udgøre en enhed, og at udøvelsen af den ene parts ret til at bevæge sig kan henføres til den anden part. Dette er efter min opfattelse ikke overbevisende. Anvendelse af fællesskabsretten kan ikke være betinget af sådanne begreber i national lovgivning, men må afgøres på grundlag af de konkrete omstændigheder i den foreliggende sag.

18. Det væsentligste grænseoverskridende element i den foreliggende sag er de betalinger, som Egon Schempp foretager til sin fraskilte hustru for at opfylde lovgivningens bestemmelser om bidragspligt. Der kan i medfør af artikel 56 EF ikke indføres restriktioner for sådanne betalinger. Selv om der ikke er tale om sådanne restriktioner i den foreliggende sag, og sådanne restriktioner heller ikke er blevet påberåbt, er det her, den materielle tilknytning til fællesskabsretten foreligger. Til illustration vil jeg tage en hypotetisk situation, hvor EStG i stedet for at gøre fradragsretten betinget af, at bidragene beskattes i den medlemsstat, hvor bidragsmodtageren er bosiddende, havde bestemt, at fradragsretten var ude-

lukket i tilfælde af, at underholdsbidraget blev betalt til en fraskilt ægtefælle bosiddende uden for Tyskland. Dette ville have udgjort en klar begrænsning af den ret til at foretage betalinger, som er sikret ved artikel 56 EF. Eftersom de omhandlede bestemmelser i EStG regulerer det samme forhold, blot på en anden måde, må bestemmelserne efter deres art falde inden for anvendelsesområdet for denne artikel i traktaten. I samme forbindelse henvises endvidere til artikel 58, stk. 1, litra a), EF, som indeholder en generel undtagelse med hensyn til anvendelsen af national skattelovgivning, hvorefter medlemsstaterne inden for de rammer, som er fastlagt i artikel 58, stk. 3, EF, kan sondre mellem skatteydere, hvis situation er forskellig for så vidt angår deres bopælssted. Jeg hævder ikke, at EStG faktisk pålægger restriktioner for de betalinger, som foretages af Egon Schempp. Den omhandlede type bestemmelser kan imidlertid potentielt påvirke sådanne betalinger og falder derfor inden for traktatens materielle anvendelsesområde.

19. Endvidere er Egon Schempps rettigheder og forpligtelser i henhold til den nationale skattelovgivning berørt, idet der i EStG tages hensyn til andre medlemsstaters skattemæssige behandling af modtagne underholdsbidrag ved beregningen af den skattepligtige indkomst. Såfremt en fraskilt ægtefælle udøver sin ret til at flytte til en anden medlemsstat, påvirkes mulighederne for den part, der har bidragspligten, for at fradrage bidragene i sin skattepligtige indkomst, uden at den pågældende har indflydelse herpå.

Med andre ord er der en direkte sammenhæng mellem den fraskilte ægtefælles udøvelse af en rettighed i henhold til fællesskabsretten og den anden parts retlige stilling i henhold til den nationale skattelovgivning.

20. Som den tyske regering og Kommissionen bemærkede i deres skriftlige indlæg, blev de omhandlede bestemmelser i EStG indført i loven for at efterkomme Domstolens dom i Schumacker-sagen⁴. Eftersom disse bestemmelser således har rod i fællesskabsretten, er der en åbenbar tilknytning til traktaten. Hvis en bestemmelse i national lovgivning er gennemført på en sådan måde, at den fjerner en hindring for fri bevægelighed, betyder det ikke, at bestemmelsen dermed falder uden for fællesskabsrettens anvendelsesområde. Det bekræfter snarere, at der er en naturlig grundlæggende tilknytning til traktatens bestemmelser. Hvor der findes en sådan tilknytning, bør der være mulighed for en retslig prøvelse af foreneligheden med fællesskabsretten med hensyn til såvel indholdet som anvendelsen af de tilpassede nationale bestemmelser.

21. På baggrund af mine bemærkninger i punkt 18 er det min opfattelse, at den foreliggende sag kunne have været betragtet ud fra artikel 56 EF i stedet for artikel 12 EF. Men eftersom spørgsmålet fra den forelæg-

⁴ — Domstolens dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Finanzamt Köln-Altstadt mod Schumacker, Sml. I, s. 225.

gende ret alene vedrører virkningen af artikel 12 EF, og analysen i materiel hen- seende i det væsentlige vil være den samme for begge artikler, besvares spørgsmålet som indgivet. I alle tilfælde er det klart, at hvis der ved fastsættelsen af den skattepligtige ind- komst i national lovgivning tages hensyn til forhold i en anden medlemsstat, falder en sådan situation inden for fællesskabsrettens materielle anvendelsesområde, og den kan derfor vurderes i henhold til artikel 12 EF.

2) Foreligger der forskelsbehandling på grundlag af nationalitet?

22. I henhold til ordningen i EStG kan underholdsbidrag betalt af en skattepligtig person til en fraskilt ægtefælle bosiddende i Tyskland fradrages i den skattepligtiges indkomstskatteangivelse, uden at der skal fremlægges dokumentation for, at bidragene er blevet beskattet hos modtageren. Sådan dokumentation kræves imidlertid, når mod- tageren er bosiddende i en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater. Det kan endvidere lægges til grund, at såfremt Egon Schempps fraskilte hustru havde været bosiddende i Tyskland, ville Egon Schempp have været berettiget til at fradrage under- holdsbidragene, hvilket han nu er blevet nægtet, idet hans fraskilte hustru er flyttet til Østrig. Spørgsmålet er herefter, om den forskellige behandling af de to situationer udgør en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der er forbudt i medfør af artikel 12 EF.

23. Egon Schempp har gjort gældende, at den beskrevne forskellige behandling af de to situationer faktisk udgør en krænkelse af artikel 12 EF, for så vidt som betingelserne for at kunne fradrage underholdsbidrag ifølge EStG afhænger af et bopælskriterium. Egon Schempp anerkender, at en sådan forskelsbehandling kan retfærdiggøres af hensyn til sammenhængen i skattesystemet, men han har påpeget, at Domstolen har understreget, at dette hensyn udelukkende kan påberåbes, såfremt den skatteulempe, som en skattepligtig person i første omgang må tåle, kompenseres af en skattefordel for den samme person.

24. Den tyske og den nederlandske regering har anført, at selv hvis det forudsættes, at artikel 12 EF finder anvendelse i den forelig- gende sag (hvilket den ifølge disse regeringer ikke gør), er den omhandlede forskellige behandling af de to situationer en følge af forskellene mellem den tyske skattelovgiv- ning og skattelovgivningen i andre medlems- stater. Endvidere bemærkes, at direkte beskatning er et område, som udelukkende henhører under medlemsstaternes kompe- tence.

25. Kommissionen har anført, at selv om de omhandlede bidrag hverken ville være skat- tepligtige i Tyskland (idet de er lavere end den skattefrie bundgrænse) eller i Østrig (generel fritagelse), ville der i den forelig- gende sag kunne være tale om en forskels- behandling af de to situationer som følge af, at Egon Schempp udelukkende ville have ret til at fradrage udgifterne i sin indkomst- skatteangivelse i førstnævnte situation. På trods heraf er det Kommissionens opfattelse, at de to situationer ikke er sammenlignelige.

Den skattemæssige behandling af underholdsbidrag må ikke betragtes isoleret fra beskatning og skattefritagelse for så vidt angår andre indtægter.

26. Som Domstolen gentagne gange har fastslået, består forskelsbehandling i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at de samme bestemmelser anvendes på forskellige situationer. Overføres dette på den foreliggende sag, må det undersøges, om det er korrekt at sammenligne den situation, hvor Egon Schempp, som betaler underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der er bosiddende i Østrig, ikke har ret til at fradrage denne udgift i sin indkomstskatteangivelse, med en situation, hvor en person, som betaler sådanne bidrag til en fraskilt ægtefælle bosiddende i Tyskland, har en sådan skattefradragsret.

27. På mikroniveau, dvs. ud fra den enkelte skatteydere synsvinkel, er det klart, at den forskellige behandling af de to situationer, som de omhandlede bestemmelser i EStG giver anledning til, må opfattes som diskriminerende, og at denne forskelsbehandling på grundlag af bidragsmodtagerens bopæl kan betragtes som en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. For Egon Schempp er det ved betaling af bidragene uden betydning, hvor hans fraskilte hustru har bopæl. På trods af at omstændighederne synes ens, har den forskellige behandling af de to situationer i skattelovgivningen negative økonomiske konsekvenser for ham.

28. Selv om resultatet af anvendelsen af de omhandlede bestemmelser i EStG på de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag måtte være, at Egon Schempp nægtes en fordel, som han ville have haft, såfremt hans fraskilte hustru havde været bosiddende i Tyskland, er det grundlæggende spørgsmål ved undersøgelsen af, om der foreligger en forskelsbehandling i henhold til artikel 12 EF, om det kriterium, der ligger til grund for den forskellige behandling af de to situationer, direkte eller indirekte er knyttet til nationaliteten.

29. Det kriterium, som anvendes i § 1a, stk. 1, nr. 1, i EStG, er, at modtageren af underholdsbidraget ikke er fuldt indkomstskattepligtig, at denne person er bosiddende i en af Den Europæiske Unions medlemsstater eller i en stat, hvor aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde finder anvendelse, og at der tilvejebringes dokumentation for beskatningen. Disse faktorer vedrører udelukkende den skattemæssige behandling af underholdsbidragene i den medlemsstat, hvor modtageren af underholdsbidraget er bosiddende, og vedrører på ingen måde, hverken direkte eller indirekte, nationalitet eller bopæl som sådan.

30. Med anbringendet om, at § 1a, stk. 1, nr. 1, i EStG kræver artikel 12 EF, sammenligner Egon Schempp sin situation med situationen, hvor en skatteyder betaler underholdsbidrag til en fraskilt ægtefælle med bopæl i Tyskland. Efter min opfattelse er disse situationer ikke sammenlignelige. I sidstnævnte situation er begge parter undergivet skattelovgivningen i samme medlemsstat. I denne situation er der et logisk og systematisk forhold mellem at give den

skatteyder, som betaler underholdsbidraget, et skattefradrag, og at underholdsbidraget er skattepligtig indkomst hos modtageren. Beløbene er i princippet indkomstskattepligtige inden for samme system. Egon Schempps situation implicerer derimod skattelovgivningen i to medlemsstater. I denne situation er der ikke nogen systematisk sammenhæng mellem den skattemæssige behandling af henholdsvis Egon Schempps og hans fraskilte hustrus indkomst. Faktisk synes det ganske irrelevant for skatteopkrævningen i Tyskland, om underholdsbidraget beskattes i Østrig.

32. Det kriterium, som anvendes i EStG's § 1a, stk. 1, nr. 1, er neutralt. Bestemmelsens virkninger over for skatteyderne afhænger udelukkende af den skattemæssige behandling af underholdsbidrag i de forskellige medlemsstater. Til illustration bemærkes — som den nederlandske regering har gjort — at såfremt Egon Schempps fraskilte hustru havde besluttet sig for at flytte til Nederlandene, hvor underholdsbidrag er skattepligtige, ville Egon Schempp have kunnet udnytte muligheden for at fradrage bidragene i sin indkomstskatteangivelse fuldt ud.

31. Den forskellige behandling af de to situationer er således et resultat af forskellene mellem henholdsvis den tyske og den østrigske skattelovgivning, hvilket også den tyske og den nederlandske regering samt Kommissionen har anført. Direkte beskatning er på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin stadig et område, der udelukkende henhører under medlemsstaternes kompetence, skønt de skal udøve denne kompetence under iagttagelse af de grundlæggende bestemmelser i EF-traktaten. Tyskland og Østrig har derfor ret til at udstede de bestemmelser om beskatning af underholdsbidrag til en fraskilt ægtefælle, som de måtte finde passende. I en sådan situation vil der uvægerligt være forskelle i den skattemæssige behandling mellem medlemsstaterne, og disse forskelle også vil gøre sig gældende, hvor der i den nationale skattelovgivning tages hensyn til eksterne omstændigheder, som det er tilfældet i EStG.

33. Mere generelt forholder det sig, som Domstolen ved flere lejligheder har fastslået, således, at »EF-traktaten ikke garanterer en unionsborger, at overflytningen af hans virksomhed til en anden medlemsstat end den, hvor han indtil da havde bopæl, har neutrale virkninger med hensyn til opkrævning af afgifter. På grund af forskellene i medlemsstaternes lovgivninger på dette område kan en sådan overflytning alt efter omstændighederne være mere eller mindre fordelagtig eller ufordelagtig for borgeren for så vidt angår indirekte afgifter. [...]«⁵. Det forekommer mig, at samme princip finder anvendelse på den foreliggende sag, hvor den berørte person ikke aktivt har udøvet sin ret til fri bevægelighed, men derimod passivt udsættes for en forskellig behandling som følge af, at hans fraskilte ægtefælle er flyttet til en anden medlemsstat.

5 — Domstolens dom af 15.7.2004, sag C-365/02, Lindfors, Sml. I, s. 7183, præmis 34, og af 29.4.2004, sag C-387/01, Weigel, Sml. I, s. 4981, præmis 55.

34. På et mere generelt plan kan det synes meget utilfredsstillende, at Egon Schempp ikke kan fradrage udgifterne til underholdsbidrag i sin indkomstskatteangivelse. Som jeg bemærkede tidligere, er det ved betalingen af underholdsbidragene uden betydning for ham, hvor hans fraskilte hustru er bosiddende. Situationen er imidlertid opstået som følge af en manglende koordinering af medlemsstaternes skattesystemer og kan udelukkende løses af fællesskabslovgiver.

35. På ovenstående baggrund konkluderer jeg, at det første præjudicielle spørgsmål må besvares med, at artikel 12 EF ikke er til hinder for, at en medlemsstat i henhold til bestemmelser som EStG's § 1a, stk. 1, nr. 1, og § 10, stk. 1, nr. 1, nægter en skatteyder, som er bosiddende i Tyskland, ret til at fradrage underholdsbidrag til dennes fraskilte hustru, som er bosiddende i Østrig, skønt han ville have været berettiget hertil, såfremt hustruen stadig havde haft bopæl i Tyskland.

B — Om det andet spørgsmål

36. I tilfælde af, at første præjudicielle spørgsmål besvares benægtende, ønsker Bundesfinanzhof nærmere bestemt oplyst, om det er foreneligt med artikel 18, stk. 1, EF, at en medlemsstat nægter en skatteyder ret til at fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der bor i Østrig, skønt han ville have været berettiget hertil, såfremt hun stadig havde haft bopæl i Tyskland.

37. Egon Schempp er af den opfattelse, at artikel 18, stk. 1, EF ikke blot sikrer retten til at færdes og tage ophold i andre medlemsstater, men også retten til at vælge bopæl. I en situation, hvor underholdsbidrag ikke kan fradrages i den skattepligtige indkomst, når modtageren af bidragene er bosiddende i en anden medlemsstat, vil det kunne afholde denne fra at forlade Tyskland og dermed skabe en hindring for udøvelsen af de rettigheder, som er sikret ved artikel 18, stk. 1, EF. Dette pres kan komme meget konkret til udtryk ved fastsættelsen af underholdsbidragets størrelse, idet bidraget fastsættes under hensyntagen til de skattemæssige konsekvenser.

38. Den tyske og den nederlandske regering samt Kommissionen finder ikke, at Egon Schempps frie udøvelse af sine rettigheder i henhold til artikel 18, stk. 1, EF på nogen måde begrænses som følge af de omhandlede bestemmelser i EStG. Kommissionen har anført, at det, selv hvis det forudsættes, at denne bestemmelse i traktaten skal fortolkes som et generelt forbud mod enhver begrænsning af retten til at færdes inden for Den Europæiske Union, af de grunde, som den anførte i svaret på det første præjudicielle spørgsmål, er berettiget at nægte Egon Schempp de ønskede skattefordele.

39. Som jeg bemærkede tidligere, er sammenhængen mellem de omhandlede bestemmelser i EStG og de rettigheder, som sikres i medfør af artikel 18, stk. 1, EF, temmelig svag. Det er vanskeligt at forestille sig, hvordan de omhandlede bestemmelser skulle kunne forhindre Egon Schempp i at udøve disse rettigheder. På trods af Egon Schempps

påstand om det modsatte var de faktisk ikke til hinder for, at hans fraskilte hustru flyttede til en anden medlemsstat, hvor underholdsbidrag til fraskilte ægtefæller principielt ikke indkomstbeskattes, skønt det skattemæssigt var ufordelagtigt for ham. Det fremgår heller ikke af sagsakterne, at han først forsøgte at overtale sin fraskilte hustru til at tage bopæl i f.eks. Nederlandene, hvor disse bidrag beskattes, og udgifterne følgelig kunne have været fradraget i hans skattepligtige indkomst.

40. Jeg er derfor af den opfattelse, at artikel 18, stk. 1, EF ikke er til hinder for, at en medlemsstat i medfør af bestemmelser som EStG's § 1a, stk. 1, nr. 1, og § 10, stk. 1, nr. 1, nægter en skatteyder, der er bosiddende i Tyskland, at fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der bor i Østrig, skønt han ville have været berettiget hertil, såfremt hustruen stadig havde haft bopæl i Tyskland.

V — Forslag til afgørelse

41. På ovenstående baggrund foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål indgivet af Bundesfinanzhof således:

- »1) Nationale bestemmelser som § 1a, stk. 1, nr. 1, og § 10, stk. 1, nr. 1, i Einkommensteuergesetz, hvorefter en skatteyder, der er bosiddende i Tyskland, ikke kan fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der bor i Østrig, skønt han ville have været berettiget hertil, såfremt hun stadig havde haft bopæl i Tyskland, er ikke uforenelige med artikel 12 EF.
- 2) Nationale bestemmelser som § 1a, stk. 1, nr. 1, og § 10, stk. 1, nr. 1, i Einkommensteuergesetz, hvorefter en skatteyder, der er bosiddende i Tyskland, ikke kan fradrage underholdsbidrag til sin fraskilte hustru, der bor i Østrig, skønt han ville have været berettiget hertil, såfremt hun stadig havde haft bopæl i Tyskland, er ikke uforenelige med artikel 18, stk. 1, EF.«