

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

15. september 2011 *

I sag C-240/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Baden-Württemberg (Tyskland) ved afgørelse af 21. december 2009, indgået til Domstolen den 14. maj 2010, i sagen:

Cathy Schulz-Delzers,

Pascal Schulz

mod

Finanzamt Stuttgart III,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot, og dommerne K. Schieman (refererende dommer), C. Toader, A. Prechal og E. Jarašiūnas,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 24. marts 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Cathy Schulz-Delzers og Pascal Schulz ved Rechtsanwalt S. Hoffmann

— den tyske regering ved T. Henze og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— den spanske regering ved M. Muñoz Pérez, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. maj 2011,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 12 EF, 18 EF og 39 EF.
- ² Denne anmodning er indgivet i en sag, der verserer mellem Cathy Schulz-Delzers og Pascal Schulz (herefter »ægteparret Schulz«) og Finanzamt Stuttgart III (herefter »Finanzamt«) vedrørende den indkomstskatteansættelse, Finanzamt har udstedt for 2005 og 2006.

Retsforskrifter

Tysk indkomstbeskatning

- ³ I Tyskland var indkomstbeskatningen i 2005 og 2006 reguleret ved loven om indkomstbeskatning (Einkommensteuergesetz, herefter »EStG«) i den affattelse, der var gældende for disse år.

- 4 I henhold til EStG's § 1 var bl.a. fysiske personer med bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland fuldt indkomstskattepligtige.
- 5 Indkomstskattesatsen var fastsat i henhold til en progressiv skatteskala, således at skattesatsen øgedes som funktion af indkomstens størrelse. Denne skala afspejlede lovgivers vurdering af den skattepligtiges skattebetalingsevne på grundlag af levevilkårene i Tyskland.
- 6 Visse typer af indkomst var fritaget for indkomstskat. I den henseende sondredes der bl.a. mellem indkomst, som selv om den ikke i sig selv var skattepligtig, blev medregnet ved beregningen af skattesatsen for anden indkomst ved anvendelsen af den progressive skatteskala, og indkomst, som ikke blev medregnet i denne sammenhæng. Den første type indkomst blev klassificeret som fritaget indkomst »med forbehold for medregning ved skatteprogressionen« (»progressionsforbehold«).
- 7 Den omstændighed, at visse fritagne indkomster af hensyn til skattens progressivitet medregnes ved fastsættelsen af den skattesats, der anvendes på anden indkomst, er udtryk for lovgivers vurdering af den skattepligtiges skattebetalingsevne. Den skattepligtige, som modtager indkomst, der er fritaget, men som medregnes ved skattens progression, har ifølge lovgiver en større skattebetalingsevne end en skattepligtig person, som ikke modtager sådan indkomst. Som følge deraf medregnes i den henseende visse erstatningsindkomster, som i princippet er fritagne, såsom bl.a. arbejdsløshedsunderstøttelse. Disse ydelser har således ikke til hensigt at yde godtgørelse for visse udgifter, men på generel vis at sikre de personer, der modtager ydelserne, tilstrækkelige midler til deres underhold.

- 8 Hvis lovgiver derimod har foreskrevet en fritagelse, som ikke medfører, at den omhandlede indkomst medregnes ved skattens progression, tager lovgiver udgangspunkt i princippet om, at den fritagne indkomst ikke kan anses for en faktor i skattebetalingsevnen, og at den ikke bør tages i betragtning, selv ved beskatningen af anden indkomst.

- 9 Den tyske lovgiver har for at lempe progressionen i indkomstskatteskalaen indført en sambeskatningsordning for ægtefæller med forskellig indkomst til fordel for fuldt skattepligtige personer, som er gift, og hvis samliv ikke varigt er ophørt, hvorved der fastsættes et fælles beregningsgrundlag kombineret med anvendelse af en såkaldt »opdelings«-procedure (»splitting«). Ved denne procedure sammenlægges ægteparrets indtægter, og de beskattes samlet. De sambeskattede ægtefællers indkomstskat udgør det dobbelte af den skat, som pålægges halvdelen af deres fælles indkomst.

Tysk beskatning af indkomst hidrørende fra en offentlig fransk myndighed

- 10 Aftalen mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning og om gensidig administrativ og retslig bistand for så vidt angår indkomst-, formue- samt erhvervs- og ejendomsskatter, undertegnet i Paris den 21. juli 1959 (*Bundesgesetzblatt* 1961 II, s. 397), som ændret ved protokollen undertegnet i Paris den 20. december 2001 (*Bundesgesetzblatt* 2002 II, s. 2370, herefter »den fransk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst«), foreskriver i artikel 14, stk. 1, første punktum, et »kildestatsprincip«, ifølge hvilket gage, lønninger og lignende vederlag, der udbetales af en offentligretlig juridisk person i en kontraherende stat til fysiske personer med bopæl i den anden kontraherende stat for nuværende administrativ tjeneste, kun beskattes i den førstnævnte stat.

- 11 Den fransk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 20, stk. 1, foreskriver vedrørende lempelse af dobbeltbeskatning, at indkomst fra Frankrig, som i henhold til denne overenskomst kan beskattes i Frankrig, undtages fra grundlaget for tysk skat for så vidt angår personer, der er hjemmehørende i Forbundsrepublikken Tyskland. Det er præciseret, at Forbundsrepublikken Tyskland forbeholder sig retten til at tage hensyn til den således undtagne indkomst ved fastsættelsen af skattesatsen.
- 12 Disse bestemmelser finder både anvendelse på grundlønningen for franske tjenestemænd, der er bosiddende i Tyskland, og på yderligere godtgørelser, som disse modtager på grund af deres udstationering i Tyskland.
- 13 EStG's § 32b, stk. 1, nr. 3, bestemmer:

»Når en midlertidigt eller i hele ligningsperioden ubegrænset skattepligtig person [...]

[...]

3. oppebærer indkomst, som i henhold til en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning eller anden mellemstatslig overenskomst med forbehold for medregning ved beregning af indkomstskatten er skattefritaget, [...] anvendes på den i henhold til § 32a, stk. 1, beskattede indkomst en særlig skattesats.«

¹⁴ EStG's § 32b, stk. 2, nr. 2, bestemmer:

»Den særlige skattesats i henhold til stk. 1 er den skattesats, som fremkommer, når man ved beregningen af indkomstskatten forhøjer eller formindsker den i henhold til § 32a, stk. 1, skattepligtige indkomst med [...]

[...]

2. for så vidt angår stk. 1, nr. 2 og 3, de der nævnte indkomster, idet de deri medregnede ekstraordinære indkomster medregnes med en femtedel.«

Den tyske beskatning af udstationeringsgodtgørelser ydet til tyske skatteydere, der arbejder i udlandet

¹⁵ Når indkomsten for skattepligtige personer, der arbejder som tjenestemænd i udlandet, er fuldt skattepligtig i Tyskland, fritages de mulige godtgørelser, som disse ydes for deres udstationering, fra indkomstskat i Tyskland, og de medregnes ikke ved progressionen i indkomstskatten.

¹⁶ EStG's § 3, nr. 64, foreskriver:

»Med hensyn til en arbejdstager, der står i et tjenesteforhold til en indenlandsk offentligretlig juridisk person, og som modtager arbejdsløn for dette fra en indenlandsk offentlig kasse, er vederlaget for beskæftigelse i udlandet fritaget for skat, i det omfang

det overstiger den arbejds løn, som arbejdstageren ville have været berettiget til ved tilsvarende beskæftigelse på det sted, hvor den betalende offentlige kasse befinder sig. Første punktum gælder også i tilfælde, hvor tjenesteforholdet er i forhold til en anden person, som fastsætter arbejds lønnen i henhold til de forskrifter, der gælder i forhold til første punktum, når arbejds lønnen udbetales af en offentlig kasse og helt eller fortrinsvis hidrører fra offentlige midler. For andre til udlandet tidsbegrænset udsendte medarbejdere, som er bosiddende der eller har fast ophold der, er den købekrafts-udligning, som en indenlandsk arbejdsgiver yder dem, fritaget for skat i det omfang, den ikke overstiger det i henhold til Bundesbesoldungsgesetz § 54 tilladte beløb for sammenlignelige udlandstjenestegodtgørelser.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 17 Ægteparret Schultz er bosiddende i Tyskland og har forsørgerpligt for to børn. De har valgt at blive sambeskattet af hele deres indkomst som omhandlet i EStG's § 1 for at være berettigede til et fælles beregningsgrundlag for beskatning, som er mere fordelagtigt.
- 18 Pascal Schultz er tysk statsborger. Han er ansat som advokat og modtog i denne egen-skab løn i 2005 og 2006.
- 19 Cathy Schulz-Delzers er fransk statsborger. Hun arbejder i Tyskland som fransk stats-tjenestemand og er lærer ved en tysk-fransk folkeskole. I 2005 og 2006 modtog hun foruden sin løn to godtgørelser fra den franske stat, som i henhold til den fransk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 14, sammenholdt med artikel 20, stk. 1, i

lighed med hendes løn var skattefritaget i Tyskland med forbehold for deres medregning ved skattens progression.

20 De to omhandlede godtgørelser er:

- en godtgørelse knyttet til de lokale leveomkostninger, som med hjemmel i artikel 4, punkt B, litra d), i dekret nr. 2002-22 af 4. januar 2002 om den administrative og finansielle situation for ansatte ved franske uddannelsesinstitutioner i udlandet (JORF af 6.1.2001, s. 387) ydes til franske statstjenestemænd, der gør tjeneste i udlandet, og som tilsigter at yde godtgørelse for tab af købekraft. De månedlige beløb for ydelsen var henholdsvis 437,41 EUR og 444,08 EUR i 2005 og 2006
- en »familiegodtgørelse«, som med hjemmel i artikel 4, punkt B, litra e), i dekret nr. 2002-22 ydes for børn, som franske statstjenestemænd, der arbejder i udlandet, har forsørgerpligt over for. De månedlige beløb for ydelsen var henholdsvis 134,20 EUR og 136,41 EUR i de samme to år.

21 Den af Cathy Schulz-Delzers for de to i hovedsagen omhandlede år modtagne løn blev pålagt indkomstskat i Frankrig. De to i den foregående præmis omtalte godtgørelser blev derimod ikke beskattet i Frankrig, idet godtgørelserne i henhold til fransk lovgivning var skattefrie.

22 Finanzamt tog i indkomstskatteansættelserne for 2005 og 2006 højde for skattefritagelsen af disse to godtgørelser, men medregnede dem i lighed med resten af Cathy Schulz-Delzers' vederlag efter et fast fradrag for erhvervsmæssige udgifter på

920 EUR for hvert af de to år i henhold til EStG's § 32b, stk. 1, nr. 3, og stk. 2, nr. 2, ved skatteprogressionen. Medregningen af disse godtgørelser medførte en forhøjelse af ægtefællerne Schultz' indkomstskat på henholdsvis 654 EUR og 664 EUR for 2005 og 2006.

- ²³ Ægtefællerne Schultz indgav klager over disse skatteansættelser. Klagerne blev afvist som ubegrundede ved Finanzamts afgørelser af 30. april 2009.
- ²⁴ Ægtefællerne Schultz har ved en sag anlagt ved den forelæggende ret den 18. maj 2009 anfægtet medregningen af de to i hovedsagen omhandlede godtgørelser ved beregningen af den skattesats, der anvendes på anden indkomst ved anvendelsen af den progressive skatteskala. De har nedlagt påstand om, at de af Cathy Schulz-Delzers modtagne godtgørelser ikke medregnes ved skatteprogressionen. De har anført, at medregning af disse godtgørelser i denne henseende udgør en tilsidesættelse af artikel 39 EF, da tilsvarende godtgørelser, som modtages under de i EStG's § 3, nr. 64, fastsatte betingelser, ikke medregnes på denne måde.
- ²⁵ Ifølge den forelæggende ret vil EStG's § 3, nr. 64, kunne afskrække en fransk embedsmand fra at påtage sig en udstationering i Tyskland for sin arbejdsgiver, da de i hovedsagen omhandlede godtgørelser medtages ved beregningen af den særlige skattesats, mens en tysk arbejdstager, der arbejder uden for tysk område, kan modtage tilsvarende godtgørelser, uden at de medregnes ved skattens progression.
- ²⁶ Uafhængigt af, om der foreligger en tilsidesættelse af artikel 39, stk. 1-3, EF, udgør EStG's § 3, nr. 64, ifølge den forelæggende ret ligeledes en skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, fordi det i almindelighed vil være tyske statsborgere, der befinder sig i et ansættelsesforhold med en offentligtretlig tysk juridisk person, og

det således i første række vil være disse, der er berettigede til fordelene i henhold til EStG's § 3, nr. 64.

²⁷ Det er på denne baggrund, at Finanzgericht Baden-Württemberg har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»1) a) Er § 3, nr. 64, i [EStG] forenelig med arbejdskraftens frie bevægelighed i henhold til [artikel 39 EF, nu artikel 45 TEUF]?

b) Medfører § 3, nr. 64, i [EStG] en i henhold til [artikel 12 EF, nu artikel 18 TEUF] forbudt skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet?

2) Hvis spørgsmål 1 besvares benægtende: Er § 3, nr. 64, i [EStG] forenelig med unionsborgernes frie bevægelighed i henhold til [artikel 18 EF, nu artikel 21 TEUF]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

²⁸ Det bemærkes indledningsvis, således som generaladvokaten har påpeget i punkt 39-43 i sit forslag til afgørelse, at det blandt de artikler i EF-traktaten, som den forelæggende ret har nævnt, kun er artikel 39 EF, der kan finde anvendelse i hovedsagen.

- 29 For det første bemærkes, at artikel 12 EF, 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 traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling. Forbuddet mod forskelsbehandling er imidlertid blevet gennemført på området for arbejdskraftens frie bevægelighed ved artikel 39 EF (jf. bl.a. dom af 10.9.2009, sag C-269/07, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 7811, præmis 98 og 99 og den deri nævnte retspraksis).
- 30 For det andet bemærkes, at artikel 18 EF, som generelt fastslår enhver unionsborgers ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, er nærmere udmøntet i artikel 39 EF for så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed (jf. dom af 1.10.2009, sag C-3/08, Leyman, Sml. I, s. 9085, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 Det er således for det første uomtvistet, at Cathy Schulz Delzers har forladt Frankrig for at tage bopæl i Tyskland, og hendes status som arbejdstager som omhandlet i artikel 39 EF er for det andet ikke anfægtet. Det er således udelukkende i lyset af den sidstnævnte bestemmelse, at der skal tages stilling til spørgsmålene fra den forelæggende ret (jf. i denne retning bl.a. Leyman-dommen, præmis 18-20 og den deri nævnte retspraksis).
- 32 Det bemærkes i øvrigt, at spørgsmålet om foreneligheden af EStG's § 3, nr. 64, med artikel 39 EF kun i hovedsagen er rejst, idet § 3, nr. 64, finder anvendelse på godtgørelser, der modtages af tyske tjenestemænd, der arbejder i udlandet, selv om bestemmelsen ikke finder anvendelse på godtgørelser, der modtages af tjenestemænd fra en anden medlemsstat, der arbejder på tysk område. Den omstændighed, at denne bestemmelse i tysk ret bl.a. ikke finder anvendelse på godtgørelser, der modtages af

tjenestemænd fra en anden medlemsstat, der er skattepligtige i Tyskland, og som arbejder i en tredje medlemsstat, er til gengæld ikke blevet anfægtet.

- 33 Under disse omstændigheder skal de præjudicielle spørgsmål, som behandles samlet, forstås således, at den forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 39 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse som EStG's § 3, nr. 64, i henhold til hvilken godtgørelser som de i hovedsagen omhandlede, der tildeles en tjenestemand fra en medlemsstat, der arbejder i en anden medlemsstat, med det formål at yde godtgørelse for tab af købekraft på udstationeringsstedet, ikke medregnes ved fastsættelsen af den skattesats, der finder anvendelse i den første medlemsstat på den skattepligtiges eller dennes ægtefælles anden indkomst, selv om tilsvarende godtgørelser, der tildeles en tjenestemand fra den anden medlemsstat, der arbejder på den første medlemsstats område, medregnes ved fastsættelsen af denne skattesats.
- 34 Det fremgår i denne henseende af fast retspraksis, at artikel 39 EF for det første forbyder såvel åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet som enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 26), og at artiklen for det andet forbyder enhver bestemmelse, som forhindrer en statsborger i en medlemsstat i at forlade sit oprindelsesland med henblik på at udøve sin ret til fri bevægelighed, eller som får ham til at afholde sig herfra (dom af 12.12.2002, sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 78).
- 35 Det er i hovedsagen uomtvistet, at Cathy Schulz-Delzers, som har benyttet sig af sin ret til fri bevægelighed, ikke behandles mindre gunstigt i sin opholdsstat, end en af denne stats statsborgere ville blive det i en rent intern situation. EStG's § 3, nr. 64, finder efter sin karakter ikke anvendelse på skattepligtige personer, der arbejder på tysk område, og bestemmelsen giver udelukkende skattepligtige, der arbejder uden for dette område, en fordel.

- 36 Det følger deraf, at artikel 39 EF kun kan påberåbes i hovedsagen i tilfælde af, at en nægtelse af at give denne fordel til en skattepligtig person, der befinder sig i Cathy Schulz-Delzers' situation, kan karakteriseres som forskelsbehandling af andre årsager, hvilket forudsætter, at Cathy Schulz-Delzers' situation er sammenlignelig med en person, der er berettiget til denne fordel.
- 37 Det bemærkes, at der ikke foreligger en sådan sammenlignelighed set i lyset af formålet med anvendelsen af en progressiv skatteskala, som nødvendigvis — som det bemærkes i denne doms præmis 5-8 — bygger på en vurdering af den skattepligtiges skattebetalingsevne, der foretages på grundlag af livsbetingelserne på den omhandlede medlemsstats område.
- 38 Set i dette perspektiv forøger godtgørelser som dem, der falder inden for anvendelsesområdet for EStG's § 3, nr. 64, som udelukkende tilsigter at tillade den berettigede at opretholde den samme levestandard, som denne nyder i Tyskland, på trods af en højere leveomkostning i udlandet, ikke den skattepligtiges skattebetalingsevne og medregnes derfor ikke ved skattens progression.
- 39 I modsætning hertil har de godtgørelser, som Cathy Schulz-Delzers modtager i Tyskland, netop til formål at tilpasse den berørte persons vederlag til leveomkostningerne i Tyskland og forøger således dennes skattebetalingsevne, således som den vurderes på grundlag af livsbetingelserne inden for denne medlemsstats område, og de medregnes som følge deraf ved skattens progression.
- 40 Den omstændighed, at disse godtgørelser fra den franske lovgivers synspunkt kun tilsigter at tillade den berettigede at opretholde de samme levevilkår, som vedkommende havde i Frankrig, på trods af de højere leveomkostninger i Tyskland, er uden

betydning i denne henseende, fordi situationernes sammenlignelighed nødvendigvis kun kan bedømmes inden for rammerne af ét og samme skattesystem, og fordi medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for indkomstbeskatningen.

- 41 Den omstændighed, at ægtefællerne Schultz' valg om at sambeskattes for at blive berettigede til et fælles beskatningsgrundlag, som er mere fordelagtigt end to særskilte beskatningsgrundlag, medfører, at de godtgørelser, der udbetales til Cathy Schulz-Delzers, medtages ved beregningen af skattesatsen i kraft af den progressive skatteskala, er således ikke en følge af en forskelsbehandling som omhandlet i artikel 39 EF, men af anvendelsen af kriterier for beskatning, som det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte.
- 42 Det bemærkes i den henseende, at traktaten ikke sikrer, at en unionsborger kan flytte sin virksomhed til en anden medlemsstat end den, hvori han hidtil havde bopæl, uden skattemæssige konsekvenser. Henset til forskellene i medlemsstaternes lovgivninger på dette område, kan en sådan flytning, alt efter den foreliggende situation, være mere eller mindre fordelagtig eller ufordelagtig for borgeren (jf. i denne retning dom af 15.7.2004, sag C-365/02, Lindfors, Sml. I, s. 7183, præmis 34, og af 12.7.2005, sag C-403/03, Schempp, Sml. I, s. 6421, præmis 45).
- 43 De forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 39 EF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en bestemmelse som EStG's § 3, nr. 64, i henhold til hvilken godtgørelser som de i hovedsagen omhandlede, der tildeles en tjenestemand fra en medlemsstat, der arbejder i en anden medlemsstat, med det formål at yde godtgørelse for tab af købekraft på udstationeringsstedet, ikke medregnes ved fastsættelsen af den skattesats, der finder anvendelse i den første medlemsstat på den skattepligtiges eller dennes ægtefælles anden indkomst, selv om tilsvarende godtgørelser,

der tildeles en tjenestemand fra den anden medlemsstat, der arbejder på den første medlemsstats område, medregnes ved fastsættelsen af denne skattesats.

Sagens omkostninger

- ⁴⁴ 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 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 39 EF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en bestemmelse som § 3, nr. 64, i indkomstskatteloven (Einkommensteuergesetz), i henhold til hvilken godtgørelser som de i hovedsagen omhandlede, der tildeles en tjenestemand fra en medlemsstat, der arbejder i en anden medlemsstat, med det formål at yde godtgørelse for tab af købekraft på udstationeringsstedet, ikke medregnes ved fastsættelsen af den skattesats, der finder anvendelse i den første medlemsstat på den skattepligtiges eller dennes ægtefælles anden indkomst, selv om tilsvarende godtgørelser, der tildeles en tjenestemand fra den anden medlemsstat, der arbejder på den første medlemsstats område, medregnes ved fastsættelsen af denne skattesats.

Underskrifter