

## FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 22 november 1994 \*

1. De fyra frågor som Bundesfinanzhof framställer i begäran om förhandsavgörande i det nu föreliggande målet berör samma område som målen kommissionen mot Frankrike ("skattekredit")<sup>1</sup>, Biehl<sup>2</sup>, Bachmann<sup>3</sup>, kommissionen mot Belgien<sup>4</sup>, Commerzbank<sup>5</sup>, Halliburton Services<sup>6</sup> och framför allt Werner<sup>7</sup>, vars faktiska och juridiska ram är snarlik. De berör en nyckelfråga inom gemenskapsrätten, nämligen vilken inverkan har den gemenskapsrättsliga principen om fri rörlighet för personer, såsom den stadgas i artikel 48 i EG-fördraget, på de nationella skatteföreskrifterna om skatt på lön?

2. De tillämpliga skatteföreskrifterna har följande innehåll.

3. Genom tillämpning av artikel 1.4 i Einkommensteuergesetz (tysk lag om inkomst-

skatt, nedan kallad "EStG")<sup>8</sup> är de personer som inte har någon bosättning i Förbundsrepubliken Tyskland och som inte varaktigt vistas där "inskränkt skattskyldiga" (beskränkt einkommensteuerpflichtig) för den del av deras inkomster som de uppbar i det landet medan de inom landet bosatta är "oinskränkt skattskyldiga"<sup>9</sup>.

4. För dessa två kategorier skattskyldiga tillämpas skattesystem som är mycket olika.

5. De senare beskattas av den tyska skattemyndigheten för samtliga sina inkomster medan de första är skattskyldiga endast för de inkomster som de uppbar inom tyskt territorium.

6. Utifrån principen att en utomlands bosatt — och följaktligen inskränkt — skattskyldigs personliga förhållanden och familjesituation skall beaktas av bosättningsstaten, förvägrar

\* Originalspråk: franska.

1 — Dom av den 28 januari 1986 (270/83, Rec. s. 273).

2 — Dom av den 8 maj 1990 (C-175/88, Rec. s. I-1779). Denna har följts av kommissionens överklagande på grund av fördragsbrott riktat mot Storhertigdömet Luxemburg (mål C-151/94, under handläggning).

3 — Dom av den 28 januari 1992 (C-204/90, Rec. s. I-249).

4 — Dom av den 28 januari 1992 (C-300/90, Rec. s. I-305).

5 — Dom av den 13 juli 1993 (C-330/91, Rec. s. I-4017).

6 — Dom av den 12 april 1994 (C-1/93, Rec. s. I-1137).

7 — Dom av den 26 januari 1993 (C-112/91, Rec. s. I-429).

8 — BGBI I 1987, 657; BStBl I 1987, 274.

9 — Artikel 1.1 första meningen i EStG år 1987.

de tyska skatteföreskrifterna denne ett visst antal förmåner som beviljas inom landet bosatta skattskyldiga. Endast de senare kan utnyttja förmånstabellen för gifta par ("Splittingtarif")<sup>10</sup>. Vissa kostnadsavdrag<sup>11</sup> eller vissa grundavdrag som särskilt har samband med familjesituationen<sup>12</sup> är reducerade eller uteslutna för utomlands bosatta. Vidare dras källskatt på deras löner utan att de har rätt till avstämning vid årets slut<sup>13</sup>.

7. Den "inskränkt skattskyldige" beskattas alltså objektivt, "som i fråga om indirekta skatter"<sup>14</sup>.

8. Frågan om huruvida dessa föreskrifter var förenliga med gemenskrätten uppkom inom ramen för en tvist mellan en belgisk medborgare, Roland Schumacker, käreande i målet inför den nationella domstolen, och Finanzamt Köln-Altstadt.

9. Roland Schumacker har tillsammans med sin familj alltid varit bosatt i Belgien. Efter att först ha varit anställd i denna stat utövade han från den 15 maj 1988 till den 31 december 1989 en avlönad verksamhet i Förbundsrepubliken Tyskland samtidigt som han fortsatte att vara bosatt i Belgien<sup>15</sup>.

10. Rätten att inkomstbeskatta Roland Schumackers lön under den nämnda tiden tillkom Förbundsrepubliken Tyskland i enlighet med det tysk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet, eftersom det var i denna stat som verksamheten utövades<sup>16</sup>.

11. Med tillämpning av artiklarna 1 stycke 4 och 39d i EStG placerades Roland Schumacker i den kategori skattebetalare som är inskränkt skattskyldiga och från hans lön gjordes ett avdrag som beräknades i överensstämmelse med skatteklass I (tillämplig på ogifta inhemska personer och på utomlands bosatta oavsett deras familjesituation)<sup>17</sup>.

12. Genom beslut av den 22 juni 1989 avskog Finanzamt den av Roland Schumacker framställda begäran att skattebeloppet "skäli-

10 — Artiklarna 26 och 26b i EStG. "Splitting-systemet" innebär att makarnas totala inkomst summeras för att sedan fiktivt delas upp på vardera maken med 50 procent och beskattas utifrån detta. Om den ena makens inkomst är hög och den andras låg, utjämnar splitting-systemet skattebasen och dämpar progressiviteten i löneskattetabellen. Eftersom de gifta löntagare som är bosatta utomlands är uteslutna från splitting-systemet tillämpas samma regler för dem som för ogifta.

11 — Till exempel kostnader för yrkesutbildning (artikel 33a.2 i EStG).

12 — Som till exempel avdraget för vårdnad av hemmavarande barn i artikel 32.6 i EStG från år 1987. Se även artikel 50.1 femte meningen i EStG från år 1987.

13 — Artiklarna 42, 42a och 46 i EStG från år 1987.

14 — Punkt 7 i generaladvokaten Marco Darmons förslag till avgörande i den ovan nämnda domen Werner. För en detaljerad utredning av skillnaderna mellan föreskrifterna för inskränkt och oinskränkt skattskyldiga, se kommissionens yttrande, I, 3.

15 — Det tycks som om hans maka uppburit arbetslöshetsersättning i Belgien endast under år 1988.

16 — Avtal av den 11 april 1967 i enlighet med OECD:s modell.

17 — Om man skall tro käranden i målet inför den nationella domstolen innebär tillämpningen av föreskrifterna för "inskränkt skattskyldiga" ett tillägg om 16 559,64 DM jämfört med den skatt han skulle ha varit tvungen att betala om han varit bosatt i Tyskland (kärandens i målet inför den nationella domstolen inlaga, första delen, II).

gen”<sup>18</sup> skulle beräknas i enlighet med skatteklass III (tillämplig på gifta inhemska personer och grundad på splitting-tariffen).

13. Finanzgericht biföll Roland Schumackers överklagande och ålade Finanzamt att företa en ny skattefastställelse av lönen för år 1988 och att bestämma skatten på lönen för år 1989 i enlighet med skatteklass III.

14. Det var inom ramen för skattemyndighetens överklagande i form av en ”Revision” som Bundesfinanzhof genom begäran om förhandsavgörande förde vidare följande fyra frågor till domstolen:

”1) Kan artikel 48 i EEG-fördraget begränsa Förbundsrepubliken Tysklands rätt att uppbära skatt på en annan medlemsstats medborgares inkomst?

2) För det fall att en fysisk person, av belgisk nationalitet, som har sin enda boställningsort i Belgien där han eller hon varaktigt vistas och där han eller hon skaffat sig sin yrkesutbildning och

-erfarenhet, tar en avlönad anställning i Förbundsrepubliken Tyskland utan att flytta sin boställning dit, tillåter då artikel 48 i EEG-fördraget att Förbundsrepubliken Tyskland beskattar denna persons inkomster hårdare än en annan persons, som i övrigt är jämförbar, och som är bosatt i Förbundsrepubliken Tyskland?

3) Blir svaret annorlunda om den belgiske medborgare som avses i fråga två får sin inkomst nästan uteslutande (det vill säga till mer än 90 procent) från sitt arbete i Förbundsrepubliken Tyskland och att denna inkomst för övrigt endast kan beskattas i Förbundsrepubliken Tyskland i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan den sistnämnda staten och Konungariket Belgien?

4) Bryter Förbundsrepubliken Tyskland mot artikel 48 i EEG-fördraget när man utesluter de fysiska personer som vare sig har sin boställningsort eller varaktigt vistas inom dess territorium, men som där uppbär medel av löneursprung, både från den årliga avstämningen av källskatteavdragen på lön och från myndighetens skattefastställelse avseende inkomster av löneursprung?”

<sup>18</sup> — Genom tillämpning av artikel 163 i Abgabenordnung från år 1977.

## Angående den första frågan

15. Kan artikel 48 i EEG-fördraget begränsa en medlemsstats rätt att uppbära skatt på en annan medlemsstats medborgares inkomst?

16. Den hänskjutande domstolen anmärker att den direkta beskattningen faller inom medlemsstaternas exklusiva behörighet och uttrycker ett visst tvivel inför möjligheten att tillämpa artikel 48 på en nationell bestämmelse inom detta område. Den hänskjutande domstolen gör bland annat gällande att "EEG-fördraget inte någonstans ger i uppdrag att harmonisera medlemsstaternas direkta skatter"<sup>19</sup>. Rättspraxis är i alla hän- delser inte tillräckligt tydlig beträffande före- komsten av ett samband mellan dessa reg- ler<sup>20</sup>.

17. EG-fördraget innehåller inom området för direkt beskattning inga bestämmelser som liknar artikel 95. Om man undantar arti- kel 220 har dess nästan totala tystnad inom detta område ofta understrukits<sup>21</sup>. Det råder ingen tvekan om att det tillkommer med- lemsstaterna att fastställa reglerna beträffande inkomstskatt<sup>22</sup>.

18. Faller området likväl utanför gemen- skapsrätten?

19. För det första kan det påpekas att dessa föreskrifter med stöd av artikel 100 i EG-fördraget, genom enhälligt beslut av medlemsstaterna, skulle kunna *harmoniseras* om de har en direkt effekt på den gemen- samma marknadens upprättande eller funk- tion<sup>23</sup>. Beskattning är undantagen från till- lämpningsområdet för artikel 100a som skulle tillåta harmoniseringsåtgärder som vidtas med kvalificerad majoritet. Till skill- nad från mervärdesskatten har harmonise- ringen av den direkta beskattningen precis påbörjats<sup>24</sup>.

20. För det andra, för att uppnå de syften som uppställts i artikel 2 i EG-fördraget, verkställer gemenskapen "en inre marknad som kännetecknas av ett *avscaffande* mellan medlemsstaterna *av hindren för fri rörlighet* för varor, *personer*, tjänster och kapital"<sup>25</sup>.

23 — Harmoniseringen är obligatorisk endast inom området för indirekt beskattning (artikel 99 i EG-fördraget).

24 — Se rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter inom direktbeskattningens område (EGT nr L 336, s. 15), ändrat genom direktiv 79/1070/EEG (EGT nr L 331, s. 8). Se även rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fis- sion, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT nr L 225, s. 1) och 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT nr L 225, s. 6).

25 — Artikel 3c i EG-fördraget (min kursivering).

19 — Se beslutet från den nationella domstolen, II, B, 1.

20 — Ibid.

21 — Se Wouters, J.: "The Case-Law of the European Court of Justice on Direct Taxes: Variations upon a Theme", *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 1994, vol. 1, nr 2, s. 179, 180.

22 — Se i detta avseende punkt 10 i generaladvokaten Marco Dar- mons förslag till vägledning i domen Biehl.

21. Det är därför som medlemsstaterna till och med inom områden där de ensamma är behöriga inte kan vidta åtgärder som skulle bli till ett hinder för arbetstagarnas fria rörlighet (artikel 48), för etableringsfriheten (artikel 52)<sup>26</sup>, för friheten att tillhandahålla tjänster (artikel 59) och för friheten för kapitalrörelser (artikel 73).

22. Tillämpningen av dessa principer är inte beroende av den omständigheten att de nationella lagstiftningarna först närmar sig varandra. Så som generaladvokaten Mancini anmärker i sitt förslag till avgörande i domen kommissionen mot Frankrike ("skattekredit"), "eftersläpningen hos gemenskapslagstiftaren uppskjuter inte staternas skyldighet att tillämpa sina skattelagstiftningar på ett icke-diskriminerande sätt"<sup>27</sup>.

23. Domstolen har i den domen bekräftat följande princip:

"[F]rånvaron av en harmonisering av medlemsstaternas lagbestämmelser inom området för bolagsbeskattning kan inte rättfärdiga den ifrågavarande skillnaden i behandling (grundad på artikel 52 EEG)"<sup>28</sup>.

26 — Se till exempel punkt 13 i domen av den 7 juli 1988, Inasti mot Wolf m.fl. (154/87 och 155/87, Rec. s. 3897).

27 — Punkt 6, in fine. Se i den här frågan domen av den 9 december 1981, Kommissionen mot Italien (193/80, Rec. s. 3019, punkt 17).

28 — Punkt 24. Se även punkt 11 i domen Bachmann: "denna harmonisering (av medlemsstaternas skattelagstiftningar) kan inte upphöjas till ett förbehåll för att artikel 48 i fördraget skall tillämpas."

24. Social trygghet, direkt beskattning eller, till exempel, villkor för universitetsexamina faller under medlemsstaternas behörighet. Dessa är inte desto mindre tvungna att inom dessa områden anta bestämmelser som respekterar de viktiga friheter som definieras av gemenskapsrätten.

25. Det är dock bara i den mån som dessa bestämmelser påverkar de friheterna som de omfattas av gemenskapsrätten.

26. Sålunda bör varje skatteföreskrift som skulle införa en diskriminering på grund av nationalitet, vare sig den är synlig eller dold, kunna prövas utifrån artiklarna 48, 52 eller 59.

27. För att vara mer exakt är enligt artikel artikel 48.2 varje diskriminerande skattebestämmelse förbjuden som skulle få till följd att principen att alla skall behandlas lika inom detta område kränktes, då det i denna artikel föreskrivs att all diskriminering på grund av nationalitet mellan medlemsstaternas arbetstagare när det gäller ersättningen skall avskaffas. Som käranden i målet inför

den nationella domstolen har sammanfattat det i sitt skriftliga yttrande:

”[D]et är inte tillåtet att förvandla lika bruttolöner till olika nettolöner via en högre beskattning”<sup>29</sup>.

28. Artikel 7 i förordning (EEG) nr 1612/68 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen<sup>30</sup> föreskriver att arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat inom en annan medlemsstats territorium skall åtnjuta samma skattemässiga fördelar som de inhemska medborgarna. Rådet har sålunda inom skatteområdet tillämpat principen att alla skall behandlas lika.

29. I domen Biehl avgjorde domstolen att

”principen att alla skall behandlas lika i frågor om ersättning skulle vara verkningsslös om den kunde undergrävas genom nationella bestämmelser beträffande inkomstskatt”<sup>31</sup>.

30. Som synes är man inom området för direkt beskattning, liksom inom andra områden som faller under medlemsstaternas behörighet, tvungen att respektera de grundläggande friheterna i fördraget. Här kan erinras om uttrycket i domstolens dom Hubbard<sup>32</sup>, vilken meddelades inom ramen för artikel 59,

”gemenskapsrättens verkan kan inte variera alltefter de olika områden inom de nationella rättsordningarna där dess effekter kan märkas.”

31. Slutligen är de rättigheter som tillerkänns medborgare från medlemsstaterna med stöd av artiklarna 48, 52 och 59 ovillkorliga. Beaktandet av dem kan till exempel inte bero på innehållet i ett dubbelbeskattningsavtal som slutits mellan två medlemsstater<sup>33</sup>.

32. Om det fortfarande finns behov av att visa att skattelagstiftningarna är tvungna att respektera de grundläggande friheterna som sanktioneras av fördraget kan jag citera artikel 73d i EG-fördraget. Efter att artikel 73b fastlagt principen om förbud för alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land, föreskriver artikel 73d att medlemssta-

29 — Sidan 15 (sidan 24 i den franska översättningen).

30 — Rådets förordning av den 15 oktober 1968 (EGT nr L 257, s. 2).

31 — Punkt 12.

32 — Dom av den 1 juli 1993 (C-20/92, Rec. s. I-3777, punkt 19).

33 — Se punkt 26 i domen kommissionen mot Frankrike (”skattekredit”).

terna har rätt att ”tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bosättningsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort” med preciseringen i punkt 3 att dessa åtgärder ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar.”

### Angående den andra frågan

33. En inledande anmärkning är nödvändig. Till skillnad från målet Werner hör förevarande fall utan tvekan till gemenskapsrättens tillämpningsområde. Som tysk medborgare, med arbete i Förbundsrepubliken Tyskland där han skaffat sig sin yrkesutbildning, hade Werner aldrig utnyttjat de friheter som tillerkänns honom genom fördraget och i synnerhet friheten att etablera sig i en annan medlemsstat. Den enda internationellt privaträttsliga omständigheten bestod i att han bodde i Nederländerna. Här har Roland Schumacker, en belgisk medborgare, som har skaffat sig sin yrkesutbildning och sin yrkeserfarenhet någon annanstans än i Förbundsrepubliken Tyskland<sup>34</sup>, utnyttjat den rätt till fri rörlighet för arbetskraft som artikel 48 i fördraget föreskriver, för att komma till den staten och där utöva en avlönad verksamhet. Vi befinner oss alltså inte i en situation som är helt intern för en medlemsstat<sup>35</sup>.

34 — Se beslut av den nationella domstolen, s. 7 (s. 7 i den franska översättningen).

35 — Man kan uppenbarligen inte vidhålla att arbetskraftens fria rörlighet endast gäller i den omfattningen som arbetstagaren flyttat sin bosättning till anställningsstaten. Se artikel 1 i rådets ovan nämnda förordning nr 1612/68.

34. Efter att ha förtydligat denna punkt omformulerar jag den andra frågan enligt följande:

”Kan en medlemsstats skattelagstiftning, utan att bryta mot artikel 48 i fördraget, beskatta inkomster hårdare för den utomlands bosatte som innehar en avlönad anställning i denna stat än för den inom landet bosatte med samma anställning?”

35. Bosättningskriteriet är den grundläggande principen i den internationella skatterätten. Nästan samtliga stater i världen har valt denna princip framför nationalitetsprincipen ”vilken skulle kunna innebära att en stat beskattade personer som kan ha förlorat all reell förbindelse, bland annat ekonomisk, med denna stat”<sup>36</sup>.

36. Grunden för distinktionen mellan inom landet bosatt och utomlands bosatt är klar: Genom att välja att bo i en stat, förbinder sig en person att bidra till kostnaderna för den offentliga administration och den samhällsservice som denna stat ställer till personens förfogande. Det är då logiskt att denna stat heltäckande beskattar personens samtliga inkomster. Det är likaledes denna stat, dit den skattskyldige förlagt medelpunkten av sitt familjeliv, som kommer att medge denne kostnads- och grundavdrag. Det föreligger

36 — Förslag till avgörande av generaladvokat Marco Darmon i den ovan nämnda domen av den 13 juli 1993, Commerzbank, punkt 37.

ett personligt samband mellan den skattskyldige och den berörda staten.

between tax-payers based on nationality or on residence, the resulting *chaos* in income tax would be considerable”<sup>38</sup>.

37. Omvänt beskattar anställningsstaten den utomlands bosatte endast för de inkomster som härrör från den statens territorium, på ett i princip objektivt sätt. Den skattskyldige har i själva verket ingen annan anknytning till denna stat än den ekonomiska verksamhet som han utövar där.

40. För att garantera arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen förbjuder artikel 48.2 all diskriminering på grund av nationalitet mellan medlemsstaternas arbetstagare bland annat vad gäller ersättning.

38. Som synes gör skatterätten sålunda skillnad mellan de som är bosatta i en stat och de som är utomlands bosatta, eftersom de inte objektivt sett är i samma situation. Denna skillnad står för övrigt i centrum för OECD:s modellavtal i fråga om dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet<sup>37</sup>.

41. I domen Biehl erinrade domstolen, med hänvisning till domen av den 12 februari 1974, Sotgiu<sup>39</sup>, att

”föreskrifterna om att alla skall behandlas lika förbjuder inte bara påtagliga diskrimineringar på grund av nationalitet, utan också varje form av dold diskriminering som, genom tillämpning av andra kriterier för åtskillnad, i själva verket leder till samma resultat.”<sup>40</sup>

39. Tillämpningen av principen om icke-diskriminering inom skatteområdet kräver stor försiktighet. Det har antecknats:

42. Domstolen har medgett att en skillnad på grund av bosättning skall likställas med en skillnad på grund av nationalitet, även om

”To anyone who is somewhat familiar with tax law, it is clear that the concept of de facto non-discrimination could very easily result in the *disintegration* of national tax systems. Even were the Court to limit itself to the elimination of the differences in tax treatment

38 — Vanistendael, F: ”The Limits to the New Community Tax Order”, *CML Rev.*, 1994, s. 293, 310, (mina kursiveringar).

39 — 152/73, Rec. s. 153, punkt 11.

40 — Punkt 13. Se även, beträffande artikel 52, punkt 14 i domen Commerzbank och punkt 15 i domen Halliburton Services.

37 — Se i synnerhet artikel 4.1 i modellen september 1992.



den är tillämplig utan åtskillnad på inhemska medborgare och utländska medborgare, eftersom de utomlands bosatta till största delen är utländska medborgare<sup>41</sup>.

draget så snart som den är berättigad ”av nödvändigheten av att garantera sammanhanget i det ifrågavarande skattesystemet.”<sup>45</sup>

43. Domstolen drog därav slutsatsen att en reglering som berövar den skattskyldige, som bara är bosatt inom landet under en del av året, rätten till återbetalning av för högt upp-buren skatt medan den permanent bosatte åtnjuter fördelen av ett sådant återställande, strider mot artikel 48<sup>42</sup>.

44. Det är emellertid inte uteslutet ”att en skillnad på grund av en fysisk persons bosättning under vissa omständigheter kan vara berättigad inom ett område som skatterätten.”<sup>43</sup>

45. En skattebestämmelse som grundas på bosättningskriteriet och som har diskriminerande effekter utgör inte ett hinder mot principen om arbetskraftens fria rörlighet så snart som den eftersträvar ett mål av allmänt intresse (såsom bevarandet av sammanhanget i det inhemska skattesystemet) och är absolut nödvändig för att nå detta mål. I domen av den 28 januari 1992, kommissionen mot Belgien<sup>44</sup>, medgav domstolen att en skattebestämmelse som begränsade arbetskraftens fria rörlighet inte bröt mot artikel 48 i för-

46. Enligt belgisk rätt är avgifterna för kompletterande pensions- och livförsäkringar avdragsgilla från den beskattningsbara inkomsten endast på villkor att de inbetalats till belgiska företag eller till belgiska verksamhetsgrenar av utländska försäkringsbolag. Domstolen ansåg att enhetligheten i skattesystemet (nämligen sambandet mellan avgifternas avdragsgillhet och den senare beskattningen av den ränta eller det kapital som utbetalas av försäkringsbolaget) inte kunde säkras genom mindre restriktiva regler, och att den berörda skattebestämmelsen följaktligen var förenlig med artikel 48 i fördraget.

47. Efter domarna Bachmann och kommissionen mot Belgien medger domstolen som synes att de nationella föreskrifter som är diskriminerande enligt artikel 48.2 trots detta kan vara berättigade på grund av trängande skäl av allmänt intresse. Undantagen från den princip om icke-diskriminering som denna artikel påbjuder är inte endast de som föreskrivs i dess tredje och fjärde punkter.

41 — Punkt 14. Se även punkt 9 i domen Bachmann och punkt 15 i domen Commerzbank.

42 — Punkt 19.

43 — Punkt 19 i domen kommissionen mot Frankrike (”skatte-kredit”).

44 — Nämnad ovan i not 4.

45 — Punkt 21.

48. Beträffande diskriminerande skatteföreskrifter tillämpar således domstolen "rule of reason" som är avsedd att dämpa effekterna av att nationella föreskrifter som är tillämpliga utan åtskillnad och som hindrar arbetskraftens fria rörlighet skall anpassas till tillämpningsområdet för artiklarna 48 och 52<sup>46</sup>.

52. Först och främst måste man ändå konstatera en diskriminering.

53. Som vi vet "kan, enligt domstolens fasta rättspraxis, en diskriminering endast bestå i att olika regler tillämpas på jämförbara situationer eller att samma regel tillämpas i olika situationer"<sup>48</sup>.

49. Det är dessa principer som jag föreslår att domstolen skall tillämpa i detta mål.

50. Föreligger det i förevarande fall en diskriminering? Om så är fallet, är den försvarbar?

51. Det kan medges att de utomlands bosatta till största delen är utländska medborgare<sup>47</sup> och att en fördel som förbehålls endast de inom landet bosatta kan dölja en diskriminering på grund av nationalitet.

46 — Se domen av den 31 mars 1993, Kraus (C-19/92, Rec. s. I-1663). Se i detta avseende beträffande domen Bachmann, ovan nämnda Vanistendael, R: "The Limits to the New Community Tax Order", s. 312: "The non-discrimination rule ... has the following meaning: even though any *de facto* discrimination is in principle to be considered as a violation of the basic freedoms in the Treaty, some rules resulting in *de facto* distinction or discrimination can be justified by general interest or policy objectives, provided those rules make distinctions on the basis of criteria that are objective and directly necessary to achieve the policy goals."

47 — Se de ovan nämnda domarna Biehl, punkt 14, Bachmann, punkt 9, kommissionen mot Belgien, punkt 7 och Commerzbank, punkt 15.

54. Inom skatteområdet förvissas sig domstolen särskilt noggrant om att förekomsten av diskrimineringen är tydlig.

55. I domen kommissionen mot Frankrike ("skattekredit"), konstaterade domstolen sålunda att när bolag med säte i Frankrike och filialer och kontor i Frankrike tillhörande bolag med säte i utlandet, är underkastade *samma skattesystem* och inte är föremål för någon olikhet vad beträffar "bestämningen av beskattningsunderlaget", kan de inte behandlas olika vad beträffar beviljandet av en skattemässig fördel, såsom skattekrediten<sup>49</sup>. På samma sätt ansågs i domen Biehl att skatteunderlaget för den berörda tiden var identiskt för inom landet bosatta och utomlands bosatta. I målet Commerzbank, slutligen, åtnjöt bolag inom landet skattemässiga fördelar som bolag utomlands, *i*

48 — Dom av den 13 november 1984, Racke (283/83, Rec. s. 3791, punkt 7).

49 — Punkterna 19 och 20.

*samma skattemässiga situation*, inte beviljades.

56. Det finns således anledning att kontrollera om det i det nu aktuella fallet föreligger "jämförbara situationer" "som behandlas på olika sätt".<sup>50</sup>

57. Finns det i förhållande till formerna och villkoren för beskattningen av inkomst en objektiv skillnad i situation som kan berättiga en olika behandling<sup>51</sup>?

58. Grunden för den tyska skattelagstiftningen är klar: Den kategori skattebetalare som är "oinskränkt skattskyldiga", till vilken de inom landet bosatta hör, beskattas beträffande samtliga sina inkomster oavsett ursprungsland<sup>52</sup>. Eftersom de tillgodogör sig de tjänster som tillhandahålls av deras bosättningsstat måste de genom sin skatt bidra till denna stats utgifter. Dessutom är det denna stat som är bäst i stånd att känna till — eller kontrollera — deras personliga situation och att beskatta dem på ett subjektivt sätt genom olika grundavdrag och nedläggningar på grund av försörjningsbördor eller omkostnader för intäkternas förvär-

vande (Werbungskosten), etc. Det är dit som skattebetalarens väsentliga intressen koncentreras<sup>53</sup>.

59. Den "oinskränkt skattskyldige" däremot, (här, den utomlands bosatte) beskattas i Förbundsrepubliken Tyskland endast beträffande de inkomster som har sitt ursprung inom den stats territorium. Han beskattas på ett objektivt sätt utan hänsyn till hans personliga situation, utifrån principen att denna situation kommer att beaktas av skattemyndigheterna i den stat där han är bosatt, vilken bäst känner till honom, i överensstämmelse med reglerna inom den internationella skatterätten<sup>54</sup>. Som den nationella domstolen antecknat, "Det är alltså inte den skattskyldiges person utan hans verksamheter som har anknytning till det nationella territoriet"<sup>55</sup>.

60. Den skattskyldiges situation beaktas alltså endast i den stat där han är bosatt, där beskattningen omfattar hans samtliga inkomster<sup>56</sup> i syfte att undvika att han beviljas flera personliga kostnads- och grundavdrag.

50 — Dom av den 8 oktober 1980, Überschar (810/79, Rec. s. 2747, 2764).

51 — Se den avslutande formuleringen i punkt 20 i domen kommissionen mot Frankrike ("skattekredit").

52 — Skatteunderlaget minskas med motsvarande inkomster från anställningsstaten i syfte att undvika dubbelbeskattning.

53 — Skattebetalaren är underkastad beskattning i den stat där han bor helt enkelt eftersom han "lever" inom denna stats territorium. Se beslut av den nationella domstolen, II, B, 2.1.

54 — Artikel 24 i OECD:s modellavtal 1977: "En avtalslutande stat är inte skyldig att bevilja dem som är bosatta i en annan avtalslutande stat de personliga kostnadsavdrag, grundavdrag och skattenedläggningar i förhållande till familjesituation eller försörjningsbördor som den beviljar de inom den egna staten bosatta."

55 — Beslut av den nationella domstolen, II, B, 2.1.

56 — Artikel 1.1 i EStG från år 1987.

61. Det är endast i bosättningsstaten som man kan tillämpa splitting-systemet, som förutsätter att man beaktar samtliga såväl inhemska som utländska inkomster som uppbärs av makarna.

62. Detta system hänger samman: Om Förbundsrepubliken Tyskland skulle räkna med den inskränkt skattskyldiges personliga situation (vilket den skulle kunna göra endast beträffande de inkomster som uppbars där), skulle denna beaktas två gånger, det vill säga av anställningsstaten och av bosättningsstaten, vilket skulle innebära en oerättlig skattemässig fördel. De olika system som inom landet bosatta och utomlands bosatta är underkastade gör det möjligt att *förhindra kumulerade förmåner*. Det är därför som artikel 24.3 i OECD:s modellavtal i fråga om dubbelbeskattning utesluter att en avtals slutande stat skulle vara skyldig att bevilja de som är bosatta i en annan avtals slutande stat de personliga kostnadsavdrag, grundavdrag och skattenedsättningar som den beviljar de inom den egna staten bosatta <sup>57</sup>.

63. Det förekommer alltså ingen diskriminering mellan den oinskränkt skattskyldige och

den inskränkt skattskyldige eftersom *de inte befinner sig i jämförbara situationer*. Beskattningen av den förstnämndes samlade inkomst kan inte jämföras med beskattningen av den sistnämnde som begränsas till de inkomster som denne uppbär i anställningsstaten. Olika situationer behandlas olika. Den ovan nämnda artikel 24 i OECD:s modellavtal är mycket tydlig i det avseendet: De inom landet bosatta och utomlands bosatta befinner sig *inte* i samma situation och i skattefrågor kan en skillnad göras dem emellan utan att de senare kan åberopa icke-diskrimineringsprincipen.

64. Man kan följaktligen inte vidhålla att den som är bosatt utomlands och inskränkt skattskyldig i princip skulle vara "hårdare beskattad" än den inom landet bosatte som är oinskränkt skattskyldig <sup>58</sup>. Skatteunderlaget är inte detsamma <sup>59</sup> och den berördes personliga situation kan av bosättningsstaten beaktas under mycket förmånliga förhållanden.

65. Uppvisar emellertid inte detta system en svaghet när den utomlands bosatte skattebetalaren uppbär samtliga (eller nästan samtliga) sina inkomster i anställningsstaten och när dessa inkomster, med stöd av dubbelbeskattningsavtalet mellan bosättningsstaten

57 — Se punkt 22 i kommentaren till artikel 24.3 andra meningen i OECD:s modellavtal om dubbelbeskattning. Den grekiska regeringen understryker med rätta att domstolen inte bör medge "att invånarna i vilket land som helst inom gemenskapen, vilka uppbär löneinkomster från flera länder, flera gånger skall kunna tillgodogöra sig de nedsättningar och grundavdrag som verkställs från skatten eller från inkomsten, eftersom de skulle få rätt att begära att dessa nedsättningar och grundavdrag beviljades dem i alla de länder där de uppbär inkomster som är underkastade beskattning i det land som inkomsten kommer ifrån" (yttrandet s. 9, s. 8 i den franska översättningen).

58 — Se, i detta hänseende, den franska regeringens yttrande, s. 7.

59 — I det skatteunderlag som är underkastat anställningsstatens progressiva skattetablell inkluderas inte de inkomster som uppbärs utomlands, vilket kan innebära en betydande fördel.

och anställningsstaten, endast beskattas i den sistnämnda staten? Just detta är föremålet för den tredje frågan.

### Angående den tredje frågan

66. Den skattebetalare som befinner sig i en sådan situation som käranden i målet inför den nationella domstolen<sup>60</sup> — inskränkt skattskyldig i anställningsstaten — och som inte kan beskattas i bosättningsstaten, där han inte uppbär någon inkomst av tillräcklig omfattning, får inte sin personliga situation beaktad av någon stat. Bosättningsstaten underkastar honom ingen beskattning alls och anställningsstaten anser honom vara inskränkt skattskyldig och beskattar honom objektivt.

67. Den här typen av "negativ konflikt" beträffande behörigheten mellan anställnings- och bosättningsstaten (vilka var och en vägrar att bevilja skatteavdrag för personliga kostnader och försörjningsbörda) leder till en "överbekattning" av den utomlands bosatte. Utgör denna en diskriminering?

68. Frågans praktiska betydelse bör understrykas: Gränsgångare uppbär — mycket all-

mänt sett — samtliga sina inkomster i anställningsstaten. De befinner sig således i det avseendet i en situation som i sin helhet är jämförbar med en inom landet bosatts. Kan man mot dem göra gällande skillnaden mellan inom landet bosatta och utomlands bosatta när de objektivt sett, ur skattemässig synvinkel, befinner sig i *samma situation som de inom landet bosatta*?

69. Denna situation påminner om målet Biehl där domstolen underströk att överträdelserna av principen om att alla skall behandlas lika var särskilt tydlig eftersom den utomlands bosatte skattebetalaren *endast hade uppburit inkomster i Storhertigdömet Luxemburg*<sup>61</sup>.

70. Den medborgare från en medlemsstat som utnyttjar sin rätt till fri rörlighet enligt artikel 48 för att arbeta i en annan medlemsstat (där han uppbär samtliga sina inkomster) samtidigt som han fortsätter att vara bosatt i sin ursprungsstat blir tvungen att betala skatt på de inkomster han uppbär i anställningsstaten utan att hans personliga situation och försörjningsbörda tas i beaktande.

71. Detta leder till en klar diskriminering på bekostnad av den utomlands bosatte, som underkastas ett annat skattesystem än det

60 — Det tycks som om Konungariket Belgiens utbetalningar av arbetslöshetsunderstöd till hans maka upphörde år 1988. Roland Schumacker uppbär inga egna inkomster förutom i Förbundsrepubliken Tyskland.

61 — Punkt 16 i domen. Se även punkt 10 i generaladvokatens förslag till avgörande i detta mål: "den ifrågavarande föreskriftens uppenbart diskriminerande karaktär framkommer bland annat i alla de fall där den berörde medborgaren under det år det rör sig om inte uppburit inkomster i den medlemsstat som han kommer ifrån eller dit han flyttat."

som är tillämpligt på den inom staten bosatte, medan ”bestämningen av beskattningsunderlaget” är densamma<sup>62</sup> och de var och en konkret befinner sig i samma situation ur skattemässig synvinkel.

72. Framför allt ser sig den utomlands bosatte berövad förmånen av splitting-systemet som leder till att skatteprogressiviteten dämpas.

73. Denna diskriminerings konsekvenser för den fria rörligheten för personer har inte undgått kommissionen, som den 21 december 1993 antog en rekommendation 94/79/EG om beskattningen av vissa inkomster som uppburits av utomlands bosatta i en annan medlemsstat än den där de är bosatta<sup>63</sup>:

”[D]en fria rörligheten för personer kan hindras genom bestämmelser inom området för inkomstbeskattning av fysiska personer som får till följd att utomlands bosatta åläggs en tyngre skattebörda än inom landet bosatta *som befinner sig i jämförbara situationer*”<sup>64</sup>. De förstnämnda skall inte vara berövade ”de skattemässiga fördelar och kostnadsavdrag som de inom staten bosatta åtnjuter, *när den övervägande delen av deras inkomster erhålls i verksamhetslandet*”<sup>65</sup>.

74. Följaktligen rekommenderar kommissionen medlemsstaterna att inte underkasta de inkomster som en utomlands bosatt uppbär i anställningsstaten en högre beskattning än den som denna stat skulle ha fastställt om skattebetalaren, dennes make/maka och barn var bosatta där, under förutsättning att dessa inkomster utgör minst 75 procent av den totala beskattningsbara inkomsten<sup>66</sup>.

75. Det är otvivelaktigt fråga om diskriminering när den utomlands bosatte uppbär samtliga sina inkomster i anställningsstaten. Vad gäller när han uppbär större delen av eller nästan samtliga sina inkomster i denna senare stat? Var går gränsen för att hans situation skall likställas med de inom landet bosattas? I sin rekommendation bestämmer kommissionen den till 75 procent. De tyska och nederländska föreskrifterna bestämmer den till 90 procent.

76. I avsaknad av en sådan föreskrift anser jag att det endast är den inhemska domstolens bedömning av sakförhållandena som kan tillåta en bestämning av var gränsen går för att inkomsterna i bosättningsstaten är *tillräckliga* för att den berörda personens personliga situation skall beaktas av skattemyndigheterna i den staten. Endast de i den staten bosatta som inte uppnått denna gräns skulle kunna likställas med bosatta i den anställningsstat där de uppbär huvuddelen av sina inkomster.

62 — Punkt 19 i domen kommissionen mot Frankrike (”skatte-kredit”).

63 — EGT nr L 39, 1994, s. 22.

64 — Andra övervägandet, (min kursivering).

65 — Sjätte övervägandet, (min kursivering).

66 — Artikel 2.1 och 2.2.

77. Vilket rättfärdigande skulle kunna ”rädda” den tyska bestämmelsen i förhållande till artikel 48 i fördraget?

78. När domstolen ställs inför en diskriminerande skattebestämmelse undersöker den mycket noggrant dennas rättfärdigande skäl. Sålunda rättfärdigas inte nödvändigtvis en skattemässig nackdel av den omständigheten att den kan gottgöras med en fördel<sup>67</sup>.

79. Två grunder till försvar har framställts här.

a) *Endast skatteförvaltningen i bosättningsstaten bör kunna beakta skattebetalarens personliga situation, då endast denna förvaltning kan ha exakt kännedom om den*

80. I det avseendet har utbytet av information mellan nationella myndigheter utvecklats, bland annat med hjälp av direktiv 77/799<sup>68</sup> (även om samarbetet mellan medlemsstaternas skatteförvaltningar begränsas i artikel 8.1 i detta<sup>69</sup>), och direktiven

79/1070/EEG<sup>70</sup> och 92/12/EEG<sup>71</sup> som ändrat det förstnämnda.

81. Med dessa texter som grund har domstolen förkastat argumentet om svårigheten för en skatteförvaltning att erhålla de uppgifter som krävs för beskattning av en skattebetalare från en annan medlemsstat<sup>72</sup>.

82. Även om man antar att detta samarbete fortfarande i dag skulle anses som otillräckligt anser jag att det resonemang som domstolen godtagit beträffande försäkringsavgifters avdragsgillhet kan överföras på de kostnads- och grundavdrag som den oinskränkt skattskyldige kan göra anspråk på:

”Att det är omöjligt att begära ett sådant samarbete (mellan medlemsstaternas skatteförvaltningar) bör likväl inte kunna rättfärdigas att försäkringsavgifterna inte är avdragsgilla. I själva verket finns det *inget som hindrar att de berörda skattemyndigheterna*

67 — Se punkt 21 i domen kommissionen mot Frankrike (”skatte-kredit”).

68 — Nämnt ovan i not 24.

69 — Se punkt 20 i domen Bachmann.

70 — Rådets direktiv av den 6 december 1979 med ändring av direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT nr L 331, s. 8).

71 — Rådets direktiv av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 76, s. 1).

72 — Punkt 18 i domen Bachmann och punkt 22 i domen Halliburton Services.

*kräver att den inblandade inger de bevis som myndigheterna anser är nödvändiga och att de, vid behov, underkänner kostnadsavdraget om dessa bevis inte inges”*<sup>73</sup>.

b) *Sammanhanget i skattesystemet tillåter inte att man i en sådan situation likställer den inom landet bosatte med den utomlands bosatte*

83. Jag har visat att skillnaden mellan inom landet bosatta och utomlands bosatta har sin förklaring när de sistnämndas inkomster härstammar både från bosättningsstaten och anställningsstaten. Däremot måste den utomlands bosattes skattemässiga ställning kunna likställas med den inom landet bosattes när han uppbar sina inkomster under exakt samma omständigheter som den sistnämnde. Det kan tilläggas att den för höga beskattningen i ett sådant fall är så mycket mer orättvis som dess effekt är att höja hans skatt i en stat där han inte är bosatt.

84. Detta stöds av att Förbundsrepubliken Tyskland till att börja med lade om sin skattereglering för att de gränsgångare från Nederländerna som uppbar minst 90 procent av samtliga sina inkomster i Tyskland skulle komma i åtnjutande av det skattesystem som

tillämpas för dem som bor i denna stat<sup>74</sup>, och bland annat av splitting-systemet. Senare anpassade den tyske lagstiftaren systemet för utomlands bosatta som uppbar minst 90 procent av sin totala inkomst i Tyskland till systemet för de inom staten bosatta, med undantag för splitting-systemet<sup>75</sup>.

85. För att rättfärdiga att gränsgångarna från Belgien får en annan ställning jämfört med dem från Nederländerna gör den tyska regeringen gällande att om beviljandet av ställning som oinskränkt skattskyldig utsträcks till de förstnämnda riskerar man att behöva göra denna ställning allmänt tillämplig beträffande alla utomlands bosatta arbetstagare eller alla utländska arbetstagare som skulle kunna åberopa grundlagsprincipen om att alla skall behandlas lika.

86. Det kan här påpekas att brottet beträffande jämlikheten finns redan i dag och att

74 — Lag av den 21 oktober 1980 om tillämpningen av tilläggsprotokollet av den 13 mars 1980 till konventionen av den 16 juni 1959 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna i syfte att undvika dubbelbeskattning beträffande skatt på inkomst och förmögenhet samt beträffande vissa andra skatter, och i syfte att reglera vissa andra frågor inom skatteområdet (AGGrenz NL, BGBI I 1980, 1999, BStBl I 1980, 725). Det kan också antecknas att den nederländska skatterätten å sin sida likställer de personer som uppbar minst 90 procent av samtliga sina inkomster i Nederländerna utan att de är bosatta där, med de skattebetalare som är oinskränkt skattskyldiga ("Resolutie" av statssekreteraren vid Finansdepartementet av den 21 december 1976, nr 27-621 782, och av den 28 december 1989, nr DB 89/2184, BNB 1990/100 och, sedan den 1 januari 1990, Wet op de Inkomstenbelasting 1964, artiklarna 53a och 53b). Se även punkt 11.5 i kommissionens yttrande.

75 — Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz) av den 24 juni 1994, BGBI, I, nr 39, s. 1395.

73 — Punkt 20 i domen Bachmann, (min kursivering).



det till och med har konstaterats av Bundesfinanzhof i en dom av den 20 april 1988 <sup>76</sup>:

”Det skulle strida mot artikel 3 i grundlagen att behandla gränsgångarna från andra grannstater annorlunda än dem som kommer från Nederländerna.”

87. Den tyska regeringen bör under alla omständigheter inte kunna rättfärdiga ett brott mot artikel 48 med de orimliga ekonomiska konsekvenserna av att en rättighet som den redan idag tillerkänner vissa utomlands bosatta, skulle göras allmänt tillämplig. Domstolen har redan besvarat den typen av argument i domen kommissionen mot Frankrike (”skattekredit”) <sup>77</sup>. Om en medlemsstat skall kunna begränsa rätten till en skattemässig fördel är det under förutsättning att den respekterar principen om icke-diskriminering.

88. I den senare tyska skattelagstiftningen ser jag i alla fall ett bevis på att ett likställande av utomlands bosatta med inom landet bosatta i vissa bestämda fall inte hotar enhetligheten i det nationella skattesystemet. Detta likställande gör det tvärtom möjligt att säkra respekten för principen att alla skall behandlas lika.

89. Hur är det med splitting-systemet som genom Grenzpendlergesetz förvägras utomlands bosatta?

90. Här finns ingen risk för att skattebetalarens familjesituation skall beaktas två gånger eftersom han inte beskattas i bosättningsstaten.

91. I det fall som vi har framför oss ligger svårigheten i det faktum att en tillämpning av splitting-systemet skulle innebära ett beaktande av de inkomster som maken uppbär i bosättningsstaten (arbetslöshetsersättning), vilka inte är skattepliktiga i Tyskland.

92. Den nationella domstolen medger att detta ”beaktande för progressiviteten ... framstår som tekniskt möjligt” <sup>78</sup>, vilket bekräftas av det faktum att gränsgångare från Nederländerna redan i dag har tillgång till det.

93. Jag skulle kunna förstå att det var omöjligt att utsträcka splitting-systemet till utomlands bosatta om det fastställdes att det inte är tillämpligt på bosatta i Tyskland, som är i en situation jämförbar med kändens i målet inför den nationella domstolen.

76 — I R 219/82, BStBl 1990, Teil II, s. 701, BFHE Bd 154, s. 38, 46.

77 — Punkt 25.

78 — Punkt II, B, 2.2, i beslutet om hänskjutande (s. 12, s. 12 i den franska översättningen).

94. Emellertid är makar som bor tillsammans i Tyskland oinskränkt skattskyldiga och drar systematiskt fördel av splitting-systemet. Dessutom framgår det av vad den nationella domstolen förklarar att ett gift par med bosättning både i Tyskland och Belgien också skulle kunna få tillgång till det <sup>79</sup>.

95. Jag drar härav slutsatsen att för tillämpningen av skatteprogressiviteten kan makans/makens inkomster beaktas oavsett om denne är bosatt inom landet eller inte <sup>80</sup>.

96. Slutligen bör inte någon kunna förvägras att utnyttja splitting-systemet på grund av svårigheterna beträffande informationsutbyte mellan nationella skatteförvaltningar. Jag har redan utvecklat denna punkt <sup>81</sup>.

97. *I just det ytterst bestämda fall som framlagts inför domstolen, kräver inte enhetligheten i skattesystemet att det görs åtskillnad mellan inom landet bosatta och utomlands bosatta, utan tvärtom att man likställer de senare med de första.* Eftersom de är underkastade samma skattemässiga skyldigheter bör de åtnjuta samma fördelar och bland annat samma skattelättnader.

79 — Ibid.

80 — Se yttrandet från käranden i målet inför den nationella domstolen, s. 29 (s. 43 och 44 i den franska översättningen). Se också Saß, G.: "Zum Einfluß der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht", *DB*, Heft 17 vom 24.4.92, s. 857, 862.

81 — Se ovan, punkterna 80 och följande.

98. Avslutningsvis kan understrykas att skillnaden mellan inom landet bosatta och utomlands bosatta inte är absolut. Flera skatteföreskrifter i medlemsstaterna betraktar personer som inte har sitt hemvist i den staten som bosatta där och beskattar dem oinskränkt. Artikel 1.2 i EStG beträffande utomlands bosatta tjänstemän eller det tyska skattesystemet för dem med dubbel bosättning är två exempel på detta.

#### Angående den fjärde frågan

99. Påbjuds i artikel 48 att anställningsstaten beträffande utomlands bosatta i en situation som kärandens i målet inför den nationella domstolen, tillämpar reglerna om en årlig fastställelse av källskatten på lön (Lohnsteuerjahresausgleich) och om taxering av löneinkomster (Veranlagung zur Einkommensteuer)? Påbjuds i artikel 48, med andra ord, att alla behandlas lika inte bara när det gäller de materiella skattereglerna utan också beträffande förfarandet?

100. De tyska föreskrifterna föreskriver en årlig fastställelse av källskatten på lön beträffande de oinskränkt skattskyldiga. Arbetsgivaren är skyldig att till den anställda återbetala en del av skatten på lönen för det fall att den totala summan av de belopp som inne-

hållits per månad överstiger den summa som följer av skattetabellen för året. De utomlands bosatta — inskränkt skattskyldiga — har inte tillgång till en sådan fastställelse<sup>82</sup> eftersom summan av de månatliga källavdragen utgör den slutliga beskattningen.

101. Även om den utomlands bosatte sålunda kan undgå en eventuell kvarstående skatt<sup>83</sup>, är han framför allt berövad möjligheten att göra gällande extraordinära utgifter eller kostnader som skulle kunna ge anledning till en skatteåterbäring. Han är särskilt missgynnad om han lämnar anställningsstaten *under årets lopp* (eller om han kommer dit under årets lopp för att arbeta, vilket är fallet för kåranden i målet inför den nationella domstolen beträffande år 1988).

102. Är en sådan skillnad i behandling förenlig med artikel 48 i fördraget när den utomlands bosattes situation är *jämförbar* med den inom landet bosattes, nämligen när han uppstår samtliga eller nästan samtliga sina inkomster i anställningsstaten?

103. Enligt min mening besvarades denna fråga i domen Biehl.

104. I det målet kunde den skattebetalare som lämnade Storhertigdömet Luxemburg under årets lopp, till skillnad från inom landet bosatta, inte vid årets slut få tillgång till en återbäring av en eventuellt för högt uppburen skatt från skatteförvaltningen inom ramen för källskatteavdragen. Domstolen konstaterade att eftersom de skattebetalare som lämnar (eller anländer till) anställningsstaten under årets lopp huvudsakligen är medborgare i andra medlemsstater förelåg en dold diskriminering<sup>84</sup>.

105. Genom att i vårt fall beröva de utomlands bosatta rätten till en årlig fastställelse av källskatteavdragen undandrar den tyska skattelagstiftningen dem en *fördel*, nämligen rätten till återbäring av det som eventuellt inbetalats för mycket (när de månatliga avdragen överskrider det totala skattebeloppet som skall erläggas för den berörda verksamheten), vilken däremot de inom landet bosatta kan göra gällande.

106. Skyldigheten att bevilja medborgare från andra medlemsstater samma skattemässiga fördelar som beviljas de egna medborgarna gäller även beträffande förfaranderegler och metoderna för återvinnande av skatt. Domstolen har redan avgjort att enbart själva möjligheten för en skälighetstalan mot ett taxeringsbeslut som anses orättvist inte kunde rättfärdiga bibehållandet av en diskriminerande bestämmelse om skatteförfarande<sup>85</sup>.

82 — Artikel 50.5 i EStG.

83 — Se beslut av den nationella domstolen, II, B, 4.

84 — Domen Biehl, punkt 14.

85 — Ibid., punkterna 17 och 18.

107. Jag konstaterar följaktligen en kränkning av bestämmelserna i artikel 48 i fördraget vilken för övrigt kommissionen utpekat i ett skriftligt svar på en fråga från en ledamot i Europaparlamentet av den 26 oktober 1992 <sup>86</sup>.

108. Två avslutande anmärkningar.

109. För det första är den lösning som jag förordar förenlig med domstolens dom Werner, vilken som bekant är gällde en situation

internt inom en medlemsstat och där domstolen varken fann en dold diskriminering på grund av nationalitet eller en överträdelse av artikel 52.

110. För det andra föreligger här inte någon som helst risk för att skattebetalaren skulle företa en sorts skattemässig forum-shopping genom att välja att bosätta sig i den stat där beskattningen är som mest fördelaktig, vilket den danska regeringen befarar. Att anpassa skattesystemet för den utomlands bosatte till det som gäller för den inom landet bosatte när de båda uppbär samtliga sina inkomster i anställningsstaten får tvärtom till följd att göra valet av bosättning skattemässigt *neutralt*.

111. Mitt förslag till avgörande lyder alltså som följer:

- ”1) En skatteföreskrift som underkastar inom landet bosatta och utomlands bosatta ett särskilt system vad beträffar inkomstskatt kan falla inom tillämpningsområdet för artikel 48 i EG-fördraget.
- 2) I princip tillåter denna artikel att anställningsstaten beskattar en anställd som är bosatt utomlands hårdare än en inom landet bosatt med samma anställning när de inte befinner sig i situationer som ur skattesynpunkt är jämförbara.
- 3) För det fall att en arbetstagare som är bosatt inom staten B:s territorium, som utövar en avlönad verksamhet inom staten A:s territorium och som 1) i staten

A uppbär samtliga eller större delen av sina inkomster och 2) inte i staten B uppbär tillräckliga inkomster för att där kunna beskattas subjektivt med beaktande av sin personliga situation, tillåter däremot inte artikel 48 att staten A fastställer en inkomstskatt som är högre än den som krävs av en person som är bosatt i staten A och vars beskattningsunderlag är likadant. Denne arbetstagare bör således kunna komma i åtnjutande av samma skattemässiga fördelar som den inom landet bosatte.

- 4) Artikel 48 tillåter inte att denne arbetstagare berövas möjligheten till den årliga fastställelsen av källskatteavdragen på lön och till taxeringen av löneinkomster om den inom landet bosatte arbetstagaren i samma situation har tillgång till detta.”