

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

föredraget den 13 juli 2006¹

1. Bundesfinanzhof (Tyskland) har genom förevarande förfarande frågat domstolen huruvida artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) skall tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser vars tillämpning leder till att en i landet bosatt skattskyldig person nekas sambeskattnings med sin make eller maka på grund av att maken eller maken är bosatt i en annan medlemsstat där denne har uppburit inkomster som inte är skattepliktiga i denna stat.

3. Enligt 1 § första stycket EStG 1997 är fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas inom landet obegränsat skattskyldiga där för sina inhemska inkomster. Enligt lydelsen i 1 § tredje stycket i denna lag kan fysiska personer som varken är bosatta eller stadigvarande vistas inom landet begära att behandlas som om de vore obegränsat skattskyldiga om de uppburit inhemska inkomster i den mening som avses i 49 § EStG 1997, och under förutsättning att minst 90 procent av hans eller hennes inkomster är inkomstskattepliktiga i Tyskland (den så kallade relativa väsentlighetsgränsen) eller om den inkomst som inte är skattepliktig i Tyskland uppgår till högst 12 000 DEM (den så kallade absoluta väsentlighetsgränsen).

I — Nationell lagstiftning

2. Den tyska allmänna lagstiftningen för beskattning av fysiska personer regleras, när det gäller den i målet vid den nationella domstolen omtvistade perioden, i lagen om inkomstskatt i den lydelse som gällde år 1997 (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG 1997).

4. Vidare föreskrivs i 1a § första stycket punkt 2 EStG 1997 att det för medborgare från medlemsstater i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), med avseende på tillämpningen av 26 § EStG 1997, är möjligt för maken eller maken till en obegränsat skattskyldig person enligt 1 § första stycket eller 1 § tredje stycket EStG 1997 att behandlas som

¹ — Originalspråk: franska.

obegränsat skattskyldig om han eller hon är bosatt eller stadigvarande vistas i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller EES.

7. Enligt 26 § EStG 1997 kan makar som inte varaktigt lever åtskilda ansöka om sambeskattnings om båda makarna är obegränsat skattskyldiga enligt 1 § första stycket eller 1a § EStG 1997.

5. Villkoren som fastställs i 1 § tredje stycket EStG 1997 tillämpas dessutom på en make eller maka som varken är bosatt eller stadigvarande vistas i Tyskland. För att en i landet ej bosatt make eller maka skall anses som obegränsat skattskyldig krävs att minst 90 procent av makarnas sammanlagda inkomst beskattas i Tyskland eller att deras inkomster, som inte är skattepliktiga i Tyskland, inte överstiger den absoluta väsentlighetsgränsen på 24 000 DEM.

8. I ett sådant fall läggs makarnas inkomster samman och beskattas gemensamt i enlighet med 26b § EStG 1997. Makarna behandlas följaktligen som gemensamt skattepliktiga.

6. Makarnas samlade inkomst skall fastställas enligt tysk rätt oberoende av om den intjänats i Tyskland eller utanför landet. I 1 § tredje stycket andra meningen jämförd med 1a § första stycket punkt 2 EStG 1997 föreskrivs inte någon särskild bestämmelse angående sättet för inkomsternas fastställande, och begreppet "inkomst" skall enligt den hänskjutande domstolen tolkas enligt tysk skatterätt avseende inkomstskatt. Detta gäller även när inkomsterna inte förekommer i intyget från bosättningsstaten eller när de anges som skattefria däri.

9. Syftet med detta förfarande är att makarnas personliga förhållanden och familjesituation skall beaktas genom att de beskattas lindrigare om den ena maken har betydligt högre inkomst än den andra eller om en av makarna inte har någon inkomst alls. På detta sätt garanteras existensminimum, eftersom makarna ges rätt till två inkomstskattefria grundavdrag.

10. Det skall vidare påpekas att inkomst av periodiska förmåner enligt 22 § punkt 1 EStG 1997, som inte ingår i de inkomstskattekategorier som anges i

2 § första stycket punkterna 1–6 EStG 1997,² tas med i beräkningen av om väsentlighetsvärdena i 1 § och 1 a § EStG 1997 har uppnåtts under kategorin ”andra inkomster”.

13. Enligt österrikisk skatterätt är ”inkomsterna” som Christine Meindl-Berger uppbar skattefria.

11. Enligt 3 § punkt 1 d och 3 § punkt 67 EStG 1997 utgör slutligen moderskapsförmåner och vårdnadsbidrag som utbetalas enligt tysk rätt skattefria inhemska inkomster.

14. Gerold Meindl ansökte vid Finanzamt, den tyska behöriga skattemyndigheten, om sambeskattning i enlighet med tysk lagstiftning. Myndigheten avslög hans ansökan och beskattade Gerold Meindl som om han var ensamstående med ett belopp på 45 046 DEM.

II — Bakgrund och förfarandet vid den nationella domstolen

12. Under år 1997 erhöll Gerold Meindl, som är österrikisk medborgare och bosatt i Tyskland, inkomst i detta land från självständig yrkesverksamhet samt inkomst av hantverk med ett belopp på 138 422 DEM. Hans maka Christine Meindl-Berger, som är bosatt i Österrike, arbetade inte under det år tvisten gäller. Hon erhöll dock från Republiken Österrike detta år förlossningsbidrag med 142 586 ATS, moderskapsbidrag med 47 117 ATS samt familjebidrag med 15 600 ATS, motsvarande totalt 26 994,73 DEM.

15. Finanzamt fann för det första att villkoren enligt 1a § första stycket punkt 2 och 1 § tredje stycket EStG 1997 inte var uppfyllda. Den andel, av den totala inkomsten, som makarna hade uppburit i Tyskland var nämligen mindre än 90 procent. För det andra översteg de inkomster som Christine Meindl-Berger hade uppburit i Österrike väsentlighetsvärdet på 24 000 DEM enligt 1 § tredje stycket andra meningen och 1a § första stycket punkt 2 sista meningen EStG 1997.

16. Finanzamt anser nämligen att den kompensation som Christine Meindl-Berger erhållit inte skall anses som skattefri enligt 3 § punkt 1 d EStG 1997 eftersom den inte har utbetalats enligt tysk nationell rätt.

2 — De inkomster som räknas upp i 2 § första stycket första meningen EStG 1997 inkluderar inkomst av jord- eller skogsbruk, inkomst av näringsverksamhet eller hantverk, inkomst av självständig yrkesverksamhet, inkomst av avlönad yrkesverksamhet, kapitalinkomst och hyresinkomster.

Därmed skall dessa förmåner enligt 22 § punkt 1 EStG 1997 beaktas vid fastställandet av huruvida de utländska inkomsterna uppnår väsentlighetsvärdet.

med sin maka som han sammanlever med men som är bosatt i Österrike, på grund av att hon både har uppburit mer än 10 procent av makarnas samlade inkomst och mer än 24 000 DEM, när dessa inkomster inte är skattepliktiga enligt österrikisk rätt?"

17. Efter en omprövning av beslutet som inte föranledde någon ändring överklagade Gerold Meindl Finanzamts beslut till Finanzgericht. Finanzgericht biföll hans talan och fastställde att han hade rätt till sambeskattning, eftersom begreppet inkomst skall tolkas restriktivt i enlighet med gemenskapsrätten.

IV — Bedömning

20. Det skall inledningsvis fastställas huruvida Gerold Meindls situation omfattas av artikel 52 i fördraget.

18. Finanzamt väckte en så kallad revisions-talan vid Bundesfinanzhof.

21. Till skillnad från den tyska regeringen ser jag ingen anledning att tvivla på att Bundesfinanzhofs bedömning att Gerold Meindls situation omfattas av artikel 52 i fördraget är riktigt.

III — Tolkningsfrågan

19. Bundesfinanzhof beslutade att vilande-förklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

22. För det första är artikel 52 i fördraget enligt fast rättspraxis inte tillämplig på situationer som till alla delar är begränsade till en enda medlemsstat.³ Gerold Meindl, som är österrikisk medborgare, både arbetar och är bosatt i Tyskland, vilket visar att situationen inte är begränsad till en enda medlemsstat. För det andra innefattar etable-

"Strider det mot [artikel 52 i fördraget] att neka en i landet bosatt skattskyldig person sambeskattning, vid inkomstbeskattningen,

3 — Se exempelvis dom av den 23 april 1991 i mål C-41/90, Höfner och Elser (REG 1991, s. I-1979; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-135), punkt 37, av den 28 januari 1992 i mål C-332/90, Steen (REG 1992, s. I-341), punkt 9, och av den 16 januari 1997 i mål C-134/95, USSL nr 47 di Biella (REG 1997, s. I-195), punkt 19.

ringsfriheten enligt artikel 52 i fördraget rätten att starta och utöva *verksamhet som egenföretagare*. Det framgår av den nationella domstolens beslut att Gerold Meindl har utövat självständig verksamhet i Tyskland. Han har följaktligen utnyttjat sin rätt till fri etablering.

23. Den nationella domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 52 i fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder mot att en skattskyldig person som är bosatt i Tyskland nekas sambeskattning med sin maka som han sammanlever med men som är bosatt i Österrike, på grund av att hon både har uppburit mer än 10 procent av makarnas samlade inkomst och mer än 24 000 DEM, trots att dessa inkomster inte är skattepliktiga enligt österrikisk rätt.

24. Den tyska regeringen anser att denna fråga skall besvaras nekande.

25. Jag delar inte denna uppfattning.

26. Det skall inledningsvis erinras om att även om frågor om direkt skatt omfattas av

medlemsstaternas behörighet skall dessa iakttas gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet.⁴ Härav följer att medlemsstaterna när de utövar sin behörighet inte får åsidosätta de grundläggande friheter som garanteras i fördraget, såsom etableringsfriheten.⁵

27. Detta betyder bland annat att medlemsstaterna inte bara skall avhålla sig från öppen diskriminering på grund av nationalitet utan också från varje form av dold diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljningskriterier i praktiken leder till samma resultat.⁶

28. Diskriminering förekommer emellertid endast när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall.⁷

29. Domstolen har, bland annat i domen i det ovannämnda målet Schumacker och i

4 — Se bland annat dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkt 32 och där angiven rättspraxis, och av den 13 november 2003 i mål C-209/01, Schilling och Fleck-Schilling (REG 2003, s. I-13389), punkt 22.

5 — Se bland annat dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 13, och av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), punkt 40.

6 — Se bland annat dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73, Sotgiu (REG 1974, s. 153; svensk specialutgåva, volym 2, s. 219), punkt 11, av den 21 november 1991 i mål C-27/91, Le Manoir (REG 1991, s. I-5531), punkt 10, och av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 26.

7 — Se exempelvis dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 17.

domen av den 12 juni 2003 i målet Gerritse⁸, slagit fast att när det gäller direkta skatter är situationerna för i landet bosatta personer respektive i landet ej bosatta personer generellt sett inte jämförbara. Den inkomst som uppbärs i en stat av en i denna stat ej bosatt person utgör oftast bara en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han är bosatt. Vidare kan den i landet ej bosatta personens personliga skatteförmåga, med hänsyn tagen till hans samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har centrum för sina personliga och ekonomiska intressen, vilken ort vanligtvis sammanfaller med den ort där denna person stadigvarande vistas.⁹

30. I förevarande fall är Gerold Meindl trots att han är österrikisk medborgare, bosatt i och uppbär samtliga sina inkomster i Tyskland.

31. Gerold Meindl behandlas emellertid annorlunda än en skattskyldig person som är bosatt i Tyskland vars make eller maka som inte uppbär någon inkomst också är bosatt i denna medlemsstat.

32. De tyska myndigheterna har nämligen med stöd av EStG 1997 vägrat att beakta Gerold Meindls personliga förhållanden och

familjesituation på grund av att hans maka är bosatt i Österrike och uppbär inkomst där som utgör mer än 10 procent av hushållets samlade inkomst och mer än 24 000 DEM. Gerold Meindl betraktas således som ensamstående av de tyska skattemyndigheterna.

33. Såsom angetts ovan sambeskattas emellertid enligt samma lag EStG 1997 en skattskyldig person som är bosatt i Tyskland med sin make eller maka som inte arbetar och som också är bosatt i denna medlemsstat.

34. Vilar denna skillnad i behandling mellan en i Tyskland bosatt skattskyldig person vars make eller maka som inte arbetar är bosatt i en annan medlemsstat och en skattskyldig person som är bosatt i Tyskland vars make eller maka som inte arbetar också är bosatt i denna medlemsstat på en objektiv skillnad mellan dessa situationer, så att skillnaden i behandling inte kan anses utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet?

35. Jag anser inte det.

36. Enligt min mening befinner sig nämligen en österrikisk medborgare som arbetar och är bosatt i Tyskland och vars make eller maka som inte arbetar är bosatt i en annan medlemsstat i en situation som i skattehänseende objektivt sett är jämförbar med

8 — Dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933).

9 — Domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkterna 31 och 32, och Gerritse, punkt 43.

situationen för en skattskyldig person som är bosatt i Tyskland med samma arbete och vars make eller maka som är bosatt i samma medlemsstat inte arbetar. Hushållets inkomster härrör i båda dessa fall från enbart en av makarna.

37. Det krav som hänger samman med bosättningsorten för maken eller maken som är utan arbete och som är upphovet till skillnaden i behandling utgör enligt min mening en förutsättning som nationella medborgare lättare kan uppfylla än medborgare från andra medlemsstater vars familjemedlemmar oftare är bosatta utanför Tyskland.

38. Enligt min mening skall jämförbarheten av de båda situationerna prövas enligt ett resonemang som är analogt med det som domstolen förde i sin dom av den 16 maj 2000 i målet Zurstrassen.¹⁰

39. I domen i det målet fann domstolen nämligen att en skattskyldig person som var bosatt i landet inte kan nekas sambeskattning på grund av att hans maka, från vilken han inte levde åtskild, var bosatt i en annan medlemsstat.

40. Det är riktigt att Christine Meindl-Berger, till skillnad från Patrick Zurstrassens maka, har uppburit inkomster i den stat där hon är bosatt, vilka anses skattepliktiga enligt tysk rätt.

41. Det framgår emellertid av den nationella domstolens beslut att dessa inkomster *till sin natur* inte är skattepliktiga i Österrike.

42. Det skall erinras om att domstolen i sin dom av den 1 juli 2004 i målet Wallentin,¹¹ fann att skattefria inkomster inte utgjorde någon nämnvärd inkomst, varför den stat där dessa inkomster uppbars inte kunde bevilja den skattskyldige en skatteförmån som han skulle ha haft rätt till om hans personliga förhållanden och familjesituation hade beaktats.

43. Jag anser att lösningen i det målet kan tillämpas även i förevarande mål. För det första skulle nämligen de förmåner som Christine Meindl-Berger har uppburit inte ha varit skattepliktiga i Tyskland om dessa hade utbetalats med stöd av tysk lag. Detta visar att förmånerna till sin natur inte är skattepliktiga enligt tysk rätt. Förmånerna skulle således inte ha ingått i beräkningen av makarnas samlade inkomster. För det andra

10 — Dom av den 16 maj 2000 i mål C-87/99, Zurstrassen (REG 2000, s. I-3337), punkt 23.

11 — Dom av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin (REG 2004, s. I-6443), punkterna 17 och 18.

skulle, om den tyska regeringens uppfattning godtog, den i Tyskland bosatta skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation varken beaktas i Tyskland eller i Österrike.

44. Gerold Meindl, som är bosatt i Tyskland, uppbär nämligen ingen inkomst i Österrike och de enda tillgångar som hushållet erhållit i denna stat är skattefria förmåner. Gerold Meindls personliga förhållanden och familjesituation kan således inte beaktas i Österrike.

45. Det skall framhållas att diskrimineringen, i enlighet med domstolens fasta rättspraxis, består i att den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där han arbetar eller i den stat där han är bosatt.¹²

12 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 38. Det skall vidare klargöras att domstolen i sin dom av den 11 december 2002 i mål C-385/00, De Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 101, slog fast att medlemsstaterna måste säkerställa att de personliga förhållandena och familjesituationen för de skattskyldiga beaktas oavsett på vilket sätt staterna har fördelat denna skyldighet mellan sig.

46. I förevarande fall är Förbundsrepubliken Tyskland — där Gerold Meindl är bosatt, uppbär nästan hela hushållets inkomst och obligatoriskt beskattas — den stat som är bäst lämpad att beakta hans personliga förhållanden och familjesituation.

47. Jag finner följaktligen att den skillnad i behandling som följer av EStG 1997 mellan i landet bosatta skattskyldiga personer vars make eller maka som inte har något arbete är bosatt i en annan medlemsstat och i landet bosatta skattskyldiga personer vars make eller maka som inte har något arbete är bosatt inom landet skall anses utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet i strid med artikel 52 i fördraget.

48. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag följande svar på tolkningsfrågan. Artikel 52 i fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder för att neka en i Tyskland bosatt skattskyldig person sambeskattning med sin maka som han sammanlever med men som är bosatt i Österrike, på grund av att hon både har uppburit mer än 10 procent av makarnas samlade inkomst och mer än 24 000 DEM, när denna inkomst är skattefria enligt österrikisk rätt.

V — Förslag till avgörande

49. Mot bakgrund av dessa överväganden föreslår jag att domstolen besvarar den av Bundesfinanzhof ställda tolkningsfrågan på följande sätt:

Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) skall tolkas så, att den utgör hinder för att neka en i Tyskland bosatt skattskyldig person sambeskattning med sin maka som han sammanlever med men som är bosatt i Österrike, på grund av att hon både har uppburit mer än 10 procent av makarnas samlade inkomst och mer än 24 000 DEM, när denna inkomst är skattefri enligt österrikisk rätt.