

## FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PAOLO MENGOZZI

föredraget den 26 maj 2011<sup>1</sup>

### I — Inledning

1. I det förhandenvarande målet har domstolen tillfrågats av Finanzgericht Baden-Württemberg (Tyskland) om huruvida artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse som medger att bland andra arbetstagare anställda av en tysk offentligrättslig juridisk person kan undantas från skattskyldighet för vissa kompletterande inkomster avseende verksamhet utanför tyskt territorium (nedan kallade bostadsbidrag).

2. Skälet till denna fråga är att en fransk medborgare anställd av en fransk offentligrättslig juridisk person inte åtnjuter något sådant undantag för det bostadsbidrag som hon erhåller med anledning av sin verksamhet i Tyskland.

### II — Tillämpliga bestämmelser

#### A — Mellanstatliga överenskommelser

3. I artikel 14.1 i avtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning<sup>2</sup> (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet) föreskrivs att ”principen om den utbetalande staten” ska tillämpas, vilket innebär att löner och liknande ersättningar som betalas av en offentligrättslig juridisk person i den ena avtalslutande staten till fysiska personer bosatta i den andra staten som vederlag för pågående tjänstgöring bara är skattepliktiga i den förstnämnda staten.

4. I artikel 20 i dubbelbeskattningsavtalet anges det närmare hur dubbelbeskattning av personer bosatta i Förbundsrepubliken Tyskland respektive Republiken Frankrike ska kunna undvikas.

<sup>2</sup> — Avtal mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av regler för ömsesidigt administrativt och rättsligt bistånd beträffande inkomst-, förmögenhets-, närings- och fastighetsskatt, i dess ändrade lydelse enligt tilläggsavtalet av den 9 juni 1969, enligt tilläggsavtalet av den 28 september 1989 och enligt tilläggsavtalet av den 20 december 2001.

<sup>1</sup> — Originalspråk: franska.

5. Artikel 20 har följande lydelse:

till en skattekredit som får räknas av mot den franska skatt i vars underlag dessa inkomster ingår. Denna skattekredit uppgår ...

”1. När det gäller personer som är bosatta i Förbundsrepubliken [Tyskland] ska dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

...

a. Från underlaget för tysk skatt ska ... undantags inkomster härrörande från Frankrike ... som enligt detta avtal är skattepliktiga i Frankrike. Denna bestämmelse ska inte inskränka Förbundsrepubliken [Tyskland]s rätt att vid fastställandet av skattesatser beakta sådana undantagna inkomster och förmögenhetsandelar.

cc. för alla övriga inkomster till beloppet av den franska skatt som belöper på dessa inkomster. Denna bestämmelse är även tillämplig bland annat på de inkomster som avses i artiklarna ... 14.

...”

...

#### B — Nationell lagstiftning

2. När det gäller personer som är bosatta i Frankrike ska dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

6. 1 § punkt 1 i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz, nedan kallad EStG) har följande lydelse:

a. Förmåner och andra positiva inkomster från Förbundsrepubliken [Tyskland] som enligt bestämmelserna i detta avtal är skattepliktiga där ska vara skattepliktiga även i Frankrike om den som har tagit emot dem är bosatt i Frankrike. Den tyska skatten får inte dras av vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten i Frankrike. Inkomsttagaren har dock rätt

”1. Fysiska personer som är bosatta eller vistas stadigvarande här i landet är obegränsat skattskyldiga.

2. Obegränsat skattskyldiga är även tyska medborgare som

1. varken är bosatta eller vistas stadigvarande i Tyskland och som som är skattepliktiga enligt 32a § punkt 1 tillämpas en särskild skattesats.”

2. befinner sig i ett anställningsförhållande till en inhemsk offentligjuridisk person och därvid erhåller lön från en inhemsk offentlig kassa.”

9. I 32b § punkt 2 tilläggs följande:

7. 3 § punkt 64 EStG har följande lydelse:

”Den särskilda skattesats som avses i punkt 1 ska vara den skattesats som följer av att den skattepliktiga inkomsten vid beräkningen av inkomstskatten ökas eller minskas i enlighet med 32a § punkt 1 med,

”För arbetstagare som befinner sig i ett anställningsförhållande till en inhemsk offentligjuridisk person och därvid erhåller lön från en inhemsk offentlig kassa, medges skattebefrielse beträffande bidrag för tjänst i utlandet i den mån som bidragen överstiger den lön som arbetstagaren skulle erhålla för en motsvarande tjänst på den ort där den offentliga kassa som betalar ut bidragen är belägen. ...”

...

8. I 32b § punkt 1 EStG föreskrivs följande:

2. i de fall som avses i punkt 1.2 och 1.3, de inkomster som där beskrivs, varvid de särskilda inkomster som ingår ska beaktas till en femtedel.”

”Om en person som under hela eller delar av taxeringsperioden har varit obegränsat skattskyldig har

...

3. erhållit inkomster som enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning eller ett annat mellanstatligt avtal ska undantas från skatteplikt men får beaktas vid beräkningen av inkomstskatten ..., ska det för inkomster

### III — Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10. Cathy Schulz-Delzers och Pascal Schulz (nedan kallade klagandena) är bosatta i Tyskland. De är enligt 1 § punkt 1 EStG obegränsat skattskyldiga för alla sina inkomster.

11. Som äkta makar sambeskattas klagandena. Den tyska lagstiftaren har nämligen, i syfte att mildra effekten av inkomstskattesatsernas progressivitet<sup>3</sup> för makar med olika inkomstnivå, infört ett system med sambeskattning för obegränsat skattskyldiga personer som är gifta med varandra och inte är varaktigt separerade. Detta system innebär att ett gemensamt beskattningsunderlag beräknas och att ett förfarande för uppdelning ("splitting") tillämpas. I enlighet med 26b § EStG läggs makarnas inkomster samman och beskattas gemensamt. Detta betyder att makarna behandlas som en enda skattskyldig och att deras inkomster beskattas som om var och en av dem hade tjänat hälften.

12. Pascal Schulz är tysk medborgare och arbetar som anställd advokat, varvid han erhölet en lön på 75 400 euro 2005 och 77 133 euro 2006.

13. Cathy Schulz-Delzers är fransk medborgare och fransk statlig tjänsteman. I den sistnämnda egenskapen arbetar hon som lärare på en fransk-tysk låg- och mellanstadieskola i Tyskland. Under åren 2005 och 2006 var hon verksam i Tyskland inom ramen för tidsbegränsade anställningsavtal. Hennes inkomster

från franska staten uppgick till 29 279 euro 2005 och 30 390 euro 2006.

14. Dessa inkomster bestod utöver ordinarie statstjänstemannalön även av bostadsbidrag. Det rör sig om två olika bidrag: dels ett särskilt bidrag (indemnité spécifique liée aux conditions de vie locale, ISVL) på omkring 440 euro per månad kopplat till levnadsförhållandena på orten och avsett att kompensera mottagaren för förlorad köpkraft, dels ett familjetillägg (majorations familiales) på drygt 130 euro per månad som franska offentliganställda erhåller för barn för vilka de har försörjningsansvar och som är avsett att täcka merkostnader med anknytning till sådana barn.

15. Den skattemässiga behandlingen av Cathy Schulz-Delzers inkomster skedde i enlighet med artiklarna 14 och 20.1 a i dubbelbeskattningsavtalet.

16. Under de två år som tvisten avser togs skatt ut i Frankrike på Cathy Schulz-Delzers ordinarie statstjänstemannalön, men inte på hennes bostadsbidrag. Bidragsbeloppen uppgår till 6 859,32 euro (2005) respektive 6 965,88 euro (2006).

17. I Tyskland undantog den lokala skattemyndigheten Finanzamt Stuttgart III (nedan kallad Finanzamt) dessa bostadsbidrag från skatt men lät dem också – jämte återstoden

3 — Inkomstskattesatsen i Tyskland fastställs enligt en progressiv skala, varvid skattesatsen är högre ju högre inkomsten är. Skalan återspeglar den tyska lagstiftarens bedömning av skattebetalarnas förmåga att bidra till det allmänna.

av lönen efter avdrag för ett schablonbelopp på 920 euro avseende kostnader i yrket – bli föremål för progressivitetsförbehållet<sup>4</sup>. Att bostadsbidragen beaktades medförde att klagandenas inkomstskatt ökade med 654 euro 2005 och med 664 euro 2006.

18. De klagomål som framställdes mot denna skattemässiga behandling avslogs av Finanzamt den 30 april 2009.

19. Klagandena har därför den 18 maj 2009 inkommit med ett överklagande. De invänder mot tillämpningen av progressivitetsförbehållet på de ifrågavarande bostadsbidragen. De anser att 3 § punkt 64 EStG bör tillämpas, så att man helt kan utesluta diskriminering i förhållande till inhemska skattskyldiga som kan utnyttja den bestämmelsen.

20. För att den bestämmelsen ska kunna tillämpas krävs det att arbetstagaren befinner sig i ett anställningsförhållande till en tysk offentligrättslig juridisk person och att de inkomster som arbetstagaren därvid erhåller utbetalas av en tysk offentlig kassa och avser

4 – Genom ett progressivitetsförbehåll beaktar den tyska lagstiftaren vissa skattebefriade inkomster vid fastställandet av den skattesats som ska tillämpas på övriga inkomster. En skattskyldig med skattebefriade inkomster vilka omfattas av progressivitetsförbehållet har enligt den tyska lagstiftaren en större förmåga att bidra till det allmänna än vad en skattskyldig utan sådana inkomster har. Detta betyder att progressivitetsförbehållet bland annat tillämpas på vissa i princip skattebefriade ersättningsinkomster, exempelvis arbetslöshetsunderstöd, som inte är avsedda att kompensera vissa utgifter utan att allmänt garantera tillgången till tillräckliga resurser för att täcka levnadsomkostnader – se punkt II.2.a i domskälen i Bundesfinanzhofs dom av den 9 augusti 2001 i mål III R 50/00, *Bundessteuerblatt* 2001, del II, s. 778.

verksamhet som har utförts utanför tysk territorium. I det aktuella fallet befinner sig Cathy Schulz-Delzers i ett anställningsförhållande till en fransk offentligrättslig juridisk person och erhåller därvid inkomster från en fransk offentlig kassa avseende verksamhet som har utförts på tysk territorium.

21. Finanzgericht Baden-Württemberg anser att det är oklart huruvida 3 § punkt 64 EStG är förenlig med unionsrätten.

22. Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Baden-Württemberg, genom beslut av den 21 december 2009, att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

- ”1. a) Är 3 § punkt 64 EStG förenlig med den fria rörligheten för arbetstagare enligt artikel 45 FEUF (artikel 39 EG)?
  - b) Innebär 3 § punkt 64 EStG en dold diskriminering på grund av nationalitet som är förbjuden enligt artikel 18 FEUF (artikel 12 EG)?
2. Om svaret på den första frågan är nekande: är 3 § punkt 64 EStG förenlig med den fria rörligheten för unionsmedborgare enligt artikel 21 FEUF (artikel 18 EG)?”

#### IV — Förfarandet vid domstolen

23. Klagandena, den tyska och den spanska regeringen samt Europeiska kommissionen har ingett skriftliga yttranden. Dessa parter yttrade sig även muntligen vid förhandlingen den 24 mars 2011.

24. Parterna har uttalat sig om huruvida 3 § punkt 64 EStG är förenlig med artikel 45 FEUF. Klagandena och kommissionen anser till skillnad från den tyska och den spanska regeringen att den nationella bestämmelsen är oförenlig med den fria rörligheten för arbetstagare.

26. Vidare anser den hänskjutande domstolen att om svaret på den första frågan är nekande, bör EU-domstolen bedöma huruvida bestämmelsen är förenlig med artikel 21 FEUF.

27. För att kunna besvara den hänskjutande domstolens frågor måste man först fastställa vilka relevanta bestämmelser som är tillämpliga på fallet i målet vid den domstolen (A). Därefter måste man i första hand fastställa huruvida Cathy Schulz-Delzers har drabbats av diskriminering på grund av nationalitet eller fått sin rätt till fri rörlighet inskränkt (B). Som kommer att framgå anser jag att så inte är fallet när det gäller diskriminering, detta på grund av bland annat att de aktuella fallen inte är jämförbara. För den händelse att domstolen inte skulle dela den uppfattningen, kommer jag i andra hand att jämföra de fall som är aktuella i målet vid den hänskjutande domstolen (C).

#### V — Bedömning

25. Den hänskjutande domstolen har delat upp sin första fråga i två delar, varvid den första delen avser den nationella bestämmelsens förenlighet med artikel 45 FEUF<sup>5</sup> och den andra delen avser dess förenlighet med artikel 18 FEUF.

5 — Eftersom omständigheterna bakom målet vid den hänskjutande domstolen inträffade före den 1 december 2009, det vill säga innan Lissabonfördraget trädde i kraft, är det egentligen tolkningen av artiklarna 12 EG, 18 EG och 39 EG som den hänskjutande domstolens frågor avser. Som kommissionen också har påpekat i sitt skriftliga yttrande saknar detta emellertid betydelse för de aspekter som är relevanta här, eftersom de berörda artiklarnas ordalydelse inte ändrades genom EUF-fördragets ikraftträdande. På grund av att den hänskjutande domstolen ingav sin begäran om förhandsavgörande efter Lissabonfördragets ikraftträdande kommer hänvisning till de relevanta fördragsbestämmelserna här att ske utifrån den version av dessa som har varit i kraft sedan den 1 december 2009.

#### A — Relevanta tillämpliga bestämmelser

28. För att man ska kunna besvara de frågor som den hänskjutande domstolen har ställt, måste man först fastställa vilka unionsrättsliga bestämmelser som är tillämpliga på målet vid den domstolen.

29. För att i det aktuella fallet kunna avgöra vilka unionsrättsliga bestämmelser som är relevanta, måste man först förvissa sig om att

fallet i målet vid den hänskjutande domstolen verkligen ligger inom tillämpningsområdet för reglerna om fri rörlighet (1) och därefter i förekommande fall slå fast vilken aspekt av den fria rörligheten som är aktuell (2). Slutligen måste man bedöma huruvida dubbelbeskattningsavtalet är relevant för utgången av det målet (3).

32. I en dom av den 26 januari 1993<sup>6</sup> hade domstolen att ta ställning till ett fall där en tysk medborgare hade fått sina examensbevis och sina yrkeskvalifikationer i Tyskland och alltid hade utövat sin yrkesverksamhet i Tyskland men bodde med sin maka i Nederländerna sedan 1961. Domstolen förvägrade honom möjligheten att dra fördel av etableringsfriheten och godtog att han tvingades betala högre skatt än tyska medborgare bosatta i Tyskland, eftersom det faktum att han var bosatt i Nederländerna var "[d]en enda omständighet ... som inte helt och hållet hör[de] till det nationella planet"<sup>7</sup>.

## 1. Tillämpningen av reglerna om fri rörlighet

30. Den tyska regeringen har påpekat att Cathy Schulz-Delzers, under alla omständigheter, uppenbarligen tackade ja till tjänsten som lärare på en fransk-tysk skola i Tyskland enbart därför att hon och hennes familj redan bodde i landet. Hon har inte flyttat till Tyskland för att utöva tjänsten i fråga.

31. Det bör framhållas att de tvistiga bidragen enligt fransk rätt således är bostadsbidrag och att de beviljades på grund av att Cathy Schulz-Delzers inte behövde flytta utomlands för att utöva sin verksamhet. Lärare som rekryteras i Frankrike för att utöva en verksamhet utanför franskt territorium erhåller ett annat bidrag som särskilt avser flytt utomlands (*indemnité d'expatriation*).

33. Cathy Schulz-Delzers är fransk medborgare och utövar en verksamhet i Tyskland åt franska staten, som betalar hennes inkomster, vilka bland annat består av de aktuella bostadsbidragen. I fallet i målet vid den hänskjutande domstolen finns det ett flertal omständigheter som inte helt och hållet hör till det nationella planet.

34. I det ovannämnda målet Werner hade vidare generaladvokaten påpekat att eftersom klaganden Hans Werner inte hade utnyttjat de friheter som angavs i artiklarna 48, 52 och 59 i EEG-fördraget, kunde han inte i sitt ursprungsland, där han också var etablerad, göra gällande rättigheter som erkändes i gemenskapsrätten<sup>8</sup>. Generaladvokaten hade också förtydligat att Hans Werner hade utövat sin rätt till fri rörlighet *oberoende av all*

6 — Dom av den 26 januari 1993 i mål C-112/91, Werner (REG 1993, s. I-429; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-7).

7 — *Ibidem*, punkt 16.

8 — Punkt 44 i generaladvokaten Darmons förslag till avgörande i målet.

*ekonomisk verksamhet*<sup>9</sup>. Den fria rörligheten för personer kunde då vara knuten enbart till utövandet av en ekonomisk verksamhet.

35. Numera behöver man inte längre vara arbetstagare eller egenföretagare i den mottagande medlemsstaten för att kunna utnyttja den fria rörligheten för personer,<sup>10</sup> utan den som är medborgare i en annan medlemsstat kan i egenskap av medborgare – oberoende av om han eller hon är arbetstagare eller egenföretagare eller inte – göra gällande en rätt att röra sig fritt och uppehålla sig.<sup>11</sup> Dessutom kan en sådan person ha en rätt att röra sig fritt och uppehålla sig i egenskap av medborgare efter att ha utövat den rätten i egenskap av arbetstagare eller egenföretagare, och tvärtom.<sup>12</sup> Det förefaller följaktligen motiverat att den som är medborgare i en annan medlemsstat skulle kunna göra gällande den fria rörligheten för arbetstagare trots att han eller hon tidigare omfattades av reglerna om fri rörlighet enbart i egenskap av medborgare.

36. Dessutom har domstolen i sin definition av ”hinder” vid upprepade tillfällen framhållit att ”[a]lla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för gemenskapsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom gemenskapen, och de utgör hinder för åtgärder som kan missgynna

dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat”<sup>13</sup>. Detta betyder inte att det måste finnas en koppling mellan att en medborgare i en medlemsstat flyttar till en annan medlemsstat och att han eller hon utövar en verksamhet i den medlemsstaten, utan flytten kan ha ägt rum före utövandet av verksamheten.

37. När det gäller målet vid den nationella domstolen har Cathy Schulz-Delzers inte alltid bott i Tyskland. Hon var tidigare bosatt i Frankrike, vilket betyder att hon har flyttat för att kunna bosätta sig i Tyskland. Följaktligen har hon utnyttjat sin rätt till fri rörlighet. Det råder inget tvivel om att hennes fall ligger inom tillämpningsområdet för unionsrättens regler om fri rörlighet.

## 2. Exklusiv tillämpning av rätten till fri rörlighet för arbetstagare

38. I sitt skriftliga yttrande hävdar kommissionen att artikel 18 FEUF inte är tillämplig, eftersom 3 § punkt 64 EStG avser den särskilda situationen för avlönade arbetstagare. Den tyska regeringen menar också att det inte är möjligt att göra någon bedömning utifrån

<sup>9</sup> – *Ibidem*, punkt 45.

<sup>10</sup> – Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/38/EG av den 29 april 2004 om unionsmedborgares och deras familjemedlemmars rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier och om ändring av förordning (EEG) nr 1612/68 och om upphävande av direktiven 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/148/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/364/EEG, 90/365/EEG och 93/96/EEG (EGT L 158, s. 77).

<sup>11</sup> – Artikel 7.1 i direktiv 2004/38.

<sup>12</sup> – Artikel 14 i direktivet.

<sup>13</sup> – Se till exempel dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, *Bosman* (REG 1995, s. I-4921), punkt 94, av den 29 april 2004 i mål C-387/01, *Weigel* (REG 2004, s. I-4981), punkt 52, och av den 15 september 2005 i mål C-464/02, *kommissionen mot Danmark* (REG 2005, s. I-7929), punkt 34.



den allmänna principen om icke-diskriminering, eftersom artikel 18 FEUF – där den principen slås fast – bara ska beaktas i andra hand, när ingen annan grundläggande frihet är tillämplig.

39. Det stämmer att artikel 18 FEUF endast kan tillämpas fristående i fall som omfattas av unionsrätten för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget. Artikel 45 FEUF innehåller emellertid ett förbud som utgör en sådan särskild regel.<sup>14</sup>

40. På liknande sätt har även artikel 21 FEUF, där det föreskrivs en allmän rätt för alla unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, fått ett specifikt uttryck i bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare. Om målet vid den nationella domstolen rör artikel 45 FEUF är det följaktligen inte nödvändigt för EU-domstolen att yttra sig om tolkningen av artikel 21 FEUF.<sup>15</sup>

14 — Se till exempel dom av den 26 november 2002 i mål C-100/01, Oteiza Olazabal (REG 2002, s. I-10981), punkterna 24 och 25, och av den 10 september 2009 i mål C-269/07, kommissionen mot Tyskland (REG 2009, s. I-7811), punkterna 98100.

15 — Se, när det gäller etableringsfriheten och den fria rörligheten för arbetstagare, dom av den 26 oktober 2006 i mål C-345/05, kommissionen mot Portugal (REG 2006, s. I-10633), punkt 13, och av den 18 januari 2007 i mål C-104/06, kommissionen mot Sverige (REG 2007, s. I-671), punkt 15. Se analogt, avseende friheten att tillhandahålla tjänster, dom av den 6 februari 2003 i mål C-92/01, Stylianiakis (REG 2003, s. I-1291), punkt 18, och av den 20 maj 2010 i mål C-56/09, Zanotti (REG 2010, s. I-4517), punkt 24.

41. Ingen av de närvarande parterna har ifrågasatt att Cathy Schulz-Delzers är arbetstagare i den mening som avses i artikel 45 FEUF.

42. Den hänskjutande domstolen och kommissionen har korrekt erinrat om att undantagsbestämmelsen i artikel 45.4 FEUF bör tolkas strikt och att den inte är tillämplig på anställningar som även om de kan hänföras till staten inte innefattar fullgörande av arbetsuppgifter som ingår i offentlig tjänst.<sup>16</sup>

43. Det är följaktligen inte nödvändigt att bedöma den nationella lagstiftningen utifrån artiklarna 18 FEUF och 21 FEUF. När det gäller den aktuella nationella lagstiftningen krävs det enbart en tolkning av artikel 45 FEUF.

44. Klagandena anser att artikel 45 FEUF bör tolkas så, att den utgör hinder för 3 § punkt 64 EStG. Innan jag diskuterar detta bör det förklaras varför bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet inte är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

16 — Se dom av den 17 december 1980 i mål 149/79, kommissionen mot Belgien (REG 1980, s. 3881), punkt 11, och av den 2 juli 1996 i mål C-290/94, kommissionen mot Grekland (REG 1996, s. I-3285), punkt 2. När det gäller den strikta tolkningen av detta undantag, se bland annat dom av den 26 april 2007 i mål C-392/05, Alevizos (REG 2007, s. I-3505), punkt 69, och när det gäller vägran att låta privat undervisningsverksamhet vid universitet ingå, se dom av den 18 december 2007 i mål C-281/06, Jundt (REG 2007, s. I-12231), punkterna 37 och 38.

3. Dubbelbeskattningsavtalsbestämmelserna i avsaknad av relevans det som domstolen här har att bedöma inte är en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal.

45. Den skattemässiga behandlingen av Cathy Schulz-Delzers inkomster i Frankrike och Tyskland skedde i enlighet med artiklarna 14 och 20 i dubbelbeskattningsavtalet. Domstolen har tillerkänt parterna i ett dubbelbeskattningsavtal rätten att fritt att fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsrätten<sup>17</sup>.

46. I målet vid den nationella domstolen har klagandena inte invänt mot att Finanzamt har tillämpat artikel 20 i dubbelbeskattningsavtalet, som ger myndigheten möjlighet att vid fastställandet av de skattesatser som ska tillämpas på en person som omfattas av avtalet beakta inkomster som har undantagits från underlaget för tysk skatt.

47. Däremot har klagandena invänt mot att Finanzamt därvid har beaktat bostadsbidragen, eftersom sådana bidrag enligt tysk lagstiftning inte beaktas om de betalas till tyska medborgare som är bosatta utanför Förbundsrepubliken Tyskland. Av detta följer att

48. Det enda som är i fråga här är den nationella lagstiftningen, närmare bestämt 3 § punkt 64 EStG, enligt vilken bostadsbidrag som betalas till en arbetstagare som är anställd i utlandet av en tysk offentligrättslig juridisk person inte omfattas av progressivitetförbehållet. Den paragrafen har ifrågasatts med hänvisning till att direkta skatter visserligen omfattas av medlemsstaternas behörighet, men att medlemsstaterna likväl ska iaktta unionsrätten när de utövar denna behörighet.<sup>18</sup>

49. Närmare bestämt handlar det här om att avgöra huruvida artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för att 3 § punkt 64 EStG i den tyska rättsordningen tillämpas på en arbetstagare som är anställd i utlandet av en tysk offentligrättslig juridisk person, samtidigt som den behandling som föreskrivs i den paragrafen i samma rättsordning förvägras en arbetstagare som är anställd i Tyskland av en offentligrättslig juridisk person i en annan medlemsstat. Det måste således undersökas huruvida tillämpningen av den nämnda paragrafen medför diskriminering av Cathy Schulz-Delzers och, om det skulle visa sig att så inte är fallet, huruvida tillämpningen av paragrafen inskränker hennes rätt till fri rörlighet.

17 — Dom av den 16 oktober 2008 i mål C-527/06, Renneberg (REG 2008, s. I-7735), punkt 48 och där angiven rättspraxis.

18 — Se, för en tillämpning på senare tid, dom av den 18 mars 2010 i mål C-440/08, Gielen (REU 2010, s. I-2323), punkt 36.

B — *I första hand: ingen diskriminering på grund av nationalitet och inget hinder för fri rörlighet*

tysk offentligrättslig juridisk person. Därmed är det också i första hand tyska medborgare som kan utnyttja den förmån som följer av 3 § punkt 64 EStG.<sup>20</sup>

50. I första hand kommer jag att undersöka huruvida Cathy Schulz-Delzers är utsatt för diskriminering på grund av nationalitet (1) och förvissa mig om att det inte föreligger något hinder för hennes fria rörlighet (2).

53. För att en nationell åtgärd ska kunna anses medföra diskriminering på grund av nationalitet, måste det emellertid först slås fast vilka fall som avses. Diskriminering förekommer nämligen enbart när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall.<sup>21</sup>

1. Huruvida det föreligger diskriminering på grund av nationalitet

51. Det bör erinras om att reglerna om lika-behandling innebär förbud inte endast mot öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan också mot varje form av dold diskriminering som, med tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat.<sup>19</sup>

54. I målet vid den nationella domstolen har Cathy Schulz-Delzers fått sina inkomster, inbegripet bostadsbidragen, enbart från franska staten. Därför har hennes inkomster inte beskattats i Tyskland. Eftersom hon har valt att tillsammans med sin make utnyttja en möjlighet till sambeskattnings som finns på grund av att de båda bor tillsammans i Tyskland, har den tyska lagstiftaren emellertid, genom progressivitetsförbehållet, beaktat hennes inkomster vid fastställandet av den skattesats som ska tillämpas på hennes make och henne själv. Cathy Schulz-Delzers anser sig vara

52. Den hänskjutande domstolen anser att 3 § punkt 64 EStG kan utgöra dold diskriminering på grund av nationalitet, eftersom det i allmänhet är tyska medborgare som befinner sig i ett anställningsförhållande till en

20 — Som den tyska regeringen korrekt har påpekat gäller 3 § punkt 64 EStG även arbetstagare som sänds utomlands på begränsad tid av en privat tysk arbetsgivare och därvid disponerar en bostad. "När det gäller andra arbetstagare som sänds utomlands på begränsad tid och där har en bostad eller en plats där de vistas stadigvarande, ska det köpkraftskompensationsbelopp som en inhemsk arbetsgivare tilldelar dem undantas från skatt i den mån som detta belopp inte överstiger det tillåtna beloppet för jämförbara utlandsbidrag enligt 54 § Bundesbesoldungsgesetz [federala lagen om offentliga tjänstemäns löner]." Detta är emellertid inte relevant för det som jag här försöker visa genom en jämförelse mellan situationerna för olika arbetstagare som utövar sin verksamhet för en offentlig arbetsgivares räkning.

19 — Dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73, *Sotgiu* (REG 1974, s. 153; svensk specialutgåva, volym 2, s. 219), punkt 11. För en tillämpning på senare tid, se domen i det ovannämnda målet *Gielen*, punkt 37, där domstolen hänvisar till dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, *Schumacker* (REG 1995, s. I-225), punkt 26.

21 — Domen i det ovannämnda målet *Gielen*, punkt 38 och där angiven rättspraxis.

diskriminerad på grund av att bostadsbidragen därvid har beaktats som en del av hennes inkomster, till skillnad mot vad som skulle ha varit fallet för bostadsbidrag som hade betalats av tyska staten.

55. För att man ska kunna ge den hänskjutande domstolen ett svar på huruvida det finns fog för den tes som klagandena i målet vid den domstolen har drivit, måste man först granska de argument som klagandena har framfört vid EU-domstolen och de argument som kommissionen har redovisat till stöd för dem under det aktuella förfarandet avseende förhandsavgörande. Utifrån dessa argument hävdar klagandena och kommissionen att Cathy Schulz-Delzers, mot bakgrund av EU-domstolens rättspraxis, befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för en tysk medborgare som erhåller bostadsbidrag på grund av att han eller hon utanför Förbundsrepubliken Tyskland utövar en verksamhet i tyska statens tjänst.

#### a) Klagandenas argument

56. Klagandena anser att det inte finns någon skillnad i sak mellan dessa båda situationer, vilka således är jämförbara. Därvid hänvisar de enbart till domen i det ovannämnda målet Schumacker.<sup>22</sup>

57. Det som var i fråga i det målet var tillämpningen i Tyskland av en skattelagstiftning enligt vilken utomlands bosatta och i landet bosatta arbetstagare, båda med Förbundsrepubliken Tyskland som anställningsstat, beskattas olika. Utomlands bosatta arbetstagare betalar skatt enbart på den del av sina inkomster som de får i Tyskland (inskränkt skattskyldighet). I landet bosatta arbetstagare betalar däremot skatt på alla sina inkomster (oinskränkt skattskyldighet). För de sistnämndas del beräknas skatten bland annat med hänsyn tagen till deras personliga förhållanden och familjesituation. Därvid beaktas försörjningsbörd, personförsäkringar och andra utgifter som, i allmänhet, ger rätt till kostnads- och grundavdrag. Sådana kostnads- och grundavdrag kan utomlands bosatta personer inte göra.

58. Klaganden i målet, Roland Schumacker, invände mot att detta skattesystem tillämpades på honom. Han hade sin stadigvarande bosättning i Belgien men fick större delen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet som han utövade i Tyskland och som inte var skattepliktig i Belgien.<sup>23</sup> Domstolen fann att hans situation, mot bakgrund av de särskilda omständigheter som kännetecknade denna, var jämförbar med situationen för en i Tyskland bosatt person och att Roland Schumacker därför borde ges samma skattemässiga behandling som en i den staten bosatt person. I annat fall skulle hans personliga förhållanden och familjesituation inte ha

<sup>22</sup> — Punkt 24 i domen.

<sup>23</sup> — Se punkt 66 i generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet.

beaktats vare sig i den stat där han bodde eller i den stat där han arbetade.<sup>24</sup>

59. Utomlands bosatta behöver emellertid inte i detta sammanhang behandlas på samma sätt som i landet bosatta annat än i det fall där en arbetstagare som utnyttjar sin fria rörlighet får större delen av sina inkomster i anställningsstaten och inte är skattskyldig i bostättningsstaten. Detta innebär att man måste ta hänsyn till beskattningsområdets särdrag. Ett sådant särdrag är att var och en av unionens medlemsstater får, i linje med sina egna traditioner och politiska val, bevilja de skattskyldiga kostnads- och grundavdrag med anknytning till personliga förhållanden och familjesituation. En medlemsstat får emellertid inte bevilja utomlands bosatta arbetstagare som utövar sin rätt till fri rörlighet sådana kostnads- och grundavdrag som den beviljar personer bosatta i landet, om arbetstagarna i fråga är skattskyldiga i sin bostättningsstat. I annat fall skulle medlemsstaten nämligen inte garantera sådana arbetstagare samma behandling i förhållande till i det egna landet bosatta personer utan i stället ge dem ett privilegium, nämligen privilegiet att komma i åtnjutande av sådana förmåner två gånger, den ena i bostättningsstaten och den andra i den stat där de utövar sin rätt till fri rörlighet.

60. I målet vid den nationella domstolen vill Cathy Schulz-Delzers såsom bosatt i Tyskland komma i åtnjutande av samma skattemässiga förmån som i Tyskland beviljas utomlands

bosatta personer. Själv får hon sina bidrag från Republiken Frankrike, till skillnad från de ifrågavarande utomlands bosatta personerna, som får sina bidrag från Förbundsrepubliken Tyskland. Den omständigheten innebär att Cathy Schulz-Delzers situation inte är jämförbar med den situation som befanns föreliggande i det ovannämnda målet Schumacker, eftersom hon inte kräver att i egenskap av utomlands bosatt bli behandlad på samma sätt som i landet bosatta personer. Därför kan Cathy Schulz-Delzers inte heller göra anspråk på samma behandling som domstolen ansåg tillkomma Roland Schumacker. Om syftet med principen om icke-diskriminering, som tillämpades i domen i det ovannämnda målet Schumacker, är att se till att utomlands bosatta personer som är anställda i en medlemsstat ges nationell behandling, det vill säga behandlas på samma sätt som personer som är både bosatta och anställda i den medlemsstaten, kan Cathy Schulz-Delzers inte med hänvisning till det prejudikatet kräva att få komma i åtnjutande av den behandling som den stat där hon är bosatt ger sina egna utomlands bosatta medborgare.

61. Dessutom får en utomlands bosatt tysk som omfattas av 3 § punkt 64 EStG sina bostadsbidrag från Förbundsrepubliken Tyskland, medan Cathy Schulz-Delzers får sina bidrag från Republiken Frankrike. Till skillnad från i det ovannämnda målet Schumacker har således den i landet bosatta personen och den utomlands bosatta personen inte samma anställningsmedlemsstat.

24 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 38.

## b) Kommissionens argument

62. Till stöd för sin åsikt att Cathy Schulz-Delzers har drabbats av en diskriminerande behandling hänvisar kommissionen i första hand till en rättspraxis där domstolen har ansett att diskriminering föreligger när en medlemsstat vid rekrytering av personer till offentlig tjänst eller vid fastställande av lön för personer i offentlig tjänst beaktar tjänstgöringstid i det egna landets offentliga förvaltning men inte – eller inte helt och hållet – tjänstgöringstid i en annan medlemsstats offentliga förvaltning.<sup>25</sup> I andra hand säger sig kommissionen bygga sitt resonemang på domen i det ovannämnda målet Jundt.<sup>26</sup>

63. När det gäller den första punkten i kommissionens argumentation har kommissionen inte lyckats visa att denna punkt är relevant för fallet i målet vid den nationella domstolen. Kommissionen inskränker sig till att i mycket allmänna ordalag hävda att den anförda rättspraxisen återspeglar ett analogt fall av diskriminering på grund av nationalitet.

64. När det gäller den andra punkten, som rör domen i det ovannämnda målet Jundt, hänvisar kommissionen till den domen därför att domstolen där fann att det utgjorde ett

25 — Dom av den 23 februari 1994 i mål C-419/92, Scholz (REG 1994, s. I-505; saknas i svensk specialutgåva), punkt 11, av den 15 februari 1998 i mål C-15/96, Schöning-Kougebetopoulou (REG 1998, s. I-47), punkt 23 jämförd med punkt 14, av den 12 mars 1998 i mål C-187/96, kommissionen mot Grekland (REG 1998, s. I-1095), punkterna 20 och 21, av den 30 november 2000 i mål C-195/98, Österreichischer Gewerkschaftsbund (REG 2000, s. I-10497), punkterna 4144, och av den 12 maj 2005 i mål C-278/03, kommissionen mot Italien (REG 2005, s. I-3747), punkt 14.

26 — Se fotnot 16.

hinder för friheten att tillhandahålla tjänster att en advokat bosatt i Tyskland fick betala högre skatt för en undervisningsverksamhet utförd i Frankrike som utgjorde en bisyssla till hans huvudsakliga verksamhet som advokat i Tyskland än vad en advokat bosatt i Tyskland fick om han eller hon utförde undervisningsverksamhet i Tyskland som bisyssla till sin huvudsakliga verksamhet som advokat.

65. I det målet behandlades två i Tyskland bosatta personer olika med avseende på undervisningsverksamhet utförd i två olika medlemsstater. Att den beskattande staten gav en skattskyldig med inkomster från undervisningsverksamhet utförd i den staten en mer fördelaktig skattemässig behandling hade samband med hur landets utbildningssystem var organiserat. Domstolen meddelade en dom med den innebörd som kommissionen har hänvisat till och tillade att "[m]edlemsstaternas behörighet och ansvar för organisationen av sina utbildningssystem medför ... inte att en skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är undantagen från tillämpningsområdet för bestämmelserna i fördraget avseende friheten att tillhandahålla tjänster"<sup>27</sup>.

66. Domen i det ovannämnda målet Jundt, som kommissionen hänvisar till, utgör alltså inte något relevant prejudikat när det gäller att avgöra huruvida situationen för den i Tyskland bosatta Cathy Schulz-Delzers är jämförbar med situationen för de utomlands

27 — Ibidem, punkt 87.

bosatta tyskar som omfattas av 3 § punkt 64 EStG.

67. I det aktuella fallet behandlas Cathy Schulz-Delzers, inom ramen för Förbundsrepubliken Tysklands utövande av sina befogenheter på beskattningsområdet, på samma sätt som alla bosatta i Tyskland. Dessutom beaktas hennes personliga förhållanden och familjesituation genom att hon sambeskattas med sin make, som även han är bosatt i Tyskland, trots att hon inte har några skattepliktiga inkomster i Tyskland.

68. Slutsatsen blir att det inte framgår av den rättspraxis som har anförts till ledning för svaret på den fråga som har ställts till domstolen att situationen för Cathy Schulz-Delzers och situationen för en tysk medborgare som omfattas av 3 § punkt 64 EStG skulle vara jämförbara.

69. Det saknas således förutsättningar för att principen om icke-diskriminering, såsom denna uttrycks i artikel 45 FEUE, ska kunna tillämpas.

70. Vidare anser jag, vilket jag kommer att utveckla i det följande, att den aktuella lagstiftningen inte utgör något sådant hinder för den fria rörligheten för arbetstagare som är förbjudet enligt artikel 45 FEUF.

2. Inget hinder för den fria rörligheten för arbetstagare

71. Artikel 45 FEUF innebär förbud inte bara mot all direkt eller indirekt diskriminering på grund av nationalitet, utan även mot nationella bestämmelser genom vilka arbetstagare hindras från att utöva sin rätt till fri rörlighet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet.<sup>28</sup>

72. Det följer av domstolens fasta rättspraxis att alla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för unionsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom hela unionen.<sup>29</sup>

73. Enligt domstolens rättspraxis utgör "[b]estämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avskräcks från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet" hinder för den rätten.<sup>30</sup>

74. Kommissionen hävdar i sitt skriftliga yttrande att 3 § punkt 64 EStG främjar just tyska offentliganställdas verksamhet i utlandet. Att

28 — Se till exempel dom av den 27 januari 2000 i mål C-190/98, Graf (REG 2000, s. I-493), punkt 18, och domen i det ovannämnda målet Weigel, punkt 51.

29 — Domen i det ovannämnda målet Alevizos, punkt 74 och där angiven rättspraxis.

30 — Se bland annat domen i det ovannämnda målet Bosman, punkt 96, och dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 78.

den tyska lagstiftaren uppmuntrar sina medborgares fria rörlighet innebär emellertid inte att det därmed är bevisat att han hindrar den fria rörligheten för medborgare i andra medlemsstater.

75. För att ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare ska anses föreligga måste det fastställas att en medborgare i en medlemsstat får en mindre fördelaktig behandling än han eller hon skulle ha fått om han eller hon inte hade utnyttjat sin rätt till fri rörlighet.<sup>31</sup>

76. Det eventuella hindret bedöms således i förhållande till medlemsstatsmedborgarens situation i ursprungsstaten respektive den mottagande medlemsstaten.

77. I det aktuella fallet framhåller klagandena i sitt yttrande att indirekt beskattning av tilläggen motverkar syftet med dessa inkomster, som är att göra det möjligt att sända offentliga tjänstemän till Tyskland utan att dessa därvid får sina inkomster sänkta, vilket utgör ett hinder för att sända dem till Tyskland. Klagandena tillägger att det även utgör ett hinder att Cathy Schulz-Delzers får en mindre

fördelaktig behandling än vad hon skulle ha fått om hon hade sänts till ett annat europeiskt land där det inte finns någon regel som motsvarar progressivitetsförbehållet i kombination med 3 § punkt 64 EStG.

78. Cathy Schulz-Delzers har inte drabbats av någon inkomstminskning genom att hon har utövat sin rätt till fri rörlighet, eftersom de bostadsbidrag som hon har kunnat erhålla, vilka senare har gjorts till föremål för progressivitetsförbehållet, inte skulle ha utbetalats till henne i Frankrike.

79. Den enda anledningen till att dessa inkomster har kunnat beaktas i enlighet med progressivitetsförbehållet är dessutom att Cathy Schulz-Delzers sambeskattas med sin make. Klagandena har själva valt att bli sambeskattade, något som innebär att det fastställs ett gemensamt underlag för skatt, vilket är mer fördelaktigt för dem än att ha var sitt underlag.

80. Om makarna hade särbeskattats skulle Cathy Schulz-Delzers inte ha blivit föremål för progressivitetsförbehållet, eftersom hennes enda inkomster – vilka härrör från franska staten – genom tillämpning av artiklarna 14 och 20.1 a i dubbelbeskattningsavtalet inte var skattepliktiga i Tyskland.

81. Följaktligen har Cathy Schulz-Delzers inte kunnat visa att hon genom att utöva sin rätt till fri rörlighet har drabbats av

31 — Se bland annat domen i det ovannämnda målet Alevizos, punkt 75, och dom av den 23 april 2009 i mål C-544/07, Rüffler (REG 2009, s. I-3389), punkt 64 och där angiven rättspraxis.



konsekvenser som är ofördelaktiga i förhållande till situationen för franska arbetstagare som inte har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet.

*C — I andra hand: jämförelse mellan Cathy Schulz-Delzers situation och situationen för en tysk medborgare som kan utnyttja 3 § punkt 64 EStG*

82. Det är inte domstolens uppgift att uttala sig om ett hypotetiskt fall där Cathy Schulz-Delzers skulle ha utövat sin rätt till fri rörlighet i en annan medlemsstat.

85. Här krävs det att domstolen yttrar sig om huruvida de aktuella bostadsbidragen är jämförbara (1), granskar den skattemässiga behandling som Cathy Schulz-Delzers får i Tyskland (2) och analyserar situationen för en tysk medborgare som kan utnyttja 3 § punkt 64 EStG i Frankrike (3).

83. Därför föreslår jag att domstolen besvarar den hänskjutande domstolens frågor med att artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som 3 § punkt 64 EStG, varigenom arbetstagare anställda av en inhemsk offentlighetsjuridisk person undantas från skattskyldighet för vissa kompletterande inkomster avseende verksamhet utanför den medlemsstatens territorium samtidigt som denna nationella bestämmelse inte kan utnyttjas av arbetstagare anställda av en offentlighetsjuridisk person i en annan medlemsstat när det gäller kompletterande inkomster avseende verksamhet inom den förstnämnda statens territorium.

#### 1. Bostadsbidragen

86. Närmare bestämt bör domstolen granska de bostadsbidrag som uppbärs av Cathy Schulz-Delzers och de bostadsbidrag som uppbärs av en tysk medborgare som kan utnyttja 3 § punkt 64 EStG. Det är nämligen enbart om dessa bostadsbidrag visar sig vara jämförbara som det konkret skulle kunna gå att konstatera en sådan diskriminering som klagandena i målet vid den nationella domstolen har hävdad föreligger.

84. För den händelse att domstolen inte skulle ställa sig bakom mitt förslag kommer jag i andra hand att jämföra Cathy Schulz-Delzers situation med situationen för en tysk medborgare som kan utnyttja 3 § punkt 64 EStG.

87. Klagandena anser att dessa bostadsbidrag är jämförbara. Den hänskjutande domstolen delar implicit den uppfattningen. Kommissionen menar, och upprepade också detta under förhandlingen, att det rör sig om en fråga som det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

88. Det är inte nödvändigt att gå in i detalj på de bostadsbidrag som de enskilda medlemsstaterna beviljar, men för att kunna avgöra om artikel 45 FEUF utgör hinder för 3 § punkt 64 EStG måste domstolen däremot yttra sig om huruvida det är principiellt möjligt att jämföra bidrag som endast har det gemensamt att de ges med anledning av verksamhet som utövas utanför den medlemsstat som beviljar bidraget, närmare bestämt i den medlemsstat där mottagaren är bosatt.

89. Cathy Schulz-Delzers är nämligen bosatt i en medlemsstat, Förbundsrepubliken Tyskland, som inte är densamma som den stat där en tysk medborgare som kan utnyttja 3 § punkt 64 EStG är bosatt. Det går inte att bortse från denna omständighet vid bedömningen av bostadsbidragen.

90. Cathy Schulz-Delzers bostadsbidrag består av ett bidrag (ISVL) med koppling till levnadsförhållandena på orten och ett familjetillägg (majorations familiales), som ges för barn för vilka franska offentliganställda har försörjningsansvar. Sådana bidrag utgör enligt klagandena tillägg avsedda som kompensation för förlorad köpkraft respektive tilläggskostnader för barn i utlandet.

91. I Frankrike fastställs beloppen för dessa bidrag regelbundet genom förordningar utfärdade gemensamt av utrikesministern och den budgetansvariga ministern, *för varje*

*enskilt främmande land*.<sup>32</sup> Den tyska regeringen anger i sitt skriftliga yttrande att beloppen för sådana bidrag fastställs genom att det tyska finansministeriet i samarbete med utrikesministeriet regelbundet offentliggör förteckningar över länder. Beloppet för bidragen fastställs således i förhållande till den stat där bidragsmottagaren är bosatt.

92. Syftet med bostadsbidragen, i såväl Frankrike som Tyskland, är att uppnå jämvikt mellan två behov å ena sidan vill man ta hänsyn till de tilläggskostnader som uppstår till följd av utövandet av en verksamhet utanför den stat som betalar och beskattar de inkomster som hänför sig till den verksamheten och å andra sidan vill man se till att bidragsmottagarna befinner sig i samma situation som övriga bosatta i den stat där de utövar sin verksamhet.

32 — Se, för åren 2005 och 2006, dekret nr 2002-22 av den 4 januari 2002 om den administrativa och ekonomiska situationen för personal vid franska utbildningsanstalter i utlandet [décret n° 2002-22, du 4 janvier 2002, relatif à la situation administrative et financière des personnels des établissements d'enseignement français à l'étranger], *Journal Officiel de la République Française* av den 6 januari 2001, s. 387, i dess ändrade lydelse enligt dekret nr 2003-481 av den 3 juni 2003 [décret n° 2003-481, du 3 juin 2003], *Journal Officiel de la République Française* av den 6 juni 2003, s. 9636, i vars artikel 4 B d det slås fast att det ska utbetalas "[e]tt särskilt bidrag kopplat till levnadsförhållandena på orten vars årsbelopp fastställs per land och per grupp genom förordning utfärdad gemensamt av utrikesministern och den budgetansvariga ministern ...". I artikel 4 B e i dekretet hänvisas det till bestämmelser om familjetillägg till personer i utlandet, där det på liknande sätt slås fast att "[g]enom förordning utfärdad gemensamt av utrikesministern och den budgetansvariga ministern fastställs, för varje enskilt främmande land och med hänsyn tagen till de olika situationer i vilka personalen kan befinna sig i Frankrike eller utomlands, tillämplig koefficient för varje barn som omfattas av försörjningsansvar".

93. Den omständigheten att hänsyn tas till de tilläggskostnader som uppstår betyder att bostadsbidrag kan ges även om levnadskostnaderna är lägre i den stat där verksamheten utövas än i den stat som betalar inkomsterna. För att sådana bostadsbidrag ska kunna variera beroende på vilken den mottagande staten är, måste emellertid levnadskostnaderna på orten beaktas i någon mån.

94. När det gäller det första bidraget, som specifikt är kopplat till levnadsförhållandena på orten, föreskrivs det i artikel 4B d i det ovannämnda franska dekretet att beloppet för detta bidrag ska justeras årligen "så att bland annat variationer i växelkursen och levnadsförhållandena på orten kan beaktas". Den tyska regeringen har för sin del meddelat att för tyska lärare som utövar verksamhet i Frankrike fastställs det en kompensation för förlorad köpkraft mot bakgrund av att levnadskostnaderna är högre i Frankrike än i Tyskland. Vid förhandlingen tillade den tyska regeringen att en tysk offentlig tjänsteman som sänds till ett land där levnadsstandarden är lägre inte får något sådant bidrag.

95. När det gäller det andra bidraget, som har koppling till försörjningsansvar för barn, bortses det inte från omständigheterna och kostnaderna för barnens skolgång i bosättningsstaten. I de franska regler som gällde under 2005 och 2006 föreskrevs det nämligen att familjetillägget skulle beräknas i förhållande

till bosättningsstaten.<sup>33</sup> Beräkningen av detta bidrag har för övrigt vidareutvecklats, och i de nuvarande franska reglerna, som infördes genom en förordning av den 31 januari 2011,<sup>34</sup> fastställs "familjetillägg ... för personal vid franska utbildningsanstalter i utlandet" bland annat per bosättningsregion: "Tyskland (Berlin)", "Tyskland (Bonn)", "Tyskland (Düsseldorf)", "Tyskland (Frankfurt)" och så vidare.

96. Det är följaktligen inte möjligt att hävda att beloppen för bostadsbidragen fastställs utan beaktande av i vilken bosättningsstat den berörda verksamheten utövas.

97. Beloppen för bostadsbidragen fastställs av varje enskild medlemsstat inom ramen för dess skatterättsliga befogenheter. Sådana bidrag är avsedda att komplettera de övriga inkomster som anställningsmedlemsstaten betalar för den utövade verksamheten, vilka med nödvändighet skiljer sig åt mellan medlemsstaterna.

98. Levnadskostnaderna kan förvisso variera inom ett land, och i det aktuella fallet kan

33 — Förordning av den 4 januari 2002 om fastställande av landspecifika koefficienter för beräkning av familjetillägg och familjeförmåner som betalas i utlandet för barn för vilka utsänd eller bosatt personal vid franska utbildningsanstalter i utlandet har försörjningsansvar [arrêté du 4 janvier 2002 fixant par pays les coefficients servant au calcul des majorations familiales et de l'avantage familial servis à l'étranger pour enfant à charge aux personnels expatriés ou résidents des établissements d'enseignement français à l'étranger], *Journal Officiel de la République Française* av den 6 januari 2002, s. 402, text nr 13.

34 — Förordning av den 31 januari 2011 om ändring av förordningen av den 5 februari 2008, utfärdad genom tillämpning av dekret nr 2002-22 av den 4 januari 2002 om den administrativa och ekonomiska situationen för personal vid franska utbildningsanstalter i utlandet [arrêté du 31 janvier 2011 modifiant l'arrêté du 5 février 2008 pris en application du décret n° 2002-22 du 4 janvier 2002 relatif à la situation administrative et financière des personnels des établissements d'enseignement français à l'étranger], *Journal Officiel de la République Française* av den 15 februari 2011 s. 2833, text nr 3.

Cathy Schulz-Delzers mycket väl ha fått högre levnadskostnader i Stuttgart i Tyskland än hon hade i Beauvais i Frankrike. Det ankommer emellertid inte på domstolen att uttala sig om hur den nationella lagstiftaren gör, inom ramen för sina skatterättsliga befogenheter, för att beräkna bostadsbidrag.

99. Syftet med bostadsbidrag är att få till stånd likabehandling mellan bosatta i en viss stat – den stat där den anställde utövar sin verksamhet – trots att en viss bosatt får sina inkomster från en annan medlemsstat. Därmed är det förenligt med denna princip att en bosatt som får sina inkomster från en annan medlemsstat ges samma skattemässiga behandling som alla bosatta. Så är fallet i målet vid den nationella domstolen när det gäller Cathy Schulz-Delzers.

## 2. Den skattemässiga behandlingen av Cathy Schulz-Delzers i Tyskland

100. Cathy Schulz-Delzers ges samma skattemässiga behandling som övriga bosatta i Tyskland, något som klagandena inte har bestritt. Om man enbart ser till hennes skattemässiga situation i Tyskland är denna till och med mer fördelaktig än situationen för en tysk offentlig tjänsteman som arbetar utanför Tyskland men beskattas i landet tillsammans med sin make, vilket den tyska regeringen

visade vid förhandlingen med hjälp av ett sifferexempel.<sup>35</sup>

101. I ett tidigare mål hade domstolen att ta ställning till ett fall med en person som hade både franskt och tyskt medborgarskap, var lärare på låg- och mellanstadiet vid en statlig skola i Tyskland och bodde med sin make i Frankrike.<sup>36</sup> Genom tillämpning av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet, denna gång i Frankrike, hade denna i Frankrike bosatta person tvingats betala mer skatt än personer med en inkomst som var lika stor som hennes men enbart härrörde från Frankrike, vilket hon hade invänt mot i fransk domstol. Den domstolen hade begärt förhandsavgörande av dåvarande EG-domstolen, som i sin dom framhöll att syftet med dubbelbeskattningsavtalet ”endast består i att undvika att samma inkomst beskattas i vardera staten. Syftet är inte att säkerställa att den skatt som den skattskyldige skall betala i en stat inte överstiger den skatt som han skulle ha betalat i den andra staten”.<sup>37</sup> Domstolen tillade att denna i Frankrike bosatta persons förvärvsinkomster från Tyskland ”inbegre[er]

35 — Den tyska regeringen redovisade två fall. Fall A avser ett gift tyskt par där maken arbetar i utlandet. Maken har en skattepliktig inkomst på 40 000 euro medan maken har en skattepliktig inkomst på 20 000 euro och 7 000 euro i skattebefriade bostadsbidrag. Deras sammanlagda skattepliktiga inkomst är 60 000 euro, varvid en skattesats på 19,36 procent tillämpas. Den skatt som de ska betala blir 11 614 euro. Fall B avser ett gift par i en situation liknande klagandenas. Maken har en skattepliktig inkomst på 40 000 euro och maken en skattepliktig inkomst på 27 000 euro som är skattebefriad men omfattas av progressivitetsförbehållet. Paret sammanlagda skattepliktiga inkomst är 40 000 euro, varvid en skattesats på 20,75 procent tillämpas (beräknad utifrån ett underlag för skatt på 67 000 euro). Den skatt som de ska betala blir 8 300 euro.

36 — Dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793).

37 — *Ibidem*, punkt 46.

ps i skatteunderlaget för inkomster för fysiska personer i det skattepliktiga hushållet i Frankrike, där hon följaktligen åtnj[öt] de skatteförmåner, avdrag och nedsättningar som följ[de] av fransk lagstiftning”<sup>38</sup>.

102. Cathy Schulz-Delzers har, som skattepliktig i Frankrike men bosatt i Tyskland, ifrågasatt att hennes bostadsbidrag beaktas i Tyskland. Hon åtnjuter emellertid också inom ramen för sambeskattningen med sin make de skatteförmåner, avdrag och nedsättningar som följer av tysk lagstiftning, något som inte är fallet för ett tyskt par i en annan medlemsstat som befinner sig i en situation som är analog med klagandenas.

103. Det är bara om man tar hänsyn till den beskattning som har skett i Frankrike som man kan bedöma om Cathy Schulz-Delzers verkligen befinner sig i en situation som är mindre fördelaktig än situationen för den tyske medborgare som hon jämför sig med. Då måste man även ta hänsyn till den skattemässiga behandlingen av den tyske medborgaren i den stat där han utövar sin verksamhet. Följaktligen måste man i själva verket granska tillämpningen av följande lagstiftningar:

- 1) skattelagstiftningen i Cathy Schulz-Delzers anställningsstat,

- 2) skattelagstiftningen i hennes bosättningsstat, som även är den tyske medborgarens anställningsstat, och

- 3) skattelagstiftningen i den tyske medborgarens bosättningsstat.

104. Av detta följer att skillnaden i behandling mellan Cathy Schulz-Delzers och en tysk medborgare som befinner sig i en analog situation enbart är en följd av tillämpningen av olika skattelagstiftningar.

105. När det gäller artikel 12 EG har domstolen funnit att det ”följer ... av fast rättspraxis att eventuella skillnader i behandling som kan följa av olikheter mellan de olika medlemsstaternas lagstiftningar ... inte omfattas av artikel 12 EG, så länge som lagstiftningen tillämpas på samtliga personer som omfattas av den, enligt objektiva kriterier och utan hänsyn till nationalitet”<sup>39</sup>. Detta konstaterande kan här överföras till att gälla artikel 45 FEUF. Om den tyske medborgarens bostadsbidrag inte beaktas beror detta således på att hans bosättningsstats lagstiftning avviker på den punkten.

38 — Ibidem, punkt 50.

39 — Dom av den 12 juli 2005 i mål C-403/03, Schempp (REG 2005, s. I-6421), punkt 34.

106. Om domstolen jämförde situationen för en fransk medborgare som är bosatt i Tyskland och där utövar sin verksamhet med situationen för en tysk medborgare som är bosatt och utövar sin verksamhet i Frankrike, skulle den finna att klagandena i målet vid den nationella domstolen inte har drabbats av någon skattemässig nackdel.

3. Situationen för en tysk medborgare som kan utnyttja 3 § punkt 64 EStG i Frankrike

107. Som klagandena har erinrat om är Cathy Schulz-Delzers bostadsbidrag skattebefriade i Frankrike. Detsamma gäller i det motsatta fallet, nämligen om en offentlig tjänsteman sänds utomlands från Förbundsrepubliken Tyskland. Grunden för denna regel står inte att finna i dubbelbeskattningsavtalet, utan i internationell praxis, något som klagandena också påtalade i sitt yttrande och vid förhandlingen.

108. Klagandena har ifrågasatt Förbundsrepubliken Tysklands tillämpning av progressivitetsförbehållet på de bostadsbidrag som Cathy Schulz-Delzers har erhållit med anknytning till sin verksamhet i Tyskland, men det bör framhållas att en tysk medborgare som befinner sig i en analog situation i Frankrike är föremål för en motsvarande inskränkning.

109. I själva verket har Förbundsrepubliken Tyskland enligt dubbelbeskattningsavtalet möjlighet att välja att vid fastställandet av sina skattesatser beakta inkomster som inte ingår i underlaget för tysk skatt, medan det inte finns någon sådan valmöjlighet när det gäller tyska medborgare som är bosatta i Frankrike.

110. Dubbelbeskattningsavtalet är nämligen annorlunda utformat när det gäller den skattemässiga behandlingen i Frankrike av inkomster som härrör från Förbundsrepubliken Tyskland. Den ordning som föreskrivs i artikel 20.2 a cc i avtalet innebär att inkomster härrörande från Tyskland tas med i det underlag för skatt som beräknas enligt den franska lagstiftningen, varefter den skattskyldige beviljas en till den skatt han eller hon har betalat i Tyskland kopplad skattecredit som – bland annat för sådana inkomster som avses i artikel 14 i avtalet – är lika med summan av den franska skatt som motsvarar dessa intäkter<sup>40</sup>.

111. Inkomsterna för en tysk medborgare i Frankrike som befinner sig i en situation som är analog med Cathy Schulz-Delzers situation ingår följaktligen i underlaget för skatt, vilket beräknas enligt den franska lagstiftningen. Med andra ord beaktas dessa inkomster vid beräkningen av inkomstkatten, även om mottagaren därefter har rätt till en skattecredit.

40 — En mer utförlig beskrivning ges i domen i det ovannämnda målet Gilly, punkt 42.

112. Av detta följer att klagandena inte kan hävda att de har fått en mindre fördelaktig skattemässig behandling än en tysk medborgare som kan utnyttja undantaget enligt 3 § punkt 64 EStG och utövar sin verksamhet i Frankrike.

113. Dessutom är dubbelbeskattningsavtalets ordalydelse hämtad från ett modellavtal som har utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD).<sup>41</sup> Närmare bestämt är artikel 23 A punkterna 1–3 i modellavtalet formulerad på följande sätt:

”1. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i den andra avtalsslutande staten, ska den förstnämnda staten, såvida inte bestämmelserna i punkterna 2 och 3 föranleder annat, undanta sådan inkomst eller förmögenhet från skatt.

2. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar delinkomst som ... får beskattas i den andra avtalsslutande

staten, ska den förstnämnda staten från skatten på denna persons inkomst avräkna ett belopp motsvarande den skatt som betalats i denna andra stat. Avräkningsbeloppet ska emellertid inte överstiga den del av skatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den delinkomst som uppburits från denna andra stat.

3. Om inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar eller förmögenhet som sådan person innehar enligt bestämmelse i avtalet är undantagen från skatt i denna stat, får denna stat likväl vid bestämmandet av beloppet av skatten på denna persons återstående inkomst eller förmögenhet beakta den inkomst eller förmögenhet som undantagits från skatt.”

114. Dubbelbeskattningsavtalet, som Förbundsrepubliken Tyskland tillämpar strikt genom att beakta alla Cathy Schulz-Delzers inkomster, följer således exakt OECD:s modellavtal.

115. Detta innebär att Cathy Schulz-Delzers situation kan uppstå i alla medlemsstater som i likhet med Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike har ingått dubbelbeskattningsavtal baserade på samma modellavtal.

116. Därför anser jag att den aktuella lagstiftningen inte försätter Cathy Schulz-Delzers i en situation som är mindre fördelaktig än situationen för en tysk medborgare under analoga omständigheter.

41 — Modellavtal för skatteavtal avseende inkomster och förmögenhet utarbetat av OECD, artiklarnas lydelse den 29 april 2000.

## VI — Förslag till avgörande

117. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från Finanzgericht Baden-Württemberg på följande sätt:

Artikel 45 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som 3 § punkt 64 i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz), varigenom arbetstagare anställda av en inhemsk offentligrättslig juridisk person undantas från skattskyldighet för vissa kompletterande inkomster avseende verksamhet utanför den medlemsstatens territorium samtidigt som denna nationella bestämmelse inte kan utnyttjas av arbetstagare anställda av en offentligrättslig juridisk person i en annan medlemsstat när det gäller kompletterande inkomster avseende verksamhet inom den förstnämnda statens territorium.