

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
GEELHOED

föredraget den 27 januari 2005<sup>1</sup>

**I — Inledning**

1. I förevarande mål behandlas frågan huruvida en tysk medborgare bosatt i Tyskland kan åberopa artiklarna 12 EG och 18.1 EG för att i sin inkomstdeklaration ha rätt att som särskilda kostnader dra av underhållsbidrag som han har betalat till sin före detta maka, som är bosatt i Österrike.

3. I artikel 17 EG fastställs unionsmedborgarskapet, vilket enligt denna artikel innehas av alla personer som är medborgare i en medlemsstat. Unionsmedborgare har de rättigheter och skyldigheter som föreskrivs i EG-fördraget.

4. Enligt artikel 18.1 EG har varje unionsmedborgare rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, om inte annat följer av de begränsningar och villkor som föreskrivs i fördraget och i bestämmelserna om genomförande av fördraget.

**II — Tillämpliga bestämmelser**

*B — Den tyska lagstiftningen*

*A — Gemenskapsrätten*

2. Enligt artikel 12 EG är all diskriminering på grund av nationalitet förbjuden inom EG-fördragets tillämpningsområde.

5. Enligt 10 § första stycket punkt 1 i Einkommensteuergesetz (inkomstskattelag) (nedan kallad EStG) får underhållsbidrag till en före detta make som är obegränsat skattskyldig dras av såvitt avser beskattningsåren 1994 till 1997 upp till ett maximalt belopp av 27 000 DEM på yrkande av den som betalar bidraget och efter medgivande av bidragsmottagaren. Underhållsbidrag som bidragsbetalaren har rätt att dra av enligt 10 § första stycket punkt 1 EStG utgör enligt 22 § punkt 1a EStG skattepliktigt inkomst för

1 — Originalspråk: engelska.

mottagaren (enligt den så kallade reciprocitetsprincipen). Avdragsrätten för underhållsbidraget förutsätter inte att det, när det beaktas vid taxeringen, leder till att bidragmottagaren faktiskt beskattas därför. Om mottagaren av underhållsbidraget är skyldig att deklarerat bidraget har utbetalaren av detta en civilrättslig skyldighet att betala den inkomstskatt som belöper på bidraget. Enligt 1a § första stycket punkt 1 EStG får underhållsbidrag till en före detta make även dras av när mottagaren är begränsat skattskyldig för inkomstskatt men är bosatt (eller stadigvarande vistas) i en annan medlemsstat i Europeiska unionen. I Österrike har denna regel varit tillämplig från och med beskattningsåret 1994. Avdrag är emellertid endast tillåtna under förutsättning att den behöriga utländska skattemyndigheten har intygat att det av den före detta maken mottagna underhållsbidraget har beskattats.

bidrag i taxeringsbesluten för beskattningsåren 1994–1997, eftersom Egon Schempp inte hade förebringat något intyg från den österrikiska skattemyndigheten om att betalningarna verkligen hade beskattats i Österrike. Egon Schempp visade inte upp något sådant intyg och kunde inte heller göra det, eftersom underhållsbidrag enligt österrikisk inkomstskattelagstiftning i princip varken är skattepliktiga eller avdragsgilla. Av handlingarna i målet framgår att Egon Schempp skulle ha haft rätt att dra av underhållsbidragen i sin helhet om hans före detta maka hade varit bosatt i Tyskland. Hon skulle inte heller ha varit skyldig att deklarerat dem, eftersom hennes inkomst understiger den lägsta beskattningsbara inkomsten (existensminimum).

### III — Bakgrund, förfarande och tolkningsfrågor

6. Egon Schempp, en tysk medborgare bosatt i Tyskland, betalar underhållsbidrag till sin före detta maka, som är bosatt i Österrike. I sina inkomstdeklarationer för åren 1994 till 1997 försökte han dra av bidragen som särskilda kostnader enligt 10 § första stycket punkt 1 EStG jämförd med 1a § första stycket punkt 1 EStG till ett belopp av 8 760 DEM för åren 1994, 1995 och 1997 samt till ett belopp av 10 230 DEM för år 1996, inom ramen för reglerna om sambeskattningsenligt det så kallade Realsplittingsystemet. Finanzamt tog emellertid inte hänsyn till dessa utbetalda underhålls-

7. Egon Schempp begärde att Finanzamt skulle ompröva taxeringsbesluten på den grunden att de tillämpliga bestämmelserna i EStG stred mot artiklarna 12 EG och 18.1 EG. Finanzamt fastställde i omprövningsbeslut av den 27 juli 1999 att inte ändra tidigare beslut. Finanzgericht ogillade Egon Schempps överklagande av sistnämnda beslut, varefter han överklagade till Bundesfinanzhof genom revisionstalan. Bundesfinanzhof fann att det var oklart hur artiklarna 12 EG och 18 EG skall tolkas med avseende på tillämpningen av de aktuella bestämmelserna i EStG och beslutade därför att vilandeförklara målet och i

enlighet med artikel 234 EG ställa följande två tolkningsfrågor till domstolen:

#### IV — Bedömning

”1. Skall artikel 12 EG tolkas så, att den utgör hinder för 1a § första stycket punkt 1 och 10 § första stycket punkt 1 i Einkommensteuergesetz, enligt vilka en i Tyskland bosatt skattskyldig person inte har rätt att göra avdrag för betalning av underhållsbidrag till sin före detta maka som är bosatt i Österrike, trots att han skulle ha haft rätt härtill om hon hade varit bosatt i Tyskland?

2. Om den första frågan besvaras nekande, skall artikel 18.1 EG tolkas så, att den utgör hinder för 1a § första stycket punkt 1 och 10 § första stycket punkt 1 i Einkommensteuergesetz, enligt vilka en i Tyskland bosatt skattskyldig person inte har rätt att göra avdrag för betalning av underhållsbidrag till sin före detta maka som är bosatt i Österrike, trots att han skulle ha haft rätt härtill om hon hade varit bosatt i Tyskland?”

9. Det skall först anmärkas att syftet med tolkningsfrågorna är att utröna huruvida två bestämmelser i EStG skall anses förenliga med artiklarna 12 EG och 18 EG. Även om domstolen inte kan ge ett direkt svar på frågor formulerade på det här sättet, kan den besvara frågan huruvida nationella bestämmelser av denna typ kan anses förenliga med de berörda fördragsbestämmelserna.

#### A — Den första tolkningsfrågan

10. Bundesfinanzhof har ställt sin första tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 12 EG utgör hinder för en medlemsstat att inte medge avdrag som en skattskyldig yrkar för underhållsbidrag till sin före detta maka som är bosatt i Österrike, trots att han skulle ha haft rätt härtill om hon hade varit bosatt i Tyskland.

1. Tillämpningsområdet för artikel 12 EG

8. Egon Schempp, den tyska och den nederländska regeringen samt kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

11. Förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet i artikel 12 EG kan endast

åberopas i situationer som omfattas av EG-fördraget. Med hänsyn till att den berörda parten Egon Schempp bor och arbetar i Tyskland och står inför ett problem som rör hans inkomstskatt i Tyskland, och det enda gränsöverskridande inslaget är att han betalar underhållsbidrag till sin före detta maka i Österrike, kan det vara berättigat att fråga sig huruvida det finns ett tillräckligt samband mellan hans situation och gemenskapsrätten.

12. Med hänvisning till domstolens dom i målet Saint Gobain har Egon Schempp anfört att det av domstolens rättspraxis framgår att tillämpning av en högre skattesats på en inhemsk skattebetalare, som har gjort vissa överföringar till en person som inte är bosatt i Tyskland, utgör indirekt diskriminering när denna tillämpning endast sker på den grunden att mottagaren är utländsk, och inte tysk, medborgare.<sup>2</sup> Kommissionen anser att Egon Schempp kan åberopa artikel 12 EG jämförd med artikel 18.1 EG trots att han själv inte har utövat sin rätt att flytta till en annan medlemsstat. Eftersom ett fränkskilt par enligt tysk skattelagstiftning anses vara ett och samma skattesubjekt enligt reciprocitetsprincipen, menar kommissionen att det faktum att Egon Schempps före detta maka har utövat sin rätt att flytta kan tillskrivas honom.

13. Den tyska och den nederländska regeringen har å sin sida betonat att principen

om icke-diskriminering endast kan tillämpas under förutsättning att det finns ett samband mellan omständigheterna i målet och den i EG-fördraget fastställda rätten till fri rörlighet. Eftersom det inte är Egon Schempp utan hans före detta maka som har utövat rätten att flytta till en annan medlemsstat, kan han inte åberopa artikel 12 EG. Enligt den tyska och den nederländska regeringen är det fråga om en för Tyskland rent intern situation. Den nederländska regeringen har i detta avseende dragit en parallell till målet Werner, där domstolen fastställde att det faktum att en person var bosatt i en annan medlemsstat än den där han var medborgare och bedrev all sin ekonomiska verksamhet inte utgjorde något hinder för att den senare medlemsstaten beskattade honom hårdare.<sup>3</sup>

14. Vid en första anblick tycks det finnas flera skäl att anse att frågan i förevarande mål inte omfattas av gemenskapsrättens materiella tillämpningsområde (*ratione materiae*). För det första kan merparten av de relevanta omständigheterna i Egon Schempps fall hänföras till Tyskland, vilket tyder på att det faktiskt är fråga om en intern situation som inte omfattas av gemenskapsrätten. För det andra är sambandet med rätten att fritt flytta till en annan medlemsstat mycket svagt, eftersom det inte är Egon Schempp utan hans före detta maka som har utövat sin rätt att flytta enligt artikel 18.1 EG. De tillämpliga bestämmelserna i EStG tycks inte heller innebära något hinder för möjligheten att utöva denna rättighet, snarare tvärtom. De belopp som Egon Schempps före detta

2 — Dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint Gobain (REG 1999, s. I-6161).

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

maka har mottagit när i detta fall visserligen inte upp till beloppet för lägsta beskattningsbara inkomst i Tyskland, men i fall där de gör det skulle det vara mer attraktivt för mottagaren att flytta till Österrike, där underhållsbidraget är skattefritt. Sambandet med artikel 18.1 EG är därför artificiellt.

15. Jag anser dock inte att dessa omständigheter nödvändigtvis måste leda till slutsatsen att förevarande mål rör en intern situation som inte omfattas av gemenskapsrätten. Ur ett mer allmänt perspektiv måste det framhållas att när en uppsättning givna omständigheter betecknas som en intern situation, innebär det i själva verket att man utesluter en domstolsprövning av huruvida de lagbestämmelser som reglerar omständigheterna i fråga är förenliga med gemenskapsrätten. Detta är särskilt relevant mot bakgrund av att medlemsstaterna, som en följd av att deras medborgare utövar sin rätt att röra sig fritt inom Europeiska unionen, i allt högre grad måste ta hänsyn till gränsöverskridande omständigheter i sin lagstiftning. Begreppet intern situation skall därför enligt min mening endast användas i uppenbara fall. Eftersom det i förevarande mål otvivelaktigt förekommer ett gränsöverskridande inslag som påtagligt påverkar Schempps skattesituation, kan det inte anses vara fråga om en för Tyskland rent intern situation.

16. Dessutom skall tilläggas att med tillämpning av ovanstående synsätt skulle ett mål som Werner, som avgjordes innan fördragsbestämmelserna om unionsmedborgarskap

infördes, i dag inte anses ligga utanför gemenskapsrätten endast av det skälet att den skattskyldiga personen i fråga var bosatt i en annan medlemsstat än den där han arbetade och betalade skatt.

17. Efter ovannämnda slutsats uppstår följande fråga: Vilket samband finns mellan omständigheterna i förevarande mål och gemenskapsrätten om detta samband inte består i att Egon Schempp har utövat sina rättigheter som unionsmedborgare enligt artikel 18.1 EG? Kommissionens förslag att det består i att Schempp och hans före detta maka enligt tysk skattelagstiftning skall anses som ett och samma skattesubjekt, och den ena makens rätt att flytta därför kan tillskrivas den andra, är enligt min mening inte övertygande. Gemenskapsrättens tillämplighet kan inte göras beroende av begrepp inom nationell rätt, utan måste fastställas mot bakgrund av de konkreta omständigheterna i det enskilda fallet.

18. Den huvudsakliga gränsöverskridande aspekten i förevarande mål är Egon Schempps betalningar till sin före detta maka, i syfte att uppfylla sin civilrättsliga underhållsskyldighet. Sådana betalningar får enligt artikel 56 EG inte vara föremål för några restriktioner. Trots att någon sådan restriktion inte förekommer i det aktuella målet och inte heller har åberopats, är det här som det väsentliga sambandet med gemenskapsrätten återfinns. Som ett belysande exempel hänvisar jag till den hypotetiska situationen att EStG, i stället för att villkora avdragsrätten av att betalningarna beskattas i den medlemsstat där mottagaren är bosatt, hade innehållit bestämmelser om att avdrag inte är tillåtna om underhålls-

bidraget betalas ut till en före detta maka eller make utanför Tyskland. Sådana bestämmelser skulle ha inneburit en klar restriktion för den fria rörligheten för betalningar enligt artikel 56 EG. Eftersom de tillämpliga bestämmelserna i EStG reglerar samma aspekt fast på ett annat sätt, måste de till sin natur anses omfattas av denna fördragsbestämmelse. I detta sammanhang vill jag också hänvisa till artikel 58.1 a EG, som innehåller ett allmänt undantag avseende tillämpning av nationell skattelagstiftning och innebär att medlemsstater har rätt att skilja mellan skattebetalare som befinner sig i olika situationer i fråga om bostadsort, med de begränsningar som följer av artikel 58.3 EG. Jag påstår inte att EStG innebär någon faktisk restriktion för Egon Schempps betalningar. Lagstiftning av denna typ kan emellertid potentiellt påverka sådana betalningar, och omfattas därför av fördragets materiella tillämpningsområde.

19. Egon Schempps rättigheter och skyldigheter enligt nationell skattelagstiftning påverkas dessutom av att EStG:s bestämmelser innebär att den skattepliktiga inkomsten beräknas med hänsyn till hur underhållsbidrag behandlas skattemässigt hos mottagare i andra medlemsstater. Om en före detta maka eller make utövar sin rätt att flytta till en annan medlemsstat påverkas den underhållsskyldiges möjligheter att dra av de ifrågakvarande beloppen från sin skattepliktiga inkomst, en påverkan utanför den

senares kontroll. Det finns med andra ord ett direkt samband mellan den före detta makans eller makens utövande av en gemenskapsrättslig rättighet och den andra makans eller makens rättsliga ställning enligt nationell skattelagstiftning.

20. Vidare infördes de omtvistade bestämmelserna i EStG i syfte att uppnå överensstämmelse med domstolens dom i målet Schumacker<sup>4</sup>, såsom den tyska regeringen och kommissionen har påpekat i sina skriftliga yttranden. Eftersom dessa bestämmelser således har sitt ursprung i gemenskapsrätten finns ett uppenbart samband med fördraget. När en nationell lag ändras i syfte att undanröja ett hinder för den fria rörligheten, medför inte detta att lagen utesluts från gemenskapsrättens tillämpningsområde. Snarare innebär detta en bekräftelse på att det finns ett naturligt och reellt samband med fördragets bestämmelser. När ett sådant samband existerar bör möjligheten kvarstå att genom domstolsprövning avgöra huruvida både innehållet i och tillämpningen av de ändrade nationella bestämmelserna är förenliga med gemenskapsrätten.

21. Mot bakgrund av vad jag anförde i punkt 18, anser jag att utgångspunkten för förevarande mål hade kunnat vara artikel 56 EG snarare än artikel 12 EG. Med hänsyn till att den nationella dom-

<sup>4</sup> — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225).

stolens tolkningsfråga endast gäller effekterna av artikel 12 EG och att den nedanstående bedömningen i tillämpliga delar är densamma för båda artiklarna, skall jag emellertid besvara frågan med utgångspunkt från dess ursprungliga formulering. Det står i alla fall klart att när nationell lagstiftning innebär att man vid beräkningen av beskattningsbar inkomst tar hänsyn till omständigheterna i en annan medlemsstat, omfattas en sådan situation av gemenskapsrättens materiella tillämpningsområde och kan således prövas mot bakgrund av artikel 12 EG.

## 2. Föreligger diskriminering på grund av nationalitet?

22. Av EStG:s bestämmelser följer att underhållsbidrag som betalas av en skattskyldig person till en i Tyskland bosatt före detta maka eller make får dras av i den förstnämndes inkomstskattedeklaration utan att något bevis krävs för att betalningarna har beskattats hos mottagaren. När mottagaren är bosatt i en annan medlemsstat i Europeiska unionen måste emellertid ett sådant bevis förebringas. Det har också slagits fast att om den före detta fru Schempp hade varit bosatt i Tyskland skulle Egon Schempp ha haft rätt att dra av underhållsbidraget, något som nu har förvägrats honom på grund av att hans före detta maka har bosatt sig i Österrike. Frågan är huruvida denna särbehandling innebär diskriminering på grund av nationalitet, förbjuden enligt artikel 12 EG.

23. Schempp har anfört att den ovannämnda särbehandlingen strider mot artikel 12 EG, eftersom rätten att dra av underhållsbidrag enligt EStG är kopplad till ett villkor relaterat till bosättningsort. Även om Schempp har medgivit att sådan diskriminering kan vara berättigad på grund av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, har han betonat att domstolen har fastställt att denna grund endast kan åberopas när den inledande skattemässiga nackdelen för en skattskyldig person uppvägs av en skattemässig fördel för samma person.

24. För det fall artikel 12 EG kan åberopas i förevarande mål har den tyska och den nederländska regeringen, vilka dock inte anser ett sådant åberopande vara möjligt, hävdad att den ifrågavarande särbehandlingen är en följd av en skillnad mellan skattelagstiftningen i Tyskland och de andra medlemsstaternas skattelagstiftningar. Dessutom är direkt skatt ett område där medlemsstaterna har exklusiv behörighet.

25. Kommissionen har påpekat att en särbehandling skulle kunna uppstå under omständigheterna i det förevarande målet om de ifrågavarande beloppen varken kunde beskattas i Tyskland (där de hamnar under beloppet för lägsta beskattningsbara inkomst) eller i Österrike (generell skattefrihet), men avdraget i Egon Schempps inkomstdeklaration endast vore tillåtet i det förstnämnda fallet. Inte desto mindre anser kommissionen att dessa två situationer inte är jämförbara. Den skattemässiga behand-

lingen av underhållsbidrag kan inte betraktas skild från den skattemässiga behandlingen av andra inkomstkällor, och kan vara föremål för undantag.

26. Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast föreligger diskriminering när olika bestämmelser tillämpas på jämförbara situationer eller samma bestämmelse tillämpas på olika situationer. Vid tillämpning av denna princip på omständigheterna i förevarande mål skall det således prövas huruvida den situation som Egon Schempp befinner sig i, i vilken han betalar underhållsbidrag till sin i Österrike bosatta före detta maka och inte har rätt att dra av dessa belopp i sin inkomstdeklaration, är jämförbar med situationen där någon betalar sådana bidrag till sin i Tyskland bosatta före detta maka eller make och disponerar över denna skattemässiga möjlighet.

27. På mikronivå, det vill säga sett från den individuella skattebetalarens synpunkt, tycks det förhållandevis klart att den särbehandling som följer av de tillämpliga bestämmelserna i EStG kan uppfattas som diskriminerande och att denna särbehandling, grundad på var mottagaren av underhållsbidraget är bosatt, skulle kunna anses som indirekt diskriminering på grund av nationalitet. När allt kommer omkring är det, för Egon Schempps del, i betalningshänseende irrelevant var hans före detta maka är bosatt. Trots den synbara likheten mellan dessa omständigheter har särbehandlingen på grund av skattelagstiftningen medfört negativa ekonomiska konsekvenser för honom.

28. En tillämpning av de relevanta bestämmelserna i EStG på omständigheterna i målet kan visserligen få till följd att Egon Schempp nekas en fördel som han skulle ha haft om hans före detta maka hade varit bosatt i Tyskland, men den grundläggande frågan vid prövningen av om det föreligger diskriminering enligt artikel 12 EG är huruvida särbehandlingen direkt eller indirekt grundas på nationalitet.

29. Villkoret i 1a § första stycket punkt 1 EStG är att mottagaren är begränsat skattskyldig för inkomstskatt och bosatt i en medlemsstat inom Europeiska unionen eller inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, samt att bevis om beskattning förebibras. Dessa omständigheter är endast kopplade till den skattemässiga behandlingen av underhållsbidraget i den medlemsstat där mottagaren är bosatt och rör inte på något sätt, vare sig direkt eller indirekt, nationalitet eller bosättningsort som sådan.

30. I sin argumentation för att 1a § första stycket punkt 1 EStG strider mot artikel 12 EG har Egon Schempp jämfört sin situation med situationen där en skattebetalare betalar underhållsbidrag till en i Tyskland bosatt före detta maka eller make. Enligt min mening är dessa situationer inte jämförbara. I den sistnämnda situationen omfattas båda makarna av skattelagstiftningen i en och samma medlemsstat. I en sådan situation finns det ett logiskt och systematiskt samband mellan den underhållsskyldige skattebetalarens rätt att göra avdrag för underhållsbidrag och beskatt-



ningen av beloppen som inkomst hos betalningsmottagaren. Beloppen är då principiellt sett inkomstskattepliktiga inom samma system. Egon Schempps situation kännetecknas däremot av att två olika medlemsstaters skattelagstiftningar är inblandade. I den situationen finns inget systematiskt samband mellan den skattemässiga behandlingen av Schempps inkomst och hans före detta makas inkomst. Det får anses ganska irrelevant för skatteuppbörden i Tyskland huruvida underhållsbidraget beskattas i Österrike eller inte.

31. Särbehandlingen beror således på en skillnad mellan Tysklands och Österrikes skattelagstiftningar, såsom den tyska och den nederländska regeringen samt kommissionen har påpekat. Området för direkt beskattning är på gemenskapsrättens nuvarande stadium fortfarande föremål för medlemsstaternas exklusiva behörighet, även om denna behörighet måste utövas med beaktande av EG-fördragets grundläggande bestämmelser. Tyskland och Österrike är således fria att underställa underhållsbidrag som betalas till en före detta maka eller make det skattesystem som de anser lämpligt. I denna situation är det naturligt att behandlingen skiljer sig mellan de olika medlemsstaterna och att dessa skillnader inverkar när externa omständigheter tas i beaktande i nationell skattelagstiftning, såsom i fallet med EStG.

32. Villkoret i 1a § första stycket punkt 1 EStG är neutralt. Dess effekter för skattebetalare beror helt på hur underhållsbidrag behandlas skattemässigt i de olika medlemsstaterna. Det är i detta avseende belysande att påpeka, såsom den nederländska regeringen har gjort, att om den före detta fru Schempp hade beslutat sig för att flytta till Nederländerna, där underhållsbidrag är skattepliktiga, skulle Egon Schempp fullt ut ha kunnat utnyttja möjligheten att dra av dessa betalningar i sin inkomstdeklaration.

33. Såsom domstolen vid ett flertal tillfällen har fastställt, gäller ur ett mer allmänt perspektiv att "en unionsmedborgare inte genom EG-fördraget garanteras att en överföring av verksamhet till en annan medlemsstat än den i vilken han dessförinnan bott skall vara neutral i beskattningshänseende. Mot bakgrund av de olikheter som föreligger i medlemsstaternas lagstiftning på detta område kan en sådan överföring vara mer eller mindre fördelaktig eller ofördelaktig för arbetstagaren när det gäller indirekt beskattning. ..." <sup>5</sup> Samma princip kan enligt min mening tillämpas på situationen i förevarande mål, där den berörda personen inte aktivt har utövat sin rätt att flytta, utan passivt är föremål för olikbehandling till följd av att hans före detta maka har flyttat till en annan medlemsstat.

5 — Dom av den 15 juli 2004 i mål C-365/02, Lindfors (REG 2004, s. I-7183), punkt 34, och dom av den 29 april 2004 i mål C-387/01, Weigel (REG 2004, s. I-4981), punkt 55.

34. På en mer allmän nivå kan det tyckas otillfredsställande att Egon Schempp i sin inkomstskattedecklaration inte kan dra av de belopp som han har betalat i underhållsbidrag. Såsom jag har påpekat ovan är det för honom, i fråga om betalning av underhållsbidrag, irrelevant var hans före detta maka är bosatt. Denna situation är emellertid en följd av bristande samordning mellan medlemsstaternas skattesystem, något som endast kan lösas av gemenskapslagstiftaren.

35. På grundval av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den första tolkningsfrågan så, att artikel 12 EG inte utgör hinder för att en medlemsstat enligt sådana bestämmelser som 1a § första stycket punkt 1 EStG och 10 § första stycket punkt 1 EStG nekar en i Tyskland bosatt skattskyldig person avdrag för underhållsbidrag till sin före detta maka som är bosatt i Österrike, trots att han skulle ha haft rätt härtill om hon hade varit bosatt i Tyskland.

37. Egon Schempp anser att artikel 18.1 EG inte bara garanterar rätten att röra sig och uppehålla sig i andra medlemsstater, utan även rätten att välja var man vill bo. Om underhållsbidrag inte fick dras av från den skattepliktiga inkomsten om mottagaren var bosatt i en annan medlemsstat, skulle följden kunna bli att mottagaren inte kunde lämna Tyskland, vilket vore en restriktion mot rättigheterna enligt artikel 18.1 EG. Detta skulle kunna bli en mycket konkret påtryckning vid tidpunkten för beslut angående underhållsbidragsbeloppet, eftersom detta görs med beaktande av skattekonsekvenserna.

38. Den tyska och den nederländska regeringen samt kommissionen anser att de tillämpliga bestämmelserna i EStG inte på något sätt hindrar Egon Schempp från att fritt utöva sina rättigheter enligt artikel 18.1 EG. Trots att artikeln innehåller ett allmänt förbud mot varje restriktion mot rörelsefriheten inom Europeiska unionen menar kommissionen, med hänvisning till de skäl som den har anfört i sitt svar på den första tolkningsfrågan, att det är berättigat att neka Schempp de av honom sökta skattefördelarna.

## B — Den andra tolkningsfrågan

36. Om svaret på den första tolkningsfrågan är nekande önskar Bundesfinanzhof även få klarhet i huruvida artikel 18.1 EG utgör hinder för att en medlemsstat nekar en skattskyldig person avdrag för underhållsbidrag till sin före detta maka som är bosatt i Österrike, trots att han skulle ha haft rätt härtill om hon hade varit bosatt i Tyskland.

39. Såsom jag har nämnt ovan, är sambandet ganska svagt mellan de i målet omtvistade bestämmelserna i EStG och friheterna enligt artikel 18.1 EG. Det är svårt att se hur bestämmelserna i EStG skulle kunna hindra Egon Schempp från att utöva rättigheterna i artikeln. I trots av vad Egon Schempp har anfört, hindrade bestämmelserna i själva verket inte hans före detta maka från att

flytta till en medlemsstat som principiellt sett inte inkomstbeskattar underhållsbidrag till före detta makar, något som medförde en skattemässig nackdel för honom. Det framgår inte heller av handlingarna i målet att han först försökte övertala Schempp att bosätta sig i till exempel Nederländerna, där sådana belopp beskattas och följaktligen kunde ha dragits av från hans skattepliktiga inkomst.

40. Jag anser därför att artikel 18.1 EG inte utgör hinder för en medlemsstat att enligt sådana bestämmelser som 1a § första stycket punkt 1 EStG och 10 § första stycket punkt 1 EStG neka en i Tyskland bosatt skattskyldig person avdrag för underhållsbidrag till sin före detta maka som är bosatt i Österrike, trots att han skulle ha haft rätt härtill om hon hade bott i Tyskland.

## V — Förslag till avgörande

41. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Bundesfinanzhof på följande sätt:

1. Artikel 12 EG utgör inte hinder för sådana nationella bestämmelser som 1a § första stycket punkt 1 och 10 § första stycket punkt 1 i Einkommensteuergesetz, enligt vilka en i Tyskland bosatt skattskyldig person inte har rätt att göra avdrag för underhållsbidrag till sin före detta maka som är bosatt i Österrike, trots att han skulle ha haft rätt härtill om hon hade varit bosatt i Tyskland.
2. Artikel 18.1 EG utgör inte hinder för sådana nationella bestämmelser som 1a § första stycket punkt 1 och 10 § första stycket punkt 1 i Einkommensteuergesetz, enligt vilka en i Tyskland bosatt skattskyldig person inte har rätt att göra avdrag för underhållsbidrag till sin före detta maka som är bosatt i Österrike, trots att han skulle ha haft rätt härtill om hon hade varit bosatt i Tyskland.