FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 27. januar 2000 *

1. Tribunal administratif (Storhertugdømmet Luxembourg) har i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 48 (nu artikel 39 EF) og visse bestemmelser i forordning (EØF) nr. 1612/68 [1].

Med spørgsmålet ønskes det i alt væsentligt oplyst, om en arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, i en anden medlemsstat, hvor han bor og indtjener næsten hele husstandens indkomst, kan indkomstbeskattes som enlig, fordi hans ægtefælle, som han ikke er separeret fra, og hans børn ikke har bopæl i denne stat.

I — De faktiske omstændigheder

2. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at både Patrick Zurstrassen, som er sagsøger i hovedsagen, og hans hustru har belgisk statsborgerskab. Patrick Zurstrassen har gennemført størstedelen af sine studier i Belgien, hvor han arbejdede og havde bopæl, inden han blev tilbudt den stilling, han beklæder i Luxembourg. For at få stillingen måtte han flytte til Luxembourg, men hans kone og børn blev boende i Belgien på grund af børnenes skolegang.

Næsten hele husstandens indkomst, som hidrører fra Patrick Zurstrassen's indkomst, oppebæres i Luxembourg. Hustruen bor i Battice (Belgien), hvor Patrick Zurstrassen besøger hende i weekenden. Hun udøver ikke erhvervsvirksomhed, har ikke selvstændig indkomst og er ikke skattepligtig i Belgien [2].

3. I 1995 og 1996 boede Patrick Zurstrassen til leje i en bolig i Luxembourg, hvor hustruen lejlighedsvis besøgte ham, uden at dette indebar, at hun efter luxembourgs lov havde skattemæssigt hjemsted i dette land [3]. I sine selvangivelser for disse år oplyste Patrick Zurstrassen, at han havde

* Originalsprog: spansk.

1 — Rådets forordning af 15.10.1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 II, s. 467).

2 — Det fremgår af en attest af 4.9.1998 udstedt af Bureau central de taxation under Contributions directes i Verviers (Belgien), at Patrick Zurstrassen's hustru »ikke havde indkomst i 1995 og 1996 og derfor ikke er skattepligtig«.

3 — Den omstændighed, at ægtefællerne den 1.4.1998 købte en lejlighed i Luxembourg by, er den konkrete sag uvedkommende, da købet fandt sted efter de skatteår, som hovedsagen vedrører.

bopæl i Luxembourg, og at hans hustru boede i Belgien. I de skatteansættelser, som skatteforvaltningen foretog, blev han henført til skatteklasse 1, der gælder for enlige. Patrick Zurstrassen påklagede særskilt disse ansættelser til skatteforvaltningens direktør.

II — Det præjudicielle spørgsmål

4. Da Patrick Zurstrassen erfarede, at denne myndighed under skatteforvaltningen ikke besvarede hans påklager, anlagde han sag ved Tribunal administratif, som har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen nedenstående præjudicielle spørgsmål, inden den træffer afgørelse vedrørende sagens realitet:

»Er artikel 48 i traktaten om Den Europæiske Union og artikel 1, stk. 1, i den ovennævnte EØF-forordning nr. 1612/68 [4] af 15. oktober 1968 til hinder for nationale bestemmelser, som undergiver sambeskatning af to ægtefæller og henførelsen under den hertil svarende skatteklasse 2 — hvorefter der på visse betingelser kan indrømmes ægtefællerne en mere gunstig skatteansættelse end den, de ville være omfattet af i tilfælde af særbeskatning — af den betingelse, at de to ægtefæller ikke lever faktisk adskilt eller er separeret ifølge en retsafgørelse og skal have deres respektive skattemæssige hjemsteder i én og samme medlemsstat, og som hermed fra denne skattemæssige ordning udelukker den ægtefælle, der tager bopæl i en medlemsstat og efterlader resten af familien i en anden medlemsstat?«

III — Nationale retsforskrifter

5. Reglerne for indkomstbeskatningen af fysiske personer findes i loven af 1967, som ændret i 1990 [5]. Artikel 2, stk. 1, bestemmer, at fysiske personer anses for hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende alt efter, om de har eller ikke har skattemæssigt hjemsted eller sædvanligt ophold i Storhertugdømmet. Artikel 3, som fastsætter reglerne for sambeskatning af ægtefæller, gælder for ægtefæller, som i hele skatteåret, svarende til kalenderåret, er skattepligtige hjemmehørende, på betingelse af at de ikke lever adskilt ifølge en lovbestemmelse eller en retsafgørelse.

6. Ved skatteansættelsen opdeles de skattepligtige i klasser. Klasse 1 omfatter enlige uden børn og under visse omstændigheder separerede og skilte personer uden børn. Klasse 2 er for ægtepar, hvor ægtefællerne kan vælge sambeskatning, og klasse 1a omfatter bl.a. efterlevende ægtefæller. Den

4 — Jf. fodnote 1 ovenfor.

5 — Loi concernant l'impôt sur le revenu (LIR, lov om indkomstskat) af 4.12.1967 (*Mémorial A* 1967, nr. 79 af 6.12.1967), som ændret ved lov af 6.12.1990.

skat, der påhviler skattepligtige i klasse 1, beregnes ved at anvende grundskatteskalaen på den skattepligtige indkomst. I overensstemmelse med artikel 121, som indeholder reglerne for »Splitting-Verfahren«, er den skat, der påhviler skattepligtige i klasse 2, lig med det dobbelte af det beløb, som i medfør af grundskatteskalaen svarer til halvdelen af den skattepligtige indkomst. Under forudsætning af samme indkomst og uden hensyntagen til de fradrag, de skattepligtige måtte være berettiget til, beskattes skattepligtige i skatteklasse 2 med en lavere sats end skattepligtige i klasse 1.

I indkomstskattecirkulære nr. 3/1 [6] betegnes sambeskatning af ægtefæller som den vigtigste undtagelse til princippet om, at personer beskattes på grundlag af deres indkomst. Sambeskatning er kendetegnet ved at forenkle både skatten ved sammenlægning af indkomsterne og skatteopkrævningen som følge af det solidariske ansvar mellem skatteskyldnerne.

7. De fordele, som er forbundet med sambeskatning, er imidlertid ikke forbeholdt hjemmehørende ægtefæller. I artikel 157a i loven om indkomstskat bestemmes det nemlig, at skattepligtige ikke-hjemmehørende, der er gift og ikke lever faktisk adskilt, efter ansøgning kan beskattes i skatteklasse 2 på betingelse af, at mere end 50% af parrets erhvervsmæssige indkomst er skattepligtig i Luxembourg. Såfremt begge ægtefællerne oppebærer skattepligtig erhvervsmæssig indkomst i Luxembourg, medfører ansøgningen sambeskatning [7].

IV — Fællesskabsbestemmelserne

8. Traktatens artikel 48, stk. 2, bestemmer:

»[Arbejdskraftens frie bevægelighed] forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår.«

9. Artikel 1, stk. 1, i forordning nr. 1612/68, som den nationale ret ønsker fortolket, bestemmer:

»Enhver statsborger i en medlemsstat har uanset bopæl ret til at tage og udøve lønnet

6 — Cirkulære nr. 3/1 af 19.8.1991 om sambeskatning af ægtefæller.

7 — Den luxembourgske regerings repræsentant sagde som svar på et spørgsmål, jeg stillede ham under retsmødet, at et ikke-hjemmehørende ægtepar kan opnå sambeskatning af den skattepligtige indkomst, de oppebærer i Luxembourg, hvis en af ægtefællerne dér indtjener mere end 50% af husstandens erhvervsindkomst.

beskæftigelse på en anden medlemsstats område i overensstemmelse med de administrativt eller ved lov fastsatte bestemmelser, der gælder for arbejdstagere, der er statsborgere i denne stat.«

Forordningens artikel 7, der efter min opfattelse vil være relevant ved besvarelsen af det forelagte spørgsmål, bestemmer følgende:

»1. En arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, må ikke på grund af sin nationalitet behandles anderledes på de øvrige medlemsstaters område end indenlandske arbejdstagere med hensyn til beskæftigelses- og arbejdsvilkår, navnlig for så vidt angår aflønning, afskedigelse og, i tilfælde af arbejdsløshed, genoptagelse af beskæftigelse i faget eller genansættelse.

2. Arbejdstageren nyder samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere.

[...]«

V — Retsforhandlingerne for Domstolen

10. Der er inden for den i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen fastsatte frist indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen, af den luxembourgske og den spanske regering og af Kommissionen.

Under retsmødet den 14. december 1999 blev der afgivet mundtlige indlæg af repræsentanter for Patrick Zurstrassen, den luxembourgske regering, den spanske regering og Kommissionen.

11. Sagsøgeren i hovedsagen mener, at der er et hul i den luxembourgske lov om indkomstskat, fordi den indrømmer hjemmehørende ægtefæller de fordele, der er forbundet med sambeskatning, og under visse omstændigheder giver ikke-hjemmehørende ægtefæller adgang til at blive beskattet efter disse regler, mens den ikke tager højde for den situation, at en af ægtefællerne bor i Luxembourg og den anden i en anden medlemsstat. En unionsborger, som ønsker at tage til en medlemsstat uden sin ægtefælle for dér at udøve erhvervsvirksomhed, vil derfor blive ramt af et højere skattetryk, hvilket kunne få ham til ikke at tage imod den stilling, han tilbydes. Sagsøgeren i hovedsagen mener derfor, at den luxembourgske lovgivning strider mod traktatens artikel 48 og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

12. Den luxembourgske regering har i sit skriftlige indlæg anført, at sambeskatning er obligatorisk for hjemmehørende skattepligtige og har til formål at forenkle beskatningsgrundlaget og skatteopkrævningen. Ved at anvende disse beskatningsregler kan skatteforvaltningen træffe en samlet afgørelse uden at skulle undersøge den økonomiske ordning i ægteskabet, og skattemyndigheden kan uden forskel henvende sig til enhver af ægtefællerne og kræve betaling af hele skatteskylden. Hvis en af ægtefællerne ikke er hjemmehørende, foreligger sidstnævnte mulighed ikke. Under retsmødet anerkendte den luxembourgske regerings repræsentant imidlertid som svar på mit spørgsmål, at ved anvendelsen af artikel 157a i loven om indkomstskat (som giver ikke-hjemmehørende ægtefæller adgang til sambeskatning, hvis mere end 50% af husstandens erhvervsindkomst beskattes i Luxembourg) udgør ægtefællernes solidariske hæftelse for skatteskylden i praksis et problem for den luxembourgske skatteforvaltning, men at denne tekniske fordel indrømmes ikke-hjemmehørende, fordi fællesskabsretten kræver det.

Den luxembourgske regerings repræsentant tilføjede, at sambeskatning ikke indebærer, at hverken familien eller dens overhoved beskattes, men at hver part pålignes sin egen indkomst og de fradrag og nedslag, vedkommende har ret til som følge af sine personlige forhold, og ægtefællens indkomst, fradrag og nedslag, hvorefter skatteskalaen efter klasse 2 anvendes på summen af indkomsterne med det resultat, at skatten — i tilfælde, hvor en af ægtefællerne kun har en beskeden eller slet ingen indkomst — bliver lavere end ved individuel beskatning.

13. Den spanske regering har anført, at man ikke kan tale om forskelsbehandling, når en medlemsstats lovgivning sambeskatter ægtefæller, som bor på dens område, og som ikke er separerede, mens samme skattemæssige fordel ikke indrømmes ægtefæller, der har bopæl i forskellige medlemsstater, eftersom de ikke befinder sig i samme situation. Efter den spanske regerings opfattelse behandler den luxembourgske lov om indkomstskat, som finder anvendelse uafhængigt af den skattepligtiges statsborgerskab, ikke Patrick Zurstrassen, der har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed som arbejdstager, mindre gunstigt i skattemæssig henseende end en luxembourgsk statsborger, hvis ægtefælle bor i en anden medlemsstat.

14. Kommissionen har anført, at Patrick Zurstrassen og hans hustru er udsat for en skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som strider mod både traktatens artikel 48 og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Denne forskelsbehandling opstår derved, at ægtefæller, som begge bor i Luxembourg, og ægtefæller med en tilsvarende indkomst, hvoraf kun den ene bor i Luxembourg, efter luxembourgsk lovgivning behandles forskelligt, selv om de i skattemæssig henseende befinder sig i samme faktiske situation og derfor burde behandles ens.

Artikel 157a i den luxembourgske lov indeholder derfor et paradoks, derved at bestemmelsen tillader, at ikke-hjemmehørende ægtefæller, som er skattepligtige i Luxembourg af mere end 50% af deres erhvervsindkomst, sambeskattes, mens denne mulighed nægtes ægtefæller, der er i samme situation som ægteparret Zurstrassen, der i realiteten oppebærer hele husstandens indkomst i Luxembourg, hvor den ægtefælle, der oppebærer indkomsten, endda bor.

Kommissionen har som afslutning på sit indlæg anført, at den ikke kan se, hvordan denne forskelsbehandling på nogen måde skulle være berettiget, og at det ville være i overensstemmelse med overenskomsten mellem Luxembourg og Belgien til undgåelse af dobbeltbeskatning at ligestille en skattepligtig i Patrick Zurstrassen's situation med en skattepligtig, som har bopæl i Luxembourg, og hvis ægtefælle, fra hvem han ikke er separeret, har en anden bopæl i Storhertugdømmet.

VI — Stillingtagen til det præjudicielle spørgsmål

15. Fra 1986 og navnlig op gennem 90'erne har Domstolen, som oftest efter anmodning fra en national ret, skullet tage stilling til, hvordan den enekompetence, som medlemsstaterne har bevaret på området for direkte skatter, som f.eks. indkomstskat og selskabsskat, kan forenes med arbejdskraftens frie bevægelighed og etableringsretten.

16. Syv af de domme, der er afsagt inden for dette område, vedrører indkomstbeskatningen for fysiske personer. I to af disse skulle Domstolen tage stilling til, om den nationale lovgivning var i overensstemmelse med princippet om ligebehandling for så vidt angår etableringsretten [8], mens de øvrige fem vedrørte anvendelsen af samme princip i forbindelse med arbejdskraftens frie bevægelighed [9].

Eftersom Patrick Zurstrassen er en arbejdstager, som er flyttet til Luxembourg for at udøve erhvervsvirksomhed, skal jeg nøjes med at undersøge sidstnævnte fem domme, hvori Domstolen har fortolket traktatens artikel 48 i relation til nationale regler om indkomstbeskatning for fysiske personer.

17. Den fælles baggrund for to af disse fem afgørelser er den luxembourgske lovgivning og dens virkninger på de skattemæssige forpligtelser for arbejdstagere, der i løbet af et skatteår flyttede til eller fra Luxembourg. Der er tale om dommen i Biehl-sagen og

8 — Nemlig dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, og af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089.

9 — Dom af 8.5.1990, sag 175/88, Biehl, Sml. I, s. 1779, af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, af 26.10.1995, sag C-151/94, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3685, af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, og af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451.

dommen i sagen Kommissionen mod Luxembourg [10].

18. Udgangspunktet for den første dom var et spørgsmål, som var forelagt af Conseil d'État med henblik på afgørelsen af en sag, som var anlagt af en tysk statsborger, der var bosat i Storhertugdømmet mellem november 1973 og oktober 1983, og som, da han bosatte sig i Tyskland for at arbejde, mente, at han i skattemæssig henseende blev udsat for forskelsbehandling i forhold til arbejdstagere, der forblev boende i Luxembourg. I forbindelse med slutopgørelsen for 1983 nægtede de luxembourgske skattemyndigheder at tilbagebetale hans overskydende indkomstskat, selv om de indeholdelser, der var foretaget i hans løn, oversteg hans slutskat med mere end 100 000 LFR. Som begrundelse herfor blev der henvist til en lovbestemmelse, som udelukkede tilbagebetaling af indeholdt skat i løn over for lønmodtagere, der kun var hjemmehørende skattepligtige en del af året.

Domstolen bemærkede, at selv om kriteriet om permanent bopæl på det nationale område som betingelse for en eventuel tilbagebetaling af overskydende indkomstskat uden forskel finder anvendelse uanset den berørte skattepligtige persons nationalitet, vil dette kriterium navnlig være til skade for skattepligtige personer, der er statsborgere i andre medlemsstater, da det ofte er sådanne statsborgere, som forlader eller tager bopæl i landet i årets løb [11]. Domstolen besvarede den nationale rets spørgsmål med, at det er i strid med traktatens artikel 48, stk. 2, såfremt indeholdelser af skat i løn over for en EF-statsborger, der kun er skattepligtig som hjemmehørende i en medlemsstat en del af året, ifølge den pågældende stats skattelovgivning tilfalder statskassen og ikke kan kræves tilbagebetalt [12].

19. Efter at Kommissionen havde konstateret, at Storhertugdømmet i juni 1994 ikke havde ændret sin lovgivning med henblik på at efterkomme dommen i Biehl-sagen, anførte den, at landet havde tilsidesat sine forpligtelser efter EF-traktatens artikel 48, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68. Den luxembourgske skattelovgivning medførte fortsat, at for at opnå tilbagebetaling af overskydende indkomstskat eller en årlig regulering af skatten skulle den skattepligtige have haft bopæl i landet i hele skatteåret eller alternativt have været beskæftiget som lønmodtager i mindst ni måneder på luxembourgsk område. Hvis disse betingelser ikke var opfyldt, skulle den pågældende anmode skattemyndighederne om at foretage en fornyet bedømmelse med henblik på at opnå tilbagebetaling af den for meget betalte skat efter en »rimelighedsvurdering«.

20. Den luxembourgske regering anførte, at formålet med lovgivningen var at sikre, at princippet om progressivitet i beskatningen fandt anvendelse, således at det kunne undgås, at den fremgangsmåde, skattemyndighederne normalt fulgte, medførte vilkårlige tilbagebetalinger til midlertidigt hjemmehørende personer som følge af, at myndighederne ikke havde de fornødne oplys-

10 — Jf. fodnote 9 ovenfor.

11 — Biehl-sagen, jf. fodnote 9 ovenfor, præmis 14.

12 — Præmis 19.

ninger om den skattepligtiges årlige indkomst. Den luxembourgske regering tilføjede, at en beregning af, hvor meget skat der skulle tilbagebetales en midlertidigt hjemmehørende, ville forudsætte, at skattemyndighederne modtog oplysninger om den skattepligtiges udenlandske indkomst, inden han tog bopæl i Storhertugdømmet, eller efter at han havde forladt det, således at man kunne fastsætte den skattesats, der skulle anvendes på hans luxembourgske indkomst.

21. Domstolen fandt, at den omtvistede lovgivning, der som betingelse for at opnå visse skattemæssige fordele, som var indrømmet hjemmehørende, krævede, at den skattepligtige person skulle have haft bopæl eller uafbrudt beskæftigelse på det nationale område i en bestemt periode, selv om den uden forskel fandt anvendelse uanset den skattepligtige persons nationalitet, navnlig ville være til skade for statsborgere i andre medlemsstater, da det ofte er sådanne statsborgere, som forlader eller tager bopæl i landet i årets løb. Det er også disse personer, som oftest ophører med at arbejde i Luxembourg ved udløbet af en midlertidig arbejdskontrakt [13].

22. Jeg mener, at den samme tankegang kan bruges i forbindelse med afgørelsen af nærværende sag, selv om forskelsbehandlingen af Klaus Biehl skyldtes, at han var ophørt med at være hjemmehørende i Storhertugdømmet, hvorimod Patrick Zurstrassen har haft fast bopæl på denne stats område i de omtvistede skatteår.

23. Som indledningsvis anført er sambeskatning, som under forudsætning af samme indkomst medfører en lavere skat, efter luxembourgs lovgivning forbeholdt ægtefæller, som ikke lever faktisk adskilt ifølge en lovbestemmelse eller en retsafgørelse. Det fremgår af sagens akter, at hvis denne betingelse er opfyldt, kan ægtefællerne godt bo hver for sig [14] og blive sambeskattet, hvis blot de begge har bopæl på storhertugdømmets område.

24. Domstolen har fastslået, at princippet om ligebehandling, for så vidt angår aflønning, ville være virkningsløst, såfremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning. Rådet har derfor i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 bestemt, at en arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, på de øvrige medlemsstaters område nyder samme skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere [15].

25. I den foreliggende sag finder den omtvistede nationale bestemmelse uden forskel anvendelse uanset de berørte skattepligtige personers nationalitet, og den udgør derfor ikke en direkte forskelsbehandling.

13 — Dommen i sagen Kommissionen mod Luxembourg, jf. fodnote 9 ovenfor, præmis 15 og 16.

14 — Sagsøgeren i hovedsagen har i sit indlæg anført, at ved loven af 12.11.1986 blev det økonomiske kriterium om fælles husstand erstattet af samlivspligten.

15 — Biehl-dommen, jf. fodnote 9 ovenfor, præmis 12.

Ifølge Domstolens praksis forbyder reglerne om ligestilling imidlertid ikke blot åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat [16].

26. Det er ubestrideligt, at adgangen til den fordel [17], som sambeskatning medfører for ægtefæller, er betinget af et bopælskrav for begge de skattepligtige personer. Der er tale om en betingelse, som lettere vil kunne opfyldes af luxembourgske statsborgere end af statsborgere fra andre medlemsstater, som har bosat sig i storhertugdømmet for at udøve erhvervsmæssig virksomhed, og som i højere grad vil være til skade for vandrende arbejdstagere, fordi de vil have sværere ved at opfylde den.

Personer, hvis familie bor i hjemlandet, vil nemlig i de fleste tilfælde være vandrende arbejdstagere, der er statsborgere i en anden medlemsstat, og som er flyttet til Luxembourg for at arbejde — i mange tilfælde på grundlag af en tidsbegrænset ansættelseskontrakt — mens personer, hvis familie bor på storhertugdømmets område, for flertallets vedkommende vil være luxembourgske statsborgere.

16 — Dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11.

17 — Den luxembourgske regering har anført, at sambeskatning ikke er en skattemæssig fordel, og at det forekommer, at ægtepar gør alt, hvad de kan, for at undgå sambeskatning. Jeg vil ikke nægte, at dette sker i praksis, men jeg mener, at sambeskatning kan betegnes som en skattemæssig fordel, idet den lemper progressionen i tilfælde, hvor en af ægtefællerne ingen indkomst har eller eventuelt kun oppebærer en meget beskeden indkomst.

27. Jeg må derfor konkludere, at når en af de skattepligtige personer er hjemmehørende, udgør betingelsen om, at ægtefællen også skal være hjemmehørende i storhertugdømmet, for at der kan opnås adgang til sambeskatning, en skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

28. Denne konklusion er efter min opfattelse mere end tilstrækkelig til, at det kan fastslås, at en medlemsstat ikke som betingelse for at give adgang til sambeskatning kan kræve, at ægtefæller, som er i samme situation som Patrick Zurstrassen og hans hustru, begge skal være bosat på dens område. Der kan imidlertid af Domstolens seneste praksis vedrørende virkningerne af den direkte beskatning i medlemsstaterne for arbejdstagernes frie bevægelighed udledes flere argumenter, som støtter denne påstand.

29. Jeg tænker her på dommene i Schumacker-sagen og Gschwind-sagen, som begge vedrørte virkningerne af den tyske lov om indkomstskat for ikke-hjemmehørende arbejdstagere, og Gilly-dommen [18]. Disse domme vil nedenfor blive undersøgt i den nævnte rækkefølge.

30. Roland Schumacker, der var belgisk statsborger, arbejdede i Tyskland, hvor han oppebar næsten hele familiens indkomst,

18 — Jf. fodnote 9 ovenfor.

og boede i Belgien med sin familie. Beskatningsretten tilkom Tyskland som den stat, hvor arbejdet udførtes. I henhold til de tyske regler blev ikke-hjemmehørende skattepligtige indplaceret i skatteklasse I uanset deres familiemæssige forhold. De havde således ikke adgang til ordningen med »Splittingtarif« og blev i skattemæssig henseende behandlet som ugifte.

32. Gifte, ikke-hjemmehørende skattepligtige personers mulighed for at vælge sambeskatning i Tyskland blev meget snart genstand for et andet præjudicielt spørgsmål. Frans Gschwind, der var nederlandsk statsborger, arbejdede i Tyskland og boede med sin familie i Nederlandene, hvor hans hustru arbejdede og oppebar 42% af familiens indkomst. Frans Gschwind's lønindkomst, som udgjorde 58% af familiens indkomst, blev beskattet i Tyskland, og hans hustrus indkomst blev beskattet i Nederlandene. De tyske myndigheder afslog at anvende »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif«.

31. Domstolen fastslog, at traktatens artikel 48 som udgangspunkt ikke er til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en ikke-hjemmehørende beskattes hårdere af sin indkomst end en hjemmehørende, som har samme beskæftigelse. I tilfælde, hvor den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskæftigelsesstaten, således at bopælsstaten ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold, adskiller situationen for en sådan ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende sig imidlertid ikke objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt for så vidt angår inddragelsen af skatteyderens personlige og familiemæssige forhold ved beskatningen. Det var således udtryk for forskelsbehandling at behandle dem forskelligt, og forskelsbehandlingen bestod i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten blev taget hensyn til den ikke-hjemmehørende arbejdstagers personlige og familiemæssige forhold [19].

33. Denne situation adskilte sig klart fra Roland Schumacker's situation. Roland Schumacker's indtægter i Tyskland udgjorde næsten hele familiens indkomst, og hverken han eller hans hustru havde i bopælsstaten indtægter af betydning, som kunne give mulighed for, at deres personlige eller familiemæssige forhold blev taget i betragtning. I den tyske lovgivning, der fandt anvendelse på Frans Gschwind — som i mellemtiden var blevet ændret og hvori der var fastsat indtægtsgrænser, dels som en procentdel, dels som et absolut beløb, som skulle være overholdt for at få adgang til »Splitting-Verfahren« og »Splittingtarif« [20] — havde man derimod netop taget hensyn til muligheden for, at der, ud fra et tilstrækkeligt beskatningsgrundlag i

19 — Schumacker-dommen, jf. fodnote 9 ovenfor, præmis 35-38.

20 — Der var tale om følgende grænser: Mindst 90% af ægtefællernes globalindkomst skulle være undergivet beskatning i Tyskland, og den del af indkomsten, som ikke var undergivet tysk beskatning, måtte ikke overstige 24 000 DEM.

bopælsstaten, blev taget hensyn de skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold i denne stat. Da hustruen oppebar næsten 42% af ægtefællernes globalindkomst i bopælsstaten, var denne i stand til at tage Frans Gschwind's personlige og familiemæssige forhold i betragtning efter statens lovgivning, idet beskatningsgrundlaget var tilstrækkeligt hertil.

Domstolen fandt det derfor ikke godtgjort, at ikke-hjemmehørende ægtefæller — hvoraf den ene arbejdede i beskatningsstaten og på grund af, at der bestod et tilstrækkeligt beskatningsgrundlag i bopælsstaten, i denne kunne opnå, at bopælsstaten tog vedkommendes personlige og familiemæssige forhold i betragtning — befandt sig i en situation, som kunne sammenlignes med den, som hjemmehørende ægtefæller befandt sig i, selv hvis én af ægtefællerne arbejdede i en anden medlemsstat [21].

34. Den tredje dom vedrørte Robert Gilly, der var fransk statsborger og arbejdede i Frankrig, og hans hustru, der havde dobbelt, tysk-fransk statsborgerskab og var lærer i en offentlig skole i Tyskland. Den løn, hustruen modtog i Tyskland, blev beskattet i Tyskland, hvor hun blev indplaceret i skatteklasse I, hvilket indebar, at der ikke blev taget hensyn til hendes personlige og familiemæssige forhold ved beregningen af hendes skat. Dette skete imidlertid i Frankrig i forbindelse med den skat, der skulle betales af den samlede husstandsindkomst, og i forbindelse med anerkendelse af forskellige skattefradrag og -nedsættelser, og Domstolen fandt derfor, at det tyske skattevæsen ikke havde været forpligtet til at tage hendes personlige og familiemæssige forhold i betragtning [22].

35. Som det fremgår, vedrørte disse sager lovgivning i medlemsstaterne, hvorefter indkomstskattepligtige blev behandlet forskelligt, alt efter om de var hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende.

I denne forbindelse fastslog Domstolen i Schumacker-dommen, at med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke sammenlignelig, fordi den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en medlemsstats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans totale indkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl. Endvidere kan den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, og dette svarer i almindelighed

21 — Gschwind-dommen, jf. fodnote 9 ovenfor, præmis 30. En udforlig gennemgang af forskellene mellem ægtefællerne Gschwind's situation og situationen for ægtefæller, som er hjemmehørende i Tyskland, og hvoraf den ene arbejder i en anden medlemsstat, findes i det forslag til afgørelse i denne sag, som jeg fremsatte den 11.3.1999, Sml. I, s. 5451, særlig punkt 45-49.

22 — Gilly-dommen, jf. ovenfor i fodnote 9, præmis 50.

til den pågældende persons bopæl. Situationen er anderledes for en hjemmehørende, idet den væsentligste del af skatteyderens indkomst normalt samles i bopælsstaten, og det er denne stat, som har alle de oplysninger, der er nødvendige for at vurdere skatteyderens samlede skatteevne med hensyntagen til hans personlige og familiemæssige forhold [23].

36. Også efter luxembourgsk lovgivning behandles personer, som oppebærer erhvervsmæssig indkomst på luxembourgsk område, forskelligt, alt efter om de er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende skattepligtige [24]. Patrick Zurstrassen mener som Klaus Biehl, Roland Schumacker og Frans Gschwind, at han har været udsat for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet og påberåber sig princippet om ligebehandling, der er foreskrevet ved traktatens artikel 48, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

37. I modsætning til de ovenfor nævnte personer er Patrick Zurstrassen skattepligtig hjemmehørende i den stat, hvor han beskattes af sin erhvervsmæssige indkomst. Det indebærer, at han er ubegrænset skattepligtig i denne stat, som beskatter hele hans globalindkomst, uanset hvorfra den stammer. I overensstemmelse med international skatteret er det også denne stat, som skal tage hensyn til de omstændigheder, der er knyttet til hans personlige og familiemæssige forhold.

38. Den luxembourgske skatteforvaltning anser imidlertid Patrick Zurstrassen for enlig skattepligtig uden familiemæssige byrder, selv om han er gift og har børn, fordi hans hustru, som ikke har egen indtægt, og fra hvem han ikke er separeret, hverken faktisk eller ved en judiciel afgørelse, ikke er flyttet til Luxembourg, men fortsat har bopæl i en anden medlemsstat.

39. Som Domstolen fastslog i Schumacker-dommen, kan traktatens artikel 48 begrænse en medlemsstats ret til at fastsætte, på hvilke betingelser en statsborger fra en anden medlemsstat er skattepligtig af indkomst, han oppebærer på dens område, og til at fastlægge de nærmere vilkår for beskatningen af sådan indkomst, idet en medlemsstat i henhold til denne artikel ikke med hensyn til opkrævning af direkte skatter kan behandle en statsborger fra en anden medlemsstat, som har udnyttet retten til fri bevægelighed og har lønnet arbejde på den førstnævnte medlemsstats område, mindre gunstigt end en statsborger i medlemsstaten, der befinder sig i samme situation [25].

23 — Jf. fodnote 9 ovenfor, præmis 31, 32 og 33.

24 — Den luxembourgsk regerings repræsentant anførte under retsmødet, at der i sagen vedrørende Patrick Zurstrassen ikke var bevismæssige problemer for så vidt angår hans hustrus økonomiske situation som hjemmehørende i en anden medlemsstat, og at direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15) gav skattemyndighederne tilstrækkelige muligheder for at få oplysninger.

25 — Jf. fodnote 9 ovenfor, præmis 24.

40. Jeg kan fastslå, at situationen for ægtefællerne Zurstrassen i skattemæssig henseende ikke adskiller sig objektivt fra situationen for ægtefæller, som er hjemmehørende i Luxembourg, og som — også uden at være separeret — har forskellig bopæl i Storhertugdømmet, hvor en af dem oppebærer hele familiens indkomst. I begge tilfælde oppebæres ægtefællernes indkomst nemlig af den ene ægtefælle alene, den stammer fra Luxembourg, og denne stat er den eneste, som kan tage hensyn til de personlige og familiemæssige forhold.

41. Den luxembourgske regering har ikke anført nogen begrundelse i sit indlæg. Den har blot henvist til, at sambeskatning af ægtefæller forenkler skatteopkrævningen ved at indføre et solidarisk ansvar mellem skatteskyldnerne, således at skattemyndigheden uden forskel kan henvende sig til enhver af ægtefællerne og kræve betaling af hele skatteskylden, hvilket ikke vil være muligt, hvis en af parterne ikke er hjemmehørende.

42. Jeg mener ikke, at dette forhold er tilstrækkelig væsentligt til at kunne begrunde en forskelsbehandling som den beskrevne, især ikke i et tilfælde som det foreliggende, hvor den eneste af ægtefællerne, som har indkomst, er den hjemmehørende. Hvis det i ramme alvor blev anført som begrundelse, ville det desuden ikke kunne anerkendes, eftersom indkomstskatteloven selv hjemler sambeskatning af ikke-hjemmehørende par på den ene betingelse, at mere end 50% af parrets erhvervsindtægt er skattepligtig i Luxembourg.

43. I forbindelse hermed er jeg også enig med Patrick Zurstrassen i, at den forskelsbehandling, som den omtvistede lovgivning indebærer, ikke kan være begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i den luxembourgske beskatningsordning.

En sådan begrundelse, som Domstolen kun har anerkendt som sådan i én situation [26], kan ikke være gyldig i et tilfælde, hvor der er tale om inddragelse af personlige og familiemæssige forhold for en hjemmehørende skattepligtig, hvis ægtefælle, som bor i en anden medlemsstat, ikke har egen indtægt, med henblik på at beskatte ham efter samme skatteskala som en hjemmehørende, hvis ægtefælle bor i Luxembourg og ikke har indkomst.

44. Jeg må derfor konkludere, at en skjult forskelsbehandling som den, der følger af den luxembourgske lov om indkomstskat, er forbudt efter artikel 48, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68.

26 — Jf. domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305.

VII — Forslag til afgørelse

45. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen, at det spørgsmål, der er forelagt af Tribunal administratif de Luxembourg, besvares således:

»EF-traktatens artikel 48, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet er til hinder for bestemmelser i en medlemsstat, som vedrørende indkomstskat gør sambeskatning af ægtefæller, der ikke er separeret, afhængig af den betingelse, at ægtefællerne begge er hjemmehørende, og hvorefter denne skattemæssige fordel nægtes en arbejdstager, der har bosat sig i denne stat, i hvilken han indtjener hele husstandens indkomst, mens ægtefællen fortsat bor i oprindelsesstaten.«