

## FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

fremsat den 13. juli 2006<sup>1</sup>

1. I den foreliggende sag er Domstolen af Bundesfinanzhof (Tyskland) blevet spurgt, om EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) skal fortolkes således, at den er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter en hjemmehørende skattepligtig nægtes sambeskatning med sin ægtefælle med den begrundelse, at ægtefællen er bosiddende i en anden medlemsstat, hvor vedkommende har oppebåret indtægter, der er skattefrie i denne stat.

3. I henhold til § 1, stk. 1, i EStG 1997 er fysiske personer, der har bopæl eller fast ophold på det nationale territorium, ubegrænset skattepligtige af tysk indkomst. I henhold til § 1, stk. 3, kan fysiske personer, der hverken har bopæl eller fast ophold på det nationale territorium, anmode om at blive behandlet som ubegrænset skattepligtige, hvis de oppebærer tyske indtægter i den forstand, hvori udtrykket anvendes i § 49 i EStG 1997, på betingelse af enten, at 90% af disse indtægter er undergivet tysk indkomstbeskatning (»relativ væsentlighedsgrænse«), eller at den del af indtægterne, der ikke er undergivet tysk beskatning, ikke overstiger 12 000 DEM (»absolut væsentlighedsgrænse«).

**I — Den nationale lovgivning**

2. Den generelle tyske skatteordning for fysiske personer reguleres, for den i hovedsagen omhandlede periode, i den tyske lov om indkomstskat i den udgave, der var gældende i 1997 (Einkommensteuergesetz, herefter »EStG 1997«).

4. I øvrigt bestemmer § 1a, stk. 1, nr. 2, i EStG 1997, at det for statsborgere i Den Europæiske Unions medlemsstater eller Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS) med henblik på anvendelsen af § 26 i EStG 1997 er muligt, at ægtefællen til den person, der er ubegrænset skattepligtig i medfør af § 1, stk. 1, eller § 1, stk. 3, i EStG 1997, behandles som ubegrænset skatteplig-

1 — Originalsprog: fransk.

tig på betingelse af, at vedkommende har bopæl eller fast ophold i en anden af Den Europæiske Unions medlemsstater eller i en EØS-medlemsstat.

5. Endvidere finder betingelserne i § 1, stk. 3, i EStG 1997 anvendelse på den ægtefælle, der ikke har bopæl eller fast ophold i Tyskland. For at den ikke-hjemmehørende ægtefælle kan anses for ubegrænset skattepligtig, skal den del af indtægterne, der ikke er undergivet tysk beskatning, således være 90% eller mere af parrets samlede globalindkomst, der ikke er undergivet tysk beskatning, ikke må overstige den absolutte væsentlighedsgrænse, dvs. 24 000 DEM.

6. Parrets globalindkomst skal fastslås i henhold til tysk ret uden, at der sondres mellem indtægter oppebåret i Tyskland og indtægter oppebåret i udlandet. Da § 1, stk. 3, andet punktum, jf. § 1a, stk. 1, nr. 2, i EStG 1997, ikke indeholder nogen særregel til fastsættelsen af indtægter, må begrebet »indtægt« efter den forelæggende rets opfattelse fastsættes efter de tyske regler om indkomstbeskatning, selv når indtægterne ikke forekommer at være anført eller angivet som skattefrie indtægter i attesten fra bopælsstaten.

7. Ifølge § 26 i EStG 1997 kan ægtefæller, der ikke lever fast adskilt, og som begge er ubegrænset skattepligtige i den forstand, hvori udtrykket anvendes i § 1, stk. 1, eller § 1a i EStG 1997, anmode om sambeskatning.

8. I så fald sammenlægges ægteparrets indtægter i overensstemmelse med § 26b i EStG 1997, og de beskattes samlet. Ægtefællerne behandles således som samlet indkomstskattepligtige.

9. Denne metode har til formål at tage hensyn til parrets personlige og familiemæssige forhold ved, at der opnås en lavere beskatning, når der er en mærkbar forskel mellem ægteparrets indtægter, eller når en af ægtefællerne ikke oppebærer nogen indtægter. Der garanteres således et eksistensminimum, eftersom ægtefællerne drager fordel af to bundfradrag, der er fritaget for indkomstskat.

10. Endvidere skal det præciseres, at i medfør af § 22, stk. 1, i EStG 1997<sup>2</sup> tages der hensyn til indtægter fra periodiske ydelser, der ikke er en del af de indtægter, der er beskrevet i § 2, stk. 1, nr. 1-6, i EStG

2 — Disse indtægter, der er opregnet i § 2, stk. 1, første punktum, i EStG 1997, er indtægter fra land- eller skovbrugsvirksomhed, fra håndværks- eller forretningsvirksomhed, fra selvstændig virksomhed, fra lønnet virksomhed, fra fast ejendom eller lejeindtægter.

1997, ved beregningen af grænserne i §§ 1 og 1a i EStG 1997 som »anden indkomst«.

13. Ifølge østrigsk skatteret er Christine Meindl-Bergers »indtægter« skattefrie.

11. Endelig anses barselsorlovsydelser og uddannelsesstøtte, der udbetales i henhold til tysk ret, i medfør af § 3, nr. 1, litra d), og nr. 67, i EStG 1997 for skattefri indenlandsk indkomst.

14. I overensstemmelse med tysk ret anmodede Gerold Meindl Finanzamt, som er den kompetente tyske skattemyndighed, om sambeskatning. Myndigheden afviste anmodningen og fastsatte Gerold Meindls indkomstskat til 45 046 DEM, idet han blev anset for enlig.

## II — De faktiske forhold og retsforhandlingerne i hovedsagen

12. I 1997 oppebar Gerold Meindl, der er østrigsk statsborger med bopæl i Tyskland, indtægter i dette land fra arbejde som selvstændig og fra næringsvirksomhed på i alt 138 422 DEM. Hans ægtefælle, Christine Meindl-Berger, der har bopæl i Østrig, var ikke erhvervsaktiv i det omtvistede år, men modtog fra Republikken Østrig en fødselsydelse på 142 586 ATS, en barselsorlovsydelse på 47 117 ATS og børnetilskud på 15 600 ATS, hvilket svarer til 26 994,73 DEM.

15. For det første var betingelserne i § 1a, stk. 1, nr. 2, og § 1, stk. 3, i EStG 1997 ifølge Finanzamt ikke opfyldt, fordi den del af ægteparrets indtægter, der var oppebåret i Tyskland, udgjorde mindre end 90% af deres samlede indtægter. For det andet oversteg Christine Meindl-Bergers indtægter i Østrig grænsen på 24 000 DEM i bestemmelserne i § 1, stk. 3, andet punktum, sammenholdt med § 1a, stk. 1, nr. 2, sidste punktum, i EStG 1997.

16. Finanzamt er af den opfattelse, at de ydelser til kompensation, som Christine Meindl-Berger oppebar, ikke er omfattet af national tysk ret, hvorfor de ikke er skattefrie i medfør af § 3, nr. 1, litra d), i EStG 1997. I medfør af § 22, nr. 1, i EStG 1997 skal disse

ydelse derfor medregnes ved fastsættelsen af væsentlighedsgrensen som udenlandske indtægter.

17. Gerold Meindls indsigelse mod denne afgørelse blev afvist, hvorefter han anlagde sag mod Finanzamts afgørelse ved Finanzgericht. Finanzgericht gav Gerold Meindl medhold og udtalte, at han havde krav på sambeskatning, idet begrebet »indtægter« skulle fortolkes indskrænkende i overensstemmelse med fællesskabsretten.

18. Finanzamt anlagde »revisionsappel« ved Bundesfinanzhof.

### III — Det præjudicielle spørgsmål

19. Bundesfinanzhof har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i strid med [traktatens artikel 52], såfremt der i indkomstskattemæssig henseende nægtes en hjemmehørende skattepligtig

sambeskatning med sin ægtefælle, der bor i Østrig, og med hvem samlivet ikke er ophævet, med den begrundelse, at den skattepligtige både har oppebåret mere end 10% af de samlede indtægter og mere end 24 000 DEM, såfremt disse indtægter er skattefrie i henhold til østrigsk ret?«

### IV — Stillingtagen

20. Det skal indledningsvist vurderes, om Gerold Meindls forhold er omfattet af anvendelsesområdet for traktatens artikel 52.

21. I modsætning til den tyske regering ser jeg intet grundlag for at tvivle på berettigelsen af Bundesfinanzhofs analyse, hvorefter Gerold Meindls forhold er omfattet af anvendelsesområdet for traktatens artikel 52.

22. For det første fremgår det af fast retspraksis, at traktatens artikel 52 ikke finder anvendelse på forhold, hvis samtlige deres relevante elementer findes inden for en enkelt medlemsstat<sup>3</sup>. I denne sag arbejder Gerold Meindl, der er østrigsk statsborger, og har bopæl i Tyskland, hvilket viser, at situationen ikke er begrænset til en enkelt

3 — Jf. f.eks. dom af 23.4.1991, sag C-41/90, Höfner og Elser, Sml. I, s. 1979, præmis 37, af 28.1.1992, sag C-332/90, Steen, Sml. I, s. 341, præmis 9, og af 16.1.1997, sag C-134/95, USSL no. 47 di Biella, Sml. I, s. 195, præmis 19.

medlemsstat. For det andet omfatter etableringsfriheden i medfør af traktatens artikel 52, stk. 2, retten til at optage *selvstændig* virksomhed og udøvelsen heraf. Det fremgår imidlertid af den forelæggende rets afgørelse, at Gerold Meindl udøvede liberal virksomhed i Tyskland. Det følger heraf, at han har gjort brug af sin etableringsfrihed.

23. Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål oplyst, om traktatens artikel 52 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en skattepligtig med bopæl i Tyskland nægtes sambeskatning med sin ægtefælle, der har bopæl i Østrig, og med hvem samlivet ikke er ophævet, med den begrundelse, at denne ægtefælle har oppebåret både mere end 10% af de samlede indtægter og mere end 24 000 DEM, selv om disse indtægter er skattefrie i henhold til østrigsk ret.

24. Den tyske regering er af den opfattelse, at dette spørgsmål skal besvares benægtende.

25. Jeg deler ikke denne opfattelse.

26. Det skal først bemærkes, at selv om direkte beskatning hører under medlemssta-

ternes kompetence, skal disse dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten<sup>4</sup>. Det følger heraf, at medlemsstaterne ved udøvelsen af deres kompetencer ikke må hindre de grundlæggende friheder, der er garanteret i traktaten, såsom etableringsfriheden<sup>5</sup>.

27. Dette betyder navnlig, at medlemsstaterne ikke alene skal afholde sig fra enhver åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men også fra enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til dette samme resultat<sup>6</sup>.

28. Der kan imidlertid kun være tale om forskelsbehandling, når der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer<sup>7</sup>.

29. På området for direkte skatter har Domstolen udtalt, navnlig i Schumacker-

4 — Jf. bl.a. dom af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis, og af 13.11.2003, sag C-209/01, Schilling og Fleck-Schilling, Sml. I, s. 13389, præmis 22.

5 — Jf. bl.a. dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 13, og af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 40.

6 — Jf. bl.a. dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11, af 21.11.1991, sag C-27/91, Le Manoir, Sml. I, s. 5531, præmis 10, og af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 26.

7 — Jf. feks. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 17.

dommen og i dom af 12. juni 2003, Gerritse<sup>8</sup>, at situationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en stat som udgangspunkt er ikke sammenlignelig, for så vidt som den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på det nationale område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans globalindkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl, og den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl<sup>9</sup>.

30. I denne sag har Gerold Meindl bopæl og oppebærer hovedparten af sine indtægter i Tyskland, selv om han er østrigsk statsborger.

31. Han behandles imidlertid anderledes end en skattepligtig, der har bopæl i Tyskland, og hvis ægtefælle, der ikke oppebærer indtægter, ligeledes har bopæl i denne medlemsstat.

32. I medfør af EStG 1997 nægter de tyske myndigheder nemlig at tage hensyn til Gerold Meindls personlige og familiemæs-

sige forhold med den begrundelse, at hans ægtefælle har bopæl i Østrig og dér oppebærer indtægter, der overskrider 10% af husholdningens indtægter og 24 000 DEM. De tyske skattemyndigheder anser dermed Gerold Meindl for enlig.

33. Som det imidlertid er fremgået ovenfor, opnår en skattepligtig, der har bopæl i Tyskland, og hvis ikke-erhvervsaktive ægtefælle ligeledes har bopæl i denne medlemsstat, i medfør af samme EStG 1997 sambeskatning.

34. Hviler denne forskellige behandling af en skattepligtig, der har bopæl i Tyskland, og hvis ikke-erhvervsaktive ægtefælle har bopæl i en anden medlemsstat, og en skattepligtig, der har bopæl i Tyskland, og hvis ikke-erhvervsaktive ægtefælle ligeledes har bopæl i denne medlemsstat, på en objektiv forskellig situation, således at den ikke kan kvalificeres som indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet?

35. Det er ikke min opfattelse.

36. Jeg mener nemlig, at en østrigsk statsborger, der arbejder og har bopæl i Tyskland, og hvis ægtefælle ikke arbejder og bor i en anden medlemsstat, stilles i den objektivt samme skattemæssige situation som en

8 — Sag C-234/01, Sml. I, s. 5933.

9 — Schumacker-dommen, præmis 31 og 32, og Gerritse-dommen, præmis 43.

skattepligtig, der har bopæl i Tyskland, har det samme arbejde, og hvis ægtefælle, som har bopæl i den samme medlemsstat, ikke er erhvervsaktiv. Husholdningens indtægter stammer i de to tilfælde fra kun en af ægtefællernes virksomhed.

37. Kravet om den ikke-erhvervsaktive ægtefælles bopæl, der er grunden til den forskellige behandling, er efter min opfattelse en betingelse, som nationale lettere kan opfylde end andre medlemsstaters statsborgere, hvis familiemedlemmer oftere har bopæl uden for Tyskland.

38. Efter min opfattelse skal sammenligneligheden mellem disse to situationer undersøges ud fra et ræsonnement anlagt med Domstolens ræsonnement i dom af 16. maj 2000, Zurstrassen<sup>10</sup>.

39. I denne dom udtalte Domstolen, at en hjemmehørende skattepligtig ikke kan nægtes sambeskatning med den begrundelse, at hans ægtefælle, med hvem samlivet ikke er ophævet, har bopæl i en anden medlemsstat.

40. Det er korrekt, at Christine Meindl-Berger til forskel fra fru Zurstrassen i bopælsstaten oppebærer indtægter, der i henhold til tysk ret anses for skattepligtige.

41. Det følger imidlertid af den forelæggende rets afgørelse, at disse indtægter *efter deres art* er skattefrie i Østrig.

42. Jeg bemærker, at Domstolen i dom af 1. juli 2004, Wallentin<sup>11</sup>, udtalte, at skattefrie indtægter ikke udgjorde væsentlige indtægter, således at den stat, hvori indtægterne var oppebåret, ikke var i stand til at give en skattemæssig fordel, som afhang af en hensyntagen til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold.

43. Løsningen i den dom forekommer mig at kunne overføres på den foreliggende sag. Hvis på den ene side Christine Meindl-Bergers ydelser havde været oppebåret i medfør af tysk ret, ville de have været skattefrie i Tyskland, hvilket viser, at de efter tysk ret og efter deres art kunne anses for skattefrie. Ydelserne skulle dermed ikke medtages i beregningen af parrets globalindkomst. Hvis man på den anden side skulle

10 — Sag C-87/99, Sml. I, s. 3337, præmis 23.

11 — Sag C-169/03, Sml. I, s. 6443, præmis 17 og 18.

tilslutte sig den tyske regerings opfattelse, skulle der hverken i Tyskland eller Østrig tages hensyn til de personlige og familiemæssige forhold for en skattepligtig, der har bopæl i Tyskland.

44. Gerold Meindl, der har bopæl i Tyskland, oppebærer ingen indtægt i Østrig, og de eneste af husholdningens indtægter, der oppebæres i denne stat, er de ydelser, som er skattefrie i Østrig. Gerold Meindls personlige og familiemæssige forhold kan derfor ikke tages i betragtning i Østrig.

45. Det skal imidlertid præciseres, at ifølge Domstolens faste praksis består forskelsbehandlingen i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold<sup>12</sup>.

12 — Schumacker-dommen, præmis 38. Det skal endvidere præciseres, at Domstolen i dom af 11.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 101, udtalte, at medlemsstaterne skal sikre, at skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold tages behørigt i betragtning, uanset hvordan medlemsstaterne har fordelt denne forpligtelse mellem sig.

46. I denne sag er Forbundsrepublikken Tyskland, hvori Gerold Meindl har bopæl, hvor han oppebærer næsten alle husholdningens indtægter, og hvor han er bindende skattepligtig, bedst stillet til at tage hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

47. Det er derfor min opfattelse, at den forskellige behandling mellem hjemmehørende skattepligtige, hvis ikke-erhvervsaktive ægtefælle har bopæl i en anden medlemsstat, og hjemmehørende skattepligtige, hvis ikke-erhvervsaktive ægtefælle har bopæl på det indenlandske område, således som det følger af EStG 1997, skal anses for indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, hvilket er i strid med traktatens artikel 52.

48. På baggrund af ovenstående foreslår jeg at svare, at traktatens artikel 52 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en skattepligtig, der har bopæl i Tyskland, nægtes sambeskatning med sin ægtefælle, der har bopæl i Østrig, og med hvem samlivet ikke er ophævet, med den begrundelse, at denne ægtefælle både oppebærer mere end 10% af de samlede indtægter og mere end 24 000 DEM, selv om disse indtægter er skattefrie i henhold til østrigsk ret.



## V — Forslag til afgørelse

49. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det af Bundesfinanzhof stillede præjudicielle spørgsmål således:

»EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en skattepligtig, der har bopæl i Tyskland, nægtes sambeskatning med sin ægtefælle, der har bopæl i Østrig, og med hvem samlivet ikke er ophævet, med den begrundelse, at denne ægtefælle både oppebærer mere end 10% af de samlede indtægter og mere end 24 000 DEM, selv om disse indtægter er skattefrie i henhold til østrigsk ret.«