

Arrêt de la Cour
Sag C-169/03

Florian W. Wallentin

mod

Riksskatteverket

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Regeringsrätten (Sverige))

»Fri bevægelighed for personer – arbejdstagere – indkomstskat – begrænset skattepligt for en skatteyder, der oppebærer en lille del af sin indkomst i en medlemsstat og er hjemmehørende i en anden medlemsstat«

Sammendrag af dom

Fri bevægelighed for personer – arbejdstagere – ligebehandling – løn – indkomstskat – indkomst for ikke-hjemmehørende personer, der ikke har skattepligtig indkomst i bopælsmedlemsstaten, der pålægges en kildebeskatning, der udelukker ethvert skattefradrag, hvorved der tages hensyn til den skattepligtige persons personlige forhold – ulovlig

(Art. 39 EF)

Artikel 39 EF er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning foreskriver, at fysiske personer, som ikke i skattemæssig henseende regnes for at være bosiddende i denne medlemsstat, men som oppebærer lønindkomst i staten

- beskattes med en kildeskat, der er udformet således, at der ikke indrømmes bundfradrag eller andre fradrag, hvorved der tages hensyn til den skattepligtiges personlige forhold
- mens de i samme stat bosiddende personer har ret til sådanne fradrag i forbindelse med den almindelige påligning af indkomstskat af al indkomst, der er erhvervet i denne stat og i udlandet
- når de personer, der ikke er hjemmehørende i beskatningsstaten, i deres bopælsstat kun har indkomst, der efter sin art ikke er indkomstskattepligtig.

(jf. præmis 24 og domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)
1. juli 2004(1)

»Fri bevægelighed for personer – arbejdstagere – indkomstskat – begrænset skattepligt for en skatteyder, der oppebærer en lille del af sin indkomst i en medlemsstat og er hjemmehørende i en anden medlemsstat«

I sag C-169/03,
angående en anmodning, som Regeringsrätten (Sverige) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til

Domstolen for i den for den nævnte ret verserende sag,
Florian W. Wallentin

mod

Riksskatteverket,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 39 EF, har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann (refererende dommer), og dommerne A. La Pergola,
S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta og K. Lenaerts,

generaladvokat: P. Léger

justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

– Florian Wallentin, selvmøder

– Riksskatteverket ved T. Wallén, som befuldmægtiget

– den franske regering ved G. de Bergues og C. Mercier, som befuldmægtigede

– den finske regering ved A. Guimaraes-Purokoski, som befuldmægtiget

– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og K. Simonsson, som
befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 11. september 2002,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 10. april 2003, indgået til Domstolens Justitskontor den 14. april 2003, har Regeringsrätten i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af artikel 39 EF med henblik på spørgsmålet om, hvorvidt de svenske bestemmelser om opkrævning af særlig indkomstskat for personer, der er bosiddende i udlandet, på visse punkter kan anses for at være i strid med denne artikel.

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem Florian Wallentin og Riksskatteverket (skattemyndigheden).

Relevante retsfor skrifter, tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

3 Florian Wallentin, der er tysk statsborger, var på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen bosiddende i Tyskland, hvor han studerede. Han oppebar fra sine forældre et månedligt tilskud på 650 DEM, og han oppebar fra den tyske stat et stipendium på 350 DM pr. måned til kost og logi. Disse beløb var ikke efter deres art skattepligtige i henhold til tysk skatteret.

4 I perioden fra den 3. til den 25. juli 1996 havde Florian Wallentin et job som praktikant ved den svenske kirke. I den forbindelse opholdt han sig i Sverige fra den 1. juli 1996 til den 20. august 1996. Kirken betalte han 8 724 SEK i praktikløn.

5 Florian Wallentin ansøgte de svenske skattemyndigheder om fritagelse for indkomstskat af dette beløb. Ansøgningen blev afslået, idet skattemyndighederne besluttede, at der af indkomsten skulle opkræves indkomstskat med 25% i medfør af »Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta« (herefter »SINK«), der gælder i tilfælde af begrænset indkomstskattepligt.

6 SINK finder anvendelse på personer, der er bosiddende i udlandet, og som under kortere ophold i Sverige, der ikke overstiger seks måneder pr. år, oppebærer indkomst i Sverige. Den opkrævede skat er en kildeskat, og der er ikke mulighed for noget fradrag, hvorved der tages hensyn til den skattepligtiges personlige forhold. Til gengæld er satsen for den særlige indkomstskat lavere end satsen for den almindelige indkomstskat, der, skønt den er progressiv, ifølge det af den forelæggende ret anførte ligger på ca. 30%.

7 Personer, der har bopæl i Sverige i mere end seks måneder pr. år, og som er almindelig indkomstskattepligtig (fuldt skattepligtige personer), har ret til et bundfradrag, der for det pågældende skatteår var på 8 600 SEK. Kun skattepligtige personer, der har haft bopæl i Sverige i et helt skatteår, har ret til fuldt bundfradrag. For kortere bopælsperioder, der dog overstiger seks måneder, gives der et forholdsmæssigt bundfradrag i forhold til det antal måneder, opholdet udgjorde.

8 Florian Wallentin er af den opfattelse, at det er udtryk for forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til artikel 39 EF, at kun fuldt skattepligtige – og ikke begrænset skattepligtige – personer har ret til bundfradrag.

9 Länsrätten i Norbottens län (Sverige), hvor sagen blev anlagt i første instans, gav Florian Wallentin medhold i hans påstand. Skattemyndighederne ankede sagen til Kammerrätten i Sundsvall (Sverige), der annullerede afgørelsen, og Florian Wallentin ankede sagen til Regeringsrätten. Da Regeringsrätten er i tvivl om, hvorvidt den pågældende lovgivning er i strid med artikel 39, har den udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 39 EF fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning foreskriver, at fysiske personer, som ikke i skattemæssig henseende regnes for at være bosiddende i landet, men som oppebærer lønindkomst i landet (begrænset skattepligt), beskattes gennem en kildeskat, der er udformet således, at der ikke indrømmes bundfradrag eller andre fradrag, hvorved der tages hensyn til den skattepligtiges personlige forhold, mens de i landet bosiddende personer har ret til sådanne fradrag i forbindelse med den almindelige påligning af indkomstskat af al indkomst, der er erhvervet i medlemsstaten og i udlandet (ubegrænset skattepligt), men således at der tages hensyn til de førstnævntes manglende ret til bundfradrag m.m. ved en lavere skatteprocent end den, der gælder for de i landet bosiddende skattepligtige personer?«

Det præjudicielle spørgsmål

Indlæg for Domstolen

10 Riksskatteverket samt den franske og den finske regering har under henvisning til dom af 14. februar 1995 (sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225), af 11. august 1995 (sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493) og af 12. juni 2003 (sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933) gjort gældende, at sondringen mellem fuldt og begrænset indkomstskattepligtige er relevant, fordi disse skattepligtige personers situationer hverken er objektivt sammenlignelige med hensyn til deres indkomstkilder eller med hensyn til deres personlige skatteevne eller deres personlige og familiemæssige forhold. Det følger af Domstolens faste praksis, at 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. Det forhold, at der i det foreliggende tilfælde ikke er ret til fradrag, er derfor ikke udtryk for forskelsbehandling.

11 Ifølge Riksskatteverket kan Florian Wallentin ikke anses for at befinde sig i en situation, der kan sammenlignes med situationen for personer, der er bosiddende i Sverige. Hans situation kan snarere sammenlignes med situationen for personer, der i en del af året har bopæl og arbejder i Sverige og derfor har ret til et forholdsmæssigt bundfradrag. Det pågældende bundfradrag kan derfor gives Florian Wallentin forholdsmæssigt for de to måneder, hvor han opholdt sig i Sverige, men ikke fuldt ud.

12 Den finske regering har henvist til sammenhængen i beskatningsordningen, som bør opretholdes. Det ville være i strid med denne sammenhæng at give en skattepligtig, der skal betale skat med en fast sats i henhold til en kildeskatteordning, et fradrag, der finder anvendelse i forbindelse med progressiv beskatning. En skattepligtig person, der er bosiddende i udlandet, og som skal svare kildeskat af indkomst, der oppebæres i Sverige, får således en uberettiget fordel.

13 Florian Wallentin og Kommissionen er imidlertid af den opfattelse, at den omtvistede lovgivning udgør forskelsbehandling, der er forbudt i medfør af artikel 39 EF, og at der under de i sagen foreliggende omstændigheder skal gives fuldt bundfradrag.

14 Kommissionen har navnlig henvist til præmis 36 i Schumacker-dommen, hvor Domstolen udtalte, at principper som dem, hvortil der er henvist i denne doms præmis 10, ikke finder anvendelse i tilfælde, hvor den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsmedlemsstaten 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. Dette ræsonnement finder også anvendelse i denne sag.

Domstolens bemærkninger

15 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at situationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en stat som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, for så vidt som den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en stats 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 (Schumacker-dommen, præmis 31 og 32, dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 22, og af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, præmis 21, samt Gerritse-dommen, præmis 43).

16 Det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende, indebærer derfor ikke generelt en forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i, såvel med hensyn til indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 34, Gschwind-dommen, præmis 23, og Gerritse-dommen, præmis 44).

17 Domstolen har imidlertid fastslået, at dette ikke gælder i et 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 (jf. Schumacker-dommen, præmis 36, og dom af 12.12.2002, sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 89). Hvad angår en ikke-hjemmehørende, som i en anden medlemsstat end bopælsstaten oppebærer den væsentligste del af sin indkomst, består forskelsbehandlingen således i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 38), uafhængigt af de forskellige satser, der finder anvendelse på den særlige indkomstskat og den almindelige indkomstskat.

18 Dette er netop tilfældet i hovedsagen, der er karakteriseret ved den omstændighed, at Florian Wallentin på tidspunktet for de faktiske omstændigheder ikke havde nogen skattepligtig indkomst i sin bopælsstat, idet de månedlige kostpenge fra hans forældre og stipendiet fra den tyske stat ikke var skattepligtig indkomst i henhold til denne stats skattelovgivning.

19 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt det omtvistede bundfradrag afspejler et hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, har Domstolen med hensyn til det skattefrie bundfradrag i tysk ret (»Grundfreibetrag«) fastslået, at dette forfølger et socialt

formål, idet det sikrer den skattepligtige et indkomstskattefrit eksistensminimum (Gerritssdommen, præmis 48). Der er ingen oplysninger i sagen, der kan begrunde en anderledes vurdering af bundfradraget i svensk skatteret.

20 Heraf følger, at det forhold, at dette bundfradrag ikke gives til begrænset skattepligtige personer, der ikke har skattepligtig indkomst i deres hjemstat, udgør en forskelsbehandling, der er forbudt i medfør af artikel 39 EF.

21 Argumentet om, at tildeling af skattefradrag til en ikke-hjemmehørende bringer sammenhængen i beskatningsordningen i fare, idet der i svensk skattelovgivning er en direkte forbindelse mellem hensynet til de personlige og familiemæssige forhold og retten til at beskatte hele de hjemmehørende personers globale indkomst progressivt, kan ikke tiltrædes. I et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, kan bopælsstaten ikke tage hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, idet han ikke skal betale skat til denne stat. Når det er tilfældet, indebærer det fællesskabsretlige ligebehandlingsprincip, at der i beskæftigelsesstaten skal tages hensyn til den ikke-hjemmehørende udlændings personlige og familiemæssige forhold på samme måde som for en hjemmehørende statsborger, og at der skal indrømmes ham samme skattemæssige fordele (jf. Schumacker-dommen, præmis 41).

22 Den i hovedsagen omhandlede sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende er således ikke begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i den relevante beskatningsordning (jf., for så vidt angår en tilsvarende situation, Schumacher-dommen, præmis 42).

23 Desuden giver tildeling i denne sag af det samme skattefradrag som det, der er fastsat for personer, der er hjemmehørende i Sverige i hele skatteåret, ikke Florian Wallentin en uberettiget skattefordel, idet han ikke har nogen skattepligtig indkomst i sin bopælsmedlemsstat, der kan give ret til tildeling af et tilsvarende fradrag i denne stat.

24 Det præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 39 EF er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning foreskriver, at fysiske personer, som ikke i skattemæssig henseende regnes for at være bosiddende i denne medlemsstat, men som oppebærer lønindkomst i staten

–beskattes med en kildeskat, der er udformet således, at der ikke indrømmes bundfradrag eller andre fradrag, hvorved der tages hensyn til den skattepligtiges personlige forhold

–mens de i samme stat bosiddende personer har ret til sådanne fradrag i forbindelse med den almindelige påligning af indkomstskat af al indkomst, der er erhvervet i denne stat og i udlandet

–når de personer, der ikke er hjemmehørende i beskatningsstaten, i deres bopælsstat kun har indkomst, der efter sin art ikke er indkomstskattepligtig.

Sagens omkostninger

25 De udgifter, der er afholdt af den franske og af den finske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. På grundlag af disse præmisser

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Regeringsrätten ved kendelse af 10. april 2003, for ret:

Artikel 39 EF er til hinder for, at en medlemsstats lovgivning foreskriver, at fysiske personer, som ikke i skattemæssig henseende regnes for at være bosiddende i denne medlemsstat, men som oppebærer lønindkomst i staten

–beskattes med en kildeskat, der er udformet således, at der ikke indrømmes bundfradrag eller andre fradrag, hvorved der tages hensyn til den skattepligtiges personlige forhold

–mens de i samme stat bosiddende personer har ret til sådanne fradrag i forbindelse med den almindelige påligning af indkomstskat af al indkomst, der er erhvervet i denne stat og i udlandet

–når de personer, der ikke er hjemmehørende i beskatningsstaten, i deres bopælsstat kun har indkomst, der efter sin art ikke er indkomstskattepligtig.

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 1. juli 2004.

R. Grass

P. Jann

Justitssekretær

Formand for Første Afdeling

1 – Processprog: svensk.