

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 18 juni 2015 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för arbetstagare – Skattelagstiftning – Inkomstskatt – Inkomst uppburen i en medlemsstat – Arbetstagare som saknar hemvist i landet – Beskattning i anställningsstaten – Villkor”

I mål C-9/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 13 december 2013, som inkom till domstolen den 13 januari 2014, i målet

Staatssecretaris van Financiën

mot

D.G. Kieback,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça och C. Lycourgos,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- D.G. Kieback, genom S. Douma, G. Boulogne, och N. Schipper, belastningsexperts,
- Nederländernas regering, genom M. Bulterman och B. Koopman, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, M. Rebelo och J. Martins da Silva, samtliga i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, genom A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, L. Swedenborg, E. Karlsson och K. Sparrman, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Cordewener och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 5 mars 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 39 EG (nu artikel 45 FEUF).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare i finansministeriet med ministerliknande befogenheter) och D.G. Kieback. Målet rör den nederländska skattemyndighetens avslag på begäran att från den inkomst som D.G. Kieback uppbar under den period som han var anställd i Nederländerna, från den 1 januari till den 31 mars 2005, dra av kostnader avseende samma period för ett lån som har säkerhet i en inteckning och som har tecknats för att förvärva en honom tillhörig privatbostad som är belägen i Tyskland.

Tillämpliga bestämmelser

3 I Nederländerna föreskriver artikel 2.3 i 2001 års lag om inkomstskatt (Wet Inkomstenbelastingen 2001) (nedan kallad 2001 års lag) följande:

”Inkomstskatt ska tas ut på följande inkomster som den skattskyldige uppbar under det aktuella kalenderåret:

- a) skattepliktig inkomst av tjänst eller bostad,
- b) skattepliktig inkomst av ett betydande andelsinnehav, och
- c) skattepliktig inkomst av kapital.”

4 Artikel 2.4 i 2001 års lag har följande lydelse:

”1. Skattepliktig inkomst av tjänst eller bostad fastställs

- a) för inhemska skattskyldiga: i kapitel 3
- b) för utländska skattskyldiga: i avsnitt 7.2 ...”

5 I artikel 2.5 i 2001 års lag föreskrivs följande:

”1. En inhemsk skattskyldig som är bosatt i Nederländerna endast under en del av kalenderåret och en utländsk skattskyldig som är bosatt i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat som angetts i ministeriebeslut, med vilken Konungariket Nederländerna har ingått avtal för att undvika dubbelbeskattning och för att främja utbyte av information, och som är skattskyldig i en medlemsstat i EU eller denna andra stat, kan välja att lagens bestämmelser för inhemska skattskyldiga ska tillämpas ...

...”

6 Enligt artikel 3.120.1 i 2001 års lag har en person som är bosatt i Nederländerna rätt att dra av underskott från en i Nederländerna belägen bostad som tillhör vederbörande.

7 Av artikel 7.1 a i 2001 års lag framgår att skatt ska betalas på skattepliktiga inkomster från tjänst och bostad i Nederländerna som uppbars under kalenderåret.

8 I enlighet med artikel 7.2.2 b och f i 2001 års lag omfattar skattepliktiga inkomster från tjänst och bostad skattepliktig lön från ett arbete i Nederländerna och, i förekommande fall, skattepliktiga inkomster från privatbostad i Nederländerna.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 D.G. Kieback är tysk medborgare. Under perioden den 1 januari till den 31 mars 2005 arbetade D.G. Kieback i Nederländerna, men hade hemvist i Tyskland, där han ägde en bostad. Den 31 mars 2005 flyttade han till Förenta staterna för arbete.

10 Om han hade behållit sitt arbete i Nederländerna under hela år 2005 hade han, trots att han inte hade hemvist i Nederländerna, från sin skattepliktiga inkomst från tjänst för det året kunnat dra av det underskott som var hänförligt till bostaden och som följde av kostnaderna för det lån som han hade tagit för att förvärva bostaden, under förutsättning att han uppbar huvuddelen av sina inkomster i Nederländerna under det året.

11 Den nederländska skattemyndigheten, som fann att D.G. Kieback hade uppburit huvuddelen av sina inkomster för år 2005 i Förenta staterna, beskattade honom för den inkomst han hade uppburit i Nederländerna det året, utan att beakta underskottet från bostaden.

12 Sedan D.G. Kieback inte vunnit framgång med sin begäran om omprövning vid skattemyndigheten, överklagade han till Rechtbank te Breda (domstol i Breda), som biföll överklagandet. Avgörandet överklagades till Gerechtshof te ?s?Hertogenbosch (appellationsdomstol i ?s-Hertogenbosch), som fastställde avgörandet från första instans den 23 mars 2012.

13 Staatssecretaris van Financiën överklagade avgörandet till Hoge Raad der Nederlanden (högsta domstolen i Nederländerna) och gjorde gällande att det i enlighet med rättspraxis från EU-domstolen endast är nödvändigt att tillerkänna en person som saknar hemvist i landet skatteförmåner som hänger samman med personens personliga förhållanden och familjesituation på samma sätt som personer som har hemvist i landet när minst 90 procent av den berördes sammanlagda inkomster är föremål för beskattning i anställningsstaten och att detta krav ska bedömas varje år i medlemsstaten.

14 Hoge Raad der Nederlanden önskar få klarhet i huruvida det i ett sådant mål som är anhängigt vid den domstolen inte är hela beskattningsåret som ska beaktas vid bedömning av om den skattskyldige uppbar samtliga eller nästintill samtliga inkomster i anställningsstaten, utan enbart den del som svarar mot den period som den skattskyldige har haft hemvist i en medlemsstat, i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland, och har arbetat i en annan medlemsstat, nämligen Konungariket Nederländerna. Hoge Raad der Nederlanden bedömer visserligen att detta tillvägagångssätt förefaller mest logiskt, men hyser emellertid tvivel mot bakgrund av kommissionens rekommendation 94/79/EG av den 21 december 1993 om beskattning av vissa inkomster som personer utan hemvist i landet uppbar i en annan medlemsstat än den där de har hemvist (EGT L 39, 1994, s. 22). I artikel 2.2 i rekommendationen hänvisas nämligen till hela den skattepliktiga inkomsten för kalenderåret.

15 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artikel 39 EG tolkas så, att den medlemsstat i vilken den skattskyldige är anställd är skyldig att vid inkomstbeskattningen beakta vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation i ett fall där den skattskyldige arbetade i den medlemsstaten endast under en del

av beskattningsåret och samtidigt var bosatt i en annan medlemsstat, det var i den anställningsstaten som han eller hon uppbar samtliga eller nästintill samtliga inkomster under den aktuella perioden, den skattskyldige under det året bosatte sig och började arbeta i en annan stat, och han eller hon inte uppbar samtliga eller nästintill samtliga inkomster i den förstnämnda anställningsstaten om man ser till hela beskattningsåret?

2) Är det av betydelse för svaret på den första frågan huruvida den stat där arbetstagaren under det aktuella beskattningsåret bosatte sig och började arbeta ingår i Europeiska unionen?"

Prövning av tolkningsfrågorna

16 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 39.2 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för att en medlemsstat vägrar att vid inkomstbeskattningen av en arbetstagare som saknar hemvist i medlemsstaten och som har arbetat i medlemsstaten under en del av det aktuella året och sedermera flyttar för att arbeta i ett annat land, tillerkänna arbetstagaren en skatteförmån som beaktar arbetstagarens personliga förhållanden och familjesituation, av det skälet att även om arbetstagaren uppbar samtliga eller nästintill samtliga inkomster hänförliga till den aktuella perioden i den medlemsstaten, utgör dessa inkomster inte huvuddelen av dennes skattepliktiga inkomster för hela året. Den hänskjutande domstolen söker även klarhet i huruvida den omständigheten att arbetstagaren flyttar till tredjeländ för att arbeta och inte till en annan medlemsstat i unionen kan påverka tolkningen.

17 Det ska inledningsvis anges att den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor i ett fall där det är ostridigt att en skattskyldig som har hemvist i Nederländerna – till skillnad från en person som i likhet med D.G. Kieback saknar hemvist i Nederländerna – har möjlighet att dra av ett underskott som hänför sig till en bostad i Nederländerna som ägs av den skattskyldige, även om vederbörande inte har uppburit samtliga eller nästintill samtliga sina inkomster i Nederländerna det året på grund av att personen i fråga under året lämnat Nederländerna och bosatt sig i ett annat land.

18 Det är således i förevarande fall utrett att den behandling som enligt tillämplig nationell rätt är förbehållen skattskyldiga som saknar hemvist i landet är mindre förmånlig än den behandling som skattskyldiga med hemvist i landet åtnjuter.

19 Vidare är det ostridigt att beaktandet av underskott som hänför sig till fast egendom belägen i den medlemsstat där den skattskyldige har hemvist utgör, såsom generaladvokaten har anfört i punkt 29 i sitt förslag till avgörande, en skatteförmån som har ett samband med den berördes personliga förhållanden, vilka ska beaktas vid bedömningen av den skattskyldiges totala skatteförmåga (se, för ett liknande resonemang, dom Lakebrink och Peters-Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, punkt 34, och dom Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punkterna 65–67).

20 Vad gäller den aktuella nationella lagstiftningens mindre fördelaktiga behandling av personer som saknar hemvist i landet, ska det härvid erinras om att arbetstagarnas fria rörlighet enligt artikel 39.2 EG innebär att ingen diskriminering av arbetstagare får förekomma mellan arbetstagare i medlemsstaterna vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. Domstolen har särskilt slagit fast att principen om likabehandling vad gäller lön skulle fråntas sin verkan om den kunde begränsas av diskriminerande nationella inkomstskatteregler (se, bland annat, dom Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 23, och Sopora, C?512/13, EU:C:2015:108, punkt 22).

21 Diskriminering uppkommer emellertid endast när olika regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på olika fall (se, bland annat, dom Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 30, och dom Talotta, C?383/05, EU:C:2007:181, punkt 18).

22 Situationen för personer med hemvist i landet och situationen för personer som saknar hemvist i landet är generellt sett inte jämförbara när det gäller direkta skatter, eftersom den inkomst som en person som saknar hemvist i en medlemsstat uppbär där, mestadels, bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken är koncentrerad till den ort där han eller hon har sin bosättning, och den personliga skatteförmågan för den person som saknar hemvist i landet kan, med hänsyn tagen till vederbörandes samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där centrum för hans eller hennes personliga och ekonomiska intressen är beläget, vilken ort vanligtvis sammanfaller med den ort där personen stadigvarande vistas (se, bland annat, dom Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkterna 31 och 32, och dom Grünwald, C?559/13, EU:C:2015:109, punkt 25).

23 I punkt 34 i domen Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31) fann domstolen följaktligen att den omständigheten att en medlemsstat nekar en person utan hemvist i landet vissa skatteförmåner, som beviljas en person som har hemvist i denna stat, som huvudregel inte är diskriminerande, med hänsyn till de objektiva skillnader som finns i fråga om inkomstkällor, personlig skatteförmåga och personliga förhållanden samt familjesituation mellan dem som har hemvist i landet och dem som inte har hemvist där (se, även, dom Grünwald, C?559/13, EU:C:2015:109, punkt 26).

24 Diskriminering i EG-fördragets mening mellan personer som har hemvist i landet och personer som inte har hemvist där kan endast föreligga om det, oaktat deras hemvist i olika medlemsstater, är visat att situationerna för de båda kategorierna skattskyldiga är jämförbara med avseende på innehållet i och syftet med de nationella bestämmelserna (se dom Gschwind, C?391/97, EU:C:1999:409, punkt 26).

25 Så är bland annat fallet när en skattskyldig som saknar hemvist i landet inte uppbär någon nämnvärd inkomst i sin hemvistmedlemsstat och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet som vederbörande bedriver i anställningsmedlemsstaten, varför hemvistmedlemsstaten inte kan bevilja de fördelar som följer av att den skattskyldiges personliga förhållanden och dennes familjesituation beaktas (se, bland annat, dom Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 36, dom Lakebrink och Peters?Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, punkt 30, och dom Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punkt 61).

26 I en sådan situation består diskrimineringen i att en person som saknar hemvist i landet, och som uppbär huvuddelen av sina inkomster och nästintill samtliga sina familjeinkomster i en annan medlemsstat än hemviststaten, inte får sina personliga förhållanden och sin familjesituation beaktad vare sig i hemvistmedlemsstaten eller i anställningsmedlemsstaten (dom Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 38, dom Lakebrink och Peters?Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, punkt 31, och dom Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punkt 62).

27 Domstolen preciserade i punkt 34 i domen Lakebrink och Peters?Lakebrink (C?182/06, EU:C:2007:452) att räckvidden av den rättspraxis som bygger på domen Schumacker omfattar samtliga skatteförmåner knutna till skatteförmågan för den person som saknar hemvist i landet, vilka inte beviljas vare sig i hemvistmedlemsstaten eller i anställningsmedlemsstaten (dom Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punkt 63).

28 Beträffande sådana skatteförmåner som har samband med den skattskyldiges skatteförmåga, räcker således inte enbart den omständigheten att en person utan hemvist i landet

har uppburit inkomster i anställningsstaten på samma villkor som en person med hemvist i landet, för att situationen ska anses vara objektivt jämförbar med den situation som en person med hemvist i landet befinner sig i. För att en sådan objektivt jämförbar situation ska vara för handen krävs det dessutom att hemvistmedlemsstaten, på grund av att den person som saknar hemvist i den medlemsstaten uppstår huvuddelen av sina inkomster i anställningsmedlemsstaten, inte kan bevilja vederbörande de förmåner som följer av att samtliga inkomster, personliga förhållanden och familjesituation beaktas.

29 När en person som saknar hemvist i landet lämnar landet under året för att arbeta i ett annat land, saknas det anledning att utgå från att hemviststaten enbart på grund av denna omständighet inte skulle ha möjlighet att beakta personens samtliga inkomster samt vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation. Eftersom personen efter att ha lämnat landet dessutom kan ha varit anställd i flera på varandra följande länder, eller till och med ha varit anställd samtidigt i flera länder, och kan ha valt att koncentrera sina personliga och ekonomiska intressen i något av dessa länder, kan det inte antas att den stat där personen arbetade före flytten skulle vara bättre lämpad att bedöma denna situation än den eller, i förekommande fall, de stater där vederbörande är bosatt efter flytten.

30 Det skulle endast förhålla sig annorlunda om personen i fråga uppbar huvuddelen av sina inkomster och nästintill samtliga av sina familjeinkomster i den anställningsstat som vederbörande har lämnat under året. Då är denna stat bäst lämpad att tillerkänna vederbörande de förmåner som följer av att samtliga inkomster, de personliga förhållandena och familjesituationen beaktas.

31 I syfte att avgöra om så är fallet, måste man ha tillgång till samtliga uppgifter som gör det möjligt att bedöma den skattskyldiges sammanlagda skatteförmåga med beaktande av inkomstkällorna samt vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation. För att en sådan bedömning ska vara tillräckligt relevant i detta hänseende, ska den situation som beaktas avse hela det aktuella beskattningsåret, eftersom det är denna period som vanligtvis läggs till grund för inkomstbeskattningen i de flesta medlemsstater, så även i Nederländerna.

32 Det måste således förhålla sig på detta sätt, i synnerhet för att kunna avgöra hur stor andel av den skattskyldiges familjeinkomster som vederbörande uppbar i anställningsstaten före flytten för att arbeta i ett annat land.

33 Det förefaller som ett sådant resonemang förhärskade i samband med antagandet av rekommendation 94/79, i vilken artikel 2.2 föreskriver att medlemsstaterna inte ska beskatta de inkomster som uppburits av fysiska personer utan hemvist i landet hårdare än de som har hemvist i landet, när de skattepliktiga inkomsterna i den medlemsstat där den fysiska personen inte har hemvist utgör minst 75 procent av vederbörandes totala skattepliktiga inkomst under beskattningsåret.

34 Härav följer att en skattskyldig som saknar hemvist i anställningsstaten och som inte har uppburit samtliga eller nästintill samtliga familjeinkomster i den staten under hela det aktuella året, inte befinner sig i en situation som är jämförbar med den som personer med hemvist i samma stat befinner sig i för att vederbörandes skatteförmåga ska beaktas vid beskattningen av inkomsten i nämnda stat. Den medlemsstat i vilken den skattskyldige har uppburit endast en del av sina skattepliktiga inkomster under hela det aktuella året är således inte skyldig att bevilja de förmåner som den beviljar de personer som har hemvist där.

35 Denna bedömning påverkas inte av den omständigheten att den berörde har lämnat sin anställning i en medlemsstat för att arbeta i tredjeland och inte i en annan medlemsstat. Den tolkning som ska göras av artikel 39.2 EG vad beträffar skyldigheten i artikeln att inte diskriminera arbetstagare som arbetar i en medlemsstat, men har hemvist i en annan medlemsstat, gäller för

samtliga medlemsstater. Det förhåller sig på detta sätt i ett sådant fall som det som är aktuellt i det nationella målet, med avseende på den medlemsstat i vilken arbetstagaren har arbetat, samtidigt som vederbörande har haft hemvist i annan medlemsstat, innan personen i fråga begav sig till en annan stat för att arbeta, även om det är fråga om tredjeland och inte en medlemsstat.

36 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artikel 39.2 EG ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att en medlemsstat vid inkomstbeskattningen av en arbetstagare som saknar hemvist i medlemsstaten och som har arbetat i den medlemsstaten under en del av året, vägrar att tillerkänna arbetstagaren en skatteförmån som beaktar vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation, av det skälet att även om arbetstagaren i nämnda medlemsstat uppbar samtliga eller nästintill samtliga inkomster hänförliga till den aktuella perioden, utgör dessa inkomster inte huvuddelen av arbetstagarens skattepliktiga inkomster för hela det aktuella året. Den omständigheten att arbetstagaren flyttar till tredjeland för att arbeta och inte till en annan medlemsstat i unionen påverkar inte denna tolkning.

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 39.2 EG ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att en medlemsstat vid inkomstbeskattningen av en arbetstagare som saknar hemvist i medlemsstaten och som har arbetat i den medlemsstaten under en del av året, vägrar att tillerkänna arbetstagaren en skatteförmån som beaktar vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation, av det skälet att även om arbetstagaren i nämnda medlemsstat uppbar samtliga eller nästintill samtliga inkomster hänförliga till den aktuella perioden, utgör dessa inkomster inte huvuddelen av arbetstagarens skattepliktiga inkomster för hela det aktuella året. Den omständigheten att arbetstagaren flyttar till tredjeland för att arbeta och inte till en annan medlemsstat i unionen påverkar inte denna tolkning.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.