FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL fremsat den 12. maj 2005 [1]

I — Indledende bemærkninger

1. Den foreliggende sag er en af en række sager, hvoraf nogle stadig verserer, vedrørende fællesskabsretlige begrænsninger i medlemsstaternes beskatningskompetence [2].

2. Den forelæggende ret vil i nærværende sag i det væsentlige have oplyst, om princippet om frie kapitalbevægelser er til hinder for en national ordning, hvorefter skattenedslag for socialforsikringer nægtes ikke-hjemmehørende personer, når disse i den pågældende medlemsstat ikke oppebærer indkomster, af hvilke der betales bidrag til finansiering af de sociale sikringsordninger.

II — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

3. I henhold til artikel 56 EF (tidligere EF-traktatens artikel 73 B) er restriktioner for kapitalbevægelser og betalingsbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt; dette berører dog ikke de relevante bestemmelser i medlemsstaternes skattelovgivning, som sondrer mellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret [artikel 58, stk. 1, litra a), EF (tidligere EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a))]. Dette forbehold

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Jf. især forslag til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer fremsat den 26.10.2004 i sag C-376/03, D.; se endvidere den verserende sag C-152/03, Ritter-Coulais, med forslag til afgørelse fra generaladvokat Léger fremsat den 1.3.2005; derudover sag C-403/03, Schempp, med forslag til afgørelse fra generaladvokat Geelhoed fremsat den 27.1.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, med forslag til afgørelse fra generaladvokat Poiares Maduro fremsat den 7.4.2005, den verserende sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, samt sag C-8/04, Bujura. Genstand for Bujura-sagen er ligeledes beskatning af ikke-hjemmehørendes opsparings- og investeringsindkomster i Nederlandene, i hvilken forbindelse det frem for alt — i modsætning til nærværende sag — er et spørgsmål, om en medlemsstat i henhold til fællesskabsretten er forpligtet til på grundlag af dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke at forskelsbehandle ikke-hjemmehørende, som befinder sig i en sammenlignelig situation. Se ligeledes forslag til afgørelse fra generaladvokat Léger fremsat den 14.4.2005 i sag C-253/03, CLT-UFA, samt i følgende sager — som alle vedrører fri kapitalbevægelighed — C-265/04, Bouanich, den verserende sag C-292/04, Meilicke, samt den verserende sag C-346/04, Conijn. Endelig henvises til den verserende sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, vedrørende fri udveksling af tjenesteydelser.

tillader dog ikke, at der udstedes forskrifter, som udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger (artikel 58, stk. 3, EF).

4. Derudover bemyndiger artikel 293, andet led, EF (tidligere EF-traktatens artikel 220, andet led) medlemsstaterne til ved hjælp af indbyrdes forhandlinger til fordel for deres statsborgere at sikre, at dobbeltbeskatning afskaffes inden for Fællesskabet.

B — *De nationale bestemmelser*

5. I henhold til artikel 2.1, første afsnit, i Wet op de inkomstenbelasting 2001 (lov af 2001 om indkomstskat, herefter »Wet IB 2001«) anses for skattepligtige dels fysiske personer, som har bopæl i Nederlandene (hjemmehørende), dels fysiske personer, der ganske vist ikke har deres bopæl i Nederlandene, men oppebærer indkomster i Nederlandene (ikke-hjemmehørende).

6. Artikel 2.3 i Wet IB 2001 bestemmer, at indkomstskat pålignes følgende indkomster, for så vidt som den skattepligtige har oppebåret disse indkomster i det pågældende kalenderår; nemlig

a) skattepligtig indkomst af arbejde og fra bolig

b) skattepligtig indkomst fra en betydelig kapitalandel i et selskab med hjemsted i Nederlandene, og

c) skattepligtig indkomst fra opsparing og investeringer.

7. I henhold til artikel 5.2 i Wet IB 2001 fastsættes indkomst, der hidrører fra opsparing og investeringer, til 4% (fast forrentning) af den gennemsnitlige værdi af aktiverne med fradrag af værdien af passiverne ved kalenderårets begyndelse og slutning, for så vidt som dette gennemsnit er højere end det skattefrie formuebeløb. Med det skattefrie formuebeløb, der i henhold til artikel 5.5 i Wet IB 2001 udgør 17 600 EUR (på det sagsrelevante tidspunkt), skal småsparere undtages fra beskatning af indkomst, der hidrører fra opsparing og investeringer.

8. En hjemmehørende skattepligtig betragtes principielt som forsikret og forpligtet til at betale bidrag til de nederlandske socialsikringsordninger. Det samme gælder for ikkehjemmehørende, som på grund af et lønnet arbejdsforhold i Nederlandene pålignes indkomstskat dér. I henhold til artikel 6 i Wet financiering volksverzekeringen (lov om

finansiering af socialsikringsordningerne, herefter »WFV«) er en forsikret person principielt pligtig at betale bidrag. Bidragene til de sociale sikringsordninger beregnes på grundlag af den pågældende forsikredes skattepligtige indkomst af arbejde og fra bolig. De bidrag til de sociale sikringsordninger, som skal betales, er fremkommet ved, at der er foretaget visse nedsættelser af bidragsbeløbet.

9. Hjemmehørende skattepligtige har ret til skattefrie formuebeløb og diverse skattenedslag i forbindelse med indkomstbeskatningen. For så vidt som de er pligtige at betale bidrag til de sociale sikringsordninger, har de endvidere ret til skattenedslag for de socialforsikringer (den almindelige alderspensionsforsikring, efterladteforsikringen og den almindelige forsikring for særlige udgifter ved sygdom), som først og fremmest skal modregnes i socialforsikringsbidragene.

10. Skatten og socialforsikringsbidragene opkræves samlet. Skattepligtig rubrik III-indkomst underkastes en kombineret skatte- og bidragsopkrævning. Til det anvendes en kombineret skatteprocentsats og et kombineret skattenedslag (artikel 8.1 i Wet IB 2001). Det kombinerede skattenedslag udgøres i henhold til artikel 8.1, litra d), i Wet IB 2001 af summen af skattenedslaget for indkomstbeskatningen og skattenedslagene for socialforsikringerne. Nedslaget for indkomstbeskatningen udgør i henhold til artikel 8.3 i Wet IB 2001 den del af standardnedslaget, der står i samme forhold til standardnedslaget, som skatteskalaens første procentsats står i til den kombinerede skatteprocentsats. Nedslagene for socialforsikringerne udgør den del af standardnedslaget, der står i samme forhold til standardnedslaget, som socialforsikringernes bidragsprocentsatser, der er fastsat i henhold til WFV, står i til den kombinerede skatteprocentsats (artikel 8.4, 8.5 og 8.6 i Wet IB 2001, sammenholdt med WFV's artikel 10, stk. 2, og artikel 11).

11. Artikel 2.7, stk. 2, i Wet IB 2001 bestemmer imidlertid følgende:

»Såfremt den skattepligtige også er forpligtet til at betale bidrag til socialforsikringerne, og det nedslag for socialforsikringerne, som er beregnet i henhold til artikel 10, stk. 4, [i WFV], ikke fuldt ud kan godskrives i de bidrag, der i henhold til samme lovs artikel 10, stk. 1 og 2, er beregnet for socialforsikringerne, nedsættes det indkomstskattebeløb, der skal svares — efter at bestemmelserne til undgåelse af dobbeltbeskatning er bragt i anvendelse — også med den ikke godskrevne del.«

12. Heraf følger, at en hjemmehørende skattepligtig, som ikke betaler bidrag til socialforsikringen, f.eks. fordi han ikke har indkomst af arbejde og fra bolig, men

udelukkende har indkomst fra opsparing og investeringer, ikke kun får skattenedslaget for indkomstskatten, men også skattenedslagene for socialforsikringerne.

13. I modsætning til hjemmehørende skattepligtige har ikke-hjemmehørende skattepligtige ved beregning af deres skattepligtige indkomst fra opsparing og investeringer i medfør af kapitel 7 i Wet IB 2001 ikke ret til et skattefrit formuebeløb i henhold til artikel 5.5 i Wet IB 2001. I medfør af kapitel 7 i Wet IB 2001 har ikke-hjemmehørende skattepligtige heller ikke ret til standardskattenedslaget i henhold til artikel 8.2 i Wet IB 2001.

14. Ikke-hjemmehørende skattepligtige har kun ret til skattenedslag for socialforsikringer, når de er forsikret i det nederlandske socialsikringssystem, hvilket igen forudsætter, at de har indkomst fra arbejde i Nederlandene og derfor betaler bidrag til socialsikringsordningen.

15. I henhold til artikel 2.5 i Wet IB 2001 kan ikke-hjemmehørende skattepligtige imidlertid på bestemte betingelser vælge, at bestemmelserne i Wet IB 2001 for hjemmehørende skattepligtige skal finde anvendelse. Såfremt en ikke-hjemmehørende skattepligtig gør brug af denne valgmulighed, har han i princippet ret til de skattefrie formuebeløb og til alle skattenedslag, for så vidt som han i øvrigt opfylder betingelserne herfor.

C — *Overenskomsten mellem Nederlandene og Belgien til undgåelse af dobbeltbeskatning*

16. I henhold til denne bilaterale overenskomst af 19. oktober 1970 [3] beskattes formue bestående i fast ejendom i den stat, hvor ejendommen er beliggende (artikel 23, stk. 1, DBO).

17. I henhold til artikel 25, stk. 3, DBO nyder »[f]ysiske personer, der er hjemmehørende i en af staterne [...] i den anden stat de samme personlige skattemæssige begunstigelser, lempelser og nedsættelser, som denne anden stat som følge af ægteskabelig stilling eller forsørgerpligt over for familie indrømmer personer, der er hjemmehørende inden for dens eget område«.

3 — Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing, Trb. 1970, s. 192 (overenskomsten mellem Kongeriget Nederlandenes regering og Kongeriget Belgiens regering til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår skatter på indkomst og formue og om fastsættelse af visse andre regler i forbindelse med opkrævning af skatter, herefter »DBO«).

18. Ikke-hjemmehørende skattepligtige med bopæl i Belgien, som ikke gør brug af valgmuligheden, har i henhold til forelæggelseskendelsen de fordele, der følger af DBO. I afgørelsen truffet af Staatssecretaris van Financiën (statssekretær for finansielle anliggender) den 21. februar 2002 [4] forklares hver enkelt følge af artikel 25, stk. 3, DBO.

III — Faktiske omstændigheder og sagens forløb

19. J.E.J. Blanckaert er belgisk statsborger og bor i Belgien. Sammen med sin ægtefælle ejer han et feriehus i Retranchement i Nederlandene. Han oppebærer hverken indkomst fra arbejde og bolig i Nederlandene eller indkomst fra en betydelig kapitalandel i et selskab med hjemsted i Nederlandene. Han har imidlertid på grund af feriehuset indkomst fra opsparing og investeringer i Nederlandene.

20. J.E.J. Blanckaert er ikke forsikret i den nederlandske socialsikringsordning og anses således heller ikke for bidragspligtig i Nederlandene.

21. J.E.J. Blanckaert oppebærer mindre end 90% af familiens indkomst i Nederlandene. Han har ikke gjort brug af valgmuligheden i artikel 2.5 i Wet IB 2001.

22. For skatteåret 2001 blev J.E.J. Blanckaert pålignet indkomstskat af de nederlandske skattemyndigheder på grundlag af en skattepligtig opsparings- og investeringsindkomst på 1 610 EUR. Det skyldige beløb udgjorde 339 EUR. I henhold til bestemmelserne i den belgisk-nederlandske DBO blev der taget hensyn til det skattefrie formuebeløb ved beregningen af J.E.J. Blanckaerts opsparings- og investeringsindkomst. J.E.J. Blanckaert fik ligeledes det generelle skattenedslag for indkomstbeskatning på 144 EUR. Men J.E.J. Blanckaert fik ikke skattenedslagene for socialforsikringerne.

23. J.E.J. Blanckaert havde dog anmodet om det fulde generelle skattenedslag på 1 576 EUR, dvs. inklusive skattenedslagene for den almindelige alderspensionsforsikring, efterladteforsikringen og den almindelige forsikring for særlige udgifter ved sygdom.

24. J.E.J. Blanckaert påklagede skatteansættelsen, som dog blev opretholdt ved afgørelse truffet af den kompetente inspektør. Denne afgørelse søger han prøvet ved Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

4 — Nr. CPP 2001/2745, BNB 2002/164.

25. Med kendelse af 4. december 2003 har Gerechtshof te 's-Hertogenbosch besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

1) Har en ikke-hjemmehørende skattepligtig, som har bopæl i en medlemsstat, og som ikke har arbejdsindkomst i Nederlandene, men kun opsparings- og investeringsindkomst — og dermed ikke har pligt til at betale bidrag til de nederlandske socialforsikringer og rent faktisk ikke betaler bidrag hertil — ved beregningen af sin skattepligtige opsparings- og investeringsindkomst, på grundlag af fællesskabsretten, ret til, at der i Nederlandene indrømmes ham nedslag for socialforsikringerne (nedslag for den almindelige alderspensionsforsikring, efterladteforsikringen og den almindelige forsikring for særlige udgifter ved sygdom), såfremt en hjemmehørende skattepligtig ved beregningen af sin skattepligtige opsparings- og investeringsindkomst har ret til disse nedslag, fordi han betragtes som forsikret og forpligtet til at betale bidrag til de nederlandske socialforsikringer, også selv om han i Nederlandene ikke har arbejdsindkomst, men kun opsparings- og investeringsindkomst, og derfor ikke betaler bidrag til socialforsikringerne?

2) Har det betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, om den ikke-hjemmehørende skattepligtige har mere eller mindre end 90% af sin families indkomst i Nederlandene? Specielt ønskes følgende oplyst:

— Finder Schumacker-kriteriet for personer med eller uden bopæl i landet kun anvendelse, hvis der er tale om subjektive eller personlige beskatningsaspekter, f.eks. fradrag af udgifter i forbindelse med skatteyderens personlige og familiemæssige forhold, eller finder det også anvendelse på beskatningsaspekter, herunder skattetabellen, som er objektive og ikke er knyttet til den skattepligtige person?

— Har medlemsstaterne ved afgørelsen af, om de behandler ikke-hjemmehørende som hjemmehørende, ret til at anvende en kvantitativ regel (som 90%-reglen), selv om der ikke herved er sikkerhed for, at enhver forskelsbehandling ophæves?

3) Er den valgmulighed, der kan benyttes i henhold til artikel 2.5 i Wet IB 2001, et fyldestgørende processuelt retsmiddel, som sikrer, at den pågældende kan gøre brug af sine rettigheder, således som de er anerkendt i EF-traktaten, og som udelukker enhver form for forskelsbehandling?

Hvis dette er tilfældet, er det da også i den foreliggende sag, hvor sagsøgeren kun har opsparings- og investeringsindkomst, et fyldestgørende retsmiddel, når valgmuligheden — som omhandlet [...] — ikke kan medføre, at sagsøgeren stilles bedre?

IV — De præjudicielle spørgsmål

A — *Parternes væsentlige argumenter*

26. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har forelagt i alt tre præjudicielle spørgsmål. Med det første spørgsmål ønsker Gerechtshof nærmere bestemt oplyst, om det under hensyntagen til omstændighederne i hovedsagen er i overensstemmelse med fællesskabsretten, i forbindelse med beskatning af opsparings- og investeringsindkomst, at sondre mellem socialforsikrede og andre med henblik på at give skattenedslag for socialforsikringerne. Baggrunden for dette spørgsmål er, at socialforsikrede — med såkaldte grænsegængere som en vigtig undtagelse — som regel er hjemmehørende, medens ikke-hjemmehørende sjældent er socialforsikrede under den pågældende stats socialsikringsordninger.

27. Med det andet spørgsmål rejser den forelæggende ret spørgsmål vedrørende det såkaldte Schumacker-kriterium [5] for at få oplyst, om en ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende skattepligtig befinder sig i en sammenlignelig situation. Det tredje præjudicielle spørgsmål vedrører den valgmulighed, som den nationale ret giver ikke-hjemmehørende skattepligtige, og ifølge hvilken de kan vælge at blive sidestillet med hjemmehørende hvad angår den skattemæssige behandling.

28. Med hensyn til det første præjudicielle spørgsmål gør alle parter undtagen J.E.J. Blanckaert gældende, at fællesskabsretten ikke er til hinder for den omhandlede nationale ordning, ifølge hvilken en skattepligtig med bopæl i Belgien, som udeluk-kende har opsparings- og investeringsindkomster i Nederlandene og således ikke er bidragspligtig til de nederlandske socialforsikringer, ikke har ret til skattenedslag for socialforsikringerne, mens en hjemmehørende skattepligtig, som kun har opsparings- og investeringsindkomster i Nederlandene, har ret til de pågældende nedslag.

29. Den nederlandske og den tyske regering samt Kommissionen fremfører i det væsentlige, at de pågældende nedslag henhører under socialsikringslovgivningen. De er af

5 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225.

den opfattelse, at der er en objektiv forskel mellem på den ene side situationen for en ikke-hjemmehørende skattepligtig med indkomst udelukkende fra opsparing og investeringer — såsom J.E.J. Blanckaert — der ikke er forsikret i den nederlandske socialsikringsordning og dermed ikke har bidragspligt, og på den anden side situationen for en hjemmehørende skattepligtig med indkomst udelukkende fra opsparing og investeringer, der er forsikret i den nederlandske socialsikringsordning og dermed principielt har bidragspligt. Denne forskel i de to udgangssituationer begrunder en forskellig behandling.

30. Den nederlandske regering tilføjer, at retten til nedslag i socialforsikringsbidragene respektive skattenedslag for socialforsikringerne ikke afhænger af den pågældende persons bopæl. Denne ret afhænger derimod af, om den pågældende — hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende — er et forsikret medlem af den nationale socialsikringsordning. Således kan en ikke-hjemmehørende modregne en eventuelt ikke brugt andel af skattenedslaget for socialforsikringerne i den skyldige indkomstskat, såfremt han — f.eks. på grund af, at han har et arbejdsforhold i Nederlandene — er et forsikret medlem af den nederlandske sociale sikringsordning og således er bidragspligtig. Derimod kan en hjemmehørende ikke gøre brug af modregningsretten, hvis han ikke er forsikret i den nationale socialsikringsordning, især i medfør af bestemmelserne i Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 [6].

6 — Forordning af 14.6.1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet (org.ref.: JO L 149, s. 2), som ændret og ajourført ved Rådets forordning (EF) nr. 118/97 af 2.12.1996 (EFT 1997 L 28, s. 1).

31. J.E.J. Blanckaert, derimod, har i retsmødet fastholdt, at den omhandlede nationale ordning medfører en ubegrundet forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende og hjemmehørende, fordi, såfremt der kun oppebæres indkomst af opsparing og investeringer i Nederlandene, kun de hjemmehørende — i deres egenskab af forsikrede i socialsikringsordningen — har ret til nedslag for socialforsikringerne.

32. Hvad angår det andet præjudicielle spørgsmål gør den nederlandske og den tyske regering subsidiært gældende, at den omhandlede ordning udgør en subjektiv eller personlig skattebegunstigelse. I hovedsagen kan denne skattebegunstigelse ikke gives, fordi J.E.J. Blanckaert ikke udelukkende eller næsten udelukkende har oppebåret sine indtægter i Nederlandene. Stadig ifølge den nederlandske og den tyske regering har Domstolen tilladt medlemsstaterne at anvende en kvantitativ regel (som 90%-grænsen) til at afgrænse de forskellige situationer fra hinanden, som på den ene side hjemmehørende, og på den anden side ikke-hjemmehørende er i.

33. J.E.J. Blanckaert anser en sådan kvantitativ regel for ikke at kunne anvendes, for så vidt dens anvendelse ville bekræfte den forskelsbehandling, som han føler sig udsat for.

34. Hvad angår det tredje præjudicielle spørgsmål gør den nederlandske og den tyske regering opmærksom på, at J.E.J. Blanckaert ikke havde valgt at lade sig behandle som en hjemmehørende, således at spørgsmålet er af hypotetisk karakter.

B — *Stillingtagen*

35. Først skal det undersøges, om den forelæggende ret har specificeret de fællesskabsretlige bestemmelser, hvis fortolkning den har anmodet om, tilstrækkeligt. Herved må der gås ind på sagens hovedspørgsmål, dvs., om de i EF-retten sikrede frie kapitalbevægelser hindrer en differentieret behandling af socialforsikrede og øvrige personer med henblik på indrømmelse af skattenedsættelser.

1) Formaliteten med hensyn til anmodningen om præjudiciel afgørelse samt den relevante fællesskabsret

36. I de præjudicielle spørgsmål henviser den forelæggende ret ikke til nogen specifik fællesskabsretlig bestemmelse. Ud fra den betragtning opfylder anmodningen om præjudiciel afgørelse næppe kravene i retspraksis, ifølge hvilke den forelæggende ret skal præcisere, hvilke fællesskabsretlige bestemmelser den ønsker fortolket [7].

37. Dog bør disse krav ikke tillægges absolut gyldighed; afgørende er derimod, om den forelæggende ret sætter Domstolen i stand til at foretage en saglig korrekt besvarelse [8]. Ifølge fast retspraksis tilkommer det nemlig »inden for rammerne af det samarbejde, der i henhold til artikel 234 EF er indført mellem Domstolen og de nationale retsinstanser udelukkende [...] den nationale retsinstans, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af fællesskabsretten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse herom« [9].

38. Dertil kommer også, at Domstolen kan se sig foranlediget til at »inddrage fællesskabsregler, som den nationale ret ikke har henvist til i spørgsmålet [...] [m]ed henblik

7 — Jf. dom af 12.7.2001, sag C-399/98, Ordine degli Architetti m.fl., Sml. I, s. 5409, præmis 105.

8 — Jf. kendelse af 25.2.2003, sag C-445/01, Simoncello og Boerio, Sml. I, s. 1807, præmis 22, 23 og 30.

9 — Jf. især dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 59, af 13.3.2001, sag C-379/98, Preussen-Elektra, Sml. I, s. 2099, præmis 38, af 22.1.2002, sag C-390/99, Canal Satélite Digital, Sml. I, s. 607, præmis 18, og af 10.12.2002, sag C-153/00, der Weduwe, Sml. I, s. 11319, præmis 31.

på at give den nationale ret, som har forelagt et præjudicielt spørgsmål, et anvendeligt svar« [10].

39. I præmisserne til forelæggelseskendelsen i nærværende sag anføres traktatens bestemmelser vedrørende frie kapitalbevægelser (artikel 56 ff. EF). Den forelæggende ret anfører endvidere, i hvilket omfang disse bestemmelser kunne være til hinder for de omhandlede forskrifter i den nationale ret. Dermed har den angivet grundene til sit valg af de pågældende fællesskabsbestemmelser, hvis fortolkning den anmoder om, og angivet den sammenhæng, som den ser mellem disse bestemmelser og de nationale retsforskrifter, der skal anvendes på den sag, som verserer ved denne forelæggende ret. Anmodningen om præjudiciel afgørelse kan derfor antages til realitetsforhandling.

40. Princippet om fri kapitalbevægelighed, som den forelæggende ret har inddraget, er også relevant. I den forbindelse er det tilstrækkeligt at konstatere, at investering i fast ejendom foretaget af en ikke-hjemmehørende er anført i bilag I, afsnit II, litra A, til direktiv 88/361/EØF [11]. Ganske vist kan dette direktiv *ratione temporis* ikke anvendes på hovedsagen, men dets bilag anvendes regelmæssigt i Domstolens retspraksis til at afgrænse anvendelsesområdet for princippet om fri kapitalbevægelighed — også i henhold til den nye version af artikel 56 ff. EF [12].

41. På den baggrund ses der ikke at foreligge noget behov for at undersøge traktatens bestemmelser vedrørende etableringsfrihed (artikel 43 ff. EF) — hvilket f.eks. Kommissionen har foreslået.

2) Fri kapitalbevægelighed

a) Forholdet mellem fri kapitalbevægelighed og andre grundlæggende friheder

42. Fri kapitalbevægelighed (artikel 56 ff. EF) adskiller sig i hvert fald i sin formulering fra de andre grundlæggende friheder, for så vidt som den ifølge ordlyden i artikel 56 EF indeholder et generelt forbud mod restriktioner. Dette forbud modificeres ganske vist af artikel 58, stk. 1, litra a), EF, hvor det i det

10 — Jf. bl.a. dom af 20.3.1986, sag 35/85, Tissier, Sml. s. 1207, præmis 9, af 27.3.1990, sag C-315/88, Bagli Pennacchiotti, Sml. I, s. 1323, præmis 10, af 18.11.1999, sag C-107/98, Teckal, Sml. I, s. 8121, præmis 39, og af 7.11.2002, forenede sager C-228/01 og C-289/01, Bourrasse og Perchicot, Sml. I, s. 10213, præmis 33.

11 — Rådets direktiv af 24.6.1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67, EFT L 178, s. 5.

12 — Jf. dom af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 21: »Da EF-traktatens artikel 73 B [nu artikel 56 EF] [...] i det væsentlige gentager indholdet af artikel 1 i direktiv 88/361 — og uanset at direktivet er udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1, som i mellemtiden er afløst af EF-traktatens artikel 73 B ff. — bevarer den nomenklatur for kapitalbevægelser, som er indeholdt i direktivets bilag, den vejledende værdi hvad angår definitionen af begrebet kapitalbevægelser, som den havde, før disse bestemmelser trådte i kraft, idet den i nomenklaturen indeholdte liste, som anført i indledningen, ikke er udtømmende.«

væsentlige gøres klart, at forbuddet i artikel 56 EF ikke griber ind i medlemsstaternes ret til at anvende skatteretlige bestemmelser, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret [13]. Artikel 58, stk. 3, EF gør endvidere klart, at den sondring, som medlemsstaterne må foretage mellem skatteydere med hensyn til deres bopælssted og det sted, hvor deres kapital er investeret, ikke må forårsage vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital [14].

43. Domstolen havde imidlertid først i dom af 7. september 2004, Manninen [15], lejlighed til på grundlag af artikel 56 EF og artikel 58 EF at prøve medlemsstaternes principielle lovgivningskompetence på området direkte skatter. Til de centrale udsagn i denne dom hører, at artikel 58 EF kun tillader en skattelovgivning, som sondrer mellem skatteydere på grundlag af det sted, hvor deres kapital er investeret, såfremt den således foretagne forskellige behandling sker af hensyn til en faktisk eksisterende forskel, eller når sondringen mellem sammenlignelige situationer synes begrundet i tvingende almene hensyn [16]. En sådan begrundelse forudsætter, at den omhandlede forskellige behandling ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, der forfølges med den omhandlede lovgivning [17].

44. Af ovennævnte fremgår, at restriktioner i de frie kapitalbevægelser ikke grundlæggende forbydes i artikel 56 EF, men snarere skal vurderes på grundlag af forbuddet mod forskelsbehandling i medfør af artikel 58 EF, hvorved forskelsbehandling i givet fald kan være begrundet i tvingende almene hensyn — under hensyntagen til proportionalitetsprincippet.

45. Fra et dogmatisk synspunkt adskiller den frie kapitalbevægelighed sig kun ved første øjekast fra de andre grundlæggende friheder, og derfor synes det nærliggende at overføre retspraksis vedrørende disse andre grundlæggende friheder til området for direkte beskatning [18]. Derfor skal den nævnte retspraksis nu undersøges nærmere.

13 — Artikel 58, stk. 1, litra b), EF indeholder et lignende forbehold vedrørende retten til dels at forfølge især skattemæssige overtrædelser af hensyn til beskyttelse af den offentlige orden eller den offentlige sikkerhed, dels at få informationer om kapitalbevægelser.

14 — En påmindelse om dette har Domstolen givet — ganske vist i forbindelse med den tidligere bestemmelse, artikel 73 D, stk. 3, EF — i dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 44.

15 — Sag C-319/02, Sml. I, s. 7477.

16 — Samme dom præmis 28 f.

17 — Samme dom præmis 29.

18 — Denne konklusion drager generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer også i sit forslag til afgørelse, nævnt ovenfor i fodnote 2, punkt 53 ff.

b) Domstolens retspraksis vedrørende de fællesskabsretlige begrænsninger i medlemsstaternes lovgivningskompetence inden for området direkte beskatning

46. Domstolens retspraksis vedrørende de fællesskabsretlige begrænsninger i medlemsstaternes lovgivningskompetence inden for området direkte beskatning har især udviklet sig på grund af nationale ordninger, som enten sondrer mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige [19] eller efter oprindelsen af de skattepligtige indtægter [20].

47. Domstolen har i den forbindelse undersøgt de nationale ordninger med hensyn til den frie bevægelighed for personer [21], etableringsfriheden [22] og den frie bevægelighed for tjenesteydelser [23].

48. Ifølge fast retspraksis falder området direkte beskatning ganske vist som sådan ikke ind under Fællesskabets kompetence, men medlemsstaterne skal udøve de beføjelser, som de har på dette område, under overholdelse af fællesskabsretten [24]. De grundlæggende friheder forbyder ikke kun åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men også alle skjulte former for forskelsbehandling, hvorved det samme bliver resultatet, selv om forskelsbehandlingen udøves på grundlag af andre kriterier [25].

49. De indeholder således et forbud mod forskelsbehandling, som skal udelukke, at der uden en berettigende grund anvendes forskellige bestemmelser på sammenlignelige situationer, eller at der anvendes de samme kriterier på forskellige situationer [26].

50. Med henblik på en eventuel forskelsbehandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en national skattelovgivning har Domstolen understreget faren for, at en medlemsstats bestemmelser, hvorefter skattemæssige fordele er forbeholdt hjemmehørende, navnlig har negative følger for

19 — Dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s. 1779, af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, af 26.10.1995, sag C-151/94, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3685, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, af 13.11.2003, sag C-209/01, Schilling og Fleck-Schilling, Sml. I, s. 13389, og af 1.7.2004, sag C-169/03, Wallentin, Sml. I, s. 6443.

20 — Verkooijen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, dom af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, af 13.11.2003, sag C-42/02, Lindman, Sml. I, s. 13519, og af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, samt domme af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063, og sag C-242/03, Weidert og Paulus, Sml. I, s. 7379.

21 — Jf. f.eks. Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, samt dommene i sagerne Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen, Schilling og Fleck-Schilling samt Wallentin, nævnt ovenfor i fodnote 19.

22 — Jf. f.eks. dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787.

23 — Jf. f.eks. Gerritse-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, Skandia og Ramstedt-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, samt Lindman-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20.

24 — Jf. blandt mange andre dom af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, præmis 12, samt Schilling og Fleck-Schilling-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 22.

25 — Jf. især dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11, og af 21.11.1991, sag C-27/91, Le Manoir, Sml. I, s. 5531, præmis 10.

26 — Jf. Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 30.

statsborgere fra andre medlemsstater, da ikke-hjemmehørende som oftest er statsborgere i andre medlemsstater, således at sådanne bestemmelser kan indebære en indirekte forskelsbehandling på grundlag af statsborgerskab [27].

51. Med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende i en bestemt stat ikke generelt sammenlignelig med situationen for ikke-hjemmehørende, da der foreligger objektive forskelle hvad angår såvel indkomsternes oprindelse som skatteevnen eller den personlige og familiemæssige situation [28].

52. Det afgørende er i denne sammenhæng, om man kan tage hensyn til subjektive beskatningsforhold såsom den skattepligtiges personlige situation og familiemæssige forhold i bopælsstaten eller i beskæftigelsesstaten, for så vidt som de er forskellige, især ved ansættelse af indkomstskat i beskæftigelsesstaten.

53. I Schumacker-dommen har Domstolen f.eks. afgjort, at en ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende ikke befinder sig i en objektiv forskellig situation, når den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst i beskæftigelsesstaten. I et sådant tilfælde er bopælsstaten nemlig ikke i stand til at indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold. Forskelsbehandlingen bliver dermed diskriminerende over for den ikke-hjemmehørende, fordi der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold.

54. Anderledes ser det ud i de tilfælde, hvor den væsentlige del af den skattepligtige indkomst netop ikke oppebæres i beskæftigelsesstaten. Således har Domstolen i denne forbindelse for kort tid siden påpeget, »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« [29]. Derfor indebærer »[d]et forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende [...] ikke generelt en forskelsbehandling, idet der er

27 — Jf. bl.a. Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 28, Asscher-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 38, og Zurstrassen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 19 og 20.

28 — Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 31 f.; jf. endvidere dom af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 90 ff.

29 — Jf. bl.a. Wallentin-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis.

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« [30]; forskelsbehandling på grund af særlige omstændigheder i det enkelte tilfælde kan imidlertid ikke udelukkes.

55. For så vidt altså som ikke-hjemmehørendes og hjemmehørendes situation er sammenlignelig, opstår det spørgsmål, om en forskellig behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende kan begrundes sagligt, da en sådan forskellig behandling kan udgøre en indirekte forskelsbehandling på grundlag af statsborgerskab — såfremt man forudsætter, at en medlemsstats statsborgere som regel er hjemmehørende skattepligtige.

c) Søgsmålet, om der foreligger indirekte forskelsbehandling af sagsøgeren i hovedsagen

56. I hovedsagen kunne en indirekte forskelsbehandling af sagsøgeren bestå i, at han som ikke-hjemmehørende ikke får fordelen af det omtvistede skattenedslag for forsikringsudgifter, fordi han i sin egenskab af ikke-hjemmehørende uden indkomst af arbejde i Nederlandene ikke er pligtig at være forsikret i socialsikringsordningerne [31], hvorimod en hjemmehørende — uden hensyntagen til arten af hans indkomster [32] — principielt er pligtig at være forsikret i socialsikringsordningerne og dermed kan få det omtvistede skattenedslag. Denne forskellige behandling har imidlertid — i modsætning til Schumacker-sagen — ikke umiddelbart noget med den skattepligtiges bopæl at gøre.

57. Den omhandlede nationale ordning refererer i hvert fald ikke umiddelbart til den skattepligtiges bopæl. Muligheden for at få et nedslag i indkomstskatten i henhold til betingelserne i artikel 2.7, stk. 2, i Wet IB 2001 — altså i de tilfælde, hvor skattenedslag for socialforsikringer ikke kan modregnes fuldt ud i bidragene til socialforsikringerne — afhænger nemlig ifølge denne bestemmelses ordlyd af, om den skattepligtige også er pligtig at være forsikret i socialsikringsordningerne. Dette er igen afhængigt af, om han enten har sin bopæl i Nederlandene *eller* oppebærer indkomst fra arbejde i Nederlandene. Men heraf følger, at også en ikke-

30 — Wallentin-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis.

31 — Pligtig at være forsikret i socialsikringsordningerne er enhver, som har sin bopæl i Nederlandene, eller som oppebærer indkomst fra arbejde i Nederlandene (jf. artikel 6 i Algemene Ouderdomswet (lov om den almindelige alderspensionsforsikring), artikel 3 i Algemene Nabestaandenwet (lov om den almindelige efterladteforsikring) og artikel 5 i Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (lov om den almindelige forsikring for særlige udgifter ved sygdom)).

32 — På grundlag af den i fodnote 31 ovenfor nævnte ordning er en hjemmehørende pligtig at være forsikret i socialsikringsordningerne, uden at det er afhængigt af eventuelle indkomster fra arbejde. I henhold til artikel 6 i Wet financiering volksverzekeringen (lov om finansiering af socialsikringsordningerne) er den forsikrede principielt bidragspligtig — dog således at bidragene i henhold til denne lovs artikel 8 kun beregnes af indkomst fra arbejde og bolig. En hjemmehørende skattepligtig er dermed principielt socialforsikret; men såfremt han ikke har nogen indkomst af arbejde, er han ikke pligtig at betale socialforsikringsbidrag.

hjemmehørende kan få det omtvistede skattenedslag — nemlig under betingelserne i artikel 2.7, stk. 2, i Wet IB 2001, som ikke umiddelbart sondrer på grundlag af bopælsstedet, og det er i de tilfælde, hvor han oppebærer indkomst fra arbejde i Nederlandene. Dette har den nederlandske regering bekræftet igen under retsmødet.

58. De omhandlede skattenedslag blev derfor ikke nægtet J.E.J. Blanckaert, fordi han f.eks. var ikke-hjemmehørende, men fordi han — idet han ikke oppebar indtægter fra arbejde i Nederlandene — som ikke-hjemmehørende netop ikke var pligtig at være socialforsikret dér.

59. Ganske vist kunne man indvende, at den omhandlede ordning for så vidt direkte relaterer til bopælen, som ikke-hjemmehørende, med indkomst udelukkende hidrørende fra opsparing og investeringer, ikke er pligtige at være forsikrede i socialsikringsordningerne, mens hjemmehørende i denne situation er omfattet af det nederlandske sociale sikringssystem. Dertil må man dog sige, at der ikke desto mindre ikke sker en forskelsbehandling efter bopæl, da det at oppebære indkomst fra arbejde udløser pligt til at være socialforsikret — også og netop for ikke-hjemmehørende.

60. Således skal det fastholdes, at J.E.J. Blanckaert under hovedsagens omstændigheder — dvs. som ikke-hjemmehørende uden indkomst fra arbejde — ikke befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med den situation, som en hjemmehørende uden indkomst fra arbejde befinder sig i, fordi det under sådanne omstændigheder kun er hjemmehørende, der i henhold til national ret — her i henhold til den såkaldte Volksverzekeringwet [WFV] — er pligtige at være forsikrede i socialsikringsordningerne.

61. I denne sammenhæng er det desuden af betydning, at også hjemmehørende ikke altid får de omtvistede skattenedslag. Den nederlandske regering har i den forbindelse forklaret, at selv en hjemmehørende, såfremt han ikke har den egenskab at være forsikret i en bestemt forsikringsordning, heller ikke kan gøre krav på det pågældende skattenedslag. Således er ifølge den nederlandske regerings oplysninger f.eks. en person, som er fyldt 65, ikke længere forsikret under alderspensionsforsikringen, og denne person kan derfor heller ikke længere gøre krav på skattenedslaget for denne forsikring. I lyset af formålet med den omhandlede ordning — nemlig at sikre et eksistensminimum [33] — må der således siges at være en indre sammenhæng i den.

62. Hvad angår den indre sammenhæng i den nationale ordning skal derudover nævnes, at den af J.E.J. Blanckaert krævede

33 — Ifølge den nederlandske regerings befuldmægtigedes udsagn under retsmødet.

mulighed for at gøre brug af skattenedslag for socialforsikringer ville stille en ikke-hjemmehørende uden indkomst fra arbejde bedre end en hjemmehørende uden indkomst fra arbejde — uden en saglig grund — da modregningen af de pågældende skattenedslag i indkomstskatten i henhold til artikel 2.7, stk. 2, i Wet IB 2001 kun er beregnet til det tilfælde, hvor det ikke er muligt at foretage modregning i socialforsikringsbidragene — således at denne mulighed er af subsidiær karakter. Da en ikke-hjemmehørende uden indkomst fra arbejde ikke er pligtig at betale bidrag til de sociale sikringsordninger, ville en eventuel modregning af nedslag for socialforsikringer i indkomstskatten som udgangspunkt ikke have subsidiær karakter. Derudover ville den være i modstrid med systemet, da en sådan person ikke er socialforsikret i Nederlandene, således at ikke-hjemmehørende i sidste ende uden grund ville have en fordel i forhold til hjemmehørende, som ikke er socialforsikrede [34].

63. Uafhængigt af spørgsmålet vedrørende sammenlignelighed kunne det dog diskuteres, om det er sagligt begrundet at sondre mellem ikke-hjemmehørende og hjemmehørende, da kun sidstnævnte, når de ikke oppebærer indkomster fra arbejde (og dermed ikke er bidragspligtige), som regel besidder egenskaben at være forsikrede.

34 — Jf. eksemplet under punkt 61 ovenfor.

d) Saglig begrundelse for forskellig behandling

64. J.E.J. Blanckaert føler sig i sidste ende diskrimineret, fordi i henhold til nederlandsk ret en person uden indkomst fra arbejde — afhængigt af, om han er hjemmehørende eller ikke — har egenskaben at være forsikret i det sociale sikringssystem eller ikke. Såfremt en person imidlertid ikke er forsikret, bortfalder for ham muligheden for at få nedsat indkomstskatten ved at overføre skattenedslag for socialforsikringer, som ikke er modregnet i socialforsikringsbidragene.

65. Såvel Kommissionen som den nederlandske og den tyske regering har understreget, at den omhandlede ordning hører under socialforsikringsretten — og ikke skatteretten — hvilket er ensbetydende med, at lovgivningskompetencen udelukkende ligger hos medlemsstaterne. Hvorvidt den omhandlede ordning hører under det ene eller det andet område synes imidlertid uden betydning, da medlemsstaterne også inden for socialforsikringsområdet skal udøve deres lovgivningskompetence under overholdelse af de fællesskabsretlige bestemmelser [35].

35 — Dom af 28.4.1998, sag C-158/96, Kohll, Sml. I, s. 1931, præmis 19, og af 12.7.2001, sag C-157/99, Smits og Peerbooms, Sml. I, s. 5473, præmis 46. Jf. endvidere V. Maydell, »Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsche Sozialrecht« på http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydell1.pdf

66. Derimod har det klart betydning, »at det følger af fast retspraksis, at fællesskabsretten ikke begrænser medlemsstaternes kompetence til selv at udforme deres sociale sikringsordninger« [36]. Domstolen udleder heraf, at »[i] mangel af en harmonisering på fællesskabsniveau tilkommer det følgelig hver medlemsstat i lovgivningen at fastsætte dels vilkårene for retten eller forpligtelsen til at blive tilsluttet en social sikringsordning« [37], »dels de betingelser, som en person skal opfylde for at være berettiget til ydelser« [38]. Fastsættelsen af omfanget og rækkevidden af en pligt til at være forsikret påhviler dermed alene medlemsstaterne.

67. Med hensyn til finansieringen af socialsikringen indsnævres medlemsstaternes lovgivningskompetence yderligere af koordineringsbestemmelserne i forordning nr. 1408/71. Til disse koordineringsbestemmelser hører især forbuddet mod dobbelt bidragsydelse i henhold til artikel 13 [39] og de dertil hørende bestemmelser vedrørende kompetencefordeling [40].

68. Selv når man — som J.E.J. Blanckaert — går ud fra, at den omhandlede ordning behandler hjemmehørende og ikke-hjemmehørende forskelligt, for så vidt som begge grupper behandles forskelligt, når den skattepligtige udelukkende oppebærer indkomst fra opsparing og investering i Nederlandene — nemlig for så vidt som modregning af skattenedslag for socialforsikringer i indkomstskatten forbeholdes hjemmehørende, der er socialforsikrede og eventuelt ikke er pligtige at betale socialforsikringsbidrag — ses denne forskellige behandling ikke at være sagligt ubegrundet.

69. Nederlandene skal efter min opfattelse ved fastsættelse af finansieringen af sit sociale sikringssystem ikke opfylde noget krav, som går ud over principperne i forordning nr. 1408/71. Især er der i fællesskabsretten ikke nogen forpligtelse til at benytte indkomst fra opsparing og investeringer til finansiering af socialsikringsordningerne [41]. Omvendt kan der heller ikke konstrueres en

36 — Dom af 7.2.1984, sag 238/82, Duphar m.fl., Sml. s. 523, præmis 16, af 17.6.1997, sag C-70/95, Sodemare m.fl., Sml. I, s. 3395, præmis 27; jf. endvidere Kohll-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 35, præmis 17, og Smits og Peerbooms-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 35, præmis 44.

37 — Dom af 24.4.1980, sag 110/79, Coonan, Sml. s. 1445, præmis 12, af 4.10.1991, sag C-349/87, Paraschi, Sml. I, s. 4501, præmis 15, Kohll-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 35, præmis 18, samt Smits og Peerbooms-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 35, præmis 45.

38 — Dom af 30.1.1997, forenede sager C-4/95 og C-5/95, Stöber og Piosa Pereira, Sml. I, s. 511, præmis 36, Kohll-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 35, præmis 18, og Smit og Peerbooms-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 35, præmis 45.

39 — I dom af 15.2.2000, sag C-169/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1049, betragtede Domstolen f.eks. en national ordning, som den pågældende medlemsstat anså for en skattemæssig ordning, som uforenelig med forbuddet i artikel 13 i forordning nr. 1408/71 mod dobbelt bidragsbetaling.

40 — Jf. artikel 13, stk. 2, litra a), i forordning nr. 1408/71, hvorefter »[...] en arbejdstager, der er beskæftiget på en medlemsstats område, [er] omfattet af denne stats lovgivning, selv om han er bosat på en anden medlemsstats område, eller den virksomhed eller arbejdsgiver, der beskæftiger ham, har sit hjemsted eller bopæl på en anden medlemsstats område«.

41 — Men såfremt en medlemsstat beslutter sig for at gøre det, skal den overholde forbuddet mod dobbelt bidragsydelse i artikel 13 i forordning nr. 1408/71, jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 39.

fællesskabsretlig forpligtelse til at udelukke ikke-bidragspligtige forsikrede fra et socialsikringssystem.

70. Den forskellige behandling af skattepligtige personer uden indkomst fra arbejde med henblik på at anvende skattenedslag for socialforsikringer afhængigt af den skattepligtiges egenskab som socialforsikret, som det er tilfældet i denne sag, er således sagligt begrundet, og det på grund af udformningen af det nationale socialsikringssystem, om hvis forenelighed med de fællesskabsretlige krav, f.eks. i forordning nr. 1408/71, der ikke hersker tvivl.

71. Således er det overflødigt at komme ind på det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål.

V — Forslag til afgørelse

72. På grundlag af ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer det første præjudicielle spørgsmål som følger:

»Artikel 56 EF og 58 EF om fri kapitalbevægelighed inden for Fællesskabet er ikke til hinder for en national ordning, som i forbindelse med indkomstskat på den ene side giver hjemmehørende skattepligtige et skattenedslag for udgifter i forbindelse med sociale forsikringer, og på den anden side ikke giver dette skattenedslag til ikke-hjemmehørende skattepligtige, for så vidt som denne forskellige behandling ikke er begrundet i den skattepligtiges bopæl, men i dennes egenskab som forsikret i det sociale sikringssystem, uden at det i den forbindelse er af nogen betydning, om den pågældende eventuelt er bidragspligtig.«