BLANCKAERT

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 12 maj 2005 [1]

I — Inledande anmärkningar

1. Förevarande mål utgör ett i raden av mål, av vilka vissa fortfarande är anhängiga vid EG-domstolen. Målen rör de gemenskapsrättsliga gränserna för medlemsstaternas suveränitet i fråga om skatter. [2]

2. Den hänskjutande domstolen önskar i förevarande fall få klarhet i huruvida den fria rörligheten för kapital utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken skattelättnader för socialförsäkringar nekas i landet icke bosatta personer när dessa inte uppbär någon inkomst i den aktuella medlemsstaten som kan användas för avgiftsfinansieringen av socialförsäkringen.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätt*

3. Enligt artikel 56 EG (tidigare artikel 73b i EG-fördraget) skall restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater och mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna. Detta berör dock inte tillämpliga bestämmelser i medlemsstaternas skattelagstiftning enligt vilka det görs en åtskillnad mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort (artikel 58.1 a EG (tidigare artikel 73d i EG-fördraget)). Enligt

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Se särskilt generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande av den 26 oktober 2004 i det anhängiga målet C-376/03 (D.). Se även de anhängiga målen C-152/03, Ritter-Coulais (förslag till avgörande av generaladvokaten Léger av den 1 mars 2005), C-403/03, Schempp (förslag till avgörande av generaladvokaten Geelhoed av den 27 januari 2005), C-446/03, Marks & Spencer (förslag till avgörande av generaladvokaten Poiares Maduro av den 7 april 2005), C-513/03, van Hilten — van der Heijden, och C-8/04, Bujura. Saken i mål C-8/04 avser också beskattning i Nederländerna av inkomst av kapital för i landet icke bosatta personer, varvid det, till skillnad från vad som gäller i förevarande fall, framför allt är fråga om huruvida det på grund av dubbelbeskattningsavtal finns en gemenskapsrättslig skyldighet att inte göra någon skillnad i behandlingen av utländska personer som befinner sig i jämförbara situationer. Se även generaladvokaten Légers förslag till avgörande av den 14 april 2005 i mål C-253/03, CLT-UFA dom av den 23 februari 2006, (REG 2006, s. I-1831, s. I-1833), liksom de anhängiga målen C-265/04, (dom av den 19 januari 2006 (REG 2006, s. I-923) Bouanich, C-292/04, Meilicke m.fl., och C-346/04, ännu anhängigt vid domstolen Conijn, samtliga rörande fri rörlighet för kapital. Se slutligen det anhängiga målet C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, angående fri rörlighet för tjänster.

detta förbehåll får visserligen lagstiftning som innebär en godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar inte antas (artikel 58.3 EG).

4. Vidare har medlemsstaterna enligt artikel 293 andra strecksatsen EG (tidigare artikel 220 i EG-fördraget) befogenhet att via förhandlingar säkerställa att all dubbelbeskattning avskaffas inom gemenskapen till förmån för deras medborgare.

B — *Nationell rätt*

5. Enligt artikel 2.1 första stycket i Wet op de inkomstenbelasting 2001 (2001 års lag om inkomstskatt) (nedan kallad Wet IB 2001) avses med skattskyldig person för det första fysiska personer som har sitt hemvist i Nederländerna (i landet bosatta personer) och för det andra fysiska personer som visserligen inte har sitt hemvist i Nederländerna men som uppbär inkomst i Nederländerna (i landet icke bosatta personer).

6. I artikel 2.3 i Wet IB 2001 föreskrivs att inkomstskatt skall tas ut på följande inkomster, i den mån de uppbärs av skattskyldiga personer under det aktuella kalenderåret:

a) skattepliktig inkomst av tjänst och bostad,

b) skattepliktig inkomst av ett betydande andelsinnehav i en association som är hemmahörande i Nederländerna, och

c) skattepliktig inkomst av kapital.

7. Enligt artikel 5.2 i Wet IB 2001 beskattas inkomst av kapital enligt schablon med 4 procent (schablonavkastning) av det genomsnittliga värdet av kapitalet med avdrag för skulder. Värdet fastställs vid början och slutet av varje kalenderår till den del det överstiger skattefri förmögenhet. Den skattefria förmögenheten uppgick enligt artikel 5.5 i Wet IB 2001 vid den för målet vid den nationella domstolen aktuella tidpunkten till 17 600 euro, och småsparare beskattas inte för inkomst av kapital som härrör från denna skattefria förmögenhet.

8. En i landet bosatt skattskyldig person anses i princip vara omfattad av det nederländska socialförsäkringssystemet och skyldig att erlägga avgift till detsamma. Detsamma gäller för i landet icke bosatta personer som på grund av anställning i Nederländerna beskattas där för inkomst av tjänst. Enligt artikel 6 i Wet financiering

volksverzekeringen (lag och finansiering av socialförsäkringar) (nedan kallad WFV) är en försäkrad person i princip avgiftsskyldig. Socialförsäkringsavgifterna beräknas i enlighet med den försäkrades inkomst av tjänst och bostad. De socialförsäkringsavgifter som skall erläggas är de avgifter som minskats genom vissa avgiftsreduktioner.

9. I landet bosatta personer kan vid inkomstbeskattningen göra anspråk på skattefri förmögenhet och diverse skattelättnader som tillämpas på inkomstskatten. I den mån de är skyldiga att erlägga socialförsäkringsavgifter kan de också begära att få ett skattetillgodohavande för socialförsäkringarna (den allmänna ålderdomsförsäkringen, efterlevandeförsäkringen och den allmänna försäkringen för särskilda sjukdomskostnader), vilka i första hand skall räknas av från avgifter för socialförsäkringarna.

10. Skatter och avgifter uttas gemensamt. Skattepliktiga inkomster i klass III blir föremål för en kombinerad inkomstbeskattning, varvid en kombinerad skattesats och ett kombinerat skattetillgodohavande tillämpas (artikel 8.1 i Wet IB 2001). Det kombinerade skattetillgodohavandet består enligt artikel 8.1 d i Wet IB 2001 av det sammanlagda beloppet av skattetillgodohavandet för inkomstskatten och skattetillgodohavandet för socialförsäkringarna. Skattetillgodohavandet för inkomstskatten är enligt artikel 8.3 i Wet IB 2001 den del av standardskattetillgodohavandet som står i samma förhållande till standardskattetillgodohavandet som den relation som råder mellan skattesatsen i den första progressionsskalan och den kombinerade skattesatsen. Skattetillgodohavandena för socialförsäkringarna är den del av standardskattetillgodohavandet som står i samma förhållande till standardskattetillgodohavandet som den relation som råder mellan de procentsatser för sociala avgifter som fastställs i WFV och den kombinerade skattesatsen (artiklarna 8.4, 8.5 och 8.6 i Wet IB 2001 jämförda med artiklarna 10.2 och 11 WFV).

11. I artikel 2.7 andra stycket föreskrivs följande:

"Om den skattskyldige också är skyldig att erlägga avgifter för socialförsäkring och det skattetillgodohavande för socialförsäkringen som beräknas enligt artikel 10 punkt 4 i [WFV] inte helt kan räknas av mot de sociala avgifter som beräknas enligt artikel 10 punkterna 1 och 2 i [WFV], skall det belopp som skall erläggas i inkomstskatt, efter tillämpning av de bestämmelser som syftar till att undvika dubbelbeskattning, minskas med den del som inte har räknats av."

12. Härav följer att en i landet bosatt person som inte erlägger några avgifter till socialförsäkringen, till exempel på grund av att han inte uppbär någon inkomst av tjänst eller

bostad utan uteslutande erhåller inkomst av kapital, inte bara tillerkänns skattetillgodohavandet för inkomstskatt utan också skattetillgodohavandet för socialförsäkringen.

13. Enligt kapitel 7 i Wet IB 2001 saknar i landet icke bosatta skattskyldiga personer, till skillnad från i landet bosatta skattskyldiga personer, rätt till skattefri förmögenhet i den mening som avses i artikel 5.5 i Wet IB vid beräkningen av skattepliktig inkomst av kapital. Enligt kapitel 7 i Wet IB 2001 har i landet icke bosatta skattskyldiga personer inte heller någon rätt till det standardiserade skattetillgodohavande som avses i artikel 8.2 i Wet IB 2001.

14. I landet icke bosatta skattskyldiga personer har rätt till skattetillgodohavandet för socialförsäkringen när de omfattas av det nederländska socialförsäkringssystemet, vilket i sin tur förutsätter att de uppbär inkomst av tjänst i Nederländerna där de också skall erlägga sociala avgifter.

15. Enligt artikel 2.5 i Wet IB 2001 kan i landet icke bosatta skattskyldiga personer dock under vissa förutsättningar välja att bestämmelserna i Wet IB 2001 för i landet bosatta skattskyldiga personer skall tillämpas också på dem. När en i landet icke bosatt skattskyldig person utnyttjar denna "valregel" har han i princip rätt till skattefri förmögenhet och samtliga skattetillgodohavanden, förutsatt att han uppfyller övriga villkor därför.

C — *Avtalet mellan Nederländerna och Belgien om undvikande av dubbelbeskattning*

16. Enligt detta bilaterala avtal av den 19 oktober 1970 [3] skall fast egendom beskattas i den stat där den är belägen (artikel 23.1 i dubbelbeskattningsavtalet).

17. Enligt artikel 25.3 DBA har "fysiska personer med hemvist i någon av de båda staterna ... rätt att i den andra staten erhålla de personliga avdrag, skattebefrielser eller skattenedsättningar som denna stat medger personer med hemvist i den egna staten på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj".

3 — Overeenkomst tussen 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, 192 (avtal mellan Konungariket Nederländernas regering och Konungariket Belgiens regering om undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt om fastställande av vissa andra bestämmelser i samband med skatteuppbörd) (nedan kallat DBA).

18. I Belgien bosatta personer som är skattskyldiga i utlandet och som har valt att inte utnyttja "valregeln" åtnjuter enligt vad som framgår av begäran om förhandsavgörande de förmåner som följer av DBA. I det beslut som Staatssecretaris van Financiën (finansministern) fattade den 21 februari 2002[4] förklaras de olika verkningarna av artikel 25.3 DBA.

III — Sakomständigheter och förfarande

19. J.E.J. Blanckaert är medborgare i Belgien, där han också är bosatt. Han äger tillsammans med sin hustru en semesterlägenhet i Retranchement i Nederländerna. Han uppbär varken inkomst av tjänst och bostad i Nederländerna eller inkomst av väsentlig andel i en i Nederländerna hemmahörande association. Däremot erhåller han inkomst av kapital i Nederländerna, vilken är hänförlig till hans semesterlägenhet.

20. J.E.J. Blanckaert omfattas inte av det nederländska socialförsäkringssystemet och anses därmed inte heller som avgiftsskyldig i Nederländerna.

21. J.E.J. Blanckaert erhåller mindre än 90 procent av sina familjeinkomster i Nederländerna. Han utnyttjade inte "valregeln" i artikel 2.5 i Wet IB 2001.

22. Den nederländska skattemyndigheten beskattade J.E.J. Blanckaert för inkomst av kapital med 1 610 euro för år 2001. Skatt att betala uppgick till 339 euro. I enlighet med bestämmelserna i det belgisk-nederländska DBA beaktades den skattefria förmögenheten vid beräkningen av J.E.J. Blanckaerts inkomst av kapital. J.E.J. Blanckaert gottskrevs även det allmänna skattetillgodohavandet med ett belopp på 144 euro. Däremot tillgodoräknades han inte skattetillgodohavandena för socialförsäkringarna.

23. J.E.J. Blanckaert hade dock yrkat att få tillgodogöra sig fullt allmänt skattetillgodohavande med 1 576 euro, alltså inklusive skattetillgodohavandet för den allmänna ålderdomsförsäkringen, efterlevandeförsäkringen och den allmänna försäkringen för särskilda sjukdomskostnader.

24. J.E.J. Blanckaert begärde omprövning av taxeringsbeslutet, vilket dock inte föranledde någon ändring hos skattemyndigheten. J.E.J. Blanckaert överklagade skattemyndighetens omprövningsbeslut till Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

4 — Nr. CPP 2001/2745, BNB 2002/164.

25. Gerechtshof beslutade den 4 december 2003 att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

1. Kan en utländsk skattskyldig person som är bosatt i en medlemsstat och som i Nederländerna inte har några inkomster av tjänst utan endast inkomst av kapital, och som således inte är skyldig att erlägga några avgifter för den nederländska socialförsäkringen och heller inte erlägger några sådana, med stöd av EG-rätten kräva att Nederländerna vid beräkningen av hans skattepliktiga inkomster av kapital skall medge honom skattetillgodohavandet för socialförsäkring (den allmänna ålderdomsförsäkringen, efterlevandeförsäkringen och den allmänna försäkringen för särskilda sjukdomskostnader), om en inhemsk skattskyldig person har rätt till dessa skattetillgodohavanden vid beräkningen av dennes beskattningsbara inkomster av kapital på grund av att han anses vara omfattad av den nederländska socialförsäkringen och skyldig att erlägga avgift för densamma, även om inte heller sistnämnda person uppbär någon inkomst av tjänst i Nederländerna utan endast inkomst av kapital och av denna anledning inte erlägger några avgifter för den nederländska socialförsäkringen?

2. Har det någon betydelse för svaret på den första frågan huruvida den utländske skattskyldige uppbär mer eller mindre än 90 procent av familjeinkomsten i Nederländerna? Domstolen ombeds mer specifikt besvara följande frågor:

— Är Schumackertestet endast tillämpligt på i landet bosatta personer respektive i landet icke bosatta personer när det gäller subjektiva eller personrelaterade skatteaspekter, såsom rätten till avdrag för person- och familjerelaterade kostnader, eller är det även tillämpligt när det gäller objektiva eller icke-personrelaterade skatteaspekter, såsom skattesatser?

— Får en medlemsstat, för att besluta huruvida den skall behandla i landet icke bosatta personer som i landet bosatta personer, tillämpa en kvantitativ regel (såsom 90-procentsregeln), trots att det på detta sätt inte kan garanteras att samtliga fall av diskriminering undanröjs?

3. Utgör den valregel som avses i artikel 2.5 i Wet IB 2001 ett sådant effektivt processuellt rättsmedel som garanterar att klaganden kan utöva sina rättigheter enligt EG-fördraget, vilka innebär att varje form av diskriminering är förbjuden?

Om svaret är jakande, utgör denna reglering också i det förevarande fallet, där klaganden endast uppbär inkomst av kapital, ett tillräckligt rättsmedel även i det fall där klaganden inte kan utnyttja valregeln?

IV — Tolkningsfrågan

A — *Parternas argument*

26. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har ställt sammanlagt tre tolkningsfrågor, och önskar med sin första tolkningsfråga få klarhet i huruvida det enligt gemenskapsrätten är möjligt att, under de omständigheter som gäller i det mål som hänskjutits, göra skillnad mellan personer som omfattas av socialförsäkringen och personer som inte omfattas av denna, vid beskattningen av inkomst av kapital när det gäller beviljande av skattelättnaden för socialförsäkringar. Bakgrunden till denna fråga är att de personer som omfattas av socialförsäkringen — med det icke obetydliga undantag som avser så kallade gränsgångare — som regel är bosatta i landet medan personer som inte är bosatta där sällan torde omfattas av socialförsäkringen i den aktuella staten.

27. Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra tolkningsfråga angående det så kallade Schumackertestet [5] för att få klarhet i huruvida en i landet icke bosatt skattskyldig person befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för en i landet bosatt skattskyldig person. Den tredje tolkningsfrågan avser den valmöjlighet som i landet icke bosatta skattskyldiga personer har enligt den nationella rätten att erhålla samma skattemässiga behandling som i landet bosatta personer.

28. Samtliga parter har, med undantag av J.E. J. Blanckaert, gjort gällande att gemenskapsrätten inte utgör hinder för den ifrågavarande nationella lagstiftningen, enligt vilken en i Belgien bosatt skattskyldig person som i Nederländerna endast uppbär inkomst av kapital — och som därmed inte har att erlägga nederländska socialförsäkringsavgifter — saknar rätt till skattelättnader för socialförsäkringarna, medan en skattskyldig person som är bosatt i Nederländerna och som uppbär inkomst av kapital har rätt till motsvarande skattelättnader.

29. Den nederländska och den tyska regeringen har i likhet med kommissionen i allt väsentligt anfört att de motsvarande skattelättnaderna är att hänföra till socialförsäkringsrätten. Det finns enligt dem en objektiv skillnad mellan å ena sidan situationen för i landet icke bosatta skattskyldiga personer, vilka i likhet med exempelvis J.E.J. Blanckaert uteslutande uppbär inkomst av kapital och

5 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225).

inte omfattas av det nederländska socialförsäkringssystemet — och därmed inte heller av någon skyldighet att erlägga avgifter till detta system — och å andra sidan situationen för en i landet bosatt skattskyldig person som uteslutande uppbär inkomst av kapital, och som är försäkrad enligt det nederländska socialförsäkringssystemet samt i princip är skyldig att i denna sin egenskap erlägga socialförsäkringsavgifter. En skillnad i behandling är på grund av dessa olika situationer berättigad.

30. Den nederländska regeringen har tillagt att rätten till lättnad av socialförsäkringsavgiften respektive rätten till skattelättnad för socialförsäkringarna inte styrs av var den berörda personen är bosatt. Denna rätt är snarare avhängig av huruvida den berörda personen — oavsett om denne är bosatt i landet eller ej — är försäkrad enligt det nationella socialförsäkringssystemet. En person som inte är bosatt i landet kan således räkna av en del av skattetillgodohavandet för socialförsäkringen, som eventuellt inte utnyttjats, mot den inkomstskatt som skall betalas — förutsatt att nämnda person exempelvis på grund av ett anställningsförhållande i Nederländerna omfattas av det nederländska socialförsäkringssystemet, och därmed också är avgiftsskyldig där. En i landet bosatt person kommer däremot inte i åtnjutande av rätten till nämnda rätt till avräkning om personen, särskilt på grund av bestämmelserna i rådets förordning EEG nr 1408/71, [6] inte är försäkrad enligt det nationella socialförsäkringssystemet.

31. J.E.J. Blanckaert har under den muntliga förhandlingen häremot hävdat att den ifrågavarande nationella lagstiftningen leder till en oberättigad skillnad i behandlingen av i landet bosatta respektive icke bosatta personer, eftersom det — i de fall när endast inkomst av kapital uppbärs i Nederländerna — bara är i landet bosatta personer som i sin egenskap av försäkrade i socialförsäkringssystemet har rätt till tillgodohavandet för socialförsäkringen.

32. Den nederländska och den tyska regeringen har när det gäller den andra tolkningsfrågan gjort gällande att den ifrågavarande lagstiftningen avser en subjektiv eller personrelaterad skattemässig förmån. Skatteförmånen kan därmed, i det mål som är anhängigt vid den nationella domstolen, inte beviljas eftersom J.E.J. Blanckaert inte uteslutande eller så gott som uteslutande har uppburit sina inkomster i Nederländerna. EG-domstolen har godtagit att medlemsstaterna använder en kvantitativ regel (såsom 90-procentsgränsen) för att dra gränsen mellan de olika situationer som en i landet bosatt respektive icke bosatt person befinner sig i.

33. J.E.J. Blanckaert anser att en sådan kvantitativ regel inte kan tillämpas då denna tillämpning skulle innebära att han diskrimineras på det sätt som han har hävdat.

6 — Rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen (EGT L 149, s. 2; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 57), i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 118/97 av den 2 december 1996 (EGT L 28, s. 1).

34. När det gäller den tredje tolkningsfrågan har den nederländska och den tyska regeringen påpekat att J.E.J. Blanckaert inte utnyttjade valmöjligheten att behandlas som en i landet bosatt person, varför frågan är av hypotetisk natur.

B — *Rättslig bedömning*

35. Det skall inledningsvis prövas huruvida den hänskjutande domstolen i tillräcklig mån har preciserat de gemenskapsrättsliga bestämmelser som den söker tolka. Därefter skall huvudfrågan i det konkreta förfarandet behandlas, det vill säga i vilken mån den fria rörlighet för kapital som säkerställs i gemenskapsrätten utgör hinder för en åtskillnad i behandlingen av å ena sidan personer som omfattas av socialförsäkringen och å andra sidan övriga personer när det gäller beviljandet av skattelättnader.

1. Upptagandet till prövning av begäran om förhandsavgörande och tillämplig gemenskapsrätt

36. Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande inte hänvisat till några särskilda gemenskapsrättsliga bestämmelser. I så måtto torde begäran om förhandsavgörande inte uppfylla de krav som gäller enligt rättspraxis som säger att den hänskjutande domstolen skall ange vilka gemenskapsrättsliga bestämmelser som skall tolkas. [7]

37. Dessa krav får emellertid göras till absoluta sådana. Avgörande är snarare huruvida den hänskjutande domstolen låter EG-domstolen avge ett ändamålsenligt svar. [8] Enligt fast rättspraxis ankommer det nämligen, "inom ramen för det samarbete mellan domstolen och de nationella domstolarna som har inrättats genom artikel 234 EG [endast] på den nationella domstol vid vilken tvisten är anhängig och som är ansvarig för det rättsliga avgörande som skall följa att, med hänsyn till omständigheterna i målet, bedöma både behovet av att begära ett förhandsavgörande för att kunna avkunna dom och relevansen av de frågor som den ställer till domstolen. Följaktligen är domstolen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som har ställts avser tolkningen av gemenskapsrätten." [9]

38. Till detta kommer även att EG-domstolen kan se sig föranlåten "att beakta gemenskapsrättsliga regler som den hänskjutande domstolen inte har nämnt i sin fråga ...

7 — Se dom av den 12 juli 2001 i mål C-399/98, Ordine degli Architetti m.fl. (REG 2001, s. I-5409), punkt 105.

8 — Se beslut av den 25 februari 2003 i mål C-445/01, Simoncello och Boerio (REG 2003, s. I-1807), punkterna 22, 23 och 30.

9 — Se särskilt dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman (REG 1995, s. I-4921), punkt 59, av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, PreussenElektra (REG 2001, s. I-2099), punkt 38, av den 22 januari 2002 i mål C-390/99, Canal Satélite (REG 2002, s. I-607), punkt 18, och av den 10 december 2002 i mål C-153/00, der Weduwe (REG 2002, s. I-11319), punkt 31.

för att kunna ge denna domstol, som har begärt ett förhandsavgörande, ett användbart svar". [10]

39. I skälen till beslutet om hänskjutande citeras fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital (artikel 56 EG och följande artiklar). Den hänskjutande domstolen har vidare utvecklat i vilken mån dessa bestämmelser skulle kunna utgöra hinder för de ifrågavarande bestämmelserna i nationell rätt. Den har därmed angivit ett underlag för valet av de gemenskapsbestämmelser som skall tolkas, liksom det sammanhang som föreligger mellan dessa bestämmelser och den tillämpliga nationella lagstiftning som är föremål för tvisten i målet vid den nationella domstolen. Begäran om förhandsavgörande kan därför tas upp till prövning.

40. Den fria rörlighet för kapital som den hänskjutande domstolen har framhållit förefaller också vara relevant. Det räcker i det avseendet att konstatera att en i landet icke bosatt person har gjort en sådan investering i fast egendom som avses i bilaga I avdelning II A i direktiv 88/361/EEG [11]. Detta direktiv är visserligen *ratione temporis* inte tillämpligt i förevarande fall. Bilagan till direktivet åberopas emellertid regelbundet för avgränsningen av tillämpningsområdet för kapitalets fria rörlighet, även så i fråga om den nya lydelsen av artikel 56 EG och följande artiklar. [12]

41. Mot denna bakgrund tycks det inte föreligga något behov av att i enlighet med vad kommissionen föreslagit pröva fördragsbestämmelserna om etableringsrätt (artikel 43 EG och följande artiklar).

2. Fri rörlighet för kapital

a) Förhållandet mellan fri rörlighet för kapital och andra grundläggande friheter

42. Den fria rörligheten för kapital (artikel 56 EG och följande artiklar) skiljer sig åtminstone till sin formulering från övriga grundläggande friheter såtillvida som den enligt ordalydelsen i artikel 56 EG är förenad med ett allmänt förbud mot restriktioner. Detta förbud modifieras dock genom framför

10 — Se särskilt dom av den 20 mars 1986 i mål 35/85, Tissier (REG 1986, s. 1207), punkt 9, av den 27 mars 1990 i mål C-315/88, Bagli Pennacchiotti (REG 1990, s. I-1323), punkt 10, av den 18 november 1999 i mål C-107/98, Teckal (REG 1999, s. I-8121), punkt 39, och av den 7 november 2002 i de förenade målen C-228/01 och C-289/01, Bourrasse och Perchicot (REG 2002, s. I-10213), punkt 33.

11 — Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44).

12 — Se dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer (REG 1999, s. I-1661), punkt 21: "Eftersom artikel 73b i EG-fördraget [nu artikel 56 EG] i allt väsentligt återger innehållet i artikel 1 i direktiv 88/361 — och trots att direktivet antogs på grundval av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget, vilka under tiden har ersatts med artikel 73b och följande artiklar i EG-fördraget — fortsätter emellertid den nomenklatur för kapitalrörelser som har bilagts direktivet att ha samma betydelse som vägledning för att definiera begreppet kapitalrörelser som den hade innan sagda bestämmelser trädde i kraft, eftersom förteckningen i direktivet, såsom anges i inledningen, inte är uttömmande."

allt artikel 58.1 a EG, då det däri klargörs att förbudet enligt artikel 56 EG inte skall påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort [13] I artikel 58.3 EG klargörs vidare att skillnader som medlemsstaterna gör mellan skattskyldiga personer utifrån deras bostadsort eller ort för kapitalinvestering inte får utgöra medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital [14].

43. Det var emellertid först i samband med domen av den 7 september 2004 i målet Manninen [15] som EG-domstolen fick möjlighet att mot artiklarna 56 EG och 58 EG pröva medlemsstaternas principiella lagstiftningskompetens på området för direkta skatter. Till kärnan i domstolens uttalande i denna dom hör att en skattelagstiftning, enligt vilken det görs skillnad mellan skattskyldiga personer på grundval av var de har investerat sitt kapital, är tillåten enligt artikel 58 EG bara om den härvid avsedda åtskillnaden innebär ett beaktande av faktiska skillnader eller när differentieringen mellan två jämförbara situationer kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset. [16] Ett sådant rättfärdigande förutsätter att den ifrågavarande skillnaden i behandling inte går utöver vad som fordras för att uppnå ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen. [17]

44. Av detta följer att begränsningar av den fria rörligheten för kapital i princip inte förbjuds genom artikel 56 EG. De skall snarare prövas mot det diskrimineringsförbud som kan härledas ur artikel 58 EG. En sådan prövning kan utvisa att diskrimineringar i vissa fall kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset så länge proportionalitetsprincipen beaktas.

45. Det är alltså bara vid en första anblick som den fria rörligheten för kapital i dogmatiskt hänseende skiljer sig från övriga grundläggande friheter, varför det synes vara möjligt att överföra hela den rättspraxis som rör dessa övriga grundläggande friheter på området för direkt beskattning. [18] Jag skall därför i det följande behandla denna rättspraxis.

13 — Artikel 58.1 b EG rymmer ett liknande förbehåll för rätten att förhindra överträdelser av skatterättslig lagstiftning, för att upprätthålla allmän ordning eller säkerhet och för att erhålla information om kapitalrörelserna.

14 — Domstolen erinrade om detta — särskilt i samband med den tidigare regleringen i artikel 73d.3 i EG-fördraget — i dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkt 44.

15 — Dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477).

16 — Domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 28 och 29.

17 — Domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 29.

18 — Generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer kommer till denna slutsats i punkt 53 och följande punkter i sitt ovan i fotnot 2 nämnda förslag till avgörande.

b) Domstolens rättspraxis rörande de gemenskapsrättsliga gränserna för medlemsstaternas lagstiftningskompetens på området för direkta skatter

46. Domstolens rättspraxis rörande de gemenskapsrättsliga gränserna för medlemsstaternas lagstiftningskompetens på området för direkta skatter har framför allt vuxit fram med anledning av nationella bestämmelser som medför en åtskillnad, antingen mellan i landet bosatta respektive icke bosatta personer [19] eller mellan inkomster beroende på varifrån dessa kommer. [20]

47. Domstolen har i denna praxis prövat de nationella bestämmelserna gentemot den fria rörligheten [21], etableringsfriheten [22], och den fria rörligheten för tjänster [23].

48. Enligt fast rättspraxis omfattas inte området för direkta skatter som sådant av gemenskapens behörighet. Den motsvarande befogenhet på detta område som därmed fortfarande tillkommer medlemsstaterna skall emellertid utövas under iakttagande av gemenskapsrätten. [24] De grundläggande friheterna innebär ett förbud inte bara mot öppen diskriminering på grund av nationalitet utan också mot alla former av dold diskriminering som genom tillämpning av andra grunder för särskiljande faktiskt leder till samma resultat. [25]

49. De innehåller alltså ett förbud mot diskriminering som innebär att lika situationer inte får behandlas olika och olika situationer inte får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan behandling. [26]

50. Domstolen har med avseende på en eventuell åtskillnad i nationell skatterätt mellan i landet bosatta respektive icke bosatta personer betonat att lagstiftning i en medlemsstat som innebär att skattemässiga förmåner förbehålls personer som är bosatta i staten riskerar att missgynna i huvudsak personer som är bosatta i andra

19 — Dom av den 8 maj 1990 i mål C-175/88, Biehl (REG 1990, s. I-1779; svensk specialutgåva, område 10, s. 399), av den 26 oktober 1995 i mål C-151/94, kommissionen mot Luxemburg (REG 1995, s. I-3685), av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451), av den 16 maj 2000 i mål C-87/99, Zurstrassen (REG 2000, s. I-3337), av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933), av den 13 november 2003 i mål C-209/01, Schilling och Fleck-Schilling (REG 2003, s. I-13389), och av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin (REG 2004, s. I-6443).

20 — Domen i målet Verkooijen (ovan fotnot 14) liksom dom av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt (REG 2003, s. I-6817), av den 13 november 2003 i mål C-42/02, Lindman (REG 2003, s. I-13519), av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (REG 2004, s- I-2229), av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz (REG 2004, s. I-2229), och av den 15 juli 2004 i mål C-242/03, Weidert och Paulus (REG 2004, s. I-7379).

21 — Se till exempel domen i målet Schumacker (ovan fotnot 5), liksom domarna i målen Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen, Schilling och Fleck-Schilling samt Wallentin (samtliga ovan i fotnot 19).

22 — Se till exempel dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787).

23 — Se till exempel domarna i målen Gerritse (ovan fotnot 19), Skandia och Ramstedt (ovan fotnot 20) samt Lindman (ovan fotnot 20).

24 — Jämför bland annat dom av den 4 oktober 1991 i mål C-246/89, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1991, s. I-4585), punkt 12, och domen i målet Schilling och Fleck-Schilling (ovan fotnot 19), punkt 22.

25 — Jämför särskilt dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73, Sotgiu (REG 1974, s. 153; svensk specialutgåva, volym 2, s. 219), punkt 11, och av den 21 november 1991 i mål C-27/91, Le Manoir (REG 1991, s. I-5531), punkt 10.

26 — Se domen i målet Schumacker (ovan fotnot 5), punkt 30.

medlemsstater, eftersom dessa personer i de allra flesta fall inte har samma nationalitet som de personer som är bosatta i förstnämnda stat. Nämnda lagstiftning kan därmed utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet. [27]

51. På området för direkta skatter är situationen för personer som är bosatta i en viss stat visserligen inte allmänt sett jämförbara med situationen för personer som inte är bosatta i den staten, då de uppvisar objektiva skillnader såväl i fråga om inkomsternas ursprung som i fråga om skatteförmågan eller de personliga förhållandena och familjesituationen. [28]

52. Avgörande är i detta sammanhang huruvida subjektiva kännetecken vid beskattningen, såsom den skattskyldiges personliga förhållanden och civilstånd i bosättningsstaten eller i anställningsstaten — i den mån de skiljer sig åt — kan beaktas i anställningsstaten vid framför allt inkomsttaxeringen.

53. Domstolen slog i domen i målet Schumacker fast att en i landet icke bosatt person som inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han är bosatt, utan vars skattepliktiga inkomst huvudsakligen härrör från anställningsstaten, befinner sig i en situation som objektivt sett inte skiljer sig från situationen för en i landet bosatt person. Bosättningsstaten kan nämligen i ett sådant fall inte bevilja honom de förmåner som följer av att hans personliga förhållanden och familjesituation beaktas. Skillnaden i behandling innebär därmed en diskriminering av den i landet icke bosatta personen eftersom hans personliga förhållanden och hans familjesituation varken beaktas i bosättningsstaten eller i anställningsstaten.

54. Annorlunda förhåller det sig i de fall då de skattepliktiga inkomsterna i avsevärd omfattning inte alls härrör från anställningsstaten. Domstolen har i detta sammanhang nyligen hänvisat till att "När det gäller direkta skatter ... [befinner sig] de som är bosatta respektive inte bosatta i en och samma stat generellt sett inte ... i jämförbara situationer, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där oftast bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han bor. Vidare kan skatteförmågan hos en i utlandet bosatt person, vilken skall fastställas med beaktande av dennes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har centrum för sina levnadsintressen, vilket vanligtvis är där personen är bosatt." [29] När "en medlems-

27 — Jämför domarna i målen Schumacker (ovan fotnot 5), punkt 28, Asscher (ovan fotnot 19), punkt 38, och Zurstrassen (ovan fotnot 19), punkterna 19 och 20.

28 — Domen i målet Schumacker (ovan fotnot 5), punkterna 31 och 32. Se även dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 90 och följande punkter.

29 — Jämför bland annat domen i målet Wallentin (ovan fotnot 19), punkt 15 och där angiven rättspraxis.

stat vägrar att medge en i utlandet bosatt person vissa skattemässiga förmåner som beviljas en person som är bosatt i denna stat är [följaktligen] inte heller [detta] generellt sett diskriminerande, då det finns objektiva skillnader i fråga om inkomstkällor och skatteförmåga och i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som är bosatta i landet och dem som är bosatta utomlands" [30]. En diskriminering på grund av särskilda omständigheter i det enskilda fallet kan dock inte uteslutas.

55. I den mån situationen för i landet bosatta personer är jämförbar med situationen för i landet icke bosatta personer uppkommer alltså frågan huruvida en skillnad i behandlingen av dessa två personkategorier kan rättfärdigas på sakliga skäl, då denna skillnad i behandling kan utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet, ett resonemang som förutsätter att medborgare i en medlemsstat som regel också är i landet bosatta skattskyldiga personer.

c) Förekomsten av en indirekt diskriminering av sökanden i målet vid den nationella domstolen

56. Sökanden i målet vid den nationella domstolen skulle kunna vara diskriminerad på grund av att han i egenskap av en i landet icke bosatt person inte kommer i åtnjutande av den omtvistade skattelättnaden för socialförsäkringskostnader, eftersom han inte är bosatt i Nederländerna och inte har någon inkomst av tjänst där, varför han inte är skyldig att erlägga socialförsäkringsavgifter [31] i den staten. En i landet bosatt person är däremot, oavsett vilket slags inkomster han har, [32] i princip skyldig att erlägga socialförsäkringsavgifter och kan följaktligen komma i åtnjutande av de omtvistade skattelättnaderna. Denna skillnad i behandling har emellertid jämfört med vad som var fallet i målet Schumacker inte något direkt samband med den skattskyldiges hemvist.

57. Den ifrågavarande nationella lagstiftningen anknyter åtminstone inte direkt till den skattskyldiges hemvist. Möjligheten att erhålla en inkomstskattelättnad på de villkor som anges i artikel 2.7 andra stycket i Wet IB 2001 — det vill säga i de fall när skattetillgodohavandena för socialförsäkringarna inte har kunnat räknas av fullt ut mot socialförsäkringsavgifterna — är nämligen enligt ordalydelsen i denna bestämmelse beroende av att den skattskyldige även är skyldig att erlägga socialförsäkringsavgifter. Denna skyldighet avgörs i sin tur av om den skattskyldige antingen har sitt hemvist i Nederländerna *eller* uppbär inkomst av tjänst i Nederländerna. Av detta följer emellertid att även en person som inte är bosatt i

30 — Punkt 16 och där angiven rättspraxis.

31 — Skyldig att erlägga socialförsäkringsavgifter är den som har sitt hemvist i Nederländerna eller uppbär inkomst av tjänst där (se artikel 6 i Algemene Ouderdomswet) (lag om ålderspensionsförsäkring), artikel 3 i Algemene Nabestaandenwet (lag om efterlevandeförsäkring) och artikel 5 i Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (lag om försäkring avseende särskilda sjukkostnader).

32 — En i landet bosatt person är i enlighet med den i fotnot 31 angivna lagstiftningen skyldig att erlägga socialförsäkringsavgifter, och detta oberoende av huruvida det föreligger någon eventuell inkomst av tjänst. Enligt artikel 6 i Wet financiering volksverzekeringen (lag om finansiering av socialförsäkringarna) är den försäkrade i princip skyldig att erlägga avgift, och då enligt artikel 8 i den lagen endast på inkomst av tjänst och bostad. En i landet bosatt skattskyldig person omfattas därmed i princip av socialförsäkringarna. Saknar personen inkomst av tjänst föreligger emellertid inte heller någon skyldighet att erlägga avgifter.

landet kan komma i åtnjutande av de omtvistade skattetillgodohavandena, närmare bestämt under de förutsättningar som anges i artikel 2.7 andra stycket i Wet IB 2001 — där det inte görs någon skillnad omedelbart med ledning av hemvistorten — på villkor att den skattskyldige uppbär inkomst av tjänst i Nederländerna. Detta har bekräftats av den nederländska regeringen under den muntliga förhandlingen.

58. J.E.J. Blanckaert nekades därför inte de ifrågavarande skattetillgodohavandena på grund av att han inte var bosatt i landet, utan på grund av att han i avsaknad av inkomst av tjänst och hemvist i Nederländerna heller inte var skyldig att erlägga socialförsäkringsavgifter där.

59. Det skulle visserligen kunna invändas att den ifrågavarande lagstiftningen indirekt anknyter till hemvistet eftersom personer som inte är bosatta i landet och som enbart uppbär inkomst av kapital inte är skyldiga att erlägga socialförsäkringsavgifter, medan i landet bosatta personer i denna situation omfattas av det nederländska socialförsäkringssystemet. Mot detta skall emellertid anföras att det här ändock inte görs någon skillnad med ledning av hemvistet såtillvida som uppbärandet av en inkomst av tjänst medför en skyldighet att erlägga socialförsäkringsavgifter även för i landet icke bosatta personer.

60. Det skall alltså konstateras att J.E.J. Blanckaert under de förhållanden som gäller i målet vid den nationella domstolen — det vill säga i hans egenskap av en i landet icke bosatt person som saknar inkomst av tjänst — inte befinner sig i en situation som kan jämföras med situationen för i landet bosatta personer utan inkomst av tjänst. Det är under sådana omständigheter nämligen bara i landet bosatta personer som enligt nationell rätt, här enligt den så kallade Volksverzekeringswet, är skyldiga att erlägga socialförsäkringsavgift.

61. Det är i detta sammanhang dessutom av betydelse att även i landet bosatta personer inte alltid kommer i åtnjutande av de omtvistade skattetillgodohavandena. Den nederländska regeringen har i det avseendet förklarat att inte heller en i landet bosatt person som i visst försäkringshänseende saknar egenskap av försäkrad kan göra anspråk på motsvarande skattetillgodohavande. Så förhåller det sig enligt den nederländska regeringen med en person som har uppnått 65 års ålder. Denne omfattas inte längre av ålderspensionsförsäkringen och kan följaktligen inte heller göra anspråk på det skattetillgodohavande som är hänförligt till denna försäkring. Mot bakgrund av ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen, nämligen säkerställandet av existensminimum,[33] förefaller det således finnas ett inre sammanhang i densamma.

62. När det gäller det inre sammanhanget i den nationella lagstiftningen skall det dessutom påpekas att den av J.E.J. Blanckaert

33 — Enligt yttrande under den muntliga förhandlingen av ombudet för den nederländska regeringen.

fordrade möjligheten till åtnjutande av ett tillgodohavande för socialförsäkringar som tillkommer en i landet icke bosatt person som saknar inkomst av tjänst där, utan några sakliga skäl skulle försätta denna person i en bättre situation än den som gäller för en i landet bosatt person utan inkomst av tjänst, eftersom den i artikel 2.7 andra stycket Wet IB 2001 föreskrivna avräkningen av de ifrågavarande tillgodohavandena mot inkomstskatten endast kan tillämpas när avräkning mot socialförsäkringsavgifter inte varit möjlig, varför förstnämnda avräkning endast är av subsidiär art. Eftersom en i landet icke bosatt person som saknar inkomst av tjänst inte är skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter skulle en eventuell avräkning av tillgodohavande för socialförsäkringar aldrig kunna vara av subsidiär art. Den skulle dessutom strida mot systematiken eftersom en sådan person inte omfattas av socialförsäkringen i Nederländerna, varför i landet icke bosatta personer til syvende og sidst utan grund skulle gynnas framför i landet bosatta personer som inte omfattas av socialförsäkringen. [34]

63. Oberoende av frågan om jämförbarhet skulle det dock kunna diskuteras huruvida det finns sakliga skäl för att i det avseendet skilja mellan i landet icke bosatta personer och i landet bosatta personer, då det som regel endast är de senare som har egenskap av personer som omfattas av socialförsäkringen i de fall där det inte föreligger någon inkomst av tjänst (och det därmed inte heller finns någon skyldighet att erlägga socialförsäkringsavgifter).

34 — Se exemplet ovan i punkt 61.

d) Sakliga skäl och skillnad i behandling

64. J.E.J. Blanckaert anser sig slutligen diskriminerad då det avgörande enligt nederländsk rätt för huruvida en person som saknar inkomst av tjänst skall anses utgöra en person som omfattas av socialförsäkringssystemet är om denne är bosatt i landet eller ej. Om en person inte omfattas av socialförsäkringen har denna person inte någon möjlighet att erhålla en inkomstskattelättnad genom överföring av det skattetillgodohavande för socialförsäkringar som inte har kunnat utnyttjas för avräkning mot socialförsäkringsavgifterna.

65. Såväl kommissionen som den nederländska och den tyska regeringen har framhållit att den ifrågavarande lagstiftningen är hänförlig till det socialförsäkringsrättsliga, och inte det skatterättsliga, området, vilket innebär att lagstiftningskompetensen uteslutande tillhör medlemsstaterna. Det synes dock sakna betydelse huruvida den ifrågavarande lagstiftningen inordnas under det ena eller det andra området. Medlemsstaterna har nämligen att utöva sin lagstiftningskompetens med beaktande av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna även inom det socialförsäkringsrättsliga området. [35]

35 — Dom av den 28 april 1998 i mål C-158/96, Kohll (REG 1998, s. I-1931), punkt 19, och av den 12 juli 2001 i mål C-157/99, Smits och Peerbooms (REG 2001, s. I-5473), punkt 46. Se härtill även v. Maydell, Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsche Sozialrecht, *http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydellI.pdf*.

66. Av betydelse synes snarare vara att gemenskapsrätten "[inte inverkar] på medlemsstaternas behörighet att utforma sina sociala trygghetssystem". [36] Domstolen drar av detta slutsatsen att det "[i] avsaknad av en harmonisering på gemenskapsnivå ... följaktligen [ankommer] på lagstiftaren i varje medlemsstat att bestämma dels villkoren för rätten eller skyldigheten att ansluta sig till ett system för social trygghet", [37] "dels villkoren för att ha rätt till förmåner". [38] Fastställandet av omfattningen och räckvidden av en motsvarande försäkringsskyldighet åligger därmed uteslutande medlemsstaterna.

67. När det gäller finansieringen av socialförsäkringen begränsas medlemsstaternas lagstiftningskompetens ytterligare av samordningsbestämmelserna i förordning nr 1408/71. Till dessa samordningsbestämmelser hör särskilt förbudet i artikel 13 [39] mot dubbelt uttag av avgifter, och motsvarande bestämmelser om kompetensfördelning [40].

68. Även om man i likhet med J.E.J Blanckaert utgår ifrån att det i den ifrågavarande lagstiftningen görs en åtskillnad mellan i landet bosatta respektive icke bosatta personer i så måtto som de båda grupperna behandlas olika — när den skattskyldige endast uppbär inkomst av kapital i Nederländerna — på det sättet att avräkningen av skattetillgodohavandet för socialförsäkringar mot inkomstskatten förbehålls i landet bosatta personer som i förekommande fall omfattas av socialförsäkringen — utan att därför vara skyldiga att erlägga socialförsäkringsavgifter — synes det inte saknas sakliga skäl för denna åtskillnad.

69. När Nederländerna fastställde finansieringen av sitt socialförsäkringssystem hade det enligt min mening inte att iaktta några skyldigheter utöver de principer som gäller enligt förordning nr 1408/71. Framför allt går det inte att av gemenskapsrätten utläsa någon skyldighet att beskatta inkomst av kapital i syfte att finansiera socialförsäkringarna. [41] Lika litet låter sig omvänt en gemenskapsrättslig skyldighet att från ett

36 — Dom av den 7 februari 1984 i mål 238/82, Duphar (REG 1984, s. 523; svensk specialutgåva, volym 7, s. 505), punkt 16, av den 17 juni 1997 i mål C-70/95, Sodemare m.fl. (REG 1997, s. I-3395), punkt 27. Se även domarna i målen Kohll (ovan fotnot 35), punkt 17, samt Smits och Peerbooms (ävenledes ovan fotnot 35), punkt 44.

37 — Dom av den 24 april 1980 i mål 110/79, Coonan (REG 1980, s. 1445), punkt 12, och av den 4 oktober 1991 i mål C-349/87, Paraschi (REG 1991, s. I-4501), punkt 15, samt domarna i målen Kohll (ovan fotnot 35), punkt 18, och Smits och Peerbooms (ovan fotnot 35), punkt 45.

38 — Dom av den 30 januari 1997 i de förenade målen C-4/95 och C-5/95, Stöber och Piosa Pereira (REG 1997, s. I-511), punkt 36, liksom domarna i målen Kohll (ovan fotnot 35), punkt 18, och Smits och Peerbooms (ovan fotnot 35), punkt 45.

39 — I dom av den 15 februari 2000 i mål C-169/98, kommissionen mot Frankrike (REG 2000, s. I-1049), fann domstolen att en nationell lagstiftning, som av den berörda medlemsstaten ansågs utgöra en skatterättslig lagstiftning, var oförenlig med det i artikel 13 i förordning nr 1408/71 föreskrivna förbudet mot dubbelt erläggande av avgifter.

40 — Se artikel 13.2 a i förordning nr 1408/71: "Den som är anställd för arbete inom en medlemsstats territorium skall omfattas av denna medlemsstats lagstiftning, även om han är bosatt inom en annan medlemsstats territorium eller om det företag eller den person som han är anställd hos har sitt säte eller är bosatt inom en annan medlemsstats territorium."

41 — När en medlemsstat beslutar sig för detta måste den emellertid iaktta förbudet i artikel 13 i förordning nr 1408/71 mot dubbelt uttag av avgifter. Jämför domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 39).

socialförsäkringssystem utesluta personer som omfattas av försäkringssystemet men inte är skyldiga att erlägga socialförsäkringsavgifter utläsas.

70. Det föreligger alltså sakliga skäl för den skillnad i behandling som görs med avseende på skattskyldiga personer som saknar inkomst av tjänst, när det gäller en sådan tillämpning som i förevarande fall av skattetillgodohavanden för socialförsäkringarna, vilken styrs alltefter egenskapen som socialförsäkrad, detta på grund av utformningen av det nationella socialförsäkringssystemet, vilken onekligen är förenlig med de krav som uppställs i gemenskapsrätten, exempelvis förordning nr 1408/71.

71. Därmed saknas skäl att pröva den andra och den tredje tolkningsfrågan.

V — Förslag till avgörande

72. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den första tolkningsfrågan på följande sätt:

Artiklarna 56 EG och 58 EG om fri rörlighet för kapital inom gemenskapen utgör inte hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken i landet bosatta skattskyldiga personer tillerkänns en skattelättnad vid inkomstbeskattningen för belopp som erlagts i samband med socialförsäkringen medan denna skattelättnad däremot nekas i landet icke bosatta personer, i den mån denna skillnad i behandling inte grundas på den skattskyldiges hemvist utan på dennes egenskap av försäkrad inom ramen för det nationella socialförsäkringssystemet, där det inte har någon betydelse huruvida den skattskyldige eventuellt är skyldig att erlägga socialförsäkringsavgifter.