FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT D. RUIZ-JARABO COLOMER fremsat den 27. oktober 2009[1]

1. Hoge Raad (Nederlandene) har indgivet en præjudiciel anmodning for Domstolen og ønsker oplyst, om et nederlandsk indkomstskattefradrag, som indebærer, at ikke-hjemmehørende skattepligtige personer forskelsbehandles, samtidigt med at de har ret til på forhånd at vælge, om de ønsker at være omfattet af bestemmelserne for hjemmehørende skattepligtige personer eller bestemmelserne for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, er foreneligt med artikel 43 EF.

2. Denne sag giver Domstolen lejlighed til på baggrund af dens retspraksis om direkte beskatning at belyse, om en mulighed for at vælge, hvilke skattebestemmelser man vil være omfattet af, kan neutralisere en forskelsbehandling. Som det fremgår af det følgende, kan det imidlertid være misvisende at sidestille hjemmehørende skattepligtige personer med ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, idet der findes situationer, hvor det, for at citere propagandagrisen i *Kammerat Napoleon,* kan hævdes, at alle europæiske skattepligtige personer er lige, men at nogle er mere lige end andre[2].

3. Det rejste præjudicielle spørgsmål er et godt eksempel på denne orwellske forvrængelse.

I — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

4. Artikel 43 EF fastsætter retten for virksomheder og erhvervsdrivende til frit at etablere sig i hele Fællesskabet:

»Inden for rammerne af nedennævnte bestemmelser er der forbud mod restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. Dette forbud omfatter også

1 — Originalsprog: spansk.

2 — G. Orwell, *Kammerat Napoleon* (på spansk: Rebelión en la granja, Ed. Destino, Barcelona, 2008, s. 62). Den berømte afsluttende befaling, hvorved de syv oprindelige smeltes sammen og forvrænges, tilskrives grisen Squealer, »som havde meget runde kinder, missende øjne, vævre bevægelser og en skingrende stemme. Han var en glimrende taler, og når han skulle udlægge et vanskeligt punkt, havde han en særlig måde at hoppe frem og tilbage og krølle sin hale på, som virkede meget overbevisende. De andre sagde om Squealer, at han kunne gøre sort til hvidt«.

hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat, bosat på en medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber.

Med forbehold af bestemmelserne i kapitlet vedrørende kapitalen indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 48 anførte betydning, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere.«

B — *Nederlandske bestemmelser*

5. I Nederlandene er indkomstskat reguleret ved Wet op de Inkomstenbelastingen 2001 (lov om indkomstskat). I henhold til denne lovs artikel 2.1 er fysiske personer, som ikke er bosat i Nederlandene, underlagt indkomstskat, hvis de har oppebåret indtægter på nederlandsk område.

6. Artikel 7.2 beskriver beskatningsgrundlaget på følgende måde:

»1. Beskatningsgrundlaget, som er baseret på indkomst fra arbejde og fra bolig, udgøres af indkomsten fra arbejde og fra bolig efter fradrag for tab i henhold til kapitel 3. 2.

2. Beskatningsgrundlaget, som er baseret på indkomster fra arbejde og fra bolig, udgør den samlede indkomst. Det omfatter:

a) indtægter fra en nederlandsk virksomhed, som udgør en del af en virksomhed, som drives via et fast forretningssted i Nederlandene, eller som drives af en permanent repræsentant i Nederlandene (nederlandsk virksomhed).

[…]«

7. Fradraget for virksomhedsindehavere er defineret i indkomstskattelovens artikel 3.74, men det præciseres i artikel 3.76, at fradraget for selvstændige erhvervsdrivende kun gælder for de virksomhedsindehavere, som opfylder timekravet. Fradragets størrelse afhænger af overskuddet, som beregnes i henhold til en degressiv skala, som beskrives i loven.

8. Det fremgår af lovens artikel 3.6, at der ved begrebet »timekrav« forstås:

»[…] mindst 1 225 timers arbejde i løbet af et kalenderår for en eller flere virksomheder, fra hvilke den skattepligtige person som indehaver af virksomheden får et overskud«.

9. Selv om det ikke udtrykkeligt fremgår af de nationale bestemmelser, er det den forelæggende rets opfattelse, at der med hensyn til dette timekrav kun skal tages hensyn til timer, som en ikke-hjemmehørende skattepligtig person har arbejdet i en virksomhed i Nederlandene. Det fremgår af sagsakterne, at i medfør af artikel 9 i Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (dekret af 2001 om undgåelse af dobbeltbeskatning) kan personer, som er bosat i Nederlandene, ved beregningen af det samlede timetal tage hensyn til såvel timer arbejdet i Nederlandene som timer arbejdet i udlandet.

10. Lovens artikel 2.5 indfører en beskatningsordning, som indeholder en valgmulighed for ikke-hjemmehørende virksomhedsindehavere med følgende betingelser:

»En skattepligtig person, som ikke er bosat i Nederlandene i hele skatteåret, og en skattepligtig person, som ikke er bosat i Nederlandene, men som er bosat i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union eller i et tredjeland som fastsat ved ministerielt dekret, med hvilket Nederlandene har indgået en overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning og om udveksling af information, som er skattepligtig i en EU-medlemsstat eller i et tredjeland, kan vælge at være omfattet af de bestemmelser i denne lov, som finder anvendelse på hjemmehørende skattepligtige personer. Hvilke forhold der skal kunne bevises, for at denne bestemmelse finder anvendelse, fastsættes ved ministeriel anordning. […]«

II — Faktiske omstændigheder

11. F. Gielen arbejder som selvstændig og er bosat i sit hjemland Tyskland, hvor han sammen med to forretningspartnere driver en drivhusgartnerivirksomhed. F. Gielens

virksomhed omfatter et fast forretningssted i Nederlandene, hvor der dyrkes prydplanter.

12. I 2001 indberettede Gielen i Nederlandene indkomster på 11 577 EUR fra sin nederlandske filial. Eftersom han havde arbejdet færre end 1 225 timer i den nederlandske virksomhed, opfyldte han ikke kravet i lovens artikel 3.6, og han kunne derfor ikke i beskatningsgrundlaget foretage et fradrag for 6 084 EUR, som han ellers ville have haft ret til at gøre med hensyn til de indkomster, som han havde haft i Nederlandene.

13. Efter at skattemyndigheden havde afslået Gielens ansøgning om fradrag, indgav han en administrativ klage, som blev afvist, hvorefter han anlagde sag ved retten i Breda, som heller ikke gav ham medhold. Gielen appellerede denne afgørelse til Gerechtshof (appelretten) i Hertogenbosch, som delvist gav ham medhold og fastslog, at Gielen havde ret til et fradrag, selv om han ikke havde opfyldt timekravet på 1 225 timer i Nederlandene. Gerechtshof ville imidlertid kun indrømme ham et fradrag svarende til den del af hans samlede indkomst, som han havde oppebåret i Nederlandene. Gerechtshof nedsatte derfor beskatningsgrundlaget til 11 188 EUR.

14. Gielen appellerede afgørelsen fra Gerechtshof til Hoge Raad, idet han fastholdt, at han havde ret til hele fradraget på 6 084 EUR, en ret som var baseret på hans indkomst i Nederlandene. Myndighederne indgav herefter kontrakassationsanke med påstand om det modsatte.

15. Den 4. oktober 2007 fremsatte generaladvokaten for Hoge Raad, J.A.C.A. Overgaauw, sit forslag til afgørelse, hvori han erklærede sig enig i Gielens argumentation og anførte, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig person, som ikke kan medregne timer, som vedkommende har arbejdet i en anden medlemsstat, med henblik på indrømmelse af et skattefradrag, udsættes for en forskelsbehandling, som er i strid med fællesskabsretten. Generaladvokaten anførte desuden, at den nederlandske indkomstbeskatningsordning bør gøre det muligt for ikke-hjemmehørende virksomhedsindehavere som Gielen at vælge at vedblive med at være omfattet af bestemmelserne for hjemmehørende virksomhedsindehavere, hvorefter samtlige arbejdstimer, som er blevet præsteret, kan indgå, hvad enten de er præsteret i Nederlandene eller i andre stater i Den Europæiske Union. Denne valgmulighed skulle således indebære, at der korrigeres for den ovennævnte forskelsbehandling, og at bestemmelserne bringes i overensstemmelse med EF-traktaten.

III — Det præjudicielle spørgsmål og proceduren for Domstolen

16. På baggrund af parternes argumentation og forslaget til afgørelse fra generaladvokat Overgaauw har Hoge Raads Tredje Afdeling besluttet at udsætte sagen og har ved afgørelse af 12. september 2008 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 43 EF fortolkes således, at bestemmelsen ikke udelukker anvendelsen af en bestemmelse i en medlemsstats skattelovgivning vedrørende overskud, som en statsborger fra en anden medlemsstat (en udenlandsk skattepligtig person) har opnået fra en del af vedkommendes virksomhed, som drives i førstnævnte medlemsstat, hvis denne bestemmelse, når den fortolkes på en bestemt måde, sondrer mellem indenlandske og udenlandske skattepligtige personer, hvilket — isoleret set — er i strid artikel 43 EF, men den omhandlede udenlandske skattepligtige person har mulighed for at vælge at blive behandlet som en indenlandsk skattepligtig person og af egne årsager ikke valgt at gøre dette?«

17. Den præjudicielle anmodning er registreret på Domstolens Justitskontor den 6. oktober 2008.

18. Gielen, den nederlandske, den tyske, den estiske, den svenske og den portugisiske regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har afgivet skriftlige indlæg.

19. Under retsmødet den 17. september 2009 blev der givet møde og afgivet mundtlige indlæg af repræsentanten for Gielen og af den nederlandske, den svenske, den tyske, den portugisiske og den estiske regerings og Kommissionens befuldmægtigede.

IV — Formaliteten

20. Den portugisiske regering og Gielen har gjort gældende, at de for Hoge Raad forelagte spørgsmål er hypotetiske, og at de kun afhænger af en fortolkning af national ret, som udelukkende henhører under domstolene i medlemsstaterne.

21. Ifølge Domstolens faste praksis tilkommer det de nationale retter, for hvem en tvist er indbragt, at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig, for at de kan afsige dom, som om de spørgsmål,

de i medfør af artikel 234 EF forelægger for Domstolen, er relevante[3]. Domstolen har dog udtalt, at den i særlige tilfælde med henblik på at efterprøve sin egen kompetence er beføjet til at undersøge de omstændigheder, hvorunder den nationale domstol har forelagt sagen[4]. Dette er tilfældet, når det forelagte spørgsmål blot er hypotetisk[5], og ånden i det samarbejde, som anmodningen om en præjudiciel afgørelse skal gennemføres i, kræver således, at den forelæggende ret tager i betragtning, at det er Domstolens opgave at bidrage til justitsforvaltningen i medlemsstaterne, men ikke at udøve responderende virksomhed vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål[6].

22. Tvisten for Hoge Raad vedrører som anført ovenfor konsekvenserne af en valgmulighed, som består i henhold til nederlandsk ret. Gielen valgte et af de to alternativer, som var til rådighed for ham (alternativet for ikke-hjemmehørende), og anfægtede den ulempe, som dette indebar for ham i forhold til personer bosat i Nederlandene. Selv om det alternativ, som sagsøgeren valgte, kun kan vurderes ved hjælp af en »hypotetisk« anvendelse af de nederlandske bestemmelser, bør man for at foretage en vurdering af, om der er tale om ligebehandling, anvende et referenceparameter[7]. Når man foretager en vurdering af, om der i henhold til en retsregel foreligger en forskelsbehandling, foretager man en sammenligning ved at stille denne regel over for en anden. For at færdiggøre ræsonnementet anvendes referenceparametret altid »hypotetisk«, uden at tvisten imidlertid bliver »hypotetisk«.

23. Desuden tror jeg ikke, at der er blevet anvendt et forkert referenceparameter ved sammenligningen af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige personer. Dette aspekt er en del af vurderingen af, om der foreligger diskrimination, som skal foretages ved bedømmelsen af realitetsspørgsmålet i sagen, og som sådan vedrører det ikke det præjudicielle spørgsmåls relevans, men derimod en indgående vurdering af dette spørgsmål.

24. Jeg mener derfor, at Domstolen bør antage det forelagte præjudicielle spørgsmål til realitetsbehandling.

3 — Dom af 16.7.1992, sag C-83/91, Meilicke, Sml. I, s. 4871, præmis 23, af 18.3.2004, sag C-314/01, Siemens og ARGE Telekom, Sml. I, s. 2549, præmis 34, af 22.11.2005, sag C-144/04, Mangold, Sml. I, s. 9981, præmis 34, af 18.7.2007, sag C-119/05, Lucchini, Sml. I, s. 6199, præmis 43, og af 6.11.2008, sag C-248/07, Trespa International, Sml. I, s. 4207, præmis 32.

4 — Dom af 16.12.1981, sag 244/80, Foglia, Sml. s. 3045, præmis 21.

5 — Dom af 13.3.2001, sag C-379/98, PreussenElektra, Sml. I, s. 2099, præmis 39, af 22.1.2002, sag C-390/99, Canal Satélite Digital, Sml. I, s. 607, præmis 19, af 5.2.2004, sag C-380/01, Schneider, Sml. I, s. 1389, præmis 22, og af 12.6.2008, sag C-458/06, Gourmet Classic, Sml. I, s. 4207, præmis 25.

6 — Foglia-dommen, præmis 18 og 20, dom af 3.2.1983, sag 149/82, Robards, Sml. s. 171, præmis 19, Meilicke-dommen, præmis 64, og dom af 18.12.2007, sag C-62/06, ZF Zefeser, Sml. I, s. 11995, præmis 15.

7 — T. Tridimas, *The General Principles of EU Law*, anden udg., Oxford University Press, Oxford, 2006, s. 81-83.

V — Analyse af det præjudicielle spørgsmål

25. Denne analyse bør ske i to etaper.

26. For det første har Gielen gjort gældende, at den omstændighed, at han ikke kan medregne timer arbejdet i Tyskland for at foretage et fradrag i beskatningsgrundlaget for den nederlandske indkomstskat, udgør en begrænsning, som i Nederlandene kun gælder for ikke-hjemmehørende personer, som vælger at vedblive med at være omfattet af denne kategori. De stater, som har afgivet indlæg i denne sag, samt Kommissionen og Gielen har indtaget modstridende synspunkter på dette punkt.

27. For det andet retter Hoge Raad navnlig sine tvivlsspørgsmål mod den begrundelse, som den nederlandske regering har påberåbt sig. Selvstændige erhvervsdrivende, som ikke er bosat i Nederlandene, men som oppebærer en indkomst dér, kan vælge at være omfattet af de bestemmelser, som gælder for hjemmehørende personer. Gielen kunne således vælge at være omfattet af de sidstnævnte bestemmelser og medregne timer arbejdet i Tyskland. Han valgte selv ikke at gøre dette, og han er derfor ikke blevet udsat for nogen forskelsbehandling i henhold til de anfægtede bestemmelser, eftersom han er blevet særbehandlet, fordi han selv har valgt det.

28. Den forelæggende ret er ikke i tvivl om, at det anfægtede fradrag er diskriminerende over for personer, som ikke er hjemmehørende i Nederlandene, og dermed uforeneligt med artikel 43 EF. Hvis Domstolen accepterer denne opfattelse, skal den kun efterprøve konsekvenserne af den ovennævnte valgmulighed i henhold til indkomstskatteloven. Det er imidlertid ikke alle parter i denne præjudicielle procedure, som er enige i Hoge Raads opfattelse. Som den tyske regering med rette har anført, ville der ikke være nogen mening med at efterprøve bestemmelserne om valgmuligheden i den omhandlede skattebestemmelse, hvis bestemmelsen, hvorefter et vist antal arbejdede timer i udlandet ikke kan medregnes, havde været forenelig med fællesskabsretten.

29. Sammenfattende bør det efterprøves, om den gældende fradragsordning i Nederlandene for ikke-hjemmehørende selvstændige erhvervsdrivende er forenelig med artikel 43 EF. Dersom dette spørgsmål besvares benægtende, bør der ske en nærmere vurdering af bestemmelserne i indkomstskattelovgivningen, hvorefter ikke-hjemmehørende personer kan vælge at være omfattet af de skattebestemmelser, som gælder for hjemmehørende personer.

A — *Fradraget, som indrømmes selvstændige erhvervsdrivende, og spørgsmålet om, hvorvidt beregningen af timetallet for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer er diskriminerende*

30. Det følger af Domstolens faste praksis, at reglerne om ligebehandling ikke kun forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat[8]. Direkte eller indirekte forskelsbehandling foreligger således kun, når forskellige regler anvendes på sammenlignelige forhold, eller når den samme regel anvendes på forskellige forhold[9].

31. Siden Schumacker-dommen[10] har Domstolen fastholdt, at på området for direkte beskatning kan situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer ikke sammenlignes[11]. Den indkomst, som oppebæres inden for en stats område af en ikke-hjemmehørende person, udgør almindeligvis en del af personens samlede indkomst, som er optjent i det land, hvor personen er bosat. Desuden kan en ikke-hjemmehørende person skatteevne, som beregnes ud fra vedkommendes samlede indkomst og personlige og familiemæssige forhold, nemmest bedømmes på det sted, hvor vedkommende har sine personlige og økonomiske interesser[12]. Dette sted er almindeligvis sammenfaldende med den pågældende persons sædvanlige bopæl.

32. Denne konstatering fik Domstolen til at fastslå, at selv om en medlemsstat forhindrer en ikke-hjemmehørende person i at nyde godt af visse skattefordele, som personer, der er bosat i staten, har adgang til, er der ikke tale om forskelsbehandling, eftersom disse to kategorier af skattepligtige personer ikke befinder sig i den samme situation[13].

33. Disse betragtninger betyder ikke, at der er udstedt en blankocheck til medlemsstaterne, og ej heller at det står dem frit for at indføre bestemmelser, som åbenlyst forskelsbehandler ikke-hjemmehørende skattepligtige personer. Tværtimod var sigtet med afgørelsen i Schumacker-sagen at undgå nationale foranstaltninger, som behandler ikke-hjemmehørende personer, som befinder sig i situationer, der kan sammenlignes med

8 — Dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11, af 21.11.1991, sag C-27/91, Le Manoir, Sml. I, s. 5531, præmis 10, af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, og af 27.11.1997, sag C-57/96, Meints, Sml. I, s. 6689, præmis 44.

9 — Wielockx-dommen, præmis 17, dom af 7.5.1998, sag C-390/96, Lease Plan, Sml. I, s. 2553, præmis 34, af 19.9.2000, sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, Sml. I, s. 6857, præmis 84, og af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 46.

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

11 — Schumacker-dommen, præmis 31, dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 49, og af 9.11.2006, sag C-520/04, Turpeinen, Sml. I, s. 10685, præmis 26.

12 — Schumacker-dommen, præmis 31 og 32, dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 22, af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, præmis 21, af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 43, af 1.7.2004, sag C-169/03, Wallentin, Sml. I, s. 6443, præmis 15, af 6.7.2006, sag C-346/04, Conijn, Sml. I, s. 6137, præmis 20, og af 25.1.2007, sag C-329/05, Meindl, Sml. I, s. 1107, præmis 23.

13 — Schumacker-dommen, præmis 33.

dem, som hjemmehørende personer befinder sig i, forskelligt[14]. Schumacker-sagen har stor betydning i denne henseende, idet den vedrørte en belgisk statsborger, som var bosat i Belgien, men som havde oppebåret størstedelen af sin indkomst i Tyskland. Domstolen fastslog, at Schumacker var blevet forskelsbehandlet, fordi han befandt sig i den samme situation, som en arbejdstager, der var bosat i Tyskland, befandt sig i, samtidigt med at der ikke kunne ske nogen bedømmelse af hans personlige og familiemæssige forhold. Domstolen nåede frem til den samme konklusion i Wielockx-, Gschwind- og Meindl-dommene[15].

34. Det følger af denne retspraksis, at en forskelsbehandling er tilladt, hvis de personlige og familiemæssige forhold for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer væsentligt adskiller sig fra hinanden. En sådan forskelsbehandling er imidlertid ikke tilladt, hvis den vedrører fradrag, som direkte er forbundet med den virksomhed, som har resulteret i den skattepligtige indkomst[16]. Derimod respekterer Domstolen nationale skattebestemmelser, som via skattepolitikken opfordrer til, belønner eller straffer alle former for økonomisk virksomhed, som er knyttet til skatteydernes personlige situation[17]. Denne sondring indebærer, at medlemsstaterne har en snævrere skønsmargin, når der er tale om beskyttelse af en bestemt form for økonomisk virksomhed, som er uafhængig af den personlige situation for den, som udøver virksomheden. Retspraksis sikrer imidlertid, at hvert lands fiskale suverænitet bevares, når hindringen vedrører den skattepligtige persons personlige forhold, hvilket hver myndighed må afgøre ud fra nationale kriterier. En sådan analyse er forbundet med visse vanskeligheder[18], men den har sin logik, eftersom kompetencerne på skatteområdet ligger hos hver medlemsstat, og Domstolen vil ikke blande sig i sig i dette følsomme spørgsmål, som direkte påvirker medlemsstaternes statskasser[19].

35. Såvel personer, som ikke er hjemmehørende i Nederlandene, som personer, som er hjemmehørende i Nederlandene, kan ansøge om anvendelse af fradraget i henhold til artikel 3.74 i den nederlandske indkomstskattelov. De førstnævnte skal have arbejdet i mindst 1 225 timer pr. år i Nederlandene, mens de sidstnævnte kan medregne ikke blot

14 — I mit forslag til afgørelse i Gschwind-sagen har jeg givet udtryk for den samme opfattelse. I punkt 42 i forslaget til afgørelse anførte jeg, at hensigten med Schumacker-dommen »ikke var at gøre op med det i den internationale skatteret almindeligt anerkendte princip om, at det er bopælsstaten, som skal beskatte skatteyderens samlede indkomst, således at der tages hensyn til omstændigheder, som er knyttet til dennes personlige og familiemæssige forhold — et princip, som er inkorporeret i medlemsstaternes retsordener gennem OECD's modelkonvention vedrørende dobbeltbeskatning«.

15 — Jf. de ovenfor nævnte domme.

16 — Dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s. 1779, præmis 16, Schumacker-dommen, præmis 36, Gerritse-dommen, præmis 27 og 28, dom af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, præmis 42, af 15.2.2007, sag C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande, Sml. I, s. 1425, præmis 23, og af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 50.

17 — Jf. den retspraksis, som er nævnt i den foregående fodnote, og V. Almendral, »La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional«, *EUI Working Papers LAW*, 2008/25, s. 17-21 og 23-26.

18 — Som understreget af V. Almendral, nævnt ovenfor, s. 21, er retspraksis uklar, eftersom der i retspraksis ikke objektivt sondres (fordi Domstolen enten ikke vil eller ikke kan) mellem fradrag, som er tilknyttet indkomsten, og personlige fradrag.

19 — Domstolen har anerkendt, at medlemsstaterne under overholdelse af fællesskabsretten har kompetence på området for direkte beskatning. Dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 19, af 26.10.1999, sag C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Sml. I, s. 7447, præmis 32, af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 15, af 14.12.2000, sag C-141/99, AMID, Sml. I, s. 11619, præmis 19, og af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29.

timer, som de har arbejdet i Nederlandene, men også timer, som de har arbejdet i andre stater. Her er tale om en åbenlys forskellig behandling, som den nederlandske regering erkender. Visse medlemsstater er imidlertid af den opfattelse, at den situation, som ikke-hjemmehørende skattepligtige personer befinder sig i, ikke kan sammenlignes med den situation, som hjemmehørende skattepligtige personer befinder sig i, og at den forskellige behandling derfor er forenelig med artikel 43 EF.

36. Jeg kan ikke tilslutte mig denne opfattelse.

37. Det omtvistede fradrag har et formål, som Nederlandene har redegjort for i denne sag, nemlig at beskatte indkomsterne for selvstændige erhvervsdrivende, hvor virksomheden udgør deres hovedbeskæftigelse[20]. I den nederlandske skatteret er der blevet udviklet et system for beskatning af virksomhedsindehavere, som tilgodeser dem, som har virksomheden som hovedbeskæftigelse. For at kunne anvende denne ordning, skal man opfylde et timekrav.

38. En ikke-hjemmehørende person, der arbejder som selvstændig erhvervsdrivende i Nederlandene, hvor vedkommende betaler skat, skal have arbejdet et vist antal timer for at kunne anvende fradraget i indkomstskattelovens artikel 3.74. Han skal også kunne føre bevis for dette timetal for at kunne *bevise, at erhvervsvirksomheden udgør hans hovedbeskæftigelse*[21]. Som Kommissionen med rette har anført i sit skriftlige indlæg, tilsigter timekravet i den nederlandske lovgivning ikke at fastsætte vilkår for eller bedømme den skattepligtige persons personlige eller familiemæssige forhold, men derimod at sikre, at den person, som udøver en bestemt virksomhed (i dette tilfælde selvstændig virksomhed), ikke lyver[22]. Ved at opstille en betingelse om, at personen skal opfylde timekravet i Nederlandene, bidrager den nationale bestemmelse ikke til at tydeliggøre, hvilken virksomhed der er tale om.

39. Indkomstskattelovens artikel 3.74 vedrører den beskattede virksomheds art og ikke den skattepligtige persons personlige eller familiemæssige forhold. Derfor kan den situation, som en ikke-hjemmehørende selvstændig erhvervsdrivende befinder sig i, sammenlignes med den situation, som en hjemmehørende selvstændig erhvervsdrivende befinder sig i, i det mindste hvad angår fradraget i beskatningsgrundlaget som omhandlet i ovennævnte bestemmelse.

40. Det er derfor min opfattelse, at Nederlandene forskelsbehandler ikke-hjemmehørende

20 — Som bekræftet under retsmødet af repræsentanten for den nederlandske regering.

21 — Gielen har henvist til forslaget til afgørelse fra generaladvokaten ved Hoge Raad i hovedsagen, hvori følgende fremgår af punkt 6.2.3: »Timekravet kan ikke adskilles fra den fordel, som selvstændige erhvervsdrivende indrømmes […]. Lovens forhistorie viser hovedsageligt, at formålet med timekravet er at forhindre, at »falske« virksomhedsindehavere nyder godt af de fordele, som indrømmes selvstændige erhvervsdrivende, eller udtrykt på en anden måde, at kun »ægte« virksomhedsindehavere skal have ret til at anvende de i loven fastsatte fradrag«.

22 — Punkt 10 i Kommissionens skriftlige indlæg.

selvstændige erhvervsdrivende, idet de (i modsætning til hjemmehørende selvstændige erhvervsdrivende) ikke kan medregne timer arbejdet i en anden stat for at vise, at deres økonomiske virksomhed har antaget et betydeligt omfang.

41. Det må herefter undersøges, om forskelsbehandlingen kan begrundes under henvisning til, at den ikke-hjemmehørende skattepligtige person frit kan vælge, om han vil være omfattet af bestemmelserne for hjemmehørende skattepligtige personer.

42. Dette udgør den gordiske knude i dette præjudicielle spørgsmål.

B — *Den valgfri beskatningsordning for ikke-hjemmehørende personer, og hvorvidt denne ordning kan neutralisere en forskelsbehandling*

43. Som forklaret er det Hoge Raads opfattelse, at fradragene i indkomstskatteloven for selvstændige erhvervsdrivende indebærer en forskelsbehandling. Den nederlandske og den svenske regering samt Gielen er enige i dette synspunkt. Der hersker imidlertid forskellige opfattelser vedrørende hovedspørgsmålet i denne sag, nemlig hvorvidt den mulighed, som ikke-hjemmehørende virksomhedsindehavere i medfør af den nederlandske lovgivning har for at blive beskattet på samme måde som hjemmehørende virksomhedsindehavere, indebærer, at de ikke udsættes for forskelsbehandling.

44. Vedrørende dette spørgsmål er alle de medlemsstater, som har afgivet indlæg, enige om at anlægge en såkaldt »neutraliseringstese«, hvilket indebærer, at valgmuligheden giver den skattepligtige person mulighed for at afveje de forskellige ordningers fordele og ulemper over for hinanden. Hvis han vælger den ordning, som indebærer en forskelsbehandling, selv om en forskelsbehandling kunne undgås ved at vælge det andet alternativ, kan den heraf følgende forskelsbehandling ikke kritiseres. Generaladvokaten ved Hoge Raad har i tvisten i hovedsagen givet udtryk for samme opfattelse.

45. Gielen og Kommissionen har en anden opfattelse af, hvorledes det præjudicielle spørgsmål skal besvares. De henviser således bl.a. til den belastning, som det vil medføre for myndighederne, hvis ikke-hjemmehørende selvstændige erhvervsdrivende vælger at være omfattet af de bestemmelser, som gælder for hjemmehørende skattepligtige personer.

1. Valgmuligheden som en måde, hvorpå et retsstridigt forhold kan lovliggøres

46. Denne sag rejser et vanskeligt problem hvad angår ligebehandlingsprincippet. Udtrykt mere abstrakt spørger Hoge Raad Domstolen, om en ulovlig forskelsbehandling kan lovliggøres, hvis den person, som udsættes for forskelsbehandlingen, frit har valgt at lade sig udsætte herfor. Dette dilemma bliver særligt problematisk på skatteområdet, hvor den skattepligtige person ofte kan vælge mellem forskellige bestemmelser, som i visse tilfælde indeholder elementer, der ikke altid er fordelagtige[23].

47. At forskelsbehandles i henhold til en lovbestemmelse kan ikke sammenlignes med at forskelsbehandles i et enkelt tilfælde eller de facto. Når lovgiver eller myndighederne fastsætter generelle og stabile retlige rammer, undersøger de en lang række forskellige muligheder, og de har en vid skønsmargin. Den, som træffer en individuel beslutning eller handler i praksis, vil imidlertid i almindelighed henvise til mere specifikke og konkrete retsbestemmelser. Som følge heraf tillægges lovgiver større magt, og blandt de valgmuligheder, som står åbne for denne, kan der kun opstå forskelsbehandling under særligt alvorlige omstændigheder[24]. En regulering indebærer altid i sig selv en forskelsbehandling, eftersom bestemmelserne normalt anvendes på visse subjekter, men ikke alle[25]. Denne sondring er ikke *per se* i strid med ligebehandlingsprincippet, og det er en ordning, som indeholder forskellige valgmuligheder og dermed forskellige retsstillinger, heller ikke.

48. De stater, som har afgivet indlæg i denne sag, er af den opfattelse, at den, som frit vælger at være omfattet af visse bestemmelser, ikke bagefter kan anfægte disse. Når loven således gør det muligt for en person at vælge mellem forskellige regler, heriblandt regler, som indebærer forskelsbehandling, indebærer denne valgmulighed, at ligebehandlingsprincippet respekteres. Udtrykt på en anden måde, hvis en person udsættes for forskelsbehandling under en ordning, som vedkommende frit

23 — J. Wouters, »The Principle of Non-discrimination in European Community Law«, *European Community Tax Review*, nr. 2, 1999, s. 102. C. Peters og M. Snellaars, »Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses«, *European Community Tax Review*, nr. 1, 2001, s. 13, og A. Zalasinski, »The Limits of the EC Concept of »Direct Tax Restriction on Free Movement Rights«, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity«, *Intertax*, bind 37, nr. 5, s. 283.

24 — Som Domstolen længe har anerkendt i retspraksis. Jf. bl.a. dom af 5.10.1994, sag C-280/93, Tyskland mod Rådet, Sml. I, s. 4973, præmis 89 og 90, af 12.11.1996, sag C-84/94, Det Forenede Kongerige mod Rådet, Sml. I, s. 5755, præmis 58, af 17.7.1997, forenede sager C-248/95 og C-249/95, SAM Schiffahrt og Stapf, Sml. I, s. 4475, af 14.7.1998, sag C-284/95, Safety Hi-Tech, Sml. I, s. 4301, præmis 37, af 14.7.1998, sag C-341/95, Bettati, Sml. I, s. 4355, præmis 35, af 19.11.1998, sag C-150/94, Det Forenede Kongerige mod Rådet, Sml. I, s. 7235, præmis 53, af 15.12.2005, sag C-86/03, Grækenland mod Kommissionen, Sml. I, s. 10979, præmis 88, og af 16.12.2008, sag C-127/07, Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl., Sml. I, s. 9895, præmis 57.

25 — Som anført af generaladvokat Poiares Maduro i hans forslag til afgørelse i sagen Arcelor Atlantique et Lorraine m.fl. »[er] det […] derfor naturligt, at forsøgsordninger strider mod lighedsprincippet« (punkt 46). Jf. også F. Rubio Llorente, »Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad«, i *La forma del poder*, Ed. CEPC, Madrid, 1997, s. 642.

har valgt, neutraliseres forskelsbehandlingen. Hvis lovgiver blot giver en person en vis beslutningsfrihed, kan lovgiver således herefter helt ustraffet vedtage bestemmelser i forhold til denne person, som klart er udtryk for forskelsbehandling.

49. Jeg er ikke enig med dem, som er af den opfattelse, at valgmuligheden har en neutraliserende virkning. Jeg mener, at spørgsmålet fra Hoge Raad befinder sig på et mere abstrakt plan, som indebærer, at det rejste spørgsmål kan besvares, hvis man ser bort fra de særlige omstændigheder, som gør sig gældende i denne sag.

50. Staternes ræsonnement bygger nemlig på en fejlagtig forudsætning, nemlig at man kan vælge mellem et lovligt og et ulovligt alternativ.

51. Der findes en velkendt talemåde, som siger, at hvis loven ikke anvendes korrekt, kan man ikke kræve ligebehandling[26]. Hvis for eksempel en skattemyndighed begår en fejl og pålægger et selskab en lavere skat end den, der burde være blevet pålagt, kan konkurrerende selskaber ikke gøre gældende, at der er tale om forskelsbehandling og kræve at blive beskattet på samme måde. Når en person vælger mellem et lovligt og et ulovligt alternativ, indebærer valgmuligheden i sig selv ikke, at en forskelsbehandling forvandles til en ligebehandling.

52. Den portugisiske regering har til anfægtelse heraf henvist til det latinske ordsprog *venire contra factum proprium*, hvilket afspejler princippet om, at et organ er bundet af sin egen praksis. Det bemærkes imidlertid, at dette ordsprog altid er blevet anvendt med hensyn til lovlige handlinger. Hvis der ikke kan opstilles noget krav om ligebehandling, når noget er ulovligt, kan noget heller ikke lovliggøres via praksis. Hvis dette var tilfældet, ville en ulovlig handling skulle accepteres, hvilket er uacceptabelt for retsordenen.

53. Desuden er valgmuligheden åben for alle selvstændige virksomhedsindehavere, og Nederlandene har ikke nævnt nogen andre betingelser, som skal være opfyldt, for at denne mulighed kan anvendes. Under disse omstændigheder gør denne uindskrænkede og ubetingede mulighed, som står åben for alle virksomhedsindehavere, uanset særlige forhold hos forskellige kategorier af virksomhedsindehavere, det endnu vanskeligere at

26 — A. García Prats, *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1998, s. 222-224.

se, hvorledes valgmuligheden skulle have en neutraliserende virkning[27].

54. Det forelagte præjudicielle spørgsmål skulle dermed være besvaret. Hvis Domstolen derimod måtte finde, at denne valgmulighed kan begrunde en forskelsbehandling, idet en sådan behandling gøres lovlig, vil jeg herefter undersøge, hvorvidt de ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, som vælger dette alternativ, kan sidestilles med egentlige hjemmehørende skattepligtige personer i Nederlandene.

2. Konsekvenserne for den skattepligtige person, som vælger at være omfattet af bestemmelserne for hjemmehørende skattepligtige personer

55. Det er den nederlandske regerings opfattelse, at hvis Gielen havde valgt at blive beskattet på samme måde som hjemmehørende personer, ville hans skattetilsvar være det samme som for en person, som reelt har skattedomicil i Nederlandene. Gielens advokat deler ikke denne opfattelse og anser, at der med hensyn til såvel forvaltningen som beskatningen findes væsentlige forskelle, som reducerer valgmuligheden til et falsk alternativ.

56. Disse anbringender bør nu analyseres.

a) De administrative omkostninger

57. Kommissionen og Gielen har henvist til omkostningerne forbundet med behandlingen af indkomstangivelserne i henhold til de bestemmelser, som gælder for hjemmehørende personer.

58. Dette ræsonnement kan anvendes på langt de fleste medlemsstaters skattesystemer. Der består således et princip, som er veletableret i international skatteret, hvorefter hver stat har ret til at beskatte indkomster, som er indtjent på dens område (territorialitetsprincippet). Dette princip gennemføres ved, at såvel bopælsstaten (beskatning i bopælsstaten) som den stat, hvor den skattepligtige virksomhed udføres (beskatning i kildestaten) tillægges en beskatningskompetence[28]. Den førstnævnte stat repræsenterer det sted, hvor den enkeltes skatteevne nemmest kan bedømmes, og det er her, at den skattepligtige person skal indberette sine samlede indkomster, selv om der efterfølgende kan anvendes korrektionsmekanismer for at forhindre en dobbeltbeskatning (princippet om beskatning ved kilden). Eftersom den sidstnævnte stat er fjernere fra den skattepligtiges

27 — Jf. i denne retning generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse fremsat den 18.3.2009 i HSBC Holdings-sagen (dom af 1.10.2009, sag C-569/07, Sml. I, s. 9047, præmis 71 og 72).

28 — P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Ed. Kluwer, Haag-London-New York, 2002, s. 197-200.

individuelle forhold, indberettes og beskattes kun de indkomster, som vedkommende har oppebåret dér.

59. Det er klart, at der stilles store beviskrav til den skattepligtige person fra skattemyndighedernes side i den førstnævnte stat.

60. På baggrund heraf skulle Gielen kunne vælge at være omfattet af de skattebestemmelser, som gælder for personer, der er hjemmehørende i Nederlandene, via den fiktion, som den nederlandske lovgiver har indført, men dette fritager ham ikke fra hans indberetningspligt i Tyskland i henhold til (de tyske) bestemmelser for personer, som er hjemmehørende dér. Eftersom Gielen er hjemmehørende i Tyskland, skal han indberette sin samlede indkomst dér. Det samme gælder i Nederlandene, dersom han vælger at være omfattet af de bestemmelser, som gælder for hjemmehørende personer i den nederlandske indkomstskattelov. Når der er sket indberetning i begge stater, foretages en justering i hver stat i overensstemmelse med territorialitetsprincippet.

61. Hvis en ikke-hjemmehørende skattepligtig person vælger at være omfattet af bestemmelserne for hjemmehørende selvstændige erhvervsdrivende, påføres vedkommende en ekstraomkostning, som ikke nødvendigvis påhviler en hjemmehørende skattepligtig person. En person, som er hjemmehørende i Nederlandene, skal blot indberette sin samlede indkomst dér og beskattes i udlandet af indkomst, som vedkommende har oppebåret dér. En skattepligtig person som Gielen skal derimod indberette sin samlede indkomst i to medlemsstater og skal tilpasse sine indberetninger til to nationale retsordninger, og han påføres administrationsomkostninger ved to skatteforvaltninger, som desuden anvender forskellige sprog[29]. Det er klart, at en skattepligtig person som Gielen, som ikke er bosat i Nederlandene, ikke befinder sig i samme situation som en person, som betaler skat og er bosat dér, befinder sig i.

62. Domstolen har anlagt en streng vurdering af de administrative forpligtelser, som en medlemsstat pålægger ikke-hjemmehørende skattepligtige personer. Den risiko, som sådanne foranstaltninger indebærer for det indre markeds funktion, har fået Domstolen til at lægge til grund, at en ikke-hjemmehørende persons forpligtelse til at følge de indberetningsregler, som gælder i den stat, hvor vedkommende oppebærer indkomsten, kan udgøre en hindring, som er i strid med artikel 43 EF[30].

29 — Hvad angår det sproglige aspekt oplyste repræsentanten for den nederlandske regering under retsmødet, at de nederlandske skattemyndigheder accepterer dokumenter og skrivelser på andre »gængse sprog« end nederlandsk, men at dette sker uformelt og uden nogen retslige garantier. Repræsentanten for den nederlandske regering har i denne forbindelse ikke fremlagt nogen oplysninger om, hvordan det reelt forholder sig for en person, som ønsker at rette henvendelse til de nederlandske myndigheder på et sprog, som ikke er nederlandsk. Gielens advokat har imidlertid over for Domstolen anført, at en person, som tager kontakt til skattemyndighederne i Nederlandene, skal gøre dette på det officielle sprog dér, hvilket forekommer mig at være det mest sandsynlige.

30 — Dommen i sagen Futura Participations og Singer, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 25.

63. Denne sag handler imidlertid ikke om, hvorvidt de administrative forpligtelser, som er forbundet med valgmuligheden i indkomstskattelovens artikel 2.5, er i strid med de frie bevægeligheder. En sådan vurdering viser blot, at en ikke-hjemmehørende selvstændig erhvervsdrivende ikke har de samme fordele som hjemmehørende personer, til trods for at vedkommende kan vælge at blive beskattet efter samme regler som disse. Gielen og Kommissionen har påpeget dette, men de har ikke fået noget tilstrækkeligt svar herpå i Nederlandenes eller de øvrige medlemsstaters skriftlige og mundtlige indlæg.

b) Skattebeløbets størrelse

64. Den nederlandske regering gentog under retsmødet i denne præjudicielle sag, at de indkomster, som indgår i beskatningsgrundlaget i henhold til bestemmelserne for hjemmehørende personer ved anvendelse af fradraget i lovens artikel 2.5, er den skattepligtige persons samlede indkomst. Dette indebærer, at Gielen, hvis han havde valgt at være omfattet af bestemmelserne for hjemmehørende personer, ikke skulle have indberettet de 11 577 EUR, som han havde tjent i Nederlandene, men derimod de 88 849 EUR, som han havde tjent i løbet af året ved sine to driftssteder, det nederlandske og det tyske. Det relevante fradrag vedrører den højeste indkomst og andrager 2 984 EUR. Beregningen ophører imidlertid ikke her, eftersom Gielen kun kan fratrække den del, som svarer til overskuddet i Nederlandene, fra sit beskatningsgrundlag.

65. Ifølge Gielens advokat udregnes det endelige fradrag ved, at indkomsten fra Nederlandene divideres med den samlede indkomst, og derefter multipliceres det herved fremkomne beløb med det fradrag, som finder anvendelse. Regnestykket ser ud som følger i tal:

$$(11\,577/88\,849) \times 2\,984 = 389 \text{ EUR}.$$

66. Gielen har imidlertid også anført, at en person, som er hjemmehørende i Nederlandene, og som betaler skat af hele sin indkomst, uanset om indtægten stammer fra Nederlandene eller fra udlandet, ikke behøver at fordele afdragets størrelse proportionalt, men kan derimod fratrække hele beløbet i beskatningsgrundlaget. Denne forskelsbehandling begrundes med, at Gielen, selv om han blev beskattet i henhold til de bestemmelser, som gælder for hjemmehørende personer, kun skulle beskattes af den indkomst, som han har haft i Nederlandene. Den proportionelle fordeling foretages derfor således, at den ikke-hjemmehørende skattepligtige person ikke bliver stillet bedre end egentlige hjemmehørende personer.

67. Den nederlandske regering præsenterede under retsmødet en alternativ beregningsmetode, hvorefter de økonomiske konsekvenser for en ægte hjemmehørende person og en ikke-hjemmehørende person, som vælger at være omfattet af bestemmelserne for hjemmehørende personer, er de samme. Gielens advokat har anført, at denne metode ikke er korrekt, eftersom det økonomiske slutresultat ikke er det samme for begge kategorier af skattepligtige personer. Domstolen har imidlertid ikke tilstrækkeligt belæg for at afgøre dette spørgsmål, for det tilkommer ikke Domstolen at efterprøve lovligheden af de nederlandske skattebestemmelser, da dette langt ville overskride Domstolens kompetence.

68. Det er således min opfattelse, at det tilkommer den forelæggende ret at vurdere, hvorvidt skattebeløbet er det samme i begge tilfælde.

c) Foreløbig konklusion

69. Trods den ovenfor beskrevne usikkerhed er det vanskeligt at forestille sig, at situationerne er sammenlignelige.

70. Som repræsentanten for den nederlandske regering forklarede under retsmødet, finder forskellige bestemmelser anvendelse på begge kategorier af skattepligtige personer, selv om skattebeløbet er det samme. Som Kommissionen også har påpeget, og som jeg har anført i punkt 57-63 i dette forslag til afgørelse, indebærer det en tung byrde at skulle foretage to indberetninger af den samlede indkomst, en i Nederlandene og en i Tyskland, navnlig hvis indkomsten fra Nederlandene er lav. Den oprindelige forskelsbehandling, som er gennemgået i punkt 30-42 i dette forslag til afgørelse, er således ikke blevet afhjulpet, eftersom den ikke-hjemmehørende skattepligtige person ikke sidestilles med en hjemmehørende person, selv om vedkommende vælger at være omfattet af bestemmelserne for hjemmehørende personer.

71. En udenlandsk skattepligtig person, som foretrækker at blive beskattet i henhold til bestemmelserne, som gælder for hjemmehørende personer, har ikke samme stilling som indenlandske skattepligtige personer. Denne manglende homogenitet indebærer, at den valgmulighed, som er fastsat i indkomstskattelovens artikel 2.5, ikke kan anses for at neutralisere den retsstridige forskelsbehandling, som er forbundet med et af alternativerne. Dette bliver endnu tydeligere, hvis der

anlægges et generelt perspektiv, og navnlig hvis der tages udgangspunkt i Domstolens praksis.

3. Muligheden for at vælge beskatningsordning og Schumacker-dommen

72. Den nederlandske regering har anført, at den nederlandske indkomstskattelov opfylder betingelserne i Schumacker-dommen og endog går videre end kravet i denne, idet den gør det muligt at vælge mellem at være omfattet af bestemmelserne for hjemmehørende personer og bestemmelserne for ikke-hjemmehørende personer[31].

73. Jeg er uenig i dette synspunkt, som er baseret på en ukorrekt fortolkning af den nævnte dom.

74. Den nævnte dom fastslog, at en ikke-hjemmehørende person, som ikke har nogen indkomst af betydning i den stat, hvor vedkommende er bosat, og som har størstedelen af sin indkomst fra virksomhed udført i en anden stat, ikke må beskattes hårdere i sidstnævnte stat end en arbejdstager, som er bosat dér og som dér udfører det samme arbejde. Det følger af denne dom, at der kan foretages en sammenligning. En person, som reelt set udelukkende arbejder i et andet land end det land, hvor vedkommende er bosat, skal behandles på samme måde som personer, som er bosat i førstnævnte land. For at opnå en sådan ligebehandling skal skattesystemet i værtsstaten tage hensyn til den ikke-hjemmehørende arbejdstagers personlige og familiemæssige forhold, navnlig når der i den stat, hvor arbejdstageren ikke er bosat, ikke tages hensyn til disse forhold[32].

75. Det er ikke muligt at henvise til Schumacker-dommen for at begrunde en neutralisering af en forskelsbehandling som den, som Gielen er blevet udsat for. Denne dom vedrører et afgrænset område, som ikke omfatter den foreliggende sag, og denne dom tager udgangspunkt i visse parametre — at der ikke tages hensyn til en arbejdstagers personlige og familiemæssige forhold — som bevirker, at den ikke kan anvendes på den foreliggende sag. Som følge heraf kan det ikke — som Nederlandene påstår — hævdes, at indkomstskattelovens artikel 2.5 indeholder en mere vidtrækkende beskyttelse end den, som følger af Schumacker-dommen.

31 — I sit skriftlige indlæg tilslutter Gielen sig den nederlandske regerings opfattelse og anfører, at der i forarbejderne til indkomstskatteloven findes en lignende begrundelse: at opfylde Schumacker-dommen og give ikke-hjemmehørende personer mulighed for at være omfattet af en skatteordning, der er mere fordelagtige end den, som blev bedømt i denne sag (MvT Kamerstukken (parlementsdokumenter) II 1998/99, nr. 3, s. 79 og 80 (uddrag af Gielens skriftlige indlæg, s. 11)).

32 — K. Lenaerts og L. Bernardeau, »L'encadrement communautaire de la fiscalité directe«, *Cahiers de droit européen*, nr. 1 og 2, 2007, s. 77-80.

76. En maksimalistisk anvendelse af Schumacker-dommen som anbefalet af Nederlandene ville desuden have negative konsekvenser. Dette fremgår af den foreliggende sag. Det kan heller ikke accepteres, at et land ved at vedtage beskatningsordninger, som indeholder valgmuligheder for ikke-hjemmehørende personer, kan godkende en hvilken som helst form for forskelsbehandling under henvisning til, at selve valgmuligheden neutraliserer forskelsbehandlingen. Hvis Domstolen er enig i den nederlandske regerings opfattelse, bør der indføres sikkerhedsforanstaltninger for at forhindre, at forskelsbehandlingen af ikke-hjemmehørende personer øges, og forskelsbehandlingen bør i stedet formindskes. Eftersom det er svært at forestille sig sådanne sikkerhedsforanstaltninger, hælder jeg til den opfattelse, at den omtvistede valgmulighed næppe vil have en neutraliserende effekt.

4. Afsluttende bemærkninger

77. Inden jeg afslutter dette forslag til afgørelse, vil jeg påpege, at den valgmulighed, som er indeholdt i indkomstskattelovens artikel 2.5, ikke anfægtes i denne sag. Uanset det ovenfor anførte vil jeg understrege, at formålet med disse betragtninger er at vurdere, hvorvidt valgmuligheden neutraliserer den konstaterede forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende personer.

78. Der er grund til at understrege det nævnte forbehold, eftersom der findes åbenbare fordele ved den ordning, som Nederlandene har indført[33]. Det er fra sagkyndigt hold blevet anført, at den omstændighed, at det er muligt at beskatte en skattepligtig person af hele vedkommendes indkomst i såvel bopælsstaten som kildestaten, kan give et optimalt resultat, navnlig ved transnational beskatning af fysiske personer[34]. Sammenlignet med de forskellige skattemodeller, som findes i medlemsstaterne, indeholder den nederlandske ordning utvivlsomt positive elementer. Der kan heller ikke sættes spørgsmålstegn ved lovligheden af den nævnte model, men spørgsmålet er, om ordningen har en neutraliserende effekt. Alene i denne henseende er indkomstskattelovens artikel 2.5 ikke tilstrækkelig til at begrunde den ulovlige forskelsbehandling, som ikke-hjemmehørende personer som Gielen udsættes for.

33 — De i denne sag omhandlede nederlandske bestemmelser indeholder en ubetinget valgmulighed for ikke-hjemmehørende selvstændige erhvervsdrivende. Flere medlemsstater har imidlertid indført ordninger, som indeholder en valgmulighed som den nederlandske ordning, men har begrænset disse til at gælde for personer, som oppebærer en stor procentdel af deres indkomst i en anden medlemsstat end den, hvor de er bosat. Kommissionen gav en tilskyndelse hertil i henstilling 94/79/EF af 21.12.1993 vedrørende indkomstbeskatning af visse indtægter, der erhverves af ikke-hjemmehørende i en anden medlemsstat end den, hvori de har deres bopæl (EFT 1994 L 39, s. 22), hvori det anføres, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig person skal have mulighed for at vælge de bestemmelser, som finder anvendelse på personer, som er hjemmehørende i sidstnævnte stat, hvis vedkommende oppebærer mere end 75% af sin indkomst i kildestaten.

34 — B.J.M. Terra og P.J. Wattel, *European Tax Law*, fjerde udg., Ed. Kluwer, Deventer, 2005, s. 80-82.

VI — Forslag til afgørelse

79. Henset til ovenstående betragtninger, foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål fra Hoge Raad som følger:

»Artikel 43 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse, som forskelsbehandler ikke-hjemmehørende selvstændige erhvervsdrivende, også når den udenlandske skattepligtige person har adgang til, men ikke har udnyttet, den mulighed at vælge at blive behandlet som en hjemmehørende selvstændig erhvervsdrivende.«