FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 20. juni 2002 [1]

1. Da direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, kan en statsborger i Fællesskabet, der både oppebærer løn i den stat, hvori han har bopæl, og i en anden stat i Fællesskabet, blive udsat for, at han beskattes af sine indtægter i såvel sidstnævnte stat (beskæftigelsesstaten) som bopælsstaten.

I — Fællesskabsret

2. Et af traktatens mål er afskaffelse af dobbeltbeskatning [2], men det er ikke blevet fastlagt i fællesskabsretten, hvordan det mest hensigtsmæssigt kan nås. Det er medlemsstaterne, der i deres indbyrdes forhold skal fastsætte de bestemmelser, der er nødvendige for at nå dette mål.

3. I denne sag er Domstolen blevet forelagt spørgsmål om, hvorvidt en række bestemmelser, hvis anvendelse bevirker, at en arbejdstager ved beregningen af skatten af hans indtægter i bopælsstaten mister adgangen til at opnå en del af sine skattenedslag, fordi han det samme år har haft lønindtægt i både bopælsstaten og en anden medlemsstat, er forenelige med EF-traktatens artikel 48 [3] og artikel 7 i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 [4].

4. Arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet, der er sikret ved traktatens artikel 48, stk. 1 og 2, forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår.

5. Artikel 7, stk. 1 og 2, i forordning nr. 1612/68 har følgende ordlyd:

»1. En arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, må ikke på grund af sin nationalitet behandles anderledes på de øvrige medlemsstaters område end inden-

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EF-traktatens artikel 220 (nu artikel 293 EF).

3 — Efter ændring nu artikel 39 EF.

4 — Forordning af 15.10.1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet, EFT 1968 I, s. 467.

landske arbejdstagere med hensyn til beskæftigelses- og arbejdsvilkår, navnlig for så vidt angår aflønning, afskedigelse og, i tilfælde af arbejdsløshed, genoptagelse af beskæftigelse i faget eller genansættelse.

2. Arbejdstageren nyder samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere.

[...]«

II — National ret

6. Den nationale ret består på den ene side af de bilaterale overenskomster, Kongeriget Nederlandene har indgået med henholdsvis Forbundsrepublikken Tyskland [5], Den Franske Republik [6] og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland [7], og på den anden de bestemmelser til undgåelse af dobbeltbeskatning i den nederlandske lovgivning [8], som der henvises til i overenskomsten mellem Kongeriget Nederlandene og Det Forenede Kongerige.

7. Ifølge de gældende bilaterale overenskomster beskattes indtægter, som en person, der er hjemmehørende i Nederlandene, har opnået i en af de medlemsstater, som har undertegnet overenskomsterne, i den pågældende medlemsstat, når beskæftigelsen er blevet udøvet dér.

8. Sådanne indtægter er fritaget for beskatning i Nederlandene, men tages i betragtning ved beregningen af den skat, som personer, der er hjemmehørende i Nederlandene, skal betale af de indtægter, de har haft i denne stat, af hensyn til anvendelsen af progressionen i skatteskalaen [9].

5 — Overenskomst mellem Kongeriget Nederlandene og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter og for så vidt angår forskellige andre skatter samt vedrørende andre skattemæssige spørgsmål, undertegnet i Haag den 16.6.1959 (*Tractatenblad* 1959, s. 85), med senere ændringer (*Tractatenblad* 1960, s. 107; 1980, s. 61 og 200; 1991, s. 95; 1992, s. 14, og 1994, s. 81).

6 — Overenskomst mellem Kongeriget Nederlandene og Den Franske Republik til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår indkomst- og formueskatter, undertegnet i Paris den 16.3.1973 (*Tractatenblad* 1973, s. 83), med senere ændring (*Tractatenblad* 1974, s. 41).

7 — Overenskomst mellem Kongeriget Nederlandene og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding, undertegnet i Haag den 17.11.1980 (*Tractatenblad* 1981, s. 54 og 108; 1983, s. 128; 1989, s. 128, og 1991, s. 12-14).

8 — Det drejer sig om en bekendtgørelse om regler til undgåelse af dobbeltbeskatning af 21.12.1989 (*Staatsblad* 1989, nr. 594, trådt i kraft den 1.1.1990), som ændret ved anordning af 23.12.1994 (*Staatsblad* 1994, nr. 694, trådt i kraft den 1.1.1995) (herefter »1989-bekendtgørelsen«), samt lov om beskatning af lønindtægt, senest ændret ved lov af 24.12.1994 (*Staatsblad* 1993, nr. 760) (herefter »1964-loven«).

9 — Denne metode, der benævnes »eksemptionsmetoden med progressionsforbehold«, er en variant af eksemptionsmetoden, som på sin side er en af de to klassiske metoder til ophævelse af dobbeltbeskatning i bopælsstaten. Princippet i metoden fremgår af artikel 23 A og 23 B i den af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) udarbejdede modeloverenskomst. Det angives imidlertid ikke nærmere i disse artikler, navnlig artikel 23 A om eksemptionsmetoden, hvordan disse metoder skal gennemføres.

9. Den skat, der skal betales i Nederlandene, beregnes således på følgende måde:

$$\text{skatten af globalindkomsten} \times \frac{\text{den udenlandske bruttoindkomst}}{\text{bruttoglobalindkomsten}} \quad 11.$$

— Først beregnes skatten på grundlag af den samlede indkomst, herunder også skattefritagne indtægter fra udenlandske kilder, efter den almindelige progressive skatteskala, idet der fratrækkes beløb betalt til opfyldelse af underholdsforpligtelser og den del af indkomsten, som den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold giver ret til skattefritagelse for.

— Fra dette teoretiske beløb trækkes det fritagelsesbeløb, som skal indrømmes for indtægter, der er erhvervet og beskattet i de enkelte beskæftigelsesstater.

— Dette fritagelsesbeløb beregnes på følgende måde [10]:

De beløb, den skattepligtige har betalt til opfyldelse af underholdsforpligtelser, og den skattefritagne del af indkomsten, som tages i betragtning ved beregningen af skatten af globalindkomsten, fratrækkes ikke i bruttoglobalindkomsten i proportionalitetsbrøkens nævner.

10. Hensigten med at beregne fritagelsen på denne måde er at fordele nedslagene på grund af den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold på hele indkomsten [12]. Som følge heraf gives der kun

10 — Den måde, hvorpå fritagelsesbeløbet beregnes, er fastsat i 1989-bekendtgørelsens artikel 3, hvortil der i overenskomsten mellem Kongeriget Nederlandene og Det Forenede Kongerige henvises på følgende måde:
»Fritagelsen [i henhold til en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning] bringes i anvendelse ved indrømmelse af en nedsættelse, som højst kan udgøre det indkomstskattebeløb, der skulle svares [i henhold til 1964-loven], såfremt [en sådan overenskomst] ikke fandt anvendelse. Nedsættelsen svarer til et beløb, som står i samme forhold til den skat, der skulle svares [i henhold til 1964-loven], som forholdet mellem dels den udenlandske bruttoindkomst, dels bruttoindkomsten efter indregning af de i samme lovs kapitel II, afsnit 5A, 5B, 5C og 7 fastsatte nedsættelser og forhøjelser og efter fradrag af de tab, som skal medregnes i henhold til samme lovs kapitel IV, for så vidt de udgør negativ bruttoindkomst.« Overenskomsterne mellem Kongeriget Nederlandene og henholdsvis Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland indeholder de samme beregningsregler som 1989-bekendtgørelsen.

11 — Denne brøk benævnes »proportionalitetsbrøken«.

12 — I bemærkningerne til anordningen af 7.11.1991 om ændring af 1989-bekendtgørelsen anføres følgende:
»Denne formel er valgt for at tage hensyn til bestemte nedslag, som efter den nederlandske lovgivers opfattelse ganske vist har indvirkning på skatteevnen, men som ikke kan henføres til bestemte indtægtskilder i eller uden for Nederlandene. Da disse nedslag ikke er knyttet til bestemte kilder, kan det antages, at udgifterne skal afholdes af den samlede indkomst. Ved at optage bruttoindkomsten i proportionalitetsbrøken som nævner og ved at multiplicere den samlede skat, der skulle betales uden anvendelse af anordningen, med denne brøk, opnås det, at sådanne udgifter proportionalt påhviler den udenlandske og den i Nederlandene skattepligtige del af indkomsten (den såkaldte repartition).«

nedslag i den skat, der skal betales i Nederlandene, pro rata af de indtægter, den skattepligtige har haft i denne stat.

III — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger i hovedsagen

11. F.W.L. de Groot, der er nederlandsk statsborger, havde i 1994 bopæl i Nederlandene. I årets første kvartal havde han indtægter som arbejdstager i Tyskland, Frankrig og Det Forenede Kongerige svarende til henholdsvis 74 395, 84 812 og 35 009 NLG. Desuden havde han i Nederlandene en lønindtægt på 89 665 NLG.

12. Fra den 1. april 1994 var F.W.L. de Groot arbejdsløs. Han modtog ydelser på grund af sygdom og arbejdsløshed for et samlet beløb på 34 743 NLG.

13. I samme år havde han betalt 43 230 NLG i underholdsbidrag, og den 26. december 1994 frigjorde han sig for underholdsforpligtelsen ved at betale en affindelsessum på 135 000 NLG.

14. Af de indtægter, F.W.L. de Groot havde haft i Tyskland, Frankrig og Det Forenede Kongerige, betalte han i disse stater skat svarende til henholdsvis 16 768, 12 398 og 11 335 NLG. Disse skatter blev beregnet uden hensyn til de beløb, han havde betalt til opfyldelse af underholdsforpligtelsen.

15. Skattemyndigheden beregnede den skat, der skulle betales af indtægterne i Nederlandene, efter den metode, jeg har omtalt i punkt 9 i dette forslag til afgørelse. De beløb, F.W.L. de Groot havde betalt til opfyldelse af underholdsforpligtelsen, og den skattefritagne del af indkomsten, som blev taget i betragtning ved beregningen af skatten af globalindkomsten, blev ikke fratrukket bruttoglobalindkomsten i proportionalitetsbrøkens nævner.

16. Som anført af den forelæggende ret resulterede dette i, at en forholdsmæssig del af de personlige skattefordele, som F.W.L. de Groot havde ret til — svarende til proportionalitetsbrøken — ikke medførte en faktisk nedsættelse af den skat, han skulle betale i Nederlandene. Hans underholdsforpligtelser og skattefritagelsen af en

del af hans indkomst gav ham således en mindre skattefordel, end han ville have opnået, hvis han i 1994 havde haft hele sin indkomst i Nederlandene [13].

17. F.W.L. de Groot har iværksat kassationsanke til prøvelse af en dom, hvorved Gerechtshof te Amsterdam (Nederlandene) stadfæstede den nederlandske skattemyndigheds beslutning om at beregne hans skat som anført ovenfor.

IV — De præjudicielle spørgsmål

18. Hoge Raad der Nederlanden har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er EF-traktatens artikel 48 [...] og artikel 7 i forordning (EØF) nr. 1612/68 til hinder for, at en person, som er hjemmehørende i en medlemsstat, og som i et bestemt år (også) erhverver indtægter i en anden medlemsstat i et tjenesteforhold, som udøves dér, og beskattes af disse indtægter i denne anden medlemsstat, uden at der herved tages hensyn til den pågældende arbejdstagers personlige og familiemæssige forhold, i henhold til en ordning til undgåelse af dobbeltbeskatning i sin bopælsstat mister en forholdsmæssig del af fordelen ved den andel af indkomsten, der er fritaget for beskatning, og sine personlige skattefordele?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, følger der da af fællesskabsretten særlige krav til den måde, hvorpå der i bopælsstaten skal tages hensyn til den pågældende arbejdstagers personlige og familiemæssige forhold?«

V — Stillingtagen

Det første spørgsmål

19. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om traktatens artikel 48 og artikel 7 i forordning nr. 1612/68 skal fortolkes således, at de er til hinder for, at der anvendes bestemmelser i bilaterale overenskomster og i en national lovgivning, som bevirker, at en skattepligtig ved beregningen af skatten af hans indkomst i bopælsstaten mister en del af fordelen ved, at en del af indkomsten er fritaget for beskatning, og af sine personlige skattefordele, fordi han det

13 — Jf. forelæggelsesdommens præmis 3.6.

pågældende år ligeledes har haft lønindtægt i en anden medlemsstat, som er blevet beskattet dér, uden at der er taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

20. Det fremgår af forelæggelsesdommens præmisser [14], at den forelæggende ret ønsker oplyst, om den ulempe, de omtvistede bestemmelser har medført for F.W.L. de Groot, udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, der er forbudt i henhold til EF-traktatens artikel 48.

21. Det skal nævnes, at selv om direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, skal medlemsstaterne under udøvelsen af denne kompetence overholde fællesskabsretten [15]. Heraf følger, at medlemsstaterne ved udøvelsen af den kompetence, de har bevaret, ikke må tilsidesætte de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder, herunder arbejdskraftens frie bevægelighed [16].

22. Domstolen har ligeledes fastslået, at disse friheder er ubetingede, og at en medlemsstat ikke kan gøre deres overholdelse afhængig af indholdet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, den har indgået med en anden medlemsstat [17].

23. Ifølge fast retspraksis forbyder traktatens artikel 48 ikke alene enhver åbenlys forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men også enhver form for skjult forskelsbehandling, der på grundlag af andre kriterier fører til samme resultat [18].

24. Endvidere har Domstolen flere gange fremhævet, at traktatens artikel 48 er udtryk for et grundlæggende princip, som er fastslået i EF-traktatens artikel 3, litra c) (efter ændring nu artikel 3, litra c), EF), hvori det hedder, at Fællesskabets virke, med de i EF-traktatens artikel 2 (efter ændring nu artikel 2 EF) nævnte mål for øje, skal indebære fjernelse af hindringerne for den frie bevægelighed for personer mellem medlemsstaterne [19].

14 — Præmis 3.9 (originalen indeholder to præmisser 3.9; der er tale om den anden præmis 3.9, herefter »præmis 3.9 a«).

15 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, og af 14.12.2000, sag C-141/99, AMID, Sml. I, s. 11619, præmis 19, samt den heri nævnte retspraksis. Jf. også den nyere dom af 15.1.2002, sag C-55/00, Gottardo, Sml. I, s. 413, præmis 32.

16 — Jf. bl.a. dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s. 1779, præmis 12, og Schumacker-dommen, præmis 23.

17 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 26.

18 — Dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11, og af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, præmis 18. På det skattemæssige område har Domstolen ved flere lejligheder udtalt, at bestemmelser, hvorefter en skattefordel afhænger af opfyldelsen af et bopælskrav, udgør en indirekte forskelsbehandling, eftersom indenlandske statsborgere har lettere ved at opfylde et sådant krav end vandrende arbejdstagere fra andre medlemsstater (jf. de domme, der henvises til i generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse i Terhoevesagen (dom af 26.1.1999, sag C-18/95, Sml. I, s. 345), i fodnoten på s. 13).

19 — Dom af 7.7.1976, sag 118/75, Watson og Belmann, Sml. s. 1185, præmis 16, og af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. I, s. 4265, præmis 15.

25. Domstolen har fastslået, at alle traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for EF-borgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Fællesskabets område, og at disse bestemmelser indeholder et forbud mod foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område [20].

26. Domstolen har udledt heraf, at medlemsstaternes statsborgere navnlig har en ret, som de afleder direkte af traktaten, til at forlade deres oprindelsesland og rejse ind i og tage ophold i en anden medlemsstat med henblik på dér at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse [21].

27. Heraf følger, at bestemmelser, som forhindrer en statsborger i en medlemsstat i at forlade sit oprindelsesland med henblik på at udøve retten til fri bevægelighed, eller som får ham til at afholde sig herfra, derfor udgør hindringer for denne frihed, uanset om de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende arbejdstageres nationalitet [22].

28. I det foreliggende tilfælde står det fast, at de omtvistede bestemmelser førte til, at F.W.L. de Groot fik en mindre skattefordel som følge af sine underholdsforpligtelser og skattefritagelsen af en del af indkomsten, end han ville have gjort, hvis han i 1994 havde haft hele sin indkomst i Nederlandene [23].

29. Jeg mener i lighed med Kommissionen og den tyske regering, at traktatens artikel 48 er til hinder for anvendelsen af de omtvistede bestemmelser.

30. Dette støtter jeg på følgende betragtninger: For det første har bestemmelserne medført en reel ulempe for F.W.L. de Groot og kan gøre det for en række skattepligtige. For det andet kan ulempen ikke tilskrives forskelle mellem medlemsstaternes beskatningsordninger, men skyldes en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed. For det tredje mener jeg ikke, at de hensyn, som er blevet anført som begrundelse for hindringen, kan godtages.

31. For det første med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt de omtvistede bestemmelser reelt har indebåret en ulempe, kan det konstateres, at den forelæggende rets generaladvokat har beregnet, at den nedsættelse, F.W.L. de Groot opnåede i kraft af sine personlige nedslag, udgjorde 27 341 NLG, og at den nedsættelse, han ville have opnået, hvis disse nedslag var blevet hen-

20 — Dom af 7.7.1988, sag 143/87, Stanton, Sml. s. 3877, præmis 13, Singh-dommen, præmis 16, og dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 94.

21 — Dom af 5.2.1991, sag C-363/89, Roux, Sml. I, s. 273, præmis 9, Singh-dommen, præmis 17, og Bosman-dommen, præmis 95.

22 — Dom af 7.3.1991, sag C-10/90, Masgio, Sml. I, s. 1119, præmis 18 og 19, og Bosman-dommen, præmis 96.

23 — Jf. punkt 16 i dette forslag til afgørelse.

ført fuldt ud til den indtægt, han havde haft i Nederlandene, udgjorde 70 055 NLG[24]. Det står fast, at den del af skattefordelene, F.W.L. de Groot ikke fik indrømmet i sin bopælsstat, heller ikke, hverken helt eller delvis, blev indrømmet i beskæftigelsesstaterne. Som anført af den forelæggende ret tog ingen af disse nemlig hans personlige og familiemæssige forhold i betragtning[25].

32. Endvidere er det, som Kommissionen har understreget[26], åbenbart, at skattepligtige, der er hjemmehørende i Nederlandene, lider et større tab, jo større en del af deres indtægter, de har haft i en anden medlemsstat, når den skattefritagne del af indkomsten og de personlige nedslag i Nederlandene kun tages i betragtning pro rata af de indtægter, som de har haft i denne stat[27]. Som den forelæggende rets generaladvokat har anført, rammes skattepligtige, der har haft størstedelen af deres lønindtægt i udlandet, og hvis indkomst i Nederlandene lige akkurat er tilstrækkelig til at blive beskattet i denne stat, af »en meget stor skattemæssig ulempe«, idet de mister retten til en meget stor del af de nedslag, der knytter sig til deres personlige og familiemæssige forhold[28].

33. For det andet mener jeg i modsætning til, hvad den nederlandske regering har gjort gældende, at den ulempe, F.W.L. de Groot er blevet påført, ikke kan tilskrives forskelle mellem medlemsstaternes beskatningsordninger, men skyldes en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed.

34. Den nederlandske regering har gjort gældende, at den i overensstemmelse med de krav, Domstolen opstillede i Schumacker-dommen, har taget F.W.L. de Groots personlige og familiemæssige forhold i betragtning. Den har hævdet, at den ulempe, F.W.L. de Groot er blevet påført, skyldes den metode til undgåelse af dobbeltbeskatning, som er blevet anvendt i det foreliggende tilfælde, og at den er en følge af beskatningsordningen i beskæftigelsesstaterne, som ikke har taget F.W.L. de Groots personlige og familiemæssige forhold i betragtning. Efter den nederlandske regerings opfattelse er omstændighederne i den foreliggende sag sammenlignelige med omstændighederne i den sag, der gav anledning til Gilly-dommen af 12. maj 1998[29]. Desuden fører de omtvistede bestemmelser til det samme resultat som den anden metode til undgåelse af dobbeltbeskatning, nemlig »creditmetoden«[30], som der var tale om i Gilly-dommen, idet hjemmehørende personer, der har gjort brug af deres ret til fri bevægelighed, kan blive udsat for et højere skattetryk.

24 — Disse beregninger nævnes i punkt 41 i Kommissionens skriftlige indlæg.

25 — Jf. forelæggelsesdommens præmis 3.1.

26 — Punkt 72, 73 og 74 i Kommissionens skriftlige indlæg.

27 — For så vidt denne del ikke overstiger den grænse, over hvilken beskæftigelsesstaterne skal tage ikke-hjemmehørende skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold i betragtning, hvilket jeg senere skal omtale.

28 — Jf. punkt 72 i Kommissionens skriftlige indlæg.

29 — Sag C-336/96, Sml. I, s. 2793.

30 — Creditmetoden er den anden metode til ophævelse af dobbeltbeskatning i bopælsstaten. Den er omhandlet i artikel 23 B i OECD's modeloverenskomst. Metoden består i, at bopælsstaten medtager alle den skattepligtiges indtægter i beskatningsgrundlaget, men indrømmer ham et nedslag i skatten for den skat, han har betalt i beskæftigelsesstaten.

35. Jeg er ikke enig i den nederlandske regerings udlægning.

36. Det skal understreges, at beskæftigelsesstaterne under den foreliggende sags omstændigheder ikke havde pligt til at tage F.W.L. de Groots personlige og familiemæssige forhold i betragtning. Dels er der hverken i de gældende bilaterale overenskomster eller i beskæftigelsesstaternes nationale bestemmelser fastsat en sådan forpligtelse [31]. Dels fremgår det af Schumacker-dommen, at der kun påhviler beskæftigelsesstaten en sådan forpligtelse, når den skattepligtige oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i denne stat og ikke har nogen indkomst af betydning i bopælsstaten, således at denne stat ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold [32]. Domstolen fandt, at situationen for en sådan ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende, som har sammenligneligt, lønnet arbejde, i et sådant tilfælde ikke adskiller sig objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt for så vidt angår inddragelsen af skatteyderens personlige og familiemæssige forhold ved beskatningen [33].

37. Domstolen fandt, at det derimod som udgangspunkt er bopælsstaten, der skal indrømme den skattepligtige samtlige de skattemæssige fordele, der knytter sig til hans personlige og familiemæssige forhold. Domstolen bemærkede, at det er denne stat, der har lettest ved at bedømme den skattepligtiges personlige skatteevne, idet det er her, midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig [34]. Domstolen pegede på, at dette fremgår af den internationale skatteret og navnlig af OECD's modelkonvention vedrørende dobbeltbeskatning [35].

38. Dette er blevet bekræftet flere gange, jf. Asscher-dommen [36] af 27. juni 1996, Gschwind-dommen [37] af 14. september 1999, og Zurstrassen-dommen [38].

39. I det foreliggende tilfælde mener jeg ikke, at den nederlandske regering med rette kan hævde [39], at dens skattemyndigheder tog F.W.L. de Groots personlige og familiemæssige forhold i betragtning, således som det påhviler dem at gøre det ifølge

31 — Den nederlandske regering har gjort gældende (punkt 34 i regeringens skriftlige indlæg), at F.W.L. de Groot i Det Forenede Kongerige kunne indrømmes to personlige fritagelsesbeløb. Det første, der betegnes »personal allowance«, udgjorde 3 444 GBP i 1993/1994, mens det andet udgjorde 1 720 GBP i nedslag for underholdsbidrag. Jeg mener ikke, at dette, som F.W.L. de Groot har bestridt under retsmødet, kan ændre ved den forelæggende rets oplysninger, hvorefter der ved beregningen af den skat, F.W.L. de Groot skulle betale i hver enkelt af disse tre beskæftigelsesstater, ikke blev taget hensyn til de underholdsbidrag, han havde betalt, og hvorefter ingen af disse stater indrømmer ikke-hjemmehørende skattepligtige de fordele, som for hjemmehørende knytter sig til deres personlige og familiemæssige forhold (jf. forelæggelsesdommens præmis 3.1 og 3.9.a). Under alle omstændigheder har forholdet kun gyldighed for Det Forenede Kongerige, hvorfor de præjudicielle spørgsmål, således som den nederlandske regering selv har medgivet, stadig er relevante for så vidt angår de indtægter, F.W.L. de Groot har oppebåret i Tyskland og Frankrig.

32 — Præmis 36.

33 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 37.

34 — Samme dom, præmis 32.

35 — Jf. fodnote 34.

36 — Sag C-107/94, Sml. I, s. 3089, præmis 44.

37 — Sag C-391/97, Sml. I, s. 5451, præmis 22 og 24.

38 — Præmis 21.

39 — Jf. punkt 38 i regeringens skriftlige indlæg.

Domstolens udtalelser i Schumacker-dommen. Ganske vist tog skattemyndighederne de underholdsbidrag, F.W.L. de Groot havde betalt, og den skattefritagne del af indkomsten i betragtning ved beregningen af den teoretiske skat af samtlige hans lønindtægter, men han fik som følge af anvendelsen af proportionalitetsbrøken kun disse nedslag pro rata af de indtægter, han havde haft i Nederlandene.

40. F.W.L. de Groot mistede således retten til en del af de skattenedslag, som er foreskrevet i den nederlandske lovgivning, og som han havde krav på i sin egenskab af hjemmehørende i Nederlandene, fordi han havde gjort brug af sin ret til fri bevægelighed.

41. Den ulempe, F.W.L. de Groot er blevet påført, kan derfor ikke hævdes at være en følge af beskatningsordningen i beskæftigelsesstaterne. Den skyldes derimod den måde, hvorpå Kongeriget Nederlandene har indrømmet F.W.L. de Groot de nedslag, der knytter sig til hans personlige og familiemæssige forhold.

42. Heraf udleder jeg, at omstændighederne i den foreliggende sag ikke er sammenlignelige med dem, der gav anledning til Gilly-dommen.

43. I Gilly-sagen var Annette Gilly blevet beskattet i Tyskland af alle de indtægter, hun havde haft i denne stat, mens hun var blevet beskattet af samtlige sine indtægter i Frankrig, hvor hun havde bopæl. Ifølge overenskomsten mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning havde hun ret til en skattegodtgørelse af samme størrelse som den tilsvarende franske skat af disse indtægter. På grund af den stærkere progression i den tyske skat og den omstændighed, at hendes personlige og familiemæssige forhold ikke var blevet taget i betragtning i Tyskland, hvorimod de var blevet det i Frankrig, var den skattegodtgørelse, der blev indrømmet Annette Gilly, mindre end det beløb, hun faktisk havde betalt i Tyskland. Hun havde derfor fået pålagt en større samlet skattebyrde, end hvis hun havde haft tilsvarende indtægter, som udelukkende var blevet oppebåret i Frankrig [40].

44. Således som Domstolen bemærkede [41], beroede de ugunstige virkninger, anvendelsen af den omtvistede skattegodtgørelsesregel havde medført for Annette Gilly, først og fremmest på de forskellige skatteskalaer i de pågældende medlemsstater, hvis fastsættelse, i mangel af fællesskabsbestemmelser på området, henhørte under hver enkelt af disse medlemsstaters kompetence. Domstolen bemærkede om den måde, hvorpå den omstændighed, at der i bopælsstaten blev taget hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, mens disse forhold ikke blev taget i betragtning i

40 — Domstolen fastslog i overensstemmelse med generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse, at traktatens artikel 48 ikke er til hinder for at anvende en skattegodtgørelsesregel som den omhandlede (præmis 54). Den fandt, at formålet med en overenskomst som den i sagen omhandlede kun var at undgå, at de samme indtægter blev beskattet i begge kontraherende stater, men ikke at sikre, at den beskatning, som den skattepligtige var underlagt i den ene stat, ikke var højere end den beskatning, han var underlagt i den anden stat (præmis 46).

41 — Præmis 47.

beskæftigelsesstaten, påvirkede godtgørelsesbeløbet, at denne forskel beroede på, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende med hensyn til direkte skatter som regel ikke er sammenlignelig, idet den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en medlemsstats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af den pågældendes totale indkomst, som samles på det sted, hvor han eller hun har bopæl [42].

45. Heraf følger, at Annette Gilly, i modsætning til F.W.L. de Groot, opnåede alle de skattefordele for hjemmehørende personer, som var foreskrevet i hendes bopælsstats lovgivning, i denne stat.

46. Desuden havde de tyske myndigheder — som generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer bemærkede i sit forslag til afgørelse i Gilly-sagen [43] — blot skullet sænke deres skatteskala, eller de franske myndigheder skullet forhøje deres, for at skattegodtgørelsesreglen blev fordelagtig for Annette Gilly. Om en sådan ordning er ufordelagtig, er derfor for usikkert til, at det kan afholde en arbejdstager fra at gøre brug af sin ret til fri bevægelighed i disse to stater.

47. Hvad den foreliggende sag angår må det konstateres, at der ikke foreligger en sådan usikkerhed. De medlemsstater, F.W.L. de Groot har arbejdet i, havde nemlig i henhold til de gældende bilaterale overenskomster, deres nationale bestemmelser og retspraksis ikke pligt til at tage hans personlige og familiemæssige forhold i betragtning.

48. Jeg må ligeledes drage den konklusion, at den nederlandske regerings argument om, at de omtvistede bestemmelser fører til samme resultat som creditmetoden, for så vidt som de medfører, at F.W.L. de Groot rammes af et højere skattetryk, end hvis han ikke havde gjort brug af sin ret til fri bevægelighed, ikke kan tillægges betydning [44].

49. Det, som er afgørende i det foreliggende tilfælde, er, at den ulempe, F.W.L. de Groot er blevet påført, skyldes, at han af sin bopælsstat ikke har fået indrømmet en del af de nedslag, som er foreskrevet i dennes stats lovgivning.

50. Selv hvis de berørte beskæftigelsesstater havde taget F.W.L. de Groots personlige og familiemæssige forhold i betragtning, kunne han ligeledes være blevet udsat for et højere skattetryk, end hvis han havde haft hele sin indkomst i Nederlandene. Dette kunne have været tilfældet, hvis de

42 — Præmis 49.

43 — Punkt 61 og 62.

44 — Den nederlandske regering har navnlig henvist til artikel 23 B, stk. 1, sidste punktum, i OECD's modeloverenskomst, hvori det for så vidt angår creditmetoden foreskrives, at den skat, der er betalt i beskæftigelsesstaten, skal fradrages i den skat, der skal betales i bopælsstaten, dog således at beløbet ikke overstiger »den del af indkomst- eller formueskatten, således som disse skatter er beregnet inden indrømmelsen af fradraget, som kan henføres henholdsvis til den indkomst eller den formue, som kan beskattes i [beskæftigelsesstaten]«.

nedslag på grund af hans personlige og familiemæssige forhold, der var blevet indrømmet i beskæftigelsesstaterne, havde været mindre end dem, der er foreskrevet i den nederlandske lovgivning, og hvis beskæftigelsesstaterne ved fastsættelsen af skattesatsen for ikke-hjemmehørende havde taget hensyn til alle deres indtægter. En sådan ulempe ville således ikke have skyldtes en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, men ville kunne tilskrives forskelle mellem medlemsstaternes beskatningsordninger.

51. Dette er ikke tilfældet i den foreliggende sag. Den omstændighed, at de medlemsstater, hvori F.W.L. de Groot arbejdede, ikke tog hans personlige og familiemæssige forhold i betragtning ved beskatningen af de indtægter, han havde i disse stater, betød efter min opfattelse, at bopælsstaten havde pligt til at indrømme ham samtlige de nedslag, hans forhold gav ham ret til, og som han ville have fået indrømmet, hvis han havde udøvet hele sin virksomhed i Nederlandene [45].

52. At de nederlandske skattemyndigheder henførte en del af F.W.L. de Groots personlige nedslag til de indtægter, han havde haft i de øvrige medlemsstater, indebar en ulempe for ham, som han ikke var blevet påført, hvis han ikke havde gjort brug af sin ret til fri bevægelighed.

53. Derfor udgør de omtvistede bestemmelser efter min opfattelse en hindring for udøvelsen af denne frihed, som principielt er forbudt i henhold til traktatens artikel 48.

54. For det tredje mener jeg ikke, at de hensyn, som er blevet anført som begrundelse for den omtvistede hindring, kan godtages.

55. For det første finder den forelæggende ret det tvivlsomt [46], om det argument, der anføres i begrundelsen for de nederlandske bestemmelser om proportionalitetsbrøken, er holdbart. Ifølge dette argument har de nedslag, som det drejer sig om, til formål at bestemme den skattepligtiges skatteevne, og de skal derfor ikke udelukkende henføres til de indtægter, der er oppebåret i bopælsstaten [47].

56. Jeg mener ikke, at dette argument kan begrunde den hindring, der kan konstateres i det foreliggende tilfælde. Selv om det ud fra medlemsstaternes synspunkt kan forekomme retfærdigt at fordele byrden ved de personlige nedslag på alle den skattepligtiges indtægter, vil en sådan fordeling nemlig indebære, at nedslagene ligeledes skal ind-

45 — Jf. i denne retning Zurstrassen-dommen. Domstolen fastslog i denne dom, at Storhertugdømmet Luxembourg skulle tage Zurstrassens personlige og familiemæssige forhold i betragtning, selv om hans hustru havde bevaret sin bopæl i en anden medlemsstat, og ikke beskatte Zurstrassen som enlig uden familiemæssige byrder. Ikke blot boede Zurstrassen nemlig i Storhertugdømmet, han indtjente også næsten hele husstandens erhvervsindkomst dér. Domstolen bemærkede, at Storhertugdømmet Luxembourg var den eneste stat, der kunne gøre dette (præmis 23).

46 — Jf. forelæggelsesdommen, præmis 3.9.a.

47 — Jf. den begrundelse for anordningen af 7.11.1991 om ændring af 1989-bekendtgørelsen, som er gengivet i fodnote 12 i dette forslag til afgørelse.

rømmes i beskæftigelsesstaterne. Da der ikke er sket en harmonisering eller en samordning af medlemsstaternes beskatningsordninger på dette punkt, tilkommer det inden for rammerne af traktatens artikel 220 medlemsstaterne at indgå overenskomster i dette øjemed. Når sådanne overenskomster ikke foreligger, kan bopælsstaten ikke undlade at opfylde forpligtelsen til at indrømme en del af disse nedslag og på den måde tilsidesætte borgernes rettigheder i medfør af traktatens bestemmelser om deres grundlæggende frihed.

57. Desuden mener jeg, i modsætning til den belgiske regering, ikke, at dette nødvendigvis indebærer, at bopælsstaten pålægges en uforholdsmæssigt stor byrde. Det skal erindres, at progressionen i skatteskalaen i det foreliggende tilfælde har medført, at Kongeriget Nederlandene har opnået højere skatteindtægter af F.W.L. de Groots indkomst. I øvrigt har Domstolen flere gange afgjort, at tab af skatteindtægter aldrig kan begrunde en hindring for udøvelsen af en grundlæggende frihed [48].

58. Endelig er det omtvistede system med forholdsmæssig henførelse af personlige nedslag efter min opfattelse ikke nødvendigt — i den i retspraksis anvendte forstand [49] — for sammenhængen i eksemptionsmetoden med progressionsforbehold, som er blevet benyttet i det foreliggende tilfælde. Jeg mener nemlig ikke, at der er nogen sammenhæng mellem på den ene side eksemptionsmetoden med progressionsforbehold, hvorefter bopælsstaten afstår fra at beskatte indtægter oppebåret i andre medlemsstater, men tager sådanne indtægter i betragtning ved bestemmelsen af den sats, hvormed ikke-fritagne lønindtægter skal beskattes, og på den anden side henførelsen af nedslaget pro rata til de indtægter, som er oppebåret i bopælsstaten [50]. Jeg mener med andre ord ikke, at den reelle progression i indkomstbeskatningen i bopælsstaten, der tilstræbes med eksemptionsmetoden med progressionsforbehold, er afhængig af, at denne stat kun tager den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold i betragtning i denne begrænsede udstrækning.

59. For det andet mener jeg i modsætning til, hvad den nederlandske og den belgiske

48 — Dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 28, og af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 50.

49 — I domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 21-28, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 14-21, anerkendte Domstolen, at de belgiske retsforskrifter, hvorefter livsforsikringspræmier ikke kunne fradrages i den skattepligtige indkomst, hvis de var blevet betalt til udlandet, var berettigede på grund af nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den gældende beskatningsordning. Til fradragsretten for præmierne svarede en beskatning af forsikringsselskabernes ydelser i henhold til forsikringsaftalerne. Domstolen fandt, at der ikke var sikkerhed for, at fradragsretten for præmierne blev opvejet af beskatning af ydelserne, hvis de udbetalinger, der svarede til de skattefritagne præmier, blev foretaget af et udenlandsk forsikringsselskab, i udlandet, hvor det var usikkert, om de blev beskattet.

50 — Hvad dette angår kan den nederlandske regering ikke stotte sig på OECD's modeloverenskomst, idet overenskomstens artikel 23 A ikke indeholder nogen bestemmelse om nedslag på grund af de skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold. Den omtvistede hindring kan heller ikke begrundes under henvisning til punkt 40-43 i kommentarerne til denne artikel (jf. K. Vogel: *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, 3. udg., s. 1177), som den nederlandske regering ligeledes har nævnt. Det hedder tværtimod i punkt 43: »In view of the wide variety of fiscal policies and techniques in the different States regarding the determination of tax, especially deductions, allowances and similar benefits, it is preferable not to propose an express and uniform solution in the Convention, but to leave each State free to apply its own legislation and technique. Contracting States which prefer to have special problems solved in their convention are, of course, free to do so in bilateral negociations [...]«

regering har gjort gældende, ikke, at den omtvistede hindring kan begrundes med, at personer, der er hjemmehørende i Nederlandene, og som har indtægter i andre medlemsstater, har en fordel af, at de beskattes i flere forskellige stater, og at denne fordel opvejer den ulempe, der klages over i det foreliggende tilfælde, således at de omtvistede bestemmelser er dem, der er mest i overensstemmelse med målsætningen om, at erhvervsudøvelse på tværs af landegrænserne er skattemæssigt neutral.

60. Med hensyn til virkningen af, at beskatningen har fundet sted i flere forskellige medlemsstater, er det givet, at den ikkeprogressive beskatning i Tyskland, Frankrig og Det Forenede Kongerige af indtægterne i disse lande har kunnet medføre, at F.W.L. de Groots samlede lønindtægter er blevet beskattet med en lavere gennemsnitssats, end hvis han havde haft alle sine lønindtægter i Nederlandene.

61. Det fremgår imidlertid af de beregninger, den forelæggende rets generaladvokat har foretaget, at den nedsættelse af skatten, F.W.L. de Groot på denne måde opnåede, ikke udlignede den omtvistede ulempe [51]. I 1994 betalte han således en samlet skat i de fire berørte stater, der var højere, end hvis han havde haft alle sine indtægter i Nederlandene.

51 — Disse beregninger omtales i punkt 68 i Kommissionens skriftlige indlæg.

62. Endvidere ændrer argumentet om, at den manglende progression i beskatningen i beskæftigelsesstaterne kan føre til en nedsættelse af skatten, som opvejer den ulempe, de omtvistede bestemmelser indebærer, ikke, at disse bestemmelser må betragtes som en hindring, når de viser sig at være til skade [52]. Efter min opfattelse kan situationen i den foreliggende sag på dette punkt sammenlignes med den, der forelå i AMID-sagen, som drejede sig om en lovgivning, der begrænsede etableringsfriheden [53].

63. På baggrund af det foranstående foreslår jeg derfor Domstolen, at den besvarer det første spørgsmål med, at traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at der anvendes bestemmelser, som bevirker, at en skattepligtig ved beregningen af skatten af hans indkomst i bopælsstaten mister en del af fordelen ved, at en del af indkomsten er fritaget for beskatning, og af sine personlige skattefordele, fordi han det pågældende år ligeledes har haft lønindtægt i en anden medlemsstat, som er blevet beskattet dér, uden at der er blevet taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

52 — Jf. i analogi hermed dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 21.

53 — Det var foreskrevet i den pågældende lovgivning, at et indenlandsk selskab, som havde hjemsted i medlemsstaten, i sin skattepligtige fortjeneste i et bestemt år kun kunne fradrage tab fra det forudgående år, hvis tabet ikke havde kunnet modregnes i den fortjeneste, et af selskabets faste driftssteder i en anden medlemsstat havde haft i det samme forudgående år. Domstolen fandt, at denne lovgivning kunne stille selskaber med faste driftssteder i en anden medlemsstat ringere i skattemæssig henseende (præmis 23). Den afgjorde, at selv om det antoges, at den pågældende skatteordning oftest var fordelagtig for selskaber med driftssteder i udlandet, medførte den, når den var til skade for sådanne selskaber, en forskellig behandling af disse selskaber i forhold til selskaber, som ikke havde driftssteder i en anden medlemsstat, og skabte dermed en hindring for den frie bevægelighed (præmis 27).

64. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret ligeledes oplyst, om sådanne bestemmelser er forenelige med artikel 7 i forordning nr. 1612/68.

65. I betragtning af det svar, jeg foreslår Domstolen at give på det første spørgsmål, mener jeg ikke, at det er fornødent at tage stilling til dette punkt. Som fastslået i Domstolens praksis siden Van Duyn-dommen [54] af 4. december 1974, har artikel 48 nemlig umiddelbar virkning i medlemsstaternes retsorden og hjemler private rettigheder, som de nationale domstole skal beskytte. Det er ligeledes fast retspraksis, at enhver national ret har pligt til at anvende fællesskabsretten fuldt ud og til at beskytte de rettigheder, som fællesskabsretten tillægger borgerne, idet den i givet fald skal undlade at anvende enhver modstridende bestemmelse i national lov [55]. Som det er fremgået af punkt 22 i dette forslag til afgørelse, må dette også gælde en international bilateral aftale, der viser sig at være i strid med traktatens artikel 48 [56].

66. Spørgsmålet om, hvorvidt den omtvistede hindring er omfattet af artikel 7 i forordning nr. 1612/68, som er udstedt for at gennemføre traktatens artikel 48, og om den også udgør en indirekte forskelsbehandling begrundet i nationaliteten, forekommer mig derfor ikke at have nogen praktisk betydning i det foreliggende tilfælde [57].

Det andet spørgsmål

67. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om fællesskabsretten stiller særlige krav til den måde, hvorpå der i bopælsstaten skal tages hensyn til en arbejdstagers personlige og familiemæssige forhold, når denne også har udøvet erhvervsmæssig virksomhed i en anden medlemsstat.

68. Det fremgår af forelæggelsesdommens præmisser [58], at den forelæggende ret ønsker oplyst, om Kongeriget Nederlandene i det foreliggende tilfælde havde pligt til at indrømme F.W.L. de Groot et lige så stort faktisk nedslag på grund af hans personlige og familiemæssige forhold, som han ville have haft krav på, hvis han havde haft hele sin indkomst i bopælsstaten.

69. Jeg mener af de grunde, jeg har anført ovenfor, navnlig i punkt 51 og 65, at F.W.L. de Groot har ret til de samme

54 — Sag 41/74, Sml. s. 1337, domskonklusionens punkt 1.

55 — Dom af 9.3.1978, sag C-106/77, Simmenthal, Sml. s. 629, præmis 21, og Terhoeve-dommen, præmis 56.

56 — Jf. ligeledes i denne retning, med hensyn til en overenskomst, der er indgået med et tredjeland, Gottardo-dommen, præmis 32, 33 og 34.

57 — Jf. i denne retning Terhoeve-dommen, præmis 41.

58 — Præmis 3.9.a.

nedslag, som han ville have opnået, hvis han havde haft hele sin indkomst i Nederlandene.

70. Da det andet præjudicielle spørgsmål er generelt formuleret, og da det tilkommer den nationale ret at afgøre, hvilke konsekvenser den dom, der skal afsiges, skal have for løsningen af den tvist, den skal afgøre, mener jeg, at det skal besvares generelt.

71. Som jeg allerede har nævnt, hører direkte beskatning under medlemsstaternes kompetence. Medlemsstaterne skal dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af denne kompetence, som de har bevaret.

72. Jeg foreslår derfor Domstolen, at den svarer, at fællesskabsretten ikke stiller særlige krav til den måde, hvorpå bopælsstaten skal tage hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, når denne i det pågældende år har haft indtægter i både denne stat og en anden medlemsstat. Den måde, hvorpå bopælsstaten tager hensyn til disse forhold, må dog ikke udgøre en direkte eller indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet eller en hindring for udøvelsen af en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten.

VI — Forslag til afgørelse

73. På baggrund af de foranstående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at den besvarer de af Hoge Raad der Nederlanden forelagte spørgsmål på følgende måde:

»1) EF-traktatens artikel 48 (efter ændring nu artikel 39 EF) skal fortolkes således, at den er til hinder for, at der anvendes bestemmelser i bilaterale overenskomster og i en national lovgivning, som bevirker, at en skattepligtig

ved beregningen af skatten af hans indkomst i bopælsstaten mister en del af fordelen ved, at en del af indkomsten er fritaget for beskatning, og af sine personlige skattefordele, fordi han det pågældende år ligeledes har haft lønindtægt i en anden medlemsstat, som er blevet beskattet dér, uden at der er blevet taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

2) Fællesskabsretten stiller ikke særlige krav til den måde, hvorpå bopælsstaten skal tage hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, når denne også har udøvet erhvervsmæssig virksomhed i en anden medlemsstat. Den måde, hvorpå bopælsstaten tager hensyn til disse forhold, må dog ikke udgøre en direkte eller indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet eller en hindring for udøvelsen af en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten.«