FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 20 juni 2002 [1]

1. Då direkt beskattning hör till medlemsstaternas befogenheter, kan en medborgare i gemenskapen som uppbär lön både i den stat där han är bosatt och i en annan stat i gemenskapen bli beskattad både i denna sistnämnda stat, kallad anställningsstaten, och i bosättningsstaten.

2. Även om avskaffandet av dubbelbeskattning finns med bland målen i fördraget, [2] fastställs det inte i gemenskapsrätten hur detta lämpligast skall uppnås. Det ankommer på medlemsstaterna att anta de bestämmelser som är nödvändiga för att uppnå detta mål.

3. I förevarande fall har domstolen fått frågan huruvida bestämmelser enligt vilka en arbetstagare, på grund av att han under samma år har uppburit inkomst både i bosättningsstaten och i en annan medlemsstat, vid beräkning av skatten på hans inkomster i bosättningsstaten, förlorar rätten till en del av sina skattemässiga avdrag är förenliga med artikel 48 i EG-fördraget [3] och artikel 7 i rådets förordning (EEG) nr 1612/68. [4]

I — Gemenskapsrätten

4. I artikel 48.1 och 48.2 i fördraget anges att fri rörlighet för arbetstagare skall säkerställas inom gemenskapen och att denna fria rörlighet skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.

5. I artikel 7 i förordning nr 1612/68 föreskrivs bland annat följande:

”1. En arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat får inom en annan medlemsstats territorium inte på grund av sin nationalitet behandlas annorlunda än lan-

1 — Originalspråk: franska.

2 — Artikel 220 i EG-fördraget (nu artikel 293 EG).

3 — Nu artikel 39 EG i ändrad lydelse.

4 — Förordning av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EGT L 257 s. 2; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 33).

dets egna arbetstagare i fråga om anställnings- och arbetsvillkor, speciellt vad avser lön, avskedande och, om han eller hon skulle bli arbetslös, återinsättande i arbete eller återanställning.

2. Arbetstagaren skall åtnjuta samma sociala och skattemässiga förmåner som landets medborgare.

..."

II — Den nationella rätten

6. Den nationella rätten utgörs dels av de bilaterala avtal som Konungariket Nederländerna ingått med Förbundsrepubliken Tyskland, [5] Republiken Frankrike [6] och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, [7] dels av de bestämmelser i den nederländska lagstiftningen som är avsedda att undvika dubbelbeskattning [8] och som det hänvisas till i det ovannämnda avtal som Konungariket Nederländerna ingått med Förenade kungariket.

7. Enligt gällande bilaterala avtal skall inkomster som en person med hemvist i Nederländerna uppbär i någon av de medlemsstater som har undertecknat avtalen beskattas i den sistnämnda staten när arbetet utförs där.

8. I Nederländerna skall dessa inkomster vara skattebefriade men de skall beaktas vid beräkning av den skatt som de personer som har hemvist där skall betala på de inkomster de uppbär i denna stat, för att tillämpa progressiviteten i skattetabellen. [9]

5 — Avtal mellan Konungariket Nederländerna och Förbundsrepubliken Tyskland för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och kapital samt andra skatter och reglering av andra skattefrågor, ingått i Haag den 16 juni 1959 (*Tractatenblad* 1959, 85), i dess senare ändrade lydelse (*Tractatenblad* 1960, 107, 1980, 61 och 200, 1991, 95, 1992, 14, och 1994, 81).

6 — Avtal mellan Konungariket Nederländerna och Republiken Frankrike för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skattteflykt beträffande skatter på inkomst och kapital, som ingicks i Paris den 16 mars 1973 (*Tractatenblad* 1973, 83), i dess senare ändrade lydelse (*Tractatenblad* 1974, 41).

7 — Avtal mellan Konungariket Nederländerna och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och realisationsvinst, ingått i Haag den 17 november 1980 (*Tractatenblad* 1981, 54 och 108; 1983, 128; 1989, 128, och 1991, 12—14).

8 — Förordning av den 21 december 1989 om regler för förhindrande av dubbelbeskattning (*Staatsblad* 1989, nr 594, som trädde i kraft den 1 januari 1990), i dess ändrade lydelse enligt förordning av den 23 december 1994 (*Staatsblad* 1994, 694, som trädde i kraft den 1 januari 1995) (nedan kallad 1989 års förordning), och lag av den 16 december 1964 om regler angående inkomstskatt, i dess senast ändrade lydelse enligt lag av den 24 december 1994 (*Staatsblad* 1993, 760) (nedan kallad 1964 års lag).

9 — Denna metod, som kallas exemptmetoden med progressionsförbehåll, är en variant av exemptmetoden, som i sin tur är en av de två traditionella metoderna för att undvika dubbelbeskattning i bosättningsstaten, för vilken principen anges i artiklarna 23 A och 23 B i OECD:s (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) modellavtal. I dessa artiklar, i synnerhet artikel 23 A angående exemptmetoden, preciseras dock inte hur dessa metoder skall genomföras.

9. Skatten i Nederländerna beräknas således på följande sätt:

$$\text{Skatten på hela inkomsten} \times \frac{\text{den utländska bruttoinkomsten}}{\text{den sammanlagda bruttoinkomsten}}$$ [11].

— Skatten beräknas först på de sammanlagda inkomsterna, inbegripet skattebefriade inkomster i utlandet, enligt den gemensamma progressiva skattesatsen, genom att dra av de belopp som betalats avseende underhållsskyldighet och det skattefria belopp som den skattskyldiges förhållanden ger rätt till.

De belopp som den berörda personen betalar avseende sin underhållsskyldighet och det skattefria beloppet som beaktas vid beräkning av skatten på hela inkomsten, skall inte dras av från den sammanlagda bruttoinkomsten i nämnaren i proportionalitetsdivisionen.

— Från detta teoretiska belopp dras det skattefria belopp som skall beviljas för de inkomster som uppburits och beskattats i anställningsstaterna.

— Denna skattebefrielse beräknas på följande sätt: [10]

10. Reglerna för beräkningen av denna skattebefrielse syftar till att fördela de avdrag som hänger samman med den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation på den sammanlagda inkomsten. [12] Därav följer att dessa avdrag

10 — Beräkningssättet för skattebefrielsen anges i artikel 3 i 1989 års förordning, till vilken det hänvisas i det ovannämnda avtal som Konungariket Nederländerna och Förenade kungariket ingått, på följande sätt: "Skattebefrielsen [som skall tillämpas enligt avtalet om förhindrande av dubbelbeskattning] skall tillämpas genom att det inkomstskattebelopp som skulle utgå om inte [ett sådant avtal] tillämpades skall avräknas med detta belopp. Denna avräkning skall motsvara det belopp som står i samma proportion till den skatt som skulle utgå [enligt 1964 års lag], som den utländska bruttoinkomsten i förhållande till bruttoinkomsten, med beaktande av de avdrag och tillägg som föreskrivs i kapitel II, avsnitt 5 A, 5 B, 5 C och 7 i denna lag och minskat med de förluster som skall dras av enligt kapitel IV i denna lag i den mån de utgör negativ bruttoinkomst." De avtal som Konungariket Nederländerna ingått med Republiken Frankrike respektive Förbundsrepubliken Tyskland innehåller regler för beräkningssättet som är identiska med 1989 års förordning.

11 — Denna division kallas proportionalitetsdivisionen.

12 — I motiveringen till förordningen av den 7 november 1991 om ändring av 1989 års förordning anges följande: "Metoden har valts för att beakta vissa avdragsgilla kostnader som enligt den nederländska lagstiftaren klart påverkar skatteförmågan, men som inte kan hänföras till särskilda inkomstkällor i Nederländerna eller utanför landet. Eftersom dessa avdrag inte hör samman med särskilda inkomstkällor kan det antas att dessa utgifter skall belasta hela inkomsten. Genom att bruttoinkomsten används som nämnare i proportionalitetsdivisionen och genom att multiplicera den totala skatt som skall utgå med detta bråk, utan att tillämpa denna förordning, garanteras att sådana kostnader proportionellt belastar den utländska delen av inkomsten och den del av inkomsten som skall beskattas i Nederländerna (ett tillvägagångssätt som kallas fördelning)."

endast görs från de skatter som utgår i Nederländerna i proportion till de inkomster som den berörda personen har uppburit i denna stat.

III — Bakgrund och målet vid den nationella domstolen

11. Den nederländske medborgaren F.W.L. de Groot var bosatt i Nederländerna år 1994. Under det första kvartalet av år 1994 hade han som arbetstagare i Tyskland, Frankrike och Förenade kungariket inkomster motsvarande 74 395, 84 812 respektive 35 009 NLG. Han erhöll även en lön i Nederländerna uppgående till 89 665 NLG.

12. Från och med den 1 april 1994 var F.W.L. de Groot arbetslös. Han uppbar arbetslöshetsersättning till ett belopp av 34 743 NLG.

13. Under det året betalade han 43 230 NLG i underhåll och den 26 december 1994 betalade han 135 000 NLG för att inte vara fortsatt underhållsskyldig.

14. På inkomsterna i Tyskland, Frankrike och Förenade kungariket betalade F.W.L. de Groot skatt i dessa stater på 16 768, 12 398 respektive 11 335 NLG. Vid beräkningen av dessa skatter beaktades inte de belopp han betalat avseende sin underhållsskyldighet.

15. Den skatt som utgår på inkomsterna i Nederländerna fastställdes av den nederländska skattemyndigheten enligt den beräkningsmetod som redovisas i punkt 9 i detta förslag till avgörande. De belopp den berörda personen betalade avseende sin underhållsskyldighet och det skattefria beloppet, som beaktades vid beräkningen av skatten på hela inkomsten, drogs inte av från den sammanlagda bruttoinkomsten i nämnaren i proportionalitetsdivisionen.

16. Därav följer, som den nationella domstolen har konstaterat, att en andel av de personliga avdrag som F.W.L. de Groot hade rätt till i förhållande till proportionalitetsdivisionen inte medförde någon faktisk minskning av den skatt som skulle utgå i Nederländerna. Han fick följaktligen ett mindre skattemässigt avdrag med anled-

ning av sin underhållsskyldighet och ett mindre skattefritt belopp än han hade fått om han hade uppburit samtliga inkomster 1994 i Nederländerna. [13]

17. F.W.L. de Groot överklagade Gerechtshof te Amsterdams (Nederländerna) avgörande, genom vilket den nederländska skattemyndighetens beslut att beräkna skatten enligt ovanstående redogörelse hade fastställts.

IV — Tolkningsfrågorna

18. Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Utgör artikel 48 i EG-fördraget... och artikel 7 i... förordning... nr 1612/68 hinder för ett system för att undvika dubbelbeskattning, enligt vilket en anställd arbetstagare som under ett visst år (bland annat i en annan medlemsstat) uppbär sådan inkomst för arbete i medlemsstaten i fråga som skall tas upp till beskattning där utan att arbetstagarens personliga förhållanden eller familjesituation beaktas förlorar en andel av det skattefria beloppet och personliga skattelättnader i bosättningsstaten?

2. Om fråga 2 besvaras jakande: Uppställs det i gemenskapsrätten några särskilda krav på hur arbetstagarens personliga förhållanden och familjesituation skall beaktas i bosättningsstaten?"

V — Bedömning

Den första frågan

19. Med den första frågan har den nationella domstolen i huvudsak sökt klarhet i huruvida artikel 48 i fördraget och artikel 7 i förordning nr 1612/68 skall tolkas så att de utgör hinder för tillämpning av bestämmelser i bilaterala avtal och i en nationell lagstiftning enligt vilka en skattskyldig, vid beräkning av skatt på sin inkomst i bosättningsstaten, förlorar en andel av sitt skattefria belopp och sina personliga skattelättnader på grund av att han under det

13 — Se punkt 3.6 i beslutet om hänskjutande.

aktuella året även har uppburit lön i en annan medlemsstat som har beskattats där utan att hans personliga förhållanden och familjesituation beaktats.

20. Det framgår av motiveringen till beslutet om hänskjutande [14] att den nämnda domstolen har försökt avgöra huruvida den nackdel som de omtvistade bestämmelserna har medfört för F.W.L. de Groot utgör ett sådant hinder för arbetstagarnas fria rörlighet som är förbjudet enligt artikel 48 i fördraget.

21. Det skall påpekas att även om det är medlemsstaterna som är behöriga i frågor om direkt beskattning, skall dessa iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter. [15] Därav följer att medlemsstaterna när de utövar sin behörighet inte skall bryta mot de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget, såsom arbetstagarnas fria rörlighet. [16]

22. Domstolen har även förklarat att dessa friheter är ovillkorliga, så att en medlemsstat inte kan göra iakttagandet av dem beroende av innehållet i ett avtal om förhindrande av dubbelbeskattning som slutits med en annan medlemsstat. [17]

23. Enligt fast rättspraxis förbjuder artikel 48 i fördraget inte endast öppen diskriminering på grundval av nationalitet, utan även varje form av dold diskriminering, som genom tillämpning av andra kriterier faktiskt leder till samma resultat. [18]

24. Domstolen har även upprepade gånger fastslagit att artikel 48 i fördraget innebär genomförande av en grundläggande princip som stadfästs i artikel 3 c i EG-fördraget [nu artikel 3 c EG i ändrad lydelse] enligt vilken, i de syften som anges i artikel 2 i EG-fördraget [nu artikel 2 EG i ändrad lydelse] gemenskapens verksamhet skall innefatta avskaffande mellan medlemsstaterna av hinder för fri rörlighet för personer. [19]

14 — Punkt 3.9 (i originalet finns två punkter 3.9, det gäller den andra punkten 3.9, nedan kallad punkt 3.9 a).

15 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21, och av den 14 december 2000 i mål C-141/99, AMID (REG 2000, s. I-11619), punkt 19, och den rättspraxis som nämns där. För en senare tillämpning, se dom av den 15 januari 2002 i mål C-55/00, Gottardo (REG 2002, s. I-413), punkt 32.

16 — Se särskilt dom av den 8 maj 1990 i mål C-175/88, Biehl (REG 1990, s. I-1779; svensk specialutgåva, volym 10, s. 399), punkt 12, och i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 23.

17 — Dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva. volym 8, s. 389), punkt 26.

18 — Dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73, Sotgiu (REG 1974, s. 153; svensk specialutgåva, volym 2, s. 219), punkt 11, och av den 16 maj 2000 i mål C-87/99, Zurstrassen (REG 2000, s. I-3337), punkt 18. I skattefrågor har domstolen vid flera tillfällen funnit att en lagstiftning som för en skatteförmån ställer krav på bosättning utgör indirekt diskriminering, eftersom det är lättare för inhemska medborgare att uppfylla ett sådant villkor än för migrerande arbetstagare från andra medlemsstater [se de domar som nämns i generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande i mål C-18/95, Terhoeve (dom av den 26 januari 1999, REG 1999, s. I-345), i fotnoten på sidan 13].

19 — Dom av den 7 juli 1976 i mål 118/75, Watson och Belmann (REG 1976, s. 1185; svensk specialutgåva, volym 3, s. 145), punkt 16, och av den 7 juli 1992 i mål C-370/90, Singh (REG 1992, s. I-4265; svensk specialutgåva, volym 13, s. 19), punkt 15.

25. Den har ansett att alla fördragsbestämmelser som avser fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta utövandet av all yrkesverksamhet inom gemenskapens territorium för gemenskapens medborgare och att förhindra åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de utövar ekonomisk verksamhet inom en annan medlemsstats territorium. [20]

26. Den har därav dragit slutsatsen att medborgarna i medlemsstaterna särskilt, direkt med stöd av fördraget, har rätt att lämna sitt hemland och bege sig till en annan medlemsstats territorium och uppehålla sig där för att utöva ekonomisk verksamhet. [21]

27. Därav följer att bestämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avskräcks från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet således utgör hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet. [22]

28. Det är i förevarande fall ostridigt att F.W.L. de Groot, med tillämpning av de omtvistade bestämmelserna, fick en mindre skattelättnad med anledning av sin underhållsskyldighet och ett mindre skattefritt belopp än han hade fått om han hade uppburit samtliga inkomster 1994 i Nederländerna. [23]

29. Jag anser, liksom kommissionen och den tyska regeringen, att artikel 48 i fördraget utgör hinder för de omtvistade bestämmelserna.

30. Denna bedömning har grundats på följande: För det första har dessa bestämmelser inneburit verkliga nackdelar för F.W.L. de Groot och kan ge upphov till verkliga nackdelar för ett antal skattskyldiga. För det andra kan inte denna nackdel tillskrivas olikheter i medlemsstaternas skattesystem, utan är följden av ett hinder för arbetstagarnas fria rörlighet, och för det tredje kan de skäl som framförts för att rättfärdiga detta hinder enligt min mening inte godtas.

31. När det för det första gäller frågan om bestämmelserna i fråga verkligen innebär en nackdel, konstaterar jag att generaladvokaten i den nationella domstolen har beräknat den avräkning F.W.L. de Groot fick göra för sina personliga avdrag till 27 341 NLG, och den som han skulle ha fått göra om dessa avdrag i sin helhet hade

20 — Dom av den 7 juli 1988 i mål 143/87, Stanton (REG 1988, s. 3877; svensk specialutgåva, volym 9, s. 527), punkt 13, i det ovannämnda målet Singh, punkt 16, och av den 15 december 1995 i mål C-145/93, Bosman (REG 1995, s. I-4921), punkt 94.

21 — Dom av den 5 februari 1991 i mål C-363/89, Roux (REG 1991, s. I-273), punkt 9, i det ovannämnda målet Singh, punkt 17, och i det ovannämnda målet Bosman, punkt 95.

22 — Dom av den 7 mars 1991 i mål C-10/90, Masgio (REG 1991, s. I-1119), punkterna 18 och 19, och i det ovannämnda målet Bosman, punkt 96.

23 — Se punkt 16 i detta förslag till avgörande.

hänförts till de inkomster han uppbar i Nederländerna till 70 055 NLG.[24] Det är ostridigt att den del av de skattemässiga förmåner som F.W.L. de Groot inte kom i åtnjutande av i sin bosättningsstat inte beviljades honom, helt eller delvis, i den stat där anställningen innehades, eftersom, såsom den hänskjutande domstolen har angivit, ingen av dem beaktade hans personliga förhållanden och familjesituation.[25]

32. Vidare är det, som kommissionen har framhållit,[26] eftersom det skattefria beloppet och de personliga avdragen i Nederländerna endast beaktas i proportion till de inkomster som uppburits i denna stat, uppenbart att den nackdel som uppkommer för de skattskyldiga som bor där blir större ju större del av deras inkomster som uppbärs i en annan medlemsstat.[27] Som generaladvokaten i den nationella domstolen har påpekat kommer en skattskyldig som har uppburit huvuddelen av sin lön i utlandet och för vilken inkomsterna i Nederländerna är precis tillräckliga för att beskattas i denna stat att drabbas av en "mycket stor skattemässig nackdel", eftersom han förlorar en mycket stor del av rätten till de avdrag som hänger samman med den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation.[28]

33. För det andra anser jag, tvärtemot vad den nederländska regeringen har hävdat, att den nackdel som uppkommit för F.W.L. de Groot inte kan tillskrivas olikheter i medlemsstaternas skattesystem, utan är följden av ett hinder för arbetstagarnas fria rörlighet.

34. Den nederländska regeringen har gjort gällande att den, i enlighet med de krav som domstolen gav uttryck för i domen i det ovannämnda målet Schumacker, har beaktat F.W.L. de Groots personliga förhållanden och familjesituation. Den har hävdat att nackdelen för denne är följden av den metod som i förevarande fall tillämpats för att undvika dubbelbeskattning och kan tillskrivas skattesystemet i de anställningsstater som inte har beaktat F.W.L. de Groots personliga förhållanden och familjesituation. Enligt denna regering är omständigheterna i förevarande fall jämförliga med dem som förelåg i det fall som var aktuellt i domen av den 12 maj 1998 i målet Gilly.[29] De omtvistade bestämmelserna leder dessutom till samma resultat som den andra metoden för undvikande av dubbelbeskattning, kallad avräkningsmetoden,[30] som var aktuell i den domen, i det avseendet att en invånare som har utövat sin rätt till fri rörlighet kan drabbas av ett högre skattetryck.

24 — Dessa beräkningar har kommissionen nämnt i punkt 41 i sitt yttrande.

25 — Se punkt 3.1 i beslutet om hänskjutande.

26 — Punkterna 72—74 i dess yttrande.

27 — Om inte denna del överstiger den gräns över vilken anställningsstaterna är skyldiga att beakta den utomlands bosatta skattskyldigas personliga förhållanden och familjesituation, vilket vi kommer att se nedan.

28 — Se punkt 72 i kommissionens yttrande.

29 — Dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793).

30 — Avräkningsmetoden är den andra metoden för undvikande av dubbelbeskattning i bosättningsstaten. Den återfinns i artikel 23 B i OECD:s modellavtal. Denna metod innebär för bosättningsstaten att den skall inbegripa den skattskyldiges totala inkomster i beskattningsunderlaget och att denne skall beviljas skattemässigt avdrag för den skatt han har betalat i anställningsstaten.

35. Jag instämmer inte med den nederländska regeringens analys.

36. Det skall understrykas att anställningsstaterna, under omständigheterna i förevarande fall, inte var skyldiga att beakta F.W.L. de Groots personliga förhållanden och familjesituation. För det första var en sådan skyldighet varken föreskriven i de tillämpliga bilaterala avtalen eller i staternas nationella bestämmelser.[31] För det andra framgår det av domen i det ovannämnda målet Schumacker att en anställningsstat endast har en sådan skyldighet när den skattskyldige får större delen av sina beskattningsbara inkomster från en verksamhet som utövas i den staten och inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor, så att den staten inte kan bevilja honom de förmåner som följer av ett beaktande av hans personliga förhållanden och familjesituation.[32] Domstolen ansåg att det mellan en sådan utomlands bosatt person och en invånare i landet som utövar en jämförbar avlönad verksamhet inte existerar någon objektiv skillnad som är av den beskaffenheten att den utgör grund för olika behandling när det gäller beaktandet, i skattehänseende, av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation.[33]

37. Enligt domstolen är det tvärtom bosättningsstaten som det i princip åligger att bevilja den skattskyldige samtliga skattemässiga förmåner som hänger samman med hans personliga förhållanden och familjesituation. Domstolen påpekade att den staten bäst kan bedöma den skattskyldiges personliga skatteförmåga i den mån han där har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen.[34] Den konstaterade att denna lösning medgavs i den internationella skatterätten, och i synnerhet OECD:s modellavtal i fråga om dubbelbeskattning.[35]

38. Detta resonemang har bekräftats flera gånger, i dom av den 27 juni 1996 i målet Asscher,[36] av den 14 september 1999 i målet Gschwind,[37] och i det ovannämnda målet Zurstrassen.[38]

39. I förevarande fall anser jag att den nederländska regeringen inte har skäl att hävda[39] att dess skattemyndigheter har beaktat F.W.L. de Groots personliga förhållanden och familjesituation såsom de är ålagda enligt domstolens ställningstagande

31 — Den nederländska regeringen har i punkt 34 i sitt yttrande hävdat att F.W.L. de Groot i Förenade kungariket kunde få rätt till två skattebefrielser av personlig art, det första, kallat "personal allowance", till ett belopp av 3 444 GBP år 1993/1994, det andra på 1 720 GBP i avdrag för underhåll. Jag anser att detta påstående, som F.W.L. de Groot bestred under förhandlingen, inte kan kullkasta den nationella domstolens bedömning, nämligen dels att det underhåll som F.W. L. de Groot betalat inte har beaktats vid beräkningen av den skatt som han skulle betala i var och en av de tre anställningsstaterna, dels att ingen av dessa stater beviljar utomlands bosatta skattskyldiga de förmåner som hänger samman med personliga förhållanden och familjesituation som föreskrivs för invånarna i det landet (se punkterna 3.1 och 3.9 a i beslutet om hänskjutande). Detta påstående gäller i vilket fall som helst endast Förenade kungariket, vilket innebär att tolkningsfrågorna behåller sin relevans vad gäller de inkomster som F.W.L. de Groot uppburit i Tyskland och i Frankrike, vilket den nederländska regeringen själv har medgivit.

32 — Punkt 36.

33 — Ibidem, punkt 37.

34 — Ibidem, punkt 32.

35 — Ibidem.

36 — Dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), punkt 44.

37 — Dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, (REG 1999, s. I-5451), punkterna 22 och 24.

38 — Punkt 21.

39 — Se punkt 38 i dess yttrande.

i domen i det ovannämnda målet Schumacker. Även om det underhåll som F.W.L. de Groot betalat och det skattefria beloppet har beaktats vid beräkningen av det teoretiska skattebeloppet på hans sammanlagda inkomster, är det ändå så att F.W.L. de Groot genom proportionalitetsdivisionen endast kom i åtnjutande av dessa avdrag i proportion till de inkomster han uppburit i Nederländerna.

40. F.W.L. de Groot har således, på grund av att han utövat sin rätt till fri rörlighet, förlorat rätten till en del av de skattemässiga avdrag som föreskrivs i den nederländska lagstiftningen och som han kunde göra anspråk på i sin egenskap av invånare i Nederländerna.

41. Nackdelen för F.W.L. de Groot kan därför inte tillskrivas skattesystemet i anställningsstaterna, utan de villkor enligt vilka Konungariket Nederländerna har medgivit F.W.L. de Groot avdragen med anledning av hans personliga förhållanden och familjesituation.

42. Jag drar därav slutsatsen att omständigheterna i förevarande fall inte kan jämföras med omständigheterna i det ovannämnda målet Gilly.

43. I det målet hade Annette Gilly beskattats i Tyskland för de inkomster hon uppburit i den staten och i Frankrike, där hon var bosatt, för sina totala inkomster. Det avtal för förhindrande av dubbelbeskattning som Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike slutit gav henne rätt till en skattekredit för den skatt hon erlagt i Tyskland som motsvarade den franska skatt som hänförde sig till inkomsterna. På grund av att den tyska skatten är mer progressiv än den franska skatten och på grund av att hennes personliga förhållanden och familjesituation inte hade beaktats i Tyskland medan de beaktats i Frankrike, var den skattekredit som beviljades Annette Gilly lägre än det belopp hon faktiskt hade betalat i Tyskland. Annette Gilly hade därför fått en högre total skattebörda än hon skulle ha fått om motsvarande inkomster uppburits i Frankrike. [40]

44. Som domstolen konstaterade [41] är de ogynnsamma konsekvenser som det omtvistade skattekreditsystemet medfört för Annette Gilly i första hand en följd av olikheter beträffande de ifrågavarande medlemsstaternas skattetabeller, som var och en av dessa medlemsstater, i avsaknad av gemenskapsbestämmelser på området, är behöriga att fastställa. Vad beträffar frågan hur det beaktande av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation som görs i bosättningsstaten och inte i den stat där anställningen

40 — I enlighet med generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande har domstolen fastslagit att artikel 48 i fördraget inte utgör hinder för att ett sådant skattekreditsystem tillämpas (punkt 54). Den ansåg att syftet med ett sådant avtal som avtalet i fråga endast består i att undvika att samma inkomst beskattas i båda de avtalsslutande staterna. Syftet är inte att säkerställa att den skatt som den skattskyldige skall betala i en stat inte överstiger den skatt som han skulle ha betalat i den andra staten (punkt 46).

41 — Punkt 47.

innehas påverkar det belopp till vilket skattekrediten uppgår, erinrade domstolen om att denna skillnad beror på att situationen för invånare i ett land och de som inte är bosatta i landet, i fråga om direkta skatter, generellt sett inte är jämförbar, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där mestadels bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han bor. [42]

45. Därav följer att Annette Gilly, i motsats till F.W.L. de Groot, i sin bosättningsstat erhöll alla de skatteförmåner som gäller för invånarna där enligt den statens lagstiftning.

46. Dessutom hade det, som generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer påpekade i sitt förslag till avgörande av domen i det ovannämnda målet Gilly, [43] räckt att de tyska myndigheterna sänkte sin skattesats, eller att de franska myndigheterna höjde sin, för att det skattekreditsystemet skulle bli fördelaktigt för Annette Gilly. Nackdelen med ett sådant system är därför för oviss för att avskräcka en arbetstagare från att utöva sin rätt till fri rörlighet mellan de båda berörda staterna.

47. Det kan konstateras att någon sådan osäkerhet inte föreligger i förevarande fall, eftersom de medlemsstater där F.W.L. de Groot arbetat inte skulle beakta hans personliga förhållanden och familjesituation, i enlighet med tillämpliga bilaterala avtal, med staternas nationella bestämmelser och med rättspraxis.

48. Jag drar även slutsatsen att den nederländska regeringens argument, enligt vilket de omtvistade bestämmelserna, i den del de leder till att F.W.L. de Groot utsätts för ett högre skattetryck än om han inte hade utövat sin rätt till fri rörlighet, leder till samma resultat som avräkningsmetoden, inte är relevant. [44]

49. Det som är avgörande i förevarande fall är att nackdelen för F.W.L. de Groot beror på att han av sin bosättningsstat har berövats en del av den avdragsrätt som föreskrivs i den statens lagstiftning.

50. Även om de berörda anställningsstaterna hade beaktat F.W.L. de Groots personliga förhållanden och familjesituation, hade han kunnat bli utsatt för ett högre skattetryck än om han hade uppburit hela inkomsten i Nederländerna. Detta hade kunnat vara fallet om de avdrag med anledning av hans personliga förhållanden

42 — Punkt 49.

43 — Punkterna 61 och 62.

44 — Den nederländska regeringen har särskilt hänvisat till den sista meningen i artikel 23 B.1 i OECD:s modellavtal, där det anges att den skatt som betalats i anställningsstaten i avräkningssystemet dras från den skatt som skall betalas i bosättningsstaten inte får överstiga "den del av inkomstskatten eller förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst eller den förmögenhet som får beskattas i denna andra stat [anställningsstaten]".

och familjesituation som beviljades i anställningsstaterna hade varit lägre än dem som föreskrivs i den nederländska lagstiftningen och om dessa stater vid fastställandet av skattesatsen för utomlands bosatta hade beaktat deras sammanlagda inkomster. En sådan nackdel hade dock inte följt av ett hinder för arbetstagarnas fria rörlighet, utan hade kunnat tillskrivas skillnaderna mellan medlemsstaternas skattesystem.

51. Så är inte fallet i förevarande mål. Den omständigheten att de medlemsstater där F.W.L. de Groot arbetade inte beaktade hans personliga förhållanden och familjesituation vid beskattningen av de inkomster han uppbar där, medförde enligt min mening att bosättningsstaten var skyldig att bevilja honom alla de avdrag som följde av hans situation och som han skulle ha haft rätt till om han hade utövat hela sin verksamhet i Nederländerna. [45]

52. De nederländska skattemyndigheternas hänförande av en del av F.W.L. de Groots personliga avdrag till de inkomster han uppburit i de andra medlemsstaterna innebar en nackdel för honom som han inte skulle ha om han inte hade utövat sin rätt till fri rörlighet.

53. De omtvistade bestämmelserna utgör därför enligt min mening ett hinder för utövandet av denna frihet, som i princip är förbjudet enligt artikel 48 i fördraget.

54. För det tredje anser jag att de skäl som anförts för att rättfärdiga det omtvistade hindret inte kan godtas.

55. För det första har den nationella domstolen frågat sig [46] vad det argument är värt som anförts i motiveringen till de nederländska bestämmelserna angående proportionalitetsdivisionen. Enligt det argumentet tjänar de aktuella avdragen till att fastställa F.W.L. de Groots skatteförmåga, varför de inte skall hänföras enbart till de inkomster som uppburits i bosättningsstaten. [47]

56. Jag anser att det argumentet inte kan rättfärdiga det hinder som konstaterats i förevarande fall. Även om det, ur medlems-

45 — Se, för ett liknande synsätt, domen i det ovannämnda målet Zurstrassen. I den domen fastslog domstolen att Storhertigdömet Luxemburg skulle beakta den berörda personens personliga förhållanden och familjesituation, även om hans maka hade fortsatt att vara bosatt i en annan medlemsstat, och inte beskatta Patrick Zurstrassen som en ensamstående utan försörjningsbörda, på grund av att den berörda personen inte bara var bosatt i Storhertigdömet, utan även förvärvade nästan alla hushållets förvärvsinkomster där. Den påpekade att Storhertigdömet Luxemburg var den enda staten som kunde göra det (punkt 23).

46 — Se punkt 3.9 a i beslutet om hänskjutande.

47 — Se motiveringen till förordningen av den 7 november 1991, om ändring av 1989 års förordning, som nämns i fotnoten längst ned på sidan 12 i detta förslag till avgörande.

staternas synvinkel, kan förefalla rättvist att fördela kostnaden för de personliga avdragen på den skattskyldiges sammanlagda inkomster, tyder nämligen en sådan fördelning på att dessa avdrag även medges i anställningsstaterna. Med hänsyn till att det inte finns någon harmonisering eller samordning av medlemsstaternas skattesystem i det avseendet, ankommer det på dessa att inom ramen för artikel 220 i fördraget sluta avtal i detta syfte. Om sådana saknas kan inte bosättningsstaten frånsäga sig en del av dessa avdrag och på så sätt kränka de rättigheter som de enskilda har enligt de bestämmelser i fördraget vari de tillerkänns sina grundläggande friheter.

57. Vidare anser jag, tvärtemot den belgiska regeringen, att denna analys inte med nödvändighet leder till att bosättningsstaten åläggs en oproportionerlig börda. Det skall erinras om att Konungariket Nederländerna i förevarande fall vid beskattningen av F.W.L. de Groots inkomster genom progressiviteten i sin skattetabell har uppburit högre skatt. För övrigt har det flera gånger fastslagits att förlusten av skatteintäkter aldrig kan berättiga en begränsning av utövandet av en grundläggande rättighet. [48]

58. Jag anser slutligen att det omtvistade systemet för proportionerlig avräkning inte är nödvändigt för kongruensen i den exemptmetod med progessionsförbehåll som tillämpats i förevarande fall, i den mening som avses i rättspraxis. [49] Enligt min mening finns det nämligen inget samband mellan exemptmetoden, enligt vilken bosättningsstaten avstår från att beskatta inkomster som uppburits i andra medlemsstater men beaktar dem vid fastställandet av den skattesats som skall tillämpas på inkomster som inte är undantagna, och avräkningen av avdragen i proportion till de inkomster som uppburits i bosättningsstaten. [50] Jag anser med andra ord att den effektivitet i progressiviteten hos skatten på inkomsten i bosättningsstaten som eftersträvas med exemptmetoden inte är avhängig av att den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation beaktas i den staten.

59. För det andra kan det omtvistade hindret, tvärtemot vad de nederländska

48 — Dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 28, och av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 51.

49 — I domarna av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tilllägg, s. 31), punkterna 21—28, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), punkterna 14—21, fann domstolen att den belgiska lagstiftning enligt vilken livförsäkringspremier inte kunde dras av från den beskattningsbara inkomsten när premierna hade betalats till utlandet var berättigad med hänsyn till behovet av att säkerställa kongruensen i det tillämpliga skattesystemet. Avdragsrätten för premierna motsvarade beskattningen av de belopp som betalas av försäkringsgivaren till uppfyllelse av försäkringsavtalen. Domstolen ansåg att detta samband mellan avdragsrätten för premierna och beskattningen av de belopp som utbetalas inte längre skulle kunna säkerställas om utbetalningar som baseras på avdragsgilla premier görs av en utländsk försäkringsgivare i utlandet, där det är osäkert om de beskattas.

50 — I det avseendet kan inte den nederländska regeringen stödja sig på OECD:s modellavtal, eftersom artikel 23 A i detta inte innehåller någon bestämmelse om avdrag som hänger samman med de skattskyldigas personliga förhållanden och familjesituation. Punkterna 40—43 i kommentarerna till den artikeln (se Vogel, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, 3:e utgåvan, s. 1177), som denna regering också hänvisat till, kan inte heller legitimera det omtvistade hindret. Tvärtom anges följande 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 [...]."

och belgiska regeringarna har hävdat, enligt min mening inte rättfärdigas genom att invånare i Nederländerna som uppbär inkomster i andra medlemsstater drar fördel av att de beskattas i olika stater, som kan uppväga den nackdel som påtalats i förevarande fall, så att de omtvistade bestämmelserna skulle vara de som bäst överensstämmer med målsättningen att skatteneutralitet skall uppnås i gränsöverskridande verksamheter.

60. När det gäller verkningarna av beskattningen i olika medlemsstater är det sant att beskattningen utan progressivitet i Tyskland, Frankrike och Förenade kungariket av inkomster som uppbärs i dessa medlemsstater kan medföra att den genomsnittliga skattesatsen på den skattskyldiges sammanlagda inkomster blir lägre än den skulle vara om denne hade uppburit alla sina inkomster i Nederländerna.

61. Det framgår dock av de beräkningar som gjorts av generaladvokaten i den hänskjutande domstolen att den minskning av skatten som F.W.L. de Groot kommit i åtnjutande av på grund av detta inte uppvägde den omtvistade nackdelen. [51] Han betalade således för år 1994 ett högre totalt skattebelopp i de fyra berörda medlemsstaterna än han skulle ha erlagt om han hade uppburit sina sammanlagda inkomster i Nederländerna.

62. Argumentet att det kan förekomma att den minskning av skatten som hänger samman med avsaknaden av progressivitet i anställningsstaterna uppväger den nackdel som uppkommit genom de omtvistade bestämmelserna innebär inte att det faktum kan ifrågasättas att dessa bestämmelser, när de visar sig vara till nackdel, bör betecknas som ett hinder. [52] Jag anser att omständigheterna i förevarande fall i det avseendet kan jämföras med dem i det ovannämnda målet AMID angående bestämmelser som hindrar etableringsfriheten. [53]

63. Med hänsyn till det ovan anförda föreslår jag därför att domstolen skall besvara den första frågan på så sätt att artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den utgör hinder för en tillämpning av bestämmelser enligt vilka en skattskyldig vid beräkning av skatt på sin inkomst i bosättningsstaten förlorar en del av sitt skattefria belopp och en del av sina personliga skattelättnader, på grund av att han under det aktuella året även har uppburit inkomster i en annan medlemsstat vilka har beskattats där utan att hans personliga förhållanden och familjesituation beaktats.

51 — Dessa beräkningar har omnämnts i punkt 68 i kommissionens yttrande.

52 — Se, för ett analogt resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 21.

53 — Enligt de ifrågavarande bestämmelserna fick ett nationellt bolag som hade sitt säte i denna medlemsstat vid bolagsbeskattningen endast dra av en förlust som uppkommit under föregående år från den skattepliktiga vinsten för ett visst år om denna förlust inte hade kunnat avräknas från den vinst som uppkommit under samma föregående år i ett av dess fasta driftställen i en annan medlemsstat. Domstolen ansåg att dessa bestämmelser riskerade att missgynna bolag som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat skattemässigt (punkt 23). Den fastslog att även om man skulle anta att det ifrågavarande skattesystemet oftare gynnar bolag som har driftställen i utlandet, är det ändå så att när detta system visar sig vara ofördelaktigt för nämnda bolag medför detta en särbehandling i förhållande till bolag som inte har några driftställen i en annan medlemsstat, varigenom således ett hinder mot den fria rörligheten uppkommer (punkt 27).

64. Den nationella domstolen har genom sin första fråga även frågat domstolen om sådana bestämmelser är förenliga med artikel 7 i förordning nr 1612/68.

65. Med tanke på det svar jag föreslår på den första frågan, anser jag att det inte är nödvändigt att ta ställning i den frågan. Som domstolen fastslog redan i domen av den 4 december 1974 i målet Van Duyn, [54] har artikel 48 i fördraget direkt effekt i medlemsstaternas rättsordningar och tilldelar enskilda rättigheter som de nationella domstolarna skall skydda. Det är även fast rättspraxis att varje nationell domstol är skyldig att tillämpa gemenskapsrätten i dess helhet och att skydda de rättigheter som enskilda erhållit genom denna rätt genom att i den mån det behövs underlåta att tillämpa varje bestämmelse i den nationella lagstiftningen som kan strida mot gemenskapsrätten. [55] Som vi har sett i punkt 22 i detta förslag till avgörande bör det även gälla bestämmelser i ett internationellt bilateralt avtal som visar sig strida mot artikel 48 i fördraget. [56]

66. Därav följer att frågan huruvida det omtvistade hindret omfattas av artikel 7 i förordning nr 1612/68, som antogs för tillämpningen av artikel 48 i fördraget, och även utgör indirekt diskriminering på grund av nationalitet, enligt min mening inte förefaller vara av praktiskt intresse i förevarande fall. [57]

Den andra frågan

67. Med sin andra fråga har den nationella domstolen sökt klarhet i huruvida gemenskapsrätten innehåller särskilda krav på hur de personliga förhållandena och familjesituationen för en arbetstagare som även har utövat en verksamhet i en annan medlemsstat skall beaktas i bosättningsstaten.

68. Det framgår av motiveringen till beslutet om hänskjutande [58] att den nationella domstolen har sökt klarhet i huruvida Konungariket Nederländerna i förevarande fall är skyldigt att bevilja F.W.L. de Groot ett lika stort faktiskt avdrag som han skulle ha fått om han hade uppburit hela sin inkomst i bosättningsstaten.

69. Av ovan angivna skäl, i synnerhet i punkterna 51 och 65, anser jag att F.W.L. de Groot har rätt till samma avdrag som

54 — Dom av den 4 december 1974 i mål 41/74, Van Duyn (REG 1974, s. 1337; svensk specialutgåva, volym 2, s. 389), punkt 1 i domslutet.

55 — Dom av den 9 mars 1978 i mål 106/77, Simmenthal (REG 1978, s. 629; svensk specialutgåva, volym 4, s. 75), punkt 21, och domen i det ovannämnda målet Terhoeve, punkt 56.

56 — Se, för ett motsvarande resonemang, angående ett avtal som slutits med ett tredje land, domen i det ovannämnda målet Gottardo, punkterna 32—34.

57 — Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Terhoeve, punkt 41.

58 — Punkt 3.9 a.

han hade fått om han hade uppburit hela sin inkomst i Nederländerna.

70. Då den andra tolkningsfrågan är allmänt formulerad och eftersom det är den nationella domstolen som skall rätta sig efter den kommande domen för att avgöra den tvist som har anhängiggjorts vid den, krävs det dock enligt min mening ett allmänt hållet svar.

71. Som jag har påpekat i det föregående hör den direkta beskattningen till medlemsstaternas behörigheter. Dessa skall dock utöva sina behörigheter under iakttagande av gemenskapsrätten.

72. Jag föreslår därför att domstolen skall svara att gemenskapsrätten inte föreskriver något särskilt krav på hur de personliga förhållandena och familjesituationen för en skattskyldig som under det aktuella året har uppburit inkomster i denna stat och i en annan medlemsstat skall beaktas i bosättningsstaten. Villkoren för hur detta skall beaktas i bosättningsstaten får dock inte utgöra direkt eller indirekt diskriminering på grund av nationalitet, eller hinder för utövandet av en grundläggande frihet som garanteras genom fördraget.

VI — Förslag till avgörande

73. Med hänsyn till det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara de frågor som ställts av Hoge Raad der Nederlanden på följande sätt:

1) Artikel 48 i fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse) skall tolkas så att den utgör hinder för en tillämpning av bestämmelser i bilaterala avtal och i nationella bestämmelser enligt vilka en skattskyldig vid beräkning av skatt på

sin inkomst i bosättningsstaten förlorar en del av sitt skattefria belopp och en del av sina personliga skattelättnader, på grund av att han under det aktuella året även har uppburit inkomster i en annan medlemsstat vilka har beskattats där utan att hans personliga förhållanden och familjesituation beaktats.

2) Gemenskapsrätten föreskriver inget särskilt krav på hur de personliga förhållandena och familjesituationen för en skattskyldig som även har utövat en verksamhet i en annan medlemsstat skall beaktas i bosättningsstaten. Villkoren för hur detta skall beaktas i bosättningsstaten får dock inte utgöra direkt eller indirekt diskriminering på grund av nationalitet, eller hinder för utövandet av en grundläggande frihet som garanteras genom fördraget.