# DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

12. december 2002 *

I sag C-385/00,

angående en anmodning, som Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

**F. W. L. de Groot**

mod

**Staatssecretaris van Financiën,**

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 48 (efter ændring nu artikel 39 EF) og af artikel 7 i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 I, s. 467),

* Processprog: nederlandsk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Wathelet (refererende dommer), og dommerne C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann og A. Rosas,

generaladvokat: P. Léger

justitssekretær: fuldmægtig M.-F. Contet,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den nederlandske regering ved V.J.M. Koningsberger, som befuldmægtiget

— den belgiske regering ved C. Pochet, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved W.-D. Plessing og B. Muttelsee-Schön, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og H.M.H. Speyart, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 18. april 2002 er afgivet mundtlige indlæg af F.W.L. de Groot ved advocaat R. van der Jagt, af den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved H. Michard og H.M.H. Speyart,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. juni 2002,

afsagt følgende

## Dom

1 Ved dom af 18. oktober 2000, indgået til Domstolen den 20. oktober 2000, har Hoge Raad der Nederlanden i medfør af artikel 234 EF forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 48 (efter ændring nu artikel 39 EF) og af artikel 7 i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 I, s. 467).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag, der føres mellem en nederlandsk statsborger, F.W.L. de Groot, som har haft erhvervsmæssig beskæftigelse i forskellige medlemsstater, og Staatssecretaris van Financiën vedrørende beregningen af den indkomstskat, han blev pålignet i sin bopælsstat for året 1994.

## Relevante retsregler

### *Fællesskabsbestemmelser*

3 I henhold til traktatens artikel 48, stk. 1 og 2, sikres »[a]rbejdskraftens frie bevægelighed [...] inden for Fællesskabet«, og »[d]en forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår«.

4 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 indenlandske 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.«

*Andre retsregler, der finder anvendelse i hovedsagen*

Bestemmelser i bilaterale overenskomster

5 Kongeriget Nederlandene har med henholdsvis Forbundsrepublikken Tyskland, Den Franske Republik og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland indgået bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomster«), som følger den modeloverenskomst, der er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD).

6 Der er tale om følgende overenskomster:

— Overenskomsten 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. juni 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) (herefter »overenskomsten med Tyskland«)

— overenskomsten 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. marts 1973 (*Tractatenblad* 1973, s. 83), med senere ændring (*Tractatenblad* 1974, s. 41) (herefter »overenskomsten med Frankrig«), og

— overenskomsten 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. november 1980 (*Tractatenblad* 1980, s. 205), med senere ændringer (*Tractatenblad* 1981, s. 54 og 108; 1983, s. 128; 1989, s. 128, og 1991, s. 12-14) (herefter »overenskomsten med Det Forenede Kongerige«).

7 I artikel 15, stk. 1, i overenskomsten med Det Forenede Kongerige bestemmes det, at løn, der i henhold til en arbejdsaftale opnås af en person, som er hjemmehørende i Nederlandene, beskattes i Det Forenede Kongerige, når arbejdet udføres i denne medlemsstat.

8 I samme overenskomsts artikel 22, stk. 2, litra b), bestemmes det bl.a., at Kongeriget Nederlandene, for at undgå dobbeltbeskatning, skal fritage de dele af indkomsten, der kan beskattes i Det Forenede Kongerige, ved at indrømme en nedsættelse af den nederlandske skat, således at nedsættelsen beregnes efter bestemmelserne i den nationale lovgivning til undgåelse af dobbeltbeskatning.

9 På samme måde bestemmes det i overenskomsterne med Tyskland og Frankrig, henholdsvis i artikel 10 og 15, at indtægter, der ikke er erhvervet i bopælsstaten, beskattes ved kilden i beskæftigelsesstaten. Som følge heraf fritages indtægter, der er erhvervet og allerede beskattet i Tyskland og i Frankrig, fra indkomstbeskatning i Nederlandene for at undgå dobbeltbeskatning.

10 I øvrigt sker nedsættelsen til undgåelse af dobbeltbeskatning af indtægter, som en person, der er hjemmehørende i Nederlandene, har erhvervet i henhold til arbejdsaftaler, som er gennemført i disse medlemsstater, i henhold til overenskomsterne med Tyskland (artikel 20, stk. 3) og med Frankrig (artikel 24, afsnit A, nr. 2) efter regler, der fører til tilsvarende resultater som i henhold til overenskomsten med Det Forenede Kongerige.

11 I modsætning til, hvad der er tilfældet for overenskomsten med Det Forenede Kongerige, hvori der udtrykkeligt henvises til de ensidigt fastsatte nederlandske regler til undgåelse af dobbeltbeskatning og til den nationale lovgivning med henblik på beregningen af skattenedsættelsen, indeholder overenskomsterne med Tyskland og Frankrig ikke en sådan henvisning, men bestemmer umiddelbart, at proportionalitetsbrøken skal anvendes ved beregningen af skattenedsættelsen i Nederlandene. Denne brøk, der behandles nærmere i denne doms præmis 18, angiver et forhold, der i tælleren består af den udenlandske bruttoindkomst og i nævneren af bruttoglobalindkomsten.

12 Endvidere bemærkes, at Kongeriget Nederlandene i sine bilaterale forhold med Forbundsrepublikken Tyskland (artikel 20, stk. 3, i overenskomsten med Tyskland), Den Franske Republik (artikel 24, afsnit A, nr. 1, i overenskomsten med Frankrig) og Det Forenede Kongerige [artikel 22, stk. 2, litra a) og b), i overenskomsten med Det Forenede Kongerige] anvender en fritagelsesmetode (eksemption) med progressionsforbehold, der er omhandlet i artikel 23 A, stk. 1 og 3, i OECD's modeloverenskomst.

13 Dette indebærer, at Kongeriget Nederlandene i tilfælde, hvor skattepligtige, der er hjemmehørende i Nederlandene, har indtægter i en eller flere af disse andre medlemsstater, ikke opkræver skat af de indtægter, der er beskattet i denne eller disse andre medlemsstater, men bevarer retten til at tage de indtægter, der er fritaget for beskatning, i betragtning ved fastlæggelsen af skattesatsen ved anvendelse af progressionsvilkåret.

National ret

14 I Nederlandene fandtes bestemmelserne om direkte beskatning af fysiske personer på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen i Wet op de inkomstenbelasting (den nederlandske lov om indkomstskat) af 16. december 1964 (*Staatsblad* 1964, nr. 519, herefter »indkomstskatteloven«), som senest ændret ved lov af 24. december 1993 (*Staatsblad* 1993, nr. 760), samt i Wet op de loonbelasting (den nederlandske lov om beskatning af lønindtægt mv.) af 18. december 1964 (*Staatsblad* 1964, nr. 521).

15 Desuden fandtes de nationale bestemmelser til undgåelse af dobbeltbeskatning på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen i Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (bekendtgørelse om regler til undgåelse af dobbeltbeskatning) af 21. december 1989 (*Staatsblad* 1989, nr. 594), der trådte i kraft den 1. januar 1990, som affattet ved kongelig anordning af 23. december 1994 (*Staatsblad* 1994, nr. 964, herefter »1989-bekendtgørelsen«), der trådte i kraft den 1. januar 1995.

De nærmere regler til undgåelse af dobbeltbeskatning

16 1989-bekendtgørelsens artikel 2, stk. 2, litra b), bestemmer, at den udenlandske bruttoindkomst består af de samlede bruttoindtægter, den skattepligtige har erhvervet i udlandet, dvs.:

»De indtægter, der ikke skal betragtes som overskud af en virksomhed i udlandet [...], og som er erhvervet ved:

1. lønnet beskæftigelse, for så vidt som indtægterne erhverves ved beskæftigelse, der udføres eller er udført i henhold til en privatretlig arbejdsaftale på en anden stats område.«

17 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen indeholdt 1989-bekendtgørelsens artikel 3 følgende bestemmelser:

»1. 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 indkomstskatteloven], 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 indkomstskatteloven], som forholdet mellem dels den udenlandske bruttoindkomst, dels bruttoindkomsten efter indregning af de i indkomstskattelovens 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 [...]«

18 Heraf følger, at man ved beregningen af den nedsættelse af indkomstskatten, der skal foretages for at undgå dobbeltbeskatning, ganger skatten af globalindkomsten med »proportionalitetsbrøken«. Denne brøk indeholder i tælleren den udenlandske bruttoindkomst og i nævneren bruttoglobalindkomsten.

19 Det bemærkes, at 1989-bekendtgørelsen som udgangspunkt indeholder de regler, som anvendes af Kongeriget Nederlandenes skattemyndigheder, når der ikke findes en bilateral overenskomst. Bekendtgørelsens regler finder imidlertid anvendelse i hovedsagen dels, fordi det i overenskomsten med Det Forenede Kongerige bestemmes, at den fritagelse, skattemyndighederne indrømmer for at undgå dobbeltbeskatning, skal beregnes efter den nederlandske lovgivnings bestemmelser til undgåelse af dobbeltbeskatning, dvs. 1989-bekendtgørelsen, hvorefter proportionalitetsbrøken skal anvendes, dels fordi det af overenskomsterne med Tyskland og Frankrig ligeledes følger, at proportionalitetsbrøken skal anvendes i de bilaterale forhold med Kongeriget Nederlandene.

Skatteberegningen

20 For så vidt angår en skattepligtig, der er hjemmehørende i Nederlandene, beregnes den skat, der skal svares i henhold til indkomstskatteloven, som følger.

21 Når den skattepligtige, som F.W.L. de Groot, er hjemmehørende i Nederlandene og har indtægter dels i Nederlandene, dels i en anden medlemsstat, beregnes skatten først efter den almindelige progressive skatteskala og på grundlag af den samlede indkomst, herunder også skattefritagne indtægter fra udenlandske kilder. Herfra trækkes dels beløb, der er betalt til opfyldelse af underholdsforpligtelser, dels den del af de skattefritagne indtægter, som den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold giver denne ret til.

22 Fra dette teoretiske beløb trækkes det fritagelsesbeløb, der skal indrømmes i kraft af indtægter, der er erhvervet og beskattet i de enkelte beskæftigelsesstater.

23 Beregningen af den fritagelse, den skattepligtige kan gøre krav på, sker ved, at skatten af globalindkomsten ganges med proportionalitetsbrøken.

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

25 I bemærkningerne til anordningen af 7. november 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 bekendtgørelsen, med denne brøk, opnås det, at sådanne udgifter proportionalt påhviler den udenlandske og den i Nederlandene skattepligtige del af indkomsten (den såkaldte repartition).«

26 Formålet med beregningsmetoden for denne fritagelse er at fordele nedslagene i forbindelse med den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold på hele indkomsten. Heraf følger, at nedslagene kun indvirker på den skat, der skal betales i Nederlandene, pro rata for de indtægter, den skattepligtige har haft i Nederlandene.

## Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

27 I 1994 havde F.W.L. de Groot bopæl i Nederlandene. Indtil den 1. april 1994 havde han erhvervsmæssig beskæftigelse i Nederlandene og i andre medlemsstater som lønmodtager i forskellige selskaber i Nederlandene, Tyskland, Frankrig og Det Forenede Kongerige, der hørte til »Applied Materials«-koncernen. Den 1. april 1994 ophørte hans arbejdsaftale med disse selskaber. I 1994 havde han en indtægt fra det nederlandske selskab på 89 665 NLG, fra det tyske selskab på 74 395 NLG, fra det franske selskab på 84 812 NLG og fra det britiske selskab på 35 009 NLG.

28 Fra den 1. april 1994 til den 29. oktober 1995 var F.W.L. de Groot arbejdsløs. I tiden fra den 1. april til den 31. december 1994 modtog han i Nederlandene et samlet beløb på 34 743 NLG i ydelser som følge af sygdom og arbejdsløshed.

29 Hans ægteskab var blevet opløst i 1987, og dette havde for hans vedkommende medført, at han skulle betale underholdsbidrag. Den 26. december 1994 blev han frigjort for underholdsforpligtelsen mod at betale en affindelsessum på 135 000 NLG. I samme år havde han indtil da betalt underholdsbidrag på i alt 43 230 NLG.

30 Af de indtægter, han havde haft i 1994 i henhold til sine arbejdsaftaler med de udenlandske selskaber, havde han, omregnet til NLG — i form af den indkomstskat, han var blevet pålignet i udlandet — betalt 16 768 NLG i Tyskland, 12 398 NLG i Frankrig og 11 335 NLG i Det Forenede Kongerige. Disse skatter blev beregnet i de enkelte medlemsstater uden hensyn til de betalinger, han i 1994 havde foretaget til opfyldelse af sin forpligtelse til at betale underholdsbidrag.

31 I sin selvangivelse for 1994 anmodede han i Nederlandene om, til undgåelse af dobbeltbeskatning, at få indrømmet en skattenedsættelse på 187 348 NLG, svarende til den samlede udenlandske indkomst på 193 816 NLG efter fradrag af en del af hans udgifter til erhvervelse af denne indkomst, som forholdsmæssigt beregnet udgjorde 6 468 NLG.

32 Skattemyndigheden beregnede skattenedsættelsen efter den proportionalitetsmetode, der var fastsat i 1989-bekendtgørelsens artikel 3 og i overenskomsterne med Tyskland og Frankrig, dvs. ved anvendelse af proportionalitetsbrøken. På grundlag af denne beregning afkrævede myndigheden ham et nærmere bestemt beløb i indkomstskat og bidrag til socialforsikringsordningerne for skatteåret 1994.

33 F.W.L. de Groot påklagede afgørelsen flere gange, og da han fandt, at den indrømmede nedsættelse ikke var tilstrækkelig, anlagde han sag ved Gerechtshof te Amsterdam (Nederlandene) med påstand om ændring af skattemyndighedens afgørelse om nedsættelsen. Under sagen gjorde han gældende, at anvendelsen af proportionalitetsbrøken som beregningsmetode var til skade for ham ved skatteansættelsen, og at dette i hans tilfælde medførte en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, der er forbudt i henhold til traktatens artikel 48, eller for etableringsfriheden, da beregningsmetoden førte til, at han mistede en del af fordelen ved de skattenedslag, han skulle være indrømmet på grund af sine personlige forhold.

34 Gerechtshof te Amsterdam fandt, at der faktisk indtrådte en sådan skadevirkning for skattepligtige, som var hjemmehørende i Nederlandene, og som havde haft beskæftigelse i en anden medlemsstat. Retten fandt imidlertid ikke, at der i den konkrete sag var tale om en hindring, der var forbudt i henhold til traktatens artikel 48, men derimod om konsekvenser af, at de pågældende medlemsstaters indkomstskattesystemer var forskellige. Den henviste i denne forbindelse til Domstolens dom af 12. maj 1998 i Gilly-sagen (sag C-336/96, Sml. I, s. 2793).

35 F.W.L. de Groot indbragte herefter sagen for Hoge Raad der Nederlanden ved kassationsanke.

36 Hoge Raad har beskrevet konsekvenserne for F.W.L. de Groot af anvendelsen af proportionalitetsbrøken således:

»Anvendelsen af de [pågældende nationale] bestemmelser har ført til, at de personlige forpligtelser, som påhvilede appellanten i 1994, nemlig de bidragsbetalinger, som måtte anses for at være sådanne forpligtelser, og som udgjorde i alt 178 230 NLG, ikke blev indregnet i [...] proportionalitetsbrøken, selv om de faktisk førte til en nedsættelse af det beskatningsbeløb, som denne brøk

anvendtes på. Det samme gælder for den del af indkomsten, der er fritaget for beskatning. Disse personlige nedsættelser har derfor ikke haft indvirkning på nedsættelsen til undgåelse af dobbeltbeskatning. Som følge heraf har en til proportionalitetsbrøken svarende del af disse nedsættelser ikke ført til en faktisk nedsættelse af den nederlandske skat, der skal betales. Da appellantens personlige forpligtelser og hans personlige og familiemæssige forhold ikke — end ikke delvis — er blevet taget i betragtning ved opkrævningen af den udenlandske skat, har appellanten i mindre omfang opnået nedslag i skatten på grund af sine personlige forpligtelser, og han har i mindre omfang kunnet drage fordel af den del af indkomsten, der er fritaget for beskatning, end det ville have været tilfældet, såfremt han i 1994 havde haft sin samlede lønindkomst i henhold til et eller flere arbejdsforhold, der alene blev gennemført i Nederlandene.«

37 Hoge Raad der Nederlandens generaladvokat har opgjort de ikke opnåede fordele således:

»Som følge af, at nedslagene pro rata henføres til den udenlandske del af indkomsten, mister den skattepligtige en andel på 187/309 (dvs. over 60%) af skattenedsættelsen til undgåelse af dobbeltbeskatning.«

38 Hoge Raad der Nederlandens generaladvokat har også anført følgende:

»Ulempen ved, at 60% af skattenedsættelsen »forsvinder«, modsvares af en fordel, idet den skattepligtige erhverver indtægter i tre lande [»kildelande«], hvoraf ingen tager hensyn til indtægter i andre lande ved fastlæggelsen af progressionen i skattesatserne. Den skattepligtige har dermed en betydelig fordel med hensyn til progressionen. Hvis de tre kildelande — på linje med bopælsstaten — havde taget globalindkomsten i betragtning ved fastlæggelsen af

skattesatsen for beskatningen af indtægter i kildelandet, ville den skattepligtige derfor, på grund af størrelsen af hans globalindkomst i 1994 (selv efter fradrag i forbindelse med hans personlige forhold), være blevet beskattet efter højere skattesatser i alle de tre kildelande, og han skulle derfor have betalt større skat. Det er usædvanligt indtil nu, at et kildeland af personer, der er skattepligtige i udlandet, kræver, at de angiver deres globalindkomst — med det formål, på linje med bopælsstaten, at gennemføre et progressionsforbehold — og kræver, at de giver oplysning om personlige forhold, for at kildelandet, ligesom bopælsstaten, forholdsmæssigt kan tage disse forhold i betragtning.«

39 I modsætning til, hvad Gerechtshof te Amsterdam er nået frem til, finder Hoge Raad der Nederlanden ikke, at Gilly-dommen kan fjerne enhver tvivl med hensyn til, om skadevirkningen for F.W.L. de Groot udgør en hindring, der er forbudt i henhold til traktatens artikel 48.

40 Hoge Raad har ganske vist bemærket, at Domstolen i Gilly-dommens præmis 49 har udtalt, at den forskel, der opstår, fordi der i bopælsstaten, men ikke i beskæftigelsesstaten tages hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, skyldes, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende med hensyn til direkte beskatning normalt ikke er sammenlignelig.

41 Hoge Raad anser imidlertid denne udtalelse i Gilly-dommen for at være et led i, at Domstolen forkaster et argument om, at den skat, der blev taget i betragtning i bopælsstaten, skulle have været lige så høj som den, der var betalt i beskæftigelsesstaten.

42 I hovedsagen har F.W.L. de Groot imidlertid anfægtet det forhold, at Kongeriget Nederlandene behandler skattepligtige, der er hjemmehørende i Nederlandene, forskelligt med hensyn til, om deres personlige og familiemæssige forhold tages i

betragtning, alt efter om de erhverver deres fulde indkomst i bopælsstaten eller en del af indkomsten i bopælsstaten og en del i en anden medlemsstat. En sådan forskel kan efter Hoge Raads opfattelse føre til en højere skattebyrde for den sidstnævnte gruppe af skattepligtige, selv når bopælsstaten og beskæftigelsesstaten har samme skattesystem og samme skattesatser.

43 Hoge Raad har derfor rejst spørgsmål om, hvorvidt den beregningsmetode, som anvendes i Nederlandene, og som består i at henføre en del af nedslagene til de udenlandske indtægter i forhold til, hvilken andel disse indtægter udgør af globalindkomsten, er forenelig med traktatens artikel 48. Denne metode kunne efter Hoge Raads opfattelse være berettiget, hvis man kunne gå ud fra, at »kildestatens« (beskæftigelsesstatens) lovgivning gav den skattepligtige mulighed for — svarende til forholdet mellem den del af indkomsten, der er erhvervet i kildestaten, og globalindkomsten — at opnå de samme skattemæssige fordele i forbindelse med sine personlige forhold som dem, der kan opnås af personer, der er hjemmehørende i kildestaten. Hoge Raad konstaterer imidlertid, at ingen andre af de medlemsstater, F.W.L. de Groot har haft beskæftigelse i, end Nederlandene indrømmer sådanne fordele.

44 Hoge Raad er i øvrigt af den opfattelse, at det fremgår af Domstolens dom af 14. februar 1995 i Schumacker-sagen (sag C-279/93, Sml. I, s. 225) og af 14. september 1999 i Gschwind-sagen (sag C-391/97, Sml. I, s. 5451), at disse medlemsstater ikke var forpligtet til at indrømme sådanne fordele, idet de indtægter, F.W.L. de Groot havde i 1994 uden for sin bopælsstat, ikke udgjorde hele eller næsten hele familiens indkomst.

45 Ifølge Hoge Raad kan det heller ikke med sikkerhed udledes af de to domme, at bopælsstaten, hvis størrelsen af den skat, der skal betales i denne stat, er tilstrækkelig hertil, er forpligtet til, på grund af den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, at indrømme ham et faktisk nedslag af samme størrelse, som han ville have ret til, hvis han havde haft hele sin indkomst i bopælsstaten, uafhængigt af eventuelle hindringer herfor, som følger af den ordning, bopælsstaten enten alene eller i fællesskab med en anden stat har valgt i forbindelse med en bilateral overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning med henblik på at tage de nævnte forhold i betragtning.

46 Da Hoge Raad der Nederlanden herefter har fundet det nødvendigt at forelægge spørgsmål om foreneligheden af de nederlandske skattebestemmelser til undgåelse af dobbeltbeskatning med fællesskabsretten, har retten 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?«

## Det første spørgsmål

47 Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 48 og artikel 7 i forordning nr. 1612/68 er til hinder for bestemmelser som dem, hovedsagen vedrører — uanset om de er optaget i en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning — hvorefter en skattepligtig med henblik på beregningen af sin indkomstskat i bopælsstaten mister en del af

fordelen ved den andel af indkomsten, som er fritaget for beskatning, og en del af sine personlige skattefordele, fordi han i det pågældende år også har haft lønindtægt i en anden medlemsstat, som er blevet beskattet i denne anden medlemsstat, uden at der derved er taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

*Indlæg til Domstolen*

48 F.W.L. de Groot har indledningsvis anført, at Domstolen i præmis 13 i dom af 7. juli 1988, Stanton (sag 143/87, Sml. s. 3877), har fastslået, at alle EF-traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for fællesskabsborgerne at udøve erhvervsmæssig virksomhed af enhver art på hele Fællesskabets område, og at de også indeholder et forbud mod en national ordning, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udvide deres aktiviteter uden for en enkelt medlemsstats område.

49 Han har endvidere anført, at han i forhold til, hvordan han ville have været stillet, hvis han udelukkende havde haft beskæftigelse i Nederlandene, hvor han har bopæl, har haft en mindre skattemæssig fordel med hensyn til nedslagene i forbindelse med sine personlige forhold. Han er dermed skattemæssigt blevet ringere stillet, fordi hans arbejdsaftaler var fordelt på flere medlemsstater.

50 Den metode, der er anvendt i Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning — dvs. at man har foretaget nedslagene i forbindelse med hans personlige og familiemæssige forhold ved at anvende proportionalitetsbrøken — udgør derfor efter hans opfattelse en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed. I modsætning til, hvad der var tilfældet i den sag, der førte til afsigelsen af Gilly-dommen, har denne hindring ikke sammenhæng med forskellen mellem

medlemsstaternes skatteskalaer. Hindringen er heller ikke en følge af overenskomsterne med Tyskland, Frankrig og Det Forenede Kongerige, men er et resultat af den måde, hvorpå Kongeriget Nederlandene har gennemført disse overenskomster. Af disse grunde må EF-traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for personer finde anvendelse på en situation som den, han befinder sig i.

51 F.W.L. de Groot har endelig gjort gældende, at det må påhvile bopælsstaten og ikke beskæftigelsesstaten at indrømme personlige skattemæssige fordele.

52 Den nederlandske og den belgiske regering har gjort gældende, at traktatens artikel 48 ikke er til hinder for at anvende regler som dem, der er fastsat i de bilaterale overenskomster og i de nederlandske bestemmelser.

53 Den nederlandske regering har erkendt, at anvendelsen af proportionalitetsbrøken er til skade for skattepligtige i F.W.L. de Groots situation. Regeringen har dog anført, at den omstændighed, at fællesskabsretten påberåbes over for bopælsmedlemsstaten, ikke kan føre til, at skadevirkningen ophører. En sådan skadevirkning er således ikke et resultat af den nationale lovgivning til undgåelse af dobbeltbeskatning, men i det væsentlige af fordelingen mellem medlemsstaterne af beskatningskompetencen på grundlag af en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning — hvilket falder uden for anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser — og et resultat af, at beskæftigelsesstaterne ikke indrømmer nedslag i forbindelse med de skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, hvilket ikke i sig selv er i strid med traktaten.

54 Den nederlandske regering har endvidere anført, at den omstændighed, at de nederlandske skattemyndigheder har taget F.W.L. de Groots personlige og familiemæssige forhold i betragtning, er i overensstemmelse med, hvad der er fastslået i Schumacker-dommen. I Schumacker-dommen fastslog Domstolen således, at det principielt tilkommer bopælsstaten at tage den skattepligtiges

personlige og familiemæssige forhold i betragtning, hvis der i bopælsstaten findes et tilstrækkeligt beskatningsgrundlag. Fra dette princip gælder der en undtagelse for det tilfælde, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig har den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele familiens indkomst i beskæftigelsesstaten.

55 De nederlandske myndigheder har anvendt dette princip, idet Kongeriget Nederlandene i henhold til sine overenskomster med Tyskland, Frankrig og Det Forenede Kongerige, der tillægger Kongeriget Nederlandene beskatningskompetencen, som bopælsstat har taget hensyn til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold ved fastlæggelsen af det nederlandske beskatningsgrundlag. F.W.L. de Groots personlige nedslag er således i henhold til den nederlandske lovgivning fuldt ud foretaget i hele globalindkomsten, der er skattepligtig i Nederlandene.

56 Heraf følger efter den nederlandske regerings opfattelse, at de konsekvenser, F.W.L. de Groot har bestridt, ikke er opstået ved anvendelsen af de nationale skattebestemmelser, men først på det tidspunkt, hvor den metode til undgåelse af dobbeltbeskatning, der er fastlagt i de bilaterale overenskomster, er bragt i anvendelse. Det er således ved anvendelsen i Nederlandene af eksemptionsmetoden med progressionsforbehold og ved beregningen af skattenedsættelsen, at nogle dele af de personlige nedslag forholdsmæssigt er blevet henført til de indtægter, der er fritaget for beskatning i Nederlandene.

57 Hvis det derefter måtte vise sig, at disse dele af nedslagene ikke i beskæftigelsesstaten eller beskæftigelsesstaterne kan fratrækkes den skat, der er betalt af indtægterne i den eller disse stater, er dette en konsekvens af forskelle mellem medlemsstaternes skattesystemer, der, som det følger af Gilly-dommen, ikke er i strid med fællesskabsretten.

58 Efter den nederlandske regerings opfattelse er det forhold, at bopælsstaten henfører de personlige nedslag pro rata til de indtægter, der er fritaget for beskatning, dermed ikke i strid med traktatens artikel 48.

59 Den nederlandske regering har gjort gældende, at det eneste middel til at fjerne en ulempe som den, en skattepligtig i F.W.L. de Groots tilfælde udsættes for, vil være, at beskæftigelsesstaten eller beskæftigelsesstaterne indrømmer nedslag i forbindelse med den skattepligtiges personlige og familiemæssige situation i forhold til de indtægter, den skattepligtige har haft i den eller disse stater. Fællesskabsretten pålægger imidlertid ikke på sit nuværende udviklingstrin beskæftigelsesstaten at følge denne fremgangsmåde, når den pågældende skattepligtige ikke har næsten hele familiens samlede indkomst på beskæftigelsesstatens område. Kun i netop dette tilfælde har beskæftigelsesstaten i henhold til Schumacker-dommen pligt til at indrømme personlige nedslag. Kongeriget Nederlandene har i øvrigt — som beskæftigelsesstat, men ikke som bopælsstat — indført denne ordning i sin skattelovgivning i januar 2001.

60 Den nederlandske regering har endvidere anført, at nedslagene, da de ikke kan henføres til bestemte indtægtskilder frem for andre, skal fordeles på hele indkomsten. Dette er begrundelsen for, at bopælsstaten kun tager den del af nedslagene, som svarer til de indtægter, der er erhvervet på dens område, i betragtning.

61 Den belgiske regering har anført, at skattepligtige, der gør brug af den frie bevægelighed, ofte har en ikke ubetydelig skattefordel, nemlig den såkaldte »salary split«. Med hensyn til indkomstskatteprogressionen behandles arbejdstagere, der, som F.W.L. de Groot, kun beskattes af en del af deres indkomst i hver enkelt beskæftigelsesstat, således fordelagtigt.

62 Den skattemæssige fordel, som ikke-hjemmehørende arbejdstagere dermed har i forhold til hjemmehørende arbejdstagere, fordi de ikke er underkastet progressiv beskatning, er i strid med skatteevnehedsprincippet, hvorefter de skattepligtige skal svare skat i forhold til deres skatteevne. Den belgiske regering har i denne forbindelse anført, at en ikke-hjemmehørende arbejdstager med samme indkomst som en hjemmehørende arbejdstager faktisk i alle tilfælde vil skulle betale mindre i skat.

63 Den belgiske regering har tilføjet, at der i forbindelse med den hævdede forskelsbehandling af personer, der er hjemmehørende i Nederlandene, alt efter om de har lønindtægt i Nederlandene eller i udlandet, ses bort fra forholdene i beskæftigelsesstaten. Efter regeringens opfattelse skal problemet løses, ikke i bopælsstaten, men i beskæftigelsesstaten, idet beskæftigelsesstaten bør være i stand til at beskatte ikke-hjemmehørende på grundlag af deres globalindkomst og at indrømme skattemæssige fordele i tilknytning til den skattepligtiges personlige og familiemæssige situation i forhold til den indtægt, der er erhvervet på beskæftigelsesstatens område.

64 Efter den belgiske regerings opfattelse giver praksis i henhold til Schumacker- og Gschwind-dommene beskæftigelsesstaten mulighed for ikke at indrømme nogen skattemæssig fordel i forbindelse med den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold. Hvis man under disse omstændigheder vil pålægge bopælsstaten at indrømme alle de skattemæssige fordele på grund af personlige og familiemæssige forhold, udelukkende i den del af indkomsten, der er erhvervet i bopælsstaten, vil denne stat skulle bære hele byrden ved disse skattemæssige fordele. Dette vil være uretfærdigt, da bopælsstaten skal afholde omkostningerne ved størstedelen af de offentlige tjenesteydelser, der stilles til rådighed for den skattepligtige, og det ville føre til et resultat, der ikke står i rimeligt forhold til målet med traktatens artikel 48.

65 Den belgiske regering har endelig gjort gældende, at hvis man pålægger bopælsstaten — alene i den del af en skattepligtigs indkomst, der er erhvervet i indlandet — at indrømme alle de skattemæssige fordele, der har tilknytning til den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, vil det kunne fremme skatteunddragelse og indførelse af bedrageriske konstruktioner, der medfører, at »salary split« kan anvendes i langt flere tilfælde.

66 Den tyske regering har anført, at traktatens artikel 48 kan påberåbes af en arbejdstager over for den medlemsstat, hvori han er statsborger og har bopæl, når arbejdstageren, som i hovedsagen, har gjort brug af sin frie bevægelighed inden for Fællesskabet for, ud over sin beskæftigelse i bopælsmedlemsstaten, at udøve erhverv på en anden medlemsstats område. Efter den tyske regerings opfattelse må det påhvile bopælsstaten i fuldt omfang at tage den pågældende skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold i betragtning, når dette ikke er sket

i beskæftigelsesstaten, idet bopælsstaten har alle de oplysninger, der er nødvendige for, under hensyn til disse forhold, at bedømme hans samlede skatteevne. Regeringen har i denne forbindelse henvist til, at Domstolen i Schumacker-dommen har udtalt, at en ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne — som følge af, at hele hans indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning — lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til hans sædvanlige bopæl.

67 Kommissionen har anført, at problemstillingen i hovedsagen — dvs. at den del af indkomsten, der er fritaget for beskatning, og de personlige skattemæssige nedslag fordeles proportionalt på de indtægter, der er beskattet i udlandet — ikke beror på beskæftigelsesstaternes adfærd eller på de berørte medlemsstaters indbyrdes retlige forpligtelser. Hovedsagen angår derimod den måde, hvorpå Kongeriget Nederlandene — efter at det ved bilateral overenskomst har påtaget sig en forpligtelse til at fritage de indtægter, der allerede er beskattet i udlandet, for nederlandsk skat — behandler den fritagne del af indkomsten og de øvrige personlige skattenedslag, som normalt skal indrømmes.

68 Når en medlemsstat, som bopælsstat, har valgt eksemption af allerede beskattede beløb efter en metode, der i nogle tilfælde kan føre til, at den skattepligtige opnår en fordel med hensyn til progressionen, og beskæftigelsesstaterne — bortset fra det tilfælde, som den sag, der gav anledning til Schumacker-dommen, er et eksempel på — ikke er forpligtet til ved beskatningen af ikke-hjemmehørende at indrømme nedslag for allerede beskattede beløb og andre nedslag, der er sædvanlige i national ret, skal bopælsstaten efter Kommissionens opfattelse bringe den eksemption, der er aftalt til undgåelse af dobbeltbeskatning, i anvendelse. I så fald må bopælsstaten, når den tager disse dele af indkomsten og andre personlige skattenedslag i betragtning, ikke sondre mellem på den ene side hjemmehørende, der har haft hele deres indkomst ved arbejde i bopælsstaten, og på den anden side hjemmehørende, der har haft en del af deres indkomst i en eller flere andre medlemsstater.

69 Efter Kommissionens opfattelse fremgår det direkte af beskrivelsen af de pågældende bestemmelser og af den bedømmelse og de beregninger, der på dette grundlag er foretaget af den forelæggende ret og dennes generaladvokat, at en person, som skattemæssigt er hjemmehørende i Nederlandene, og som har haft en del af sin indkomst i en anden medlemsstat, mister en forholdsmæssig del af fordelen ved de beløb, der er fritaget for beskatning, og ved de øvrige personlige skattenedslag.

70 Kommissionen har anført, at det forslag til afgørelse, der er fremsat af Hoge Raads generaladvokat, støttes på, at den skattemæssige behandling af personer, som er hjemmehørende i Nederlandene, og som har en del af deres indkomst i en anden medlemsstat, virker såvel til fordel som til skade for disse. I hovedsagen er det skadevirkningen, der har givet anledning til søgsmålet. Fordelen beror dels på, at beskæftigelsesstaterne ikke tager hensyn til globalindkomsten ved fastlæggelsen af den skattesats, de skal anvende, og derfor ikke kan iværksætte en progression, dels på den metode, bopælsstaten har valgt til undgåelse af dobbeltbeskatning. Kommissionen har fremhævet, at i tilfælde, hvor bopælsstaten, som Nederlandene, undgår dobbeltbeskatning ved fra den potentielle skat at fratrække et beløb svarende til den andel, de udenlandske indtægter udgør af den samlede indkomst, medfører det en fordel for den skattepligtige med hensyn til progressionen.

71 Kommissionen har i denne forbindelse gjort gældende, at Kongeriget Nederlandene selv er ansvarligt for progressionsfordelen og derfor ikke kan påberåbe sig den til støtte for, at de skadelige virkninger i forbindelse med nedslagene for de beløb, der er fritaget for beskatning, og for personlige forhold er nødvendige for at opveje fordelen. Kommissionen har tilføjet, at selv hvis det nederlandske skattesystem i de fleste tilfælde måtte være fordelagtigt for en person, som skattemæssigt er hjemmehørende i Nederlandene, og som har haft indtægter i udlandet ved lønnet beskæftigelse, står det dog fast, at skattesystemet, i de tilfælde, hvor det er til skade for en hjemmehørende, medfører en ulige behandling i forhold til en hjemmehørende, der udelukkende har arbejdet i Nederlandene, og dermed fører til en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed som sikret ved traktatens artikel 48.

72 Efter Kommissionens opfattelse kan denne hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed hverken være begrundet i hensyn til sammenhængen i den nederlandske beskatningsordning eller i hensynet til forenkling og koordinering af indkomstskatteopkrævningen. Hensynet til at undgå tekniske vanskeligheder kan heller ikke påberåbes som begrundelse.

73 For så vidt angår sammenhængen i beskatningsordningen har Kommissionen gjort gældende, at der i hovedsagen ikke for samme skattepligtige består en direkte sammenhæng mellem en bestemt skat og en dertil svarende skattefritagelse, således som det kræves i henhold til Domstolens praksis. De skattefritagelser, der er tale om i hovedsagen, dvs. for beløb, der er fritaget for beskatning, og for eventuelle personlige nedslag, er begrundet i selvstændige hensyn, og de er ikke blevet indført for at indgå som led i en større sammenhæng, hvori de modsvarer en skat af samme forhold. Der ses i øvrigt ikke at være nogen sammenhæng mellem progressionsfordelen og den skadelige virkning, der opstår på grund af nedsættelsen vedrørende den del af indkomsten, der er fritaget for beskatning, og nedsættelsen af eventuelle personlige nedslag.

74 For så vidt angår de to andre hensyn, der kunne påberåbes som begrundelse, har Kommissionen anført, at de under ingen omstændigheder kan begrunde, at de rettigheder, som borgerne har i medfør af traktatens bestemmelser om de grundlæggende friheder, tilsidesættes (dom af 26.1.1999, sag C-18/95, Terhoeve, Sml. I, s. 345, præmis 44 og 45).

*Domstolens bemærkninger*

75 Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten og således afstå fra enhver form for åbenlys eller skjult forskelsbehandling begrundet i nationalitet (Schumacker-dommen, præmis 21 og 26, og Gschwind-dommen, præmis 20).

76 Enhver statsborger i en medlemsstat, som har gjort brug af sin ret i henhold til arbejdskraftens frie bevægelighed, og som har haft beskæftigelse i en anden medlemsstat end sin bopælsmedlemsstat, er omfattet af anvendelsesområdet for traktatens artikel 48 og artikel 7 i forordning nr. 1612/68, uanset sin bopæl og sit statsborgerskab (dom af 23.2.1994, sag C-419/92, Scholz, Sml. I, s. 505, præmis 9, og Terhoeve-dommen, præmis 27).

77 Det følger endvidere af fast retspraksis, at alle traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for fællesskabsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Fællesskabets område, og at disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve et erhverv på en anden medlemsstats område (dom af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. I, s. 4265, præmis 16, Terhoeve-dommen, præmis 37, dom af 27.1.2000, sag C-190/98, Graf, Sml. I, s. 493, præmis 21, og af 15.6.2000, sag C-302/98, Sehrer, Sml. I, s. 4585, præmis 32).

78 Bestemmelser, som forhindrer en statsborger i en medlemsstat i at forlade sit oprindelsesland med henblik på at udøve sin ret til fri bevægelighed, eller som får ham til at afholde sig herfra, udgør derfor hindringer for denne frihed, selv om de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende arbejdstageres nationalitet (dom af 7.3.1991, sag C-10/90, Masgio, Sml. I, s. 1119, præmis 18 og 19, samt Terhoeve-dommen, præmis 39, og Sehrer-dommen, præmis 33).

79 Selv om bestemmelserne om arbejdskraftens frie bevægelighed efter deres ordlyd særligt har til formål at sikre national behandling i værtsstaten, er de således også til hinder for, at oprindelsesstaten hindrer, at en af dens statsborgere frit accepterer og udøver en beskæftigelse i en anden medlemsstat (jf. i denne retning Terhoeve-dommen, præmis 27-29).

80 Den omstændighed, at F.W.L. de Groot er nederlandsk statsborger, kan således ikke hindre ham i at påberåbe sig bestemmelserne om arbejdskraftens frie bevægelighed over for den medlemsstat, hvori han er statsborger, når han ved at gøre brug af sin ret til fri bevægelighed har udøvet en erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat (Terhoeve-dommen, præmis 27-29, og Sehrer-dommen, præmis 29).

Foreligger der en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed

81 For det første bemærkes, at situationen i hovedsagen er, at F.W.L. de Groot, der er nederlandsk statsborger, har bopæl i Nederlandene, hvor han også har haft en del af sin indkomst i 1994. Den resterende del af sin arbejdsindkomst fik han i samme år udbetalt fra udenlandske selskaber for ydelser, han havde erlagt i tre andre medlemsstater. Det står således fast, at han har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed som arbejdstager.

82 Den omstændighed, at F.W.L. de Groot ikke længere var part i et arbejdsforhold på det tidspunkt, da beskatningen fandt sted, kan ikke indebære, at han ikke er sikret bestemte rettigheder, der beror på hans egenskab af arbejdstager (jf. i denne retning Sehrer-dommen, præmis 30 samt den deri nævnte retspraksis), da hovedsagen vedrører de umiddelbare skattemæssige konsekvenser af, at F.W.L. de Groot, som arbejdstager, har haft beskæftigelse i andre medlemsstater.

83 For det andet bemærkes, at der mellem hovedsagens parter er enighed om, at en del af de personlige skattefordele, som F.W.L. de Groot kunne have gjort krav på, som følge af anvendelsen af proportionalitetsbrøken ikke førte til en faktisk nedsættelse af den skat, han skulle betale i Nederlandene. Han er dermed reelt blevet ringere stillet på grund af anvendelsen af proportionalitetsbrøken, fordi

han har opnået en mindre skattefordel af opfyldelsen af sine underholdsforpligtelser og af de indtægter, der var fritaget for beskatning, end det ville have været tilfældet, hvis han i 1994 havde haft hele sin indkomst i Nederlandene.

84 Denne skadevirkning af den måde, hvorpå bopælsmedlemsstaten har anvendt sine bestemmelser til undgåelse af dobbeltbeskatning, vil kunne afholde en statsborger i denne stat fra at forlade den for at have beskæftigelse som arbejdstager i traktatens forstand på en anden medlemsstats område.

85 I modsætning til, hvad den nederlandske regering har gjort gældende under henvisning til Gilly-dommen, skyldes skadevirkningen for F.W.L. de Groot ikke, at der er forskelle mellem bopælsmedlemsstatens og beskæftigelsesmedlemsstaternes skattesystemer, og den skyldes heller ikke skattesystemerne i de enkelte stater, hvori han har haft beskæftigelse.

86 I denne forbindelse bemærkes, at en situation som den, der foreligger i hovedsagen, adskiller sig fra den, som Gilly-dommen angik. De skadelige virkninger for den skattemæssige behandling af F.W.L. de Groot har således — som den forelæggende ret har bemærket — ingen sammenhæng med en forskel mellem bopælsstatens og beskæftigelsesstaternes skatteskalaer, mens Domstolen i Gilly-dommens præmis 47 udtalte, at de ugunstige virkninger, som anvendelsen af den pågældende skattegodtgørelsesregel kunne medføre for Annette Gilly, først og fremmest beroede på forskellige skatteskalaer i de pågældende medlemsstater, hvis fastsættelse, da der ikke foreligger fællesskabsbestemmelser på området, henhører under medlemsstaternes kompetence.

87 Selv om Annette Gilly i sin bopælsstat havde fået indrømmet alle de skattefordele, der fulgte af denne stats lovgivning for personer, der var hjemmehørende i staten, er dette ikke tilfældet for F.W.L. de Groots vedkommende, som i hovedsagen netop gør gældende, at han i sin bopælsstat har mistet en del af de nedslag, der i statens lovgivning indrømmes personer, der er hjemmehørende i denne, fordi han har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed.

88 Med hensyn til den omstændighed, at der, som det fremgår af oplysningerne i forelæggelsesdommen, ikke i beskæftigelsesstaternes skattesystemer er taget hensyn til F.W.L. de Groots personlige og familiemæssige forhold, bemærkes, som Kommissionen med rette har anført, at der ikke består en forpligtelse hertil i henhold til overenskomsterne med Tyskland, Frankrig og Det Forenede Kongerige.

89 Hertil kommer, at Domstolen i Schumacker-dommen og Gschwind-dommen, henholdsvis i præmis 36 og 27, har fastslået, at der kun påhviler beskæftigelsesmedlemsstaten en forpligtelse til at tage hensyn til de personlige og familiemæssige forhold, når den skattepligtige har næsten hele sin skattepligtige indkomst eller hele sin skattepligtige indkomst ved beskæftigelse i denne stat, men ikke har en indkomst af betydning i sin bopælsstat, således at denne ikke er i stand til at indrømme ham de fordele, som følger af, at hans personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning.

90 I Schumacker-dommens præmis 32 har Domstolen også fastslået, at det som udgangspunkt er bopælsstaten, som skal indrømme den skattepligtige alle de skattefordele, der er knyttet til hans personlige og familiemæssige forhold, idet det er denne stat, der bedst kan bedømme den skattepligtiges personlige skatteevne, da den skattepligtige har midtpunktet for sine livsinteresser i bopælsstaten.

91 I det foreliggende tilfælde er de underholdsbidrag, F.W.L. de Groot har betalt, og den del af indkomsten, der er fritaget for beskatning — som den nederlandske regering har anført — ganske vist taget i betragtning ved beregningen af den teoretiske skat af hele den skattepligtiges indkomst, men det må konstateres, at anvendelsen af proportionalitetsbrøken har ført til, at den skattepligtige kun har opnået nedslag i forbindelse med sine familiemæssige og personlige forhold pro rata i forhold til sine indtægter i Nederlandene. Fordi F.W.L. de Groot har udøvet sin ret til fri bevægelighed, har han således mistet fordelen ved en del af de skattenedslag, som kan indrømmes efter den nederlandske lovgivning, og som han kunne gøre krav på i sin egenskab af hjemmehørende i Nederlandene.

92 Det skal i denne forbindelse tilføjes, at det ikke kan have betydning, om proportionalitetsbrøken anvendes i henhold til 1989-bekendtgørelsen — for så vidt angår indtægter, der er erhvervet og beskattet i Det Forenede Kongerige — eller i henhold til reglerne i overenskomsterne med Tyskland og Frankrig — for så vidt angår indtægter, der er erhvervet og beskattet i disse medlemsstater — selv om overenskomsterne kun gentager bestemmelserne i den nederlandske lovgivning på dette punkt.

93 Der skal således henvises til, at medlemsstaterne, når der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, efter fast retspraksis har bevaret kompetencen til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning. I denne sammenhæng har medlemsstaterne frihed til i bilaterale overenskomster at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen (Gilly-dommen, præmis 24 og 30, og dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57).

94 Med hensyn til udøvelsen af beskatningskompetencen, som fordelt på denne måde, er medlemsstaterne dog forpligtet til at overholde fællesskabsreglerne (jf. i denne retning Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 58), og de skal nærmere bestemt overholde princippet om national behandling af andre medlemsstaters statsborgere og af egne statsborgere, der har gjort brug af de friheder, der er sikret ved traktaten.

95 Heraf følger, at bestemmelser som dem, hovedsagen vedrører, udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, der principielt er forbudt ved traktatens artikel 48.

Kan en sådan hindring være begrundet

96 Der skal imidlertid tages stilling til, om denne hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed kan være begrundet i henhold til traktatens bestemmelser.

97 Hvad for det første angår argumentet om, at den skadelige virkning, der er opstået for en skattepligtig som F.W.L. de Groot med hensyn til skattenedsættelsen, i vidt omfang opvejes af en fordel med hensyn til progressionen — som anført af den forelæggende rets generaladvokat og som den belgiske regering har gjort gældende — findes det tilstrækkeligt at henvise til, at det følger af fast retspraksis, at en ufordelagtig skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed ikke kan begrundes med, at der findes andre skattefordele, selv hvis det må antages, at der findes sådanne fordele (jf. for så vidt angår etableringsfriheden dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 21, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 53, og Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 54; for så vidt angår fri udveksling af tjenesteydelser dom af 26.10.1999, sag C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Sml. I, s. 7447, præmis 44, og for så vidt angår frie kapitalbevægelser dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 61).

98 For det andet kan det argument, den nederlandske regering har fremført om, at det er berettiget, at bopælsstaten kun tager den hjemmehørende skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold i betragtning i forhold til, hvilke indtægter han har haft på bopælsstatens område, fordi det må påhvile beskæftigelsesstaten at tage disse forhold i betragtning for den del af indkomsten, der er skattepligtig på beskæftigelsesstatens område, ikke tiltrædes. Der skal i denne henseende henvises til, at den indkomst, som en ikke-hjemmehørende arbejdstager erhverver på en medlemsstats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans totale indkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl. Endvidere kan en sådan skattepligtigs personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og af hans personlige og familiemæssige forhold, lettest bedømmes på det sted, hvor

midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig. Dette sted svarer i almindelighed til den pågældende persons sædvanlige bopæl. Det fremgår da også af den internationale skatteret og navnlig den modeloverenskomst vedrørende dobbeltbeskatning, som er udarbejdet af OECD, at det som udgangspunkt er bopælsstaten, som skal beskatte skatteyderens samlede indkomst, således at der tages hensyn til omstændigheder, som er knyttet til dennes personlige og familiemæssige forhold (jf. Schumacker-dommen, præmis 32).

99 Når der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger til at indføre ensartede eller harmoniserede regler, står det ganske vist medlemsstaterne frit for at ændre dette forhold mellem, at bopælsstaten tager hensyn til på den ene side hele indkomsten for personer, der er hjemmehørende i denne, og på den anden side alle deres personlige og familiemæssige forhold, ved bilaterale eller multilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning. Bopælsstaten kan således ved overenskomst blive frigjort for sin forpligtelse til fuldt ud at påtage sig at tage hensyn til de personlige og familiemæssige forhold for skattepligtige, som er hjemmehørende på dens område, og som til dels udøver erhverv i udlandet.

100 Bopælsmedlemsstaten kan også undlade at opfylde denne forpligtelse, såfremt den konstaterer, at en eller flere beskæftigelsesstater — selv uafhængigt af en overenskomst — i forbindelse med de indtægter, de beskatter, indrømmer fordele i tilknytning til, at de tager hensyn til personlige og familiemæssige forhold for skattepligtige, som ikke er hjemmehørende på disse staters område, men som erhverver skattepligtige indtægter på deres område.

101 De metoder, der anvendes til undgåelse af dobbeltbeskatning, eller de nationale skattesystemer, der fører til, at dobbeltbeskatning undgås eller lempes, skal imidlertid sikre de skattepligtige i de pågældende medlemsstater, at alle deres personlige og familiemæssige forhold sammenlagt tages behørigt i betragtning, uanset hvordan medlemsstaterne har fordelt denne forpligtelse mellem sig, idet der i modsat fald opstår en ulige behandling i strid med traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed, som ikke er en følge af eksisterende forskelle mellem de nationale skattelovgivninger.

102 I det foreliggende tilfælde må det konstateres, at national nederlandsk ret og de overenskomster, der er indgået med Tyskland, Frankrig og Det Forenede Kongerige, ikke sikrer, at dette resultat opnås. Bopælsstaten frigøres således delvis for sin forpligtelse til at tage den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold i betragtning, uden at beskæftigelsesstaterne, for så vidt angår den del af indkomsten, der er erhvervet på deres område, accepterer at bære de skattemæssige konsekvenser af, at forholdene tages i betragtning, eller at konsekvenserne skal afholdes af dem i henhold til overenskomster med bopælsstaten til undgåelse af dobbeltbeskatning. Kun for så vidt angår overenskomsten med Tyskland gælder dette ikke i tilfælde, hvor 90% af indkomsten erhverves i beskæftigelsesstaten, hvilket ikke er tilfældet i hovedsagen.

103 Hvad for det tredje angår det argument, den belgiske regering har fremført om, at det vil være urimeligt at lade bopælsstaten bære byrden ved at indrømme alle de nedslag, som hjemmehørende skattepligtige, der har haft lønindtægt i andre medlemsstater, kan gøre krav på, selv når indtægterne er beskattet i disse andre medlemsstater, uden at den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold er taget i betragtning, skal der henvises til, at det er fast retspraksis, at tab af skatteprovenu aldrig kan udgøre en begrundelse for en restriktion for udøvelsen af en grundlæggende frihed (dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 28, og Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 51).

104 Endvidere bemærkes, at de nederlandske skattemyndigheder ved beskatningen af F.W.L. de Groots indkomst har kunnet anvende progressionen i den nationale skatteskala, fordi der i de bilaterale overenskomster er optaget et progressionsforbehold.

105 Endelig kan det ikke hævdes, at den metode til henregning af de personlige nedslag pro rata i forhold til de indtægter, der er fritaget for beskatning, som skal anvendes i henhold til de nederlandske bestemmelser og de bilaterale overenskomster, er nødvendig af hensyn til sammenhængen i eksemptionsmetoden med progressionsforbehold.

106 Domstolen har ganske vist fastslået, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen kan retfærdiggøre bestemmelser, som kan begrænse de grundlæggende friheder (domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 28, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 21).

107 Dette er imidlertid ikke tilfældet i denne sag.

108 I de sager, der gav anledning til Bachmann-dommen og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, bestod der en direkte forbindelse mellem fradragsretten for præmier i henhold til pensions- og livsforsikringskontrakter og beskatningen af beløb, der modtages i henhold til sådanne kontrakter, en forbindelse, som måtte opretholdes af hensyn til sammenhængen i den pågældende beskatningsordning.

109 I den foreliggende hovedsag består der imidlertid ingen direkte forbindelse af denne karakter mellem på den ene side eksemptionsmetoden med progressionsforbehold, hvorefter bopælsstaten giver afkald på at beskatte indtægter, der er erhvervet i andre medlemsstater, men medregner indtægterne med henblik på at fastlægge den skattesats, der skal anvendes på de lønindtægter, der ikke er fritaget for beskatning, og på den anden side henførelsen af personlige nedslag pro rata til indtægter, der er erhvervet i bopælsstaten. Som generaladvokaten har anført i punkt 58 i forslaget til afgørelse, er varetagelsen af det hensyn til, at progressionen faktisk gennemføres i bopælsstatens indkomstbeskatning, som ligger til grund for eksemptionsmetoden med progressionsforbehold, ikke betinget af, at man i bopælsstaten begrænser det omfang, hvori den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold tages i betragtning.

110 Herefter skal det første spørgsmål besvares med, at traktatens artikel 48 er til hinder for bestemmelser som dem, hovedsagen vedrører — uanset om de er optaget i en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning — hvorefter en skattepligtig med henblik på beregningen af sin indkomstskat i bopælsstaten

mister en del af fordelen ved den andel af indkomsten, som er fritaget for beskatning, og en del af sine personlige skattefordele, fordi han i det pågældende år også har haft lønindtægt i en anden medlemsstat, som er blevet beskattet i denne anden medlemsstat, uden at der derved er taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

111 På grund af besvarelsen af det første spørgsmål, for så vidt angår traktatens artikel 48, er det ikke nødvendigt at tage stilling til, om artikel 7 i forordning nr. 1612/68 er til hinder for bestemmelser som dem, hovedsagen vedrører.

## Det andet spørgsmål

112 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om fællesskabsretten stiller særlige krav til den måde, hvorpå bopælsstaten skal tage hensyn til en arbejdstagers personlige og familiemæssige forhold, når arbejdstageren har haft beskæftigelse i en anden medlemsstat.

113 Kommissionen har anført, at i tilfælde, hvor nationale bestemmelser eller bestemmelser i bilaterale overenskomster, som i hovedsagen, er uforenelige med traktatens artikel 48, har en person, som skattemæssigt er hjemmehørende i en medlemsstat, og som har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed for arbejdstagere, ret til, at nedslag i kraft af personlige og familiemæssige forhold rent faktisk fastsættes på et niveau svarende til det, han kunne have gjort krav på, hvis han havde haft alle sine indtægter i bopælsstaten. Med dette forbehold følger der ikke af fællesskabsretten noget særligt krav til den måde, hvorpå bopælsstaten skal tage den pågældende arbejdstagers personlige og familiemæssige forhold i betragtning.

*Domstolens bemærkninger*

114 Det bemærkes, at fællesskabsretten ikke stiller særlige krav til den måde, hvorpå bopælsstaten skal tage hensyn til en arbejdstagers personlige og familiemæssige forhold, når arbejdstageren i et bestemt skatteår har haft indtægter i bopælsstaten og i en anden medlemsstat. Som generaladvokaten har anført i punkt 72 i forslaget til afgørelse, må bopælsstatens vilkår for, at den tager hensyn til en sådan arbejdstagers personlige og familiemæssige forhold, dog ikke udgøre en direkte eller indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet og heller ikke en hindring for udøvelsen af en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten.

115 Herefter skal det andet spørgsmål besvares med, at fællesskabsretten ikke stiller særlige krav til den måde, hvorpå bopælsstaten skal tage hensyn til en arbejdstagers personlige og familiemæssige forhold i tilfælde, hvor arbejdstageren i et bestemt skatteår har haft indtægter i bopælsstaten og i en anden medlemsstat, for så vidt som bopælsstatens vilkår for, at den tager hensyn til disse forhold, ikke udgør en direkte eller indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet og heller ikke en hindring for udøvelsen af en grundlæggende frihed, der er sikret ved traktaten.

**Sagens omkostninger**

116 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske, den belgiske og den tyske regering samt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Hoge Raad der Nederlanden ved dom af 18. oktober 2000, for ret:

1) EF-traktatens artikel 48 (efter ændring nu artikel 39 EF) er til hinder for bestemmelser som dem, hovedsagen vedrører — uanset om de er optaget i en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning — hvorefter en skattepligtig med henblik på beregningen af sin indkomstskat i bopælsstaten mister en del af fordelen ved den andel af indkomsten, som er fritaget for beskatning, og en del af sine personlige skattefordele, fordi han i det pågældende år også har haft lønindtægt i en anden medlemsstat, som er blevet beskattet i denne anden medlemsstat, uden at der derved er taget hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold.

2) Fællesskabsretten stiller ikke særlige krav til den måde, hvorpå bopælsstaten skal tage hensyn til en arbejdstagers personlige og familiemæssige forhold i tilfælde, hvor arbejdstageren i et bestemt skatteår har haft indtægter i

bopælsstaten og i en anden medlemsstat, for så vidt som bopælsstatens vilkår for, at den tager hensyn til disse forhold, ikke udgør en direkte eller indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet og heller ikke en hindring for udøvelsen af en grundlæggende frihed, der er sikret ved EF-traktaten.

Wathelet Timmermans Edward

Jann Rosas

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 12. december 2002.

R. Grass

Justitssekretær

M. Wathelet

Formand for Femte Afdeling