DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 12 december 2002 *

I mål C-385/00,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

F.W.L. de Groot

och

Staatssecretaris van Financiën,

angående tolkningen av artikel 48 i EG-fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse) och artikel 7 i rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EGT L 257, s. 2; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 33).

* Rättegångsspråk: nederländska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet (referent) samt domarna C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann och A. Rosas,

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: byrådirektören M.-F. Contet,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från

— Nederländernas regering, genom V.J.M. Koningsberger, i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom C. Pochet, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och B. Muttelsee-Schön, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard och H.M.H. Speyart, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 18 april 2002 av: de Groot, företrädd av R. van der Jagt, advocaat, Nederländernas regering, företrädd av H.G. Sevenster, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av H. Michard och H.M.H. Speyart,

och efter att den 20 juni 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Hoge Raad der Nederlanden har, genom beslut av den 18 oktober 2000 som inkom till domstolens kansli den 20 oktober samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor om tolkningen av artikel 48 i EG-fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse) och artikel 7 i rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EGT L 257, s. 2; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 33).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan den nederländske medborgaren F.W.L. de Groot som har bedrivit yrkesverksamhet i olika medlemsstater, och Staatssecretaris van Financiën, angående beräkningen av den inkomstskatt för år 1994 som den förstnämnde har påförts i sin hemviststat.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsbestämmelserna

3 Enligt artikel 48.1 och 48.2 i fördraget skall "fri rörlighet för arbetstagare... säkerställas inom gemenskapen" och "[d]enna 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".

4 I artikel 7.1 och 7.2 i förordning nr 1612/68 föreskrivs 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 landets egna arbetstagare i fråga om anställnings- och arbetsvillkor, speciellt vad avser lön, avskedande och, om han skulle bli arbetslös, återinsättande i arbete eller återanställning.

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

Andra bestämmelser som är tillämpliga på tvisten vid den nationella domstolen

Konventionsrätten

5 Konungariket Nederländerna har med Förbundsrepubliken Tyskland, med Republiken Frankrike respektive med Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland ingått bilaterala avtal för att undvika dubbelbeskattning (nedan kallade de bilaterala avtalen) enligt de modellavtal som upprättats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD).

6 Det rör sig om följande avtal:

— Avtal mellan Konungariket Nederländerna och Förbundsrepubliken Tyskland för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt vissa 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; 1994, 81) (nedan kallat avtalet med Tyskland).

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

— 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; 1991, 12—14) (nedan kallat avtalet med Förenade kungariket).

7 Enligt artikel 15.1 i avtalet med Förenade kungariket skall lön som en person med hemvist i Nederländerna uppbär på grund av anställning beskattas i Förenade kungariket om arbetet utförs i den medlemsstaten.

8 I artikel 22.2 b i samma avtal åläggs Konungariket Nederländerna särskilt att från beskattning undanta inkomst som får beskattas i Förenade kungariket för att undvika dubbelbeskattning. Detta skall ske genom att Konungariket Nederländerna skall medge en nedsättning av den nederländska skatten beräknad i enlighet med bestämmelser i den nationella lagstiftningen om undvikande av dubbelbeskattning.

9 På samma sätt föreskrivs i avtalen med Tyskland och Frankrike i artikel 10 respektive artikel 15 att inkomst som inte uppbärs i hemviststaten skall beskattas i verksamhetsstaten. Följaktligen skall inkomst som erhållits och redan beskattats i Tyskland eller i Frankrike undantas från inkomstbeskattning i Nederländerna för att undvika dubbelbeskattning.

10 Dessutom innehåller avtalen med Tyskland (artikel 20.3) och Frankrike (artikel 24 del A punkt 2) bestämmelser om nedsättning för att undvika dubbelbeskattning beträffande inkomster som en person med hemvist i Nederländerna på grund av anställning uppbär i förstnämnda stater med ett resultat motsvarande det som följer av avtalet med Förenade kungariket.

11 I motsats till avtalet med Förenade kungariket, vari det uttryckligen hänvisas till ensidiga nederländska regler för att undvika dubbelbeskattning och uttryckligen hänvisas till den nationella lagstiftningen för beräkning av skattenedsättningen, görs i avtalen med Tyskland och Frankrike inte någon sådan hänvisning. I dem föreskrivs direkt proportionering vid beräkning av avräkningen från skatten i Nederländerna. Denna beräkning, i form av ett bråktal, kommer att redovisas i detalj i punkt 18 i denna dom. I bråktalet utgörs täljaren av den utländska bruttoinkomsten och nämnaren av den sammanlagda bruttoinkomsten.

12 Domstolen påpekar dessutom att Konungariket Nederländerna, i sina bilaterala förbindelser med Förbundsrepubliken Tyskland (artikel 20.3 i avtalet med Tyskland), med Republiken Frankrike (artikel 24 del A punkt 1 i avtalet med Frankrike) och med Förenade konungariket Storbritanien och Nordirland (artikel 22.2 a och b i avtalet med Förenade kungariket), tillämpar den undantagandemetod (eller exemptmetod) med progressionsuppräkning som redovisas i artikel 23A.1 och 23A.3 i OECD:s modellavtal.

13 När personer som är skattskyldiga i Nederländerna och som är bosatta där uppbär inkomster i en eller flera av dessa andra medlemsstater avstår Konungariket Nederländerna från att beskatta den inkomst som har beskattats i det eller i de andra medlemsstaterna. Konungariket Nederländerna behåller dock rätten att beakta dessa från skatt undantagna inkomster för att fastställa skattesatsen med tillämpning av progressivitetsklausulen.

Den nationella rätten

14 Vid tidpunkten för omständigheterna i målet reglerades direktbeskattning av fysiska personer dels av Wet op de inkomstenbelasting (lag om inkomstskatt) av den 16 december 1964 (*Staatsblad* 1964, nr 519, nedan kallad lagen om inkomstskatt) i dess senast ändrade lydelse enligt lag av den 24 december 1993 (*Staatsblad* 1993, nr 760), dels av Wet op de loonsbelasting (lag om beskattning av förmåner, löner och pensioner) av den 18 december 1946 (*Staatsblad* 1964, nr 521).

15 De nationella bestämmelserna om undvikande av dubbelbeskattning fanns vid tiden för omständigheterna i målet i Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (kungörelse om bestämmelser för att undvika dubbelbeskattning) av den 21 december 1989 (*Staatsblad* 1989, nr 594) som trädde i kraft den 1 januari 1990 i dess lydelse enligt kunglig kungörelse av den 23 december 1994 (*Staatsblad* 1994, nr 964, nedan kallad 1989 års kungörelse) som trädde i kraft den 1 januari 1995.

Föreskrifter och bestämmelser om undvikande av dubbelbeskattning

16 I artikel 2.2 b i 1989 års kungörelse föreskrivs att den utländska bruttoinkomsten består av det sammanlagda beloppet av de bruttoinkomster som den skattskyldige uppbär i utlandet, nämligen

"all lön som inte skall ses som intäkt från utländsk näringsverksamhet... från

1. arbete, om lönen uppbärs på grund av verksamhet som bedrivs eller har bedrivits i ett privaträttsligt anställningsförhållande i en annan stat".

17 Vid tidpunkten för omständigheterna i målet föreskrevs i artikel 3 i 1989 års kungörelse följande:

"1. Skattebefrielsen uppnås genom en nedsättning av det inkomstskattebelopp som skulle påförts [enligt lagen om inkomstskatt] om inte [ett avtal om att undvika dubbelbeskattning] tillämpades, vilken får uppgå till högst detta belopp. Nedsättning skall göras med så stor del av den skatt som skulle ha påförts [enligt lagen om inkomstskatt] som den utländska bruttoinkomsten utgör av [hela] bruttoinkomsten, med beaktande av de avdrag och tillägg som föreskrivs i kapitel II, avsnitten 5 A, 5 B, 5 C och 7 i denna lag och minskat med de förluster som får dras av enligt kapitel IV i denna lag..."

18 Det belopp som inkomstskattebeloppet skall sättas ned med för att undvika dubbelbeskattning beräknas således genom att skatten på hela inkomsten multipliceras med ett bråktal som uttrycker den utländska inkomstens storlek i förhållande till hela inkomsten. I detta bråktal består täljaren av den utländska bruttoinkomsten och nämnaren av den sammanlagda bruttoinkomsten såsom nämnare.

19 Domstolen påpekar att 1989 års kungörelse i princip innehåller de bestämmelser som skattemyndigheterna i Konungariket Nederländerna tillämpar om något bilateralt avtal inte finns. De bestämmelser som föreskrivs däri är emellertid tillämpliga i målet vid den nationella domstolen dels eftersom det i avtalet med Förenade kungariket föreskrivs att den skattebefrielse som skall beviljas av nämnda myndigheter för att undvika dubbelbeskattning skall beräknas i enlighet med de bestämmelser i den nederländska lagstiftningen som syftar till att undvika dubbelbeskattning, nämligen 1989 års kungörelse vari proportioneringsberäkningen föreskrivs, dels eftersom det även i avtalen med Tyskland och Frankrike föreskrivs att proportioneringsberäkningen skall tillämpas i de bilaterala relationerna med Konungariket Nederländerna.

Skatteberäkning

20 Om en skattskyldig är bosatt i Nederländerna skall skatten enligt lagen om inkomstskatt beräknas på följande sätt.

21 När, som i fallet med F.W.L. de Groot, den i landet bosatte skattskyldige uppbär inkomster dels i Nederländerna, dels i en annan medlemsstat skall skatten först beräknas på de sammanlagda inkomsterna, inklusive de utländska inkomster som är undantagna från skatt, enligt den progressiva skattesatsen. Avdrag skall därvid göras med dels de belopp som betalats avseende underhållsskyldighet, dels det skattefria belopp som den skattskyldiges personliga förhållanden och familjeförhållanden ger rätt till.

22 Detta teoretiska belopp skall sättas ned med det belopp som belöper på de inkomster som uppburits och beskattats i de olika verksamhetsstaterna.

23 För att beräkna den skattenedsättning som den skattskyldige har rätt till multipliceras den på hela inkomsten beräknade skatten med proportioneringsberäkningen.

24 Belopp som den skattskyldige har betalat på grund av underhållsskyldighet och grundavdragsbeloppet beaktas vid beräkning av skatten på hela inkomsten, men dras inte av från den sammanlagda bruttoinkomsten i nämnaren i det ovannämnda proportioneringsbråktalet.

25 I motiven till kungörelsen av den 7 november 1991 om ändring av 1989 års kungörelse 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 bestämda inkomstkällor antingen i Nederländerna eller i utlandet. Eftersom dessa avdrag inte hör samman med en bestämd inkomstkälla kan det antas att dessa kostnader skall belasta hela inkomsten. Genom att bruttoinkomsten används som nämnare i proportioneringsbråktalet och genom att multiplicera den totala skatt som skulle påföras, om inte denna kungörelse tillämpades, med detta bråktal, säkerställs att sådana kostnader proportionellt sett belastar den utländska delen av inkomsten och den del av inkomsten som skall beskattas i Nederländerna lika (vanligen kallat proportionering)."

26 Syftet med sättet att beräkna denna skattenedsättning är att fördela de avdrag som har samband med den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation på samtliga dennes inkomster. Därav följer att man från den skatt som skall påföras i Nederländerna får göra sådana avdrag endast i proportion till de inkomster som den berörde skattskyldige har uppburit i denna medlemsstat.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

27 F.W.L. de Groot var bosatt i Nederländerna år 1994. Fram till den 1 april 1994 bedrev han förvärvsverksamhet i Nederländerna och i andra medlemsstater som anställd i bolag som tillhör koncernen Applied Materials. Bolagen är etablerade i Nederländerna, Tyskland, Frankrike och Förenade kungariket. Hans anställningsavtal med dessa bolag upphörde den 1 april 1994. Under år 1994 uppbar F.W.L. de Groot en inkomst på 89 665 NLG från det nederländska bolaget, en inkomst på 74 395 NLG från det tyska bolaget, en inkomst på 84 812 NLG från det franska bolaget och en inkomst på 35 009 NLG från det brittiska bolaget.

28 F.W.L. de Groot var arbetslös från den 1 april 1994 till den 29 oktober 1995. Under perioden den 1 april till den 31 december 1994 uppbar han i Nederländerna ett sammanlagt belopp på 34 743 NLG i sjukpenning och arbetslöshetsersättning.

29 Upplösningen av F.W.L. de Groots äktenskap år 1987 medförde underhållsskyldighet för honom. Den 26 december 1994 fullgjorde han denna skyldighet genom att betala ett engångsbelopp om 135 000 NLG. Under detta år hade han dessförinnan betalat löpande underhåll med ett sammanlagt belopp på 43 230 NLG.

30 På den inkomst han uppbar år 1994 från anställningarna i de nämnda utländska bolagen betalade F.W.L. de Groot inkomstskatt i utlandet med belopp motsvarande 16 768 NLG i Tyskland, 12 398 NLG i Frankrike och 11 335 NLG i Förenade kungariket. Dessa skatter beräknades i de olika medlemsstaterna utan hänsyn till det underhåll som F.W.L. de Groot hade betalat under år 1994.

31 I sin självdeklaration i Nederländerna för år 1994 yrkade F.W.L. de Groot för att undvika dubbelbeskattning nedsättning av skatten till den del den hänförde sig till ett belopp på 187 348 NLG, vilket motsvarade en total utländsk inkomst på 193 816 NLG, efter avdrag för en proportionellt beräknad del av kostnaderna för intäkternas förvärvande, vilken del uppgick till 6 468 NLG.

32 Skattemyndigheten beräknade denna nedsättning i enlighet med proportioneringsmetoden i artikel 3 i 1989 års kungörelse och i avtalen med Tyskland och Frankrike, det vill säga med tillämpning av det ovannämnda proportioneringsbråktalet. Skattemyndigheten krävde till följd därav F.W.L. de Groot på ett visst belopp avseende inkomstskatt och socialavgifter för inkomståret 1994.

33 F.W.L. de Groot ansåg att den sänkning av detta belopp som gjordes efter att han vid upprepade tillfällen begärt omprövning härav inte var tillräcklig och överklagade därför skattemyndighetens beslut avseende skattenedsättningen till Gerechtshof te Amsterdam (Nederländerna). Han gjorde därvid gällande att det var skattemässigt ofördelaktigt för honom att proportioneringsmetoden i fråga tillämpades och att den medförde ett hinder för arbetstagarnas fria rörlighet inom gemenskapen eftersom den resulterade i att han förlorade en del av de skatteavdrag som han annars skulle haft rätt att göra på grund av sina personliga förhållanden.

34 Gerechtshof te Amsterdam medgav att detta var det ofördelaktiga resultatet för skattskyldiga som var bosatta i Nederländerna och som hade bedrivit verksamhet i en annan medlemsstat. Rätten fann dock att det i förevarande fall inte var fråga om en begränsning som var förbjuden enligt artikel 48 i fördraget, utan snarare om ofördelaktiga följder som berodde på skillnaderna mellan de berörda medlemsstaternas inkomstskattesystem. Rätten hänvisade härvid till domstolens dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793).

35 F.W.L. de Groot väckte kassationstalan mot denna dom vid Hoge Raad der Nederlanden.

36 Hoge Raad der Nederlanden beskrev följderna för F.W.L. de Groot av att proportioneringsmetoden tillämpades på följande sätt:

"Tillämpningen av [de aktuella nationella] bestämmelserna har medfört att F.W.L. de Groots personliga förpliktelser under 1994, nämligen underhållsbidragen på sammanlagt 178 230 NLG som utgör en sådan personlig förpliktelse, inte har beaktats vid beräkningen av proportioneringsbråktalet. Denna underhållsskyldighet har däremot minskat det belopp som multiplicerades med detta

bråktal. Det samma gäller grundavdragsbeloppet. De personliga skatteavdragen har därför inte någon verkan på den skattenedsättning som skall göras för att undvika dubbelbeskattning. Härav följer att en del, motsvarande proportioneringsbråktalet, av dessa skatteavdrag inte har minskat den nederländska skatten. Eftersom F.W.L. de Groots personliga förpliktelser, personliga förhållanden och familjesituation inte till någon del har beaktats när den utländska skatten påfördes fick han göra mindre skatteavdrag för personliga förpliktelser och fick göra ett lägre grundavdrag än han skulle haft rätt till om hela hans inkomst av tjänst för år 1994 hade avsett arbete, inom ramen för en eller flera anställningar, som enbart hade utförts i Nederländerna."

37 Generaladvokaten vid Hoge Raad der Nederlanden beräknade omfattningen av denna nackdel på följande sätt:

"Till följd av att en proportionell andel av avdragsbeloppen skall anses belöpa på den utländska delen av inkomsten förlorar den skattskyldige 187/309 (det vill säga mer än 60 procent) av den skattenedsättning som annars skulle ha gjorts för undvikande av dubbelbeskattning."

38 Generaladvokaten vid Hoge Raad der Nederlanden anförde vidare följande:

"Nackdelen med att 60 procent av den skattskyldiges skattenedsättning går förlorad kompenseras av en fördel: den skattskyldige uppbär inkomst i tre källstater som inte beaktar utländska inkomster för att bestämma progressiviteten i sina skattesatser. På detta sätt erhåller den skattskyldige en betydande progressivitetsfördel. Om de tre berörda källstaterna skulle, såsom hemviststaten gör, beakta den sammanlagda inkomstens storlek vid beräkningen av inkomst-

skattesatsen i källstaten skulle den skattskyldige med hänsyn till nivån på hans sammanlagda inkomst under år 1994 hamna i högre skatteklasser i de tre källstaterna (även efter avdrag hänförliga till personliga förhållanden) och skulle således betala mer skatt. Det är i nuläget ovanligt att en källstat kräver att utländska skattskyldiga skall deklarera sin sammanlagda inkomst för att källstaten, såsom hemviststaten, skall kunna tillämpa ett progressionsförbehåll och kräva en deklaration i fråga om de personliga förhållandena för att kunna beakta dem proportionellt på samma sätt som hemviststaten."

39 I motsats till Gerechtshof te Amsterdam fann Hoge Raad der Nederlanden att domen i det ovannämnda målet Gilly inte har undanröjt alla tvivel om huruvida den nackdel detta innebär för F.W.L. de Groot utgör ett hinder som är förbjudet enligt artikel 48 i fördraget.

40 Hoge Raad medgav visserligen att domstolen i punkt 49 i domen i det ovannämnda målet Gilly funnit att den nackdel som följer av att den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation beaktas i hemviststaten men inte i verksamhetsstaten beror på att personer som är bosatta i ett land och personer som inte är bosatta i det landet generellt sätt inte befinner sig i en jämförbar situation.

41 Hoge Raad ansåg emellertid att detta skäl i domen i målet Gilly syftade till att vederlägga argumentet att den skatt som skall beräknas i hemviststaten skall vara på samma nivå som den som betalas i verksamhetsstaten.

42 I målet vid den nationella domstolen har F.W.L. de Groot motsatt sig att skattskyldiga med hemvist i Konungariket Nederländerna behandlas olika av denna medlemsstat vad gäller beaktandet av deras personliga förpliktelser,

personliga förhållanden och familjesituation, beroende på om deras inkomst enbart härrör från hemviststaten eller delvis från den staten och delvis från en annan medlemsstat. Hoge Raad anförde att en sådan skillnad kan leda till ett högre skattetryck för sistnämnda grupp skattskyldiga, även om hemviststaten och verksamhetsstaten har samma beskattningssystem och tillämpar identiska skattesatser.

43 Hoge Raad frågade sig följaktligen om metoden i Nederländerna att hänföra en så stor del av avdragsbeloppen till den utländska inkomsten som denna utgör av den sammanlagda inkomsten är förenlig med artikel 48 i fördraget. Hoge Raad ansåg att denna metod skulle kunna vara motiverad om det kunde antas att skattskyldiga enligt lagstiftningen i källstaten (eller verksamhetsstaten) hade rätt till så stor del av de för personer med hemvist i den staten föreskrivna skatteförmånerna på grund av personliga förhållanden som den i den staten intjänade inkomsten utgör av den sammanlagda inkomsten. Hoge Raad konstaterade emellertid att F.W.L. de Groot inte beviljades något sådant avdrag i någon av de medlemsstater utanför Nederländerna där han arbetade.

44 Enligt Hoge Raad framgår det dessutom av dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), och av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451), att dessa medlemsstater inte har någon skyldighet att bevilja sådana avdrag eftersom den inkomst som F.W.L. de Groot intjänade utanför sin hemviststat år 1994 inte utgjorde hela eller praktiskt taget hela hans familjeinkomst.

45 Enligt Hoge Raad innebär dessa två domar inte heller att hemviststaten — om den skatt som skall erläggas i hemviststaten var tillräcklig i det avseendet oavsett eventuella hinder i det system som införts av denna stat, eller av denna stat tillsammans med en annan stat enligt ett bilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattning, för att beakta personliga förhållanden och familjesituationen — skall bevilja den berörde skattskyldige ett lika stort avdrag på grund av hans personliga förhållanden och familjesituation som han skulle ha haft rätt till om han hade intjänat hela sin inkomst i hemviststaten.

46 Hoge Raad fann det mot denna bakgrund nödvändigt att ställa frågor om huruvida den nederländska skattelagstiftningen var förenlig med gemenskapsrätten vad gällde undvikande av dubbelbeskattning. Hoge Raad beslöt därför att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen för ett förhandsavgörande:

"1) Utgör artikel 48 i EG-fördraget... och artikel 7 i rådets förordning (EEG) nr 1612/68 hinder för ett system för att undvika dubbelbeskattning, enligt vilket en person med hemvist i en medlemsstat när han under ett visst år (bland annat) har uppburit sådan inkomst för arbete i en annan medlemsstat som beskattas i den andra medlemsstaten utan att arbetstagarens personliga förhållanden eller familjesituation beaktas förlorar en proportionell del av grundavdraget och rätten att göra avdrag för personliga avdragsgilla kostnader i hemviststaten?

2) Om fråga 2 besvaras jakande: Uppställs i gemenskapsrätten några särskilda krav i fråga om hur arbetstagarens personliga förhållanden och familjesituation skall beaktas i hemviststaten?"

Den första frågan

47 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 48 i fördraget och artikel 7 i förordning nr 1612/68 utgör hinder för sådana bestämmelser som de i målet aktuella, oavsett om dessa återges i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, enligt vilka den skattskyldige vid beräkningen av skatten på hans inkomst i hemviststaten förlorar en viss del av

grundavdraget och av hans personliga skatteförmåner på grund av att han under det aktuella året även har erhållit lön i en annan medlemsstat, vilken har beskattats där utan att hänsyn tagits till hans personliga förhållanden och familjesituation.

Yttranden som ingivits till domstolen

48 F.W.L. de Groot har för det första hävdat att domstolen i punkt 13 i domen av den 7 juli 1988 i mål 143/87, Stanton och "L'Étoile 1905" (REG 1988, s. 3877; svensk specialutgåva, volym 9, s. 527), har fastslagit att EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för personer syftar till att underlätta för gemenskapsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom hela gemenskapens territorium. Bestämmelserna utgör hinder för en nationell lagstiftning som skulle kunna missgynna dessa medborgare när de vill utvidga sin verksamhet till mer än en enda medlemsstats territorium.

49 Han har vidare hävdat att han, i jämförelse med den situation han skulle ha befunnit sig i om han enbart hade arbetat i Nederländerna, där han är bosatt, får en mindre skatteförmån vad gäller de avdrag som är hänförliga till hans personliga förhållanden. Han anser sig således vara skattemässigt missgynnad på grund av att hans anställningsavtal hänför sig till flera medlemsstater.

50 Den metod som tillämpas i Nederländerna för att undvika dubbelbeskattning, nämligen att avdrag hänförliga till personliga förhållanden och familjesituationen beaktas vid proportioneringsberäkningen, utgör följaktligen enligt hans uppfattning ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare. Detta hinder beror inte på skillnaderna i skattesatser i medlemsstaterna, i motsats till vad som var fallet i domen i det ovannämnda målet Gilly. Hindret följer inte heller av avtalen med

Tyskland, Frankrike och Förenade kungariket, utan följer av det sätt på vilket Konungariket Nederländerna har genomfört dessa avtal. Av dessa skäl är bestämmelserna i nämnda fördrag om den fria rörligheten för personer tillämplig på en person som befinner sig i en sådan situation som den förevarande.

51 F.W.L. de Groot har slutligen gjort gällande att det ankommer på hemviststaten och inte verksamhetsstaten att medge personliga avdrag.

52 Enligt den nederländska och den belgiska regeringen utgör artikel 48 inte hinder för tillämpning av sådana bestämmelser som föreskrivs i de bilaterala avtalen och i den nederländska lagstiftningen.

53 Den nederländska regeringen har medgett att skattskyldiga som befinner sig i F.W.L. de Groots situation missgynnas genom proportioneringsberäkningen i fråga. Den har emellertid gjort gällande att man inte kan åberopa gemenskapsrätten gentemot hemviststaten för att undanröja denna nackdel. En sådan nackdel beror inte på den nationella lagstiftningen om undvikande av dubbelbeskattning utan i huvudsak på dels mellan medlemsstaterna genom ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning fördelade beskattningskompetensen, vilket faller utanför fördragsbestämmelsernas tillämpningsområde, dels att verksamhetsstaterna inte medger avdrag hänförliga till de skattskyldigas personliga förhållanden och familjesituation, vilket i sig inte strider mot fördraget.

54 Den nederländska regeringen har dessutom hävdat följande. Att den nederländska skattemyndigheten har beaktat F.W.L. de Groots personliga förhållanden och familjesituation är förenligt med avgörandet i det ovannämnda målet Schumacker. I den domen uttalade domstolen nämligen att det principiellt ankommer på hemviststaten att beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation på grundval av ett tillräckligt beskattningsunderlag.

Undantag från denna princip görs när en skattskyldig som inte har hemvist i staten uppbär huvuddelen av sina inkomster och nästan hela hushållets inkomst i verksamhetsstaten.

55 De nederländska myndigheterna har tillämpat ovannämnda princip eftersom Konungariket Nederländerna på grundval av avtalen med Tyskland, Frankrike och Förenade kungariket, enligt vilka beskattningsrätten tillkommer den förstnämnda staten, såsom hemviststat har beaktat den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation vid fastställandet av det nederländska beskattningsunderlaget. F.W.L. de Groots personliga avdrag har således beaktats fullt ut vid beräkningen av den sammanlagda beskattningsbara inkomsten i Nederländerna med tillämpning av den nederländska lagstiftningen.

56 Enligt den nederländska regeringen är det följaktligen inte genom tillämpning av nationella skattebestämmelser som den av F.W.L. de Groot ifrågasatta verkan har uppstått utan genom tillämpning av metoden för att undvika dubbelbeskattning som genomförts genom de bilaterala avtalen. Det är således när metoden exempt med progressionsuppräkning tillämpas i Nederländerna och skattenedsättningen beräknas som en proportionell andel av vissa personliga avdragsbelopp anses belöpa på de inkomster som är undantagna från skatt i nämnda medlemsstat.

57 Det kan senare visa sig att dessa delar inte kan dras av i verksamhetsstaten eller verksamhetsstaterna från den skatt som skall påföras de inkomster som uppbärs där, detta är emellertid enligt den nederländska regeringen resultatet av skillnaderna mellan medlemsstaternas skattesystem, vilka inte strider mot gemenskapsrätten, vilket också följer av domen i det ovannämnda målet Gilly.

58 Den nederländska regeringen anser således att det inte strider mot artikel 48 i fördraget att hemviststaten föreskriver att en proportionell andel av de personliga avdragen skall anses belöpa på inkomster som undantagits från skatt.

59 Den har gjort gällande att det enda sättet att åtgärda den nackdel som uppstår för en skattskyldig i F.W.L. de Groots situation är att verksamhetsstaten eller verksamhetsstaterna medger avdrag för den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation proportionellt efter det inkomstbelopp som uppburits där. Enligt gemenskapsrätten i dess nuvarande stadium är verksamhetsstaten inte skyldig att vidta sådana åtgärder om inte den skattskyldige uppbär nästan hela hushållets kumulerade inkomst på dess territorium. Det är endast i det fallet som verksamhetsstaten är skyldig att medge dessa personliga avdrag. Konungariket Nederländerna har för övrigt, vad gäller tillämpningen av källstatsprincipen men inte vid tillämpning av hemvistprincipen, i januari 2001 infört detta system i sin skattelagstiftning.

60 Den nederländska regeringen anser dessutom att avdragen skall, i den mån som de inte kan hänföras till en bestämd inkomstkälla med uteslutande av andra, fördelas på hela inkomsten, vilket berättigar hemviststaten att endast medge en så stor andel av avdragsbeloppen som den inkomst som uppburits inom dess territorium utgör av hela inkomsten.

61 Den belgiska regeringen har gjort gällande att skattskyldiga som utnyttjar den fria rörligheten ofta åtnjuter en icke försumbar skatteförmån, nämligen "split salary". Vad gäller progressiviteten för inkomstskatten har arbetstagare som F.W.L. de Groot som i respektive verksamhetsstat endast beskattas för en del av sina inkomster nämligen en fördel.

62 Den skattemässiga fördel som de skattskyldiga som inte är bosatta i staten får i förhållande till de som är bosatta där, på grund av avsaknaden av progressiv beskattning, strider mot principen för rättvis beskattning enligt vilken de skattskyldiga skall erlägga skatt i förhållande till sin skatteförmåga. I en situation där en arbetstagare som inte är bosatt i staten har samma lön som en arbetstagare som är bosatt där, betalar, enligt den belgiska regeringen, den förstnämnde arbetstagaren alltid mindre skatt än den sistnämnde arbetstagaren.

63 Den belgiska regeringen har tillagt att det vid den påstådda diskrimineringen, som består i att personer bosatta i Nederländerna behandlas olika beroende på om de uppbär lön i Nederländerna eller i utlandet, bortses från situationen i verksamhetsstaten. Enligt denna regering skall det uppkomna problemet inte lösas i hemviststaten utan i verksamhetsstaten. Denna sistnämnda stat bör kunna beskatta de som inte har hemvist där på grundval av deras sammanlagda inkomst och medge skatteavdrag på grund av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation i proportion till den inkomst som den skattskyldige uppbär på dess territorium.

64 Enligt den belgiska regeringen är det enligt domarna i de ovannämnda målen Schumacker och Gschwind inte nödvändigt för verksamhetsstaten att medge något skatteavdrag med hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation. Att mot den bakgrunden förplikta hemviststaten att enbart från den nationella delen av inkomsten medge samtliga avdrag hänförliga till de nämnda förhållandena och den nämnda situationen skulle innebära att denna stat skulle få bära hela bördan av dessa skatteförmåner. En sådan lösning skulle vara orättvis eftersom hemviststaten ombesörjer huvuddelen av de offentliga tjänster som tillhandahålls den skattskyldige och det skulle leda till ett resultat som är oproportionerligt i förhållande till det syfte som eftersträvas med artikel 48 i fördraget.

65 Den belgiska regeringen har slutligen gjort gällande följande. Att ålägga hemviststaten att från enbart den nationella delen av en skattskyldigs inkomst medge samtliga skatteavdrag som är hänförliga till dennes personliga förhållanden och familjesituation skulle främja skatteflykt och systematiskt genomförda bedrägerier med ett ökat utnyttjande av "split salary"-mekanismen som följd.

66 Enligt den tyska regeringen kan en arbetstagare åberopa artikel 48 i fördraget gentemot den medlemsstat där han är medborgare och där han är bosatt när han, såsom i det här aktuella målet, har utnyttjat den fria rörligheten inom gemenskapen för att, förutom sin verksamhet i hemviststaten, bedriva ekonomisk verksamhet på en annan medlemsstats territorium. Den nämnda regeringen anser att det ankommer på hemviststaten att beakta den skattskyldiges personliga

förhållanden och familjesituation fullt ut. Hemviststaten förfogar nämligen över all information som är nödvändig för att, med hänsyn till denna situation, bedöma dennes totala skatteförmåga. Den tyska regeringen har härvid erinrat om att domstolen i domen i det ovannämnda målet Schumacker konstaterade att den utomlands bosatta personers personliga skatteförmåga, med hänsyn tagen till hans eller hennes samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast kan bedömas på den ort där han har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen. Den orten sammanfaller vanligen med den berörda personens stadigvarande bosättning.

67 Kommissionen menar att den fråga som är aktuell i målet, nämligen att man hänför en proportionell andel av grundavdraget och av de personliga skatteavdragen till den inkomst som beskattas i utlandet, inte beror på verksamhetsstaternas agerande eller på de berörda medlemsstaternas ömsesidiga skyldigheter. Tvisten gäller i stället det sätt på vilket Nederländerna, efter att ha ingått bilaterala avtal om skyldighet att undanta de inkomster som redan beskattats i utlandet från nederländsk skatt, hanterar grundavdraget och de andra personliga skatteavdrag som medges i normala fall.

68 Kommissionen har hävdat följande. När en medlemsstat i egenskap av hemviststat har beslutat att medge undantag från skatt för redan beskattade belopp, enligt en metod som i vissa fall kan innebära en fördel i progressivitetshänseende för den skattskyldige och när verksamhetsstater, med undantag för det fall som illustreras i domen i det ovannämnda målet Schumacker, inte är skyldiga att vid beskattning av icke där bosatta personer medge grundavdrag och andra skatteavdrag som finns i nationell rätt, måste hemviststaten genomföra den avtalade skattebefrielsen på ett sådant sätt att dubbelbeskattning undviks. I det fallet kan hemviststaten vid medgivande av grundavdraget och andra personliga skatteavdrag inte behandla där bosatta personer olika beroende på om de har erhållit all sin inkomst från ett arbete inom dess territorium eller om de har erhållit en del av sin inkomst i en eller flera andra medlemsstater.

69 Kommissionen har gjort gällande att det framgår direkt av beskrivningen av de tillämpliga bestämmelserna liksom av de uppskattningar och beräkningar som den hänskjutande domstolen och dess generaladvokat gjort på grundval av dessa bestämmelser att en person som anses skattemässigt bosatt i Nederländerna och som uppbär en del av sin inkomst i en annan medlemsstat, förlorar en proportionell andel av grundavdraget och av de andra personliga skatteavdragen.

70 Kommissionen har påpekat att det förslag till avgörande som generaladvokaten vid Hoge Raad der Nederlanden har lämnat grundades på tanken att den skattemässiga behandlingen av personer som är bosatta i Nederländerna och som uppbär en del av sina inkomster i en annan medlemsstat innebär både fördelar och nackdelar. Det är nackdelen som givit upphov till tvisten vid den nationella domstolen. Fördelen består dels i det förhållandet att verksamhetsstaterna inte beaktar den sammanlagda inkomsten när de bestämmer tillämplig skattesats och att de till följd därav inte kan tillämpa någon progressivitet, dels i den metod för undvikande av dubbelbeskattning som hemviststaten har valt. Kommissionen har framhållit att när hemviststaten, såsom i fallet med Nederländerna, har valt att undvika dubbelbeskattning genom att den potentiella skatten sätts ned med så stor del av skatten som den utländska inkomsten utgör av den totala inkomsten, innebär detta en progressivitetsfördel för den skattskyldige.

71 Kommissionen har härvid gjort gällande följande. Det är Konungariket Nederländerna som är ansvarigt för progressivitetsfördelen. Den staten kan därför inte åberopa denna fördel som grund för att den nackdel som hänger samman med minskningen av grundavdraget och de personliga skatteavdragens storlek är nödvändig för att kompensera fördelen i fråga. Kommissionen har tillagt att även om det nederländska skattesystemet till största delen är fördelaktigt för den som anses skattemässigt bosatt i Nederländerna och som har uppburit inkomst från tjänst i utlandet är det ändå så att när detta system missgynnar en i Nederländerna bosatt person behandlas denne annorlunda än den som anses skattemässigt bosatt i Nederländerna men som arbetar enbart i den staten. Systemet innebär därför ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare som garanteras i artikel 48 i fördraget.

72 Kommissionen anser att detta hinder för den fria rörligheten för arbetstagare inte kan rättfärdigas vare sig av skäl hänförliga till kongruensen i det nederländska skattesystemet, av syftet att förenkla och samordna uppbörden av inkomstskatt eller av enbart svårigheter av teknisk natur.

73 Vad gäller kongruensen i skattesystemet har kommissionen hävdat att det i målet vid den nationella domstolen saknas ett sådant direkt samband mellan en viss skatt och motsvarande avdrag i fråga om en och samma skattskyldig person som krävs enligt domstolens praxis. De aktuella avdragen, nämligen grundavdraget och de eventuella personliga avdragen, har tillkommit av särskilda skäl och kan inte anses utgöra del av ett större sammanhang där de används för att motverka skatter på samma transaktion. Det finns i övrigt inget samband mellan progressivitetsfördelen och den nackdel som uppstår genom minskningen av storleken på grundavdraget och eventuella personliga avdrag.

74 Vad gäller de två andra berättigande omständigheterna som skulle kunna åberopas har kommissionen hävdat att de inte i något fall kan rättfärdiga ett hinder för utövandet av de rättigheter som enskilda har enligt fördragets bestämmelser om de grundläggande friheterna (dom av den 26 januari 1999 i mål C-18/95, Terhoeve, REG 1999, s. I-345, punkterna 44 och 45).

Domstolens bedömning

75 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om den direkta beskattningen tillhör medlemsstaternas behörighet skall dessa likväl utöva denna behörighet på ett sätt som inte strider mot gemenskapsrätten. De skall även avhålla sig från all öppen eller dold diskriminering på grund av nationalitet (domar i de ovannämnda målen Schumacker, punkterna 21 och 26, och Gschwind, punkt 20).

76 Alla medborgare inom gemenskapen som har använt sig av rätten till fri rörlighet för arbetstagare och som har förvärvsarbetat i en annan medlemsstat omfattas, oavsett bosättningsort och nationalitet, av tillämpningsområdet för artikel 48 i fördraget och artikel 7 i förordning nr 1612/68 (dom av den 23 februari 1994 i mål C-419/92, Scholz, REG 1994, s. I-505, punkt 9, och dom i det ovannämnda målet Terhoeve, punkt 27).

77 Det följer dessutom av fast rättspraxis att alla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för medborgarna inom gemenskapen att utöva all slags yrkesverksamhet inom hela gemenskapen och att förhindra åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (dom av den 7 juli 1992 i mål C-370/90, Singh, REG 1992, s. I-4265, svensk specialutgåva, volym 13, s. I-19, punkt 16, i det ovannämnda målet Terhoeve, punkt 37, av den 27 januari 2000 i mål C-190/98, Graf, REG 2000, s. I-493, punkt 21, och av den 15 juni 2000 i mål C-302/98, Sehrer, REG 1998, s. I-4584, punkt 32).

78 Bestämmelser genom vilka en medborgare i en medlemsstat hindras eller avskräcks från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör således hinder för denna frihet, även om bestämmelserna tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet (dom av den 7 mars 1991 i mål C-10/90, Masgio, REG 1991, s. I-1119, punkterna 18 och 19, och i de ovannämnda målen Terhoeve, punkt 39, och Sehrer, punkt 33).

79 Även om bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare enligt deras ordalydelse särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemsstaten, uppställer de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare att fritt acceptera och utöva ett arbete i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Terhoeve, punkterna 27—29).

80 Den omständigheten att F.W.L. de Groot är nederländsk medborgare kan inte hindra honom från att åberopa reglerna om fri rörlighet för arbetstagare gentemot den medlemsstat där han är medborgare, eftersom han har utövat sin rätt till fri rörlighet och bedrivit förvärvsverksamhet i en annan medlemsstat (domar i de ovannämnda målen Terhoeve, punkterna 27—29, och Sehrer, punkt 29).

Huruvida den fria rörligheten för arbetstagare hindras

81 Domstolen erinrar till att börja med om följande omständigheter i målet vid den nationella domstolen. F.W.L. de Groot är nederländsk medborgare och är bosatt i Nederländerna där han uppbar en del av sin inkomst för år 1994. Den andra delen av hans inkomst av tjänst för samma år betalades till honom av utländska bolag för arbete som utförts i tre andra medlemsstater. Det är således utrett att han har utnyttjat rätten till fri rörlighet för arbetstagare.

82 Den omständigheten att F.W.L. de Groot inte omfattades av något anställningsförhållande vid tidpunkten för beskattningen berövar honom emellertid inte vissa rättigheter som har samband med ställningen som arbetstagare (se, för ett liknande resonemang, dom i det ovannämnda målet Sehrer, punkt 30, och däri nämnd rättspraxis), eftersom tvisten vid den nationella domstolen gäller de direkta skattekonsekvenserna av att F.W.L. de Groot har utövat verksamhet i egenskap av arbetstagare i andra medlemsstater.

83 Domstolen konstaterar för det andra att det är ostridigt mellan parterna i målet att proportioneringsberäkningen har inneburit att en del av de personliga skattefördelar som F.W.L. de Groot hade rätt till inte ledde till någon faktisk minskning av den skatt som skulle betalas i Nederländerna. Han har således vållats en faktisk nackdel på grund av proportioneringsberäkningen eftersom de

av honom betalade underhållsbeloppen och grundavdraget har givit honom en mindre skatteförmån än den han skulle ha fått om han hade uppburit alla sina inkomster under år 1994 i Nederländerna.

84 Denna nackdel, som uppstår genom hemviststatens tillämpning av sin lagstiftning om undvikande av dubbelbeskattning, kan ha till följd att en medborgare i denna medlemsstat avstår från att lämna denna stat för att bedriva yrkesverksamhet, i fördragets mening, inom en annan medlemsstats territorium.

85 I motsats till vad den nederländska regeringen har hävdat, med hänvisning till domen i det ovannämnda målet Gilly, beror den nackdel som vållats F.W.L. de Groot vare sig på skillnader mellan hemviststatens och verksamhetsstatens skattesystem eller på skattesystemen i de olika verksamhetsstaterna.

86 Domstolen påpekar härvid att en situation som den i målet vid den nationella domstolen skiljer sig från de situationer som gav upphov till domen i det ovannämnda målet Gilly. Den skattenackdel som har vållats F.W.L. de Groot har således inget samband med skillnader mellan skattesatserna i hemviststaten och skattesatserna i verksamhetsstaterna, vilket även den hänskjutande domstolen har angett. I punkt 47 i domen i det nämnda målet Gilly fann domstolen däremot att de ogynnsamma konsekvenserna, som Annette Gilly skulle ha kunnat orsakas av det aktuella skattekreditsystemet i första hand var en följd av skillnader mellan de ifrågavarande medlemsstaternas skattetabeller, som de sistnämnda, i avsaknad av gemenskapsbestämmelser på området, är behöriga att fastställa.

87 Dessutom är det så att Annette Gilly erhöll alla de skatteförmåner i hemviststaten som enligt lagstiftningen i den staten gällde för dem som är bosatta där. Detta är inte fallet för F.W.L. de Groot som i målet vid den nationella domstolen har hävdat att han i sin hemviststat har berövats en del av den avdragsrätt som föreskrivs i denna stats lagstiftning för dem som är bosatta där på grund av att han utnyttjat rätten till fri rörlighet.

88 Beträffande det förhållandet att F.W.L. de Groots personliga förhållanden och familjesituation inte beaktats i verksamhetsstaternas skattesystem, vilket framgår av uppgifter i beslutet om hänskjutande, påpekar domstolen, vilket även kommissionen gjort, att någon sådan skyldighet inte har föreskrivits i avtalen med Tyskland, Frankrike och Förenade kungariket.

89 Domstolen har dessutom i punkterna 36 respektive 27 i domarna i de ovannämnda målen Schumacker och Gschwind uttalat att verksamhetsstaten endast är skyldig att beakta de personliga förhållandena och familjesituationen om den skattskyldige uppbär alla eller nästan alla sina skattepliktiga intäkter från en verksamhet som bedrivs i den staten och han inte uppbär någon nämnvärd inkomst i sin hemviststat så att denna stat inte kan bevilja förmåner som följer av att hans personliga förhållande och familjesituation beaktas.

90 I punkt 32 i domen i det ovannämnda målet Schumacker har domstolen likaså fastslagit att det i princip åligger hemviststaten att bevilja den skattskyldige samtliga skattemässiga förmåner som har samband med hans eller hennes personliga förhållanden och familjesituation eftersom det är den staten som bäst kan bedöma den skattskyldiges personliga skatteförmåga i den mån han där har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen.

91 I förevarande fall har, såsom den nederländska regeringen har gjort gällande, det underhåll som F.W.L. de Groot har betalat och grundavdraget beaktats vid beräkningen av den teoretiska skatten på den skattskyldiges hela inkomst. Domstolen konstaterar dock att proportioneringsberäkningen medför att denne endast kan medges avdrag som har samband med hans personliga förhållanden och familjesituation i proportion till den inkomst han har uppburit i Nederländerna. På grund av att F.W.L. de Groot har utövat rätten till fri rörlighet har han följaktligen förlorat rätten till en del av de skattemässiga avdrag som föreskrivs i den nederländska lagstiftningen, vilka han annars hade rätt till såsom bosatt i Nederländerna.

92 Det skall härvid tilläggas att det inte har någon betydelse om det är proportioneringsmetoden i 1989 års kungörelse som tillämpas, i vilket fall inkomsten uppbärs och beskattas i Förenade kungariket, eller om det är den metod som föreskrivs i avtalen med Tyskland och Frankrike som tillämpas, i vilket fall inkomsten uppbärs och beskattas i de medlemsstaterna, även om dessa avtal endast återger bestämmelserna i den nederländska lagstiftningen på denna punkt.

93 Domstolen erinrar om att om några enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser inte har antagits har medlemsstaterna enligt fast rättspraxis fortfarande behörighet att bestämma, i förekommande fall genom avtal, enligt vilka kriterier som inkomst och förmögenhet skall beskattas i syfte att avskaffa dubbelbeskattning. I fråga om bilaterala avtal har medlemsstaterna frihet att bestämma vilka anknytningsfaktorer som skall ligga till grund för fördelningen av beskattningsbehörigheten (dom i det ovannämnda målet Gilly, punkterna 24 och 30, och dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 57).

94 Vid utövandet av den så fördelade beskattningsbehörigheten är medlemsstaterna emellertid skyldiga att iaktta gemenskapsreglerna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkt 58). De är i synnerhet skyldiga att respektera principen om nationell behandling i fråga om medborgare från andra medlemsstater och dess egna medborgare som har utnyttjat de friheter som garanteras i fördraget.

95 En lagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen utgör följaktligen ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare som, i princip, är förbjudet enligt artikel 48 i fördraget.

Huruvida ett sådant hinder är berättigat

96 Det skall emellertid prövas om detta hinder för den fria rörligheten för arbetstagare kan rättfärdigas med hänsyn till fördragets bestämmelser.

97 Vad för det första gäller argumentet att den nackdel som vållas en skattskyldig som F.W.L. de Groot vad gäller skattenedsättningen till stor del kompenseras genom en progressivitetsfördel såsom generaladvokaten vid den hänskjutande domstolen har redovisat och den belgiska regeringen har åberopat finner domstolen det tillräckligt att erinra om följande. Av fast rättspraxis följer att skattemässigt missgynnande som strider mot en grundläggande frihet inte kan vara berättigat av att det förekommer andra skatteförmåner, även om det antas att sådana förmåner finns (se, vad beträffar etableringsfriheten, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 21, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher, REG 1996, s. I-3089, punkt 53, och i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkt 54, vad gäller friheten att tillhandahålla tjänster, dom av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehrs, REG 1999, s. I-7447, punkt 44, och, vad gäller den fria rörligheten för kapital, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 61).

98 För det andra kan domstolen inte godta den nederländska regeringens argument att det är motiverat att hemviststaten endast beaktar de personliga förhållandena och familjesituationen för den skattskyldige som är bosatt där i proportion till de inkomster som uppbärs där eftersom det ankommer på verksamhetsstaten att göra detsamma på den del av inkomsten som är skattepliktig inom dess territorium. Domstolen erinrar härvid om att 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 till största delen hänför sig till orten där han bor. För övrigt kan den utomlands bosatta personens personliga skatteförmåga, med hänsyn tagen till hans samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, lättast bedömas på den ort där han har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen. Den orten sammanfaller vanligen med den

berörda personens stadigvarande bosättning. Även i den internationella skatterätten, och i synnerhet i OECD:s modellavtal i fråga om dubbelbeskattning, medges att det i princip åligger hemviststaten att i sin helhet beskatta den skattskyldige, i beaktande av de omständigheter som sammanhänger med dennes personliga förhållanden och familjesituation.

99 Om några enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser inte har antagits står det medlemsstaterna fritt att genom bilaterala eller multilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning ändra sambandet mellan att hemviststaten beaktar samtliga inkomster för de som är bosatta där och deras personliga förhållanden och familjesituation. Hemviststaten kan således genom avtal befrias från sin skyldighet att fullt ut beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för personer som är bosatta inom dess territorium men som delvis utövar sin yrkesverksamhet i utlandet.

100 Hemviststaten kan även avstå från att fullgöra denna skyldighet i den mån som den, även utanför avtalsförhållanden, konstaterar att en eller flera verksamhetsstater från inkomster som de beskattar medger skatteförmåner som har samband med de personliga förhållandena och familjesituationen för skattskyldiga som inte bor på deras territorium men som uppbär skattepliktig inkomst där.

101 Genom de mekanismer som används för att undvika dubbelbeskattning eller de nationella skattesystem som har som verkan att undvika eller lindra sådan beskattning måste emellertid säkerställas att de personliga förhållandena och familjesituationen för de skattskyldiga i de berörda staterna kommer att vederbörligen beaktas. Detta måste ske oavsett på vilket sätt de berörda medlemsstaterna har fördelat denna skyldighet mellan sig. I annat fall riskerar man att skapa en skillnad i behandling som är oförenlig med fördragets bestämmelser om den fria rörligheten för arbetstagare, vilken skillnad inte på något sätt beror på olikheter i de nationella skattelagstiftningarna.

102 Domstolen konstaterar i förevarande fall att något sådant resultat inte säkerställs genom den nationella nederländska rätten och avtalen med Tyskland, Frankrike och Förenade kungariket. Hemviststaten är delvis befriad från sin skyldighet att beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation. Verksamhetsstaterna har dock varken accepterat att på den del av inkomsten som uppbärs inom deras territorium bära de skattemässiga konsekvenserna av ett sådant beaktande eller tagit på sig kostnaderna genom tillämpning av avtal för att undvika dubbelbeskattning som ingåtts med hemviststaten. Undantag gäller dock enligt avtalet med Tyskland om 90 procent av inkomsten uppbärs i verksamhetsstaten, vilket inte är fallet i målet vid den nationella domstolen.

103 Domstolen prövar för det tredje det argument som den belgiska regeringen har åberopat. Enligt detta argument är det oproportionerligt att hemviststaten skall bära hela kostnaden för de avdrag som skattskyldiga som bor där och som har uppburit lön i andra medlemsstater har rätt till även när den nämnda lönen beskattas i dessa medlemsstater utan att den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation beaktas. Domstolen erinrar härvid om den fasta rättspraxis enligt vilken förlusten av skatteintäkter aldrig kan berättiga en begränsning av utövandet av en grundläggande frihet (dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 28, och i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkt 51).

104 Domstolen påpekar dessutom att den nederländska skattemyndigheten kunde tillämpa progressiviteten i den nationella skattesatsen vid beskattningen av F.W.L. de Groots inkomster på grund av att ett förbehåll för progressivitetsuppräkning hade införts i de bilaterala avtalen.

105 Det kan, avslutningsvis, inte göras gällande att det system, som innebär att personliga avdrag görs i proportion till den skattebefriade inkomsten, som föreskrivs i den nederländska lagstiftningen och i de bilaterala avtalen skulle vara nödvändigt för kongruensen i tillämpningen av metoden exempt med progressionsuppräkning.

106 Domstolen har visserligen ansett att behovet att säkerställa kongruensen i skattesystemet kan rättfärdiga en lagstiftning som är av sådan art att den inskränker de grundläggande friheterna (dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, punkt 28, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305, punkt 21).

107 Detta är emellertid inte fallet här.

108 I de ovannämnda målen Bachmann respektive kommissionen mot Belgien fanns ett direkt samband mellan möjligheten att dra av avgifter enligt försäkringsavtal rörande ålderdom och dödsfall och beskattningen av de belopp som uppbars på grundval av sådana avtal. Detta samband kunde bevaras för att värna om kongruensen i ifrågavarande skattesystem.

109 I förevarande fall finns däremot inget sådant direkt samband mellan å ena sidan metoden exempt med progressionsuppräkning, enligt vilken hemviststaten avstår från att beskatta de inkomster som uppburits i andra medlemsstater men tar hänsyn till dem för att bestämma skattesatsen för den inkomst som inte är skattebefriad, och å andra sidan att personliga avdrag medges i proportion till de inkomster som uppburits i hemviststaten. Den progressivitet i skatten på inkomsten i hemviststaten som eftersträvas med metoden exempt med progressionsuppräkning påverkas, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 58 i sitt förslag till avgörande, inte av att den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation beaktas fullt ut i den staten.

110 Den första frågan skall följaktligen besvaras på följande sätt: Artikel 48 i fördraget utgör hinder för sådana bestämmelser som de i målet aktuella, oavsett om dessa återges i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, enligt vilka den skattskyldige vid beräkningen av skatten på hans inkomst i hemviststaten förlorar

en viss del av grundavdraget och av hans personliga skatteförmåner i hemviststaten på grund av att han under det aktuella året även har erhållit lön i en annan medlemsstat, vilken har beskattats där utan att hänsyn tagits till hans personliga förhållanden och familjesituation.

111 På grund av det svar som givits på den första frågan vad gäller artikel 48 i fördraget saknas anledning att pröva om artikel 7 i förordning nr 1612/68 utgör hinder för sådana bestämmelser som de i målet aktuella.

Den andra frågan

112 Genom den andra frågan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det i gemenskapsrätten finns några särskilda krav i fråga om hur arbetstagarens personliga förhållanden och familjesituation skall beaktas i hemviststaten när denne har varit verksam i en annan medlemsstat.

113 Enligt kommissionen gäller följande. I förevarande fall är den nationella lagstiftningen och konventionsrätten oförenlig med artikel 48 i fördraget. En person som anses skattemässigt bosatt i en medlemsstat och som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet för arbetstagare har rätt att få avdrag för sina personliga förhållanden och sin familjesituation på en nivå som motsvarar den nivå han hade haft rätt till om han hade uppburit samtliga sina inkomster i hemviststaten. Med undantag för detta föreskrivs det i gemenskapsrätten inte något särskilt krav på vilket sätt hemviststaten skall beakta den berörde arbetstagarens personliga förhållanden och familjesituation.

Domstolens bedömning

114 I gemenskapsrätten föreskrivs inte något särskilt krav i fråga om hur hemviststaten skall beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för en skattskyldig som under ett visst taxeringsår har uppburit inkomster dels i hemviststaten, dels i en annan medlemsstat. Det sätt på vilket de personliga förhållandena och familjesituationen beaktas i hemviststaten får dock, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 72 i sitt förslag till avgörande, inte leda till direkt eller indirekt diskriminering på grund av nationalitet eller till att utövandet av en grundläggande frihet som garanteras genom fördraget hindras.

115 Den andra frågan skall följaktligen besvaras på följande sätt: I gemenskapsrätten föreskrivs inte något särskilt krav i fråga om hur hemviststaten skall beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för en skattskyldig som under ett visst taxeringsår har uppburit inkomster dels i hemviststaten, dels i en annan medlemsstat. Det sätt på vilket de personliga förhållandena och familjesituationen beaktas i hemviststaten får dock, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 72 i sitt förslag till avgörande, inte leda till direkt eller indirekt diskriminering på grund av nationalitet eller till att utövandet av en grundläggande frihet som garanteras genom fördraget hindras.

Rättegångskostnader

116 De kostnader som har förorsakats den nederländska, den belgiska och den tyska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 18 oktober 2000 har ställts av Hoge Raad der Nederlanden — följande dom:

1) **Artikel 48 i EG-fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse) utgör hinder för sådana bestämmelser som de i målet aktuella, oavsett om dessa återges i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, enligt vilka den skattskyldige vid beräkningen av skatten på hans inkomst i hemviststaten förlorar en viss del av grundavdraget och av hans personliga skatteförmåner i hemviststaten på grund av att han under det aktuella året även har erhållit lön i en annan medlemsstat, vilken har beskattats där utan att hänsyn tagits till hans personliga förhållanden och familjesituation.**

2) **I gemenskapsrätten föreskrivs inte något särskilt krav i fråga om hur hemviststaten skall beakta de personliga förhållandena och familjesituationen för en skattskyldig som under ett visst taxeringsår har uppburit**

inkomster dels i hemviststaten dels i en annan medlemsstat. Det sätt på vilket de personliga förhållandena och familjesituationen beaktas i hemviststaten får dock, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 72 i sitt förslag till avgörande, inte leda till direkt eller indirekt diskriminering på grund av nationalitet eller till att utövandet av en grundläggande frihet som garanteras genom EG-fördraget hindras.

Wathelet Timmermans Edward

Jann Rosas

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 12 december 2002.

R. Grass

Justitiesekreterare

M. Wathelet

Ordförande på femte avdelningen