FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 30. april 1998 *

1. De præjudicielle spørgsmål, som Domstolen skal tage stilling til i den foreliggende sag, er indgivet af Gerechtshof, Hertogenbosch (herefter »Gerechtshof«), i anledning af en sag anlagt af F. C. Terhoeve til prøvelse af en afgørelse truffet af chefen for den administrative enhed »private/virksomheder udlandet« under Rijksbelastingdienst vedrørende kombineret beskatning omfattende indkomstskat og bidrag til sociale sikringsordninger for 1990, hvorunder F. C. Terhoeve havde status som skattepligtig person, der ikke var bosiddende i Nederlandene.

I — Hovedsagens faktiske omstændigheder

2. Ifølge sagens akter er sagsøgeren nederlandsk statsborger, som i perioden 1. januar til 6. november 1990 boede og arbejdede i Det Forenede Kongerige som udsendt af sin arbejdsgiver i Nederlandene. Fra den 7. november indtil årets udgang boede og arbejdede han i Nederlandene.

3. I henhold til bestemmelserne i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem disse to stater, blev der ikke opkrævet indkomstskat i Nederlandene af sagsøgerens løn i Det Forenede Kongerige. Beløbet blev dog medregnet ved fastsættelsen af beregningsgrundlaget for hans bidrag til de sociale sikringsordninger for den periode, da han var udsendt til Det Forenede Kongerige, i hvilken periode han stadig var omfattet af den nederlandske lovgivning om social sikring.

Under arbejdet i udlandet blev han i Nederlandene anset for udenlandsk skattepligtig, og han blev i Nederlandene beskattet af den indkomst, der hidrørte fra Nederlandene. Fra den 7. november 1990 blev han anset for indenlandsk skattepligtig.

4. I medfør af bestemmelsen i artikel 14, stk. 1, litra a), i Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14. juni 1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet, som ændret og ajourført ved Rådets forordning (EØF) nr. 2001/83

* Originalsprog: spansk.

af 2. juni 1983 [1] (herefter »forordning nr. 1408/71«), var F. C. Terhoeve i hele 1990 fortsat obligatorisk omfattet af den nederlandske lovgivning om social sikring, selv om han i størstedelen af denne periode udførte arbejde i Det Forenede Kongerige.

5. Den 29. april 1992 blev der i Nederlandene foretaget en kombineret beskatning omfattende indkomstskat og bidrag til sociale sikringsordninger for perioden 7. november til 31. december 1990, da han var indenlandsk skattepligtig. I denne periode androg hans skattepligtige indkomst 15 658 NLG med et fradrag, der på det pågældende tidspunkt androg 9 136 NLG, således at det skattepligtige beløb var på 6 522 NLG.

Af dette skattepligtige beløb blev der opkrævet 13% i indkomstskat, samt 22,1% i bidrag til sociale sikringsordninger; det var henholdsvis 847 NLG, og 1 441 NLG, i alt 2 288 NLG. Ifølge forelæggelseskendelsen fra Gerechtshof har F. C. Terhoeve trukket sin klage over denne ansættelse tilbage, således at ansættelsen hermed er blevet endelig.

1 — EFT L 230, s. 6.

6. Tvisten for Gerechtshof er opstået som følge af den kombinerede beskatning omfattende indkomstskat og bidrag til sociale sikringsordninger, som det nederlandske skattevæsen har foretaget den 30. juni 1992 for perioden 1. januar til 6. november 1990, da F. C. Terhoeve var skattepligtig i udlandet.

7. Indkomstskatten blev beregnet på grundlag af en skattepligtig indkomst på 16 201 NLG, der udelukkende var oppebåret i Nederlandene i den pågældende periode, og som bestod af arbejdsindkomst og indtægt af fast ejendom.

Ved fastsættelsen af bidraget til de sociale sikringsordninger blev — foruden disse indtægter — hans løn i Det Forenede Kongerige dog også lagt til grund, således at der ved ansættelsen af bidraget blev taget udgangspunkt i et beløb på 98 201 NLG. Da bidraget på 22,1% udelukkende anvendes på det første trin på indkomstskatteskalaen, som for den pågældende periode androg 42 123 NLG, skulle der betales et bidrag på 9 309 NLG, som var bidragsloftet for 1990.

8. Ifølge de indlæg, der er indgivet i denne sag, er der for den almindelige sociale forsikringsordning fastsat et bidragsloft, da størrelsen af ydelserne fra de sociale sikringsinstitutioner er uafhængig af størrelsen af det

af den pågældende indbetalte bidrag. Med fastsættelsen af dette bidragsloft har den nederlandske lovgiver villet undgå, at personer med en meget høj indkomst ville blive forpligtet til at betale meget høje bidrag (udtrykt i procent af den samlede indkomst), uden at der ville blive udbetalt ekstra ydelser til gengæld.

9. Tvisten mellem parterne i hovedsagen vedrører for det første opkrævning af bidrag til sociale sikringsordninger for perioden 1. januar til 6. november 1990. Den nationale ret skal for det første afgøre, om det er eller ikke er i overensstemmelse med lovgivningen, at skattevæsenet har anset indkomst af lønnet beskæftigelse i Det Forenede Kongerige for indkomst, der skal medregnes ved beregningen af bidraget for denne periode. I bekræftende fald skal den nationale ret afgøre, om satsen på 22,1% skal anvendes på beløbet på 42 123 NLG, hvilket ville betyde, at F. C. Terhoeve skal betale bidragsloftet på 9 309 NLG, eller om beløbet i overensstemmelse med den pågældendes opfattelse skal nedsættes i forhold til det antal dage i 1990, som beregningen vedrører.

10. F. C. Terhoeve har anført, at han i 1990 hverken helt eller for størstedelens vedkommende har oppebåret sin indkomst i Nederlandene, og at han er blevet udsat for en indirekte i nationaliteten begrundet forskelsbehandling, som er forbudt i henhold til EF-traktatens artikel 48. Han har i stævningen nedlagt påstand om annullation af den anfægtede beregning og om nedsættelse af det skattepligtige beløb, der er anvendt ved beregningen af bidraget, til 16 201 NLG, hvilket beløb stemmer overens med indkomsten i Nederlandene i den pågældende periode, og subsidiært nedsættelse til 35 804 NLG, som er den forholdsmæssige del af det maksimale beskatningsgrundlag, der det pågældende år androg 42 123 NLG, svarende til det antal dage i 1990, som beregningen vedrører, nemlig fra den 1. januar til den 6. november.

II — Den nationale lovgivning

11. Gerechtshof har i forelæggelseskendelsen anført, at bestemmelserne vedrørende opkrævning af indkomstskat og bidrag til de sociale sikringsordninger i 1990 blev grundlæggende ændret med henblik på en forenkling. Fra dette år blev skatten og bidragene opkrævet på grundlag af en kombineret ansættelse. Som regel tjener det skattepligtige beløb såvel som grundlag ved beregningen af bidragene som ved beregningen af indkomstskatten, da disse to ansættelser er nært beslægtede, selv om bidragene kun beregnes af den indkomst, der ligger inden for det første trin på indkomstskatteskalaen.

12. Artikel 62 i lov om indkomstskat bestemmer, at i tilfælde af, at en skattepligtig i et kalenderår er underkastet såvel indenlandsk som udenlandsk skattepligt, skal der foretages to separate skatteansættelser: den ene vedrørende den samlede indkomst som indenlandsk skattepligtig, og den anden vedrørende indkomsten i Nederlandene for den periode, i hvilken den pågældende har været skattepligtig i udlandet. Såfremt den skattepligtige har været omfattet af den nederlandske lovgivning om social sikring i hele året, pålægges der ham endvidere to ansættelser vedrørende bidrag til de sociale sikringsordninger. Der er dog ikke fastsat bestemmelser om en forholdsmæssig nedsættelse af det første trin på indkomstskatteskalaen, som danner grundlag for beregningen af bidragene, i forhold til den pågældende periode.

13. Opkrævningen af bidrag til de sociale sikringsordninger er reguleret i lov om finansiering af social sikring. I henhold til lovens artikel 8 er den indkomst, der skal tages i betragtning ved beregningen af bidraget, den samme som den samlede skattepligtige indkomst eller, i påkommende tilfælde, den skattepligtige indkomst i Nederlandene. Denne bestemmelse regulerer ikke opkrævningen af bidrag, når en obligatorisk forsikret person har indtægter, som ikke falder ind under den indenlandske skattepligtige indkomst. Artikel 6 i Uitvoeringsregeling premieheffing volksverzekeringen 1990 (gennemførelsesbekendtgørelse om opkrævning af bidrag til sociale sikringsordninger) udvider dog begrebet bidragspligtig indkomst i den forstand, at den, der er forsikret i kraft af virksomhed, hvis udbytte ikke er pålagt indkomstskat, ved beregningen af bidragene også anses for at være indkomstskattepligtig med hensyn til dette udbytte. For disse personer henregnes nettoindkomster fra virksomhed, for hvilken de er forsikret, til den indenlandske skattepligtige indkomst med hensyn til indkomstbeskatning.

14. I praksis har den anførte ordning givet anledning til, at der blev foretaget to kombinerede ansættelser, når den pågældende i løbet af et kalenderår først har været undergivet beskatning af sin indkomst i Nederlandene som indenlandsk skattepligtig, og derefter som udenlandsk skattepligtig, eller omvendt. For de bidragspligtige, der i hele året har været omfattet af de almindelige sociale sikringsordninger, bliver der ved hver af disse ansættelser taget udgangspunkt i den maksimale bidragspligtige indkomst, på grundlag af hvilken bidragene beregnes. Alt efter omstændighederne i det enkelte tilfælde medfører denne ordning, at det samlede bidragsbeløb, som pålægges den pågældende, er større end det maksimale beløb ved anvendelse af bidragssatsen på det første skalatrin. Eksemplet F. C. Terhoeve er en udmærket illustration af de uønskede virkninger af denne ordning: For 1990 skulle han for den periode, hvori han var udenlandsk skattepligtig, betale et bidrag på 9 309 NLG, det loft, der er fastsat for bidragene i en periode på ét år, og dette beløb fremkommer ved, at man anvender satsen på 22,1% på det første skalatrin, som i det pågældende år androg 42 123 NLG, samt derudover for den

periode, i hvilken han var indenlandsk skattepligtig yderligere et beløb på 1 441 NLG. Såfremt F. C. Terhoeve i hele året havde været omfattet af den nederlandske sociale sikringsordning som indenlandsk skattepligtig, ville han maksimalt skulle have betalt 9 309 NLG i bidrag. Til gengæld kan denne ulempe dog kompenseres, idet indkomsten i de to perioder beskattes hver for sig, og derfor kan ligge inden for et lavere skalatrin.

III — De præjudicielle spørgsmål

15. Gerechtshof har med henblik på at kunne afgøre sagen forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Finder fællesskabsrettens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed anvendelse på en person, som er statsborger i en medlemsstat, som i løbet af året flytter sin bopæl fra en anden medlemsstat til den medlemsstat, hvori han er statsborger, og som i dette år successivt udøver lønnet beskæftigelse i hver af disse medlemsstater, når der ikke er tale om, at han i dette år har erhvervet størstedelen af sin indkomst i én af de to medlemsstater?

2) a) Følger det af fællesskabsrettens regler, navnlig af EØF-traktatens artikel 7 og artikel 48, stk. 2, samt af artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 [2], at der ved anvendelse af en lovbestemt ordning, som med hensyn til opkrævning af bidrag til sociale sikringsordninger stiller udvandrere og indvandrere mindre fordelagtigt, skal anvendes en formodning for, at denne mindre fordelagtige behandling hovedsagelig rammer statsborgere fra andre stater?

b) Såfremt spørgsmål a) besvares bekræftende, er der da tale om en afkræftelig eller uafkræftelig formodning?

c) Såfremt der er tale om en afkræftelig formodning, er mulighederne for afkræftelse heraf da alene bestemt af national procesret, navnlig den pågældende medlemsstats bevisregler, eller stiller også fællesskabsretten krav hertil?

d) Såfremt fællesskabsretten stiller krav til afkræftelsen af denne formodning, hvilken betydning skal der da i den

2 — Rådets forordning nr. 1612/68/EØF af 15.10.1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 II, s. 467).

foreliggende sag tillægges følgende omstændigheder:

— Den sagsøgte myndighed har anført, at den — langt større — kategori af skattepligtige, der bor i udlandet, for næsten halvdelens vedkommende udgøres af egne statsborgere, uden under sagen at fremføre de oplysninger, som denne opfattelse er baseret på.

— Sagsøgeren, som har påberåbt sig indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, har ikke bestridt rigtigheden af myndighedens ovennævnte opfattelse.

— Den sagsøgte myndighed er betydeligt bedre end sagsøgeren i stand til at indsamle oplysninger, som eventuelt vil kunne afkræfte den nævnte formodning?

3) Findes der en regel i fællesskabsretten, som uanset spørgsmålet, om der er tale om (indirekte) forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, er til hinder for, at en medlemsstat over for en arbejdstager, som i løbet af et kalenderår flytter sin bopæl fra denne medlemsstat til en anden medlemsstat, eller omvendt, i året for flytningen foretager en højere ansættelse af bidraget til sociale sikringsordninger end over for en arbejdstager, som under i øvrigt samme omstændigheder i hele dette år har opretholdt sin bopæl i én medlemsstat?

4) Såfremt opkrævning af et højere bidrag som omtalt i det forrige spørgsmål i princippet er i strid med EØF-traktatens artikel 7 eller artikel 48, stk. 2, eller med nogen anden regel i fællesskabsretten, kan denne foranstaltning i så fald begrundes ud fra en eller flere af følgende omstændigheder, eventuelt set i indbyrdes sammenhæng:

— Foranstaltningen følger af en lovbestemt ordning, som af hensyn til forenkling af opkrævningen går ud på, at opkrævning af indkomstskat og af bidrag til sociale sikringsordninger i vidt omfang, om end ikke fuldstændigt, skal falde sammen.

— Løsninger, som, når denne sammenhæng bevares, modvirker den nævnte opkrævning af højere bidrag, fører til gennemførelsestekniske problemer eller til muligheden for overkompensation.

— I nogle tilfælde, om end ikke i dette tilfælde, er det samlede tryk af indkomstskat og bidrag til sociale sikringsordninger lavere for indvandrere og udvandrere i året for flytningen end for personer, som under i øvrigt samme omstændigheder har beholdt samme bopæl hele året?

5) a) Såfremt opkrævning af et højere bidrag som omhandlet i spørgsmål 3 er i strid med EØF-traktatens artikel 7 eller artikel 48, stk. 2, eller med nogen anden regel i fællesskabsretten, skal der i så fald ved vurderingen af, om der i et konkret tilfælde faktisk er tale om opkrævning af et højere bidrag, alene tages hensyn til arbejdsindkomsten eller også til den pågældendes øvrige indkomster, f.eks. indtægter af fast ejendom?

b) Såfremt andre indkomster end arbejdsindkomsten skal lades ude af betragtning, hvorledes skal det da beregnes, om og i hvilket omfang opkrævningen af bidrag på grundlag af arbejdsindkomsten fører til, at den pågældende vandrende arbejdstager stilles mindre fordelagtigt?

6) a) Såfremt der i det foreliggende tilfælde måtte være tale om en tilsidesættelse af en regel i fællesskabsretten, er den nationale domstol da forpligtet til at afhjælpe denne tilsidesættelse, også selv om det kræver, at der foretages et valg mellem forskellige alternativer, som hver især har fordele og ulemper?

b) Såfremt den nationale domstol i dette tilfælde faktisk afhjælper en tilsidesættelse af fællesskabsretten, giver sidstnævnte da anvisninger med hensyn til det valg, som den herved skal foretage mellem forskellige tænkelige løsninger?«

IV — Fællesskabsretten

16. EØF-traktatens artikel 7, efter ændring nu EF-traktatens artikel 6 [3], bestemmer i første afsnit:

»Inden for denne traktats anvendelsesområde og med forbehold af dennes særlige bestemmelser er al forskelsbehandling, der udøves på grundlag af nationalitet, forbudt.«

3 — Ændret ved artikel G, punkt 8, i traktaten om Den Europæiske Union (undertegnet i Maastricht den 7.2.1992, EFT C 191, s. 1).

Traktatens artikel 48, stk. 2, bestemmer:

»2. [Arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet] forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår.«

17. Afsnit II i forordning nr. 1408/71 indeholder en komplet ordning til bestemmelse af, hvilken lovgivning der skal anvendes på de personer, der er omfattet af forordningen. Artikel 13 bestemmer følgende:

»1. Med forbehold af artikel 14c er de personer, der er omfattet af denne forordning, alene undergivet lovgivningen i én medlemsstat. Spørgsmålet om, hvilken lovgivning der skal anvendes, afgøres efter bestemmelserne i dette afsnit.

2. Med forbehold af artikel 14-17:

a) er en person, der har lønnet beskæftigelse på en medlemsstats område, omfattet af denne stats lovgivning, selv om han er bosat på en anden medlemsstats område, eller den virksomhed eller arbejdsgiver, der beskæftiger ham, har sit hjemsted eller sin bopæl på en anden medlemsstats område

...«

Hvad angår den foreliggende sag er der i artikel 14 fastsat særlige regler, der finder anvendelse på personer, bortset fra søfolk, som har lønnet beskæftigelse:

»Reglen i artikel 13, stk. 2, litra a), finder anvendelse under iagttagelse af følgende undtagelser og særregler:

1. a) En person, der på en medlemsstats område har lønnet beskæftigelse for en virksomhed, hvortil han normalt er knyttet, og som af denne virksomhed udsendes til en anden medlemsstats område for dér at udføre et arbejde for denne virksomheds regning, er fortsat omfattet af lovgivningen i den førstnævnte medlemsstat, forudsat at varigheden af dette arbejde ikke påregnes at overstige ét år, og at han ikke udsendes for at afløse en anden person, hvis udstationeringsperiode er udløbet.

b) Såfremt varigheden af det arbejde, der skal udføres, på grund af uforudselige omstændigheder bliver længere end oprindeligt forudsat og kommer til at overstige ét år, er den pågældende fortsat omfattet af lovgivningen i den førstnævnte medlemsstat, indtil arbejdet er afsluttet, forudsat at den kompetente myndighed i den medlemsstat, til hvis område den pågældende er udsendt, eller det af denne myndighed udpegede organ har meddelt samtykke hertil; begæring om sådant samtykke skal indgives inden udløbet af den første etårs-periode. Samtykke kan ikke meddeles for længere tid end ét år.

...«

18. Derudover bestemmer artikel 7 i forordning nr. 1612/68 følgende:

»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.

...«

V — Gennemgang af de præjudicielle spørgsmål

19. I den foreliggende sag er der indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen, af den nederlandske regering og af Kommissionen. Den sagsøgte administrative myndighed har meddelt Domstolen, at den tilslutter sig den nederlandske regerings og Kommissionens indlæg. I retsmødet den 17. marts 1998 var mødt repræsentanter for sagsøgeren i hovedsagen, den nederlandske regering og Kommissionen.

Det første spørgsmål

20. Jeg udleder af præmisserne til forelæggelseskendelsen, at Gerechtshof med sit første spørgsmål ønsker at få oplyst, om en arbejdstager kan påberåbe sig bestemmelser i fællesskabsretten om arbejdskraftens frie bevægelighed over for den medlemsstat, hvori han er statsborger, når han er ansat i en virksomhed i denne medlemsstat og er

udsendt til en anden medlemsstats område i en periode på under ét år for at udføre arbejde dér for den pågældende virksomhed. Gerechtshof tilføjer, at arbejdstageren ikke har erhvervet størstedelen af sin indkomst i én af de to medlemsstater i den omhandlede periode.

21. Sagsøgeren i hovedsagen gør gældende, at statsborgere i en medlemsstat kan påberåbe sig fællesskabslovgivningen over for deres egen stat, såfremt de udøver eller har udøvet lønnet beskæftigelse i en anden medlemsstat. Han er selv i denne situation, da han er nederlandsk statsborger og boede og arbejdede i Det Forenede Kongerige.

22. Den nederlandske regering foreslår, at dette spørgsmål besvares bekræftende; den tilføjer, at den nationale rets præcisering af, at den pågældende i 1990 ikke har erhvervet størstedelen af sin indkomst i én af de to medlemsstater, er uden betydning for besvarelsen af dette spørgsmål.

23. Kommissionen er af den opfattelse, at der i en situation som Terhoeve's klart er tilstrækkelig stærk tilknytning til fællesskabsretten. Ved at tage til Det Forenede Kongerige for at bo og arbejde dér, har den pågældende udøvet sin ret til fri bevægelighed, hvorved hans situation adskiller sig fra situationen for andre fællesskabsborgere, som aldrig har gjort brug af denne ret.

24. Jeg tilslutter mig Kommissionens synspunkter. Domstolen har i en lang række sager anerkendt, at en statsborger i en medlemsstat, som har gjort brug af en af de ved traktaten tilkendte frihedsrettigheder, kan påberåbe sig fællesskabsretten i forhold til den stat, i hvilken han er statsborger. I Knoors-dommen [4], hvor det drejede sig om en nederlandsk statsborger, som ønskede at etablere sig i Nederlandene og ønskede at gøre brug af de faglige kvalifikationer, som han havde erhvervet i Belgien, fastslog Domstolen, at selv om traktatens bestemmelser om etablering og udveksling af tjenesteydelser ikke kan gælde for en medlemsstats rent interne forhold, kan henvisningen i artikel 52 til »statsborgere i en medlemsstat«, som vil etablere sig »på en anden medlemsstats område«, dog ikke fortolkes således, at fællesskabsretten ikke skulle gælde for en bestemt medlemsstats egne statsborgere, når disse — i kraft af, at de lovligt har haft bopæl på en anden medlemsstats område og dér har erhvervet faglige kvalifikationer — i forhold til deres tidligere stat befinder sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for alle andre retssubjekter, som er omfattet af de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder.

Disse synspunkter er blevet stadfæstet i Bouchoucha-dommen [5], og i Kraus-dommen [6], hvori Domstolen præciserede, at disse overvejelser også må gælde for traktatens

4 — Dom af 7.2.1979, sag 115/78, Sml. s. 399, præmis 24.

5 — Dom af 3.10.1990, sag C-61/89, Sml. I, s. 3551, præmis 13.

6 — Dom af 31.3.1993, sag C-19/92, Sml. I, s. 1663, præmis 15 og 16.

artikel 48, i Scholz-dommen [7], hvori Domstolen fastslog, at 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, således er omfattet af traktatens artikel 48's anvendelsesområde uanset sin bopæl og sit statsborgerskab, og i Asscher-dommen [8], hvori Domstolen fastslog, at denne praksis fandt anvendelse på en statsborger i en medlemsstat, som udøver selvstændig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl, således at han kan påberåbe sig bestemmelserne i traktatens artikel 52 over for sin oprindelsesstat, på hvis område han også udøver selvstændig virksomhed.

25. Domstolen har ligeledes i Broekmeulen-dommen [9] fastslået, at den frie bevægelighed for personer, etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser, som er sikret ved traktatens artikel 3, litra c), og artikel 48, 52 og 59, er grundlæggende friheder i Fællesskabets system, som ikke ville kunne gennemføres fuldt ud, såfremt medlemsstaterne kunne undlade at anvende fællesskabsretlige bestemmelser på de af deres statsborgere, som har udnyttet disse muligheder for bevægelighed og etablering.

26. I modsætning til det, der var tilfældet i Werner-sagen, hvor en tysk statsborger, som havde taget sin eksamen i Tyskland, havde erhvervet sine faglige kvalifikationer dér og hele tiden havde udøvet sin beskæftigelse i Tyskland, og hvis eneste tilknytning til udlandet var, at han var bosat i Nederlandene, og hvor Domstolen kom til den konklusion, at det var et rent internt anliggende, som traktatens artikel 52 ikke fandt anvendelse på [10], har F. C. Terhoeve, der er nederlandsk statsborger, i den foreliggende sag gjort brug af den ham ved traktaten sikrede ret til fri bevægelighed fra det tidspunkt, da han begav sig til Det Forenede Kongerige, dvs. fra den 1. januar til den 6. november 1990, som udstationeret for sit i Nederlandene etablerede firma, hvorefter han vendte tilbage til Nederlandene for at genoptage sin lønnede beskæftigelse.

27. Efter min opfattelse kan F. C. Terhoeve således over for sin oprindelsesmedlemsstat påberåbe sig traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed, uden at det i denne forbindelse har nogen betydning, om han i løbet af den pågældende periode erhvervede størstedelen af sin indkomst i kun den ene af disse to stater.

Det andet spørgsmål

28. Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt at få oplyst, om den relevante nederlandske lovbestemte ordning medfører en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, for så vidt denne lovbestemte ordning hovedsagelig

7 — Dom af 23.2.1994, sag C-419/92, Sml. I, s. 505, præmis 9.
8 — Dom af 27.6.1996, sag C-107/94, Sml. I, s. 3089.
9 — Dom af 6.10.1981, sag 246/80, Sml. s. 2311, præmis 20.
10 — Dom af 26.1.1993, sag C-112/91, Sml. I, s. 429.

rammer statsborgere fra andre medlemsstater. Den lovbestemte ordning bestemmer, at en arbejdstager i F. C. Terhoeve's situation i 1990 får pålagt en kombineret ansættelse af indkomstskat og bidrag til sociale sikringsordninger for den periode, i hvilken han var indenlandsk skattepligtig, og en anden kombineret ansættelse for den periode, i hvilken han var udenlandsk skattepligtig, hvilket kan medføre, at hans bidrag for det pågældende år overstiger det loft, som han skulle have betalt, såfremt han i hele året havde været indenlandsk skattepligtig.

29. Sagsøgeren i hovedsagen gør gældende, at denne lovbestemte ordning, som finder anvendelse uden hensyntagen til nationalitet, men alligevel foretager en sondring alt efter bopæl, medfører forskelsbehandling. Forpligtelsen til for et bestemt år at betale mere end bidragsloftet til sociale sikringsordninger følger af, at den pågældende har flyttet sin bopæl, således at hans skattemæssige stilling ændres, og han ikke længere er indenlandsk skattepligtig, men udenlandsk skattepligtig, eller omvendt. Denne ændring burde ikke have nogen som helst indflydelse på bidragene, da den pågældende i hele året obligatorisk var tilsluttet de sociale sikringsordninger. Da han i samme år havde været henholdsvis indenlandsk og udenlandsk skattepligtig og skulle betale henholdsvis 1 441 NLG og 9 309 NLG i bidrag, blev han derfor behandlet ugunstigere end en person, som hele året havde været indenlandsk skattepligtig, og som ikke kunne afkræves et bidragsbeløb på mere end 9 309 NLG, hvilket var loftet for 1990.

Efter hans opfattelse finder den omstridte lovbestemte ordning hovedsagelig anvendelse på vandrende arbejdstagere, en gruppe, der navnlig omfatter statsborgere i andre medlemsstater, og som skal betale højere bidrag end det årlige loft.

30. Den nederlandske regering anfører, at vandrende arbejdstagere kun behandles ugunstigere, såfremt der foreligger særlige omstændigheder, og at opkrævningen af bidrag til sociale sikringsordninger skal ses i sammenhæng, idet der skal tages hensyn til den kombinerede opkrævning af indkomstskat og bidrag. I modsætning til bidragene til arbejdstagerforsikringerne er bidraget til sociale sikringsordninger baseret på et solidaritetsprincip, og det frembyder visse ligheder med skat. Bidraget opkræves sammen med indkomstskatten, og grundlaget for opkrævningen, som ikke er begrænset til arbejdsindkomst, men tillige omfatter alle andre indkomster, er i de to tilfælde det samme.

Den nederlandske regering anfører endvidere, at i dette tilfælde drejer sagen sig om nødvendigheden af at sikre sammenhængen i

det skattemæssige system, som reglerne vedrørende opkrævning af bidrag til sociale sikringsordninger udgør en del af. Alt afhængig af en lang række individuelle omstændigheder kan ordningen medføre gunstige eller skadelige virkninger; en gunstig virkning kan f.eks. være, at den, der overflytter sin bopæl, får foretaget to ansættelser for det pågældende år og på grund af de progressive skattetakster skal betale mindre i skat. Endelig anfører den nederlandske regering, at det på ingen måde er godtgjort, at ulemperne i forbindelse med denne ordning hovedsagelig rammer statsborgere i andre medlemsstater, og at de skadelige virkninger navnlig rammer personer, som er nederlandske statsborgere.

31. Ifølge Kommissionen medfører den pågældende lovbestemte nederlandske ordning ikke nogen forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

32. Jeg er enig med Kommissionen, når den anfører, at den lovbestemte nederlandske ordning ikke medfører nogen indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

33. Indledningsvis skal jeg under henvisning til Domstolens faste praksis bemærke, at traktatens artikel 6, hvorefter al forskelsbehandling, der udøves på grundlag af nationalitet, er forbudt, kun finder selvstændig anvendelse, når det drejer sig om situationer, der er omfattet af fællesskabsretten, såfremt traktaten ikke indeholder en særlig bestemmelse om forbud mod forskelsbehandling [11]. For så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed, er princippet om ligebehandling anvendt og konkretiseret i traktatens artikel 48, stk. 2, som indeholder bestemmelse om afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår.

I den foreliggende sag er det således ikke nødvendigt at henholde sig til traktatens artikel 6 med henblik på besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Gerechtshof.

34. Efter min opfattelse er det heller ikke nødvendigt at henvise til artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, hvortil den nationale ret, der har indgivet de foreliggende præjudicielle spørgsmål, henviser. Denne bestemmelse indeholder nemlig for medlemsstaterne en forpligtelse til at yde arbejdstagere fra andre medlemsstater de samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere. I dette tilfælde drejer det sig dog om det beløb, som F. C. Terhoeve skal betale i bidrag til de nederlandske sociale sikringsordninger, et beløb der ganske vist beregnes på grundlag af det første trin på indkomstskatteskalaen, hvilket dog ikke betyder, at det ikke drejer sig om et bidrag til en social sikringsordning i en af medlemsstaterne. Såfremt der altså for besvarelsen af spørgsmålene skal henvises til en anden

11 — Scholz-dommen, anført i fodnote 7, præmis 6. Jf. endvidere dom af 17.5.1994, sag C-18/93, Corsica Ferries, Sml. I, s. 1783, præmis 19, og af 29.2.1996, sag C-193/94, Skanavi og Chryssanthakopoulos, Sml. I, s. 929, præmis 20.

bestemmelse end traktatens artikel 48, skal der efter min opfattelse henvises til artikel 3, stk. 1, i forordning nr. 1408/71, der indeholder det grundlæggende princip om, at forskelsbehandling med hensyn til social sikring er forbudt.

35. I øvrigt følger det også af Domstolens praksis, at reglerne om ligestilling i traktaten ikke blot forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat. Det er således ikke udelukket, at kriterier som en arbejdstagers oprindelsessted eller bopæl, efter omstændighederne i praksis kan sidestilles med en forskelsbehandling på grund af nationalitet, som er forbudt ved traktaten [12].

36. I de sager, hvori Domstolen har truffet afgørelse vedrørende eksistensen af en indirekte forskelsbehandling begrundet i nationalitet, var forskelsbehandlingen ofte en følge af anvendelsen af bopælskriteriet, en betingelse, der normalt lettere kan opfyldes af statens egne borgere end af vandrende arbejdstagere, der er statsborgere i en anden medlemsstat [13]. Det er det, der ligger til grund for den nationale rets betænkeligheder i forelæggelseskendelsen og i indlægget fra sagsøgeren i hovedsagen.

37. For at lide skade ved anvendelse af den omstridte lovbestemte nederlandske ordning skal en arbejdstager, som gør brug af sin ret til fri bevægelighed, dog opfylde to betingelser: han skal i løbet af et kalenderår først være indenlandsk og derefter udenlandsk skattepligtig med opholdssted uden for Nederlandene, eller omvendt, og desuden skal han — bortset fra sine erhvervsaktiviteter og sit ophold i en anden medlemsstat — fortsat være omfattet af de lovbestemte nederlandske regler om sociale sikringsordninger.

38. Den generelle regel til bestemmelse af den sociale sikringsordning, der finder anvendelse på en vandrende arbejdstager, er fastsat i artikel 13, stk. 2, litra a), i forordning nr. 1408/71, som bestemmer, at en person, der har lønnet beskæftigelse på en medlemsstats område, er omfattet af denne stats lovgivning, selv om han er bosat på en anden medlemsstats område, eller den virksomhed eller arbejdsgiver, der beskæftiger ham, har sit hjemsted eller sin bopæl på en anden medlemsstats område.

39. I henhold til denne generelle regel er den vandrende arbejdstager omfattet af den sociale sikringsordning i den medlemsstat, hvor han er beskæftiget. Deraf kan udledes, at statsborgerne i andre medlemsstater, som

12 — Dom af 12.2.1974, sag 153/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11.

13 — Dom af 15.1.1986, sag 41/84, Pinna, Sml. s. 1, af 8.5.1990, sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s. 1779, af 10.11.1992, sag C-326/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 5517, af 10.3.1993, sag C-111/91, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 817, af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, af 12.6.1997, sag C-266/95, Merino García, Sml. I, s. 3279, og af 27.11.1997, sag C-57/96, Meints, Sml. I, s. 6689.

arbejder en del af året i Nederlandene, og som derefter tager til en anden medlemsstat for at arbejde, ikke skades på grund af anvendelse af den pågældende lovbestemte ordning, såfremt de ikke længere er omfattet af den nederlandske lovgivning om social sikring fra begyndelsen af deres aktiviteter i den anden medlemsstat, og kun skal betale bidrag for den periode, hvori de var omfattet af lovgivningen. Det samme bør gælde for arbejdstagere, som har arbejdet en del af året i en anden medlemsstat, og som derefter tager til Nederlandene for at arbejde. Det er den mest almindelige situation, som vandrende arbejdstagere udsættes for, og som regel drejer det sig om statsborgere fra andre medlemsstater.

40. Situationen for en statsborger i en medlemsstat, som udstationeres af sit firma som i F. C. Terhoeve's tilfælde, er udtrykkeligt beskrevet som en undtagelse fra denne generelle regel, i artikel 14, stk. 1, i forordning nr. 1408/71. Ifølge tredje betragtning til afgørelse nr. 162 fra De Europæiske Fællesskabers Administrative Kommission for Vandrende Arbejdstageres Sociale Sikring [14] har denne undtagelse til formål at »fritage såvel arbejdstagerne som arbejdsgiverne og de sociale sikringsinstitutioner for de administrative vanskeligheder, som kunne opstå ved anvendelsen af den almindelige regel i artikel 13, stk. 2, litra a), eller stk. 2, litra c), i nævnte forordning [nr. 1408/71], når det drejer sig om kortvarige beskæftigelsesperioder i en anden medlemsstat end den, i hvilken virksomheden har sit hjemsted eller en afdeling ...«.

14 — Afgørelse nr. 162 af 31.5.1996 om fortolkning af artikel 14, stk. 1, og af artikel 14b, stk. 1, i Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 om den lovgivning, der finder anvendelse på udstationerede arbejdstagere (EFT L 241, s. 28).

41. Efter min opfattelse er de vandrende arbejdstagere, som kan lide skade ved anvendelse af den omstridte nederlandske lovgivning, i de fleste tilfælde arbejdstagere, der er ansat på nederlandsk område i en virksomhed, der har hjemsted i denne medlemsstat, og som af deres virksomhed udstationeres i en anden medlemsstat for dér at udføre arbejde for denne arbejdsgivers regning i en begrænset og ret kort periode.

Dette er tilfældet, når de i henhold til artikel 14, stk. 1, i forordning nr. 1408/71 fortsat er omfattet af den nederlandske lovgivning om social sikring i den periode, hvori de er beskæftiget i en anden medlemsstat, hvilket medfører, at de i medfør af den lovbestemte ordning, som har været gældende siden 1990, får pålagt to kombinerede ansættelser af indkomstskat og af bidrag til de sociale sikringsordninger, således at de, ligesom F. C. Terhoeve, kan blive forpligtet til at betale et højere bidrag end det loft, de ville være undergivet i henhold til denne ordning, såfremt de ikke havde gjort brug af deres ret til fri bevægelighed.

42. Jeg mener, at det som regel er arbejdstagere af nederlandsk nationalitet, der er i denne situation. I hvert fald er der intet, der tyder på, at det drejer sig om en national bestemmelse, der — om end kun som en mulighed — navnlig kan ramme arbejdstagere fra andre medlemsstater. Derfor kan der ikke være tale om en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

43. Spørgsmålet er dog, om en medlemsstat kan forpligte en arbejdstager som F. C. Terhoeve til at betale et højere beløb i bidrag til den sociale sikring end det, han skulle have betalt, såfremt han i den pågældende periode ikke havde gjort brug af sin ret til fri bevægelighed. Det er det, det tredje spørgsmål drejer sig om.

Det tredje spørgsmål

44. Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret at få oplyst, om det er i strid med fællesskabsretten, at en medlemsstat pålægger en fællesskabsborger, også når det drejer sig om en af statens egne borgere, som har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed, at betale et højere beløb i bidrag til social sikring end arbejdstagere, der ikke har gjort brug af denne ret.

45. Sagsøgeren i hovedsagen indtager det standpunkt, at en forhøjelse af de økonomiske byrder kan hindre udøvelsen af retten til fri bevægelighed.

46. Den nederlandske regering er af den opfattelse, at den i det præjudicielle spørgsmål omhandlede hypotetiske arbejdstager, som bosætter sig i en anden medlemsstat, ikke altid skal betale højere bidrag, og at de skadelige følger — også i et tilfælde som det foreliggende — ikke har permanent karakter og kun forekommer i det år, hvori den pågældende til dels har boet i udlandet.

47. Ifølge Kommissionen hindrer den nederlandske lovgivning, eller i hvert fald den måde, hvorpå den anvendes, en arbejdstager, som i et kalenderår har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed, i at nyde godt af en fordel vedrørende social sikring, som en arbejdstager, der har arbejdet hele året i Nederlandene, nyder godt af; sidstnævnte behøver nemlig ikke betale mere end det fastsatte loft i bidrag til de sociale sikringsordninger for den pågældende periode. Denne situation kan have til følge, at en arbejdstager hindres i at udøve sin ret til fri bevægelighed, således at den nederlandske lovgivning, eller den måde, hvorpå den anvendes, udgør en hindring for arbejdskraftens ret til fri bevægelighed, som er i strid med bestemmelserne i traktatens artikel 48-51.

48. Også på dette punkt tilslutter jeg mig Kommissionens synspunkter. Efter fast praksis er arbejdskraftens frie bevægelighed udtryk for et grundlæggende princip i Fællesskabet, og de traktatbestemmelser, der sikrer denne frihed, har umiddelbar virkning

siden udløbet af overgangsperioden [15]. Domstolen har endvidere fastslået, at 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 indeholder et forbud mod bestemmelser, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve erhvervsvirksomhed på en anden medlemsstats område [16].

49. Også med hensyn til vandrende arbejdstageres sociale sikring foreligger der fast praksis af tilsvarende art. Domstolen har således i Masgio-dommen fastslået, at traktatens artikel 48, stk. 2, og artikel 3, stk. 1, i forordning nr. 1408/71, hvori ligebehandlingsprincippet er formuleret for forordningens anvendelsesområde, »... skal fortolkes i lyset af deres formål, som, specielt hvad angår social sikring, er at gennemføre den størst mulige grad af fri bevægelighed for vandrende arbejdstagere, hvilket er en del af Fællesskabets grundlag«, og at »traktatens artikel 48-51 samt de fællesskabsretsakter, der er udstedt til gennemførelse heraf, navnlig forordning nr. 1408/71, har til formål at undgå, at en arbejdstager, der har været beskæftiget i mere end én medlemsstat, fordi han har benyttet sin ret til fri bevægelighed, behandles ringere end en arbejdstager, der har tilbagelagt hele sin beskæftigelsesperiode i én og samme medlemsstat« [17].

50. I denne forbindelse har Domstolen i Masgio-dommen fastslået, at »... målet for traktatens artikel 48-51 ikke ville blive nået, hvis arbejdstagerne ved at udøve deres ret til fri bevægelighed skulle miste de sociale fordele, som sikres dem ved en medlemsstats lovgivning [18]. Dette ville nemlig kunne afholde arbejdstagere eller selvstændige erhvervsdrivende i Fællesskabet fra at udøve deres ret til fri bevægelighed, hvilket vil være en hindring for virkeliggørelsen af dette princip« [19].

51. I henhold til artikel 14, stk. 1, i forordning nr. 1408/71 er en arbejdstager, der har lønnet beskæftigelse i Nederlandene, og som ved for sin virksomhed at blive udsendt til en anden medlemsstats område i en relativ kort periode gør brug af sin ret til fri bevægelighed, og som i det samme år eller senest det følgende år vender tilbage til Nederlandene for at arbejde dér, fortsat omfattet af den nederlandske lovgivning om social sikring.

15 — Dom af 7.7.1976, sag 118/75, Watson og Belmann, Sml. s. 1185, præmis 16, af 15.10.1987, sag 222/86, Heylens m.fl., Sml. s. 4097, præmis 8, af 16.6.1992, sag C-351/90, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3945, præmis 18, af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. I, s. 4265, præmis 15, og af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 93.

16 — Domme af 7.7.1988, sag 143/87, Stanton, Sml. s. 3877, præmis 13, og forenede sager 154/87 og 155/87, Wolf m.fl., Sml. s. 3897, præmis 13, Singh- og Bosman-dommene (anført ovenfor i fodnote 15, henholdsvis præmis 16 og 94).

17 — Dom af 7.3.1991, sag C-10/90, Sml. I, s. 1119, præmis 16 og 17. Jf. endvidere dom af 12.10.1978, sag 10/78, Belbouab, Sml. s. 1915, præmis 5, af 25.2.1986, sag 284/84, Spruyt, Sml. s. 685, præmis 18, og af 2.5.1990, sag C-293/88, Winter-Lutzins, Sml. I, s. 1623, præmis 13.

18 — Præmis 18. Jf. tillige dom af 21.10.1975, sag 24/75, Petroni, Sml. s. 1149, præmis 13, af 9.7.1980, sag 807/79, Gravina, Sml. s. 2205, præmis 6, Spruyt- og Winter-Lutzins-dommene, anført ovenfor i fodnote 17, henholdsvis præmis 19 og 14.

19 — Præmis 18. Domme af 22.2.1990, sag C-228/88, Bronzino, Sml. I, s. 531, præmis 12, og sag C-12/89, Gatto, Sml. I, s. 557, præmis 12. Senest gentaget i dom af 9.12.1993, forenede sager C-45/92 og C-46/92, Lepore og Scamuffa, Sml. I, s. 6497, præmis 21.

Det fremgår af sagen, at såfremt udstationeringen begynder og afsluttes inden for ét kalenderår, kan arbejdstageren — i henhold til den anfægtede nationale lovgivning — modtage to kombinerede ansættelser af indkomstskat og bidrag til sociale sikringsordninger, den første for den periode, i hvilken han var indenlandsk skattepligtig, og den anden for den periode, da han var udenlandsk skattepligtig, og at han, når udstationeringsperioden falder dels i det ene, dels i det følgende kalenderår, kan forvente at modtage fire ansættelser. F. C. Terhoeve falder ind under den første gruppe; han må som sagt betale et højere bidrag end det loft, som kunne være blevet pålagt ham, såfremt han havde været indenlandsk skattepligtig hele året, eller sagt på en anden måde, såfremt han ikke havde benyttet sin ret til fri bevægelighed. I det andet hypotetiske tilfælde kan arbejdstageren i to på hinanden følgende år blive pålagt at betale et beløb, der er højere end dette loft. Alt dette betyder dog ikke, at han til gengæld kan gøre krav på en bedre social beskyttelse.

52. Da disse følger efter min opfattelse forekommer hver gang, når en arbejdstager udsendes af sin virksomhed under de ovenfor beskrevne omstændigheder, kan man vanskeligt forestille sig, at denne arbejdstager gerne vil udsendes til en anden medlemsstat. I hvert fald mener jeg ikke, at han er interesseret i at blive udsendt mere end én gang i løbet af sin ansættelse, når han først har mærket de negative økonomiske følger af udsendelsen.

53. Med denne begrundelse er jeg af den opfattelse, at den anfægtede nederlandske lovgivning, som uden hensyntagen til nationalitet omfatter alle berørte arbejdstagere, på socialsikringsområdet er til skade for de arbejdstagere, der benytter sig af deres ret til fri bevægelighed i henhold til betingelserne i artikel 14, stk. 1, i forordning nr. 1408/71, for så vidt som lovgivningen behandler disse arbejdstagere ugunstigere end de arbejdstagere, der ikke har benyttet sig af deres ret, således at denne nationale lovgivning kan udgøre en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed. En arbejdstager, der — når han udsendes af virksomheden til en anden medlemsstat — er klar over, at han skal betale højere bidrag til den sociale sikring, end hvis han bliver i Nederlandene og arbejder, vil ikke være så interesseret i at gøre brug af sin ret til fri bevægelighed.

Det fjerde spørgsmål

54. Med dette spørgsmål ønsker den nationale ret oplyst, om disse højere bidrag — i tilfælde af, at det tredje spørgsmål besvares bekræftende — kan være berettiget på grundlag af én eller flere af følgende omstændigheder: lovgivers mål bestående i at opnå en forenkling af opkrævningen af skat og bidrag, gennemførelsestekniske problemer, der udgør en hindring for en korrektion af det højere bidragsniveau, og endelig, at

anvendelsen af denne lovgivning under visse omstændigheder kan medføre, at det samlede tryk af indkomstskat og bidrag til sociale sikringsordninger ville være lavere for arbejdstagere, der har benyttet sig af deres ret til fri bevægelighed, end for arbejdstagere, der ikke har udnyttet denne ret til fri bevægelighed. Den nederlandske regering tilføjer hertil, at denne lovgivning er berettiget af hensyn til sikring af effektiviteten af skattesystemet.

55. Jeg er enig med Kommissionen, når den anfører, at Domstolen i sin praksis vedrørende arbejdskraftens ret til fri bevægelighed i almindelighed og koordinationen af den sociale sikring i særdeleshed, har anvendt forskellige kriterier til bedømmelse af de påberåbte begrundelser. Domstolen har således i Masgio-dommen [20] anvendt strenge kriterier, idet den udtalte, at »... traktatens artikel 48, stk. 3, ikke giver adgang til andre begrænsninger i udøvelsen af arbejdskraftens frie bevægelighed end dem, der retfærdiggøres af hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed og den offentlige sundhed. Bortset fra de tilfælde, der udtrykkeligt fremgår af traktaten, er hindringer for arbejdskraftens frie bevægelighed således uberettigede.« Det er klart, at ingen af de begrundelser, der er anført af den nationale ret, og heller ikke den af den nederlandske regering forsvarede opfattelse, opfylder de betingelser, der fremgår af denne praksis, når man tænker på, hvor lille bevægelsesfrihed der ifølge ordlyden af direktiv 64/221/EØF [21] er levnet medlemsstaterne.

56. I andre senere afgørelser har Domstolen derimod, når der blev rejst det spørgsmål, om en hindring af arbejdskraftens frie bevægelighed var eller ikke var berettiget, henvist til sin praksis vedrørende den frie bevægelighed for tjenesteydelser. Domstolen har således i Kraus-dommen [22] udtalt, at »... artikel 48 og 52 er derfor til hinder for enhver form for nationale regler ... som ganske vist finder anvendelse uden forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men kan gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for fællesskabsborgerne, herunder statsborgerne i den medlemsstat, der har udstedt reglerne, at udøve de i EØF-traktaten sikrede grundlæggende friheder. Det modsatte vil kun være tilfældet, såfremt der med reglerne forfølges et legitimt mål, der er foreneligt med EØF-traktaten og begrundet i tvingende almene hensyn ... Desuden skal anvendelsen af de omhandlede nationale regler i et sådant tilfælde kunne sikre, at det med reglerne forfulgte mål nås, og den må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på at nå det pågældende mål« [23].

Domstolens opfattelse med hensyn til traktatens artikel 48 bringes dermed i overensstem-

20 — Anført i fodnote 17, præmis 24.

21 — Rådets direktiv af 25.2.1964 om samordning af de særlige foranstaltninger, som gælder for udlændinge med hensyn til rejse og ophold, og som er begrundet i hensynet til den offentlige orden, sikkerhed og sundhed (EFT 1963-1964, s. 109).

22 — Anført i fodnote 6, præmis 32.

23 — Denne praksis er blevet bekræftet i Bosman-dommen, anført ovenfor i fodnote 15, præmis 104.

melse med praksis vedrørende artikel 59, således at forbuddet for det første også gælder for enhver foranstaltning, som ganske vist finder anvendelse uden hensyntagen til nationalitet, men som alligevel udgør en hindring for den frie bevægelighed, og for det andet således, at antallet af begrundelser stiger ud over dem, der udtrykkelig er nævnt i traktatens artikel 48, stk. 3.

57. Efter min opfattelse opfylder de mulige begrundelser, der er anført af den nationale ret, heller ikke de krav, der er fastslået i denne mindre strenge retspraksis.

58. For det første er lovgivers bestræbelser på at opnå en forenkling af opkrævningen af skat og bidrag ikke i sig selv i strid med traktaten, men dette betyder dog ikke, at bestræbelserne på at opnå en forenkling skal begrundes med tvingende almene hensyn.

59. For det andet er det med hensyn til de tekniske problemer i forbindelse med gennemførelsen som følge af foranstaltninger til at undgå en for høj bidragspligt, klart, at fra et fællesskabsretligt synspunkt kan administrative problemer eller problemer i forbindelse med gennemførelsen ikke danne grundlag for, at arbejdstagere, som har benyttet sig af deres ret til fri bevægelighed, behandles ugunstigere end arbejdstagere, som ikke har benyttet sig af denne ret. Domstolen har nemlig udtalt, at »anvendelsen af disse bestemmelser kan ganske vist være forbundet med praktiske vanskeligheder, men dette kan ... ikke påberåbes til skade for de rettigheder, som de private har i henhold til reglerne i Fællesskabets lovgivning på det sociale område« [24].

60. Hvad endelig angår de skattemæssige fordele, som en vandrende arbejdstager kan opnå, og som kan udgøre en kompensation for den skade, som følger af forpligtelsen til at betale højere bidrag i tilfælde af udstationering i en anden medlemsstat, er det tilstrækkeligt at påpege, at det ikke er formålet med den anfægtede lovgivning, og at disse fordele, såfremt de findes, afhænger af de konkrete omstændigheder i den enkelte sag. I denne forbindelse har Domstolen allerede fastslået, at den omstændighed, at andre vandrende arbejdstagere, som befinder sig i andre situationer, kan blive begunstiget af denne ordning, hverken kan ophæve eller kompensere for den forskelsbehandling, som skyldes en regel, der behandler visse vandrende arbejdstagere ugunstigt [25].

24 — Dom af 12.7.1990, sag C-236/88, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3163, præmis 17.

25 — Dom af 7.6.1988, sag 20/85, Roviello, Sml. s. 2805, præmis 16.

61. Efter min opfattelse kan den anfægtede ordning, der, når den anvendes, har de ovennævnte følger, heller ikke begrundes med henvisning til nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen.

62. I to domme af 1992 [26] har Domstolen udtalt, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen er en tilstrækkelig begrundelse for en belgisk ordning vedrørende social sikring, selv om den var i strid med traktatens artikel 48. Ordningen gjorde fradrag af visse forsikringspræmier fra den skattepligtige indkomst afhængig af kravet om, at præmierne skulle være betalt i Belgien.

Domstolen udtalte, at der i denne ordning var forbindelse mellem fradragsmuligheden for livsforsikringspræmier og opkrævningen af skat af de beløb, som forsikringsselskaberne udbetalte i henhold til alderspensionsforsikringer og forsikringer mod risikoen for dødsfald, mens pensioner, renter, kapitaler og tilbagekøbsværdier for livsforsikringskontrakter er fritaget for skat, når der ikke har været givet fradrag for bidragene hertil. I en sådan beskatningsordning kompenseres indkomsttabet som følge af, at livsforsikringspræmierne fratrækkes den samlede skattepligtige indkomst, ved opkrævningen af skat af de af forsikringsselskaberne udbetalte pensions-, rente- eller kapitalbeløb; gives der ikke fradrag for sådanne bidrag, er disse beløb fritaget for beskatning.

Sammenhængen i en sådan beskatningsordning forudsætter derfor, at en medlemsstat, såfremt den skulle være forpligtet til at acceptere fradrag for livsforsikringspræmier, der er betalt i en anden medlemsstat, skulle kunne opkræve skat af de af forsikringsselskabet udbetalte beløb. Da sammenhængen i en sådan beskatningsordning på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke kan sikres ved bestemmelser, der er mindre restriktive end de, der pålægges ved den belgiske lovgivning, og som betyder, at retten til fradrag forudsætter, at bidragene er betalt i Belgien, kom Domstolen til den konklusion, at foranstaltningen var berettiget.

63. Derimod afviste Domstolen i en dom af 1995 [27] den opfattelse, der blev anført af Luxembourgs regering, som med henvisning til disse principper gjorde gældende, at det tilkom Luxembourgs regering at gøre tilkendelsen af social boligstøtte, navnlig et rentetilskud, afhængig af den betingelse, at lån til finansiering af byggeriet, til erhvervelse eller forbedring af den tilskudsberettigede bolig, blev optaget i en anerkendt kreditinstitut i Luxembourg, hvilket betød, at den pågældende institution var etableret dér. Domstolen udtalte, at der ikke var nogen som

26 — Domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305.

27 — Dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson, Sml. I, s. 3955.

helst direkte sammenhæng mellem ydelsen af rentetilskuddet til låntagerne og finansieringen af tilskudsordningen gennem beskatningen i kreditinstitutterne.

64. Den nederlandske regering henviser i punkt 21 i sit skriftlige indlæg til nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen som begrundelse for den anfægtede lovgivning, som bl.a. omfatter reglerne vedrørende opkrævning af bidrag til sociale sikringsordninger, men den afholder sig i øvrigt fra at kommentere dette. Jeg har i sagens akter heller ikke set dokumenter, hvori det præciseres, hvorfor sammenhængen i den nederlandske beskatningsordning kræver, at en arbejdstager, der har benyttet sig af sin ret til fri bevægelighed, skal betale højere socialsikringsbidrag end en arbejdstager, der ikke har benyttet sig af sin ret til fri bevægelighed.

Det femte spørgsmål

65. Såfremt Domstolen fastslår, at fællesskabsreglerne er til hinder for, at der opkræves højere socialsikringsbidrag hos arbejdstagere, der har gjort brug af deres ret til fri bevægelighed, end hos arbejdstagere, der ikke har udnyttet deres ret til fri bevægelighed, ønsker Gerechtshof oplyst, om der ved afgørelsen af spørgsmålet om, hvorvidt der i virkeligheden er tale om en større afgift, kun skal tages hensyn til arbejdsindkomst eller tillige til den pågældendes øvrige indtægter, som f.eks. indtægt af fast ejendom. Såfremt andre indtægter skal lades ude af betragtning, ønsker den nationale ret tillige oplyst, hvorledes det skal beregnes, om — og i hvilket omfang — opkrævningen af bidrag af arbejdsindkomsten medfører skade for den pågældende vandrende arbejdstager.

66. Det står fast, at traktatens artikel 51 indeholder bestemmelse om samordning og ikke om harmonisering af medlemsstaternes lovgivninger, og at den fortsat lader medlemsstaternes socialsikringsordninger indeholde forskellige materielle og formelle regler, således at arbejdstagere har forskellige rettigheder, alt efter hvor de er beskæftiget [28]. I medfør af denne artikel har Rådet vedtaget forordning nr. 1408/71, samt forordning (EØF) nr. 574/72 om regler til gennemførelse af denne forordning [29]. Disse to forordninger har som hovedformål at koordinere de forskellige nationale lovgivninger på området og at sikre, at arbejdskraftens frie bevægelighed ikke er til skade for de arbejdstagere, der gør brug heraf, i forhold til de arbejdstagere, der udelukkende er beskæftigede i en medlemsstat [30].

67. Det står fast, at på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin tilkommer det den enkelte medlemsstat i sin lovgivning at fastsætte vilkårene for retten eller pligten til at blive tilknyttet en socialsikringsordning og

28 — Pinna-dommen, anført i fodnote 13, præmis 20. Jf. dom af 7.2.1991, sag C-227/89, Rönfeldt, Sml. I, s. 323, præmis 12, og af 5.10.1994, sag C-165/91, Van Munster, Sml. I, s. 4661, præmis 18.

29 — Rådets forordning af 21.3.1972, som ændret og ajourført ved forordning nr. 2001/83 (jf. fodnote 1).

30 — Dom af 20.9.1994, sag C-12/93, Drake, Sml. I, s. 4337, præmis 12.

de relevante betingelser [31]. Ved udøvelsen af denne kompetence skal medlemsstaterne dog efter min opfattelse ikke alene overholde lighedsprincippet og anvende disse regler uden forskelsbehandling både på egne statsborgere og på statsborgere i andre medlemsstater, men de skal endvidere sørge for, at de nationale bestemmelser om social sikring ikke udgør nogen hindring for den faktiske udøvelse af den i traktatens artikel 48 sikrede grundrettighed.

68. Bortset fra artikel 14d i forordning nr. 1408/71, som indeholder forskellige meget specielle bestemmelser, som ikke er relevante i den foreliggende sag, regulerer fællesskabsrettens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed ikke sammensætningen af beregningsgrundlaget for bidragene til de nationale socialsikringsordninger.

69. Efter min opfattelse gælder der her det samme som for fastsættelsen af betingelserne for retten eller pligten til at være tilknyttet en socialsikringsordning eller en bestemt gren af en sådan, og såfremt fællesskabsretten ikke indeholder en relevant bestemmelse, er det den enkelte medlemsstat, der i sin lovgivning skal bestemme, hvilke elementer der skal indgå i beregningsgrundlaget for bidragene til disse sociale sikringsordninger, for så vidt dette sker, uden at der udøves forskelsbehandling mellem statens egne borgere og statsborgere fra de øvrige medlemsstater, og den arbejdstager, der har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed, ikke lider skade i forhold til de arbejdstagere, der udelukkende er beskæftigede i én medlemsstat.

Det sjette spørgsmål

70. Med sit sidste spørgsmål ønsker den nationale ret at få oplyst, hvad retten skal gøre, såfremt den kommer til den konklusion, at der foreligger en tilsidesættelse af fællesskabsretten, da denne tilsidesættelse i den foreliggende sag er en følge af en kombineret anvendelse af forskellige lovbestemmelser, og der er forskellige måder, hvorpå tilsidesættelse kan afhjælpes, selv om ingen af disse løsninger er helt tilfredsstillende.

Det er ikke første gang, at en national ret stilles over for dette dilemma, og Domstolen har ved forskellige lejligheder udtalt sig om dette spørgsmål.

71. Som jeg allerede har anført i mit forslag til afgørelse i sag C-358/95, Morellato [32], har Domstolen udviklet en klar praksis vedrørende løsning af konflikter mellem national lovgivning og fællesskabslovgivning. Klarest er denne praksis blevet udtrykt i Simmenthal-dommen [33], hvori Domstolen udtalte, at det fremgår af princippet om fællesskabsrettens forrang, at de bestemmelser i

31 — Dom af 18.5.1989, sag 368/87, Hartman Troiani, Sml. s. 1333, præmis 21, af 21.2.1991, sag C-245/88, Daalmeijer, Sml. I, s. 555, præmis 15, og af 20.10.1993, sag C-297/92, Baglieri, Sml. I, s. 5211, præmis 13.

32 — Dom af 13.3.1997, sag C-358/95, Sml. I, s. 1431 ff., jf. navnlig s. 1441 og 1442.

33 — Dom af 9.3.1978, sag 106/77, Sml. s. 629, præmis 17.

traktaten og retsakter fra institutionerne, som gælder umiddelbart, for medlemsstaternes nationale ret ikke blot, alene i medfør af deres ikrafttræden, bevirker, at enhver modstridende bestemmelse i den eksisterende nationale lovgivning uden videre bliver uanvendelig. Endvidere har Domstolen i samme dom udtalt, at enhver bestemmelse i en national retsorden eller enhver lovgivningsmæssig, administrativ eller retslig praksis, som har til følge, at fællesskabsrettens virkning begrænses ved, at den dommer, der er kompetent til at anvende fællesskabsretten, frakendes mulighed for, når han anvender denne, at foretage, hvad der kræves for at udelukke nationale lovgivningsbestemmelser, der måtte udgøre en hindring — selv om denne hindring kun var midlertidig — for fællesskabsreglernes fulde virkning, derfor er uforenelig med de krav, der følger af selve fællesskabsrettens natur [34]. Domstolens dom gik ud på, at den nationale dommer, der inden for sin kompetence har til opgave at anvende fællesskabsrettens bestemmelser, har pligt til at sikre disse reglers fulde virkning, idet han i påkommende tilfælde af egen drift skal undlade at anvende en modstridende — selv nyere — bestemmelse i national lovgivning, uden at han behøver anmode om eller afvente en forudgående ophævelse af denne bestemmelse ad lovgivningsvejen eller ved noget andet forfatningsmæssigt middel [35].

72. Desuden har Domstolen i Van Duyn-dommen [36] udtalt, at traktatens artikel 48, hvori princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed er fastsat, og som pålægger medlemsstaterne en klar pligt, der ikke kræver nogen yderligere retsakt hverken fra fællesskabsinstitutionerne eller fra medlemsstaternes side og ikke overlader disse sidste noget skøn med hensyn til dens gennemførelse, finder umiddelbar anvendelse og hjemler borgerne rettigheder, som de kan gøre gældende ved de nationale domstole, og som disse skal beskytte.

73. Ifølge Domstolens praksis påhviler det i medfør af det i traktatens artikel 5 angivne princip om samarbejde medlemsstaternes nationale retter at sikre de retsundergivne den retsbeskyttelse, som følger af fællesskabsrettens direkte virkning [37].

74. I betragtning af den besvarelse, jeg har foreslået på de foregående spørgsmål, samt på Domstolens citerede praksis, skal jeg foreslå, at Domstolen besvarer det sjette spørgsmål med, at den nationale ret, der har til opgave at anvende fællesskabsretten på den sag, som den skal træffe afgørelse i, i sin afgørelse skal sikre traktatens artikel 48 og 51's fulde virkning, således at den arbejdstager, der har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed, ikke hindres i at opnå en social fordel, som f.eks. retten til ikke at betale mere end det maksimale bidrag, som skal betales af en arbejdstager, der ikke har udnyttet retten til fri bevægelighed, og således hindre, at der skabes en situation, hvori arbejdstageren ikke vil være villig til at gøre brug af sin ret til fri bevægelighed.

34 — Præmis 22 og 23. Denne praksis er bekræftet ved dom af 19.6.1990, sag C-213/89, Factortame m.fl., Sml. I, s. 2433, præmis 18 og 20.

35 — Præmis 24. Denne praksis er senere blevet bekræftet i dom af 11.7.1989, sag 170/88, Ford España, Sml. s. 2305, af 4.6.1992, forenede sager C-13/91 og C-113/91, Debus, Sml. I, s. 3617, præmis 32, af 9.6.1992, forenede sager C-228/90-C-234/90, C-339/90 og C-353/90, Simba m.fl., Sml. I, s. 3713, præmis 27, og i Morellato-dommen, anført i fodnote 32, præmis 18.

36 — Dom af 4.12.1974, sag 41/74, Van Duyn, Sml. s. 1337, præmis 4-8.

37 — Factortame-dommen, anført i fodnote 34, præmis 19. Jf. tillige domme af 10.7.1980, sag 811/79, Ariete, Sml. s. 2545, og sag 826/79, Mireco, Sml. s. 2559.

VI — Forslag til afgørelse

Af de anførte grunde foreslår jeg, at Domstolen giver følgende svar på de spørgsmål, som er blevet forelagt af Gerechtshof, Hertogenbosch:

»1) En statsborger i en medlemsstat kan påberåbe sig fællesskabsrettens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed over for den medlemsstat, i hvilken han er statsborger, såfremt han arbejder for en virksomhed, der er etableret i denne stat, og er udstationeret i en anden medlemsstat i mindre end et år for at udføre arbejde dér for virksomhedens regning. I denne forbindelse er det uden betydning, om arbejdstageren i den pågældende periode har erhvervet størstedelen af sin indkomst i kun den ene af disse to medlemsstater eller ikke.

2) Den anfægtede nederlandske lovgivning medfører ingen forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

3) Traktatens artikel 48-51 er til hinder for, at en medlemsstat pålægger en fællesskabsborger — herunder medlemsstatens egne statsborgere — som har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed, at betale bidrag til sociale sikringsordninger, som overstiger det loft, der gælder for arbejdstagere, der ikke har gjort brug af denne ret.

4) For så vidt som den anfægtede nederlandske lovgivning hindrer arbejdskraftens frie bevægelighed, kan den ikke begrundes under henvisning til en af de af den nationale ret anførte omstændigheder, nemlig lovgivers ønske om at forenkle opkrævningen af skat og bidrag, tekniske problemer, der er forbundet med gennemførelsen af løsninger med henblik på at udligne det opkrævede højere bidrag, og den omstændighed, at anvendelsen af denne lovgivning i visse tilfælde kan medføre, at den samlede ansættelse af indkomstskat og bidrag til sociale sikringsordninger er lavere for arbejdstagere, der har gjort brug af deres ret til fri bevægelighed, end for arbejdstagere, der ikke har udnyttet denne ret.

5) Såfremt der i fællesskabsretten ikke er nogen bestemmelse, der finder anvendelse, er det den enkelte medlemsstat, der i sin lovgivning skal bestemme, hvilke elementer der skal indgå i beregningsgrundlaget for bidragene til de sociale sikringsordninger, for så vidt dette sker, uden at der udøves forskelsbehandling mellem medlemsstatens egne statsborgere og statsborgere fra de øvrige medlemsstater, og den arbejdstager, der har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed, ikke lider skade i forhold til de arbejdstagere, der udelukkende er beskæftigede i én medlemsstat.

6) Den nationale ret, der har til opgave at anvende fællesskabsretten på den sag, hvori den skal træffe afgørelse, skal i sin afgørelse sikre traktatens artikel 48-51's fulde virkning, således at den arbejdstager, der har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed, ikke hindres i at opnå en social fordel, som f.eks. retten til ikke at betale mere end det maksimale beløb, som skal betales af en arbejdstager, der ikke har udnyttet retten til fri bevægelighed, og således hindre, at der skabes en situation, hvori arbejdstageren ikke vil være villig til at gøre brug af sin ret til fri bevægelighed.«