FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT MARCO DARMON

fremsat den 6. oktober 1992 *

Hr. præsident,
De herrer dommere,

1. Kan det være en begrænsning i etableringsretten i strid med traktatens artikel 52, at en ikke-hjemmehørende i visse tilfælde beskattes hårdere af sin indkomst end en hjemmehørende? Det er i det væsentlige det spørgsmål, den forelæggende ret ønsker besvaret.

2. De faktiske omstændigheder i hovedsagen er følgende: Hans Werner, der er tysk statsborger, har siden 1961 haft bopæl i Nederlandene, og han arbejdede indtil 1981 som tandlæge ved en faglig organisation i Aachen. Derefter etablerede han sig som selvstændig tandlæge samme sted, mens han blev boende i Nederlandene. I henhold til den tysk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst er Werner skattepligtig af indkomsten ved selvstændig virksomhed og af den formue, der anvendes ved udøvelsen af denne virksomhed, på etableringsstedet, altså i Tyskland [1]. Werner indgav derfor selvangivelse til Finanzamt Aachen-Innenstadt vedrørende indkomsten fra den selvstændige virksomhed som tandlæge. Han havde ikke anden indkomst, heller ikke fra Nederlandene [2].

3. Efter de nationale bestemmelser, dvs. § 1, stk. 4, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) og § 2, stk. 1, første punktum, i Vermögensteuergesetz (lov om formueskat), er personer, som ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Forbundsrepublikken Tyskland, begrænset skattepligtige i modsætning til hjemmehørende, som er ubegrænset skattepligtige.

4. Der er flere forskelle mellem de to kategorier af skatteydere.

5. Ubegrænset skattepligtige personer er skattepligtige af deres globalindkomst, mens begrænset skattepligtige personer kun er skattepligtige af indkomst i Tyskland.

6. Skatteprocenten er højere for de sidstnævnte, og endvidere er de ikke omfattet af den gunstigere skattetabel, der gælder for ægtefæller (herefter benævnt »Splitting-Tarif«). Herudover kan begrænset skattepligtige ikke ved årets udgang få foretaget en regulering af de månedlige indeholdelser. Endelig indrømmes begrænset skattepligtige ikke visse af de fradrag, som ubegrænset skattepligtige har [3].

* Originalsprog: fransk.

1 — Artikel 9, stk. 1, og artikel 19, stk. 1, litra d), i overenskomst af 16.6.1959 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Nederlandene »zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete« (Bundesgesetzblatt 1960 II, s. 1781 (dobbeltbeskatningsoverenskomst)).

2 — Forelæggelseskendelsen, s. 4.

3 — Se de eksempler, der er givet i bilaget til Kommissionens indlæg, og på s. 2 i Finanzamt Aachen-Innenstadt's svar på Domstolens spørgsmål.

7. Med andre ord: Mens der tages hensyn til ubegrænset skattepligtiges personlige, subjektive situation (bopælsstaten kender bedst denne situation), er beskatningen af begrænset skattepligtige objektiv, således som det er tilfældet med hensyn til indirekte skatter. Dette forklarer uden tvivl bestemmelsen om, at begrænset skattepligtiges skat undtagelsesvis kan nedsættes efter en rimelighedsvurdering.

8. Sagsøgeren i hovedsagen anmodede om sammen med sin ægtefælle at blive beskattet som ubegrænset skattepligtig for at kunne blive omfattet af den såkaldte »Splitting-Tarif«. Anmodningen blev afslået med den begrundelse, at Werner ikke har bopæl i Tyskland. Efter at også en klage herover var blevet afslået, anlagde Werner sag ved Finanzgericht Köln.

9. Den forelæggende ret ønsker i det væsentlige oplyst,

1) om EØF-traktatens artikel 52 kun indeholder et krav om national behandling af EF-udlændinge, eller om bestemmelsen går så langt som til at forbyde enhver begrænsning i etableringsfriheden, også selv om begrænsningen ikke indebærer en forskelsbehandling

2) om der i sidstnævnte tilfælde er tale om en begrænsning, når en skattepligtig, der driver selvstændig virksomhed i en medlemsstat, hvor han oppebærer næsten hele sin skattepligtige indkomst, eller hvor han har næsten hele sin skattepligtige formue, skattemæssigt stilles ringere, fordi han bor i en anden medlemsstat, og

3) om en sådan betingelse er i strid med traktatens artikel 7, når den i Tyskland pålægges en tysk statsborger.

10. Jeg skal forsøge at afgrænse de stillede spørgsmål.

11. Der er enighed om, 1) at sagsøgeren i hovedsagen, der har bopæl i Nederlandene, er begrænset skattepligtig, 2) at han har oppebåret hele sin indkomst i Tyskland, og 3) at det skattebeløb, han er blevet pålignet, er væsentlig højere end det, han skulle have betalt, hvis han havde haft bopæl i Tyskland og således havde været ubegrænset skattepligtig [4].

12. Sagsøgeren i hovedsagen stilles væsentlig ringere end hjemmehørende, fordi han er ikke-hjemmehørende og *oppebærer hele sin indkomst i Tyskland*. Hvis han havde haft indkomst i bopælsstaten, ville han dér være blevet beskattet, således at der blev taget hensyn til hans personlige situation, og det er ikke sikkert, at han i så fald skattemæssigt ville være blevet stillet ringere end andre skatteydere, der har bopæl i Tyskland og befinder sig i en tilsvarende økonomisk situation.

13. Hans Werner er som nævnt tysk statsborger. Det er ikke gjort gældende, at han har erhvervet sit eksamensbevis som tandlæge andre steder end i Tyskland, og han driver virksomhed i denne stat. Det eneste punkt, hvor Werner har tilknytning til et andet land, er således, at han har bopæl i Nederlandene.

14. Bestemmelserne om etableringsretten i afsnit III, kapitel 2, i traktaten kan opdeles i to led: adgangen til selvstændig erhvervsvirk-

4 — Jf. Finanzamt's svar på Domstolens spørgsmål, s. 3.

somhed og udøvelsen heraf. Ordlyden i artikel 52, stk. 2, og artikel 57, stk. 1, er klar og tydelig, ligesom det er tilfældet med Domstolens praksis. Domstolen har således fastslået, at

»etableringsfriheden i medfør af EØF-traktatens artikel 52, stk. 2, indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere« [5],

og at

»den i artiklen fastsatte etableringsfrihed ikke alene vedrører adgangen til at optage selvstændighed erhvervsvirksomhed, men også *til at udøve en sådan virksomhed i vid forstand*« [6].

15. Det er åbenbart, at der ikke har været hindringer for sagsøgerens *adgang* til at optage virksomhed som tandlæge. Da han er tysk statsborger og har de eksamensbeviser og kvalifikationer, der kræves efter tysk lovgivning, kunne kan frit etablere sig i Tyskland uden nogen form for hindringer, og han har ikke forgæves forsøgt i Tyskland at få anerkendt rettigheder, som er erhvervet i en anden medlemsstat, og som er beskyttet efter fællesskabsretten.

16. Lad os et øjeblik forestille os, at han havde etableret sig i Tyskland, mens han havde bopæl dér, og at han først *efterfølgende* var flyttet til Nederlandene. I så fald ville det ikke på grund af nogen omstændighed, som har tilknytning til et andet land, have været berettiget at anvende traktatens artikel 52 med hensyn til adgangen til erhvervet.

17. Men det er netop i forbindelse med *udøvelsen* af hans erhvervsmæssige virksomhed, at Werner mener, at han er udsat for en begrænsning i etableringsfriheden, fordi han anses for begrænset skattepligtig.

18. Den »begrænsning i etableringsfriheden«, som der her tales om, kan klart afgrænses: Den selvstændige erhvervsdrivende undergives en mindre gunstig beskatning af sin indkomst fra den erhvervsmæssige virksomhed, fordi han har bopæl i en anden medlemsstat.

19. Inden de af den forelæggende ret stillede spørgsmål besvares, må det fremhæves, at sagsøgeren i hovedsagen aldrig har gjort brug af den frie bevægelighed med henblik på at etablere sig i en anden medlemsstat end den stat, hvor han er statsborger. Han har etableret sig i sin oprindelsesstat. Denne omstændighed omtales ikke i det andet spørgsmål, der er stillet af den forelæggende ret, men omtales indgående i kendelsens præmisser [7]. Er sagsøgerens situation dermed omfattet af fællesskabsrettens og nærmere betegnet artikel 52's anvendelsesområde? Er der ikke tale om et rent internt anliggende, som ikke er omfattet af fællesskabsretten?

20. Domstolen har i flere tilfælde anerkendt, at artikel 52 kan påberåbes af en selvstændig erhvervsdrivende, *der er statsborger i værtslandet*, når anvendelsen af fællesskabsretten er tilstrækkeligt begrundet i en omstændighed, der går ud over rent interne forhold, som f.eks., at et eksamensbevis eller en

5 — Dom af 12.2.1987, sag 221/85, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 719, præmis 9.

6 — Dom af 18.6.1985, sag 197/84, Steinhauser mod byen Biarritz, Sml. s. 1819, præmis 16, min fremhævelse.

7 — Sidste afsnit på s. 12.

erhvervsmæssig kvalifikation er erhvervet i en anden medlemsstat [8].

21. I Knoors-sagen [9] udøvede en nederlandsk statsborger med bopæl i Belgien i sidstnævnte medlemsstat selvstændig gas- og vandinstallationsvirksomhed. Han ansøgte de nederlandske myndigheder om autorisation til at udøve samme virksomhed i Nederlandene, men fik afslag af de nederlandske myndigheder med den begrundelse, at han ikke havde de kvalifikationer, der krævedes efter nederlandsk lovgivning. Domstolen blev forelagt et spørgsmål om, hvorvidt Rådets direktiv 64/427/EØF af 7. juli 1964 om gennemførelse af etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser med hensyn til selvstændig erhvervsvirksomhed inden for de be- og forarbejdende erhverv under CITI-hovedgrupperne 23-40 (industri og håndværk) [10] fandt anvendelse på statsborgere i værtslandet. Domstolen udtalte, at

»... disse grundlæggende friheder i Fællesskabets system [den frie bevægelighed for personer, etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser, som er sikret ved traktatens artikel 3, litra c), artikel 48, 52 og 59] ... ikke fuldt ud [ville] kunne gennemføres, såfremt medlemsstaterne kunne undlade at anvende fællesskabsretlige bestemmelser på de af deres statsborgere, som har udnyttet disse muligheder for bevægelighed og etablering, og som i kraft heraf har erhvervet de i direktivet omhandlede faglige kvalifikationer i et andet medlemsland end det land, hvori de er statsborgere ...

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 de af de fællesskabsretlige bestemmelser anerkendte 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« [11].

22. Domstolen fastslog på grundlag heraf, at bestemmelserne i direktivet kunne påberåbes af de statsborgere i alle medlemsstaterne, som opfylder de heri fastsatte betingelser, også over for den stat, hvor de er statsborgere.

23. I Broekmeulen-sagen [12] befandt sagsøgeren i hovedsagen — der var nederlandsk statsborger, havde et belgisk eksamensbevis som læge og ønskede autorisation til

8 — Dom af 7.2.1979, sag 115/78, Knoors, Sml. s. 399, af 7.2.1979, sag 163/78, Auer, Sml. s. 437 (dyrlæger), af 6.10.1981, sag 246/80, Broekmeulen, Sml. s. 2311, præmis 20 (læger), af 22.9.1983, sag 271/82, Auer, Sml. s. 2727 (dyrlæger), af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, af 27.9.1989, sag 130/88, van de Bijl, Sml. s. 3039 (malere), af 3.10.1990, sag C-61/89, Bouchoucha, Sml. I, s. 3551 (paramedicin), og senest af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. s. 4265.

9 — Der henvises til referencer i note 8.

10 — Direktiv om de nærmere overgangsforanstaltninger for selvstændig erhvervsvirksomhed inden for de be- og forarbejdende erhverv under CITI-hovedgrupperne 23-40 (industri og håndværk) (EFT 1963-1964, s. 139).

11 — Præmis 20 og 24.

12 — Der henvises til referencer i note 8.

udøvelse af lægegerning i Nederlandene — sig i samme situation som en belgisk statsborger, som havde det samme eksamensbevis og ønskede den samme autorisation, og Domstolen fandt, at han kunne påberåbe sig bestemmelserne i Rådets direktiv af 16. juni 1975 om gensidig anerkendelse af eksamensbeviser, certifikater og andre kvalifikationsbeviser for læger omfattende foranstaltninger, som skal lette den faktiske udøvelse af retten til etablering og fri udveksling af tjenesteydelser [13].

24. En statsborger i en medlemsstat, som dér udøver en selvstændig erhvervsvirksomhed på grundlag af en erhvervsmæssig kvalifikation, han har erhvervet hér, er netop ikke i situation, der kan sidestilles med situationen for en EF-statsborger fra en hvilken som helst medlemsstat, som påberåber sig en erhvervsmæssig kvalifikation, der er erhvervet i en anden medlemsstat. Som Det Forenede Kongerige med rette har anført, kan Werner's situation ikke sammenlignes med situationen for en nederlandsk statsborger, der bor i Nederlandene, og som ønsker at starte en selvstændig virksomhed i Tyskland på grundlag af de kvalifikationer, han har erhvervet i Nederlandene [14].

25. I sit forslag til afgørelse i Middleburgh-sagen udtalte generaladvokat Mischo:

»I dommene i sagerne Knoors, Broekmeulen og Bouchoucha lagde Domstolen i hvert fald til grund, at en indenlandsk statsborgers ligestilling med enhver anden person, der nyder de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder, ikke alene er betinget af, at vedkommende har været bosat i en anden medlemsstat, men også af, at han eller hun dér har erhvervet rettigheder i henhold til fællesskabsretlige bestemmelser. For de pågældende personer var problemet, at de i deres oprindelsesland ville *påberåbe sig rettigheder erhvervet på dette grundlag i en anden medlemsstat til støtte for et krav om at kunne udøve deres ret til fri bevægelighed*« [15].

26. Ud over ved erhvervelse af en erhvervsmæssig kvalifikation kan de rettigheder, der er erhvervet i en anden medlemsstat, således f.eks. bestå i udøvelse af en erhvervsmæssig virksomhed, enten som arbejdstager eller som selvstændig.

27. Domstolen har anerkendt, at en EF-statsborger kan påberåbe sig artikel 52 over for sin oprindelsesstat, når han, efter at have været beskæftiget som arbejdstager på en anden medlemsstats område, vender tilbage og etablerer sig som selvstændig erhvervsdrivende på den første stats område.

28. I Singh-sagen [16] var spørgsmålet, om en statsborger fra et tredjeland, der er gift med en EF-statsborger, efter fællesskabsretten har krav på en opholdstilladelse, når ægtefællen vender tilbage til sit oprindelsesland for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed dér efter i en periode at have været beskæftiget som arbejdstager i en anden medlemsstat. Domstolen fastslog, at den pågældende efter bestemmelserne i traktatens artikel 52 har ret til i oprindelsesstaten at lade sig ledsage af sin ægtefælle, der er statsborger i et tredjeland, »på samme vilkår« som dem, der gælder efter fællesskabsbestemmelserne [17]. En statsborger i en medlemsstat, som har haft ophold i en anden medlemsstat, skal ved sin tilbagevenden til oprindelseslandet være

13 — Direktiv 75/362/EØF (EFT L 167, s. 1).

14 — Det Forenede Kongeriges indlæg, s. 8.

15 — Dom af 4.10.1991, sag C-15/90, Sml. I, s. 4655, punkt 45 i forslaget til afgørelse, min fremhævelse; der henvises ligeledes til generaladvokat Tesauro's forslag til afgørelse i Singh-sagen (se note 8).

16 — Der henvises til referencer i note 8.

17 — Jf. præmis 21.

underlagt vilkår med hensyn til indrejse og ophold, der er mindst lige så fordelagtige som dem, vedkommende i henhold til traktaten har krav på i en anden medlemsstat [18].

29. Som sagt er det eneste punkt, hvor der i den foreliggende sag er tale om en tilknytning til et andet land, *bopælen*, og spørgsmålet er, om sagsøgeren i hovedsagen på dette grundlag har erhvervet rettigheder i henhold til fællesskabsretten.

30. Indtil Rådets direktiver af 28. juni 1990 om opholdsret [19], hvorved der tilsigtes en generalisering af denne ret, har personers ret til fri bevægelighed inden for Fællesskabet været bestemt — og begrænset — af traktatens økonomiske karakter. Den ret til fri bevægelighed, der tilkommer EF-statsborgere, har således forudsat, at man flyttede *af hensyn til en økonomisk aktivitet.*

31. Domstolen har for nylig i Singh-dommen på ny fastslået, at

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

Medlemsstaternes statsborgere har i denne forbindelse navnlig en ret, som udspringer direkte af traktatens artikel 48 og 52, til at indrejse og tage ophold i andre medlemsstater *med henblik på dér at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse som forudsat i disse bestemmelser ...*« [20].

32. Men hvordan forholder det sig med en EF-borger, som aldrig har benyttet sig af den frie bevægelighed i henhold til traktatens artikel 48 og 52 *med henblik på at arbejde* eller *med henblik på at etablere sig* i en anden medlemsstat end den, hvori han er statsborger? I dette tilfælde har vedkommende ikke været erhvervsmæssigt beskæftiget, hverken som arbejdstager eller som selvstændig, i den medlemsstat, hvor han bor.

33. Når en selvstændig erhvervsdrivende, som er etableret i sin oprindelsesstat, men bor i en anden medlemsstat, ikke kan påberåbe sig rettigheder i henhold til traktatens artikel 48 og 52, som er erhvervet i denne anden medlemsstat, kan han så påberåbe sig rettigheder i henhold til traktatens artikel 59, som er erhvervet i sidstnævnte stat?

34. Dette spørgsmål må undersøges nærmere, idet Domstolen med hensyn til den frie udveksling af tjenesteydelser har anlagt en udvidende fortolkning af, hvad der forstås ved begrænsninger i denne frihed, således som Kommissionen i øvrigt har redegjort for [21].

35. Når sagsøgeren i hovedsagen har valgt at bo i Nederlandene, er det ikke sket som led i, at han *præsterer* tjenesteydelser. Han synes således ikke at have valgt at bo dér f.eks. for at tiltrække kunder fra Nederlandene.

18 — Jf. præmis 19.

19 — Direktiver, der er udstedt i henhold til traktatens artikel 8 A: direktiv 90/364/EØF om opholdsret, direktiv 90/365/EØF om opholdsret for lønmodtagere og selvstændige, der er ophørt med erhvervsaktivitet og direktiv 90/366/EØF om opholdsret for studerende (EFT L 180, s. 26, 28 og 30). Direktiver finder ikke anvendelse på denne sag, da de tidsmæssigt ligger efter denne. Sidstnævnte direktiv blev annulleret ved Domstolens dom af 7.7.1992, sag C-295/90, Parlamentet mod Rådet, Sml. I, s. 4193.

20 — Den nævnte dom, præmis 16 og 17, min fremhævelse.

21 — Kommissionens indlæg, punkt 5.7.

36. Domstolen har ganske vist anerkendt, at personer, der tager til en anden medlemsstat på turist-, kur-, studie- og forretningsrejser, kan påberåbe sig artikel 59 som tjenesteydelsesmodtagere. Den må kunne gøre brug af tjenesteydelserne uden at blive ramt af begrænsninger, f.eks. at der er en øvre grænse for udførslen af fremmed valuta [22].

37. I dom af 2. februar 1989 i Cowan-sagen [23], bekræftede Domstolen det princip, der var fastslået i Luisi og Carbone-dommen, og udtalte,

»dels, at princippet om fri udveksling af tjenesteydelser omfatter retten for modtagere af tjenesteydelser til at rejse ind i en anden medlemsstat for at oppebære en tjenesteydelse dér, uden at blive hindret af restriktioner, dels, at *også turister* må anses for modtagere af tjenesteydelser« [24].

38. Jeg mener ikke, at situationen for en turist, som rejser til en medlemsstat, kan sidestilles med situationen for en EF-borger, der bor i en anden medlemsstat. Mens den første er omfattet af artikel 59's anvendelsesområde som tjenesteydelsesmodtager, er den sidstnævnte ikke omfattet heraf [25].

39. Det fremgår således af artiklens ordlyd, at »restriktioner, der hindrer fri udveksling af tjenesteydelser inden for Fællesskabet ... [skal] afskaffes ... for så vidt angår statsborgere i medlemsstaterne, der er *bosat* i et *andet* af Fællesskabets lande end modtageren af den pågældende ydelse« [26].

40. Når modtageren af tjenesteydelsen har sin primære bopæl i samme stat som den, der præsterer tjenesteydelsen, er der ikke længere noget grænseoverskridende element.

41. I henhold til fællesskabsdirektiverne om rejse- og opholdsret, der som rettighedssubjekt udtrykkeligt har tjenesteydelsesmodtageren, har denne ret til ophold, *svarende til ydelsens varighed* [27]. Uanset om man præsterer eller modtager tjenesteydelsen, er tjenesteydelsen efter sin karakter tidsmæssigt begrænset og kan kun medføre en opholdsret eller en beskyttelse i et hertil svarende tidsrum. Den kan derfor vanskeligt forenes med fast bopæl og det ikke tidsmæssigt begrænsede ophold, der knytter sig hertil.

42. Det er, hvad Domstolen udtrykkeligt fastslog i Steymann-sagen [28]. Steymann, der var tysk statsborger, bosatte sig i Nederlandene. Han var først beskæftiget som arbejdstager og blev derefter medlem af et religiøst fællesskab. Hans ansøgning om opholdstilladelse blev afslået med den begrundelse, at han ikke arbejdede, og Steymann anlagde herefter sag, hvorunder han gjorde gældende, at han var omfattet af artikel 59, fordi han

22 — Dom af 31.1.1984, forenede sager 286/82 og 26/83, Luisi og Carbone, Sml. s. 377.

23 — Sag 186/87, Sml. s. 195.

24 — Præmis 15, min fremhævelse.

25 — Bortset fra nogle særlige tilfælde, som ikke har betydning for denne sag, hvor den, der præsterer tjenesteydelsen, og modtageren heraf kommer fra samme medlemsstat, og tjenesteydelsen udføres i en anden medlemsstat. Jf. domme af 26.2.1991, sag C-180/89, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 709, sag C-154/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 659, og sag C-198/89, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 727.

26 — Mine fremhævelser.

27 — Jf. anden betragtning til og artikel 4, stk. 2, første afsnit, i Rådets direktiv 73/148/EØF af 21.5.1973 om ophævelse af rejse- og opholdsbegrænsninger inden for Fællesskabet for statsborgere i medlemsstaterne med hensyn til etablering og udveksling af tjenesteydelser (EFT L 172, s. 14).

28 — Dom af 5.10.1988, sag 196/87, Sml. s. 6159.

som medlem af fællesskabet modtog tjenesteydelser fra dette og præsterede tjenesteydelser heroverfor. Domstolen udtalte:

»Det andet og det tredje spørgsmål går i det væsentlige ud på, om traktatens artikel 59 og 60 omfatter den situation, at en statsborger i en medlemsstat begiver sig til en anden medlemsstats område og dér etablerer sit hovedopholdssted med henblik på dér at udføre og *modtage* tjenesteydelser i et ubestemt tidsrum.

Hertil har den nederlandske regering og Kommissionen med rette anført, at traktatens artikel 59 og 60 ikke finder anvendelse i et sådant tilfælde. Det fremgår af selve ordlyden af artikel 60, at en virksomhed, som udøves permanent eller i hvert fald uden forudselig tidsbegrænsning, ikke kan være omfattet af fællesskabsbestemmelserne om tjenesteydelser. Sådan virksomhed kan derimod i givet fald falde ind under traktatens artikel 48-51 og 52-58.

Det andet og det tredje spørgsmål skal derfor besvares således, at traktatens artikel 59 og 60 ikke omfatter den situation, at en statsborger i en medlemsstat begiver sig til en anden medlemsstats område og dér etablerer sit hovedopholdssted med henblik på dér at udføre eller modtage tjenesteydelser i et ubestemt tidsrum« [29].

43. Tilsvarende kan en EF-borger, der befinder sig i samme situation som sagsøgeren i hovedsagen, ikke påberåbe sig rettigheder, han har erhvervet som tjenesteydelsesmodtager eller tjenesteyder i den stat, hvor han har fast bopæl, på en sådan måde, at han er omfattet af traktatens anvendelsesområde.

44. Da den pågældende ikke har benyttet sig af de i traktatens artikel 48, 52 og 59 omhandlede friheder, kan han ikke i sit oprindelsesland, hvor han er etableret, påberåbe sig rettigheder i henhold til fællesskabsretten.

45. Som det fremgår, har sagsøgeren alene benyttet retten til fri bevægelighed til at tage bopæl i Nederlandene, og dette er sket *uden nogen forbindelse med en økonomisk aktivitet*. På denne baggrund er det forståeligt, at artikel 8 i Rådets direktiv af 15. oktober 1968 [30], der vedrører grænsearbejderes opholdsret, ikke regulerer situationen for personer, som er beskæftiget i deres eget land, men har bopæl i en anden medlemsstat [31].

46. Det følger af det anførte, at da der ikke foreligger noget forhold med en efter artikel 48, 52 og 59 relevant tilknytning til et andet land, er situationen for en selvstændig erhvervsdrivende, som er etableret i den stat, hvori han er statsborger, som har erhvervet de nødvendige kvalifikationer i denne stat, og som aldrig har været erhvervsmæssigt beskæftiget andre steder, ikke omfattet af artikel 52's anvendelsesområde, selv om han har fast bopæl i en anden medlemsstat.

29 — Præmis 15, 16 og 17, min fremhævelse.

30 — Rådets direktiv 68/360/EØF om afskaffelse af restriktioner for rejse og ophold inden for Fællesskabet for medlemsstaternes arbejdstagere og deres familiemedlemmer (EFT L 1968 (II), s. 477).

31 — P. van Nuffel: »L'Europe des citoyens: vers un droit de séjour généralisé«, *Revue du marché unique européen*, 4-1991, s. 89, note 48.

47. Inden jeg fremsætter forslag til sagens afgørelse, skal jeg fremkomme med en sidste bemærkning.

48. Selv om det antoges, at vi befinder os inden for fællesskabsrettens anvendelsesområde, kan en ikke-hjemmehørende skatteyder kun påberåbe sig artikel 52, hvis det godtgøres, at der foreligger en begrænsning i etableringsretten. Det forekommer usandsynligt, at denne bevisbyrde kan løftes i et tilfælde som det foreliggende.

49. Det tyske skattesystem afskrækker ikke EF-borgere fra at etablere sig i Tyskland. Det kan afskrække personer, der er etableret i Tyskland, fra at *bosætte* sig i en anden medlemsstat, men der er ikke af den grund tale om en begrænsning i *etableringsr*etten.

50. Det sidste spørgsmål vedrører traktatens artikel 7.

51. Efter denne bestemmelse er åbenlys eller skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet som bekendt forbudt inden for traktatens anvendelsesområde [32].

52. Efter princippet om »specialia generalibus derogant« kan denne artikel »kun anvendes selvstændigt på forhold omfattet af fællesskabsretten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling« [33].

53. Det er ikke i denne sag gjort gældende, at den tyske skattelovgivning for det tilfælde, at den skulle indebære en skjult forskelsbehandling, påvirker andre rettigheder end etableringsfriheden i henhold til artikel 52.

54. Artikel 7 kan således heller ikke finde anvendelse her.

55. Jeg foreslår herefter, at de stillede spørgsmål besvares således:

»Hverken EØF-traktatens artikel 52 eller 7 finder anvendelse på et rent internt forhold i en medlemsstat, som f.eks. når en statsborger i medlemsstaten har etableret sig dér efter at have opnået sine erhvervsmæssige kvalifikationer i medlemsstaten og aldrig har gjort brug af den frie bevægelighed med henblik på at etablere sig i en anden medlemsstat.«

32 — Dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153.

33 — Dom af 30.5.1989, sag 305/87, Kommissionen mod Grækenland, Sml. s. 1461; jf. også dom af 23.4.1991, sag C-41/90, Höfner og Elser, Sml. I, s. 1979, præmis 36.