FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 15. februar 1996 *

1. Nederlandenes Hoge Raad har anmodet Domstolen om at tage stilling til et nyt aspekt vedrørende situationen for en medlemsstats ikke-hjemmehørende skattepligtige personer. Nærværende sag ligger i forlængelse af Domstolens nyligt afsagte dom af 14. februar 1995, Schumacker [1], og af 1. august 1995, Wielockx [2].

Sagens behandling ved de nationale domstole

De relevante bestemmelser i hovedsagen

2. I Nederlandene fremgår reglerne om direkte beskatning af fysiske personer af Wet op de inkomstenbelasting 1964 (lov om indkomstbeskatning, herefter »indkomstskatteloven«) [3] og af Wet op de loonbelasting 1964 (lov om beskatning af lønindkomst, herefter »lønbeskatningsloven«) [4].

3. Disse love er ændret ved love af 27. april 1989 [5] og 28. december 1989 [6], som trådte i kraft den 1. januar 1990. Ved disse love er der indført en kombineret opkrævning af indkomstskat og bidrag til den almindelige sociale forsikringsordning, således at det første trin af beskatningen består af en beskatningsdel og en bidragsdel. Der blev opnået et højere beskatningsgrundlag, idet bidrag til den almindelige sociale forsikringsordning ikke længere er fradragsberettigede, og endvidere bortfaldt andre fradrag. Dette modsvares af, at skatteprocenten for det første trin blev nedsat for så vidt angår hjemmehørende og visse ikke-hjemmehørende, som ligestilles med disse, og skatteprocenten for det tredje trin blev nedsat for alle skattepligtige.

4. Skat af løn er en indkomstskat og indeholdes i de ansattes løn ved kilden.

5. En direktør, som ejer en væsentlig del af selskabskapitalen i et anpartsselskab, anses for lønmodtager og beskattes i henhold til lønbeskatningsloven, for så vidt angår hans vederlag. Han anses ligeledes for lønmodtager i relation til den almindelige sociale

* Originalsprog: fransk.

1 — Sag C-279/93, Sml. I, s. 225.

2 — Sag C-80/94, Sml. I, s. 2493.

3 — Lov af 16.12.1964, *Staatsblad* 519 og — i den nugældende version — *Staatsblad* 1990, 103.

4 — Lov af 18.12.1964, *Staatsblad* 521 og — i den nugældende version — *Staatsblad* 1990, 104.

5 — *Staatsblad* 122, 123 og 129.

6 — *Staatsblad* 611.

forsikringsordning. Derimod anses han ikke for lønmodtager i relation til arbejdstagerforsikringer [7].

6. De grænseoverskridende spørgsmål i forbindelse med beskatningen er reguleret i overenskomsten af 19. oktober 1970 mellem Kongeriget Belgiens regering og Kongeriget Nederlandenes regering til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomstskat og formueskat og regulering af visse andre spørgsmål på det skattemæssige område [8] (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«).

7. F.eks. beskattes vederlag oppebåret af en person, der er bosiddende i Belgien, og som udfører lønnet arbejde i Nederlandene eller er direktør for et aktieselskab med hjemsted i Nederlandene, i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 15, stk. 1, og artikel 16, stk. 1, i Nederlandene. En sådan person beskattes i Belgien, hvor han er bosiddende, af den øvrige del af sin indkomst.

8. I henhold til lønbeskatningslovens artikel 20a, stk. 1, gælder der en skattetabel for skattepligtige, der er hjemmehørende i Nederlandene, og dermed ligestillede personer. En ikke-hjemmehørende person ligestilles med en i Nederlandene hjemmehørende person, når hans globalindkomst udelukkende eller næsten udelukkende, dvs. for mindst 90%'s vedkommende, består af indkomst, der er skattepligtig i Nederlandene. Ifølge artikel 20a, stk. 3, anses betingelsen for opfyldt, hvis den skattepligtige i Nederlandene af sin indkomst skal betale bidrag til den almindelige lovpligtige sociale forsikringsordning.

9. Hvis den pågældende arbejdstager ikke er hjemmehørende i Nederlandene, og hvis hans globalindkomst ikke udelukkende eller næsten udelukkende består af indkomst, der er skattepligtig i Nederlandene, beregnes skatten af hans lønindkomst efter den tabel, der er fastsat i artikel 20b.

10. Forskellen mellem tabellen i artikel 20a og tabellen i artikel 20b vedrører alene det første skattetrin. I 1990 udgjorde skatten for arbejdstagere omfattet af artikel 20a 13% af det første skattetrin, mens den for arbejdstagere omfattet af artikel 20b udgjorde 25% af det første skattetrin. Før 1990 gjaldt der en skatteprocent på 14% af det første skattetrin for alle arbejdstagere.

11. I 1990 androg bidragene til den almindelige forsikringsordning, som opkræves samtidig med skatten, og som alene opkræves af det første skattetrin, 22,1%.

7 — Der henvises til beskrivelsen af den nationale retspraksis i Kommissionens indlæg (punkt 5).

8 — *Traktatenblad* 1970, nr. 192.

12. Der blev således hos en arbejdstager, som var bidragspligtig til den almindelige forsikringsordning og skattepligtig af lønindkomst i Nederlandene, indeholdt 13% og 22,10%, eller i alt 35,10%.

De faktiske omstændigheder i hovedsagen

13. P. H. Asscher, der er nederlandsk statsborger, har siden maj 1986 haft bopæl i Belgien. Han er direktør for et anpartsselskab, der har hjemsted i Nederlandene. I denne egenskab udøver han virksomhed i Nederlandene. Han er endvidere direktør for et belgisk selskab med hjemsted i Belgien. I denne egenskab udøver han virksomhed i Belgien.

14. P. H. Asscher beskattes i Belgien af den løn, der udbetales af det belgiske selskab. I Belgien er Asscher endvidere lovpligtigt forsikret i henhold til den sociale forsikringsordning for selvstændige.

15. P. H. Asscher's indkomst i Nederlandene udgør mindre end 90% af hans globalindkomst. Der opkræves derfor ikke bidrag til den almindelige forsikringsordning.

16. I juni 1990 oppebar P. H. Asscher i Nederlandene en bruttoløn på 16 250 HFL, hvoraf der blev indeholdt et beløb på 7 891,17 HFL i henhold til lønbeskatningslovens artikel 20b.

17. P. H. Asscher indgav klage over lønindeholdelsen til den kompetente skattemyndighed. Klagen blev afvist.

18. Herefter anlagde P. H. Asscher sag til prøvelse af afgørelsen ved Gerechtshof, Amsterdam. Ved dom af 13. april 1992 blev skattemyndighedens afgørelse opretholdt.

19. Dommen fra Gerechtshof er af P. H. Asscher indbragt for Nederlandenes Hoge Raad ved kassationsanke.

De præjudicielle spørgsmål

20. Nederlandenes Hoge Raad fandt, at sagens udfald afhænger af fortolkningen af EF-traktatens artikel 48, og ved dom af

23. marts 1994 besluttede Hoge Raad at udsætte sagen og at forelægge følgende fem præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»1) Tillader traktatens artikel 48, at en medlemsstat (beskæftigelsesstaten) af løn, der er oppebåret hos en i denne stat etableret arbejdsgiver, opkræver en betydelig højere skat af indkomst og løn, hvis arbejdstageren ikke har bopæl i beskæftigelsesstaten, men i en anden medlemsstat?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, er forskelsbehandlingen alligevel tilladt, såfremt arbejdstagerens globalindkomst, beregnet efter beskæftigelsesstatens regler, er sammensat således, at mindre end 90% udgøres af indkomster, som beskæftigelsesstaten kan tage hensyn til ved indkomstbeskatningen af personer, som ikke er hjemmehørende i staten?

3) Er det ved en forskel i skattesatserne som den her omhandlede tilladt at tage hensyn til, at arbejdstageren ikke i beskæftigelsesstaten skal betale bidrag til den i denne stat gældende almindelige sociale forsikringsordning?

4) Er det herved af betydning, om arbejdstageren i bopælsstaten skal betale bidrag til lignende forsikringsordninger?

5) Gør det nogen forskel for besvarelsen af ovenstående spørgsmål, om arbejdstageren er statsborger i beskæftigelsesstaten?«

21. Indledningsvis foreslår jeg, at Domstolen tager stilling til, om en situation som den, der foreligger i hovedsagen, kan være omfattet af traktatens artikel 52 snarere end artikel 48. Jeg skal herefter behandle de stillede spørgsmål, og jeg vil i denne forbindelse begynde med det sidste spørgsmål.

Spørgsmålet, om traktatens artikel 52 finder anvendelse

22. Den forelæggende ret har kun henvist til traktatens artikel 48 vedrørende arbejdskraftens frie bevægelighed. I henhold til national skatteret anses sagsøgeren i hovedsagen nemlig for at være lønmodtager.

23. Da arbejdskraftens frie bevægelighed efter traktaten udgør et af de grundlæggende principper i Fællesskabet, kan begrebet arbejdstager i artikel 48 ikke fortolkes

forskelligt, alt efter hvilken national lovgivning der er tale om, men må tillægges en fællesskabsretlig betydning [9].

24. Domstolen har udtalt:

»Begrebet må defineres på grundlag af objektive kriterier, som karakteriserer *rettigheder og pligter i arbejdsforholdet*. Det væsentligste kendetegn ved arbejdsforholdet er, at en person i en vis periode præsterer ydelser mod vederlag for en anden og *efter dennes anvisninger*« [10].

25. Kommissionen har anført [11], at Domstolen endnu ikke har taget stilling til, hvorledes situationen for en direktør, der er selskabsdeltager i et selskab, skal kvalificeres i henhold til fællesskabsretten. Kommissionen har understreget, at P. H. Asscher er eneanpartshaver i det nederlandske selskab. Ifølge Kommissionen er det tvivlsomt, om en person i denne situation kan anses for »arbejdstager« i traktatens artikel 48's forstand. Det er Kommissionens opfattelse, at artikel 52 skal anvendes.

26. Kongeriget Nederlandene [12] ser gerne, at Domstolen udtrykkeligt fastlægger situationen for en direktør i et selskab i henhold til fællesskabsretten. Kongeriget vil ikke udelukke, at den grænseoverskridende virksomhed, som udøves af en EF-statsborger, der er direktør i et selskab, snarere er omfattet af traktatens artikel 52 end artikel 48.

27. Efter min opfattelse bør Domstolen i denne sag præcisere definitionen af det fællesskabsretlige begreb »arbejdstager«, således at den forelæggende ret, der alene har kompetence hertil, kan fastlægge sagsøgerens retlige stilling under hensyntagen til Domstolens definition og de faktiske og retlige omstændigheder i den sag, der verserer for den forelæggende ret.

28. Et af de væsentligste kriterier ved definitionen af begrebet »arbejdstager« er, at den ene part i et arbejdsforhold er undergivet den anden part. Foreligger der ikke et over-/underordnelsesforhold, vil en virksomhed, der mod vederlag udøves for andre erhvervsdrivende eller forbrugere, kunne anses for en selvstændig virksomhed. Dette indebærer efter min opfattelse, at den person, der udøver den pågældende virksomhed, er omfattet af traktatens artikel 52 og ikke artikel 48.

29. Det må derfor antages, at lederen af en juridisk person, der drives med gevinst for

9 — Dom af 23.3.1982, sag 53/81, Levin, Sml. s. 1035, og af 3.7.1986, sag 66/85, Lawrie-Blum, Sml. s. 2121, præmis 16.

10 — Den nævnte dom i sagen Lawrie-Blum, præmis 17 (min fremhævelse).

11 — Punkt 20 i Kommissionens indlæg.

12 — Punkt 28 i den nederlandske regerings indlæg.

øje, uanset hvorledes retsforholdet mellem de to retssubjekter vurderes i national ret, må antages at udøve en *selvstændig virksomhed* som omhandlet i traktatens artikel 52, selv om han i en vis periode for den juridiske person præsterer ydelser mod vederlag, *når vedkommende efter den lovmæssige eller vedtægtsmæssige kompetencefordeling, der gælder for den juridiske person, ikke er undergivet anvisninger fra nogen anden person eller et organ, han ikke selv kontrollerer.* Det påhviler den nationale ret at tage stilling til, om der efter de foreliggende faktiske og retlige omstændigheder består et underordnelsesforhold.

30. Den forelæggende ret må således foretage en vurdering af situationen i hovedsagen og herunder inddrage de relevante nationale bestemmelser vedrørende opbygningen af det selskab, P. H. Asscher leder, således at den kan tage stilling til, om Asscher er omfattet af traktatens artikel 48 eller 52.

Det femte spørgsmål

31. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om en statsborger i en medlemsstat, der udøver en økonomisk virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl, kan påberåbe sig artikel 48 eller 52 over for oprindelsesstaten på grund af den virksomhed som arbejdstager eller selvstændig, han ligeledes udøver på denne stats område.

32. Spørgsmålet vedrører det problem, der betegnes »omvendt forskelsbehandling«.

33. Den belgiske, den franske og den nederlandske regering har anført, at forholdene for P. H. Asscher er af rent intern karakter, idet han er statsborger i Kongeriget Nederlandene og er beskæftiget på denne stats område.

34. Den franske og den nederlandske regering har henvist til Domstolens dom af 26. januar 1993, Werner [13], hvori Domstolen udtalte:

»EØF-traktatens artikel 52 er ikke til hinder for, at en medlemsstat beskatter egne statsborgere, som udøver deres erhvervsmæssige virksomhed på dens område, og som dér oppebærer hele eller næsten hele deres indkomst eller dér har hele eller næsten hele deres formue, hårdere, når de ikke har bopæl i medlemsstaten, end når de har bopæl dér.«

35. Det står fast, at fællesskabsretten ikke finder anvendelse på rent interne forhold i en medlemsstat.

13 — Sag C-112/91, Sml. I, s. 429.

36. Efter fast retspraksis kan statsborgerne i en medlemsstat imidlertid påberåbe sig bestemmelserne i traktatens artikel 48 eller 52 vedrørende den frie bevægelighed, når de på grund af deres adfærd befinder sig i en af de af fællesskabsretten omhandlede situationer og »... i forhold til deres oprindelige medlemsstat 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« [14].

37. I dom af 23. februar 1994, Scholz [15], udtalte Domstolen generelt:

»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, er således omfattet af ... anvendelsesområde[t for de fællesskabsretlige bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed], uanset sin bopæl og sit statsborgerskab.«

38. I den ovennævnte dom af 26. januar 1993 i Werner-sagen drejede det sig om en tandlæge, der var tysk statsborger og etableret i Tyskland, hvor han også havde erhvervet sit eksamensbevis og sine erhvervsmæssige kvalifikationer, men som havde bopæl i en anden medlemsstat. Domstolen fandt ikke, at der forelå noget forhold, som lå uden for den rent nationale ramme, og som gjorde, at Werner kunne påberåbe sig de rettigheder, der følger af fællesskabsretten.

39. I sit forslag til afgørelse i sagen fremhævede generaladvokat Darmon [16]:

»Indtil Rådets direktiver af 28. juni 1990 om opholdsret ... 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.«

40. Disse direktiver [17] fandt af tidsmæssige grunde ikke anvendelse i hovedsagen vedrørende Werner, og generaladvokat Darmon udledte heraf [18]:

»Den ret til fri bevægelighed, der tilkommer EF-statsborgere, har således forudsat, at man

14 — Jf. bl.a. dom af 7.2.1979, sag 115/78, Knoors, Sml. s. 399, præmis 24, og af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 15.

15 — Sag C-419/92, Sml. I, s. 505, præmis 9.

16 — Punkt 30.

17 — Rådets direktiv 90/364/EØF af 28.6.1990 om opholdsret (EFT L 180, s. 26), Rådets direktiv 90/365/EØF af 28.6.1990 om opholdsret for lønmodtagere og selvstændige, der er ophørt med erhvervsaktivitet (EFT L 180, s. 28) og Rådets direktiv 90/366/EØF af 28.6.1990 om opholdsret for studerende (EFT L 180, s. 30). Sidstnævnte direktiv blev annulleret ved Domstolens dom af 7.7.1992, sag C-295/90, Parlamentet mod Rådet, Sml. I, s. 4193, på grund af valg af forkert hjemmel, men direktivets virkninger blev opretholdt indtil ikrafttrædelsen af et direktiv, der er udstedt med rette hjemmel. Direktivet blev herefter erstattet af Rådets direktiv 93/96/EØF af 29.10.1993 om opholdsret for studerende (EFT L 317, s. 59).

18 — Punkt 30.

flyttede *af hensyn til en økonomisk aktivitet.*«

41. Jeg tror, at Domstolen i fremtiden vil skulle tage stilling til forskelsbehandling, der rammer statsborgere i en medlemsstat, som ikke har udnyttet deres ret til fri bevægelighed, f.eks. i henhold til direktiv 90/364 [19], idet denne fællesskabsretlige retsakt anerkender en generel opholdsret, når visse betingelser er opfyldt, uanset om der udøves en økonomisk virksomhed.

42. Dette spørgsmål foreligger ikke i hovedsagen vedrørende P. H. Asscher.

43. Direktiv 90/364 fandt ikke anvendelse i juni 1990, hvor den anfægtede lønindeholdelse blev foretaget.

44. Under alle omstændigheder var P. H. Asscher i 1986 flyttet til Belgien for dér at fortsætte en økonomisk virksomhed for et belgisk selskab, som var stiftet tidligere.

45. Uanset om sagsøgeren i hovedsagen udøver virksomheden i Belgien som arbejdstager eller som selvstændig, har han således udnyttet en ret, han har i henhold til traktaten.

46. Det er uden betydning, at han, før han flyttede til Belgien, udøvede virksomhed for det belgiske selskab. Retten til fri bevægelighed, der er fastslået i traktatens artikel 48 og 52, omfatter både adgang til at optage og udøve virksomhed som arbejdstager eller selvstændig [20]. Den omfatter navnlig retten til at skifte bopæl i forbindelse med en allerede indledt virksomhed, idet en stat dog lovligt kan hindre forsøg på omgåelse af lovgivningen [21].

47. P. H. Asscher befinder sig således i forhold til oprindelsesstaten i en situation, som kan sammenlignes med situationen for alle andre retssubjekter, som er omfattet af de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder, jf. herved ovennævnte dom i Kraus-sagen. På samme måde som det gælder for andre retssubjekter, må Asscher ikke udsættes for forskelsbehandling.

48. Jeg mener herefter, at det femte spørgsmål må besvares med, at en statsborger i en medlemsstat, som er beskæftiget i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl,

19 — Nævnt ovenfor i note 17.

20 — Jf. femte betragtning til og første del, afsnit II, i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/86 af 15.10.1968 om arbejdskraftens fri bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 II, s. 467) og traktatens artikel 52, stk. 2.

21 — Den nævnte dom i Knoors-sagen, præmis 25.

afhængigt af omstændighederne kan påberåbe sig enten traktatens artikel 48 eller 52 over for sin oprindelsesstat på grund af den virksomhed som arbejdstager eller selvstændig, han også udøver i denne stat.

49. Med hensyn til mine nedenstående bemærkninger til den forelæggende rets øvrige spørgsmål og ved besvarelsen heraf skal det holdes for øje, at den særlige situation for en statsborger fra den omhandlede medlemsstat må sammenlignes med situationen for enhver statsborger i en anden medlemsstat, som er arbejdstager eller udøver selvstændighed virksomhed på beskatningsstatens område.

Det første spørgsmål

50. Under hensyntagen til mine ovennævnte bemærkninger vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt traktatens artikel 52 finder anvendelse, ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om traktatens artikel 48 eller 52 tillader, at en medlemsstat beskatter en statsborger fra en anden medlemsstat, der er beskæftiget som arbejdstager eller selvstændig i førstnævnte stat, men har bopæl i oprindelsesstaten eller en anden medlemsstat, hårdere af indkomsten fra denne virksomhed, end hvis han var hjemmehørende i den pågældende stat.

51. Af ordlyden af det andet spørgsmål, der med udgangspunkt i en benægtende besvarelse af det første spørgsmål vedrører den særlige situation, at den pågældende statsborger ikke oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i beskæftigelsesstaten, kan det udledes, at det første spørgsmål derimod implicit må vedrøre det tilfælde, at statsborgeren oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i denne stat.

52. Inden jeg fremsætter forslag til besvarelsen af det således præciserede spørgsmål, skal jeg redegøre for de positive bestemmelser om direkte skatter.

53. På fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin henhører direkte skatter ikke som sådanne under Fællesskabets kompetence. Ved traktatens artikel 99 tillægges der udtrykkeligt kun Rådet en harmoniseringskompetence med hensyn til indirekte skatter. Lovgivningerne om direkte skatter vil kunne harmoniseres med hjemmel i traktatens artikel 100, såfremt medlemsstaterne er enige herom, når bestemmelserne direkte indvirker på det fælles markeds oprettelse eller funktion. Derimod omfatter den harmonisering, der efter artikel 100 A, stk. 1, kan foretages med kvalificeret flertal med henblik på det indre markeds oprettelse og funktion, ifølge stk. 2 ikke fiskale bestemmelser.

54. Alligevel gælder, således som Domstolen har udtalt [22], at »medlemsstaterne [skal] ... overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence«.

55. Med hensyn til direkte skatter kan medlemsstaterne derfor ikke træffe foranstaltninger, der — uden at der er en begrundelse herfor — begrænser den frie bevægelighed for arbejdstagere (traktatens artikel 48) [23] eller for retssubjekter, der udøver selvstændig virksomhed (artikel 52) [24].

56. Efter fast retspraksis [25] forbyder reglerne om ligebehandling ikke kun åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet — eller hjemsted for så vidt angår selskaber — men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til dette samme resultat.

57. Der er således en fare for, at nationale bestemmelser, der finder anvendelse uanset den berørte skattepligtige persons nationalitet, men som ved anvendelse af bopælskriteriet er til skade for ikke-hjemmehørende, navnlig rammer borgere fra andre medlemsstater, idet ikke-hjemmehørende som oftest er statsborgere i andre stater [26].

58. Fordele, som kun indrømmes personer, der er hjemmehørende i en medlemsstat, kan derfor indebære en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet [27].

59. Efter ligeledes fast retspraksis kan »forskelsbehandling ... kun bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer« [28].

60. I Schumacker-sagen, der vedrørte fortolkningen af traktatens artikel 48, drejede det sig i hovedsagen om en national lovgivning, hvorefter der kun med hensyn til hjemmehørende blev taget hensyn til bl.a. deres familiemæssige forhold, og der blev kun indrømmet dem fradragsret for visse sociale udgifter.

22 — Jf. bl.a. dom af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, præmis 12, og den ovennævnte dom i Schumacker-sagen, præmis 21.

23 — Dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s. 1779, præmis 12.

24 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, og af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017.

25 — Jf. navnlig dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11, og den ovennævnte dom i Commerzbank-sagen, præmis 14.

26 — Biehl-dommen, præmis 14, og Schumacker-dommen, præmis 28.

27 — Schumacker-dommen, præmis 29.

28 — Samme sted, præmis 30.

61. Domstolen skulle tage stilling til en situation, hvor der ikke i bopælsstaten kunne tages hensyn til de personlige og familiemæssige forhold for en ikke-hjemmehørende lønmodtager, som ikke oppebar nogen nævneværdig indkomst i bopælsstaten, men oppebar den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst fra virksomhed i beskæftigelsesstaten.

62. Domstolen udtalte, at »situationen for en sådan ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende, som har sammenligneligt, lønnet arbejde, [ikke objektivt] adskiller sig ... på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt for så vidt angår indragelsen af skatteyderens personlige og familiemæssige forhold ved beskatningen« [29].

63. Det tilføjedes, at »forskelsbehandlingen [består] i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold« [30].

64. Domstolen fandt, at forskelsbehandlingen beroede på, at der anvendtes forskellige bestemmelser på sammenlignelige situationer. Situationerne var sammenlignelige, fordi hjemmehørende og ikke-hjemmehørende blev beskattet fuldt ud af den samme stat. Den eneste forskel på de to kategorier af skattepligtige var deres bopæl. Dette kriterium var ikke tilstrækkeligt til at begrunde forskelsbehandlingen.

65. I den nævnte dom i Wielockx-sagen [31] antog Domstolen, at det samme gælder med hensyn til traktatens artikel 52.

66. Denne løsning må så meget mere gælde i henhold til artikel 48 og 52, når forskelsbehandlingen ikke består i, at man — negativt — undlader at indrømme skattelettelser, som de personlige og familiemæssige forhold begrunder, men derimod at man — positivt — forhøjer skatteprocenten. Det er åbenbart, at det ikke objektivt kan begrundes, at en hjemmehørende og en ikke-hjemmehørende, der oppebærer hele eller næsten hele deres indkomst fra virksomhed i samme medlemsstat, beskattes efter forskellige satser alene på grund af deres bopæl.

67. Jeg foreslår herefter, at det første præjudicielle spørgsmål besvares med, at traktatens artikel 48 og 52 skal fortolkes således, at det ikke er tilladt for en medlemsstat at beskatte en statsborger fra en anden medlemsstat, der er beskæftiget som arbejdstager eller selvstændig i førstnævnte stat, og som oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst fra denne virksomhed, men har bopæl i oprindelsesstaten eller en anden medlemsstat, hårdere, end hvis han udøvede samme virksomhed og var

29 — Samme sted, præmis 37.

30 — Samme sted, præmis 38.

31 — Præmis 20 og 21.

hjemmehørende i beskatningsstaten. Der er tale om en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, uanset om forskelsbehandlingen består i, at der ikke tages hensyn til den ikke-hjemmehørende skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, eller at der anvendes en højere skattesats.

Det andet spørgsmål

68. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om det efter traktatens artikel 48 eller 52 er tilladt, at en medlemsstat beskatter en statsborger fra en anden medlemsstat hårdere end statens egne hjemmehørende borgere, når den ikke-hjemmehørende, der er beskæftiget som arbejdstager eller selvstændig på den pågældende stats område, men har bopæl i oprindelsesstaten eller en anden stat, ikke oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst fra denne virksomhed.

69. I den nederlandske lovgivning fastsættes der en fast grænse på 90% af globalindkomsten. Under denne grænse behandles ikke-hjemmehørende anderledes, og over denne grænse behandles hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattemæssigt ens. I Kommissionens henstilling 94/79/EF af 21. december 1993 om beskatning af visse indkomster oppebåret i en anden medlemsstat end bopælsstaten [32] foreslår den en grænse på 75% af den samlede skattepligtige indkomst. I Schumacker-dommen undgik Domstolen at fastsætte en fast grænse. En sådan grænse bør heller ikke fastsættes i retspraksis. Den grænse, der var omhandlet i denne sag, var snarere den grænse, som gælder for, hvornår indkomst er skattepligtig i skatteyderens bopælsstat, når skatteyderen endvidere er skattepligtig som ikke-hjemmehørende i en anden medlemsstat. Denne grænse er forskellig fra stat til stat. Af samme grund bør Domstolen heller ikke i nærværende sag fastlægge en bestemt grænse.

70. I Schumacker-dommen udtalte Domstolen [33] — inden den tog stilling til den særlige situation for en ikke-hjemmehørende, som oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i beskæftigelsesstaten — at »Med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke sammenlignelig.«

71. Domstolen fortsatte [34]:

»Den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en medlemsstats område, udgør i de fleste tilfælde kun en del af hans totale indkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl. Endvidere kan den ikke-hjemmehørendes personlige

32 — EFT 1994 L 39, s. 22.

33 — Præmis 31. Dette samme udtales i relation til traktatens artikel 52 i Wielockx-dommen (præmis 18).

34 — Præmis 32 og 33.

skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig. Dette svarer i almindelighed til den pågældende persons sædvanlige bopæl. Det fremgår da også af den internationale skatteret og navnlig den modelkonvention vedrørende dobbeltbeskatning, som er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), at det som udgangspunkt er bopælsstaten, som skal beskatte skatteyderens samlede indkomst, således at der tages hensyn til omstændigheder, som er knyttet til dennes personlige og familiemæssige forhold.

Situationen er anderledes for en hjemmehørende, idet den væsentligste del af skatteyderens skattepligtige indkomst normalt samles i bopælsstaten. Endvidere har denne stat normalt alle de oplysninger, der er nødvendige for at vurdere skatteyderens samlede skatteevne med hensyntagen til hans personlige og familiemæssige forhold.«

72. Domstolen udledte heraf [35]:

»Det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende, indebærer derfor ikke generelt en forskelsbehandling, idet de to kategorier af skattepligtige ikke befinder sig i en sammenlignelig situation.«

73. Det må understreges, at Domstolen i dommen ikke åbnede mulighed for en forskelsbehandling på grundlag af en hvilken som helst forskel i situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende. Ifølge dommen [36] skal situationen »*adskille* ... sig *objektivt* ... på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt«.

74. Efter min opfattelse kunne man tilføje, at forskellen skal være *skattemæssigt relevant*, dvs. at der bør være en tilstrækkelig nær tilknytning til det pågældende skatteområde.

75. Når Domstolen har anerkendt, at beskæftigelsesstaten i visse tilfælde kan undlade at tage hensyn til en ikke-hjemmehørende skattepligtigs personlige og familiemæssige forhold, skyldes det, at der efter den internationale skatteret som udgangspunkt allerede er taget hensyn til disse forhold i bopælsstaten i forbindelse med beskatningen af vedkommendes globalindkomst. Er der taget hensyn til disse forhold, foreligger der en objektiv og skattemæssigt relevant forskel. På dette punkt har forskelsbehandlingen det (lovlige) formål at

35 — Præmis 34. Det samme udtales i det væsentlige i relation til traktatens artikel 52 i Wielockx-dommen (præmis 19).

36 — Præmis 37, min fremhævelse.

undgå, at der tages hensyn til den ikke-hjemmehørendes personlige og familiemæssige forhold to gange.

76. Det må imidlertid bemærkes, at i et tilfælde som det, der gælder i forholdet mellem Kongeriget Nederlandene og Kongeriget Belgien, synes der ikke at kunne være tale om en forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, der ikke oppebærer hele eller næsten hele deres indkomst i den anden stat, med hensyn til indragelsen af de personlige og familiemæssige forhold. I henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 25, stk. 3, der på dette punkt er mere gunstig end artikel 24 i OECD's modeloverenskomst, skal »Fysiske personer, der er hjemmehørende i en af staterne ... nyde godt af de personlige skattelempelser, -fradrag og -nedsættelser, som den anden stat indrømmer sine egne borgere på grund af deres personlige forhold eller forsørgerforhold«.

77. Jeg mener således, at det andet spørgsmål skal besvares således, at det efter traktatens artikel 48 eller 52 som udgangspunkt er tilladt, at en medlemsstat beskatter en statsborger fra en anden medlemsstat hårdere end statens egne hjemmehørende borgere, når statsborgeren fra den anden medlemsstat, der er beskæftiget som arbejdstager eller selvstændig på den førstnævnte stats område, men har bopæl i oprindelsesstaten eller en anden stat, ikke oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst fra denne virksomhed. Forskelsbehandlingen skal imidlertid skyldes en objektiv og skattemæssigt relevant forskel i de skattepligtiges forhold.

Det tredje og det fjerde spørgsmål

78. Med disse spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om det forhold, at der ikke af den indkomst, som en ikke-hjemmehørende skattepligtig oppebærer i beskatningsstaten, i denne stat opkræves bidrag til den sociale forsikringsordning, udgør en objektiv og skattemæssigt relevant forskel, som kan begrunde, at den ikke-hjemmehørende beskattes hårdere.

79. Lad mig straks sige, at jeg ikke finder dette forhold skattemæssigt relevant, uanset om den ikke-hjemmehørende skal betale bidrag i bopælsstaten.

80. Jeg er ikke enig med den nederlandske regering [37] i dens synspunkt, hvorefter »det med et hensigtsmæssigt beskatningssystem er muligt at opveje den fritagelse for sociale bidrag, som gælder for visse skattepligtige, og fritagelsens indvirkning på skatteevnen«.

81. Jeg er heller ikke enig med den franske regering, når den i næsten enslydende

37 — Punkt 13 i den nederlandske regerings indlæg.

vendinger anfører [38], at »denne fritagelse i de nederlandske bestemmelser opvejes af, at der for ikke-hjemmehørende gælder en højere skattesats på det første trin af skattetabellen for lønindkomst end for hjemmehørende«, og at denne løsning skal »sikre sammenhængen i det nederlandske beskatningssystem«, jf. herved Domstolens dom af 28. januar 1992, Bachmann [39].

82. Direkte skatter og sociale bidrag udgør to vidt forskellige former for byrder, og der er ikke nogen *direkte* forbindelse mellem dem. Indbetaling af sociale bidrag sker som led i en *forsikringsordning* og giver ret til bestemte ydelser. Betaling af skat, som ikke står i forbindelse med nogen forsikringsordning, giver ikke i sig selv ret til ydelser.

83. Det er derfor vanskeligt at se, hvorledes byrder af forskellig karakter skulle kunne »opveje« hinanden.

84. Det ændrer ikke herved, at en stat af tekniske grunde finder det hensigtsmæssigt at opkræve direkte skatter og sociale bidrag samlet på grundlag af det samme beregningsgrundlag.

85. En samfundsøkonomisk faktor som f.eks. størrelsen af sociale bidrag indgår i overvejelserne om, hvilken økonomisk og skattemæssig politik staten skal føre på sit område, på samme måde som en lang række andre faktorer, f.eks. omfanget af indirekte skatter.

86. Størrelsen af de bidrag, der faktisk opkræves på et andet område, kan således være et element, der får staten til at begrænse skattetrykket, således at man undgår en stigning i de samlede obligatoriske betalinger.

87. Når bidragssatsen er nul, fordi den skattepligtige betaler bidrag i en anden stat eller ikke er forsikret i nogen af de to stater, kan den ikke bruges som begrundelse for at udskille en gruppe skattepligtige og pålægge dem en hårdere skattebyrde.

38 — Punkt 4, femte afsnit, i den franske regerings indlæg.

39 — Sag C-204/90, Sml. I, s. 249. I domskonklusionen udtalte Domstolen, at en forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende kan være begrundet i, at en medlemsstat »for at sikre sammenhængen i den beskatningsordning, der finder anvendelse«, gør fradragsretten for præmier til syge- og invalideforsikring eller til alderspensionsforsikring og forsikring mod risikoen for dødsfald betinget af, at bidragene indbetales i denne stat. I præmis 21 udtalte Domstolen, at der var »en sammenhæng mellem fradragsretten for præmier og skattepligten for de beløb, der udbetales af forsikringsselskaberne i henhold til ... forsikringer[ne]«, og Domstolen udledte heraf (præmis 22): »Ved en sådan beskatningsordning udlignes det provenutab, der følger af fradraget i den skattepligtige bruttoindkomst for præmier ... af beskatningen af de pensions-, rente- og kapitalbeløb, der udbetales af forsikringsselskaberne. Såfremt der ikke er givet fradrag for sådanne præmier, er de nævnte beløb skattefrie.«

88. Når staten beslutter at pålægge en sådan gruppe en yderligere skattebyrde, sker der et af to:

— Enten påfører staten ikke-hjemmehørende skattepligtige, som betaler sociale bidrag i deres bopælsstat, et ubegrundet tab.

— Eller også overskrider staten i forhold til ikke-hjemmehørende, som ikke er forsikret i en af de to stater, og som derfor ikke betaler bidrag, sin beskatningskompetence, idet den gør sig til dommer over de ikke-hjemmehørende skattepligtiges samlede skatteevne og dermed, hvilken progressivitet der bør gælde ved beskatningen af dem, selv om de på disse punkter i henhold til den internationale skatteret som udgangspunkt er omfattet af bopælsstatens kompetence for så vidt angår deres globalindkomst.

89. Det bemærkes i denne forbindelse, at det i hovedsagen er Kongeriget Belgien, som i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 2, nr. 1, skal fastlægge progressiviteten i den samlede beskatning, idet Belgien i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten har ret til ved *fastsættelsen af skattesatsen* at tage hensyn til indkomst, som er oppebåret og kan beskattes i Nederlandene, og som derfor i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten er fritaget for skat i Belgien.

90. Under alle omstændigheder kan en situation som den, der foreligger til pådømmelse for den forelæggende ret, på ingen måde være omfattet af den begrundelse, som blev accepteret i Bachmann-dommen.

91. I Bachmann-sagen medførte fradraget for bidrag til selskaber med hjemsted i Belgien positivt et provenutab, som blev opvejet af, at de beløb, som blev udbetalt af selskaberne, derefter blev beskattet i Belgien. Endvidere udsprang de beløb, der i første omgang kunne fradrages, og som senere blev beskattet, af samme kontrakt.

92. I nærværende sag har de pågældende ikke-hjemmehørende ikke haft fradrag for bidrag i Nederlandene, hverken før eller efter den 1. januar 1990. Der er derfor ikke tale om et provenutab, der har direkte forbindelse med bidragene. Med hensyn til den højere skattesats er den ikke blevet anvendt på de beløb, der er udbetalt som modydelse for bidragene, men på den skattepligtiges erhvervsmæssige indkomst.

93. Den nederlandske regering har anført [40], at hjemmehørende efter den 1. januar 1990 ikke længere i deres skattepligtige indkomst kan fradrage beløb, der er betalt i sociale bidrag. Da ikke-hjemmehørende, som ikke var forsikret i Nederlandene, ikke før dette tidspunkt kunne fradrage bidragene, befandt

40 — Punkt 11 i den nederlandske regerings indlæg.

de sig ubegrundet i en forholdsmæssigt mere gunstig position på grund af en nedsættelse af skattesatsen.

94. Dette synspunkt kan jeg ikke tiltræde.

95. På det skattemæssige plan indebærer anvendelsen af den samme skattesats for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ikke, at ikke-hjemmehørende stilles gunstigere, men alene at ikke-hjemmehørende og hjemmehørende skattemæssigt stilles ens.

96. Ligebehandlingen skal ikke sikres med hensyn til gunstige eller ugunstige situationer for én gruppe af retssubjekter, der udspiller sig på forskellige tidspunkter, men derimod med hensyn til flere grupper af retssubjekter, der på et givet tidspunkt befinder sig i en sammenlignelig situation.

97. Før 1990 blev den første del af lønnen beskattet med samme takst, 14%, for ikke-hjemmehørende og for hjemmehørende, hvilket var i overensstemmelse med ligebehandlingsforpligtelsen. Den forskel, der i første omgang var på grund af anvendelsen af skattesatsen, og som bestod i, at de bidrag, der blev betalt af hjemmehørende kunne fradrages, og at der ikke var en hypotetisk mulighed for fradrag af de bidrag, der ikke blev betalt af ikke-hjemmehørende, stod ikke i forbindelse med den sats, der senere blev anvendt, og som er ens for de to grupper. Meget logisk var forskellen alene, om man faktisk betalte bidrag, eller om man var fritaget herfor.

98. Efter 1990 foreligger der ikke nye omstændigheder, som kan begrunde, at ikke-hjemmehørende pludseligt skal betale 25% og hjemmehørende alene 13%.

99. Det må derimod understreges, således som Kongeriget Nederlandene også selv har anført [41], at selv om hjemmehørende ikke længere kan fradrage sociale bidrag, og deres skattepligtige indkomst og dermed skatten er steget, er »der ikke tale om en stigning i skattetrykket«, »idet der samtidig er sket en samlet nedsættelse af bidragene«.

100. En for hjemmehørende skattemæssigt set neutral reform har således medført en forskel i skattesatsen på 12% mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende til skade for sidstnævnte gruppe.

41 — Samme sted.

101. Det fremgår ligeledes, at man for at undgå, at der for visse ikke-hjemmehørende kom til at gælde en nedsættelse på 1% af den før 1990 gældende sats, herefter har anvendt en takst, der er 12% højere end den, der gælder for hjemmehørende.

102. Når den nederlandske regering anfører [42], at »det er nødvendigt ... at undgå, at skattetrykket for ikke-hjemmehørende — som samtidig ikke skal betale bidrag — er væsentligt lavere end skattetrykket for hjemmehørende«, sammenblander den utvivlsomt skattetrykket i snæver forstand og den belastning, der i mere generel økonomisk forstand følger af alle de obligatoriske beløb, der skal betales i en stat, navnlig af social- og skattemæssig karakter.

103. Imidlertid gælder, at hvis skattesatsen er den samme, er skattetrykket også det samme, uanset om en given skatteyder også skal betale sociale bidrag.

104. Kongeriget Nederlandene har anført [43], at både hjemmehørende og ikke-hjemmehørende fra den 1. januar 1990 har ret til et bundfradrag, der svarer til den del af lønnen, som er fritaget for skatter og sociale bidrag. Ifølge regeringen kan dette medføre, at ikke-hjemmehørende to steder kan oppebære en skattefri indtægt, både i bopælsstaten og i beskæftigelsesstaten, mens beskæftigelsesstaten efter artikel 24, stk. 3, i OECD's modeloverenskomst (i den pr. 1.9.1992 gældende version) ikke er forpligtet til at indrømme ikke-hjemmehørende de samme personlige skattelempelser, -fradrag og -nedsættelser, som den indrømmer hjemmehørende på grund af deres familiemæssige og forsørgermæssige forhold. Fastsættelsen af satsen på 25% for ikke-hjemmehørende må ses i sammenhæng hermed.

105. Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

106. Selv om det antages, at ikke-hjemmehørende faktisk får bundfradraget i begge stater, beror det på et valg, staterne har truffet i forbindelse med indgåelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. I forholdet mellem Kongeriget Belgien og Kongeriget Nederlandene finder OECD's modeloverenskomst kun anvendelse, for så vidt bestemmelserne heri er medtaget i den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst. Denne indeholder imidlertid ikke bestemmelser, hvorefter de kontraherende parter kan undlade at indrømme ikke-hjemmehørende de samme personlige skattelempelser, -fradrag og -nedsættelser, som de indrømmer hjemmehørende. Derimod fremgår det udtrykkeligt af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 25, stk. 3, at hjemmehørende i en stat nyder godt af sådanne lempelser, fradrag og nedsættelser i den anden stat.

42 — Samme sted, punkt 12.

43 — Punkt 14 i den nederlandske regerings indlæg.

107. Den nederlandske regering har endvidere anført [44], at den ved fastsættelsen af skattesatsen på 25% for ikke-hjemmehørende har taget hensyn til skattesatsen i nabolandene, som generelt er højere end den skattesats, der gælder for hjemmehørende i Nederlandene, således at ikke-hjemmehørendes skatteevne efter regeringens opfattelse er relativt højere end hjemmehørendes.

108. Dette synspunkt kan ikke tiltrædes.

109. Som jeg allerede har understreget [45], påhviler det ikke en medlemsstat på en anden medlemsstats vegne at vurdere skatteevnen hos sidstnævnte stats hjemmehørende skattepligtige i forbindelse med beskatningen af en del af deres indkomst, som er oppebåret på førstnævnte stats område.

110. Hvis en stat finder, at den sats, der anvendes af en nabostat, er rimelig, kan den lade sig inspirere heraf, men kun med hensyn til alle skattepligtige og ikke på en selektiv måde.

111. Endelig har Kongeriget Nederlandene anført [46], at hvis satsen for ikke-hjemmehørende, der heller ikke er forsikrede, var den samme som for hjemmehørende, ville satsen kunne have en »tiltrækkende virkning«. Ikke-hjemmehørende kunne føle sig foranledigede til at optjene en del af deres indkomst i Nederlandene alene med henblik på at opnå den mere gunstige skattemæssige behandling.

112. Dette argument synes at afspejle en frygt, som man lidt ejendommeligt kunne kalde *skattemæssig invasion.*

113. Argumentet ændrer ikke ved min opfattelse.

114. For det første er det vanskeligt at forestille sig, at der skulle være en tiltrækkende virkning ved en nedsættelse på 1% af taksten på 14%, som var gældende indtil 1989 for så vidt angår det første trin.

115. For det andet — og det er det vigtigste — kan jeg ikke se, hvilket *skattemæssigt tab* en stat ville lide på grund af dette fænomen.

44 — Samme sted, punkt 15.

45 — Ovenfor i punkt 88.

46 — Punkt 16 i den nederlandske regerings indlæg.

116. Normalt forsøger en stat at beskytte sig mod *skatteflugt*. En skatteyder forsøger at tilrettelægge sine forhold således, at han kan undergives en formodentlig mildere beskatning i en anden stat end den stat, hvor han skulle beskattes. At den stat, der udsættes for skatteflugt, lider et tab, er evident, idet den mister skatteindtægter.

117. Derimod lider den stat, hvori skatteyderen frivilligt lader sig beskatte, på ingen måde et tab, men nyder tværtimod godt af en skatteindtægt, som den ellers ikke kunne regne med.

118. Jeg henviser i denne forbindelse til, at Domstolen i den nævnte dom i sagen Kommissionen mod Frankrig [47] udtalte, at traktatens artikel 52 ikke hjemler mulighed for at fravige det grundlæggende princip om etableringsfrihed, heller ikke selv om der er risiko for skatteflugt [48].

119. Det er således min opfattelse, at ingen af de gennemgåede argumenter kan begrunde en forskelsbehandling af hensyn til det kriterium om sammenhængen i skattesystemet, som nævnes i Bachmann-dommen. Ingen af argumenterne falder ind under »hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed og den offentlige sundhed«, som omhandlet i traktatens artikel 48, stk. 3, og artikel 56, stk. 1.

120. Den tvivl, der eventuelt måtte være tilbage, forsvinder, når man læser visse af bemærkningerne fra sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen. De har med rette anført [49], at forskelsbehandlingen bliver tydelig, når man sammenligner situationen for en ikke-hjemmehørende, der beskattes med en sats på 25%, med situationen for en skattepligtig, der er hjemmehørende i Nederlandene, og som beskattes med den lavere sats på 13%, selv om han ikke oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i denne stat, og selv om han heller ikke betaler sociale bidrag dér.

121. Det må herefter fastslås, at en forskel i behandlingen som den, der er tale om i hovedsagen, udgør en omvendt forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

122. Efter min opfattelse bør det tredje og det fjerde spørgsmål herefter besvares med, at det forhold, at der ikke af den indkomst, som en ikke-hjemmehørende skattepligtig oppebærer i beskatningsstaten, i denne stat opkræves bidrag til den sociale forsikringsordning, ikke udgør en objektiv og skattemæssigt relevant forskel, som kan begrunde, at den ikke-hjemmehørende beskattes hårdere.

47 — Præmis 25.

48 — Denne udtalelse rejser efter min opfattelse et problem inden for denne specielle del af skatteretten med hensyn til afgrænsningen over for undtagelsen vedrørende omgåelse af lovgivningen, jf. Knoors-dommen, for så vidt angår omvendt forskelsbehandling (jf. ovenfor, punkt 46).

49 — Punkt 4.3.2, litra g), tredje afsnit i.f., hhv. punkt 27 i deres respektive indlæg.

Forslag til afgørelse

123. Jeg foreslår herefter, at de af Nederlandenes Hoge Raad stillede spørgsmål besvares således:

»1) Lederen af en juridisk person, der drives med gevinst for øje, må, uanset hvorledes retsforholdet mellem de to retssubjekter vurderes i national ret, antages at udøve en selvstændig virksomhed, som omhandlet i EF-traktatens artikel 52, selv om han i en vis periode for den juridiske person præsterer ydelser mod vederlag, når vedkommende efter den lovmæssige eller vedtægtsmæssige kompetencefordeling, der gælder for den juridiske person, ikke er undergivet anvisninger fra nogen anden person eller et organ, han ikke selv kontrollerer. Det påhviler den nationale ret at tage stilling til, om der efter de foreliggende faktiske og retlige omstændigheder består et underordnelsesforhold.

2) En statsborger i en medlemsstat, som er beskæftiget i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl, kan afhængigt af omstændighederne påberåbe sig enten traktatens artikel 48 eller 52 over for sin oprindelsesstat på grund af den virksomhed som arbejdstager eller selvstændig, han også udøver i denne stat.

3) Traktatens artikel 48 og 52 skal fortolkes således, at det ikke er tilladt for en medlemsstat at beskatte en statsborger fra en anden medlemsstat, der er beskæftiget som arbejdstager eller selvstændig i førstnævnte stat, og som oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst fra denne virksomhed, men har bopæl i oprindelsesstaten eller en anden medlemsstat, hårdere, end hvis han udøvede samme virksomhed og var hjemmehørende i beskatningsstaten. Der er tale om en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, uanset om forskelsbehandlingen består i, at der ikke tages hensyn til den ikke-hjemmehørende skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold, eller at der anvendes en højere skattesats.

4) Det er efter traktatens artikel 48 eller 52 som udgangspunkt tilladt, at en medlemsstat beskatter en statsborger fra en anden medlemsstat hårdere end statens

egne hjemmehørende borgere, når statsborgeren fra den anden medlemsstat, der er beskæftiget som arbejdstager eller selvstændig på den førstnævnte stats område, men har bopæl i oprindelsesstaten eller en anden stat, ikke oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst fra denne virksomhed. Forskelsbehandlingen skal imidlertid skyldes en objektiv og skattemæssigt relevant forskel i de skattepligtiges forhold.

5) Det forhold, at der ikke af den indkomst, som en ikke-hjemmehørende skattepligtig oppebærer i beskatningsstaten, i denne stat opkræves bidrag til den sociale forsikringsordning, udgør ikke en objektiv og skattemæssigt relevant forskel, som kan begrunde, at den ikke-hjemmehørende beskattes hårdere.«