FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 15 februari 1996 *

1. Hoge Raad der Nederlanden har uppmanat domstolen att på nytt beröra den översikt över den skatterättsliga situationen för skattskyldiga som inte är bosatta i en medlemsstat som domstolen fortlöpande arbetar på. Förevarande mål kan ses som en förlängning av domstolens nyligen avkunnade dom av den 14 februari 1995 i målet Schumacker [1] och av den 11 augusti 1995 i målet Wielockx [2].

Förfarandet vid den nationella domstolen

Tillämplig lagstiftning

2. I Nederländerna regleras direktbeskattning av fysiska personer genom Wet op de inkomstenbelasting 1964 (lag från år 1964 om inkomstbeskattning, nedan kallad lag om inkomstskatt) [3] och Wet op de loonbelasting 1964 (lag från år 1964 om skatt på inkomst av tjänst, nedan kallad lag om skatt på inkomst av tjänst) [4].

3. Dessa lagtexter har ändrats genom lagar av den 27 april 1989 [5] och av den 28 december 1989 [6], vilka trädde i kraft den 1 januari 1990. Denna reform innebar att uppbörden av skatt på inkomst av tjänst och allmänna försäkringsavgifter hädanefter kombineras, så att det på det första skiktet uttas en del skatt och en del sociala avgifter. Skatteunderlaget har utökats genom att de allmänna försäkringsavgifterna inte längre är avdragsgilla och genom att även andra avdragsgilla poster har avskaffats. I gengäld har skattesatsen för det första skatteskiktet sänkts för personer bosatta i Nederländerna och för vissa utomlands bosatta personer som likställs med dessa, och skattesatsen för det tredje skatteskiktet har sänkts för samtliga skattskyldiga.

4. Skatten på inkomst av tjänst är skatt för vilken avdrag görs vid de anställdas inkomstkälla.

5. En direktör som har en betydande del i kapitalet i ett bolag med begränsad ansvarighet är i fråga om sin lön att anse som en anställd och lönen skall beskattas. Han skall även anses som en anställd med avseende på allmänna försäkringar. Ett sådant likställande

* Originalspråk: franska.

1 — C-279/93, REG s. I-225.

2 — C-80/94, REG s. I-2493.

3 — Lag av den 16 december 1964, *Staatsblad* 519 och — i den sedan dess ändrade lydelsen — *Staatsblad* 1990, 103.

4 — Lag av den 18 december 1964, *Staatsblad* 521 och — i den sedan dess ändrade lydelsen — *Staatsblad* 1990, 104.

5 — *Staatsblad* 122, 123 och 129.

6 — *Staatsblad* 611.

görs däremot inte vid tillämpningen av anställdas försäkringar. [7]

6. Gränsöverskridande skattesituationer regleras genom ett avtal av den 19 oktober 1970 mellan Konungariket Belgiens regering och Konungariket Nederländernas regering för att undvika dubbelbeskattning vid inkomst- och förmögenhetsbeskattning och för att reglera vissa andra skattefrågor [8] (nedan kallat det bilaterala avtalet).

7. Med tillämpning av artikel 15.1 och artikel 16.1 i detta bilaterala avtal skall exempelvis den lön som har uppburits av en person som är bosatt i Belgien och har en avlönad anställning i Nederländerna eller är som direktör i ett bolag med begränsad ansvarighet med säte i Nederländerna beskattas i Nederländerna. Personens övriga inkomster beskattas i Belgien, som är bosättningslandet.

8. I artikel 20 första stycket i lagen om skatt på inkomst av tjänst fastställs en skatteskala som gäller för arbetstagare som bor i Nederländerna eller för arbetstagare som likställs med dessa. Likställande sker när arbetstagarens totala inkomst uteslutande eller nästan uteslutande, det vill säga till åtminstone 90 procent, utgörs av lön som skall beskattas i Nederländerna. Enligt artikel 20 a tredje stycket skall det presumeras att det sistnämnda villkoret är uppfyllt om avdrag för allmänna försäkringsavgifter skall göras från vederbörandes inkomst i Nederländerna.

9. Om den berörde arbetstagaren inte är bosatt i Nederländerna och om hans totala inkomst inte uteslutande eller nästan uteslutande utgörs av inkomster som skall beskattas i Nederländerna, skall han erlägga skatt på lönen beräknad enligt den skatteskala som fastställs i artikel 20 b.

10. Skillnaden mellan skatteskalorna i artikel 20 a och i artikel 20 b avser enbart det första skatteskiktet. År 1990 gällde för arbetstagare som omfattades av artikel 20 a en skattesats om 13 procent i det första skatteskiktet, medan skattesatsen i samma skikt var 25 procent för arbetstagare som omfattades av artikel 20 b. Före år 1990 tillämpades en skattesats i det första skatteskiktet om 14 procent för alla arbetstagare.

11. År 1990 uppgick andelen av de allmänna försäkringsavgifterna som uppbars samtidigt som skatten i det första skatteskiktet till 22,10 procent.

7 — Se nationell rättspraxis som beskrivs i kommissionens skriftliga yttrande (punkt 5).

8 — *Moniteur belge* av den 25 september 1971.

12. En anställd som erlade avgifter till de allmänna försäkringarna och skatt på inkomst av tjänst i Nederländerna underställdes således avdrag med 13 procent och 22,10 procent, totalt 35,10 procent.

Bakgrunden till målet i den nationella domstolen

13. P. H. Asscher är nederländsk medborgare och sedan maj månad 1986 bosatt i Belgien. Han är direktör för ett bolag med begränsad ansvarighet med säte i Nederländerna. I denna egenskap utövar han verksamhet i Nederländerna. Han är dessutom direktör i ett bolag bildat enligt belgisk rätt som har säte i Belgien. I denna egenskap utövar han verksamhet i Belgien.

14. Asscher beskattas i Belgien för de inkomster han förvärvar av det belgiska bolaget. I Belgien är han även obligatoriskt ansluten till socialförsäkringssystemet som gäller egna företagare.

15. Hans inkomster i Nederländerna motsvarar mindre än 90 procent av hans totala inkomst. De är inte föremål för uppbörd av allmänna försäkringsavgifter.

16. I juni månad 1990 uppbar han en bruttolön i Nederländerna på 16 250 HFL, på vilken det gjordes avdrag med ett belopp på 7 891,17 HFL med tillämpning av artikel 20 b i lagen om skatt på inkomst av tjänst.

17. Han klagade på detta avdrag hos behörig myndighet. Klagomålet avslogs.

18. Han väckte då talan mot avslagsbeslutet vid Gerechtshof te Amsterdam. Den 13 april 1992 ogillade denna hans talan.

19. Asscher överklagade då Gerechtshofs avgörande vid Hoge Raad der Nederlanden.

Tolkningsfrågorna

20. Eftersom Hoge Raad der Nederlanden ansåg att tvistens lösning förutsatte en tolkning av artikel 48 i EG-fördraget, beslutade den genom dom av den 23 mars 1994 att

vilandeförklara målet och tillställa domstolen följande fem frågor för förhandsavgörande:

"1) Är det förenligt med artikel 48 i fördraget att en medlemsstat (anställningsstaten) belägger lön förvärvad i denna stat, hos en arbetsgivare som är etablerad där, med en skatt på inkomst och lön som är avsevärt högre då arbetstagaren inte är bosatt i anställningsstaten utan i en annan medlemsstat?

2) För det fall att den första frågan besvaras nekande, är skillnaden i behandling ändå tillåten då arbetstagarens totala inkomst, beräknad i enlighet med anställningsstatens regler, är sammansatt på ett sådant sätt att mindre än 90 procent utgörs av inkomster som kan beaktas av anställningsstaten vid inkomstbeskattning av personer som inte är bosatta i staten?

3) Är det tillåtet att genom skilda skattesatser såsom de ifrågavarande beakta det förhållandet att arbetstagaren inte skall betala avgifter i anställningsstaten för de i staten gällande socialförsäkringarna?

4) Är det härvid relevant att arbetstagaren skall betala avgifter för motsvarande försäkringar i bosättningsstaten?

5) Ändrar det förutsättningarna för svaren på ovanstående frågor att arbetstagaren är medborgare i anställningsstaten?"

21. Jag föreslår att domstolen inledningsvis skall pröva om en sådan situation som den som föreligger i målet vid den nationella domstolen inte snarare omfattas av artikel 52 i fördraget än av artikel 48. Därefter skall de ställda frågorna prövas, med början med den sista.

Tillämpligheten av artikel 52 i fördraget

22. Den nationella domstolen har endast angivit artikel 48 i fördraget om fri rörlighet för arbetstagare. Enligt nationell skatterätt är nämligen käranden i målet vid den nationella domstolen att anse som anställd.

23. Eftersom fri rörlighet för arbetstagare enligt fördraget utgör en av grundprinciperna inom gemenskapen, skall begreppet arbetstagare i den mening som avses i artikel

48 inte tolkas på olika sätt i de nationella rättsordningarna utan ha en gemenskapsrättslig betydelse. [9]

24. Domstolen har förtydligat detta:

"Detta begrepp skall definieras enligt objektiva kriterier som karakteriserar anställningsförhållandet *med beaktande av berörda personers rättigheter och skyldigheter.* Vad som väsentligen kännetecknar ett anställningsförhållande är att en person under viss tid till förmån för någon annan och *under dennes ledning* utför tjänster i utbyte mot ersättning." [10]

25. Kommissionen har påpekat [11] att domstolen hittills inte har behövt uttala sig om problemet med att i gemenskapsrätten klassificera den ställning som en aktieägande direktör i ett bolag har. Kommissionen har framhållit att Asscher är den enda aktieägaren i det nederländska bolaget. Den tvivlar på att en person i den ställningen kan anses som en "arbetstagare" i den mening som avses i artikel 48 i fördraget. Kommissionen anser att artikel 52 i fördraget faktiskt är tillämplig.

26. Konungariket Nederländerna har uttryckt önskemål [12] om att domstolen uttryckligen skall definiera en bolagsdirektörs ställning enligt gemenskapsrätten. Det har inte uteslutit att gränsöverskridande verksamhet av en medborgare i gemenskapen som är bolagsdirektör är mer förknippad med artikel 52 än med artikel 48 i fördraget.

27. Det förefaller mig som om domstolen i förevarande mål borde göra ett förtydligande av definitionen av det gemenskapsrättsliga begreppet "arbetstagare" för att den nationella domstolen, som ensam är behörig i detta avseende, skall kunna besluta om klassificering av den rättsliga ställning som käranden i målet vid den nationella domstolen har med beaktande av dels domstolens definition, dels de faktiska och rättsliga omständigheterna i det mål som den har underställts.

28. En av de väsentliga förutsättningar som ligger i begreppet "arbetstagare" är att den ena parten är underordnad den andra i ett anställningsförhållande. Om så inte är fallet kan en onerös verksamhet som utövas till förmån för andra ekonomiska aktörer eller konsumenter komma att anses som verksamhet av en egenföretagare. Det motiverar enligt min mening att personen som utövar denna verksamhet omfattas av artikel 52 i fördraget och inte av artikel 48.

29. Det kan således konstateras att direktören för en juridisk person med vinstbring-

9 — Dom av den 23 mars 1982, Levin (53/81, Rec. s. 1035), och av den 3 juli 1986, Lawrie-Blum (66/85, Rec. s. 2121, punkt 16).

10 — Den ovannämnda domen i målet Lawrie-Blum (punkt 17, min kursivering).

11 — Punkt 20 i dess skriftliga yttrande.

12 — Punkt 28 i dess skriftliga yttrande.

ande syfte, oberoende av hur det rättsliga förhållandet mellan dessa båda rättssubjekt karakteriseras i nationell rätt, skall anses utöva *verksamhet som egenföretagare* i den mening som avses i artikel 52 i fördraget, även om han under viss tid till förmån för den juridiska personen utför tjänster i utbyte mot ersättning, *när han med beaktande av den lagstadgade eller i bolagsordningen föreskrivna behörighetsfördelningen avseende den juridiska personen inte är under ledning av någon annan person eller något organ som han inte själv kontrollerar*. Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma om det med beaktande av ifrågavarande faktiska och rättsliga omständigheter föreligger ett förhållande där en part underordnar sig den andra parten.

30. Den nationella domstolen skall i detta fall således analysera den situation som har underställts dess prövning med beaktande av den nationella rätt som är tillämplig på organisationen av det av Asscher ledda bolaget, för att fastställa om denne omfattas av artikel 48 eller artikel 52 i fördraget.

Den femte frågan

31. Med denna fråga vill den nationella domstolen i huvudsak få klarlagt om en medborgare i en medlemsstat som utövar en ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat, där han är bosatt, beroende på fallet kan åberopa artikel 48 eller artikel 52 i fördraget i förhållande till den stat där han är medborgare i fråga om annan verksamhet — avlönad eller som egenföretagare — som han utövar där.

32. Med denna fråga uppkommer problemet med vad som brukar betecknas som "omvänd diskriminering".

33. Den belgiska, den franska och den nederländska regeringen anser att Asschers situation är en rent intern angelägenhet, eftersom han är medborgare i Konungariket Nederländerna och utövar en yrkesverksamhet inom den statens territorium.

34. Den franska och den nederländska regeringen har åberopat domstolens dom av den 26 januari 1993 i målet Werner [13], där domstolen fastslog följande:

"Artikel 52 i EEG-fördraget utgör inte hinder för en medlemsstat att ge medborgare i denna, som utövar sin yrkesverksamhet inom dess territorium och som uppbär hela eller nästan hela sin inkomst där eller som har hela eller nästan hela sin förmögenhet där, en tyngre skattebörda när de inte är bosatta i den staten än när de är det."

35. Det står klart att gemenskapsrätten inte är tillämplig på rent interna situationer i en medlemsstat.

13 — C-112/91, Rec. s. I-429.

36. Enligt fast rättspraxis kan dock medborgare i en medlemsstat åberopa bestämmelserna i artiklarna 48 och 50 i fördraget angående fri rörlighet, när de genom sitt beteende själva har försatt sig i en situation på vilken gemenskapsrätten är tillämplig och när de "i förhållande till den stat där de är medborgare befinner sig i en situation som kan jämställas med den som samtliga andra enskilda som har rättigheter och friheter som är säkerställda genom fördraget befinner sig i". [14]

37. I dom av den 23 februari 1994 i målet Scholz [15] uttalade domstolen i mycket allmänna ordalag att

"oberoende av bosättningsort och nationalitet omfattas alla medborgare i gemenskapen som har utnyttjat rätten till fri rörlighet för arbetstagare och som har utövat en yrkesverksamhet i en annan medlemsstat av tillämpningsområdet för de gemenskapsrättsliga bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare".

38. I det mål som föranledde den ovannämnda domen av den 26 januari 1993 var den tyske tandläkaren Werner, som var etablerad i Tyskland och hade erhållit sin examen och yrkeserfarenhet i denna stat, endast bosatt i en annan medlemsstat. Domstolen fann ingen omständighet med anknytning till utlandet i hans situation som kunde ge honom rätt att åtnjuta rättigheter som erkänns i gemenskapsrätten.

39. Generaladvokat Darmon framhöll i sitt förslag till avgörande i detta mål följande: [16]

"Fram till det att rådets direktiv om rätt till bosättning antogs den 28 juni 1990 ... genom vilken denna rätt blir mer allmänt tillämplig, bestämdes — och avgränsades — den fria rörligheten för personer inom gemenskapen av fördragets ekonomiska karaktär."

40. Eftersom dessa direktiv [17] inte gällde när målet i den nationella domstolen som rörde Werner blev aktuellt, drog generaladvokaten Darmon följande slutsats: [18]

"Härav följer att den fria rörlighet som medborgare i gemenskapen tillerkänns förutsätter

14 — Se bland annat dom av den 7 februari 1979, Knoors (115/78, Rec. s. 399, punkt 24 i domskälen), och av den 31 mars 1993, Kraus (C-19/92, Rec. s. I-1663, punkt 15).

15 — C-419/92, Rec. s. I-505, punkt 9.

16 — Punkt 30.

17 — Rådets direktiv 90/364/EEG av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning (EGT nr L 180, s. 26), rådets direktiv 90/365/EEG av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning för anställda och egna företagare som inte längre är yrkesverksamma (EGT nr L 180, s. 28), rådets direktiv 90/366/EEG av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning för studerande (EGT nr L 180, s. 30), ogiltigförklarat på grund av oriktigt vald rättslig grund genom domstolens dom av den 7 juli 1992 i målet parlamentet mot rådet (C-295/90, Rec. s. I-4193), som dock fick ha rättsverkningar till dess att ett direktiv som hade antagits på lämplig rättslig grund trädde i kraft, därefter ersatt av rådets direktiv 93/96/EEG av den 29 oktober 1993 om rätt till bosättning för studerande (EGT nr L 317, s. 59).

18 — Punkt 30.

att flytten sker *med anledning av en ekonomisk verksamhet.*"

41. Jag tänker mig att domstolen i framtiden kan komma att behöva besluta om diskriminering av medborgare i en medlemsstat som endast har utövat den fria rörligheten enligt exempelvis direktiv 90/364 [19], eftersom en allmän rätt till bosättning under vissa förutsättningar nu erkänns i denna gemenskapsrättsliga text, oberoende av någon ekonomisk verksamhet.

42. I målet vid den nationella domstolen avseende Asscher uppkommer inte den frågan.

43. Direktiv 90/364 gällde inte i juni månad 1990, då det tvistiga löneavdraget gjordes.

44. I vart fall flyttade Asscher sitt hemvist till Belgien år 1986 för att där fortsätta att utöva ekonomisk verksamhet i ett belgiskt bolag som tidigare hade bildats.

45. Oberoende av huruvida denna verksamhet i Belgien var en anställning eller egenföretagares verksamhet, utövade således käranden i målet vid den nationella domstolen en i fördraget erkänd frihet.

46. Den omständigheten att han innan han flyttade sitt hemvist till Belgien redan utövade en verksamhet inom ramen för det belgiska bolaget är ointressant. Fri rörlighet enligt artiklarna 48 och 52 i fördraget omfattar nämligen såväl rätten att starta en avlönad verksamhet eller verksamhet som egenföretagare som att utöva en sådan verksamhet. [20] Den omfattar särskilt ändrad bosättning i samband med fullföljandet av en redan påbörjad verksamhet, med förbehåll för kringgående av lagen som en stat har rätt att förhindra. [21]

47. Asscher befann sig således, i förhållande till den stat där han var medborgare, i en situation som kunde likställas med den som alla andra rättssubjekt befinner sig i som åtnjuter rättigheter och friheter som garanteras genom fördraget, i den mening som avses i den ovannämnda domen i målet Kraus. Liksom dessa övriga rättssubjekt skall han inte bli föremål för diskriminering.

48. Enligt min mening skall därför den femte frågan besvaras på så sätt att en medborgare i en medlemsstat som utövar en ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat där han

19 — Nämnd ovan i fotnot 17.

20 — Se det femte övervägandet och avdelning II i rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om fri rörlighet för arbetstagare inom gemenskapen (EGT nr L 257, s. 2) samt artikel 52 andra stycket i fördraget.

21 — Ovannämnda dom i målet Knoors (punkt 25).

är bosatt beroende på fallet kan åberopa antingen artikel 48 eller 52 i fördraget i förhållande till den stat där han är medborgare med anledning av avlönad verksamhet eller verksamhet som egenföretagare som han därutöver utövar i denna.

49. Efter min redogörelse för de frågor som den nationella domstolen har ställt och för svaren på dessa skall det erinras om att den enskilda situation som en medborgare i medlemsstaten i fråga befinner sig i likställs med den situation som alla medborgare i en annan medlemsstat som utövar en avlönad verksamhet eller en verksamhet som egenföretagare inom beskattningsstatens territorium befinner sig i.

Den första frågan

50. Med sin första fråga — beaktad mot bakgrund av mina slutsatser ovan om tillämpligheten av artikel 52 i fördraget — vill den nationella domstolen i huvudsak veta om artikel 48 eller artikel 52 i fördraget innebär att den medlemsstat där medborgaren i en annan medlemsstat utövar en avlönad verksamhet eller verksamhet som egenföretagare, under det att han är bosatt i den stat där han är medborgare eller i en annan medlemsstat, kan beskatta hårdare den inkomst som denne medborgare förvärvar på grund av denna verksamhet än om han vore bosatt där.

51. Av ordalydelsen av den andra frågan, som ställs för det fall den första frågan besvaras nekande och som avser det särskilda förhållandet att den berörde medborgaren inte uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i den stat där han utövar sin verksamhet, kan den slutsatsen dras att den första frågan däremot — implicit men nödvändigtvis — avser det förhållandet att medborgaren uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i den staten.

52. Innan jag föreslår ett svar på den sålunda preciserade första frågan, vill jag erinra om det aktuella rättsläget vid direktbeskattning.

53. Enligt gemenskapsrättens nuvarande utformning omfattas inte den direkta beskattningen som sådan av gemenskapens behörighet. Enligt artikel 99 i fördraget är rådet uttryckligen behörigt att vidta harmonisering endast inom området för indirekt beskattning. Medlemsstaterna kan enhälligt harmonisera lagstiftningen om direktbeskattning inom ramen för artikel 100 i fördraget när den direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande eller funktion. Däremot undantas genom artikel 100a punkt 2 bestämmelser om skatter från den harmonisering som, med kvalificerad majoritet, enligt artikel 100a punkt 1 är tillåten för att upprätta den inre marknaden och få den att fungera.

54. Inte desto mindre förblir det så, som domstolen har konstaterat, [22] att "medlemsstaterna [är] skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av de befogenheter som är dem förbehållna".

55. De kan inom området för direktbeskattning följaktligen inte vidta åtgärder som får till följd att den fria rörligheten för anställda (artikel 48 i fördraget) [23] eller för rättssubjekt som utövar verksamhet som egna företagare (artikel 52) [24] omotiverat hindras.

56. Enligt fast rättspraxis [25] innebär reglerna om likabehandling inte bara förbud mot uppenbar diskriminering på grund av nationalitet, eller på grund av var sätet är registrerat när det är fråga om bolag, utan mot alla former av dold diskriminering som genom tillämpning av andra urskiljningskriterier faktiskt leder till samma resultat.

57. Nationella föreskrifter som gäller oberoende av den berörde skattskyldiges nationalitet, men som är ogynnsamma för utomlands bosatta personer genom att de på grund av bosättningskriteriet inför en skillnad i behandling, riskerar således att huvudsakligen vara till förfång för medborgare från andra medlemsstater, eftersom utomlands bosatta personer oftast inte är medborgare i ifrågavarande stat. [26]

58. Under sådana omständigheter skulle en gynnsammare behandling som endast förbehålls personer som är bosatta i en medlemsstat kunna utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet. [27]

59. Enligt fast rättspraxis "[kan] en diskriminering endast ... bestå av en tillämpning av olika regler i jämförbara situationer eller av samma regel i olika situationer". [28]

60. I den ovannämnda domen i målet Schumacker, som rörde tolkningen av artikel 48 i fördraget, avsåg tvisten vid den nationella domstolen en nationell lagstiftning enligt vilken man bland annat förbehöll personer bosatta i landet rätten att få sin familjesituation beaktad samt möjligheten att dra av vissa utgifter inom det sociala området.

22 — Se bland annat dom av den 4 oktober 1991, kommissionen mot Förenade kungariket (C-246/89, Rec. s. I-4585, punkt 12), och den ovannämnda domen i målet Schumacker (punkt 21).

23 — Dom av den 8 maj 1990, Biehl (C-175/88, Rec. s. I-1779, punkt 12).

24 — Dom av den 28 januari 1986, kommissionen mot Frankrike (270/83, Rec. s. 273), och av den 13 juli 1993, Commerzbank (C-330/91, Rec. s. I-4017).

25 — Se bland annat dom av den 12 februari 1974, Sotgiu (152/73, Rec. s. 153, punkt 11 i domskälen), och ovannämnda dom i målet Commerzbank (punkt 14).

26 — Ovannämnda dom i målen Biehl (punkt 14) och Schumacker (punkt 28).

27 — Ovannämnda dom i målet Schumacker (punkt 29).

28 — Ibidem, punkt 30.

61. Domstolen hade att analysera situationen för en skattskyldig utomlands bosatt anställd som, eftersom han inte uppbar någon betydande inkomst i bosättningsstaten och förvärvade merparten av sin beskattningsbara inkomst genom en verksamhet som utövades i anställningsstaten, inte kunde få sina personliga förhållanden och sin familjesituation beaktade i bosättningsstaten.

62. Domstolen fastslog att "[m]ellan en sådan utomlands bosatt [person] och en person bosatt inom landet som utövar en jämförbar avlönad verksamhet existerar ingen objektiv skillnad som är av den beskaffenheten att den utgör grund för en olik behandling när det gäller beaktandet, i skattehänseende, av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation". [29]

63. Domstolen preciserade att "diskriminering[en] [består] i att [den utomlands bosatta personens] personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där han bor eller i den stat där han arbetar". [30]

64. Domstolen ansåg således att diskriminering[en] var resultatet av att det tillämpades olika regler i jämförbara situationer. Situationerna överensstämde med avseende på att såväl personer bosatta i landet som utomlands bosatta personer beskattades fullt ut av samma stat. Det enda som skilde de båda kategorierna av skattskyldiga åt var bosättningsorten. Detta kriterium var inte tillräckligt för att motivera en diskriminering.

65. I den ovannämnda domen i målet Wielockx [31] valde domstolen samma lösning vad avser artikel 52 i fördraget.

66. Denna lösning skall även i än högre grad gälla med avseende på artiklarna 48 och 52, när skillnaden i behandling inte, negativt, består i att de personliga förhållandena och familjesituationen inte beaktas för en lindring av skattebördan utan, positivt, i en ökning av skattesatsen. Det är uppenbart att inga objektiva omständigheter kan motivera att det tillämpas olika skattesatser på en person bosatt i landet och på en utomlands bosatt person som får hela eller nästan hela sin inkomst av en verksamhet som utövas i samma medlemsstat endast på grundval av var han är bosatt.

67. Den första frågan skall därför besvaras på så sätt att artiklarna 48 och 52 i fördraget skall tolkas så att de inte innebär att en medlemsstat kan beskatta hårdare en medborgare i en annan medlemsstat som utövar en avlönad verksamhet eller verksamhet som egenföretagare i den förstnämnda staten och som får hela eller nästan hela sin inkomst av denna verksamhet, men som är bosatt i den stat där han är medborgare eller i en annan

29 — Ibidem, punkt 37.
30 — Ibidem, punkt 38.
31 — Punkterna 20 och 21.

medlemsstat, än om han under det att han utövar samma verksamhet är bosatt i beskattningsstaten. En sådan indirekt diskriminering på grund av nationalitet föreligger när skillnaden i behandling består i att den utomlands bosatta skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas eller består i att det tillämpas en högre skattesats.

Den andra frågan

68. Med denna fråga vill den nationella domstolen i huvudsak veta om artikel 48 eller artikel 52 i fördraget innebär att en medlemsstat kan beskatta en medborgare i en annan medlemsstat hårdare än en av sina egna inom staten bosatta medborgare, när en sådan medborgare i en annan medlemsstat som utövar en avlönad verksamhet eller verksamhet som egenföretagare på dess territorium under det att han är bosatt i den stat där han är medborgare eller i en annan medlemsstat inte får hela eller nästan hela sin inkomst av nämnda verksamhet.

69. I den nederländska lagen fastställs det en exakt tröskel på 90 procent av den totala inkomsten, under vilken tröskel utomlands bosatta personer behandlas olika, och över vilken tröskel personer bosatta i landet och utomlands bosatta personer behandlas lika i skattehänseende. I sin rekommendation 94/79/EG av den 21 december 1993 om beskattning av viss inkomst som utomlands bosatta personer förvärvat i en annan medlemsstat än den där de är bosatta [32] anger kommissionen en nivå på 75 procent av den totala beskattningsbara inkomsten. I den ovannämnda domen i målet Schumacker undvek domstolen att ange någon särskild nivå. En sådan nivå skulle knappast ha varit lämplig inom ramen för ett domstolsavgörande. I synnerhet är den tröskel som var föremål för domstolens bedömning i det målet snarare den tröskel — varierande från medlemsstat till medlemsstat — som är avgörande för om inkomsten kan beskattas eller ej i den stat där den skattskyldige — som även är skattskyldig, såsom utomlands bosatt person, i en annan medlemsstat — är bosatt. Av samma skäl förefaller det mig som om domstolen inte bör ange någon bestämd nivå i förevarande mål.

70. Innan domstolen i domen i målet Schumacker behandlade det enskilda fallet avseende en utomlands bosatt person som uppbar hela eller nästan hela sin inkomst i anställningsstaten, medgav den [33] att "[i] fråga om direkta skatter är emellertid situationen för personer bosatta i ett land och de som inte är bosatta i det landet generellt sett inte jämförbar".

71. Domstolen gjorde följande analys: [34]

"Den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där utgör mestadels bara en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han bor. För övrigt kan den utomlands

32 — EGT nr L 39, 1994, s. 22.

33 — Punkt 31. Uttalandet upprepades inom ramen för artikel 52 i fördraget i den ovannämnda domen i målet Wielockx (punkt 18).

34 — Punkterna 32 och 33.

bosattes personliga skatteförmåga, med hänsyn tagen till hans samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen. Den orten sammanfaller vanligen med den berörda personens stadigvarande bosättning. Så medger också den internationella skatterätten, och i synnerhet OECD: s (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) modellavtal i fråga om dubbelbeskattning, att det i princip är den stat där man är bosatt som det åligger att i sin helhet beskatta den skattskyldige, i beaktande av de omständigheter som sammanhänger med dennes personliga förhållanden och familjesituation.

För den person som är bosatt i ett land är situationen annorlunda, eftersom större delen av dennes inkomster vanligen koncentreras till bosättningsstaten. För övrigt har denna stat oftast tillgång till all den information som behövs för att bedöma den skattskyldiges totala skatteförmåga, med hänsyn till hans personliga förhållanden och familjesituation."

72. Domstolen drog därav följande slutsats: [35]

"Följaktligen är det faktum att en medlemsstat inte beviljar en utomlands bosatt person vissa skattemässiga förmåner som beviljas en inom landet bosatt person generellt sett inte diskriminerande, eftersom dessa två kategorier av skattskyldiga inte befinner sig i en jämförbar situation."

73. Det är viktigt att konstatera att domstolen i sitt beslut inte fastslog att en skillnad i behandling kan vara knuten till vilka skillnader som helst mellan den situation som personer bosatta i landet och personer bosatta utomlands befinner sig i. Domstolen angav [36] en *"objektiv skillnad* som är av den beskaffenheten att den utgör grund för en olik behandling".

74. Jag anser att det bör tilläggas att skillnaden i situation skall vara *relevant i skattehänseende*, det vill säga att den skall vara tillräckligt nära knuten till skatteområdet i fråga.

75. När domstolen medgav att de personliga förhållandena och familjesituationen för en utomlands bosatt skattskyldig person inte kan beaktas i anställningsstaten, var det nämligen på grund av att den enligt internationell skatterätt redan i princip beaktas i bosättningsstaten med anledning av den skattskyldiges totala inkomst. Detta beaktande utgör just en sådan objektiv skillnad i situation som är relevant i skattehänseende. I det betraktade fallet är det legitima målet med skillnaden i behandling att undvika att den utomlands bosatta personen drar fördel av

35 — Punkt 34. Uttalandet upprepades i huvudsak inom ramen för artikel 52 i fördraget i domen i målet Wielockx (punkt 19).

36 — Punkt 37, min kursivering.

att de personliga förhållandena och familjesituationen beaktas två gånger.

76. Det skall emellertid noteras att i ett fall som det som avser relationerna mellan Konungariket Nederländerna och Konungariket Belgien förefaller det inte möjligt att behandla personer bosatta i landet och personer bosatta utomlands som inte uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i den andra staten olika vad avser beaktandet av de personliga förhållandena och familjesituationen. Artikel 25.3 i det bilaterala avtalet innehåller nämligen på denna punkt en gynnsammare bestämmelse än artikel 24 i OECD: s ovannämnda modellavtal. Artikeln lyder: "Fysiska personer som är bosatta i en av staterna får i den andra staten göra personliga avdrag och andra avdrag som de som är bosatta i den andra staten får göra på grund av sin situation eller sin försörjningsplikt."

77. Enligt min mening skall den andra frågan därför besvaras på så sätt att enligt artikel 48 eller artikel 52 i fördraget kan en medlemsstat i princip beskatta en medborgare i en annan medlemsstat hårdare än en av sina egna i staten bosatta medborgare, när medborgaren i en annan stat som utövar en avlönad verksamhet eller verksamhet som egenföretagare på dess territorium under det att han är bosatt i den stat där han är medborgare eller i en annan medlemsstat inte får hela eller nästan hela sin inkomst av nämnda verksamhet. Skillnaden i behandling skall dock grundas på en objektiv skillnad i situation som är relevant i skattehänseende.

Den tredje och den fjärde frågan

78. Med dessa frågor, som skall prövas i ett sammanhang, vill den nationella domstolen i huvudsak veta om den omständigheten att den inkomst som en utomlands bosatt skattskyldig uppbär i beskattningsstaten inte i den staten är föremål för avdrag för socialförsäkringsavgifter utgör en objektiv skillnad i situationen som är relevant i skattehänseende, av sådant slag att den kan utgöra grund för en hårdare beskattning av den utomlands bosatta personen.

79. Jag vill omedelbart säga att en sådan omständighet inte förefaller mig vara relevant i skattehänseende, oavsett om den utomlands bosatta personen är skyldig att erlägga avgifter i bosättningsstaten.

80. Jag anser inte, som den nederländska regeringen har hävdat,[37] att "ett adekvat skattesystem gör det möjligt att kompensera den befrielse från sociala avgifter som vissa skattskyldiga åtnjuter och den inverkan som denna befrielse har på skatteförmågan".

81. Jag anser inte, som den franska regeringen har hävdat i liknande orda-

37 — Punkt 13 i dess skriftliga yttrande.

lag, [38] att "denna befrielse kompenseras i de nederländska föreskrifterna genom en högre skattesats på inkomster i det första skiktet i skatteskalan för personer som inte är bosatta i staten än för personer bosatta i landet" och att en sådan lösning säkerställer "koherensen i det nederländska skattesystemet" i den mening som avses i domstolens dom av den 28 januari 1992 i målet Bachmann [39].

82. Direkta skatter och sociala avgifter ingår nämligen i två helt skilda kategorier av pålagor, som inte har något *direkt* samband med varandra. Betalningen av sociala avgifter omfattas av ett *försäkringssystem*; den ger rätt till bestämda förmåner. Betalningen av skatt, som inte har något samband med försäkringsmekanism, ger däremot inte i sig rätt till förmåner.

83. Det är därför a priori svårt att förstå hur man skulle kunna "kompensera" pålagor av skilda slag.

84. Endast den omständigheten att en stat av tekniska skäl anser att det är att föredra att företa en kombinerad uppbörd av direkta skatter och sociala avgifter på grundval av ett enhetligt skatteunderlag förändrar inte situationen på något sätt.

85. En socioekonomisk uppgift såsom nivån på de sociala pålagorna beaktas på samma sätt som alla andra uppgifter, exempelvis omfattningen av den indirekta beskattningen, inom ramen för den ekonomiska politik och skattepolitik som staten bedriver inom sitt territorium.

86. Den andel avgifter som faktiskt uppbärs kan således vara en omständighet som skall beaktas, som härrör från ett annat område som kan leda till att staten begränsar skattetrycket för att undvika att den totala nivån på den obligatoriska uppbörden ökar.

87. När andelen avgifter är lika med noll på grund av att den skattskyldige betalar avgifter i en annan stat eller inte är försäkrad i någon av de båda staterna, kan den inte tjäna till att avskilja en kategori skattskyldiga och till att denna underkastas ett hårdare skattetryck.

38 — Punkt 4 femte stycket i dess skriftliga yttrande.

39 — C-204/90, Rec. s. I-249. I domslutet medgav domstolen att en medlemsstat, såsom motivering för en skillnad i behandling mellan personer bosatta i landet och personer bosatta utomlands, för att "säkerställa koherens i tillämpligt skattesystem" kan villkora avdragsrätten för försäkringsavgifter för sjukdom, invaliditet, ålderdom eller dödsfall med att avgifterna utbetalas i den staten. Domstolen underströk inledningsvis (punkt 21) att det fanns "ett samband mellan avdragsrätten för avgifter och beskattningen av belopp som de försäkrade skall utge i anledning av försäkringsavtal", och domstolen drog därav följande slutsats (punkt 22): "Härav följer att i ett sådant skattesystem kompenseras den förlust av intäkter som följer av att avdrag för försäkringsavgifter görs från den totala beskattningsbara inkomsten genom beskattningen av de försäkrades pensioner, räntor eller kapital. För det fall det inte har erhållits något avdrag för sådana avgifter, skall beloppen undantas från beskattning."

88. När staten beslutar sig för att öka beskattningen av en sådan kategori, sker något av följande:

— staten förorsakar en obefogad nackdel för utomlands bosatta skattskyldiga som erlägger sociala avgifter i bosättningsstaten, eller

— staten går utanför gränserna för sin skattesuveränitet i förhållande till utomlands bosatta personer som, eftersom de inte är försäkrade i någon av de båda staterna, inte erlägger några avgifter, genom att bedöma den totala skatteförmågan för dessa utomlands bosatta personer och följaktligen hur progressiv den beskattning skall vara som dessa är underkastade, fastän det enligt internationell skatterätt i princip är bosättningsstaten som skall beräkna deras totala inkomster.

89. Jag konstaterar att i målet vid den nationella domstolen skall Konungariket Belgien enligt artikel 24.2 punkt 1 i det bilaterala avtalet just bedöma beskattningens totala progressivitet genom att det förbehålls rätten att *vid fastställelse av skattesatserna* beakta inkomster vilka har uppburits och beskattats i Nederländerna och med stöd av nämnda avtal därför är undantagna från skatt i Belgien.

90. I vart fall omfattas inte en sådan situation som den som har underställts den nationella domstolen av motiveringen som godtogs i den ovannämnda domen i målet Bachmann.

91. I målet Bachmann medförde avdraget för avgifter som betalades till bolag i Belgien verkligen en förlust av skatteintäkter, som sedan kompenserades genom att de belopp som dessa bolag betalade beskattades i Belgien. Dessutom avsåg de belopp som först drogs av och de som sedan beskattades samma avtal.

92. I förevarande mål har de berörda utomlands bosatta personerna inte gjort några avdrag för avgifter i Nederländerna, vare sig före eller efter den 1 januari 1990. Några skatteintäkter har således inte gått förlorade i direkt samband med avgifterna. Vad beträffar den högre skattesatsen tillämpas inte denna på belopp som betalas för avgifter utan på den skattskyldiges inkomst av förvärvsarbete.

93. Den nederländska regeringen har gjort gällande [40] att sedan den 1 januari 1990 kan personer bosatta i landet inte längre från sin beskattningsbara inkomst dra av det belopp som de har erlagt för sociala avgifter. Eftersom utomlands bosatta personer som inte är

40 — Punkt 11 i dess skriftliga yttrande.

försäkrade i Nederländerna redan före detta datum inte kunde dra av avgifterna, skulle de befinna sig utan anledning i en relativt sett gynnsammare ställning, till följd av en sänkning av skattesatsen.

94. Detta påstående förefaller mig inte vara riktigt.

95. Tillämpningen av samma skattesatser på personer bosatta i landet och på personer bosatta utomlands bidrar inte till att i skattehänseende gynna de utomlands bosatta utan säkerställer helt enkelt att denna kategori och kategorin personer bosatta i landet behandlas lika i skattehänseende.

96. Den likabehandling som skall skyddas är inte likabehandling i gynnsamma eller ogynnsamma situationer, vid olika tidpunkter, av en och samma kategori av rättssubjekt, utan likabehandling vid en given tidpunkt av olika kategorier av rättssubjekt som befinner sig i jämförbara situationer.

97. Före år 1990 gällde, med iakttagande av likabehandling, samma skattesats om 14 procent i det första inkomstskiktet för såväl utomlands bosatta personer som för personer bosatta i landet. Den skillnad i situation som fanns före tillämpningen av skattesatsen, och som avsåg det förhållandet att invånarna i landet hade rätt att dra av avgifter som de hade betalat medan det var omöjligt för utomlands bosatta personer att dra av avgifter som de inte hade betalat, saknade samband med den skattesats som sedan tillämpades och som var densamma för de båda kategorierna. Skillnaden hade helt logiskt endast samband med det faktiska erläggandet av eller undantaget från sociala avgifter.

98. Det uppkom inte några nya omständigheter efter år 1990 som är av sådant slag att det motiverar att utomlands bosatta personer plötsligt skall underkastas en skattesats om 25 procent och personer bosatta i landet endast en skattesats om 13 procent.

99. Det skall tvärtom framhållas att enligt Konungariket Nederländernas egna uppgifter [41] "har det ändå inte skett någon faktisk ökning av beskattningen" om personer bosatta i landet inte längre kan dra av sina sociala avgifter och därför ser sin beskattningsbara inkomst och den skatt som belastar denna öka, "på grund av en samtidig total minskning av skattepålagorna och de sociala pålagorna".

100. Det förefaller således som om en neutral skattereform för personer bosatta i landet föranledde att det infördes en skillnad i skattesatsen på 12 procent mellan personer bosatta i landet och utomlands bosatta personer, till nackdel för de sistnämnda.

41 — Ibidem.

101. Det förefaller även som om man underkastade dem en skattesats som är 12 procent högre än den som tillämpas på invånarna för att undvika att vissa utomlands bosatta personer drar fördel av en minskning om en procent av skattesatsen som tillämpades före år 1990.

102. När den nederländska regeringen anger [42] "att det är nödvändigt att undvika ... att skattetrycket för utomlands bosatta personer, som ... inte är skyldiga att betala sociala avgifter, blir klart lättare än skattetrycket för invånarna", blandar den utan tvekan ihop skattetrycket i strikt mening med det tryck som på ett vidare ekonomiskt plan följer av all obligatorisk uppbörd, i synnerhet social och skatterättslig, som förekommer i en stat.

103. När skattesatsen är densamma förblir skattetrycket lika oberoende av om en viss skattskyldig dessutom är underkastad sociala avgifter.

104. Konungariket Nederländerna har påstått [43] att sedan den 1 januari 1990 har såväl invånarna i landet som utomlands bosatta personer rätt till ett grundavdrag, som motsvarar den del av inkomsten som är befriad från skatt och sociala avgifter. Enligt Konungariket Nederländerna kan detta få till följd att utomlands bosatta personer två gånger drar fördel av ett skattefritt inkomstskikt, såväl i bosättningsstaten som i anställningsstaten, fastän anställningsstaten enligt artikel 24.3 i OECD: s modellavtal (i dess lydelse av den 1 september 1992) inte är skyldig att bevilja utomlands bosatta personer personliga avdrag och andra skatteavdrag beroende på situationen eller den försörjningsplikt som den beviljar personer bosatta i den egna staten. Den fastställda skattesatsen om 25 procent som är tillämplig på utomlands bosatta personer kan inte betraktas avskilt från den omständigheten och utan att beakta denna omständighet.

105. Denna argumentation kan inte godtas.

106. Om utomlands bosatta personer faktiskt drar fördel av ett grundavdrag i de båda staterna, skulle det ske enligt ett avtal mellan dessa. I relationerna mellan Konungariket Belgien och Konungariket Nederländerna är OECD: s modellavtal endast tillämpligt i den mån som bestämmelserna i detta återges i det avtal som faktiskt sluts. Det bilaterala avtalet innehåller emellertid inte några bestämmelser som befriar avtalskontrahenterna från att bevilja utomlands bosatta personer de personliga avdrag och andra skatteavdrag som personer bosatta i staten beviljas. Tvärtom anges det uttryckligen i ovannämnda artikel 25.3 att invånarna i en stat skall dra fördel av sådana avdrag i den andra staten.

42 — Ibidem, punkt 12.

43 — Punkt 14 i dess skriftliga yttrande.

107. Den nederländska regeringen har preciserat [44] att när den fastställde den skattesats som gäller för utomlands bosatta personer till 25 procent beaktade den även den skattesats som gäller i angränsande länder och som i allmänhet är högre än skattesatsen som gäller för personer bosatta i Nederländerna, vilket innebär att utomlands bosatta personers skatteförmåga relativt sett är högre än den skatteförmåga som personer bosatta i Nederländerna har.

108. En sådan analys är inte välgrundad.

109. Som jag redan har framhållit [45] ankommer det inte på en medlemsstat att i stället för en annan medlemsstat bedöma den totala skatteförmågan för personer bosatta i denna, i anledning av att en del av den inkomst som de har uppburit inom den förstnämnda statens territorium skall beskattas.

110. Om en stat anser att den skattesats som tillämpas i en angränsande stat är lämplig och vill ta intryck av den, kan den endast göra det i förhållande till samtliga skattskyldiga och inte på ett selektivt sätt.

111. Konungariket Nederländerna har slutligen gjort gällande [46] att om den skattesats som tillämpades på oförsäkrade utomlands bosatta personer hade varit densamma som den skattesats som tillämpades på invånarna i landet, hade denna lägre skattesats kunnat ha en "uppsugande verkan". De utomlands bosatta personerna hade kunnat frestats att förvärva en del av sin inkomst i Nederländerna endast på grund av det gynnsammare skattesystemet.

112. Detta argument synes illustrera rädslan för vad man konstigt nog skulle kunna kalla en *skatteinvasion*.

113. Det är inte övertygande.

114. För det första är det svårt att föreställa sig att en sänkning med en procent av den skattesats om 14 procent som gällde i det första skatteskiktet till och med år 1989 skulle resultera i en uppsugande verkan.

115. För det andra, och framför allt, kan jag inte se vilken *skada i skattehänseende* som en stat som ställs inför denna företeelse skulle orsakas.

44 — Ibidem, punkt 15.

45 — I punkt 88 ovan.

46 — Punkt 16 i dess skriftliga yttrande.

116. Vanligtvis vill en stat skydda sig mot *skatteflykt*. En skattskyldig ordnar sin situation så att den underkastas, en antagligen lindrigare, beskattning i en annan stat än där beskattningen borde ske. Skadan för staten som är "offer för skatteflykt" är uppenbar — den motsvarar en förlust av skatteintäkter.

117. Den stat som den skattskyldige avsiktligt har underställt sin situation lider däremot långt ifrån någon skada, i stället får den en skatteintäkt som den normalt inte hade kunnat uppbära.

118. Jag noterar att domstolen i den ovannämnda domen i målet kommissionen mot Frankrike [47] ansåg att artikel 52 innebar att det inte kunde göras avvikelser från den grundläggande principen om fri etableringsrätt ens på grund av risken för skatteflykt. [48]

119. Det är slutligen så att inga av de analyserade argumenten gör det möjligt att motivera att en skillnad i behandling med all koherens i skatteplikten skall bevaras i skattesystemet, ett kriterium som angavs i den ovannämnda domen i målet Bachmann. Inget av argumenten omfattas av "hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa" enligt artiklarna 48.3 och 56.1 i fördraget.

120. Om det fortfarande skulle råda minsta tvivel, skingras detta av vissa yttranden av käranden i målet vid den nationella domstolen och av kommissionen. Dessa konstaterar [49] nämligen med rätta att diskrimineringen klart framgår vid en jämförelse av situationen för en utomlands bosatt person, som beskattas med en skattesats om 25 procent, med situationen för en skattskyldig person bosatt i Nederländerna, som beskattas med den lägre skattesatsen om 13 procent, även om han inte uppbär hela eller nästan hela sin beskattningsbara inkomst i den staten och inte heller erlägger sociala avgifter där.

121. Avslutningsvis kan det konstateras att en sådan skillnad i behandling som den i målet vid den nationella domstolen utgör en indirekt diskriminering på grund av nationalitet.

122. Enligt min mening skall därför den tredje och den fjärde frågan besvaras på så sätt att den omständigheten att den inkomst som en utomlands bosatt skattskyldig uppbär i beskattningsstaten i den staten inte är underkastad avdrag för socialförsäkringsavgifter utgör inte en objektiv skillnad i situationen som är relevant i skattehänseende, av sådant slag att den utgör grund för en hårdare beskattning av den utomlands bosatta personen.

47 — Punkt 25.

48 — Ett uttalande som inom detta särskilda skatteområde förefaller ge upphov till ett problem med avgränsningen i förhållande till förbehållet för lagfusk som nämns i domstolens ovannämnda dom i målet Knoors vad avser frågan om omvänd diskriminering (se ovan punkt 46 sista meningen).

49 — Punkt 4.3.2 g tredje stycket in fine respektive punkt 27 i deras skriftliga yttranden.

Förslag till avgörande

123. Jag föreslår därför att domstolen på följande sätt besvarar de frågor som Hoge Raad der Nederlanden har ställt:

1) Direktören för en juridisk person med vinstbringande syfte, oberoende av hur det rättsliga förhållandet mellan dessa båda rättssubjekt karakteriseras i nationell rätt, skall anses utöva verksamhet som egenföretagare i den mening som avses i artikel 52 i fördraget, även om han under viss tid till förmån för den juridiska personen utför tjänster i utbyte mot ersättning, när han med beaktande av den lagstadgade eller i bolagsordningen föreskrivna behörighetsfördelningen avseende den juridiska personen inte är under ledning av någon annan person eller något organ som han inte själv kontrollerar. Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma om det med beaktande av ifrågavarande faktiska och rättsliga omständigheter föreligger ett förhållande där en part underordnar sig den andra parten.

2) En medborgare i en medlemsstat som utövar en ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat där han är bosatt kan beroende på fallet åberopa antingen artikel 48 eller 52 i fördraget i förhållande till den stat där han är medborgare med anledning av avlönad verksamhet eller verksamhet som egenföretagare som han därutöver utövar i denna.

3) Artiklarna 48 och 52 i fördraget skall tolkas så att de inte innebär att en medlemsstat kan beskatta hårdare en medborgare i en annan medlemsstat som utövar en avlönad verksamhet eller verksamhet som egenföretagare i den förstnämnda staten och som får hela eller nästan hela sin inkomst av denna verksamhet, men som är bosatt i den stat där han är medborgare eller i en annan medlemsstat, än om han under det att han utövar samma verksamhet är bosatt i beskattningsstaten. En sådan indirekt diskriminering på grund av nationalitet föreligger när skillnaden i behandling består i att den utomlands bosatta skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas eller består i att det tillämpas en högre skattesats.

4) Enligt artikel 48 eller artikel 52 i fördraget kan en medlemsstat i princip beskatta en medborgare i en annan medlemsstat hårdare än en av sina egna i

staten bosatta medborgare, när medborgaren i en annan stat som utövar en avlönad verksamhet eller verksamhet som egenföretagare inom dess territorium under det att han är bosatt i den stat där han är medborgare eller i en annan medlemsstat inte får hela eller nästan hela sin inkomst av nämnda verksamhet. Skillnaden i behandling skall dock grundas på en objektiv skillnad i situation som är relevant i skattehänseende.

5) Den omständigheten att den inkomst som en utomlands bosatt skattskyldig uppbär i beskattningsstaten i den staten inte är underkastad avdrag för socialförsäkringsavgifter utgör inte en objektiv skillnad i situation som är relevant i skattehänseende, av sådant slag att den utgör grund för en hårdare beskattning av den utomlands bosatta personen.