

ASSCHER

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
27. juni 1996^{*}

I sag C-107/94,

angående en anmodning, som Nederlandenes Høje Raad i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

P. H. Asscher

mod

Staatssecretaris van Financiën,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens, nu EF-traktatens artikel 48,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D.A.O. Edward, og dommerne J.-P. Puissechet, J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann og M. Wathelet (refererende dommer),

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- P. H. Asscher ved belastingsadviseur M. W. C. Feteris

- den nederlandske regering ved juridisch adviseur A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

- den tyske regering ved Ministerialrat E. Röder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget

- den belgiske regering ved bestuursdirecteur J. Devadder, Ministeriet for Udenrigs­anliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmægtiget

- den franske regering ved sous-directeur à la direction des affaires juridiques C. de Salins og secrétaire des affaires étrangères à la direction des affaires juridiques J.-L. Falconi, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og B. J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 14. december 1995 er afgivet mundtlige indlæg af P. H. Asscher ved M. W. C. Feteris, af den nederlandske regering ved assistent-juridisch adviseur J. S. van den Oosterkamp, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af den franske regering ved chargé de mission à la direction des affaires juridiques F. Pascal, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af Det Forenede Kongeriges regering ved S. Braviner, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, og A. Moses, QC, og af Kommissionen ved B. J. Drijber,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 15. februar 1996,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 23. marts 1994 indgået til Domstolen den 30. marts 1994 har Nederlandenes Høje Raad i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt fem præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens, nu EF-traktatens artikel 48.
- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag anlagt mod Staatssecretaris van Financiën af P. H. Asscher, som er nederlandsk statsborger, og som er beskæftiget i Nederlandene, men ikke har bopæl dér. Sagen drejer sig om, hvorvidt der ved beskatningen af Asscher's lønindkomst kan anvendes en højere skattesats end den, der anvendes ved beskatningen af skattepligtige, som er hjemmehørende i Nederlandene, og dermed ligestillede personer, når de dér udøver den samme virksomhed.
- 3 I Nederlandene er indkomstbeskatningen af fysiske personer reguleret i Wet op de inkomstenbelasting af 16. december 1964 (lov om indkomstskat, *Staatsblad* 519, herefter »indkomstskatteloven«) og i Wet op de loonbelasting af 18. december

1964 (lov om beskatning af lønindkomst, *Staatsblad* 521, herefter »lønbeskatningsloven«). Begge love blev ændret ved en reform i 1989 (de ændrede udgaver findes i *Staatsblad* 1990, 103, hhv. 104).

- 4 I henhold til lovene af 27. og 28. april 1989 (*Staatsblad* 122, 123, 129 og 611) er der indført en samlet opkrævning af skat og bidrag til sociale forsikringsordninger med virkning fra den 1. januar 1990, både for så vidt angår indkomstskat og skat af lønindkomst. Opkrævningen sker herefter efter det samme beregningsgrundlag, således at den skattepligtige indkomst og den indkomst, der anvendes ved beregningen af de sociale bidrag, er sammenfaldende, og således at det beløb, der er fritaget for beskatning og for bidragsbetaling (dvs. »bundfradraget«), er det samme.
- 5 Skattetabellen, der består af tre trin, er fastsat ved artikel 20a og 20b i lønbeskatningsloven (og tilsvarende ved artikel 53a og 53b i indkomstskatteloven). Det fremgår heraf, at der findes forskellige satser, dog kun for så vidt angår det første trin af den skattepligtige indkomst. Derimod gjaldt der efter den skattetabel, der var gældende før skattereformen, på det første trin en fast sats på 14% for skattepligtige, som oppebar lønindkomst fra en intern kilde i Nederlandene.
- 6 I henhold til artikel 20a 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 vedkommende godtgør, at hans globalindkomst udelukkende eller næsten udelukkende (dvs. for mindst 90%'s vedkommende) består af indkomst, der er skattepligtig i Nederlandene. Betingelsen anses for opfyldt, hvis den skattepligtige i Nederlandene skal betale bidrag til den almindelige lovpligtige sociale forsikringsordning (»volksverzekering«). For disse skattepligtige udgør skatten af første trin af den skattepligtige indkomst 13%.

- 7 Det bemærkes, at for så vidt angår skatteåret 1990 svarede det første trin af den skattepligtige indkomst til en årlig skattepligtig indkomst på 42 123 HFL eller derunder. Bidragene til den almindelige sociale forsikringsordning, som opkræves samtidig med skatten, opkræves alene på det første skattetrin og androg 22,1%. Det totale beløb, som opkrævedes af hjemmehørende skattepligtiges og hermed ligestillede personers lønindkomst, udgjorde dermed 35,1%.
- 8 I artikel 20b fastsættes en såkaldt »udlændingetabel« for skattepligtige, der ikke er hjemmehørende, og som ikke opfylder betingelserne i artikel 20a, dvs. skattepligtige, som oppebærer mindre end 90% af deres globalindkomst i Nederlandene og ikke skal betale bidrag til den nederlandske sociale sikringsordning. Disse personer betaler af det første trin en højere skat svarende til 25%.
- 9 For så vidt angår de to andre trin på skattetabellen udgør skatten for alle skattepligtige uden forskel 50% af det andet trin af den skattepligtige indkomst og 60% af det tredje trin (sidstnævnte sats var på 72% før skattereformen i 1989).
- 10 Det fremgår af sagen, at P. H. Asscher i Nederlandene er direktør for et anpartselskab, P. H. Asscher Beheer BV, som han ejer 100%.
- 11 P. H. Asscher udøver endvidere erhvervmæssig virksomhed i Belgien, hvor han leder et belgisk selskab, Vereudia. Asscher's virksomhed for dette selskab er begrænset til Belgien.
- 12 I maj 1986 flyttede P. H. Asscher fra Nederlandene til Belgien. Flytningen medførte ingen ændringer i Asscher's virksomhed hverken i Nederlandene eller i Belgien.

- 13 Med hensyn til skat fremgår bestemmelserne om beskatningsrettens fordeling mellem Kongeriget Belgien og Kongeriget Nederlandene af den bilaterale overenskomst af 19. oktober 1970 »tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing« (overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning og regulering af visse andre spørgsmål på det skattemæssige område, *Tractatenblad* 1970, nr. 192, herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«).
- 14 I henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 16, stk. 1, jf. artikel 24, stk. 2, nr. 1, første punktum, kan den indkomst, P. H. Asscher har oppebåret i Nederlandene, dvs. den løn, der er udbetalt af det nederlandske selskab, kun beskattes i Nederlandene.
- 15 I Belgien, hvor P. H. Asscher har bopæl, beskattes han af resten af sin indkomst. Den indkomst, Asscher har oppebåret i Nederlandene, er fritaget for beskatning, men i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 2, nr. 1, kan Belgien tage hensyn til den indkomst, der er fritaget for beskatning, ved fastsættelsen af skattesatsen, således at progressiviteten bevares.
- 16 Med hensyn til social sikring er P. H. Asscher's situation følgende:
- 17 P. H. Asscher var tilknyttet den almindelige nederlandske sociale forsikringsordning, indtil han flyttede til Belgien i maj 1986. Herefter er han ikke længere forpligtet til at betale bidrag til den almindelige nederlandske sociale forsikringsordning, og han er alene undergivet belgisk lovgivning med hensyn til social sikring. På det for sagen relevante tidspunkt var Asscher lovpligtigt forsikret i Belgien i henhold til reglerne om social sikring af selvstændige.

- 18 I juni 1990, som er den lønperiode, hovedsagen vedrører, blev skattesatsen på 25% anvendt på den lønindkomst, P. H. Asscher oppebar i Nederlandene, for så vidt angår det første trin på skattetabellen.
- 19 P. H. Asscher indgav klage over den skatteindeholdelse, der var foretaget i hans løn for juni 1990, men klagen blev afvist, og Asscher anlagde herefter sag ved Gerechtshof, Amsterdam. Han gjorde under sagen gældende, at anvendelsen af skattesatsen på 25% generelt var udtryk for indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet i strid med EØF-traktatens artikel 7 og 48, nu EF-traktatens artikel 6 og 48.
- 20 Ved afgørelse af 13. april 1992 forkastede Gerechtshof argumentationen vedrørende forskelsbehandling. Retten anførte, at en skattepligtig som sagsøgeren, der ikke skulle betale bidrag til den almindelige sociale forsikringsordning (herefter »ikke-bidragsbetalende skattepligtig«), før den 1. januar 1990 betalte skat af løn og indkomst med samme sats som en skattepligtig, der betalte bidrag til den almindelige sociale forsikringsordning (herefter »bidragsbetalende skattepligtig«), men sidstnævnte kunne fradrage bidragene i den skattepligtige indkomst.
- 21 Ifølge Gerechtshof modsvares den generelle nedsættelse af skattesatserne pr. 1. januar 1990 for bidragsbetalende skattepligtige af, at fradragsretten for bidrag til den almindelige sociale forsikringsordning er bortfaldet. Denne ulempe gør sig imidlertid ikke gældende for ikke-bidragsbetalende skattepligtige. Gerechtshof anførte videre, at såfremt der ikke anvendtes en højere skattesats for ikke-bidragsbetalende skattepligtige, ville den generelle nedsættelse af skattesatserne medføre en ubegrundet fordel for dem i forhold til de øvrige skattepligtige. Gerechtshof fandt det derfor objektivt begrundet, at der i forbindelse med skatte-reformen blev indført forskellige skattesatser alt efter, om den skattepligtige betaler bidrag eller ej.
- 22 P. H. Asscher iværksatte revisionsanke til prøvelse af denne dom.

23 Høge Raad var i tvivl om fortolkningen af EF-traktatens bestemmelser og besluttede derfor at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »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?«

24 Med henblik på at fastlægge P. H. Asscher's retsstilling i forhold til traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for personer må der først tages stilling til, hvilken type erhvervmæssig virksomhed han udøver.

- 25 Ifølge Domstolens faste praksis anses enhver person, som udøver en faktisk og reel beskæftigelse, for arbejdstager i henhold til traktatens artikel 48, og der skal herved ses bort fra en beskæftigelse af så ringe omfang, af den fremtræder som et rent marginalt supplement. Det væsentligste kendetegn ved arbejdsforholdet er efter denne praksis, at en person i en vis periode præsterer ydelser mod vederlag for en anden og efter dennes anvisninger (dom af 3.7.1986, sag 66/85, Lawrie-Blum, Sml. s. 2121, præmis 17).
- 26 Da P. H. Asscher i Nederlandene er direktør for et selskab, som han ejer 100%, har han ikke været beskæftiget i et underordningsforhold, og han kan derfor ikke anses for »arbejdstager« i henhold til traktatens artikel 48, men han må antages at udøve selvstændig erhvervsvirksomhed, som omhandlet i traktatens artikel 52.
- 27 Med hensyn til P. H. Asscher's virksomhed i Belgien er det tilstrækkeligt at bemærke, at det fremgår af de sagsakter, der er fremsendt til Domstolen, og det er ikke bestridt af parterne, at den erhvervmæssige virksomhed, Asscher udøver i denne stat, ligeledes må anses for selvstændig virksomhed.
- 28 Det må derfor undersøges, om en lovgivning som den foreliggende er forenelig med traktatens artikel 52 og ikke artikel 48.
- 29 Det bemærkes endvidere, at ifølge dom af 20. maj 1992, sag C-106/91, Ramrath (Sml. I, s. 3351, præmis 17), viser en sammenligning af traktatens artikel 48 og 52 under alle omstændigheder, at det principielle grundlag overalt er det samme hvad angår såvel indrejse og ophold på medlemsstaternes område for personer omfattet af fællesskabsretten som forbuddet mod forskelsbehandling af enhver art af disse

på grundlag af nationalitet. Det samme gælder med hensyn til den adgang, der tilkommer personer omfattet af fællesskabsretten til på medlemsstaternes område at udøve en erhvervsmæssig virksomhed.

- 30 På grundlag af disse betragtninger må de af Nederlandenes Høje Raad stillede spørgsmål besvares.

Femte præjudicielle spørgsmål

- 31 Med det femte præjudicielle spørgsmål, som skal behandles først, ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om en statsborger i en medlemsstat, som udøver selvstændig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl, kan påberåbe sig bestemmelserne i traktatens artikel 52 over for sin oprindelsesstat, på hvis område han også udøver selvstændig virksomhed.
- 32 Ifølge fast retspraksis gælder, at selv om traktatens bestemmelser om etableringsfrihed ikke kan anvendes på rent interne forhold i en medlemsstat, kan traktatens artikel 52 ikke fortolkes således, at fællesskabsretten ikke skulle gælde for en bestemt medlemsstats egne statsborgere, når disse på grund af deres adfærd i forhold til oprindelsesstaten befinder sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for alle andre retssubjekter, der er omfattet af de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder (jf. i denne retning dom af 7.2.1979, sag 115/78, Knoors, Sml. s. 399, præmis 24, af 3.10.1990, sag C-61/89, Bouchoucha, Sml. I, s. 3551, præmis 13, af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 15, og af 23.2.1994, sag C-419/92, Scholz, Sml. I, s. 505).

- 33 I det foreliggende tilfælde udøvede P. H. Asscher før 1986 erhvervmæssig virksomhed i Belgien fra Nederlandene, der er hans oprindelsesstat. Efter at han i maj 1986 flyttede til Belgien, har han fortsat udøvet erhvervmæssig virksomhed både i Nederlandene og i Belgien, og den omstændighed, at han udøver erhvervmæssig virksomhed to steder, har direkte betydning for beregningen af skatten af hans indkomst i Nederlandene i skatteåret 1990, hvilket er genstanden for hovedsagen. Det må derfor fastslås, at Asscher har gjort brug af de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder, og at han kan påberåbe sig de relevante bestemmelser i traktaten.
- 34 Det femte præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at en statsborger i en medlemsstat, som udøver selvstændig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl, kan påberåbe sig bestemmelserne i traktatens artikel 52 over for sin oprindelsesstat, på hvis område han også udøver selvstændig virksomhed, når han på grund af udøvelse af erhvervmæssig virksomhed i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten i forhold til sidstnævnte stat befinder sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for alle andre retssubjekter, der i forhold til værtslandet påberåber sig de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder.

Første og andet præjudicielle spørgsmål

- 35 Med det første og andet præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om traktatens artikel 52 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat over for en fællesskabsborger, som udøver selvstændig virksomhed på dens område og samtidig også udøver selvstændig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl, ved beskatningen af hans indkomst anvender en højere skattesats end den, der gælder for hjemmehørende, som udøver samme virksomhed. Endvidere ønsker den forelæggende ret oplyst, om det har betydning for besvarelsen af dette spørgsmål, at den skattepligtiges globalindkomst for mindre end 90%’s vedkommende består af indkomst, som den stat, hvor han arbejder, men ikke har bopæl, kan tage hensyn til ved beskatningen af hans indkomst.

- 36 Ved besvarelsen af disse spørgsmål bemærkes indledningsvis, at selv om bestemmelserne om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence og således afstå fra enhver form for åbenlys eller skjult forskelsbehandling begrundet i nationalitet (jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21 og 26, og af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16).
- 37 De i hovedsagen omhandlede bestemmelser finder anvendelse uden hensyn til den pågældende skattepligtiges nationalitet.
- 38 Der er imidlertid en fare for, at nationale bestemmelser af denne karakter, hvorefter der bl.a. sondres på grundlag af bopæl, således at skattesatsen ved beskatning af løn og indkomst for visse ikke-hjemmehørende er højere end den sats, der anvendes for så vidt angår hjemmehørende og hermedigestillede personer, navnlig rammer borgere fra andre medlemsstater. Ikke-hjemmehørende er således som oftest statsborgere i andre stater. Det tilføjes, at bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede i særlig grad vil kunne berøre udenlandske statsborgere, idet der ud over bopælskriteriet også anvendes et kriterium vedrørende sammensætningen af globalindkomsten, som for mindst 90%’s vedkommende skal være oppebåret i Nederlandene.
- 39 På denne baggrund vil det kunne indebære en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, at der over for ikke-hjemmehørende skattepligtige, som oppebærer mindre end 90% af deres globalindkomst i Nederlandene — hvilken betingelse anses for opfyldt, når de ikke betaler bidrag til den almindelige sociale forsikringsordning — ved beskatningen af løn og indkomst anvendes en skattesats, som er højere end den, der anvendes for så vidt angår hjemmehørende og hermedigestillede personer.

- 40 Endvidere bemærkes, at forskelsbehandling efter fast retspraksis består i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer (Wielockx-dommen, præmis 17).
- 41 Med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en bestemt stat som udgangspunkt ikke sammenlignelig, idet der er tale om objektive forskelle for så vidt angår både indtægtskilde, vedkommendes skatteevne samt hensyntagen til personlige og familiemæssige forhold (Wielockx-dommen, præmis 18, med henvisning til Schumacker-dommen, præmis 31 ff.).
- 42 Det skal imidlertid bemærkes, at når der findes en skattemæssig fordel, som ikke indrømmes ikke-hjemmehørende, kan det anses for forskelsbehandling i traktatens forstand, at de to kategorier af skattepligtige behandles forskelligt, da situationen for disse to kategorier ikke adskiller sig objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de på dette punkt behandles forskelligt (jf. i denne retning Schumacker-dommen, præmis 36, 37 og 38).
- 43 Hvad angår skattemæssige fordele, som forudsætter, at der tages hensyn til de personlige og familiemæssige forhold, er det således efter Domstolens praksis udtryk for forskelsbehandling, at en medlemsstat ikke indrømmer en skattepligtig, som arbejder på dens område, men ikke har bopæl dér, sådanne fordele, men indrømmer hjemmehørende skattepligtige disse, når den ikke-hjemmehørende skattepligtige oppebærer hele eller næsten hele sin globalindkomst i denne stat, idet den indkomst, der oppebæres i bopælsstaten, ikke er tilstrækkelig til, at der kan tages hensyn til de personlige og familiemæssige forhold. Disse to kategorier af skattepligtige befinder sig i så fald i en sammenlignelig situation hvad angår hensyntagen til de personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 36, 37 og 38).

- 44 Hvad derimod angår en ikke-hjemmehørende skattepligtig, som ikke oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i den stat, hvor han arbejder, men ikke har bopæl, vil det kunne begrundes, at beskæftigelsesstaten ikke indrømmer vedkommende sådanne fordele, idet der indrømmes tilsvarende fordele i bopælsstaten, som i henhold til den internationale skatteret skal tage hensyn til den personlige og familiemæssige situation.
- 45 I det foreliggende tilfælde består forskelsbehandlingen i, at der for så vidt angår ikke-hjemmehørende, som i Nederlandene oppebærer mindre end 90% af deres globalindkomst, anvendes en skattesats på 25% af det første trin, mens der med hensyn til personer, som er hjemmehørende i Nederlandene, og som dér udøver den samme erhvervmæssige virksomhed, anvendes en sats på 13% af det første skatte trin, også selv om de dér oppebærer mindre end 90% af deres globalindkomst.
- 46 Ifølge den nederlandske regering skal den højere skattesats sikre progressiviteten i skattesystemet, som ellers ikke ville gælde for visse ikke-hjemmehørende, idet deres skattepligt er begrænset til indkomst oppebåret i Nederlandene.
- 47 Hertil bemærkes, at i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 2, nr. 1, som er i overensstemmelse med artikel 23 A, stk. 1 og 3, i OECD's modelkonvention (metoden med exemption med progressionsforbehold), kan indkomst, som oppebæres i den stat, hvor den skattepligtige udøver erhvervmæssig virksomhed, men ikke har bopæl, alene beskattes i denne stat og er fritaget for beskatning i bopælsstaten. Bopælsstaten kan imidlertid tage hensyn til denne indkomst ved beregningen af skatten af den pågældendes øvrige indkomst, bl.a. for at kunne anvende progressionsprincippet.
- 48 Den omstændighed, at en person ikke er hjemmehørende, medfører således ikke under de foreliggende omstændigheder, at progressionsprincippet ikke finder

anvendelse på ham. De to kategorier af skattepligtige befinder sig dermed i en sammenlignelig situation på dette punkt.

- 49 Det må på denne baggrund anses for indirekte forskelsbehandling i strid med traktatens artikel 52 i forhold til visse ikke-hjemmehørende ved beskatningen af deres indkomst at anvende en skattesats, som er højere end den, der gælder for hjemmehørende og hermed ligestillede personer.
- 50 Det må herefter undersøges, om en sådan forskelsbehandling kan begrundes.
- 51 Den nederlandske regering har for det første anført, at en forskel i skattesatsen for ikke-hjemmehørende og ikke-bidragsbetalende skattepligtige på den ene side og hjemmehørende skattepligtige og hermed ligestillede personer på den anden side er nødvendig for at undgå, at skattetrykket ikke er væsentligt mindre for den første gruppe end for den anden. Såfremt der ikke anvendes en højere sats, vil ikke-hjemmehørende og ikke-bidragsbetalende skattepligtige ifølge regeringen have en skattemæssig fordel i forhold til hjemmehørende og hermed ligestillede personer, for hvem ophævelsen af fradragsretten for sociale bidrag har medført en stigning i den skattepligtige indkomst og en hertil svarende skattestigning.
- 52 Dette argument kan ikke tiltrædes.
- 53 For det første bemærkes, at den påståede fordel for ikke-hjemmehørende, såfremt den eksisterer, følger af den nederlandske lovgivers beslutning om at ophæve fradragsretten for sociale bidrag, og efter sin karakter berører denne beslutning kun de skattepligtige, som skal betale sådanne bidrag. Ifølge den nederlandske regering indebærer dette en fordel for personer, som ikke skal betale disse bidrag i Nederlandene. Dette kan imidlertid ikke medføre, at der pålægges den sidstnævnte gruppe en yderligere skattebyrde, idet det ville være det samme som at straffe dem for ikke at betale sociale bidrag i Nederlandene.

54 Der kan kun være tale om én af to situationer. Enten er P. H. Asscher efter reglerne kun omfattet af den belgiske socialsikringsordning, og der kan i så fald ikke være tale om at straffe ham ved at pålægge ham en yderligere skattebyrde, fordi han ikke betaler sociale bidrag i Nederlandene. Eller også skal Asscher alene eller samtidig være omfattet af den nederlandske socialsikringsordning, hvilket medfører, at Nederlandene kan opkræve bidrag, og at han ikke er omfattet af »udlændingetabellen«, således som angivet ovenfor i præmis 8. Det følger således af det anførte, at uanset om vedkommende måtte være tilsluttet den ene eller den anden nationale socialsikringsordning, kan det ikke i nogen af de to tilfælde begrunde, at der over for ikke-hjemmehørende anvendes en højere skattesats.

55 For det andet må det undersøges, om forskellen i skattesats er nødvendig for at sikre sammenhængen i den pågældende medlemsstats skattesystem, således som både Staatssecretaris van Financiën under sagen for den nationale domstol og den franske regering har gjort gældende.

56 Domstolen har således i domme af 28. januar 1992, sag C-204/90, Bachmann (Sml. I, s. 249), og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien (Sml. I, s. 305), fastslået, at hensynet til at sikre sammenhæng i en beskatningsordning kan begrunde bestemmelser, som kan hindre arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet.

57 Dette er imidlertid ikke tilfældet i denne sag.

58 I de nævnte sager var der en direkte forbindelse mellem fradragsretten for præmier og skattepligten for de beløb, der udbetales af forsikringsselskaberne i henhold til alderspensionsforsikringer og forsikringer mod risikoen for dødsfald, og denne forbindelse måtte bibeholdes for at sikre sammenhængen i den pågældende beskatningsordning. Den skattepligtige kunne således vælge mellem på den ene side at få

fradragsret for forsikringspræmierne og blive beskattet af de kapital- og rentebeløb, der udbetales i henhold til forsikringsaftalen, eller på den anden side ikke at få fradragsret for præmierne og modsat blive fritaget for beskatning af kapital- og rentebeløb, der oppebæres i henhold til forsikringsaftalen.

- 59 I denne sag er der derimod ikke en sådan direkte forbindelse mellem den omstændighed, at der skattemæssigt anvendes en højere skattesats ved indkomstbeskatningen af visse ikke-hjemmehørende, som oppebærer mindre end 90% af deres globalindkomst i Nederlandene, og den omstændighed, at der ikke opkræves sociale bidrag af den indkomst, som disse ikke-hjemmehørende oppebærer i Nederlandene.
- 60 For det førte indebærer anvendelsen af en højere skattesats ikke en social beskyttelse. For det andet kan det forhold, at visse ikke-hjemmehørende med rette ikke er tilsluttet den nederlandske socialsikringsordning og dermed, at der ikke af deres indkomst i Nederlandene opkræves sociale bidrag, alene følge af den almindelige og bindende ordning, som er fastlagt ved Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14. juni 1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet (EFT 1971 II, s. 366), til bestemmelse af, hvilken lovgivning der skal anvendes, og modstykket hertil er i henhold til de samme bestemmelser, at de pågældende som udgangspunkt alene er omfattet af socialsikringsordningen i bopælsstaten, hvor de udøver en del af deres erhvervsmæssige virksomhed.
- 61 I denne forbindelse bemærkes, at det vil være i strid med Domstolens praksis — hvorefter medlemsstaterne ikke er beføjet til at afgøre, i hvilket omfang deres egen lovgivning eller en anden medlemsstats lovgivning skal anvendes, idet de er forpligtet til at overholde gældende fællesskabsretlige bestemmelser (jf. dom af 23.9.1982, sag 276/81, Kuijpers, Sml. s. 3027, præmis 14, af 12.6.1986, sag 302/84, Ten Holder, Sml. s. 1821, præmis 21, og af 10.7.1986, sag 60/85, Luijten,

Sml. s. 2365, præmis 14) — at en medlemsstat ved fiskale foranstaltninger i virkeligheden søger at afbøde virkningerne af, at visse personer ikke er tilsluttet og ikke betaler bidrag til statens socialsikringsordning.

- 62 De to første spørgsmål skal derfor besvares med, at traktatens artikel 52 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat over for en statsborger i en medlemsstat, som udøver selvstændig virksomhed på dens område og samtidig også udøver selvstændig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl, ved beskatningen af hans indkomst anvender en højere skattesats end den, der gælder for hjemmehørende, som udøver samme virksomhed, når der ikke er nogen objektiv forskel i forholdene for disse skattepligtige og forholdene for hjemmehørende skattepligtige og hermed ligestillede personer, som kan begrunde en sådan forskelsbehandling.

Tredje og fjerde præjudicielle spørgsmål

- 63 Det tredje og fjerde spørgsmål er allerede besvaret i forbindelse med undersøgelsen af, om forskelsbehandlingen eventuelt er begrundet (jf. bl.a. præmis 53 og 54 samt præmis 59, 60 og 61).
- 64 De af Nederlandenes Hoge Raad stillede spørgsmål skal derfor besvares med, at traktatens artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat ved anvendelse af en højere skattesats ved indkomstbeskatningen tager hensyn til, at den skattepligtige i henhold til de relevante bestemmelser i forordning nr. 1408/71 til bestemmelse af, hvilken sociallovgivning der skal anvendes, ikke skal betale bidrag til medlemsstatens sociale forsikringsordning. Det er i denne forbindelse uden betydning, at den skattepligtige er tilsluttet socialsikringsordningen i sin bopælsstat, hvilket ligeledes følger af forordning nr. 1408/71.

Sagens omkostninger

- 65 De udgifter, der er afholdt af den tyske, den belgiske, den franske og den nederlandske regering samt af Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Nederlandenes Høje Raad ved kendelse af 23. marts 1994, for ret:

- 1) En statsborger i en medlemsstat, som udøver selvstændig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl, kan påberåbe sig bestemmelserne i EF-traktatens artikel 52 over for sin oprindelsesstat, på hvis område han også udøver selvstændig virksomhed, når han på grund af udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten i forhold til sidstnævnte stat befinder sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for alle andre retssubjekter, der i forhold til værtslandet påberåber sig de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder.
- 2) Traktatens artikel 52 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at en medlemsstat over for en statsborger i en medlemsstat, som udøver selvstændig virksomhed på dens område og samtidig også udøver selvstændig

virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl, ved beskatningen af hans indkomst anvender en højere skattesats end den, der gælder for hjemmehørende, som udøver samme virksomhed, når der ikke er nogen objektiv forskel i forholdene for disse skattepligtige og forholdene for hjemmehørende skattepligtige og hermed ligestillede personer, som kan begrunde en sådan forskelsbehandling.

- 3) Traktatens artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat ved anvendelse af en højere skattesats ved indkomstbeskatningen tager hensyn til, at den skattepligtige i henhold til de relevante bestemmelser i Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14. juni 1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet, til bestemmelse af, hvilken sociallovgivning der skal anvendes, ikke skal betale bidrag til medlemsstatens sociale forsikringsordning. Det er i denne forbindelse uden betydning, at den skattepligtige er tilsluttet socialsikringsordningen i sin bopælsstat, hvilket ligeledes følger af forordning nr. 1408/71.

Edward

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 27. juni 1996.

R. Grass

D.A.O. Edward

Justitssekretær

Formand for Femte Afdeling