

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
föredraget den 27 oktober 2009¹

1. Hoge Raad (Nederländernas högsta domstol) har ställt en fråga till Europeiska gemenskapernas domstol om huruvida artikel 43 EG utgör hinder för ett nederländskt inkomstskatteavdrag som innebär att skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet diskrimineras, samtidigt som de har rätt att i förväg välja mellan att omfattas av systemet för personer med hemvist i landet och systemet för personer som saknar hemvist i landet.

3. Den tolkningsfråga som ställts är ett bra exempel på en sådan orwellsk förvrängning.

I — Tillämpliga bestämmelser

2. I förevarande mål har domstolen möjlighet att mot bakgrund av rättspraxis rörande direkt beskattning, klargöra huruvida en möjlighet att välja system för beskattning neutraliserar en diskriminerande behandling. Som jag ska visa nedan kan det emellertid vara vilseledande att jämställa personer med hemvist i landet med personer som saknar hemvist i landet, eftersom det finns situationer då det kan hävdas, för att travestera propagandagrisen i *Djurens gård*, att alla europeiska skattebetalare är jämlika, men somliga skattebetalare är mera jämlika än andra.²

A — Gemenskapsrättsliga bestämmelser

4. I artikel 43 EG föreskrivs att det ska råda etableringsfrihet för företag och egenföretagare i hela gemenskapen:

¹ — Originalspråk: spanska.

² — Orwell, G., *Djurens gård*, Atlantis, 2008, Falun, 1989, s. 85. Det berömda avslutande budordet, i vilket de sju ursprungliga har smälts samman och förvrängts, tillskrivs Tjalle. Han hade "ovanligt runda kinder, blinkande ögon, flinka rörelser och gäll röst. Han var en glänsande talare, och när han kom in på något krångligt resonemang brukade han skutta hit och dit och piska med svansen på ett sätt som av någon anledning verkade mycket övertygande. De andra sade om Tjalle att han kunde göra svart till vitt".

"Inom ramen för nedanstående bestämmelser skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för

medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

6. Enligt artikel 7.2 utgör följande beskattningsbar inkomst:

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.”

”1. Beskattningsbar inkomst av arbete och boende i Nederländerna utgörs av inkomst av arbete och boende efter avdrag för underskott av arbete och boende beräknat enligt bestämmelserna i kapitel 3.

2. Inkomst av arbete och boende i Nederländerna utgörs av det sammanlagda beloppet av:

B — *De nederländska bestämmelserna*

5. I Nederländerna finns bestämmelser om inkomstskatt i Wet Inkomstenbelating 2001 (2001 års inkomstskattelag). Enligt artikel 2.1 i denna lag är fysiska personer som inte är bosatta i Nederländerna skattskyldiga till inkomstskatt endast i den mån de har uppburit inkomst i Nederländerna.

a) Beskattningsbar vinst i företag som utgör en del av ett företag som drivs via ett fast driftställe i Nederländerna eller som drivs av en stadigvarande representant i Nederländerna (nederländskt företag).

...”

7. Begreppet företagaravdrag definieras i artikel 3.74 i lagen, men enligt artikel 3.76 gäller egenföretagaravdraget endast för de företagare som uppfyller timvillkoret. Egenföretagaravdragets storlek beror på vinsten, enligt en i lagen angiven degressiv skala.

sig samtliga nedlagda arbetstimmar, såväl i Nederländerna som i utlandet.

8. Enligt artikel 3.6 i nämnda lag ska med begreppet timvillkor förstås

10. I artikel 2.5 i lagen regleras möjligheten för företagare som saknar hemvist i landet att välja att omfattas av andra skattebestämmelser, enligt följande:

”... att den skattskyldige lägger ned minst 1 225 timmars arbete under ett kalenderår i ett eller flera företag från vilka denne erhåller vinst i egenskap av företagare.”

”En inhemsk skattskyldig person men som inte är varaktigt bosatt i Nederländerna under hela beskattningsåret och en utländsk skattskyldig person som är bosatt i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en tredje stat som angetts i ministeriebeslut, med vilken Nederländerna har ingått avtal för att undvika dubbelbeskattning och för att främja utbyte av information, vilka är skattskyldiga i en medlemsstat i EU eller en tredje stat, kan välja att lagens bestämmelser för inhemska skattskyldiga personer ska tillämpas. Det ska genom ministeriebeslut närmare föreskrivas vad som behöver styrkas för att denna bestämmelse ska gälla. ...”

9. Även om det inte nämns uttryckligen i den nationella lagstiftningen, anser den hänskjutande domstolen att en skattskyldig person som saknar hemvist i landet för att uppfylla detta timvillkor enbart får tillgodoräkna sig de timmar som han lägger ned i ett driftställe i Nederländerna. Av handlingarna i målet framgår att personer som har hemvist i Nederländerna enligt artikel 9 i Beslutet *voorkoming dubbele belasting 2001* (2001 års dekret för att undvika dubbelbeskattning) vid beräkningen av timantalet får tillgodoräkna

II — Bakgrund

11. F. Gielen arbetar som egenföretagare och är bosatt i Tyskland, hans ursprungsland, där han tillsammans med två andra delägare driver ett företag vars verksamhet avser odling

i växthus. F. Gielens företag har en filial i Nederländerna för odling av prydnadsväxter.

hade uppburit i Nederländerna. Gerechtshof sänkte därför den beskattningsbara inkomsten till 11 188 euro.

12. År 2001 deklarerade F. Gielen i Nederländerna en inkomst på 11 577 euro som han uppburit från sitt nederländska företag. Eftersom han hade lagt ned mindre än 1 225 timmars arbete i det nederländska företaget uppfyllde han inte kravet i artikel 3.6 i lagen och han fick därför inte från sin beskattningsbara inkomst dra av de 6 084 euro som han annars skulle ha haft rätt till med hänsyn till de inkomster som han uppburit i Nederländerna.

14. F. Gielen väckte kassationstalan mot Gerechtshofs avgörande vid Hoge Raad och gjorde gällande att han hade rätt till hela avdraget på 6 084 euro, en rätt som grundade sig på hans inkomster i Nederländerna. Den myndighet som utgjorde motpart väckte anslutningsvis kassationstalan till stöd för motsatt ståndpunkt.

13. Efter det att skattemyndigheten hade beslutat att inte medge hans avdragsyrkande begärde F. Gielen omprövning av beslutet och skattemyndigheten beslutade vid omprövning att inte ändra sitt grundläggande beslut. F. Gielen överklagade omprövningsbeslutet hos Rechtbank te Breda (underrätten i Breda), som ogillade talan. F. Gielen överklagade detta avgörande till Gerechtshof (appellationsdomstol) te 's-Hertogenbosch (Bois-le-Duc), som delvis biföll hans talan och fastställde att F. Gielen hade rätt till avdraget trots att han inte hade lagt ned minst 1 225 arbetstimmar i Nederländerna. Han beviljades emellertid bara ett avdrag motsvarande den andel av hans totala inkomster som han

15. Den 4 oktober 2007 föredrog generaladvokaten vid Hoge Raad J.A.C.A. Overgaauw sitt förslag till avgörande, i vilket han instämde i F. Gielens argumentation och gjorde gällande att en person som saknar hemvist i landet, vilken inte får tillgodoräkna sig nedlagda arbetstimmar i en annan medlemsstat för ett skatteavdrag, utsätts för diskriminering i strid med gemenskapsrätten. Han tillade att sådana företagare som F. Gielen, vilka saknar hemvist i landet, enligt de nederländska skattebestämmelserna kan välja att omfattas av de bestämmelser för personer med hemvist i landet som innebär att samtliga nedlagda arbetstimmar får tillgodoräknas, såväl de i Nederländerna som de i andra medlemsstater i unionen. Detta alternativ skulle då innebära att den ovannämnda diskrimineringen undanröjs och att bestämmelserna är förenliga med EG-fördraget.

III — Tolkningsfrågan och förfarandet vid EG-domstolen

16. Mot bakgrund av parternas argumentation och generaladvokaten Overgaauws förslag till avgörande, beslutade Hoge Raad (tredje avdelningen) den 12 september 2008 att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till Europeiska gemenskapernas domstol:

”Ska artikel 43 EG tolkas så, att den inte utgör hinder mot att en bestämmelse i en medlemsstats skattelagstiftning tillämpas på vinster som en medborgare i en annan medlemsstat (utländsk skattskyldig person) har uppburit från en i förstnämnda delstat bedriven del av dennes företag, om denna bestämmelse – tolkad på ett visst sätt – visserligen gör en skillnad mellan inhemska och utländska skattskyldiga personer som i sig strider mot artikel 43 EG, men den berörda utländska skattskyldiga personen har haft möjlighet att välja att behandlas som inhemsk skattskyldig person, en möjlighet som han av individuella skäl inte har utnyttjat?”

17. Begäran om förhandsavgörande registrerades vid domstolens kansli den 6 oktober 2008.

18. F. Gielen, den nederländska regeringen, den tyska regeringen, den estniska regeringen, den svenska regeringen, den portugisiska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

19. Vid förhandlingen i målet den 17 september 2009 infann sig ombuden för F. Gielen, den nederländska, den svenska, den tyska, den portugisiska och den estniska regeringen och kommissionen för att yttra sig muntligen.

IV — Upptagande till sakprövning

20. Enligt den portugisiska regeringen och F. Gielen är den fråga som Hoge Raad har hänskjutit hypotetisk och endast avhängig av tolkningen av den nationella rätten, vilken tolkning uteslutande ankommer på domstolarna i medlemsstaterna.

21. Enligt fast rättspraxis ankommer det på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts att bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs

till domstolen i enlighet med artikel 234 EG.³ Domstolen har emellertid godtagit att det vid behov kan ankomma på densamma att vid prövningen av sin behörighet granska de förutsättningar under vilka den nationella domstolen fört frågorna vidare till domstolen.⁴ Så är fallet när den fråga som har ställts är rent hypotetisk.⁵ Den samarbetsanda som måste råda vid behandlingen av en begäran om förhandsavgörande innebär nämligen att den nationella domstolen ska ta hänsyn till den uppgift som EG-domstolen har anförtrots, vilken är att bidra till rättskipningen i medlemsstaterna och inte att avge rådgivande yttranden i allmänna eller hypotetiska frågor.⁶

tillämpning av de nederländska bestämmelserna, måste man använda sig av en referensparameter när man utför likabehandlingstestet.⁷ Vid prövningen av en diskriminering som föreskrivs i en rättsregel företas en jämförelse genom att denna regel ställs mot andra bestämmelser. För att fullborda resonemanget tillämpas referensparametern alltid ”som en hypotes”, utan att tvisten för den skull blir ”hypotetisk”.

22. Tvisten vid Hoge Raad rör som ovan nämnts verkningarna av en valmöjlighet som föreskrivs i nederländsk lagstiftning. F. Gielen valde ett av de två alternativ som stod honom till buds (det avseende personer som saknar hemvist i landet) och påtalade den nackdel som det innebar för honom i förhållande till personer med hemvist i Nederländerna. Även om det alternativ som klaganden valde endast kan prövas med hjälp av en ”hypotetisk”

23. Jag tror inte heller att någon felaktig referensparameter tillämpats som underlag för jämförelsen mellan personer med hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet. Denna aspekt ska beaktas vid den likabehandlingsbedömning som ska göras då målet prövas i sak och den berör inte i sig tolkningsfrågans relevans utan den ingående prövningen av denna aspekt.

3 — Dom av den 16 juli 1992 i mål C-83/91, Meilicke (REG 1992, s. I-4871; svensk specialutgåva, volym 13, s. I-105), punkt 23, av den 18 mars 2004 i mål C-314/01, Siemens och ARGE Telekom (REG 2004, s. I-2549), punkt 34, av den 22 november 2005 i mål C-144/04, Mangold (REG 2005, s. I-9981), punkt 34, av den 18 juli 2007 i mål C-119/05, Lucchini (REG 2007, s. I-6199), punkt 43, och av den 6 november 2008 i mål C-248/07, Trespa International (REG 2008, s. I-8221), punkt 32.

4 — Dom av den 16 december 1981 i mål 244/80, Foglia (REG 1981, s. 3045; svensk specialutgåva, volym 6, s. 243), punkt 21.

5 — Dom av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, PreussenElektra (REG 2001, s. I-2099), punkt 39, av den 22 januari 2002 i mål C-390/99, Canal Satélite Digital (REG 2002, s. I-607), punkt 19, av den 5 februari 2004 i mål C-380/01, Schneider (REG 2004, s. I-1389), punkt 22, och av den 12 juni 2008 i mål C-458/06, Gourmet Classic (REG 2008, s. I-4207), punkt 25.

6 — Domen i målet Foglia (ovan fotnot 4), punkterna 18 och 20, dom av den 3 februari 1983 i mål 149/82, Robards (REG 1983, s. 171), punkt 19, domen målet Meilicke (ovan fotnot 3), punkt 64, och dom av den 18 december 2007 i mål C-62/06, ZF Zefeser (REG 2007, s. I-11995), punkt 15.

24. Jag förordar således att domstolen ska ta upp tolkningsfrågan till sakprövning.

7 — Tridimas, T., *The General Principles of EU Law*, 2 uppl., Oxford University Press, Oxford, 2006, s. 81–83.

V — Prövning av tolkningsfrågan

inte göra det och han har därför inte utsatts för någon diskriminering i den omtvistade lagstiftningen, eftersom han har särbehandlats på grund av att han själv har valt det.

25. Denna prövning måste göras i två steg.

26. För det första har F. Gielen gjort gällande att det förhållandet att han inte får räkna med de timmar som han har arbetat i Tyskland för att erhålla avdrag för den nederländska inkomstskatten från sin beskattningsbara inkomst, utgör en begränsning som i Nederländerna bara gäller för personer som saknar hemvist i landet vilka väljer att omfattas av bestämmelserna för denna kategori. De stater som har inkommit med skriftliga yttranden i detta mål om förhandsavgörande har i likhet med kommissionen och F. Gielen intagit motsatta ståndpunkter i denna fråga.

28. Den hänskjutande domstolen hyser inga tvivel om att det omtvistade avdraget är diskriminerande för personer som saknar hemvist i Nederländerna och oförenligt med artikel 43 EG. Om domstolen godtar denna ståndpunkt har den bara att ta ställning till verkningarna av den valmöjlighet som föreskrivs i ovannämnda skattelag. Inte alla de som har valt att delta i detta mål om förhandsavgörande delar emellertid Hoge Raads uppfattning. Som den tyska regeringen med rätta har påpekat skulle det inte vara någon mening med att pröva valmöjligheten i den berörda skattelagstiftningen om bestämmelsen att nedlagda arbetstimmar i utlandet inte får tillgodoräknas hade varit förenlig med gemenskapsrätten.

27. För det andra koncentrerar Hoge Raad sin fråga till den motivering som den nederländska regeringen har åberopat. Egenföretagare som saknar hemvist i Nederländerna men som redovisar vinst där, får välja att omfattas av bestämmelserna för personer med hemvist i landet. F. Gielen kunde således välja att omfattas av dessa sistnämnda bestämmelser och då tillgodoräkna sig de timmar som han hade arbetat i Tyskland. Han valde själv att

29. Sammanfattningsvis bör det prövas huruvida det gällande avdragssystemet i Nederländerna för egenföretagare som saknar hemvist där är förenligt med artikel 43 EG. Om svaret blir nekande bör det ske en närmare prövning av de bestämmelser i inkomstskattelagen som innebär att personer som saknar hemvist i Nederländerna kan välja att omfattas av de skatteregler som gäller för personer med hemvist i landet.

A — *Egenföretagaravdraget och huruvida beräkningen av timantalet för personer som saknar hemvist i landet är diskriminerande*

30. Enligt domstolens fasta rättspraxis hindrar bestämmelserna om likabehandling inte endast öppen diskriminering, på grund av nationalitet, utan även alla former av dold diskriminering som genom tillämpning av andra kriterier faktiskt leder till samma resultat.⁸ Direkt eller indirekt diskriminering föreligger således enbart när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på olika fall.⁹

31. Ända sedan domen i målet Schumacker,¹⁰ har domstolen stått fast vid uppfattningen att situationen för personer med hemvist i ett land och situationen för personer som saknar hemvist i landet inte är jämförbara när det gäller direkta skatter.¹¹ Den inkomst som upp bärs inom en stats territorium av en person som saknar hemvist där utgör mestadels bara en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till landet där han har sitt hemvist. För övrigt kan den personliga skatteförmågan

för en person som saknar hemvist i landet, med hänsyn tagen till hans samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har centrum för sina levnadsintressen.¹² Den orten sammanfaller vanligen med den där den berörda personen har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande.

32. Mot denna bakgrund har domstolen slagit fast att även om en medlemsstat förhindrar att en person som saknar hemvist i landet kommer i åtnjutande av vissa skatteförmåner som personer med hemvist i landet har, gör den ifrågavarande staten inte sig skyldig till någon diskriminering eftersom dessa två kategorier av skattskyldiga personer inte befinner sig i lika situationer.¹³

33. Detta innebär inte att det är fritt fram för medlemsstaterna att införa bestämmelser som öppet diskriminerar skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet. Tvärtom syftade domen i målet Schumacker till att förhindra nationella åtgärder som innebär att personer som saknar hemvist i landet men som befinner sig i samma situation som

8 — Dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73, *Sotgiu* (REG 1974, s. 153; svensk specialutgåva, volym 2, s. 219), punkt 11, av den 21 november 1991 i mål C-27/91, *Le Manoir* (REG 1991, s. I-5531), punkt 10, av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, *Wielockx* (REG 1995, s. I-2493), punkt 16, och av den 27 november 1997 i mål C-57/96, *Meints* (REG 1997, s. I-6689), punkt 44.

9 — Domen i målet *Wielockx* (ovan fotnot 8), punkt 17, av den 7 maj 1998 i mål C-390/96, *Lease Plan* (REG 1998, s. I-2553), punkt 34, av den 19 september 2000 i mål C-156/98, *Tyskland mot kommissionen* (REG 2000, s. I-6857), punkt 84, och av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (REG 2007, s. I-2107), punkt 46.

10 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, *Schumacker* (REG 1995, s. I-225).

11 — Domen i målet *Schumacker* (ovan fotnot 10), punkt 31, dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, *Gilly* (REG 1998, s. I-2793), punkt 49, och av den 9 november 2006 i mål C-520/04, *Turpeinen* (REG 2006, s. I-10685), punkt 26.

12 — Domen i målet *Schumacker* (ovan fotnot 10), punkterna 31 och 32, dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, *Gschwind* (REG 1999, s. I-5451), punkt 22, av den 16 maj 2000 i mål C-87/99, *Zurstrassen* (REG 2000, s. I-3337), punkt 21, av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, *Gerritse* (REG 2003, s. I-5933), punkt 43, av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, *Wallentin* (REG 2004, s. I-6443), punkt 15, av den 6 juli 2006 i mål C-346/04, *Conijn* (REG 2006, s. I-6137), punkt 20, och av den 25 januari 2007 i mål C-329/05, *Meindl* (REG 2007, s. I-1107), punkt 23.

13 — Domen i målet *Schumacker* (ovan fotnot 10), punkt 33.

dem som har hemvist i landet behandlas annorlunda.¹⁴ Domen i målet Schumacker är mycket talande i detta avseende, eftersom målet rörde en belgisk medborgare som hade hemvist i Belgien men som hade uppburit den helt övervägande delen av sina inkomster i Tyskland. Domstolen fann att Roland Schumacker hade utsatts för diskriminering, eftersom han befann sig i samma situation som en arbetstagare med hemvist i Tyskland samtidigt som det inte kunde göras någon bedömning av hans personliga förhållanden och familjesituation. Samma skäl anfördes i målen Wielockx, Gschwind och Meindl.¹⁵

hänseende uppmantrar till, premierar eller bestraffar all slags ekonomisk verksamhet som är knuten till skattebetalarnas personliga situation.¹⁷ Denna distinktion innebär att medlemsstaterna har mindre handlingsutrymme när en viss ekonomisk verksamhet skyddas, oberoende av vilka personliga förhållanden de som bedriver denna verksamhet har. Genom denna rättspraxis säkerställs emellertid varje lands suveränitet på skatteområdet om hindret rör den skattskyldiges personliga förhållanden, något som varje myndighet måste pröva utifrån nationella kriterier. En sådan analys är förenad med vissa svårigheter,¹⁸ men den har sin logik eftersom beskattningsrätten tillkommer de enskilda medlemsstaterna och domstolen inte vill blanda sig i en så känslig fråga som direkt påverkar medlemsstaternas statskassor.¹⁹

34. Av denna rättspraxis följer att det är tillåtet med olikbehandling om de personliga förhållandena och familjesituationerna skiljer sig åt avsevärt mellan personer som har hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet. En sådan särbehandling är emellertid inte tillåten om den avser avdrag som är direkt kopplade till den verksamhet som genererat den beskattningsbara inkomsten.¹⁶ *E contrario* respekterar domstolen nationella skattebestämmelser som i skattepolitiskt

35. Såväl personer som saknar hemvist i Nederländerna som de som har hemvist där får ansöka om avdrag i enlighet med artikel 3.74 i den nederländska lagen om inkomstskatt. De förra måste ha arbetat minst 1 225 timmar per år i Nederländerna, medan de senare får räkna med inte bara de

14 — Denna uppfattning har jag även framfört i mitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Gschwind. I punkt 42 i detta förslag angav jag att domen i målet Schumacker inte syftade till att "upphäva den inom den internationella skatterätten allmänt erkända principen, som genom OECD:s modellavtal om dubbelbeskattning införlivats i medlemsstaternas rättssystem, att den samlade beskattningen av den skattskyldige tillkommer bosättningsstaten, varvid hänsyn tas till faktorer som är hänförliga till hans personliga förhållanden och familjesituation".

15 — Se ovannämnda domar.

16 — Dom av den 8 maj 1990 i mål C-175/88, Biehl (REG 1990, s. I-1779; svensk specialutgåva, volym 10, s. 399), punkt 16, domen i målet Schumacker (ovan fotnot 10), punkt 36, domen i det ovannämnda målet Gerritse, punkterna 27 och 28, dom av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen (REG 2006, s. I-9461), punkt 42, dom av den 15 februari 2007 i mål C-345/04, Centro Ecuestre da Leziria Grande (REG 2007, s. I-1425), punkt 23, och dom av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl. (REG 2008, s. I-6845), punkt 50.

17 — Se den rättspraxis som redovisas i föregående fotnot samt Almendral, V., "La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional", *EU Working Papers LAW 2008/25*, s. 17–21 och 23–26.

18 — I Almendral, V., a.a., s. 21, påpekas att rättspraxis hänger i luften, eftersom det där inte görs någon objektiv åtskillnad (för att domstolen inte vill eller kan) mellan avdrag knutna till inkomsten och personliga avdrag.

19 — Domstolen har fastställt att medlemsstaterna har behörighet beträffande direkta skatter, men att de måste iakttä gemenskapsrätten. Dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 19, av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehr (REG 1999, s. I-7447), punkt 32, av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard (REG 1999, s. I-7641), punkt 15, av den 14 december 2000 i mål C-141/99, AMID (REG 2000, s. I-11619), punkt 19, och av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), punkt 29.

timmar som de har arbetat där utan även de som de har arbetat i andra stater. Här finns en uppenbar särbehandling som den nederländska regeringen har erkänt. Vissa medlemsstater anser emellertid att situationen för personer som saknar hemvist i landet inte kan jämföras med situationen för personer som har hemvist i landet, och att särbehandlingen därför är förenlig med artikel 43 EG.

36. Jag delar inte denna uppfattning.

37. Syftet med det omtvistade avdraget har redovisats av Nederländerna i förevarande mål, nämligen att det är inkomsterna för de egenföretagare som har verksamheten som sin huvudsyssla som ska beskattas.²⁰ Inom den nederländska skatterätten har det utvecklats ett system för beskattning av egenföretagare som gynnar dem som har företaget som sin huvudsyssla. För att omfattas av detta system måste man komma över ett visst timantal.

38. En person som saknar hemvist i Nederländerna men som arbetar som egenföretagare och beskattas där, måste komma upp i ett visst antal timmar för att kunna yrka det avdrag som föreskrivs i artikel 3.74 i

inkomstskattelagen. Han måste också kunna styrka detta timantal *för att visa att verksamheten utgör hans huvudsyssla*.²¹ Som kommissionen mycket riktigt har påpekat i sitt skriftliga yttrande, är inte syftet med timvillkoret i den nederländska lagstiftningen att villkora eller bedöma den skattskyldiges personliga förhållanden eller familjesituation, utan till att försäkra sig om att den som bedriver en viss verksamhet (i det här fallet som egenföretagare) inte ljuger.²² Kravet att en person ska ha uppfyllt timvillkoret i Nederländerna innebär inte att de nationella bestämmelserna bidrar till att tydliggöra vilken typ av verksamhet det rör sig om.

39. Artikel 3.74 i inkomstskattelagen handlar om den beskattade verksamhetens art och inte om den skattskyldiges personliga förhållanden eller familjesituation. Därför är situationen för egenföretagare som saknar hemvist i landet jämförbar med situationen för egenföretagare som har hemvist där, åtminstone vad beträffar det avdrag från den beskattningsbara inkomsten som behandlas i ovan nämnda artikel.

40. Jag anser således att Nederländerna diskriminerar egenföretagare som inte har

20 — Detta bekräftade ombudet för den nederländska regeringen vid den muntliga förhandlingen.

21 — F. Gielen har hänvisat till förslaget till avgörande från generaladvokaten vid Hoge Raad i målet vid den nationella domstolen, i vilket det i punkt 6.2.3 fastslås att "timvillkoret inte kan skiljas från den fördel som egenföretagare erhåller ... I huvudsak visar den historiska bakgrunden till lagen att syftet med timvillkoret är att hindra att 'falska' företagare kommer i åtnjutande av de fördelar som egenföretagarna erhåller, eller med andra ord att bara de 'verkliga' företagarna ska ha rätt att göra de avdrag som lagen föreskriver."

22 — Punkt 10 i kommissionens skriftliga yttrande.

hemvist där, genom att dessa (till skillnad från dem som har hemvist i landet) inte får räkna med de timmar som de har arbetat i en annan stat för att visa att deras ekonomiska verksamhet har varit av betydande omfattning.

i inkomstskattelagen innebär en diskriminering. Den nederländska regeringen, den svenska regeringen och F. Gielen delar denna uppfattning. Det finns emellertid olika uppfattningar rörande huvudfrågan i förevarande mål, nämligen huruvida den möjlighet som egenföretagare som saknar hemvist i Nederländerna har enligt den nederländska lagstiftningen att bli beskattade på samma sätt som de som har hemvist i landet innebär att de inte diskrimineras.

41. I detta sammanhang måste det klarläggas huruvida diskrimineringen kan rättfärdigas av det skälet att en skattskyldig person som saknar hemvist i landet fritt kan välja om han vill omfattas av bestämmelserna för skattskyldiga personer med hemvist i landet.

42. Detta utgör den gordiska knuten i tolkningsfrågan.

44. På denna punkt förespråkar samtliga stater som har yttrat sig den så kallade neutraliseringsuppfattningen, vilken innebär att valmöjligheten ger den skattskyldige möjlighet att väga de olika systemens fördelar och nackdelar mot varandra. Väljer han ett diskriminerande system trots att han hade kunnat undvika det genom att välja det andra alternativet, kan den särbehandling som uppkommer inte kritiseras. Samma uppfattning uttryckte generaladvokaten vid Hoge Raad i målet vid den nationella domstolen.

B — Möjligheten för skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet att välja system för beskattning och huruvida denna kan neutralisera en diskriminering

43. Som jag tidigare har redogjort för anser Hoge Raad att avdragen för egenföretagare

45. F. Gielen och kommissionen har en annan uppfattning beträffande svaret på tolkningsfrågan. De pekar på den administrativa belastning som det medför om en egenföretagare som saknar hemvist i landet väljer att omfattas av de bestämmelser som gäller för skattskyldiga personer med hemvist i landet.

1. Valmöjligheten som ett sätt att rättfärdiga en rättsstridighet

bara uppstå en diskriminering om speciellt allvarliga omständigheter föreligger.²⁴ En reglering innebär i sig alltid en särbehandling, eftersom bestämmelserna normalt tillämpas på vissa subjekt men inte på alla.²⁵ Denna särbehandling strider inte *per se* mot likabehandlingsprincipen och det gör inte heller ett system som innehåller olika valmöjligheter och därmed olika rättsliga bestämmelser.

46. I detta mål föreligger ett delikat problem beträffande likabehandlingsprincipen. Mer generellt uttryckt har Hoge Raad frågat domstolen huruvida en olaglig diskriminering kan bli laglig om den som har utsatts för den fritt har valt den. Detta dilemma blir särskilt problematiskt inom skatteområdet, där den skattskyldige ofta kan välja mellan olika system som i vissa fall innehåller inslag som inte alltid är fördelaktiga.²³

47. Att bli diskriminerad på grund av lagstiftningen är inte jämförbart med att bli diskriminerad i ett enskilt fall eller *de facto*. När lagstiftaren eller myndigheterna fastställer allmänna och stabila rättsliga ramar undersöker de en mängd olika möjligheter och har ett stort handlingsutrymme. Den som fattar ett enskilt beslut eller handlar i praktiken brukar emellertid hänvisa till mer specifika och konkreta rättsliga bestämmelser. Följaktligen ges lagstiftaren större makt och bland de omfattande valmöjligheter som denne har, kan det

48. De stater som har yttrat sig i förevarande mål anser att den som fritt väljer att omfattas av vissa bestämmelser inte kan kritiseras dessa i efterhand. När lagen gör det möjligt för någon att välja mellan olika bestämmelser, däribland diskriminerande sådana, innebär detta att likabehandlingsprincipen upprätthålls. Med andra ord gäller att om en person diskrimineras i en lag som denne fritt har valt, neutraliserar detta val särbehandlingen.

23 — Wouters, J., "The Principle of Non-discrimination in European Community Law", *European Community Tax Review*, nr 2, 1999, s. 102, Peters, C., och Snellaars, M., "Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses", *European Community Tax Review*, nr 1, 2001, s. 13, och Zalasinski, A., "The Limits of the EC Concept of 'Direct Tax Restriction on Free Movement Rights, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity'", *Intertax*, vol. 37, nr 5, s. 283.

24 — Detta slog domstolen redan tidigt fast i sin rättspraxis. Se bland annat dom av den 5 oktober 1994 i mål C-280/93, Tyskland mot rådet (REG 1994, s. I-4973; svensk specialutgåva, volym 16, s. I-171), punkterna 89 och 90, av den 12 november 1996 i mål C-84/94, Förenade kungariket mot rådet (REG 1996, s. I-5755), punkt 58, av den 14 juli 1998 i mål C-284/95, Safety Hi-Tech (REG 1998, s. I-4301), punkt 37, och mål C-341/95, Bettati (REG 1998, s. I-4355), punkt 35, av den 19 november 1998 i mål C-150/94, Förenade kungariket mot rådet (REG 1998, s. I-7235), punkt 53, av den 17 juli 1997 i de förenade målen C-248/95 och C-249/95, SAM Schifffahrt och Stapf (REG 1997, s. I-4475), av den 15 december 2005 i mål C-86/03, Grekland mot kommissionen (REG 2005, s. I-10979), punkt 88, och av den 16 december 2008 i mål C-127/07, Arcelor Atlantique och Lorraine m.fl. (REG 2008, s. I-9895), punkt 57.

25 — Generaladvokaten Poireres Maduro har i sitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Arcelor uttryckt detta på följande vis: "Genom försökslagstiftningens natur uppstår således ett spänningsförhållande till likabehandlingsprincipen" (punkt 46). Se även Rubio Lorente, E., "Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad", i *La forma del poder*, CEPC, Madrid, 1997, s. 642.

Om lagstiftaren bara ger någon ett visst handlingsutrymme kan lagstiftaren således helt ostraffat anta bestämmelser som öppet diskriminerar denne.

ett bolag lägre skatt än vad som borde vara fallet, kan inte konkurrenterna göra gällande att det föreligger diskriminering och kräva att beskattas på samma sätt. När en individ väljer mellan ett lagligt och ett olagligt alternativ innebär således inte valmöjligheten i sig att en diskriminering omvandlas till en likabehandling.

49. Jag instämmer inte med dem som menar att valmöjligheten har en neutraliserande verkan och jag anser att Hoge Raads frågor ligger på ett mer generellt plan som gör att den fråga som har ställts kan besvaras om man bortser från de särskilda omständigheterna i förevarande mål.

50. Staternas resonemang bygger således på en felaktig förutsättning, nämligen att man kan välja mellan ett lagligt och ett olagligt alternativ.

52. För att argumentera mot detta har den portugisiska regeringen åberopat det latinska ordspråket *venire contra factum proprium*, vilket avspeglar principen om att ett organ är bundet av sin egen praxis. Det bör emellertid klargöras att detta talesätt alltid har avsett sådant som är lagligt. Om likabehandling inte kan krävas när något är olagligt kan inte heller praxis som är rättsstridig ges ett rättsligt värde. Om så vore fallet skulle en rättsstridig handling godtas, vilket är oacceptabelt för rättsordningen.

51. Det finns ett väl etablerat talesätt som säger att om lagen tillämpats fel kan man inte kräva likabehandling.²⁶ Om en skattemyndighet exempelvis begär ett misstag och påför

53. Dessutom står valmöjligheten öppen för alla egenföretagare och Nederländerna har inte uppgett att några ytterligare villkor skulle gälla för att någon ska omfattas av denna möjlighet. Detta förhållande, denna oinskränkta och villkorslösa möjlighet för alla företagare utan hänsyn till särdragen hos

26 — García Prats, A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998, s. 222–224.

olika kategorier av egenföretagare, gör det än svårare att se att valmöjligheten skulle ha en neutraliserande verkan.²⁷

54. Den hänskjutna tolkningsfrågan skulle därmed vara besvarad. För det fall domstolen däremot skulle finna att denna valmöjlighet rättfärdigar en diskriminering och gör den laglig, ska jag analysera huruvida de personer som är bosatta i utlandet som väljer detta alternativ kan jämföras med personer som är faktiskt bosatta i Nederländerna.

2. Konsekvenserna för den som väljer att omfattas av bestämmelserna för personer med hemvist i landet

55. Den nederländska regeringen anser att om F. Gielen hade valt att bli beskattad på samma sätt som personer med hemvist i landet skulle hans skatt att betala ha varit likvärdig med den som gällt för en person som har skatterättsligt hemvist i Nederländerna. F. Gielen ombud delar inte denna uppfattning och anser att det såväl i förvaltningen som i beskattningen finns påtagliga skillnader som gör valmöjligheten till en chimär.

56. Detta resonemang ska här analyseras.

a) De administrativa kostnaderna

57. Kommissionen och F. Gielen har åberopat kostnaderna för hanteringen av inkomstdeklarationer enligt bestämmelserna för personer med hemvist i Nederländerna.

58. Detta resonemang kan tillämpas på de flesta medlemsstaters skattessystem. Det finns nämligen en princip som är väletablerad i den internationella skatterätten och som säger att varje stat har rätt att beskatta inkomster som har genererats inom den statens territorium (territorialitetsprincipen). Detta åstadkoms genom att man ger beskattningsrätt åt såväl hemviststaten (beskattning i hemviststaten) som den stat där den skattepliktiga verksamheten bedrivs (beskattning i källstaten).²⁸ Den förstnämnda staten är den plats där en persons skatteförmåga enklast kan bedömas. Där måste den skattskyldige deklarerat sina samlade inkomster, även om korrigerande mekanismer därefter kan tillämpas för att undvika dubbelbeskattning (principen om beskattning vid källan). I den

27 — Jag hänvisar i detta avseende till generaladvokaten Mengozis förslag till avgörande föredraget den 18 mars 2009 i mål C-569/07, HSBČ Holdings (dom meddelad den 1 oktober 2009) (REG 2009, s. I-9047), punkterna 71 och 72.

28 — Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Kluwer, Haag/London/New York, 2002, s. 197–200.

sistnämnda staten, där den skattskyldige saknar hemvist, deklarerar och beskattas endast de inkomster som har erhållits där.

59. Det synes uppenbart att det ställs större beviskrav på den skattskyldige från skattemyndigheternas sida i den förstnämnda staten.

60. Mot bakgrund av detta skulle F. Gielen kunna välja att omfattas av bestämmelserna för personer med hemvist i Nederländerna genom den fiktion som den nederländska lagstiftaren har infört, men det skulle inte befria honom från skyldigheten att deklarerar i Tyskland enligt (de tyska) bestämmelserna för personer med hemvist där. Eftersom F. Gielen har hemvist i Tyskland måste han deklarerar sin världsvida inkomst där. Samma sak gäller i Nederländerna om han väljer att omfattas av de bestämmelserna för personer i den nederländska inkomstskattelagen som har hemvist där. Efter att deklARATIONERNA har upprättats i respektive stat görs en justering i var och en av dem i enlighet med territorialitetsprincipen.

61. Om en person som saknar hemvist i landet väljer att omfattas av skattereglerna för egenföretagare som har hemvist i landet, åsamkas denne en extrakostnad som inte nödvändigtvis drabbar en egenföretagare

med hemvist i landet. Den som har hemvist i Nederländerna behöver bara deklarerar sin världsvida inkomst där och han beskattas i utlandet för de inkomster han har erhållit där. En sådan skattskyldig person som F. Gielen måste däremot deklarerar sin världsvida inkomst i två medlemsstater och anpassa sina redovisningsrutiner till två nationella rättsordningar, och han åsamkas kostnader för den administrativa hanteringen gentemot två olika skatteförvaltningar som dessutom använder olika språk.²⁹ Det är uppenbart att en sådan skattskyldig person som F. Gielen, som inte är bosatt i Nederländerna, inte befinner sig i samma situation som den som betalar skatt och är bosatt där.

62. Domstolen har varit sträng i sin bedömning av de administrativa förpliktelser som en medlemsstat ålägger skattskyldiga personer som saknar hemvist i den staten. Det hot som sådana åtgärder utgör för en väl fungerande inre marknad har gjort att domstolen underförstått har funnit att skyldigheten för personer, som har inkomster i en stat men saknar hemvist där, att följa redovisningsstandarderna i den staten kan utgöra ett hinder som strider mot artikel 43 EG.³⁰

29 — Vad beträffar språkfrågan klargjorde den nederländska regeringens ombud vid förhandlingen att skatteförvaltningen där godtar handlingar och skrivelser på andra "vanligt förekommande språk" än nederländska, dock att detta sker informellt och utan några rättsliga garantier. Ombudet tillhandahöll emellertid inte någon information om hur situationen verkligen ser ut för den som behöver kommunicera med de nederländska myndigheterna på ett annat språk än nederländska. F. Gielen's ombud har dock förklarat för domstolen att den som tar kontakt med skattemyndigheten i Nederländerna måste göra det på det officiella språket där, vilket förefaller mer sannolikt.

30 — Domen i målet Futura Participations och Singer (ovan fotnot 30), punkt 25.

63. Förevarande mål handlar emellertid inte om huruvida de administrativa förpliktelser som följer av valmöjligheten i artikel 2.5 i inkomstskattelagen inskränker rörelsefriheten. En sådan bedömning visar bara att en egenföretagare som saknar hemvist i landet inte har samma förmåner som de som har hemvist där, trots att han kan välja att beskattas enligt bestämmelserna för personer med hemvist i landet. Detta har F. Gielen och kommissionen påtalat, men de har inte fått tillräckliga svar i de skriftliga eller muntliga yttrandena från Nederländerna och de andra medlemsstaterna.

2984 euro. Beräkningen är emellertid inte slut där, eftersom F. Gielen bara får dra av den del som motsvarar vinsten i Nederländerna från sin beskattningsbara inkomst.

65. Enligt klagandens ombud divideras vinsten i Nederländerna med den världsvida vinsten och därefter multipliceras kvoten med det tillämpliga avdraget. Räkneoperationen ser ut så här i siffror:

b) Beloppet avseende skatt att betala

$(11\,577 / 88\,849) \times 2984 = 389$ euro.

64. Vid förhandlingen i förevarande mål om förhandsavgörande förklarade den nederländska regeringen att de inkomster som ingår i den beskattningsbara inkomsten, enligt bestämmelserna för personer med hemvist i landet, vid tillämpning av avdraget i artikel 2.5 i lagen, är den skattskyldiges världsvida inkomst. Det innebär att F. Gielen om han hade valt att omfattas av bestämmelserna för personer med hemvist i landet inte skulle ha deklarerat de 11 577 euro som han hade tjänat i Nederländerna, utan de 88 849 euro som han hade erhållit under året vid sina två driftställen, det nederländska och det tyska. Det relevanta avdraget rör således den högsta inkomsten och uppgår till

66. F. Gielen har emellertid också hävdat att en person med hemvist i Nederländerna som betalar skatt på hela sin inkomst, oavsett om den härrör från Nederländerna eller från utlandet, inte behöver fördela avdragets storlek proportionellt utan kan dra av hela beloppet från den beskattningsbara inkomsten. Denna diskriminering motiveras av att F. Gielen även om han betalar skatt enligt bestämmelserna för personer med hemvist i landet, enbart ska beskattas för den inkomst han har haft i Nederländerna. Det innebär att den proportionella fördelningen görs för att skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet inte ska omfattas av förmånligare bestämmelser än dem som har hemvist där.

67. Den nederländska regeringen presenterade under förhandlingen en alternativ beräkningsmetod och enligt denna metod är de ekonomiska konsekvenserna identiska för personer som har hemvist i landet och personer som inte har det men som väljer att omfattas av bestämmelserna för personer med hemvist i landet. F. Gielen's ombud har gjort gällande att denna metod inte är riktig och att det slutliga ekonomiska resultatet blir olika för de båda kategorierna av skattskyldiga personer. Domstolen har emellertid inte tillräckligt underlag för att avgöra denna fråga. Det ankommer inte på domstolen att kontrollera den nederländska skattelagstiftningens laglighet, det faller långt utanför domstolens behörighetsområde.

bestämmelser tillämpliga på de båda kategorierna av skattskyldiga personer men skattebeloppet är detsamma. Som kommissionen också har påpekat, och som jag redovisat ovan i punkterna 57–63, innebär upprättandet av två deklARATIONER för den världsvida inkomsten – en i Nederländerna och en i Tyskland – en tung börda, särskilt om inkomsten i Nederländerna är låg. Den ursprungliga diskrimineringen, vilken har behandlats i punkterna 30–42 i detta förslag till avgörande, har således inte undanröjts. En skattskyldig person som saknar hemvist i landet är nämligen inte jämställd med en som har hemvist där, även om han väljer att omfattas av bestämmelserna för personer med hemvist i landet.

68. Jag finner således att det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida skattebeloppet är detsamma i dessa båda fall.

c) Preliminär slutsats

69. Trots den beskrivna osäkerheten är det svårt att föreställa sig att situationerna är jämförbara.

70. Såsom den nederländska regeringens ombud förklarade vid förhandlingen är olika

71. En utländsk skattskyldig person som väljer att bli beskattad enligt bestämmelserna för personer som har hemvist i landet har inte samma ställning som en inhemsk skattskyldig person. Denna skillnad innebär att den valmöjlighet som föreskrivs i artikel 2.5 i inkomstskattelagen inte kan anses neutralisera den rättsstridiga diskriminering som är förknippad med ett av alternativen. Detta tydliggörs om ett mer generellt perspektiv

tillämpas, särskilt om det utgår från domstolens rättspraxis.

3. Möjligheten att välja system för beskattning och domen i målet Schumacker

72. Den nederländska regeringen har gjort gällande att den nederländska inkomstskattelagen gott och väl uppfyller de villkor som fastslagits i domen i målet Schumacker,³¹ genom att den ger möjlighet att välja mellan att omfattas av bestämmelserna antingen för personer med hemvist i landet eller för personer som saknar hemvist i landet.

73. Jag delar inte denna uppfattning, eftersom den bygger på en felaktig tolkning av domen i nämnda mål.

74. I domen slog domstolen fast att en person som saknar betydande inkomst i den stat

där han har hemvist och som erhåller merparten av sin inkomst från en verksamhet i en annan medlemsstat, inte får beskattas hårdare i den sistnämnda medlemsstaten än en arbetstagare som har hemvist där och som där innehar samma anställning. Denna dom visar att en jämförelse kan göras. En person som praktiskt taget uteslutande arbetar i ett annat land än det där han har hemvist ska i arbetsgivarens land behandlas på samma sätt som personer som har hemvist i det landet. För att uppnå en sådan likabehandling måste skattesystemet i värdstaten medge att de personliga förhållandena och familjesituationen för den arbetstagare som saknar hemvist i landet beaktas, framför allt om dessa förhållanden inte beaktas i den stat där han har hemvist.³²

75. Det går inte att hänvisa till domen i målet Schumacker för att rättfärdiga neutraliseringen av en sådan diskriminering som den som F. Gielen har utsatts för. Denna dom har ett specifikt tillämpningsområde som skiljer sig från det som föreligger i förevarande mål och domstolen utgår där från vissa villkor – att en arbetstagares personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas – som gör att den inte är tillämplig på förevarande mål. Således går det inte att som Nederländerna gör hävda att artikel 2.5 i inkomstskattelagen ger ett starkare skydd än den rättspraxis som följer av domen i målet Schumacker.

31 — I sitt skriftliga yttrande har F. Gielen anslutit sig till den nederländska regeringens ståndpunkt i denna fråga och erinrat om att det i förarbetena till inkomstskattelagen finns en liknande motivering: att följa domen i målet Schumacker och ge personer som saknar hemvist i landet möjlighet att omfattas av skattebestämmelser som är mer förmånliga än dem som prövades i nämnda mål (MvT Kamerstukken (parlamentsprotokoll) II 1998/99, nr 3, s. 79 och 80 (citat hämtat från F. Gielens skriftliga yttrande, s. 11)).

32 — Lenaerts, K., och Bernardeau, L., "L'encadrement communautaire de la fiscalité directe", *Cahiers de droit européen*, nr 1 och 2, 2007, s. 77–80.

76. En sådan maximal tillämpning av domen i målet Schumacker som Nederländerna förespråkar skulle dessutom få negativa konsekvenser. Detta framgår av förevarande mål. Det är heller inte acceptabelt att ett land genom att erbjuda olika beskattningsoptioner för personer som saknar hemvist i landet kan godkänna vilken diskriminering som helst med hänvisning till att själva valmöjligheten neutraliserar särbehandlingen. Om domstolen godtar den nederländska regeringens ståndpunkt bör försiktighetsåtgärder vidtas för att förhindra att diskrimineringen av personer som saknar hemvist i landet ökar: Den bör i stället i möjligaste mån begränsas. Eftersom det är svårt att föreställa sig sådana försiktighetsåtgärder menar jag att ett sådant alternativ knappast kan få en neutraliserande verkan.

4. Avslutande synpunkter

77. Innan jag avslutar vill jag påpeka att den valmöjlighet som föreskrivs i artikel 2.5 i inkomstskattelagen inte ifrågasätts i förevarande mål. Trots allt vad som anförts ovan vill jag understryka att syftet är att bedöma huruvida

valmöjligheten neutraliserar diskrimineringen av personer som saknar hemvist i landet.

78. Det finns här skäl att vara försiktig, eftersom det finns uppenbara fördelar med det system som Nederländerna har infört.³³ Det har hävdats att möjligheten att låta en skattskyldig person betala skatt för sin världsvida inkomst såväl i hemviststaten som i källstaten kan ge optimala resultat, särskilt vid gränsöverskridande beskattning av fysiska personer.³⁴ Ser man till de olika skattemodeller som finns i medlemsstaterna har det nederländska systemet vissa positiva aspekter som jag inte ifrågasätter. Inte heller ifrågasätts modellens laglighet, utan frågan gäller om systemet har en neutraliserande verkan. I det avseendet räcker inte artikel 2.5 i inkomstskattelagen för att rättfärdiga den rättsstridiga diskriminering som drabbar personer som liksom F. Gielen saknar hemvist i Nederländerna.

33 — I de nederländska bestämmelser som provas i förevarande mål föreskrivs en ovillkorlig valmöjlighet för egenföretagare som saknar hemvist i landet. Det finns emellertid fler medlemsstater som har infört system med valmöjligheter som det nederländska, men som har begränsat dem till att omfatta personer som uppstår en stor del av sin inkomst i en annan medlemsstat än den där de har hemvist. Detta fick kommissionen att i sin rekommendation 94/79/EG av den 21 december 1993 om beskattning av vissa inkomster som uppburits av personer i en annan stat än den där de är bosatta (EGT L 39, 1994, s. 22) slå fast att en skattskyldig person som saknar hemvist i landet bör få välja om denne vill omfattas av skattereglerna för dem som är har hemvist i sistnämnda stat, när denne uppstår mer än 75 procent av sin inkomst i källstaten.

34 — Terra, B.J.M., och Wattel, P.J., *European Tax Law*, 4 uppl., Kluwer, Deventer, 2005, s. 80–82.

VI — Förslag till avgörande

79. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska besvara den tolkningsfråga som ställts av Hoge Raad på följande sätt:

”Artikel 43 EG ska tolkas så, att den utgör hinder mot en nationell bestämmelse som diskriminerar egenföretagare som saknar hemvist i landet, även om den utländske skattskyldige har haft möjlighet, som han inte utnyttjat, att välja att behandlas som en egenföretagare med hemvist i landet.”