Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(./../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61994J0107 - SV
Avis juridique important

|

61994J0107

Domstolens dom (femte avdelningen) den 27 juni 1996. - P. H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën. - Begäran om förhandsavgörande: Hoge Raad - Nederländerna. - Artikel 52 i EG-fördraget - Skyldighet att likabehandla - Beskattning av inkomst förvärvad av utomlands bosatta personer. - Mål C-107/94.

Rättsfallssamling 1996 s. I-03089

Sammanfattning
Parter
Domskäl
Beslut om rättegångskostnader
Domslut

Nyckelord

1 Fri rörlighet för personer - Etableringsfrihet - Bestämmelser i fördraget - Tillämpningsområde vad avser personer - En utomlands bosatt medborgare i en medlemsstat som samtidigt utövar verksamhet som egenföretagare inom dennas territorium och i en annan medlemsstat - Omfattas

(EG-fördraget, artikel 52)

2 Fri rörlighet för personer - Etableringsfrihet - Skattelagstiftning - Skatt på inkomst av tjänst - En utomlands bosatt medborgare i en medlemsstat som samtidigt utövar verksamhet som egen företagare på dennas territorium och i en annan medlemsstat - Högre skatt än den som gäller för personer bosatta i staten - Otillåtlighet - Kompensation genom beskattningsåtgärder för att en person inte är ansluten till det nationella systemet för social trygghet och inte erlägger avgifter till detta - Otillåtlighet

(EG-fördraget, artikel 52; rådets förordning nr 1408/71)

Sammanfattning

3 En medborgare i en medlemsstat som utövar verksamhet som egenföretagare i en annan medlemsstat, där han tillika är bosatt, kan åberopa bestämmelserna i artikel 52 i fördraget i förhållande till den medlemsstat där han är medborgare och inom vars territorium han utövar en annan verksamhet som egenföretagare, då han genom att utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat än den stat där han är medborgare i förhållande till den senare befinner sig i en situation som kan jämställas med den som samtliga övriga enskilda befinner sig i, vilka i förhållande till värdlandet åberopar de rättigheter och friheter som säkerställs av fördraget.

4 Artikel 52 i fördraget skall tolkas på så sätt att den utgör hinder för att en medlemsstat avseende en medborgare i en medlemsstat - som utövar verksamhet som egenföretagare inom statens territorium och samtidigt utövar en annan verksamhet som egenföretagare i en annan medlemsstat där han är bosatt - tillämpar en högre skattesats på inkomst än den som tillämpas avseende personer som är bosatta i staten och som utövar samma verksamhet, då det inte föreligger någon objektiv skillnad vad avser den situation som dessa skattskyldiga befinner sig i och den som de skattskyldiga som är bosatta i staten och med dessa likställda personer befinner sig i, som kan berättiga en sådan skillnad i behandling. Detta är bland annat fallet då det förhållandet att en person inte är bosatt i staten innebär att denne inte kan undgå tillämpning av regeln om progressiv beskattning och de båda kategorierna skattskyldiga således befinner sig i en jämförbar situation med avseende på denna regel.

En medlemsstat kan inte heller genom en högre skattesats avseende inkomst beakta det förhållandet att den skattskyldige, till följd av de bestämmelser i förordning nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen som är av relevans vid fastställande av tillämplig sociallagstiftning, inte är skyldig att erlägga avgifter till det nationella systemet för socialförsäkring. Den omständigheten att den skattskyldige är ansluten till det system för social trygghet som gäller i bosättningsstaten, vilket även detta följer av nämnda förordning, saknar härvid betydelse.

Parter

I mål C-107/94,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Hoge Raad der Nederlanden, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

P.H. Asscher,

och

Staatssecretaris van Financiën,

angående tolkningen av artikel 48 i EEG-fördraget, numera EG-fördraget,

meddelar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D.A.O. Edward samt domarna J.-P. Puissochet, J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann och M. Wathelet (referent),

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- P.H. Asscher, genom skatterådgivaren M.W.C. Feteris,

- Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren A. Bos, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

- Tysklands regering, genom E. Röder, Ministerialrat, förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud,

- Belgiens regering, genom administrative chefen J. Devadder, ministeriet för utrikesärenden, utrikeshandel och biståndssamarbete, i egenskap av ombud,

- Frankrikes regering, genom C. de Salins, sous-directeur, utrikesministeriets rättsavdelning, och J.-L. Falconi, secrétaire des affaires étrangères, samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard och B.J. Drijber, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 14 december 1995 av: Asscher, företrädd av M.W.C Feteris, Nederländernas regering, företrädd av biträdande juridiske rådgivaren J.S. van den Oosterkamp, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, Frankrikes regering, företrädd av F. Pascal, chargé de mission, utrikesministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud, Förenade kungarikets regering, företrädd av S. Braviner, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, samt av A. Moses, QC, och kommissionen, företrädd av B.J. Drijber,

och efter att den 15 februari 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Genom beslut av den 23 mars 1994, vilket inkom till domstolen den 30 mars 1994, har Hoge Raad der Nederlanden i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt fem frågor för förhandsavgörande avseende tolkningen av artikel 48 i EEG-fördraget, numera EG-fördraget.

2 Dessa frågor har uppkommit inom ramen för en tvist mellan Staatssecretaris van Financïen och Asscher, en nederländsk medborgare som arbetar i Nederländerna utan att vara bosatt där, angående tillämpningen av en skattesats på dennes inkomst av tjänst som är högre än den som tillämpas avseende de skattskyldiga som är bosatta i Nederländerna eller med dessa likställda personer, som bedriver samma typ av verksamhet där.

3 I Nederländerna regleras direktbeskattning av fysiska personer genom Wet op de inkomstenbelasting av den 16 december 1964 (lag om inkomstbeskattning, Staatsblad 519, nedan kallad lag om inkomstskatt) och Wet op de loonbelasting av den 18 december 1964 (lag om skatt på inkomst av tjänst, Staatsblad 521, nedan kallad lag om skatt på inkomst av tjänst), vilka har ändrats under år 1989 (ändrade versioner förekommer i Staatsblad 1990, 103 respektive 104).

4 I enlighet med lag av den 27 respektive den 28 april 1989 (Staatsblad 122, 123, 129 och 611) har en kombinerad uppbörd av skatt och socialförsäkringsavgifter införts, med verkan från och med den 1 januari 1990, såväl avseende inkomstskatt som skatt på inkomst av tjänst. Uppbörden sker hädanefter på grundval av ett enhetligt skatteunderlag; den beskattningsbara inkomsten och den inkomst som ligger till grund för beräkningen av de sociala avgifterna sammanfaller så att det belopp som undantas från skatt och avgifter (det vill säga fribeloppet) är detsamma.

5 Skatteskalan, vilken består av tre skikt, fastställs genom artiklarna 20a och 20b i lagen om skatt på inkomst av tjänst (samma gäller för artiklarna 53a och 53b i lag om inkomstskatt), i vilka det endast föreskrivs skilda skattesatser för det första skiktet av det beskattningsbara beloppet. Däremot tillämpades inom ramen för den skatteskala som förelåg före skattereformen samma skattesats om 14 procent för det första skiktet, avseende inkomst av tjänst förvärvad av skattskyldiga från en källa inom Nederländerna.

6 I artikel 20a föreskrivs en skatteskala för de skattskyldiga som är bosatta i Nederländerna eller med dessa likställda skattskyldiga. En skattskyldig som är bosatt utomlands likställs med en skattskyldig bosatt i Nederländerna då denne visar att hans totala inkomst uteslutande eller nästan uteslutande (det vill säga till åtminstone 90 procent) utgörs av inkomst som är skattepliktig i Nederländerna; detta senare villkor anses vara uppfyllt då den skattskyldige skall betala avgifter i Nederländerna enligt ett allmänt system för obligatorisk socialförsäkring (volksverzekeringen). För dessa skattskyldiga uppgår skattesatsen avseende det första skiktet av det beskattningsbara beloppet till 13 procent.

7 Det skall framhållas att det första skiktet av det beskattningsbara beloppet för skatteåret 1990 motsvarade en beskattningsbar årsinkomst understigande eller lika med 42 123 HFL. Den procentsats som avsåg avgifter för allmän socialförsäkring och som togs ut samtidigt som skatt på det första skatteskiktet var då 22,1 procent. Det totala belopp som uttogs på inkomst av tjänst förvärvad av skattskyldiga personer bosatta i landet eller med dessa likställda personer uppgick följaktligen till 35,1 procent.

8 I artikel 20b föreskrivs en skala, kallad skala för utländska personer, vilken är tillämplig på skattskyldiga som inte är bosatta i landet och som inte uppfyller de villkor som anges i artikel 20a, det vill säga förvärvar mindre än 90 procent av sin totala inkomst i Nederländerna och inte är tvungna att erlägga socialförsäkringsavgifter i Nederländerna. Dessa senare är avseende det första skiktet skattskyldiga med en högre skattesats, om 25 procent.

9 Vad avser de två övriga skikten i skalan uppgår skatten för samtliga skattskyldiga utan åtskillnad till 50 procent för det andra skiktet av det beskattningsbara beloppet och till 60 procent för det tredje (denna senare sats uppgick till 72 procent före reformen år 1989).

10 Det framgår av handlingarna att Asscher i Nederländerna är direktör för ett bolag med begränsad ansvarighet, P.H. Asscher Beheer BV, i vilket han är ende aktieägare.

11 Asscher utövar även yrkesverksamhet i Belgien, där han leder ett bolag bildat i enlighet med belgisk rätt, Vereudia, med vilket han endast bedriver verksamhet i denna stat.

12 I maj månad 1986 flyttade Asscher från Nederländerna till Belgien utan att denna förflyttning innebar någon föränding av hans verksamhetsutövning i vare sig Nederländerna eller Belgien.

13 Vad avser skattefrågor fastställs bestämmelserna om fördelningen av behörigheten att uppbära skatt mellan Kungariket Belgien och Kungariket Nederländerna i det bilaterala dubbelbeskattningsavtalet av den 19 oktober 1970, avseende inkomstskatt och förmögenhetsskatt, vilket också reglerar vissa andra frågor på skatteområdet (Tractatenblad 1970, nr 192, nedan kallad avtalet).

14 Med tillämpning av bestämmelserna i artikel 16.1 jämförda med bestämmelserna i 24.2 första punkten första meningen i detta avtal, skall den inkomst som Asscher har förvärvat i Nederländerna, det vill säga den lön som han har fått av det nederländska företaget, beskattas uteslutande i Nederländerna.

15 De övriga inkomster som Asscher förvärvar beskattas i Belgien, där denne är bosatt. De inkomster som Asscher har förvärvat i Nederländerna undantas från skatt, men Belgien har enligt artikel 24.2 första punkten andra meningen i ovannämnda avtal likväl rätt att beakta de inkomster som har undantagits för att fastställa tillämplig skattesats och för att följaktligen kunna tillämpa progressivitetsklausulen.

16 Asschers socialförsäkringsrättsliga situation är följande.

17 Asscher var ansluten till det nederländska systemet för allmän socialförsäkring fram till dess att han flyttade till Belgien i maj 1986. Sedan dess är han inte längre skyldig att erlägga avgift till den nederländska allmänna socialförsäkringen och omfattas endast av den belgiska lagstiftningen vad avser socialförsäkring. Vid tidpunkten för de omständigheter som ligger till grund för målet, var Asscher obligatoriskt ansluten i Belgien till socialförsäkringssystemet för egenföretagare.

18 I juni månad 1990, vilken är den löneperiod som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, tillämpades skattesatsen om 25 procent, för det första skatteskiktet, på den lön som Asscher erhöll i Nederländerna.

19 Efter det att Asschers överklagande avseende den skatt som hade dragits från hans lön för juni månad 1990 avslagits, väckte Asscher talan vid Gerechtshof i Amsterdam och hävdade att en tillämpning av en skattesats om 25 procent allmänt sett utgör indirekt diskriminering på grund av nationalitet, vilket strider mot artiklarna 7 och 48 i EEG-fördraget, numera artiklarna 6 och 48 i EG-fördraget.

20 I beslut av den 13 april 1992 förkastade Gerechtshof argumentet avseende diskriminering. Den nationella domstolen konstaterade att före den 1 januari 1990 erlade en skattskyldig såsom den berörde, vilken inte är tvungen att erlägga avgift för allmän socialförsäkring (nedan kallad skattskyldig som inte erlägger avgift), skatt på lön och inkomst med samma skattesats som en skattskyldig som är tvungen att erlägga avgift för allmän socialförsäkring (nedan kallad skattskyldig som erlägger avgift), men att den senare kunde göra avdrag för dessa avgifter från sitt skatteunderlag.

21 Gerechtshof påpekar att för den skattskyldige som erlägger avgift innebar den allmänna sänkning av skattesatserna som trädde ikraft den 1 januari 1990 i gengäld att möjligheten att från det beskattningsbara beloppet göra avdrag för avgift som erlagts för den allmänna socialförsäkringen avskaffades. Denna nackdel har däremot inte påverkat de skattskyldiga som inte erlägger avgift. Enligt Gerechtshof skulle en allmän sänkning av skattesatserna utan tillämpning av en förhöjd skattesats för de skattskyldiga som inte erlägger avgift innebära en oberättigad fördel för dem i förhållande till övriga skattskyldiga. Följaktligen har Gerechtshof ansett det vara objektivt berättigat att inom ramen för en skattereform inrätta olika skattesatser beroende

på om den skattskyldige erlägger avgift eller inte.

22 Asscher har överklagat denna dom.

23 Då Hoge Raad ställde sig tvekande inför tolkningen av bestämmelserna i EG-fördraget, har det beslutat att förklara målet vilande och att ställa domstolen följande 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?"

24 För att förtydliga det för Asscher rådande rättsläget i förhållande till fördragsbestämmelserna angående fri rörlighet för personer, skall den ekonomiska verksamhet som han utövar inledningsvis definieras.

25 Enligt domstolens fasta rättspraxis anses såsom "arbetstagare", i den mening som avses i artikel 48 i fördraget, samtliga personer som utövar faktisk och reell verksamhet, till skillnad från verksamhet som är så begränsad att den framstår som rent marginell och av underordnad betydelse. Vad som huvudsakligen betecknar arbetsförhållandet är enligt denna rättspraxis den omständigheten att en person under en viss tid, till förmån för någon annan och enligt dennes anvisningar, utför tjänster i utbyte mot vilka denne erhåller ersättning (dom av den 3 juli 1986, 66/85, Lawrie-Blum, Rec. s. 2121, punkt 17).

26 Då Asscher är direktör för ett företag i Nederländerna i vilket han är ensam aktieägare utövar han inte verksamhet i en beroende ställning, vilket gör att han inte kan anses som någon "arbetstagare" i den mening som avses i artikel 48 i fördraget utan som en person som utövar verksamhet som egenföretagare i den mening som avses i artikel 52 i fördraget.

27 Vad avser den verksamhet som Asscher utövar i Belgien är det tillräckligt att konstatera att det framgår av de handlingar som ingivits till domstolen - och detta har inte bestridits av parterna - att även den yrkesverksamhet som han utövar i denna stat skall anses som verksamhet i egenskap av egenföretagare.

28 Följaktligen skall det prövas om en lagstiftning som den som är i fråga i det förevarande fallet är förenlig med artikel 52 och inte med artikel 48 i fördraget.

29 Det skall under alla omständigheter förtydligas att enligt dom av den 20 maj 1992, Ramrath (C-106/91, Rec. s. I-3351, punkt 17) ger en jämförelse mellan artikel 48 och artikel 52 i fördraget vid handen att de är grundade på samma principer vad avser såväl möjligheten för de personer som omfattas av gemenskapsrätten att inresa och uppehålla sig på medlemsstaternas territorium som

förbud mot all diskriminering av dessa på grund av nationalitet. Detsamma gäller då personer som omfattas av gemenskapsrätten utövar ekonomisk verksamhet på medlemsstaternas territorium.

30 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som de frågor skall besvaras som Hoge Raad der Nederlanden har ställt.

Den femte frågan i begäran om förhandsavgörande

31 Genom den femte frågan för förhandsavgörande - vilken bör prövas först - önskar den nationella domstolen i huvudsak få klarlagt om en medborgare i en medlemsstat, som utövar verksamhet som egenföretagare i en annan medlemsstat där han är bosatt, kan åberopa bestämmelserna i artikel 52 i fördraget i förhållande till den stat där han är medborgare och på vars territorium han utövar annan verksamhet som egenföretagare.

32 Även om enligt en fast rättspraxis bestämmelserna i fördraget avseende friheten att etablera sig inte är tillämpliga på rent interna förhållanden i en medlemsstat, kan likväl omfattningen av artikel 52 inte tolkas på så sätt att en viss medlemsstats egna medborgare hindras från att åberopa gemenskapsrätten, då dessa på grund av sitt handlande, i förhållande till den stat där de är medborgare, befinner sig i en situation som kan jämställas med den som samtliga andra enskilda befinner sig i vilka har rättigheter och friheter som är säkerställda genom fördraget (se i detta avseende dom av den 7 februari 1979, Knoors, 115/78, Rec. s. 399, punkt 24, dom av den 3 oktober 1990, Bouchoucha, C-61/89, Rec. s. I-3551, punkt 13, dom av den 31 mars 1993, Kraus, C-19/92, Rec. s. I-1663, punkt 15, och dom av den 23 februari 1994, Scholz, C-419/92, Rec. s. I-505).

33 Före år 1986 utövade Asscher ekonomisk verksamhet i Belgien ifrån Nederländerna, den stat där han är medborgare. Sedan han i maj 1986 flyttade till Belgien utövar han ekonomisk verksamhet både i Nederländerna och Belgien, och denna dubbla ekonomiska verksamhet påverkar direkt beräkningen av inkomstbeskattningen i Nederländerna för skatteåret 1990, vilket är föremålet för talan vid den nationella domstolen. Det skall därför påpekas att Asscher har utnyttjat de rättigheter och friheter som garanteras enligt fördraget och att han är berättigad att åberopa motsvarande bestämmelser i detta.

34 Följaktligen skall den femte frågan för förhandsavgörande besvaras på så sätt att en medborgare i en medlemsstat, som utövar verksamhet som egenföretagare i en annan medlemsstat där han tillika är bosatt, kan åberopa bestämmelserna i artikel 52 i fördraget i förhållande till den medlemsstat där han är medborgare och på vars territorium han utövar en annan verksamhet som egenföretagare, då han genom att utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat än den stat där han är medborgare i förhållande till den senare befinner sig i en situation som kan jämställas med den som samtliga övriga enskilda befinner sig i, vilka i förhållande till värdlandet åberopar de rättigheter och friheter som säkerställs av fördraget.

Den första och den andra frågan i begäran om förhandsavgörande

35 Genom den första och den andra frågan, vilka bör prövas tillsammans, frågar den nationella domstolen i huvudsak för det första om artikel 52 i fördraget skall tolkas på så sätt att den är till hinder för att en medlemsstat - avseende en person, vilken är medborgare inom gemenskaperna samt utövar verksamhet som egenföretagare på statens territorium och samtidigt utövar en annan verksamhet som egenföretagare i en annan medlemsstat där han är bosatt - tillämpar en inkomstskattesats som är högre än den som tillämpas på personer som är bosatta i staten och utövar samma verksamhet. Den nationella domstolen frågar för det andra om svaret på denna fråga påverkas av den omständigheten att mindre än 90 procent av den skattskyldiges totala inkomst utgörs av inkomst som i inkomstbeskattningssyfte kan beaktas av den stat där personen arbetar utan att ha sin bosättning där.

36 Innan dessa frågor besvaras skall det för det första påpekas att även om direktbeskattningen ingår i medlemsstaternas behörighetsområde, skall dessa likväl iakttaga gemenskapsrätten vid sådan beskattning och följaktligen undvika all öppen eller förtäckt diskriminering på grund av nationalitet (se dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, REG s. I-225, punkterna 21 och 26, och dom av den 11 augusti 1995, Wielockx, C-80/94, REG s. I-2493, punkt 16).

37 Det skall konstateras att lagstiftningen i fråga i målet vid den nationella domstolen tillämpas oberoende av den berörde skattskyldiges medborgarskap.

38 En nationell lagstiftning av ifrågavarande slag riskerar emellertid att vara till förfång i huvudsak för medborgare i andra medlemsstater, då den föreskriver en åtskillnad grundad på bland annat ett kriterium om bosättning i så måtto att den skattesats avseende lön och inkomst som tillämpas avseende vissa i staten icke bosatta personer är högre än den som tillämpas på de skattskyldiga som är bosatta i staten och med dessa likställda personer. De personer som inte är bosatta i staten är oftast de som inte heller är medborgare i den. Det skall tilläggas att en lagstiftning av det slag som den i fråga i målet vid den nationella domstolen är ännu mer benägen att huvudsakligen beröra medborgare i andra medlemsstater, eftersom det, förutom ett kriterium avseende bosättning, tillämpas ett kriterium om att åtminstone 90 procent av den totala inkomsten skall vara inkomst förvärvad i Nederländerna.

39 Under dessa omständigheter kan tillämpning av en skattesats, som överstiger den skattesats som är tillämplig avseende de skattskyldiga som är bosatta i staten och med dessa likställda personer, på lön och inkomst som är förvärvad av de skattskyldiga som inte är bosatta i staten - ett villkor som anses vara uppfyllt om de inte erlägger avgift till allmän socialförsäkring - och vilka förvärvar mindre än 90 procent av sin totala inkomst i Nederländerna, utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet.

40 I enlighet med en fast rättspraxis innebär det diskriminering när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall (ovannämnda dom i målet Wielockx, punkt 17).

41 Vad avser direkt skatt är förhållandena för de personer som är och de som inte är bosatta i en viss stat som regel inte jämförbara, då det är fråga om objektiva skillnader såväl vad avser inkomstkälla som den berördes förmåga att erlägga skatt eller beaktande av den skattskyldiges personliga och familjemässiga förhållanden (ovannämnda dom i målet Wielockx, punkt 18, i vilken ovannämnda dom i målet Schumacker citeras, punkt 31 och följande punkter).

42 Det skall emellertid förtydligas att då det föreligger en skattemässig fördel som förvägras en person som inte är bosatt i staten, kan en skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier skattskyldiga betecknas som diskriminering i den mening som avses i fördraget, då det inte föreligger någon objektiv skillnad avseende förhållandena vilken berättigar en skillnad i behandling i detta avseende mellan de båda kategorierna skattskyldiga (se i detta avseende dom i målet Schumacker, punkt 36-38).

43 Då det sålunda är fråga om skattemässiga fördelar som har samband med beaktandet av den skattskyldiges personliga och familjemässiga situation, är det enligt domstolens rättspraxis diskriminerande om en medlemsstat förvägrar en skattskyldig som arbetar inom statens territorium utan att vara bosatt där den förmån som detta beaktande innebär, samtidigt som staten beaktar denna situation avseende en skattskyldig som är bosatt där, då den person som inte är bosatt i staten förvärvar hela eller nästan hela sin totala inkomst i denna stat, eftersom den inkomst som förvärvas i bosättningsstaten inte är tillräcklig för att möjliggöra ett beaktande av den personliga och familjemässiga situationen. Dessa båda kategorier skattskyldiga befinner sig sålunda i en jämförbar situation vad avser beaktande av den personliga och familjemässiga situationen (ovannämnda dom i målet Schumacker, punkt 36-38).

44 Däremot kan det vara berättigat att staten där personen arbetar nekar sådana fördelar avseende en skattskyldig som inte är bosatt i staten och som inte förvärvar hela eller nästan hela sin inkomst i den stat där han arbetar utan att vara bosatt, då denne beviljas jämförbara fördelar i bosättningsstaten, på vilken det enligt internationell skatterätt ankommer att beakta den personliga och familjemässiga situationen.

45 I förevarande fall utgörs skillnaden i behandling av det förhållandet att en skattesats om 25 procent för det första skiktet tillämpas på personer som inte är bosatta i Nederländerna och förvärvar mindre än 90 procent av sin totala inkomst där, medan det med avseende på personer som är bosatta i Nederländerna och utövar samma ekonomiska verksamhet där, tillämpas en skattesats om 13 procent på det första skatteskiktet, även om de förvärvar mindre än 90 procent av sin totala inkomst där.

46 Enligt Nederländernas regering är avsikten med den högre skattesatsen att kompensera en progressiv beskattning, vilken vissa i staten icke bosatta personer annars skulle undgå, på grund av att deras skyldighet att erlägga skatt är begränsad till den inkomst som förvärvas i Nederländerna.

47 Det skall i detta avseende förtydligas att med tillämpning av artikel 24.2 första punkten i avtalet, som följer artikel 23a 1 och 3 i OECD-modellavtalet (undantag med förbehåll för progressivitet), är den inkomst som förvärvas i den stat där den skattskyldige utövar ekonomisk verksamhet utan att vara bosatt där, endast skattepliktig i denna stat och skall undantas från beskattning i bosättningsstaten. Den sistnämnda staten har dock rätt att beakta inkomsterna vid beräkningen av skattebeloppet avseende den berörde skattskyldiges övriga inkomster, i syfte att bland annat tillämpa regeln om progressivitet.

48 Det förhållandet att en person inte är bosatt i staten, är således inte något som under omständigheterna i detta fall möjliggör för denne att undgå tillämpning av regeln om progressivitet. De båda kategorierna skattskyldiga befinner sig således i en jämförbar situation med avseende på denna regel.

49 Under dessa omständigheter utgör tillämpningen av en högre skattesats på inkomst förvärvad av vissa personer som inte är bosatta i staten jämfört med den som tillämpas avseende inkomst förvärvad av bosatta och med dessa likställda en indirekt diskriminering, vilket strider mot artikel 52 i fördraget.

50 Nedan skall prövas om denna diskriminering eventuellt är befogad.

51 För det första motiveras, enligt den nederländska regeringen, en tillämpning av olika skattesatser avseende dels skattskyldiga som inte är bosatta i staten och som inte erlägger avgifter, dels skattskyldiga som är bosatta där och med dessa likställda personer, av behovet att undvika att skattetrycket för de förstnämnda blir avsevärt svagare än för de sistnämnda. Om inte en högre skattesats tillämpas åtnjuter enligt regeringen skattskyldiga som inte är bosatta i staten och som inte erlägger avgift en skattemässig förmån i förhållande till bosatta och med dessa likställda personer, för vilka det förhållandet att möjligheten till avdrag för sociala avgifter har avskaffats har inneburit en ökning av den beskattningsbara inkomsten och en motsvarande ökning av skatten.

52 En sådan argumentation kan inte godtas.

53 Det är viktigt att påpeka att den fördel som dessa personer som inte är bosatta i staten antas ha, om den föreligger, följer av ett beslut av den nederländske lagstiftaren om att avskaffa möjligheten att göra avdrag för sociala avgifter. Ett beslut som på grund av beslutets art endast påverkar skattskyldiga som är skyldiga att betala sociala avgifter, vilket enligt den nederländska regeringen gynnar dem som inte är tvungna att erlägga dessa avgifter i Nederländerna. En sådan omständighet kan inte berättiga en kompensation i skattehänseende på bekostnad av de senare, då detta skulle innebära att dessa bestraffades för att de inte erlade sociala avgifter i Nederländerna.

54 Under alla omständigheter kan endast ett av dessa två sakförhållanden föreligga. Antingen är Asscher endast ansluten till det belgiska systemet för social trygghet och det kan inte komma i fråga att bestraffa honom genom att staten kompenserar sig för detta genom ett skatteuttag, därför att han inte erlägger sociala avgifter i Nederländerna, eller så borde Asscher endast eller samtidigt vara ansluten till det nederländska systemet för social trygghet, vilket skulle innebära att Nederländerna kan kräva att han erlägger avgifter och således innebära att han undantas från "skalan för utländska personer", såsom det anges i punkt 8 i denna dom. Av detta följer således att den omständigheten att en person är ansluten eller inte till ettdera av de nationella systemen för social trygghet inte i någon av de två situationer som beskrivits kan berättiga att en högre skattesats tillämpas avseende personer som inte är bosatta i staten.

55 För det andra skall det undersökas om det är berättigat att tillämpa olika skattesatser på grund av behovet av att tillförsäkra skattemässig konsekvens i den ifrågavarande medlemsstaten, såsom såväl Staatssecretaris van Financiën, under förfarandet vid den nationella domstolen, som den franska regeringen har hävdat.

56 Domstolen har i domar av den 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. s. I-249) och kommissionen mot Belgien (C-300/90, Rec. s. I-305), fastställt att behovet av att tillförsäkra konsekvens inom ett skattesystem kan motivera bestämmelser som hindrar den fria rörligheten för arbetstagare inom gemenskaperna.

57 Så är emellertid inte fallet i förevarande mål.

58 I ovannämnda mål förelåg ett direkt samband mellan möjligheten att göra avdrag för avgifter och beskattningen av de belopp som försäkringsgivarna hade att utbetala vid verkställighet av pensions- och livförsäkringsavtalen, ett samband som måste bevaras för att det ifrågavarande

skattesystemet skulle förbli konsekvent. I det fallet kunde den skattskyldige välja mellan dels att göra avdrag för försäkringspremierna samtidigt som kapitalbeloppet och räntan beskattades vid det tillfälle då avtalet skulle fullföljas, dels att inte göra avdrag för premierna, men att det kapitalbelopp och den ränta som erhölls då avtalet fullföljdes i stället undantogs från beskattning.

59 I förevarande fall föreligger däremot inte något motsvarande direkt samband mellan å enda sidan att det tillämpas en högre skattesats avseende inkomst förvärvad av vissa i staten inte bosatta personer, vilka förvärvar mindre än 90 procent av sin totala inkomst i Nederländerna, och å andra sidan att sociala avgifter inte uppbärs avseende den inkomst som dessa personer som inte är bosatta i staten förvärvar i Nederländerna.

60 För det första innebär inte tillämpningen av en högre skattesats något socialt skydd. För det andra kan det förhållandet att personer inte är anslutna till det nederländska systemet för social trygghet och följaktligen att sociala avgifter inte uppbärs avseende den inkomst som vissa i staten inte bosatta personer förvärvar i Nederländerna, om detta är välgrundat, endast - vad avser fastställande av tillämplig lagstiftning - leda till tillämpning av det allmänna och tvingande systemet i rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971, om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen (EGT nr L 149, s. 2) och har i princip, med tillämpning av dessa bestämmelser, till följd att personerna endast ansluts till det system för social trygghet som är gällande i bosättningsstaten, där de utövar en del av sin yrkesmässiga verksamhet.

61 Domstolens rättspraxis, enligt vilken medlemsstaterna inte har möjlighet att bestämma i vilken omfattning deras egen lagstiftning respektive en annan medlemsstats lagstiftning är tillämplig, eftersom de är skyldiga att iaktta gällande gemenskapsrättsliga bestämmelser (se dom av den 23 september 1982, Kuijpers, 276/81, Rec. s. 3027, punkt 14, dom av den 12 juni 1986, Ten Holder, 302/84, Rec. s. 1821, punkt 21, och dom av den 10 juli 1986, Luijten, 60/85, Rec. s. 2365, punkt 14), utgör i detta hänseende hinder för en medlemsstat att genom skattemässiga åtgärder faktiskt avse att kompensera det förhållandet att en person inte är ansluten och inte erlägger avgifter till statens system för social trygghet.

62 Mot bakgrund av det föregående skall de två första frågorna besvaras så att artikel 52 i fördraget skall tolkas på så sätt att den utgör hinder för en medlemsstat att avseende en medborgare i en medlemsstat - som utövar verksamhet som egenföretagare inom statens territorium och samtidigt utövar en annan verksamhet som egenföretagare i en annan medlemsstat där han är bosatt - tillämpa en högre skattesats på inkomst än den som tillämpas avseende personer som är bosatta i staten och utövar samma verksamhet, då det inte föreligger någon objektiv skillnad, vad avser den situation i vilken dessa skattskyldiga befinner sig i och den som de skattskyldiga som är bosatta i staten och med dessa likställda personer befinner sig i, som kan berättiga en sådan skillnad i behandling.

Den tredje och den fjärde frågan i begäran om förhandsavgörande

63 Den tredje och den fjärde frågan har redan besvarats inom ramen för prövningen av om diskrimineringen eventuellt är befogad (se i synnerhet punkterna 53 och 54, liksom punkt 59-61).

64 Följaktligen skall Hoge Raad der Nederlanden lämnas svaret att artikel 52 i fördraget utgör hinder för att en medlemsstat genom en högre skattesats avseende inkomst beaktar det förhållandet att den skattskyldige, till följd av de bestämmelser i förordning nr 1408/71 som är av relevans vid fastställande av tillämplig sociallagstiftning, inte är skyldig att erlägga avgifter till det nationella systemet för socialförsäkring. Den omständigheten att den skattskyldige är ansluten till det system för social trygghet som är gällande i bosättningsstaten, vilket även detta följer av förordning nr 1408/71, saknar härvid betydelse.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

65 De kostnader som har förorsakats den tyska, den belgiska, den franska, den nederländska och den brittiska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 23 mars 1994 förts vidare av Hoge Raad der Nederlanden - följande dom:

66 En medborgare i en medlemsstat, som utövar verksamhet som egenföretagare i en annan medlemsstat där han är bosatt, kan åberopa bestämmelserna i artikel 52 i fördraget i förhållande till den medlemsstat där han är medborgare och på vars territorium han utövar en annan verksamhet som egenföretagare, då han genom att utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat än den stat där han är medborgare i förhållande till den senare befinner sig i en situation som kan jämställas med den som samtliga övriga enskilda befinner sig i, vilka i förhållande till värdlandet åberopar de rättigheter och friheter som säkerställs av fördraget.

67 Artikel 52 i fördraget skall tolkas på så sätt att den utgör hinder för en medlemsstat att avseende en medborgare i en medlemsstat - som utövar verksamhet som egenföretagare inom statens territorium och samtidigt utövar en annan verksamhet som egenföretagare i en annan medlemsstat där han är bosatt - tillämpa en högre skattesats på inkomst än den som tillämpas avseende personer som är bosatta i staten och utövar samma verksamhet, då det inte föreligger någon objektiv skillnad, vad avser den situation i vilken dessa skattskyldiga befinner sig i och den som de skattskyldiga som är bosatta i staten och med dessa likställda personer befinner sig i, som kan berättiga en sådan skillnad i behandling.

68 Artikel 52 i fördraget utgör hinder för att en medlemsstat genom en högre skattesats avseende inkomst beaktar det förhållandet att den skattskyldige, till följd av de bestämmelser i rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen som är av relevans vid fastställande av tillämplig sociallagstiftning, inte är skyldig att erlägga avgifter till det nationella systemet för socialförsäkring. Den omständigheten att den skattskyldige är ansluten till det system för social trygghet som är gällande i bosättningsstaten, vilket även detta följer av förordning nr 1408/71, saknar härvid betydelse.