

61994J0107

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 27. juni 1996. - P. H. Asscher mod Staatssecretaris van Financiën. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Hoge Raad - Nederlandene. - EF-traktatens artikel 52 - Ligebehandlingsforpligtelse - Indkomstbeskatning af ikkehjemmehørende personer. - Sag C-107/94.

Samling af Afgørelser 1996 side I-03089

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

1. Fri bevaegelighed for personer ° etableringsfrihed ° traktatens bestemmelser ° personelt anvendelsesomraade ° ikke-hjemmehørende statsborger i en medlemsstat, der samtidig udoever selvstaendig virksomhed paa denne stats og en anden medlemsstats omraade ° omfattet

(EF-traktaten, art. 52)

2. Fri bevaegelighed for personer ° etableringsfrihed ° skattelovgivning ° indkomstbeskatning ° ikke-hjemmehørende statsborger i en medlemsstat, der samtidig udoever selvstaendig virksomhed paa denne stats og en anden medlemsstats omraade ° haardere beskatning end af en hjemmehørende ° ikke tilladt ° compensation ved skattemaessige foranstaltninger, hvorefter vedkommende ikke er tilsluttet og ikke skal betale bidrag til medlemsstatens socialsikringsordning ° ikke tilladt

(EF-traktaten, art. 52; Raadets forordning nr. 1408/71)

Sammendrag

1. En statsborger i en medlemsstat, som udoever selvstaendig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopael, kan paaberaabe sig bestemmelserne i traktatens artikel 52 over for sin oprindelsesstat, paa hvis omraade han ogsaa udoever selvstaendig virksomhed, naar han paa grund af udoevelse af erhvervsmaessig virksomhed i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten i forhold til sidstnaevnte stat befinder sig i en situation, som kan sammenlignes

med situationen for alle andre retssubjekter, der i forhold til vaertslandet paaberaaber sig de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder.

2. Traktatens artikel 52 skal fortolkes saaledes, at den er til hinder for, at en medlemsstat over for en statsborger i en medlemsstat, som udoever selvstaendig virksomhed paa dens omraade og samtidig ogsaa udoever selvstaendig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopael, ved beskattningen af hans indkomst anvender en hoejere skattesats end den, der gaelder for hjemmehoerende, som udoever samme virksomhed, naar der ikke er nogen objektiv forskel i forholdene for disse skattepligtige og forholdene for hjemmehoerende skattepligtige og hermed ligestillede personer, som kan begrunde en saadan forskelsbehandling. Dette er bl.a. tilfaeldet, naar den omstaendighed, at en person ikke er hjemmehoerende, ikke medfoerer, at progressionsprincippet ikke finder anvendelse paa ham, og de to kategorier af skattepligtige dermed befinder sig i en sammenlignelig situation paa dette punkt.

En medlemsstat kan heller ikke ved anvendelse af en hoejere skattesats ved indkomstbeskattningen tage hensyn til, at den skattepligtige i henhold til de relevante bestemmelser i forordning nr. 1408/71 om anvendelse af de sociale sikringsordninger paa arbejdstagere og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Faellesskabet, 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 bopaelstat, hvilket ligeledes foelger af den naevnte forordning.

Parter

I sag C-107/94,

angaaende en anmodning, som Nederlandenes Hoge Raad i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

P.H. Asscher

mod

Staatssecretaris van Financiën,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af EOEf-traktatens, nu EF-traktatens artikel 48,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

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

generaladvokat: P. Léger

justitssekretaer: ekspeditionssekretaer H.A. Ruehl,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

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

° den nederlandske regering ved juridisch adviseur A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget

° den tyske regering ved Ministerialrat E. Roeder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmaegtiget

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

° 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 befuldmaegtigede

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

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der i retsmoedet den 14. december 1995 er afgivet mundtlige indlaeg af P.H. Asscher ved M.W.C. Feteris, af den nederlandske regering ved assistent-juridisch adviseur J.S. van den Oosterkamp, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, af den franske regering ved chargé de mission à la direction des affaires juridiques F. Pascal, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, af Det Forenede Kongeriges regering ved S. Braviner, Treasury Solicitor's Department, som befuldmaegtiget, 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 foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 23. marts 1994 indgaaet til Domstolen den 30. marts 1994 har Nederlandenes Hoge Raad i medfoer af EF-traktatens artikel 177 forelagt fem praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af EOEf-traktatens, nu EF-traktatens artikel 48.

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag anlagt mod Staatssecretaris van Financiën af P.H. Asscher, som er nederlandsk statsborger, og som er beskaeftiget i Nederlandene, men ikke har bopael dér. Sagen drejer sig om, hvorvidt der ved beskatningen af Asscher's loenindkomst kan anvendes en hoejere skattesats end den, der anvendes ved beskatningen af skattepligtige, som er hjemmehoerende i Nederlandene, og dermed ligestillede personer, naar de dér udoever 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 loenindkomst, Staatsblad 521, herefter "loenbeskatningsloven"). Begge love blev aendret ved en reform i 1989 (de aendrede 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 indfoert en samlet opkraevning af skat og bidrag til sociale forsikringsordninger med virkning fra den 1. januar 1990, baade for saa vidt angaar indkomstskat og skat af loenindkomst. Opkraevningen sker herefter efter det samme beregningsgrundlag, saaledes at den skattepligtige indkomst og den

indkomst, der anvendes ved beregningen af de sociale bidrag, er sammenfaldende, og saaledes at det beloeb, der er fritaget for beskatning og for bidragsbetaling (dvs. "bundfradraget"), er det samme.

5 Skattetabellen, der bestaar af tre trin, er fastsat ved artikel 20a og 20b i loenbeskatningsloven (og tilsvarende ved artikel 53a og 53b i indkomstskatteloven). Det fremgaar heraf, at der findes forskellige satser, dog kun for saa vidt angaar det foerste trin af den skattepligtige indkomst. Derimod gjaldt der efter den skattetabel, der var gaeldende foer skattereformen, paa det foerste trin en fast sats paa 14% for skattepligtige, som oppebar loenindkomst fra en intern kilde i Nederlandene.

6 I henhold til artikel 20a gaelder der en skattetabel for skattepligtige, der er hjemmehoerende i Nederlandene, og dermed ligestillede personer. En ikke-hjemmehoerende person ligestilles med en i Nederlandene hjemmehoerende person, naar vedkommende godtgoer, at hans globalindkomst udelukkende eller naesten udelukkende (dvs. for mindst 90% s vedkommende) bestaar 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 ("volksverzekeringen"). For disse skattepligtige udgoer skatten af foerste trin af den skattepligtige indkomst 13%.

7 Det bemaerkes, at for saa vidt angaar skatteaaret 1990 svarede det foerste trin af den skattepligtige indkomst til en aarlig skattepligtig indkomst paa 42 123 HFL eller derunder. Bidragene til den almindelige sociale forsikringsordning, som opkraeves samtidig med skatten, opkraeves alene paa det foerste skattetrin og androg 22,1%. Det totale beloeb, som opkraevendes af hjemmehoerende skattepligtiges og hermed ligestillede personers loenindkomst, udgjorde dermed 35,1%.

8 I artikel 20b fastsaettes en saakaldt "udlaendingetabel" for skattepligtige, der ikke er hjemmehoerende, og som ikke opfylder betingelserne i artikel 20a, dvs. skattepligtige, som oppebaerer mindre end 90% af deres globalindkomst i Nederlandene og ikke skal betale bidrag til den nederlandske sociale sikringsordning. Disse personer betaler af det foerste trin en hoejere skat svarende til 25%.

9 For saa vidt angaar de to andre trin paa skattetabellen udgoer skatten for alle skattepligtige uden forskel 50% af det andet trin af den skattepligtige indkomst og 60% af det tredje trin (sidstnaevnte sats var paa 72% foer skattereformen i 1989).

10 Det fremgaar af sagen, at P.H. Asscher i Nederlandene er direktoer for et anpartsselskab, P.H. Asscher Beheer BV, som han ejer 100%.

11 P.H. Asscher udoever endvidere erhvervsmaessig 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 medfoerte ingen aendringer i Asscher's virksomhed hverken i Nederlandene eller i Belgien.

13 Med hensyn til skat fremgaar 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 undgaaelse af dobbeltbeskatning og regulering af visse andre spoergsmaal paa det skattemaessige omraade, 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 oppebaaret 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 oppebaaret 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. Paa 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 paa 25% anvendt paa den lønindkomst, P.H. Asscher oppebar i Nederlandene, for saa vidt angaar det første trin paa 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 paa 25% generelt var udtryk for indirekte forskelsbehandling paa grundlag af nationalitet i strid med EOEF-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 sagsoegeren, der ikke skulle betale bidrag til den almindelige sociale forsikringsordning (herefter "ikke-bidragbetalende 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 "bidragbetalende skattepligtig"), men sidstnævnte kunne fradrage bidragene i den skattepligtige indkomst.

21 Ifølge Gerechtshof modsvares den generelle nedsættelse af skattesatserne pr. 1. januar 1990 for bidragbetalende skattepligtige af, at fradragsretten for bidrag til den almindelige sociale forsikringsordning er bortfaldet. Denne ulempe går sig imidlertid ikke gældende for ikke-bidragbetalende skattepligtige. Gerechtshof anførte videre, at saafremt der ikke anvendtes en højere skattesats for ikke-bidragbetalende 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 skattereformen 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 Hoge 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 oppebaaret 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) Saaframt spørgsmaal 1 besvares benægtende, er forskelsbehandlingen alligevel tilladt, saaframt arbejdstagerens globalindkomst, beregnet efter beskæftigelsesstatens regler, er sammensat saaledes, 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 ovenstaaende spørgsmål, om arbejdstageren er statsborger i beskæftigelsesstaten?"

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

25 Ifølge Domstolens faste praksis anses enhver person, som udoever en faktisk og reel beskæftigelse, for arbejdstager i henhold til traktatens artikel 48, og der skal herved ses bort fra en beskæftigelse af saa ringe omfang, af den fremtraeder 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 maa antages at udoeve 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 fremgaar af de sagsakter, der er fremsendt til Domstolen, og det er ikke bestridt af parterne, at den erhvervsmaessige virksomhed, Asscher udoever i denne stat, ligeledes maa anses for selvstændig virksomhed.

28 Det maa 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 angaar saavel indrejse og ophold paa medlemsstaternes omraade for personer omfattet af fællesskabsretten som forbuddet mod forskelsbehandling af enhver art af disse paa grundlag af nationalitet. Det samme gælder med hensyn til den adgang, der tilkommer personer omfattet af fællesskabsretten til paa medlemsstaternes omraade at udoeve en erhvervsmaessig virksomhed.

30 Paa grundlag af disse betragtninger maa de af Nederlandenes Hoge Raad stillede spoergsmaal besvares.

Femte praejudicielle spoergsmaal

31 Med det femte praejudicielle spoergsmaal, som skal behandles foerst, oensker den forelaeggende ret i det vaesentlige oplyst, om en statsborger i en medlemsstat, som udoever selvstaendig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopael, kan paaberaabe sig bestemmelserne i traktatens artikel 52 over for sin oprindelsesstat, paa hvis omraade han ogsaa udoever selvstaendig virksomhed.

32 Ifoelge fast retspraksis gaelder, at selv om traktatens bestemmelser om etableringsfrihed ikke kan anvendes paa rent interne forhold i en medlemsstat, kan traktatens artikel 52 ikke fortolkes saaledes, at faellesskabsretten ikke skulle gælde for en bestemt medlemsstats egne statsborgere, naar disse paa grund af deres adfaerd 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, praemis 24, af 3.10.1990, sag C-61/89, *Bouchoucha*, Sml. I, s. 3551, praemis 13, af 31.3.1993, sag C-19/92, *Kraus*, Sml. I, s. 1663, praemis 15, og af 23.2.1994, sag C-419/92, *Scholz*, Sml. I, s. 505).

33 I det foreliggende tilfaelde udoevede P.H. Asscher foer 1986 erhvervsmaessig virksomhed i Belgien fra Nederlandene, der er hans oprindelsesstat. Efter at han i maj 1986 flyttede til Belgien, har han fortsat udoevet erhvervsmaessig virksomhed baade i Nederlandene og i Belgien, og den omstaendighed, at han udoever erhvervsmaessig virksomhed to steder, har direkte betydning for beregningen af skatten af hans indkomst i Nederlandene i skatteaaret 1990, hvilket er genstanden for hovedsagen. Det maa derfor fastslaas, at Asscher har gjort brug af de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder, og at han kan paaberaabe sig de relevante bestemmelser i traktaten.

34 Det femte praejudicielle spoergsmaal skal derfor besvares med, at en statsborger i en medlemsstat, som udoever selvstaendig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopael, kan paaberaabe sig bestemmelserne i traktatens artikel 52 over for sin oprindelsesstat, paa hvis omraade han ogsaa udoever selvstaendig virksomhed, naar han paa grund af udoevelse af erhvervsmaessig virksomhed i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten i forhold til sidstnaevnte stat befinder sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for alle andre retssubjekter, der i forhold til vaertslandet paaberaaber sig de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder.

Foerste og andet praejudicielle spoergsmaal

35 Med det foerste og andet praejudicielle spoergsmaal, som skal behandles samlet, oensker den forelaeggende ret i det vaesentlige oplyst, om traktatens artikel 52 skal fortolkes saaledes, at den er til hinder for, at en medlemsstat over for en faellesskabsborger, som udoever selvstaendig virksomhed paa dens omraade og samtidig ogsaa udoever selvstaendig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopael, ved beskatningen af hans indkomst anvender en hoejere skattesats end den, der gaelder for hjemmehoerende, som udoever samme virksomhed. Endvidere oensker den forelaeggende ret oplyst, om det har betydning for besvarelsen af dette spoergsmaal, at den skattepligtiges globalindkomst for mindre end 90%'s vedkommende bestaar af indkomst, som den stat, hvor han arbejder, men ikke har bopael, kan tage hensyn til ved beskatningen af hans indkomst.

36 Ved besvarelsen af disse spoergsmaal bemaerkes indledningsvis, at selv om bestemmelserne om direkte beskatning henhoerer under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog overholde faellesskabsretten under udoevelsen af deres kompetence og saaledes afstaa fra enhver form for

aabenlys 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 paagaeldende skattepligtiges nationalitet.

38 Der er imidlertid en fare for, at nationale bestemmelser af denne karakter, hvorefter der bl.a. sondres paa grundlag af bopael, saaledes at skattesatsen ved beskatning af loen og indkomst for visse ikke-hjemmehoerende er hoejere end den sats, der anvendes for saa vidt angaar hjemmehoerende og hermed ligestillede personer, navnlig rammer borgere fra andre medlemsstater. Ikke-hjemmehoerende er saaledes som oftest statsborgere i andre stater. Det tilfoejes, at bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede i saerlig grad vil kunne beroere udenlandske statsborgere, idet der ud over bopaelskriteriet ogsaa anvendes et kriterium vedroerende sammensaetningen af globalindkomsten, som for mindst 90% s vedkommende skal vaere oppebaaret i Nederlandene.

39 Paa denne baggrund vil det kunne indebaere en indirekte forskelsbehandling paa grundlag af nationalitet, at der over for ikke-hjemmehoerende skattepligtige, som oppebaerer mindre end 90% af deres globalindkomst i Nederlandene ° hvilken betingelse anses for opfyldt, naar de ikke betaler bidrag til den almindelige sociale forsikringsordning ° ved beskatningen af loen og indkomst anvendes en skattesats, som er hoejere end den, der anvendes for saa vidt angaar hjemmehoerende og hermed ligestillede personer.

40 Endvidere bemaerkes, at forskelsbehandling efter fast retspraksis bestaar i, at der paa sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes paa forskellige situationer (Wielockx-dommen, præmis 17).

41 Med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehoerende og ikke-hjemmehoerende i en bestemt stat som udgangspunkt ikke sammenlignelig, idet der er tale om objektive forskelle for saa vidt angaar baade indtaegtskilde, vedkommendes skatteevne samt hensyntagen til personlige og familiemaessige forhold (Wielockx-dommen, præmis 18, med henvisning til Schumacker-dommen, præmis 31 ff.).

42 Det skal imidlertid bemaerkes, at naar der findes en skattemaessig fordel, som ikke indroemmes ikke-hjemmehoerende, 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 paa en saadan maade, at det kan begrunde, at de paa dette punkt behandles forskelligt (jf. i denne retning Schumacker-dommen, præmis 36, 37 og 38).

43 Hvad angaar skattemaessige fordele, som forudsætter, at der tages hensyn til de personlige og familiemaessige forhold, er det saaledes efter Domstolens praksis udtryk for forskelsbehandling, at en medlemsstat ikke indroemmer en skattepligtig, som arbejder paa dens omraade, men ikke har bopael dér, saadanne fordele, men indroemmer hjemmehoerende skattepligtige disse, naar den ikke-hjemmehoerende skattepligtige oppebaerer hele eller naesten hele sin globalindkomst i denne stat, idet den indkomst, der oppebaeres i bopaelsstaten, ikke er tilstraekkelig til, at der kan tages hensyn til de personlige og familiemaessige forhold. Disse to kategorier af skattepligtige befinder sig i saa fald i en sammenlignelig situation hvad angaar hensyntagen til de personlige og familiemaessige forhold (Schumacker-dommen, præmis 36, 37 og 38).

44 Hvad derimod angaar en ikke-hjemmehoerende skattepligtig, som ikke oppebaerer hele eller naesten hele sin indkomst i den stat, hvor han arbejder, men ikke har bopael, vil det kunne begrundes, at beskaeftigelsesstaten ikke indroemmer vedkommende saadanne fordele, idet der indroemmes tilsvarende fordele i bopaelsstaten, som i henhold til den internationale skatteret skal

tage hensyn til den personlige og familiemaessige situation.

45 I det foreliggende tilfaelde bestaar forskelsbehandlingen i, at der for saa vidt angaar ikke-hjemmehoerende, som i Nederlandene oppebaerer mindre end 90% af deres globalindkomst, anvendes en skattesats paa 25% af det foerste trin, mens der med hensyn til personer, som er hjemmehoerende i Nederlandene, og som dér udover den samme erhvervsmaessige virksomhed, anvendes en sats paa 13% af det foerste skattetrin, ogsaa selv om de dér oppebaerer mindre end 90% af deres globalindkomst.

46 Ifoelge den nederlandske regering skal den hoejere skattesats sikre progressiviteten i skattesystemet, som ellers ikke ville gaelde for visse ikke-hjemmehoerende, idet deres skattepligt er begraenset til indkomst oppebaaret i Nederlandene.

47 Hertil bemaerkes, 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 oppebaeres i den stat, hvor den skattepligtige udover erhvervsmaessig virksomhed, men ikke har bopael, alene beskattes i denne stat og er fritaget for beskatning i bopaelsstaten. Bopaelsstaten kan imidlertid tage hensyn til denne indkomst ved beregningen af skatten af den paagaeldendes oevrige indkomst, bl.a. for at kunne anvende progressionsprincippet.

48 Den omstaendighed, at en person ikke er hjemmehoerende, medfoerer saaledes ikke under de foreliggende omstaendigheder, at progressionsprincippet ikke finder anvendelse paa ham. De to kategorier af skattepligtige befinder sig dermed i en sammenlignelig situation paa dette punkt.

49 Det maa paa denne baggrund anses for indirekte forskelsbehandling i strid med traktatens artikel 52 i forhold til visse ikke-hjemmehoerende ved beskatningen af deres indkomst at anvende en skattesats, som er hoejere end den, der gaelder for hjemmehoerende og hermed ligestillede personer.

50 Det maa herefter undersoeges, om en saadan forskelsbehandling kan begrundes.

51 Den nederlandske regering har for det foerste anfoert, at en forskel i skattesatsen for ikke-hjemmehoerende og ikke-bidragbetalende skattepligtige paa den ene side og hjemmehoerende skattepligtige og hermed ligestillede personer paa den anden side er noedvendig for at undgaa, at skattetrykket ikke er vaesentligt mindre for den foerste gruppe end for den anden. Saafremt der ikke anvendes en hoejere sats, vil ikke-hjemmehoerende og ikke-bidragbetalende skattepligtige ifoelge regeringen have en skattemaessig fordel i forhold til hjemmehoerende og hermed ligestillede personer, for hvem ophaevelsen af fradragsretten for sociale bidrag har medfoert en stigning i den skattepligtige indkomst og en hertil svarende skattestigning.

52 Dette argument kan ikke tiltraedes.

53 For det foerste bemaerkes, at den paastaaede fordel for ikke-hjemmehoerende, saafremt den eksisterer, foelger af den nederlandske lovgivers beslutning om at ophaeve fradragsretten for sociale bidrag, og efter sin karakter beroerer denne beslutning kun de skattepligtige, som skal betale saadanne bidrag. Ifoelge den nederlandske regering indebaerer dette en fordel for personer, som ikke skal betale disse bidrag i Nederlandene. Dette kan imidlertid ikke medfoere, at der paalaegges den sidstnaevnte gruppe en yderligere skattebyrde, idet det ville vaere det samme som at straffe dem for ikke at betale sociale bidrag i Nederlandene.

54 Der kan kun vaere tale om én af to situationer. Enten er P.H. Asscher efter reglerne kun omfattet af den belgiske socialsikringsordning, og der kan i saa fald ikke vaere tale om at straffe ham ved at paalaegge ham en yderligere skattebyrde, fordi han ikke betaler sociale bidrag i Nederlandene. Eller ogsaa skal Asscher alene eller samtidig vaere omfattet af den nederlandske

socialsikringsordning, hvilket medfører, at Nederlandene kan opkræve bidrag, og at han ikke er omfattet af "udlaendingetabellen", saaledes som angivet ovenfor i præmis 8. Det følger saaledes 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, saaledes som både Staatssecretaris van Financiën under sagen for den nationale domstol og den franske regering har gjort gældende.

56 Domstolen har saaledes 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 forsikringselskaberne 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 saaledes 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 første 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 Raadets forordning (EOEF) 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 erhvervsmaessige virksomhed.

61 I denne forbindelse bemærkes, at det vil være i strid med Domstolens praksis ° hvorefter medlemsstaterne ikke er beføjede 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 saaledes, at den er til hinder for, at en medlemsstat over for en statsborger i en medlemsstat, som

udøve selvstændig virksomhed på dens område og samtidig også udøve selvstændig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl, ved beskattningen af hans indkomst anvender en højere skattesats end den, der gælder for hjemmehørende, som udøve samme virksomhed, naar 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 Høje 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 indkomstbeskattningen 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.

Afgørelse om sagsomkostninger

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.

Afgørelse

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 udøve selvstændig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopæl, kan paaberaabe sig bestemmelserne i EF-traktatens artikel 52 over for sin oprindelsesstat, på hvis område han også udøve selvstændig virksomhed, naar han på grund af udøvelse af erhvervsmaessig 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 paaberaaber sig de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder.

2) Traktatens artikel 52 skal fortolkes saaledes, at den er til hinder for, at en medlemsstat over for en statsborger i en medlemsstat, som udøve selvstændig virksomhed på dens område og

samtidig ogsaa udoever selvstaendig virksomhed i en anden medlemsstat, hvor han har bopael, ved beskatningen af hans indkomst anvender en hoejere skattesats end den, der gaelder for hjemmehoerende, som udoever samme virksomhed, naar der ikke er nogen objektiv forskel i forholdene for disse skattepligtige og forholdene for hjemmehoerende skattepligtige og hermed ligestillede personer, som kan begrunde en saadan forskelsbehandling.

3) Traktatens artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat ved anvendelse af en hoejere skattesats ved indkomstbeskatningen tager hensyn til, at den skattepligtige i henhold til de relevante bestemmelser i Raadets forordning (EOEF) nr. 1408/71 af 14. juni 1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger paa arbejdstagere og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Faelleskabet, 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 bopaelstat, hvilket ligeledes foelger af forordning nr. 1408/71.