

**Sag C-520/04**

**Sag anlagt af**

**Pirkko Marjatta Turpeinen**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Korkein hallinto-oikeus)

»Fri bevægelighed for personer – indkomstskat – pension – hårdere beskatning af pensionister, der har bopæl i en anden medlemsstat«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat P. Léger fremsat den 18. maj 2006

Domstolens dom (Første Afdeling) af 9. november 2006

Sammendrag af dom

1. *Fri bevægelighed for personer – arbejdstagere – traktatbestemmelser – personelt anvendelsesområde*

(Art. 39 EF)

2. *Unionsborgerskab – ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område – skattelovgivning*

(Art. 18 EF)

1. Personer, som har haft hele deres beskæftigelse i den medlemsstat, i hvilken de er statsborgere, og først gør brug af retten til ophold i en anden medlemsstat efter at være gået på pension uden at have til hensigt på nogen måde dér at udøve lønnet beskæftigelse, kan ikke påberåbe sig den frie bevægelighed, som artikel 39 EF garanterer.

(jf. præmis 16)

2. Artikel 18 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter indkomstskatten af pension, der udbetales af en institution i en medlemsstat til en person med bopæl i en anden medlemsstat, i visse tilfælde overstiger den skat, der ville være skyldig, hvis denne person boede i den førstnævnte medlemsstat, når den nævnte pension udgør hele eller næsten hele nævnte persons indkomst.

Nationale bestemmelser, der er til skade for visse af landets egne statsborgere, alene fordi de har udnyttet deres ret til frit at færdes og opholde sig i en anden medlemsstat, udgør en ulige behandling, der er i strid med de principper, der ligger til grund for unionsborgerskabet, nemlig princippet om, at unionsborgerne skal tilsikres den samme retlige behandling under udøvelsen af deres ret til fri bevægelighed.

Ganske vist er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende for så vidt angår direkte skatter som udgangspunkt ikke sammenlignelig. For så vidt som den i en medlemsstat udbetalte pension udgør hele eller næsten hele indtægten for pensionister, der ikke er bosiddende i medlemsstaten, befinder de sig imidlertid objektivt for så vidt angår indkomstskat i samme situation som pensionister, der bor i denne medlemsstat og oppebærer en tilsvarende pension.

(jf. præmis 22, 26, 31 og 39 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

9. november 2006 (\*)

»Fri bevægelighed for personer – indkomstskat – pension – hårdere beskatning af pensionister, der har bopæl i en anden medlemsstat«

I sag C-520/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Korkein hallinto-oikeus (Finland) ved afgørelse af 20. december 2004, indgået til Domstolen den 22. december 2004, i en sag anlagt af:

**Pirkko Marjatta Turpeinen,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann (refererende dommer), og dommerne K. Lenaerts, J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič og E. Levits,

generaladvokat: P. Léger

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. marts 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Pirkko Marjatta Turpeinen ved oikeustieteen lisensiaatti K. Äimä
- den finske regering ved T. Pynnä og E. Bygglin, som befuldmægtigede
- den spanske regering ved I. del Cuvillo Contreras og M. Muñoz Pérez, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved M. Condou, G. Rozet og P. Aalto, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 18. maj 2006,

afsagt følgende

## **Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 18 EF og 39 EF samt Rådets direktiv 90/365/EØF af 28. juni 1990 om opholdsret for lønmodtagere og selvstændige, der er ophørt med erhvervsaktivitet (EFT L 180, s. 28).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag anlagt af Pirkko Marjatta Turpeinen – en pensioneret finsk statsborger, der var bosat i Spanien på tidspunktet for sagens faktiske omstændigheder – vedrørende beskatningen i Finland af den pension, som en finsk institution udbetaler til hende.

### **Twisten i hovedsagen og retsgrundlaget**

3 Indtil 1998 boede Pirkko Marjatta Turpeinen i Finland og arbejdede som børnepsykiater i den offentlige tjeneste i Finland. I 1998 gik hun på førtidspension og flyttede til Belgien. I 1999, da hun gik endeligt på pension, tog hun fast bopæl i Spanien.

4 Pirkko Marjatta Turpeinens indkomst består af en enkelt pension, der udbetales til hende af Kuntien Eläkevakuutus (Kommunernes Pensionsforsikring). I medfør af den dobbeltbeskatningsoverenskomst der er indgået mellem Republikken Finland og Kongeriget Spanien, beskattes den nævnte pension, som udbetales på grundlag af en erhvervsmæssig aktivitet i den offentlige sektor, kun i Finland.

5 Indtil 2001 var Pirkko Marjatta Turpeinen undergivet skatteordningen for fuldt skattepligtige hjemmehørende personer, en ordning, der dækker den skattepligtiges samlede globalindkomst. Den nævnte ordning fastsætter en progressiv beskatning, i henhold til hvilken en skattesats på 28,5% skulle anvendes på den indkomst, som Pirkko Marjatta Turpeinens pension udgjorde.

6 I 2002, som er det skatteår, hovedsagen vedrører, meddelte Uudenmaan verovirasto (regionen Uusimaas skattemyndighed, herefter »skattemyndigheden«) Pirkko Marjatta Turpeinen, at hun nu var undergivet ordningen vedrørende begrænset skattepligt, der kun omfatter indtægter hidrørende fra Finland, og som i overensstemmelse med § 9 og 11 i den finske lov nr. 1535/1992 om indkomstskat (tuloverolaki) finder anvendelse på finske statsborgere, som i tre på hinanden følgende år ikke har haft bopæl i Finland. Inden for rammerne af denne ordning blev Pirkko Marjatta Turpeinens pension undergivet en fast sats på 35% i medfør af § 1, stk. 1, § 2, stk. I, § 3, stk. I, og § 7 i den finske lov om beskatning af begrænset skattepligtige med hensyn til indkomst og formue (lähdeverolaki – lov nr. 627/1978, kildeskatteloven).

7 Da Pirkko Marjatta Turpeinen var af den opfattelse, at hun skulle beskattes som en person, der er fuldt skattepligtig i Finland, dvs. progressivt, indgav hun en klage over Uudenmaan verovirastos afgørelse. Inden for Den Europæiske Union skal en person ifølge hende behandles på samme måde, når den kompetente myndighed forbliver den samme, og alle andre omstændigheder i sagen, bortset fra bopælssted, er uforandrede. Da hun ikke fik medhold i sin klage, anlagde hun sag til prøvelse af afgørelsen for Helsingin hallinto-oikeus (Helsinki forvaltningsdomstol).

8 Da hallinto-oikeus ikke gav Pirkko Marjatta Turpeinen medhold i søgsmålet, indbragte hun denne afgørelse for den forelæggende ret.

## De præjudicielle spørgsmål

9 Korkein hallinto-oikeus (den øverste forvaltningsdomstol) har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 18 EF om unionsborgernes ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, eller artikel 39 EF om sikring af arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet, fortolkes således, at en af disse bestemmelser eller de begge er til hinder for sådanne nationale retsfor skrifter, hvorefter den kildeskat, der af en i udlandet bosiddende person, som imidlertid er begrænset skattepligtig i medlemsstaten, skal betales af skattepligtige pensioner – der udbetales på grundlag af et tidligere offentligretligt ansættelsesforhold – i visse tilfælde overstiger den skat, som ville blive opkrævet hos den skattepligtige, hvis han var bosiddende i denne medlemsstat og dermed var fuldt skattepligtig?

2) Skal [direktiv 90/365/EØF] fortolkes således, at det er til hinder for sådanne nationale retsfor skrifter, som er beskrevet ovenfor i spørgsmål 1?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

10 Med sine præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 18 EF og 39 EF samt direktiv 90/365 er til hinder for nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, hvorefter skat af pension, der udbetales i vedkommende medlemsstat til en person med bopæl i en anden medlemsstat, i visse tilfælde overstiger den skat, der ville være skyldig, hvis denne person boede i den førstnævnte medlemsstat.

11 Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin hører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten, herunder navnlig EF-traktatens bestemmelser om den frihed, der tilkommer enhver borger i Den Europæiske Union, til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område (dom af 12.7.2005, sag C-403/03, Schempp, Sml. I, s. 6421, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

12 Under disse omstændigheder skal det først efterprøves, om artikel 18 EF og 39 EF er til hinder for nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede.

### *Artikel 18 EF og 39 EF*

13 Hvad angår artikel 18 EF, som generelt fastslår retten for enhver unionsborger til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, er denne ret nærmere udmøntet i artikel 39 EF for så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed. (jf. dom af 26.11.2002, sag C-100/01, Oteiza Olazabal, Sml. I, s. 10981, præmis 26). Under disse omstændigheder skal Domstolen først prøve, om hovedsagen falder ind under anvendelsesområdet for artikel 39 EF.

14 Domstolen har i en række afgørelser fastslået, at traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for fællesskabsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Fællesskabets område, og at disse bestemmelser indeholder et forbud mod foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område (jf. dom af 26.1.1999, sag C-18/95, Terhoeve, Sml. I, s. 345, præmis 37, af 15.6.2000, sag C-302/98, Seher, Sml. I, s. 4585, præmis 32, og af 17.3.2005, sag C-109/04, Kranemann, Sml. I, s. 2421, præmis 25).

15 Nationale bestemmelser, som forhindrer en arbejdstager, der er statsborger i en

medlemsstat, i eller afholder ham fra at forlade sit oprindelsesland med henblik på at udøve retten til fri bevægelighed, udgør derfor hindringer for denne frihed, selv om de finder anvendelse uafhængigt af de berørte arbejdstageres nationalitet (Terhoeve-dommen, præmis 39, Sehrer-dommen, præmis 33, og Kranemann-dommen, præmis 26).

16 Som generaladvokaten har anført i punkt 60 i forslaget til afgørelse, kan personer, som har haft hele deres beskæftigelse i den medlemsstat, i hvilken de er statsborgere, og først gør brug af retten til ophold i en anden medlemsstat efter at være gået på pension uden at have til hensigt på nogen måde dér at udøve lønnet beskæftigelse, imidlertid ikke påberåbe sig den frie bevægelighed, som artikel 39 EF garanterer. Det fremgår, at dette er tilfældet for så vidt angår Pirkko Marjatta Turpeinen, henset til omstændighederne i hovedsagen, således som de fremgår af forelæggelsesafgørelsen.

17 Da hovedsagen ikke falder ind under anvendelsesområdet for artikel 39 EF, må der tages stilling til anvendeligheden af artikel 18 EF.

18 Ifølge Domstolens praksis er unionsborgerskabets formål at skabe den grundlæggende status for medlemsstaternes statsborgere, idet det gør det muligt for dem blandt disse statsborgere, som befinder sig i samme situation, inden for traktatens materielle anvendelsesområde at blive undergivet samme retlige behandling, uanset deres nationalitet og med forbehold af udtrykkeligt fastsatte undtagelser i denne henseende (jf. bl.a. dom af 20.9.2001, sag C-184/99, Grzelczyk, Sml. I, s. 6193, præmis 31, og af 29.4.2004, sag C-224/02, Pusa, Sml. I, s. 5763, præmis 16).

19 Blandt de situationer, der henhører under fællesskabsrettens anvendelsesområde, er de, der er knyttet til udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder, bl.a. de, der er knyttet til udøvelsen af retten til at færdes og opholde sig på medlemsstaternes område i henhold til artikel 18 EF (jf. bl.a. Grzelczyk-dommen, præmis 33, og Pusa-dommen, præmis 17).

20 Da en unionsborger i alle medlemsstaterne skal undergives samme retlige behandling som den, der tilkommer statsborgere fra disse medlemsstater, der befinder sig i samme situation, ville det være uforeneligt med retten til fri bevægelighed, hvis denne borger i den medlemsstat, hvori han er statsborger, får en behandling, der er mindre gunstig end den, han ville få, hvis han ikke havde gjort brug af sine beføjelser efter traktaten for så vidt angår borgernes bevægelighed (dom af 11.7.2002, sag C-224/98, D'Hoop, Sml. I, s. 6191, præmis 30, og Pusa-dommen, præmis 18).

21 Disse beføjelser ville nemlig ikke få fuld gennemslagskraft, såfremt en statsborger i en medlemsstat kunne blive foranlediget til at opgive at benytte sig af dem på grund af hindringer for hans ophold i værtsmedlemsstaten forårsaget af bestemmelser i hans oprindelsesstat, der straffer den omstændighed, at han har udnyttet disse beføjelser (Pusa-dommen, præmis 19).

22 Nationale bestemmelser, der er til skade for visse af landets egne statsborgere, alene fordi de har udnyttet deres ret til frit at færdes og opholde sig i en anden medlemsstat, udgør således en ulige behandling, der er i strid med de principper, der ligger til grund for unionsborgerskabet, nemlig princippet om, at unionsborgerne skal tilsikres den samme retlige behandling under udøvelsen af deres ret til fri bevægelighed (Pusa-dommen, præmis 20).

23 Da Pirkko Marjatta Turpeinen har gjort brug af de rettigheder til fri bevægelighed og ophold, der er tillagt ved artikel 18, stk. 1, EF, kan hun således påberåbe sig denne bestemmelse over for sin oprindelsesstat.

24 Det er ubestridt, at de i hovedsagen omhandlede finske bestemmelser i visse tilfælde indfører en forskellig behandling af finske statsborgere, der bliver boende i Finland, og finske

statsborgere, som er flyttet til en anden medlemsstat, som er ufordelagtig for de sidstnævnte alene af den grund, at de har gjort brug af retten til fri bevægelighed.

25 For så vidt som den progressive skattesats, der finder anvendelse på hjemmehørende pensionister, i forhold til det bruttobeløb, som det finske offentligretlige organ udbetaler i pension, fortsat er mindre end den faste sats på 35%, der finder anvendelse på ikke-hjemmehørende pensionister, må pensionister, der i tre på hinanden følgende år har været bosat i en anden medlemsstat og oppebærer en tilsvarende pension, nemlig bære en tungere skattebyrde.

26 Ganske vist har Domstolen for så vidt angår direkte skatter fastslået, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke er sammenlignelig (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 31).

27 Således har Domstolen hvad angår indkomstbeskatning fastslået, at situationen er anderledes for en hjemmehørende, idet den væsentligste del af hans skattepligtige indkomst normalt er samlet i bopælsstaten. Endvidere har denne stat normalt alle de oplysninger, der er nødvendige for at vurdere skatteyderens samlede skatteevne under hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 33, og dom af 5.7.2005, sag C-376/03, D., Sml. I, s. 5821, præmis 27).

28 Imidlertid har Domstolen ligeledes anerkendt, at når en ikke-hjemmehørende skattepligtig – arbejdstager eller selvstændig erhvervsdrivende – oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i den stat, hvor han udøver sin erhvervmæssige virksomhed, befinder han sig objektivt i samme situation for så vidt angår indkomstskat som en hjemmehørende i den pågældende stat, der dér udøver den samme virksomhed. Begge beskattes alene i denne stat, og beskatningsgrundlaget er det samme (dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 20).

29 Denne argumentation gælder tilsvarende for en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor den skattepligtige indkomst er en pension.

30 Som generaladvokaten med rette har anført i punkt 74 i forslaget til afgørelse, bestemmer den finske skattelovgivning, at pensioner som den, der udbetales til Pirkko Marjatta Turpeinen, for så vidt angår hjemmehørende skattepligtige beskattes som en hvilken som helst anden indkomst, der stammer direkte fra økonomisk virksomhed, nemlig progressivt og med fradrag, som har til formål at tage hensyn til den skattepligtiges skatteevne og personlige og familiemæssige forhold.

31 Det skal således fastslås, at for så vidt som den i Finland udbetalte pension udgør hele eller næsten hele indtægten for pensionister, der ligesom Pirkko Marjatta Turpeinen ikke er bosiddende i medlemsstaten, befinder de sig objektivt for så vidt angår indkomstskat i samme situation som pensionister, der bor i Finland og oppebærer en tilsvarende pension.

32 Den forskelsbehandling, som skyldes bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, vil kun kunne være begrundet, såfremt den hviler på objektive hensyn, der står i rimeligt forhold til det formål, der lovligt forfølges med den nationale lovgivning (jf. i denne retning Pusa-dommen, præmis 20).

33 Ingen af de argumenter, som den finske regering har fremført for Domstolen med henblik på at begrunde den i hovedsagen omhandlede forskelsbehandling, kan godtages.

34 Som generaladvokaten har anført i punkt 78 i forslaget til afgørelse, kunne målene om at skabe forenkling og klarhed i den finske skatteordning for ikke-hjemmehørende skattepligtige nås med foranstaltninger, som er mindre begrænsende for unionsborgernes frie bevægelighed end beskatning, der i visse tilfælde kan blive hårdere end den, der gælder for hjemmehørende

skattepligtige, som har en tilsvarende indkomst.

35 Hvad angår de påståede vanskeligheder med hensyn til at opkræve slutskatten fra ikke-hjemmehørende skattepligtige skal det fastslås, at den i hovedsagen omhandlede finske beskatningsordning går ud over det, der er nødvendigt for at sikre den faktiske opkrævning af skat.

36 I så henseende bemærkes, at Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15) giver en medlemsstat mulighed for fra de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat at fremskaffe alle oplysninger, der vil kunne sætte den i stand til at foretage en korrekt indkomstskatteansættelse, eller alle de oplysninger, den anser for nødvendige for at ansætte det nøjagtige indkomstskattebeløb, en skattepligtig skal betale i henhold til den lovgivning, medlemsstaten anvender (jf. dom af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

37 Endvidere kan en medlemsstat efter Rådets direktiv 76/308/EØF af 15. marts 1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EFT L 73, s. 18), som affattet ved Rådets direktiv 2001/44/EF af 15. juni 2001 (EFT L 175, s. 17), anmode om bistand fra en anden medlemsstat til at inddrive indkomstskat, der skyldes af en skattepligtig, som bor i sidstnævnte medlemsstat.

38 I øvrigt har den finske regering under retsmødet bekræftet, at den omhandlede skatteordning fra den 1. januar 2006 er blevet ændret, således at en begrænset skattepligtigs pension herefter beskattes på samme måde som en person, der er fuldt skattepligtig i Finland, dvs. efter den progressive skala, med de samme skattefradrag og efter den samme fremgangsmåde for skattemæssig selvangivelse. Denne løsning er ifølge den nævnte regering begrundet i praktiske overvejelser samt i et politisk ønske om at lette beskatningen for så vidt angår personer med en beskeden pension.

39 Under hensyn til ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 18 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter indkomstskatten af pension, der udbetales af en institution i vedkommende medlemsstat til en person med bopæl i en anden medlemsstat, i visse tilfælde overstiger den skat, der ville være skyldig, hvis denne person boede i den førstnævnte medlemsstat, når den nævnte pension udgør hele eller næsten hele nævnte persons indkomst.

40 Under disse omstændigheder er det ufornuddent, at Domstolen udtaler sig om fortolkningen af direktiv 90/365.

### **Sagens omkostninger**

41 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

**Artikel 18 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter indkomstkatten af pension, der udbetales af en institution i vedkommende medlemsstat til en person med bopæl i en anden medlemsstat, i visse tilfælde overstiger den skat, der ville være skyldig, hvis denne person boede i den førstnævnte medlemsstat, når den nævnte pension udgør hele eller næsten hele den nævnte persons indkomst.**

Underskrifter

\* Processprog: finsk.