

Zaak C-520/04

Procedure ingesteld door

Pirkko Marjatta Turpeinen

(verzoek van de Korkein hallinto-oikeus om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verkeer van personen – Inkomstenbelasting – Ouderdomspensioen – Hogere belasting voor gepensioneerden die ingezetenen van andere lidstaat zijn”

Conclusie van advocaat-generaal P. Léger van 18 mei 2006

Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 9 november 2006

Samenvatting van het arrest

1. *Vrij verkeer van personen – Werknemers – Verdragsbepalingen – Personele werkingsfeer*

(Art. 39 EG)

2. *Burgerschap van de Europese Unie – Recht om vrij op grondgebied van lidstaten te reizen en te verblijven – Belastingwetgeving*

(Art. 18 EG)

1. De personen die hun volledige beroepswerkzaamheid hebben uitgeoefend in de lidstaat waarvan zij onderdaan zijn, en pas na hun pensionering gebruik hebben gemaakt van hun recht om in een andere lidstaat te verblijven, zonder de bedoeling te hebben daar een werkzaamheid in loondienst uit te oefenen, kunnen zich niet beroepen op het door artikel 39 EG gewaarborgde beginsel van vrij verkeer.

(cf. punt 16)

2. Artikel 18 EG dient aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij de inkomstenbelasting over het ouderdomspensioen dat een orgaan van de betrokken lidstaat uitkeert aan een ingezetene van een andere lidstaat, in bepaalde gevallen hoger is dan de belasting die verschuldigd zou zijn indien deze persoon een ingezetene van eerstgenoemde lidstaat was, wanneer dat pensioen (nagenoeg) het volledige inkomen van deze persoon vormt.

Een nationale regeling die bepaalde nationale onderdanen benadeelt alleen omdat zij hun recht om vrij in een andere lidstaat te reizen en te verblijven hebben uitgeoefend, veroorzaakt immers een ongelijke behandeling die in strijd is met de beginselen die aan de hoedanigheid van burger van de Unie ten grondslag liggen, namelijk de garantie dat de burgers bij de uitoefening van hun recht van vrij verkeer juridisch gelijk worden behandeld.

Bij de directe belastingen zijn de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen evenwel niet vergelijkbaar. Voor zover het in een lidstaat uitbetaalde ouderdomspensioen (nagenoeg) het volledige inkomen vormt, bevinden de niet-ingezeten gepensioneerden zich, wat de inkomstenbelasting betreft, echter objectief in dezelfde situatie als de in deze lidstaat wonende gepensioneerden die eenzelfde ouderdomspensioen ontvangen.

(cf. punten 22, 26, 31, 39 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

9 november 2006 (*)

„Vrij verkeer van personen – Inkomstenbelasting – Ouderdomspensioen – Hogere belasting voor gepensioneerden die ingezetenen van andere lidstaat zijn”

In zaak C-520/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Korkein hallinto-oikeus (Finland) bij beslissing van 20 december 2004, ingekomen bij het Hof op 22 december 2004, in de procedure ingesteld door

Pirkko Marjatta Turpeinen,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann (rapporteur), kamerpresident, K. Lenaerts, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešić en E. Levits, rechters,

advocaat-generaal: P. Léger,

griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 9 maart 2006,

gelet op de opmerkingen van:

- P. M. Turpeinen, vertegenwoordigd door K. Äimä, oikeustieteen lisensiaatti,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door T. Pynnä en E. Bygglin als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door I. del Cuvillo Contreras en M. Muñoz Pérez als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,

– de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. Condou, G. Rozet en P. Aalto als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 18 mei 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 18 EG en 39 EG alsmede van richtlijn 90/365/EEG van de Raad van 28 juni 1990 betreffende het verblijfsrecht van werknemers en zelfstandigen die hun beroepswerkzaamheid hebben beëindigd (PB L 180, blz. 28).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een procedure ingesteld door P. M. Turpeinen, een gepensioneerde Finse onderdaan die ten tijde van de feiten in het hoofdgeding in Spanje woonde, over de belasting die in Finland wordt geheven over het ouderdomspensioen dat haar wordt uitgekeerd door een Fins orgaan.

Procedure in het hoofdgeding en rechtskader

3 Tot in 1998 woonde Turpeinen in Finland en werkte zij als kinderpsychiater voor de Finse overheid. In 1998 is zij met vervroegd pensioen gegaan en naar België verhuisd. In 1999 is zij definitief met pensioen gegaan en is zij permanent in Spanje gaan wonen.

4 Het inkomen van Turpeinen bestaat alleen uit een ouderdomspensioen dat haar wordt uitgekeerd door de Kuntien Eläkevakuutus (ouderdomsverzekering van de gemeenten). Krachtens het verdrag tussen de Republiek Finland en het Koninkrijk Spanje tot het vermijden van dubbele belasting is dat ouderdomspensioen, dat wordt toegekend voor een beroepsactiviteit bij de overheid, alleen in Finland belastbaar.

5 Tot in 2001 viel Turpeinen onder de belastingregeling van de onbeperkt belastingplichtige ingezetenen waarbij belasting tegen een progressief tarief wordt geheven over het volledige wereldinkomen van de belastingplichtige. De aanslagvoet voor het ouderdomspensioen van Turpeinen bedroeg 28,5 %.

6 In 2002, zijnde het belastingjaar waarom het in het hoofdgeding gaat, heeft de Uudenmaan verovirasto (belastingdienst van Uudenmaa) Turpeinen gemeld dat zij overeenkomstig de artikelen 9 en 11 van de Finse wet op de inkomstenbelasting (tuloverolaki, wet nr. 1535/1992) voortaan onder de regeling van beperkte belastingplicht viel, waarbij alleen de Finse inkomsten worden belast; deze regeling geldt voor Finse onderdanen die sinds drie opeenvolgende jaren geen woonplaats in Finland hebben. Volgens deze regeling wordt op grond van de artikelen 1, lid 1, 2, lid 1, 3, lid 1, en 7 van de Finse wet betreffende de belasting over het inkomen en het vermogen van beperkt belastingplichtigen (lähdeverolaki, wet nr. 627/1978) een bronbelasting tegen het forfaitaire tarief van 35 % ingehouden op het ouderdomspensioen van Turpeinen.

7 Daar zij meende dat zij moest worden belast als een onbeperkt belastingplichtige in Finland, dus tegen een progressief tarief, heeft Turpeinen bezwaar gemaakt tegen de beslissing van de Uudenmaan verovirasto. Volgens haar mag een persoon binnen de Europese Unie niet anders worden behandeld wanneer de behandelende instantie dezelfde is en alle andere omstandigheden, behalve de woonplaats, dezelfde blijven. Toen haar bezwaar werd afgewezen, heeft Turpeinen beroep ingesteld bij de Helsingin hallinto-oikeus (administratieve rechtbank te Helsinki).

8 Nadat de hallinto-oikeus het beroep van Turpeinen had verworpen, heeft zij tegen deze beslissing hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

Prejudiciële vragen

9 De Korkein hallinto-oikeus (hoogste administratieve beroepsinstantie) heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 18 EG, betreffende het recht van iedere burger van de Unie om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven, of artikel 39 EG, betreffende de waarborg van het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap, aldus te worden uitgelegd dat een van deze artikelen, of zelfs beide artikelen, zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling waarbij voor een in een lidstaat beperkt belastingplichtige die in het buitenland woont, de bronbelasting over het ouderdomspensioen dat voor een publiekrechtelijke arbeidsverhouding wordt uitgekeerd door de lidstaat waar dat pensioen belastbaar is, in bepaalde gevallen hoger is dan de belasting die de belastingplichtige in deze lidstaat als ingezetene, en dus als onbeperkt belastingplichtige, zou moeten betalen?

2) Dient richtlijn [90/365] aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling als die welke hierboven is beschreven?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

10 Met zijn prejudiciële vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 18 EG en 39 EG alsmede richtlijn 90/365 zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, waarbij de belasting over het ouderdomspensioen dat in de betrokken lidstaat wordt uitgekeerd aan een ingezetene van een andere lidstaat, in bepaalde gevallen hoger is dan de belasting die verschuldigd zou zijn indien deze persoon ingezetene van eerstgenoemde lidstaat was.

11 Ofschoon bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, zijn deze niettemin verplicht, die bevoegdheid uit te oefenen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht, inzonderheid met de bepalingen van het EG-Verdrag betreffende het recht van iedere burger van de Europese Unie om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven (arrest van 12 juli 2005, Schempp, C?403/03, Jurispr. blz. I?6421, punt 19, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 Derhalve dient eerst te worden nagegaan of de artikelen 18 EG en 39 EG zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding.

De artikelen 18 EG en 39 EG

13 Artikel 18 EG, dat op algemene wijze het recht formuleert van iedere burger van de Unie om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven, vindt een bijzondere uitdrukking in artikel 39 EG met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers (zie arrest van 26 november

2002, Oteiza Olazabal, C?100/01, Jurispr. blz. I?10981, punt 26). Bijgevolg dient eerst te worden nagegaan of het hoofdgeding binnen de werkingssfeer van artikel 39 EG valt.

14 Het Hof heeft meermaals geoordeeld dat de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen beogen het de gemeenschapsonderdanen gemakkelijker te maken, op het gehele grondgebied van de Gemeenschap om het even welk beroep uit te oefenen, en in de weg staan aan regelingen die deze onderdanen zouden kunnen benadelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen verrichten (arresten van 26 januari 1999, Terhoeve, C?18/95, Jurispr. blz. I?345, punt 37; 15 juni 2000, Seherer, C?302/98, Jurispr. blz. I?4585, punt 32, en 17 maart 2005, Kranemann, C?109/04, Jurispr. blz. I?2421, punt 25).

15 Nationale bepalingen die een werknemer die onderdaan van een lidstaat is, beletten of ontmoedigen zijn staat van herkomst te verlaten om zijn recht van vrij verkeer uit te oefenen, leveren derhalve belemmeringen van die vrijheid op, ook wanneer zij ongeacht de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn (reeds aangehaalde arresten Terhoeve, punt 39; Seherer, punt 33, en Kranemann, punt 26).

16 Zoals de advocaat-generaal in punt 60 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kunnen de personen die hun volledige beroepswerkzaamheid hebben uitgeoefend in de lidstaat waarvan zij onderdaan zijn en pas na hun pensionering gebruik hebben gemaakt van hun recht om in een andere lidstaat te verblijven zonder de bedoeling te hebben daar een werkzaamheid in loondienst uit te oefenen, zich evenwel niet beroepen op het bij artikel 39 EG gewaarborgde beginsel van vrij verkeer. Dat is het geval voor Turpeinen, gelet op de feiten van het hoofdgeding zoals die blijken uit de verwijzingsbeschikking.

17 Aangezien het hoofdgeding niet onder artikel 39 EG valt, dient te worden onderzocht of artikel 18 EG erop van toepassing is.

18 Volgens de rechtspraak van het Hof dient de hoedanigheid van burger van de Unie de primaire hoedanigheid van de onderdanen van de lidstaten te zijn en verleent zij degenen onder deze onderdanen die zich in dezelfde situatie bevinden, ongeacht hun nationaliteit en onverminderd de uitdrukkelijk vastgestelde uitzonderingen, ter zake van de werkingssfeer *ratione materiae* van het Verdrag aanspraak op een gelijke behandeling rechtens (zie met name arresten van 20 september 2001, Grzelczyk, C?184/99, Jurispr. blz. I?6193, punt 31, en 29 april 2004, Pusa, C?224/02, Jurispr. blz. I?5763, punt 16).

19 Tot de situaties die binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen, behoren die welke de uitoefening betreffen van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden, met name van de in artikel 18 EG neergelegde vrijheid om op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven (zie met name reeds aangehaalde arresten Grzelczyk, punt 33, en Pusa, punt 17).

20 Aangezien een burger van de Unie in elke lidstaat recht heeft op dezelfde behandeling rechtens als de onderdanen van deze lidstaat die zich in dezelfde situatie bevinden, zou het in strijd zijn met het beginsel van het vrije verkeer indien deze burger in de lidstaat waarvan hij onderdaan is, minder gunstig kon worden behandeld dan wanneer hij geen gebruik zou hebben gemaakt van de door het Verdrag verleende rechten inzake vrij verkeer (arrest van 11 juli 2002, D'Hoop, C?224/98, Jurispr. blz. I?6191, punt 30, en arrest Pusa, reeds aangehaald, punt 18).

21 Deze rechten kunnen hun volle werking immers niet ontplooiën indien een onderdaan van een lidstaat ervan kan worden weerhouden, deze rechten uit te oefenen door belemmeringen die bij zijn verblijf in de lidstaat van ontvangst worden opgeworpen door een regeling van zijn staat van herkomst die hem benadeelt wegens het feit dat hij deze rechten heeft uitgeoefend (arrest

Pusa, reeds aangehaald, punt 19).

22 Een nationale regeling die bepaalde nationale onderdanen benadeelt alleen omdat zij hun recht om vrij in een andere lidstaat te reizen en te verblijven hebben uitgeoefend, veroorzaakt aldus een ongelijke behandeling die in strijd is met de beginselen die aan de hoedanigheid van burger van de Unie ten grondslag liggen, namelijk de garantie dat de burgers bij de uitoefening van hun recht van vrij verkeer rechtens gelijk worden behandeld (arrest Pusa, reeds aangehaald, punt 20).

23 Turpeinen, die gebruik heeft gemaakt van het bij artikel 18, lid 1, EG verleende recht om vrij in een andere lidstaat te reizen en te verblijven, kan deze bepaling dus aan haar staat van herkomst tegenwerpen.

24 Vaststaat dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Finse regeling in bepaalde gevallen Finse onderdanen die hun woonplaats in een andere lidstaat hebben gevestigd, ongunstiger behandelt dan Finse onderdanen die in Finland blijven wonen, alleen omdat eerstgenoemden gebruik hebben gemaakt van hun recht van vrij verkeer.

25 Voor zover de progressieve aanslagvoet die geldt voor ingezetenen gepensioneerd, afhankelijk van het door de Finse overheid uitgekeerde brutopensioenbedrag lager is dan de forfaitaire aanslagvoet van 35 % die geldt voor niet-ingezetenen gepensioneerd, worden de gepensioneerd die sinds drie opeenvolgende jaren in een andere lidstaat wonen en hetzelfde pensioen ontvangen, immers zwaarder belast.

26 Het Hof heeft weliswaar erkend dat bij de directe belastingen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar zijn (arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 31).

27 Zo heeft het Hof met betrekking tot de inkomstenbelasting geoordeeld dat de situatie van de ingezetene verschilt van die van de niet-ingezetene, aangezien in het geval van de ingezetene de belangrijkste inkomstenbestanddelen gewoonlijk in de woonstaat zijn geconcentreerd. Voorts beschikt deze staat in het algemeen over de nodige gegevens om de totale draagkracht van de belastingplichtige, gelet op zijn persoonlijke en gezinssituatie, te kunnen beoordelen (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 33, en arrest van 5 juli 2005, D., C-376/03, Jurispr. blz. I-5821, punt 27).

28 Het Hof heeft echter ook erkend dat een niet-ingezetene belastingplichtige – werknemer of zelfstandige – die (nagenoeg) zijn gehele inkomen verwerft in de staat waar hij zijn beroepswerkzaamheden uitoefent, zich wat de inkomstenbelasting betreft objectief in dezelfde situatie bevindt als een ingezetene van deze staat die er dezelfde werkzaamheden uitoefent. Beiden zijn alleen in deze staat belastingplichtig volgens dezelfde belastinggrondslag (arrest van 11 augustus 1995, Wielockx, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 20).

29 Deze redenering geldt mutatis mutandis voor een situatie als die in het hoofdgeding, waarin het belastbare inkomen uit een ouderdomspensioen bestaat.

30 Zoals de advocaat-generaal in punt 74 van zijn conclusie terecht heeft opgemerkt, wordt een ouderdomspensioen als dat hetwelk aan Turpeinen wordt uitgekeerd, van een ingezetene belastingplichtige onder de Finse belastingregeling belast als om het even welk inkomen dat rechtstreeks door een economische activiteit wordt voortgebracht, tegen een progressieve aanslagvoet en met belastingverminderingen die rekening moeten houden met de draagkracht van de belastingplichtige en met zijn persoonlijke en gezinssituatie.

31 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat, voor zover het in Finland uitbetaalde ouderdomspensioen (nagenoeg) het volledige inkomen vormt, de niet-ingezetenen gepensioneerd, zoals Turpeinen, zich wat de inkomstenbelasting betreft objectief in dezelfde situatie bevinden als de in Finland wonende gepensioneerd die eenzelfde ouderdomspensioen ontvangen.

32 Het verschil in behandeling dat voortvloeit uit een regeling als die in het hoofdgeding, zou alleen gerechtvaardigd kunnen zijn indien het gebaseerd was op objectieve overwegingen die evenredig zijn aan de rechtmatige doelstellingen van het nationale recht (zie in die zin arrest Pusa, reeds aangehaald, punt 20).

33 Geen enkel argument dat de Finse regering voor het Hof heeft aangevoerd ter rechtvaardiging van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde verschil in behandeling, kan worden aanvaard.

34 Zoals de advocaat-generaal in punt 78 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kunnen de doelstellingen van vereenvoudiging en duidelijkheid van de Finse belastingregeling voor niet-ingezetenen belastingplichtigen immers worden bereikt met maatregelen die het vrije verkeer van de burgers van de Unie minder beperken dan een heffing die in bepaalde gevallen hoger kan zijn dan voor de ingezetenen belastingplichtigen die hetzelfde inkomen hebben.

35 Met betrekking tot de gestelde moeilijkheid om de definitieve belasting te innen van niet-ingezetenen belastingplichtigen, zij vastgesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling verder gaat dan noodzakelijk is om de daadwerkelijke invordering van de belasting te waarborgen.

36 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat een lidstaat op grond van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15), de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat kan verzoeken, hem alle inlichtingen te verstrekken die voor hem van nut kunnen zijn om het juiste bedrag van de inkomstenbelasting te bepalen of alle inlichtingen die hij noodzakelijk acht voor de beoordeling van het juiste bedrag van de door een belastingplichtige verschuldigde inkomstenbelasting overeenkomstig de wetgeving die hij toepast (arrest van 26 juni 2003, Skandia en Ramstedt, C-422/01, Jurispr. blz. I-6817, punt 42, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Bovendien kan een lidstaat op grond van richtlijn 76/308/EEG van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB L 73, blz. 18), in de versie die voortvloeit uit richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15 juni 2001 (PB L 175, blz. 17), een andere lidstaat verzoeken om bijstand bij de invordering van de inkomstenbelasting die een in laatstgenoemde lidstaat wonende belastingplichtige verschuldigd is.

38 Overigens heeft de Finse regering ter terechtzitting bevestigd dat de omstreden belastingregeling met ingang van 1 januari 2006 aldus is gewijzigd dat het ouderdomspensioen van een beperkt belastingplichtige voortaan op dezelfde wijze wordt belast als dat van een in Finland onbeperkt belastingplichtige, dat wil zeggen tegen het progressieve tarief, met dezelfde belastingverminderingen en volgens dezelfde aangifteprocedure. Deze oplossing is volgens de Finse regering ingegeven door praktische overwegingen en het gevolg van de politieke keuze om personen met een bescheiden pensioen minder te belasten.

39 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vragen te worden geantwoord dat artikel 18

EG aldus dient te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij de inkomstenbelasting over het ouderdomspensioen dat een orgaan van de betrokken lidstaat uitkeert aan een ingezetene van een andere lidstaat, in bepaalde gevallen hoger is dan de belasting die verschuldigd zou zijn indien deze persoon een ingezetene van eerstgenoemde lidstaat was, wanneer dat pensioen (nagenoeg) het volledige inkomen van deze persoon vormt.

40 Derhalve behoeft geen uitspraak te worden gedaan over de uitlegging van richtlijn 90/365.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 18 EG dient aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij de inkomstenbelasting over het ouderdomspensioen dat een orgaan van de betrokken lidstaat uitkeert aan een ingezetene van een andere lidstaat, in bepaalde gevallen hoger is dan de belasting die verschuldigd zou zijn indien deze persoon een ingezetene van eerstgenoemde lidstaat was, wanneer dat pensioen het volledige inkomen of nagenoeg het volledige inkomen van deze persoon vormt.

ondertekeningen

* Procestaal: Fins.