

Mål C-520/04

Förfarande anhängiggjort av

Pirkko Marjatta Turpeinen

(begäran om förhandsavgörande från Korkein hallinto-oikeus)

”Fri rörlighet för personer – Inkomstskatt – Pension – Högre beskattning för pensionärer som är bosatta i en annan medlemsstat”

Förslag till avgörande av generaladvokat P. Léger föredraget den 18 maj 2006

Domstolens dom (första avdelningen) av den 9 november 2006

Sammanfattning av domen

1. *Fri rörlighet för personer – Arbetstagare – Bestämmelser i fördraget – Personkrets som omfattas av tillämpningsområdet*

(Artikel 39 EG)

2. *Medborgarskap i Europeiska unionen – Rätt att fritt röra sig och uppehålla sig på medlemsstaternas territorium – Skattelagstiftning*

(Artikel 18 EG)

1. Den rätt till fri rörlighet som säkerställs i artikel 39 EG kan inte åberopas av personer som under hela sitt yrkesverksamma liv endast har arbetat i den medlemsstat där de är medborgare och som inte har utnyttjat rätten att bosätta sig i en annan medlemsstat förrän de gått i pension och då utan någon som helst avsikt att där bedriva någon avlönad verksamhet.

(se punkt 16)

2. Artikel 18 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken inkomstskatten på pension som den berörda medlemsstatens organ betalar ut till en i en annan medlemsstat bosatt person i vissa fall blir högre än den skatt som skulle ha betalats om denna person varit bosatt i förstnämnda medlemsstat, förutsatt att nämnda pension utgör hela eller nästan hela inkomsten för denna person.

Nationella bestämmelser som innebär att vissa av landets egna medborgare missgynnas endast på grund av att de har utövat sin rätt att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat medför en skillnad i behandling som strider mot de principer som ligger till grund för ställningen som unionsmedborgare, det vill säga principen om rätt till samma behandling i rättsligt hänseende vid utövande av rätten till fri rörlighet.

Det är riktigt att domstolen i fråga om direkta skatter har funnit att i landet bosatta personer befinner sig i en situation som generellt sett inte är jämförbar med situationen för i landet ej bosatta personer. Om den pension som betalas ut i Finland emellertid utgör hela eller nästan hela inkomsten för en i landet ej bosatt pensionär befinner denne sig när det gäller inkomstskatt i objektivt sett samma situation som pensionärer som är bosatta i Finland och som erhåller en

identisk pension.

(se punkterna 22, 26, 31, 39 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 9 november 2006 (*)

”Fri rörlighet för personer – Inkomstskatt – Pension – Högre beskattning för pensionärer som är bosatta i en annan medlemsstat”

I mål C-520/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen, Finland), genom beslut av den 20 december 2004 som inkom till domstolen den 22 december 2004, i ett förfarande som anhängiggjorts av

Pirkko Marjatta Turpeinen,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann (referent) samt domarna K. Lenaerts, J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič och E. Levits,

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 mars 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Pirkko Marjatta Turpeinen, genom K. Äimä, oikeustieteen lisensiaatti,
- Finlands regering, genom T. Pynnä och E. Bygglin, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom I. del Cuvillo Contreras och M. Muñoz Pérez, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. Condou, G. Rozet och P. Aalto, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 18 maj 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 18 EG och 39 EG samt av i rådets direktiv 90/365/EEG av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning för anställda och egna företagare som inte längre är yrkesverksamma (EGT L 180, s. 28; svensk specialutgåva, område 6, volym 3, s. 60).

2 Begäran har framställts i ett förfarande som anhängiggjorts av Pirkko Marjatta Turpeinen, en finländsk medborgare som pensionerats och som var bosatt i Spanien när de omständigheter som ligger till grund för målet vid den nationella domstolen inträffade. Målet avser beskattning i Finland av den pension som ett finländskt organ betalar ut till henne.

Målet vid den nationella domstolen och tillämpliga bestämmelser

3 Pirkko Marjatta Turpeinen hade till och med år 1998 sitt hemvist i Finland och arbetade som barnpsykiater inom den finländska offentliga sektorn. År 1998 gick hon i förtidspension och flyttade till Belgien. År 1999, då hon blivit ålderspensionär, bosatte hon sig permanent i Spanien.

4 Pirkko Marjatta Turpeinens inkomster består av en ålderspension som utbetalas av Kuntien Eläkevakuutus (kommunernas pensionsförsäkring). Enligt det dubbelbeskattningsavtal som slutits mellan Republiken Finland och Konungariket Spanien är nämnda pension som utbetalas för verksamhet inom den offentliga sektorn skattepliktig endast i Finland.

5 Fram till och med år 2001 lydte Pirkko Marjatta Turpeinen under de skatterättsliga bestämmelser som gäller för obegränsat skattskyldiga personer. Dessa bestämmelser omfattar den skattskyldiges samtliga inkomster och medför att en progressiv beskattning tillämpas, enligt vilken en skattesats på 28,5 procent gällde för den inkomst som för Pirkko Marjatta Turpeinen utgjordes av pension.

6 År 2002, som är det beskattningsår som målet vid den nationella domstolen avser, underrättade Nylands skatteverk (nedan kallat skatteverket) Pirkko Marjatta Turpeinen om att hon hädanefter var begränsat skattskyldig, vilket innebar att hon endast var skattskyldig för inkomster från Finland, och att sådan skattskyldighet tillämpas på finländska medborgare som inte varit bosatta i Finland under de tre senaste på varandra följande åren, vilket framgår av 9 och 11 §§ i den finländska inkomstskattelagen (tuloverolaki, lag nr 1535/1992). Pirkko Marjatta Turpeinens pension blev enligt dessa bestämmelser föremål för innehållande av källskatt enligt schablon med 35 procent, vilket skedde med stöd av 1 § första stycket, 2 § första stycket, 3 § första stycket och 7 § i den finska lagen om beskattning av begränsat skattskyldiga för inkomst och förmögenhet (lähdeverolaki, lag nr 627/1978).

7 Pirkko Marjatta Turpeinen ansåg att hon skulle beskattas som om hon vore obegränsat skattskyldig i Finland, alltså enligt en progressiv skatteskala, och hon begärde därför omprövning av det beslut som fattats av Nylands skatteverk. Hon ansåg nämligen att så länge det är fråga om en situation inom Europeiska unionen skall behandlingen förbli densamma om det inte skett några förändringar med avseende på det utbetalande organet och övriga omständigheter, med undantag av hemvistet. Hennes begäran om omprövning föranledde inte någon ändring och hon överklagade därför omprövningsbeslutet till Helsingin hallinto-oikeus (Helsingfors förvaltningsdomstol).

8 Helsingfors förvaltningsdomstol ogillade Pirkko Marjatta Turpeinens talan varpå hon överklagade förvaltningsdomstolens dom till den hänskjutande domstolen.

Tolkningsfrågorna

9 Under dessa omständigheter beslutade Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Skall artikel 18 EG, om unionsmedborgares rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, och artikel 39 EG, om rätten för arbetstagare att fritt röra sig inom gemenskapen, tolkas så, att en av dessa bestämmelser eller båda utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken den källskatt, som utomlands bosatta i egenskap av begränsat skattskyldiga i medlemsstaten skall betala på skattepliktiga pensioner som utbetalas i denna medlemsstat till följd av arbete i offentlig tjänst, i vissa fall överstiger den skatt som skulle ha tagits ut i denna medlemsstat av en där bosatt och därmed allmänt (obegränsat) skattskyldig person?

2) Utgör direktiv 90/365 hinder för en sådan nationell bestämmelse som avses i fråga 1?”

Tolkningsfrågorna

10 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tolkningsfrågor för att få klarhet i huruvida artiklarna 18 EG och 39 EG samt direktiv 90/365 utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken skatten på den pension som betalas ut i den berörda medlemsstaten till en person som har sitt hemvist i en annan medlemsstat i vissa fall överstiger den skatt som skulle ha påförts om denna person hade haft sitt hemvist i den förstnämnda medlemsstaten.

11 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om området för direkt beskattning på gemenskapsrättens nuvarande stadium omfattas av medlemsstaternas behörighet måste dessa medlemsstater likväl utöva sin behörighet med beaktande av gemenskapsrätten, i synnerhet de bestämmelser i EG-fördraget som avser varje unionsmedborgares rättighet att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier (dom av den 12 juli 2005 i mål C-403/03, Schempp, REG 2005, s. I-6421, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

12 Det skall under dessa förhållanden först prövas om artiklarna 18 EG och 39 EG utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

Artiklarna 18 EG och 39 EG

13 Rätten för varje unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier, som i artikel 18 EG anges i allmänna ordalag, uttrycks mer specifikt i artikel 39 EG rörande den fria rörligheten för arbetstagare (se dom av den 26 november 2002 i mål C-100/01, Oteiza Olazabal, REG 2002, s. I-10981, punkt 26). Under dessa omständigheter skall det först kontrolleras om målet vid den nationella domstolen omfattas av artikel 39 EG.

14 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för medborgarna inom gemenskapen att utöva all slags yrkesverksamhet inom hela gemenskapen och de utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar utöva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (dom av den 26 januari 1999 i mål C-18/95, Terhoeve, REG 1999, s. I-345, punkt 37, av den 15 juni 2000 i mål C-302/98, Seherer, REG 2000, s. I-4585, punkt 32, och av den 17 mars 2005 i mål C-109/04, Kranemann, REG 2005, s. I-2421, punkt 25).

15 Nationella bestämmelser som hindrar eller avhåller en arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat från att lämna sitt hemland för att utöva sin rätt till fri rörlighet utgör således hinder för denna frihet, även om de tillämpas oberoende av de berörda arbetstagarnas nationalitet (domarna

i de ovannämnda målen Terhoeve, punkt 39, Seherer, punkt 33, och Kraneman, punkt 26).

16 Som generaladvokaten påpekade i punkt 60 i sitt förslag till avgörande kan den rätt till fri rörlighet som säkerställs i artikel 39 EG inte åberopas av personer som under hela sitt yrkesverksamma liv endast har arbetat i den medlemsstat där de är medborgare och som inte har utnyttjat rätten att bosätta sig i en annan medlemsstat förrän de gått i pension och då utan någon som helst avsikt att där bedriva någon avlönad verksamhet. Sådant tycks fallet vara för Pirkko Marjatta Turpeinen mot bakgrund av omständigheterna i målet vid den nationella domstolen sådana de framgår av beslutet om hänskjutande.

17 Eftersom målet vid den nationella domstolen inte omfattas av artikel 39 EG övergår domstolen till att pröva huruvida artikel 18 EG är tillämplig.

18 Enligt domstolens rättspraxis gäller att ställningen som unionsmedborgare är avsedd att vara den grundläggande ställningen för medlemsstaternas medborgare så att medborgare som befinner sig i samma situation behandlas lika i rättsligt hänseende vid tillämpningen av fördragets materiella bestämmelser, oberoende av nationalitet och med förbehåll för de uttryckliga undantag som föreskrivs i det avseendet (se, bland annat, dom av den 20 september 2001 i mål C-184/99, Grzelczyk, REG 2001, s. I-6193, punkt 31, och av den 29 april 2004 i mål C-224/02, Pusa, REG 2004, s. I-5763, punkt 16).

19 Till de situationer som omfattas av tillämpningsområdet för gemenskapsrätten hör de som avser utövandet av de grundläggande friheter som följer av fördraget, särskilt de som rör rätten att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier i enlighet med artikel 18 EG (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Grzelczyk, punkt 33, och Pusa, punkt 17).

20 Eftersom en unionsmedborgare har rätt att i samtliga medlemsstater få samma behandling i rättsligt hänseende som de medborgare i dessa medlemsstater som befinner sig i motsvarande situation, är det oförenligt med rätten till fri rörlighet när en person i den medlemsstat där han är medborgare behandlas på ett mindre förmånligt sätt än vad som skulle ha varit fallet om han inte hade använt sig av de rättigheter i fråga om fri rörlighet som han har enligt fördraget (dom av den 11 juli 2002 i mål C-224/98, D'Hoop, REG 2002, s. I-6191, punkt 30, och domen i det ovannämnda målet Pusa, punkt 18).

21 Dessa rättigheter kan nämligen inte få full verkan om en medborgare i en medlemsstat kan avhållas från att utöva dem på grund av att det uppställs hinder för hans vistelse i en annan medlemsstat i form av regler i hans ursprungsstat som medför nackdelar för honom på grund av att han har utövat dessa rättigheter (domen i det ovannämnda målet Pusa, punkt 19).

22 Nationella bestämmelser som innebär att vissa av landets egna medborgare missgynnas endast på grund av att de har utövat sin rätt att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat medför en skillnad i behandling som strider mot de principer som ligger till grund för ställningen som unionsmedborgare, det vill säga principen om rätt till samma behandling i rättsligt hänseende vid utövande av rätten till fri rörlighet (domen i det ovannämnda målet Pusa, punkt 20).

23 Eftersom Pirkko Marjatta Turpeinen har utnyttjat den rätt att fritt röra sig och uppehålla sig som hon har enligt artikel 18.1 EG kan hon alltså åberopa denna bestämmelse mot sin ursprungsstat.

24 Det är ostridigt att den finländska lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i vissa fall medför en skillnad i behandlingen av å ena sidan finländska medborgare som väljer att bo kvar i Finland och, å andra sidan, finländska medborgare som flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat, som innebär att de sistnämnda missgynnas enbart på grund av att de

har utövat sin rätt till fri rörlighet.

25 I den mån den progressiva skattesats som tillämpas för i landet bosatta pensionärer på det bruttobelopp som det finländska offentliga organet betalar ut i pension blir lägre än den schablonskattesats på 35 procent som tillämpas på i landet ej bosatta pensionärer, måste nämligen de pensionärer som de senaste på varandra följande tre åren varit bosatta i en annan medlemsstat, och som uppbär en identisk pension, betala en högre skatt.

26 Det är riktigt att domstolen i fråga om direkta skatter har funnit att i landet bosatta personer befinner sig i en situation som generellt sett inte är jämförbar med situationen för i landet ej bosatta personer (dom av den 14 februari 1995 i mål C?279/93, Schumacker, REG 1995, s. I?225, punkt 31).

27 När det gäller inkomstskatt har domstolen således slagit fast att situationen för en i landet bosatt person skiljer sig från situationen för en i landet ej bosatt person, eftersom förstnämnda person normalt uppbär huvuddelen av sina inkomster i sin hemviststat. Denna stat har för övrigt som regel tillgång till all den information som krävs för att den skattskyldiges totala skatteförmåga skall kunna bedömas mot bakgrund av dennes personliga förhållanden och familjesituation (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 33, och dom av den 5 juli 2005 i mål C?376/03, D., REG 2005, s. I?5821, punkt 27).

28 Domstolen har dock även funnit att en i landet ej bosatt skattskyldig person – anställd eller självständig yrkesutövare – som uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i den stat där han utövar sin yrkesverksamhet objektivt sett befinner sig i samma situation vid inkomstbeskattningen som en person som har hemvist i den staten och som där utövar samma verksamhet. Båda beskattas enbart i denna stat och deras beskattningsunderlag är detsamma (dom av den 11 augusti 1995 i mål C?80/94, Wielockx, REG 1995, s. I?2493, punkt 20).

29 Detta resonemang kan med vederbörliga ändringar tillämpas på en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen, där de skattepliktiga inkomsterna utgörs av en pension.

30 Som generaladvokaten helt riktigt påpekade i punkt 74 i sitt förslag till avgörande föreskrivs nämligen i den finländska skattelagstiftningen att en sådan pension som den som betalas ut till Pirkko Marjatta Turpeinen, när det gäller i landet bosatta skattskyldiga personer, skall beskattas som vilken inkomst som helst som direkt härrör från en ekonomisk verksamhet, med tillämpning av den progressiva skatteskalen och de möjligheter till avdrag som skall återspegla den skattskyldiges skatteförmåga, personliga förhållanden och familjesituation.

31 Domstolen slår därmed fast att då den pension som betalas ut i Finland utgör hela eller nästan hela inkomsten för en i landet ej bosatt pensionär, såsom Pirkko Marjatta Turpeinen, befinner denne sig när det gäller inkomstskatt i objektivt sett samma situation som pensionärer som är bosatta i Finland och som erhåller en identisk pension.

32 En sådan skillnad i behandling som följer av den slags lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan endast motiveras om den är grundad på objektiva hänsyn och står i proportion till det legitima syfte som eftersträvas med de nationella bestämmelserna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Pusa, punkt 20).

33 Inget av de argument som den finländska regeringen har anfört inför domstolen för att motivera den skillnad i behandling som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan godtas.

34 Som generaladvokaten påpekade i punkt 78 i sitt förslag till avgörande skulle nämligen ändamålen att åstadkomma en enkel och klar finländsk skattelagstiftning för i landet ej bosatta

personer kunna uppnås med åtgärder som är mindre restriktiva för den fria rörligheten för unionens medborgare än en beskattning som i vissa fall skulle kunna visa sig bli högre än den som tillämpas på i landet bosatta skattskyldiga personer som erhåller identiska inkomster.

35 När det gäller de påstådda svårigheterna att uppbära den definitiva skatten från i landet ej bosatta skattskyldiga personer konstaterar domstolen att den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen går utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa en effektiv uppbörd av skatten.

36 Domstolen erinrar i detta avseende om att en medlemsstat kan åberopa rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) för att av de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat erhålla alla uppgifter som gör det möjligt för den att fastställa den korrekta inkomstskatten eller alla de uppgifter som den anser vara nödvändiga för att kunna fastställa det exakta inkomstskattebelopp som den skattskyldige skall betala med hänsyn till den lagstiftning som medlemsstaten tillämpar (dom av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, REG 2003, s. I-6817, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

37 Enligt rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (EGT L 73, s. 18; svensk specialutgåva, område 2, volym 2, s. 66), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 (EGT L 175, s. 17), får en medlemsstat dessutom begära bistånd av en annan medlemsstat för indrivning av inkomstskatt som skall betalas av en i det landet bosatt skattskyldig person.

38 För övrigt bekräftade den finländska regeringen under förhandlingen att den ifrågavarande skattelagstiftningen har ändrats från och med den 1 januari 2006 så att hädanefter pension som betalas ut till en begränsat skattskyldig person beskattas på samma sätt som pension som betalas ut till en i Finland obegränsat skattskyldig person, det vill säga enligt den progressiva skatteskalen, med rätt till samma skattemässiga avdrag och enligt samma förfarande vad avser inkomstdeklaration. Denna lösning grundas enligt nämnda regering på praktiska överväganden och på det politiska ställningstagandet att beskattningen för personer som har en blygsam pension skall lindras.

39 Med hänsyn till ovan angivna överväganden skall tolkningsfrågorna besvaras med att artikel 18 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken inkomstskatten på pension som den berörda medlemsstatens organ betalar ut till en i en annan medlemsstat bosatt person i vissa fall blir högre än den skatt som skulle ha betalats om denna person varit bosatt i förstnämnda medlemsstat, förutsatt att nämnda pension utgör hela eller nästan hela inkomsten för denna person.

40 Mot denna bakgrund saknas skäl att ta ställning till tolkningen av direktiv 90/365.

Rättegångskostnader

41 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 18 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken inkomstskatten på pension som den berörda medlemsstatens organ betalar ut till en i en

annan medlemsstat bosatt person i vissa fall blir högre än den skatt som skulle ha betalats om denna person varit bosatt i förstnämnda medlemsstat, förutsatt att nämnda pension utgör hela eller nästan hela inkomsten för denna person

Underskrifter

* Rättegångsspråk: finska.