DOMSTOLENS DOM
11. august 1995 *

I sag C-80/94,

angående en anmodning, som Gerechtshof, 's-Hertogenbosch (Nederlandene), i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

G. H. E. J. Wielockx

mod

Inspecteur der directe belastingen,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens, nu EF-traktatens artikel 52,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene F.A. Schockweiler, P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann og P. Jann samt dommerne

* Processprog: nederlandsk.

G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward (refererende dommer), G. Hirsch, H. Ragnemalm og L. Sevón,

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Inspecteur der directe belastingen ved J. W. K. Keizer

— den italienske regering ved professor U. Leanza, chef for Udenrigsministeriets Servizio del contenzioso diplomatico, bistået af avvocato dello Stato M. Fiorilli

— den nederlandske regering ved juridisch adviseur A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

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

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 2. maj 1995 af G. H. E. J. Wielockx ved belastingadviseur A. W. Gaertner, af den nederlandske regering ved assistent-juridisch adviseur J. S. van den Oosterkamp, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af den tyske regering ved Ministerialrat E. Röder,

Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 31. maj 1995,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 16. februar 1994, indgået til Domstolen den 2. marts 1994, har Gerechtshof, 's-Hertogenbosch, i henhold til EF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens, nu EF-traktatens artikel 52.

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem G. H. E. J. Wielockx, der er belgisk statsborger og bosiddende i Belgien, og Inspecteur der directe belastingen (herefter benævnt »inspecteur«) vedrørende sidstnævntes afvisning af i sagsøgerens skattepligtige indkomst at fradrage bidrag til en selvpensioneringsreserve.

3 Nederlandse wet op de inkomstenbelasting af 16. december 1964 (den nederlandske lov om indkomstbeskatning af 1964, *Staatsblad* 519, herefter benævnt »1964-loven«) definerer i artikel 1 »indenlandske skattepligtige« som fysiske personer med bopæl i riget i modsætning til »udenlandske skattepligtige«, som er fysiske personer, der uden at have bopæl i Nederlandene alligevel oppebærer indtægt dér.

4 1964-loven er blevet suppleret ved lov af 16. november 1972 (*Staatsblad* 612), hvorved der i artikel 44 d, stk. 1, indførtes en frivillig selvpensioneringsordning for selvstændige erhvervsdrivende. I henhold til ordningen kan deltagende personer afsætte en del af overskuddet i deres virksomhed til oprettelse af en selvpensioneringsreserve, hvilket indebærer den fordel, at de årligt opsparede beløb forbliver i virksomheden.

5 I henhold til artikel 3, stk. 3, i 1964-loven beskattes indenlandske skattepligtige af indtægter i form af overskud af deres virksomhed, nedsat med de beløb, der tillægges selvpensioneringsreserven, og forhøjet med de beløb, som udbetales herfra. Den maksimale årlige henlæggelse til selvpensioneringsreserven, som kan fradrages, nedsættes med den præmie, der betales for tvungen deltagelse i en virksomhedspensionsordning.

6 I henhold til 1964-lovens artikel 44 f, stk. 1, litra e), bortfalder selvpensioneringsreserven, når den skattepligtige fylder 65 år. Reserven betegnes derefter som »indtægt«, og der opkræves skat enten som et engangsbeløb af den samlede kapital eller som udsat beskatning af de ydelser, der udbetales periodisk.

7 I henhold til 1964-lovens artikel 48 og 49 beskattes udenlandske skattepligtige alene af »skattepligtig indenlandsk indkomst«, dvs. de samlede indtægter, der er opnået på Nederlandenes område i et kalenderår med fradrag af tab. Henlæggelse til selvpensioneringsreserven indgår ikke som et beløb, der kan fratrækkes i denne indkomst i henhold til artikel 48, stk. 3, i 1964-loven. I henhold til et ministerielt cirkulære kan der dog ske fradrag for personlige forpligtelser og ekstraordinære bidrag, når mindst 90% af den udenlandske skattepligtige persons samlede indtægter indkomstbeskattes i Nederlandene. Dette cirkulære omfatter ikke henlæggelser til selvpensioneringsreserven.

8 I artikel 18 i OECD's modelkonvention (modelkonvention vedrørende dobbeltbeskatning af indtægter og formue, rapport fra OECD's udvalg for beskatning, 1977) fastsættes, at »medmindre bestemmelserne i artikel 19, stk. 2 [vedrørende tjenestemandspensioner], finder anvendelse, kan pensioner og andre lignende vederlag, der udbetales for tidligere tjenesteydelser til en i en af de kontraherende stater hjemmehørende person, kun beskattes i denne stat«.

9 Af artikel 14, stk. 1, i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Nederlandene og Belgien (*Tractatenblad*, 1970, nr. 192) fremgår det dernæst, at overskud og indtægter, som en person, der er hjemmehørende i en af staterne, optjener ved frit erhverv, kan beskattes i den anden stat, såfremt den pågældende dér har et fast driftssted til rådighed for udøvelse af sin virksomhed.

10 Wielockx praktiserer, i egenskab af medindehaver, som fysioterapeut i Venlo (Nederlandene), hvor han oppebærer sin samlede indtægt, og hvor han er skattepligtig.

11 Wielockx anmodede inspecteur om, at hans skattepligtige indtægt i Nederlandene i 1987 (73 912 HFL, som skattemyndighederne nedsatte til 65 643 HFL) nedsættes med et beløb på 5 145 HFL som henlæggelse til selvpensioneringsreserven, hvilket inspecteur afslog.

12 Wielockx har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse for Gerechtshof, 's-Hertogenbosch, Afdelingen for Skatte- og Afgiftssager. Gerechtshof har rejst spørgsmålet om, hvorvidt de nederlandske bestemmelser om selvpensioneringsreserver er forenelig med den i EF-traktatens artikel 52 omhandlede

etableringsfrihed. Den har derfor udsat sagen og anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Forbyder artikel 52 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab eller nogen anden bestemmelse i denne traktat en medlemsstat, f.eks. Nederlandene, at opkræve indkomstskat af fysiske personer, hvorved skattepligtige, som oppebærer indtægt af en virksomhed, tillægges ret til af midler fra deres bruttoindkomst at tilvejebringe en såkaldt selvpensioneringsreserve — der henvises til artikel 3, stk. 3, litra a), sammenholdt med artikel 44 d til og med 44 l i den nederlandske lov om indkomstbeskatning af 1964, som affattet for det pågældende år — men denne ret nægtes en skattepligtig person, der bor i en anden medlemsstat og er statsborger i denne anden medlemsstat, og som i førstnævnte medlemsstat har indtægt af virksomhed og skal betale indkomstskat heraf?

2) Er det herved af betydning, at udtagning af midler fra selvpensioneringsreserven ifølge kapitel III i den nederlandske lov om indkomstskat af 1964 (beskatningens genstand for udenlandske skattepligtige) ikke hører til den udenlandske skattepligtiges skattepligtige indenlandske indkomst, hvorved sammenhængen mellem fradragsretten for tilførsel af midler til selvpensioneringsreserven og skattepligten for udtagning af midler derfra i medfør af den gældende nederlandske skattelovgivning ikke er garanteret for udenlandske skattepligtige personers vedkommende?

3) Er det tillige af betydning, om hele eller næsten hele den udenlandske skattepligtiges indkomst indtjenes ved virksomhed, der udøves i den førstnævnte medlemsstat?«

13 Med det første og tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om traktatens artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat tillader en person, der er hjemmehørende på dens område, i sin skattepligtige indkomst at fratrække overskud af virksomhed, som anvendes til oprettelse af en selvpensioneringsreserve, men afviser at yde denne begunstigelse til skattepligtige statsborgere i Fællesskabet, der, uanset at de har bopæl i en anden medlemsstat, oppebærer hele eller næsten hele deres indtægt i førstnævnte stat.

14 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en sådan forskelsbehandling kan være berettiget på grund af, at ydelser, som periodisk udbetales til den ikke-hjemmehørende skattepligtige fra selvpensioneringsreserven, ikke beskattes i den stat, hvor han har udøvet sin virksomhed, men i bopælsstaten, som førstnævnte stat har indgået en bilateral dobbeltbeskatningsaftale med.

15 Disse spørgsmål behandles samlet.

16 Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten og således afstå fra enhver form for åbenlys eller skjult forskelsbehandling begrundet i nationalitet (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21 og 26).

17 Efter fast retspraksis består forskelsbehandling i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer.

18 Med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke sammenlignelig, idet der er tale om objektive forskelle for så vidt angår både indtægtskilde, vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold (ovennævnte Schumacker-dom, præmis 31 ff).

19 En forskellig behandling af disse to kategorier skattepligtige kan således ikke som sådan antages at være forskelsbehandling i traktatens forstand.

20 Det må dog erkendes, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig — arbejdstager eller selvstændig erhvervsdrivende — som oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i den stat, hvor han udøver sin erhvervsmæssige virksomhed, objektivt befinder sig 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.

21 Såfremt en ikke-hjemmehørende skattepligtig for så vidt angår fradrag i den skattepligtige indkomst ikke undergives samme skattemæssige behandling som den tilsvarende, men hjemmehørende skattepligtige, vil der ikke blive taget hensyn til hans personlige forhold hverken af skattemyndighederne i den stat, hvor han udøver sin erhvervsmæssige virksomhed — da han ikke har bopæl

dér — eller af bopælsstaten — da han ikke oppebærer indkomst dér. Han beskattes derfor hårdere og er stillet ringere end en tilsvarende hjemmehørende skattepligtig.

22 Det følger heraf, at den ikke-hjemmehørende skattepligtige, der som i hovedsagen oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i den stat, hvor han udøver sin erhvervsmæssige virksomhed, men som ikke har ret til at oprette en fradragsberettiget selvpensioneringsreserve under de samme skattemæssige betingelser som en hjemmehørende skattepligtig, udsættes for forskelsbehandling.

23 Som begrundelse for den skattemæssige forfordeling, som ikke-hjemmehørende skattepligtige udsættes for i dette tilfælde, har den nederlandske regering påberåbt sig princippet om sammenhæng i beskatningsordningen, der er formuleret i dommen af 28. januar 1992 (sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249), hvorefter der skal være en sammenhæng mellem de beløb, som fratrækkes i beskatningsgrundlaget, og de beløb, der beskattes. Såfremt en ikke-hjemmehørende person kan oprette en selvpensioneringsreserve i Nederlandene og således erhverve en ret til pension, beskattes denne ikke i Nederlandene, da en sådan indkomst i henhold til ovennævnte bilaterale beskatningsaftale mellem Kongeriget Belgien og Kongeriget Nederlandene beskattes i bopælsstaten.

24 Som anført af generaladvokaten i hans forslag til afgørelse i punkt 54, følger det af de dobbeltbeskatningsaftaler, der som nævnt ovenfor følger OECD's modelkonvention, at en stat beskatter alle pensioner, som oppebæres af hjemmehørende på dens område, uanset i hvilken stat bidragene hertil er betalt, og giver afkald på at beskatte pensioner oppebåret i udlandet, selv om grundlaget herfor er bidrag, der er indbetalt på dens område, og som har været fradragsberettigede. Sammenhængen i beskatningsordningen er således ikke tilvejebragt i tilknytning til den enkelte skattepligtige person ved en streng sammenhæng mellem adgang til fradrag af bidrag og beskatning af pensionsudbetalinger, men tilvejebringes andetsteds, dér hvor de anvendelige regler i de kontraherende stater er gensidige.

25 Da sammenhængen i beskatningsordningen således er sikret i henhold til en bilateral aftale, indgået med en anden medlemsstat, kan princippet herom ikke påberåbes som begrundelse for at afvise at godkende et fradrag, som der er tale om i denne sag.

26 Under alle omstændigheder må det påpeges, således som Kommissionen har gjort i sit skriftlige indlæg, at skattemyndighederne altid kan opnå alle nødvendige oplysninger i henhold til 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).

27 Det følger heraf, at en bestemmelse i en medlemsstat — hvorefter personer, som er hjemmehørende i denne medlemsstat, i deres skattepligtige indkomst kan fratrække overskud af virksomhed, der anvendes til oprettelse af en selvpensioneringsreserve, hvorimod denne begunstigelse ikke ydes skattepligtige statsborgere i Fællesskabet, som, uanset at de har bopæl i en anden medlemsstat, oppebærer hele eller næsten hele deres indtægt i førstnævnte stat — ikke kan begrundes med, at de periodisk udbetalte ydelser, den ikke-hjemmehørende skattepligtige efterfølgende modtager fra selvpensioneringsreserven, ikke beskattes i denne stat, men i bopælsstaten — som førstnævnte stat har indgået en bilateral dobbeltbeskatningsaftale med — uanset at der, såfremt begunstigelsen gøres generel, i den gældende beskatningsordning i førstnævnte stat ikke kan sikres en nøje sammenhæng mellem fradragsret for beløb, som tilføres selvpensioneringsreserven, og beskatning af beløb, der udtages herfra. En sådan forskelsbehandling er derfor i strid med traktatens artikel 52.

Sagens omkostninger

28 De udgifter, der er afholdt af den tyske, den italienske og den nederlandske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hoved-

sagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Gerechtshof, 's-Hertogenbosch, ved kendelse af 16. februar 1994, for ret:

En bestemmelse i en medlemsstat — hvorefter personer, som er hjemmehørende i denne medlemsstat, i deres skattepligtige indkomst kan fratrække overskud af virksomhed, der anvendes til oprettelse af en selvpensioneringsreserve, hvorimod denne begunstigelse ikke ydes skattepligtige statsborgere i Fællesskabet, som, uanset at de har bopæl i en anden medlemsstat, oppebærer hele eller næsten hele deres indtægt i førstnævnte stat — kan ikke begrundes med, at de periodisk udbetalte ydelser, den ikke-hjemmehørende skattepligtige efterfølgende modtager fra selvpensioneringsreserven, ikke beskattes i denne stat, men i bopælsstaten — som førstnævnte stat har indgået en bilateral dobbeltbeskatningsaftale med — uanset at der, såfremt begunstigelsen gøres generel, i den gældende beskatningsordning i førstnævnte stat ikke kan sikres en nøje sammenhæng mellem fradragsret for beløb, som tilføres selvpensioneringsreserven, og beskatning af beløb, der udtages herfra. En sådan forskelsbehandling er derfor i strid med EF-traktatens artikel 52.

Rodríguez Iglesias Schockweiler Kapteyn

Gulmann Jann Mancini

Moitinho de Almeida Edward Hirsch

Ragnemalm Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 11. august 1995.

R. Grass
Justitssekretær

G.C. Rodríguez Iglesias
Præsident