FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER
fremsat den 18. maj 2006 [1]

1. Denne præjudicielle forelæggelse har til formål at afklare, om nationale skattebestemmelser, hvorefter pension, der udbetales af en medlemsstat til en skattepligtig, der har bopæl i en anden medlemsstat, i visse tilfælde beskattes hårdere end hvis den skattepligtige havde været hjemmehørende i den stat, som udbetaler pensionen, er forenelig med fællesskabsretten.

I — Retsforskrifter

A — *Fællesskabsbestemmelser*

2. Den præjudicielle anmodning er fremsat inden for rammerne af en sag mellem en finsk statsborger, der har besluttet at flytte til Spanien efter at være gået på pension, og de finske skattemyndigheder vedrørende den skattesats, der skal anvendes ved beskatning af hendes pension.

3. Korkein hallinto-oikeus (Finlands højeste forvaltningsdomstol) har spurgt Domstolen, om den pågældende lovgivning er forenelig med artikel 18 EF eller med artikel 39 EF, eller videre med Rådets direktiv 90/365/EØF [2].

4. Den frie bevægelighed for personer, som er fastsat i EF-traktaten, var oprindeligt begrænset til at omfatte flytning til en anden medlemsstat med det formål dér at udøve økonomisk virksomhed.

5. Artikel 39 EF, som i stk. 1 indeholder bestemmelse om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet, bestemmer i stk. 3, litra c) og d), at denne ret til fri bevægelighed henholdsvis omfatter retten at tage ophold i en af medlemsstaterne for dér at have beskæftigelse i henhold til de ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser, der gælder for indenlandske arbejdstageres beskæftigelse, og til at blive boende på en medlemsstats område på de ved gennemførelsesforordninger fastsatte vilkår efter at have haft ansættelse dér.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Rådets direktiv 90/365/EØF af 28.6.1990 om opholdsret for lønmodtagere og selvstændige, der er ophørt med erhvervsaktivitet (EFT L 180, s. 28).

6. Direktiv 90/365 har udvidet denne opholdsret til at omfatte personer, der er ophørt med erhvervsaktivitet. Dette direktivs artikel 1, stk. 1, bestemmer, at medlemsstaterne giver opholdsret til enhver statsborger fra en medlemsstat, som i Fællesskabet har udøvet beskæftigelse som lønmodtager eller selvstændig, samt til medlemmerne af den pågældendes familie. Som anført i tredje betragtning til direktivet, skal denne ret ligeledes indrømmes personer, som ikke har udøvet retten til fri bevægelighed under deres erhvervsaktivitet.

7. Artikel 1 i direktiv 90/365 stiller imidlertid som betingelse for udøvelsen af denne ret, at den pågældende råder over tilstrækkelige midler. Det er således i artikel 1, stk. 1, første afsnit, bestemt, at den pågældende skal modtage invalide-, førtids- eller alderspension eller erstatning i anledning af arbejdsulykke eller erhvervssygdom, der er af en sådan størrelse, at vedkommende ikke under opholdet vil falde værtsmedlemsstatens sociale system til byrde, og videre, at vedkommende skal være omfattet af en sygeforsikringsordning, der dækker samtlige risici i værtsmedlemsstaten [3].

3 — Direktiv 90/365 blev ophævet med virkning fra den 30.4.2006 ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2004/38/EF af 29.4.2004 om unionsborgeres og deres familiemedlemmers ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, om ændring af forordning (EØF) nr. 1612/68 og om ophævelse af direktiv 64/221/EØF, 68/360/EØF, 72/194/EØF, 73/148/EØF, 75/34/EØF, 75/35/EØF, 90/364/EØF, 90/365/EØF og 93/96/EØF (EUT L 158, s. 77).

8. Ifølge direktivets artikel 2 fastslås retten til ophold ved udstedelse af et dokument, benævnt »opholdstilladelse«, hvis gyldighedsperiode er defineret i samme bestemmelse.

9. EU-traktaten, der blev undertegnet i Maastricht den 7. februar 1992 og trådte i kraft den 1. november 1993, indførte begrebet »unionsborgerskab«. Ifølge artikel 17, stk. 1, EF har enhver, der er statsborger i en medlemsstat, unionsborgerskab.

10. Artikel 18, stk. 1, EF giver enhver unionsborger ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område med de begrænsninger og på de betingelser, der er fastsat i EF-traktaten og i gennemførelsesbestemmelserne hertil.

B — *Nationale bestemmelser*

1. Bestemmelserne om indkomstbeskatning

11. I henhold til den finske skattelov, der fandt anvendelse på tidspunktet for de

faktiske omstændigheder i hovedsagen, er en person, som i løbet af skatteåret har været bosiddende i Finland, »fuldt skattepligtig«, dvs. at vedkommende beskattes af hele sin indkomst i denne medlemsstat. Derimod er en skattepligtig person, som ikke er bosiddende i Finland i hele skatteåret, kun »begrænset skattepligtig«, hvilket indebærer, at vedkommende kun beskattes med hensyn til sine indenlandske indkomster.

12. Ifølge samme lov anses en finsk statsborger for bosiddende i Finland, selv om han ikke har opholdt sig i Finland i mere end seks sammenhængende måneder, indtil der er forløbet tre år efter udgangen af det år, i hvilket han forlod landet.

13. Den begrænset skattepligtige person betaler indkomst- og formueskat i Finland, medmindre andet følger af bestemmelser i en overenskomst indgået med en fremmed stat eller andre internationale overenskomster, som Finland har tiltrådt. Såfremt der ikke findes sådanne bestemmelser, opkræves skat af skattepligtig indkomst, som bl.a. omfatter pension, for en begrænset skattepligtig person ved indeholdelse af kildeskat, som udgør 35% af indtægten.

14. Derimod beregnes det skattepligtige beløb for en fuldt skattepligtig person ved hjælp af en progressiv skala, som fastsætter dels en mindsteskattesats, dels en progressiv procentsats for den del af indkomsten, som overstiger den nedre grænse.

15. Inden for rammerne af den foreliggende sag har den finske regering forklaret, at denne lovgivning er blevet ændret, og at begrænset skattepligtige, som modtager pension fra Republikken Finland, fra den 1. januar 2006 beskattes i denne stat af denne pension på samme måde som fuldt skattepligtige ved anvendelse af en progressiv sats og med person- og familiefradrag.

2. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med Kongeriget Spanien

16. I overensstemmelse med konventionen til undgåelse af dobbeltbeskatning, indgået mellem Kongeriget Spanien og Republikken Finland, kan indkomst, herunder pensioner, der udbetales af en kontraherende stat, en af dens politiske underafdelinger, lokale myndigheder eller offentligretlige institutioner til en fysisk person for udførelse af erhverv for

denne stat, underafdeling, myndigheder eller institutioner, kun beskattes i denne stat.

II — Faktiske omstændigheder og den præjudicielle forelæggelse

17. Pirkko Marjatta Turpeinen er en finsk statsborger, som har arbejdet i Finland som børnepsykiater i det offentlige. Efter at være gået på pension i september 1998 besluttede hun at bosætte sig i en anden medlemsstat, først Belgien og herefter, fra 1999, Spanien.

18. Pirkko Marjatta Turpeinens eneste indkomst er pensionen, som udbetales af Kuntien Eläkevakuutus (kommunernes pensionsforsikring). I overensstemmelse med dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med Kongeriget Spanien er denne pension kun skattepligtig i Finland.

19. I perioden 1999 til 2001 betalte Pirkko Marjatta Turpeinen til Uusimaas skattemyndighed skat af pensionen med 28,5% efter den progressive beskatningsordning, der gælder for fuldt skattepligtige.

20. Derimod fastslog samme myndighed for så vidt angik beskatning i 2002, at Pirkko Marjatta Turpeinen skulle anses for begrænset skattepligtig, fordi hun havde været udrejst fra Finland i mere end tre år. Myndigheden indeholdt således kildeskat på 35% af Pirkko Marjatta Turpeinens pension. Pirkko Marjatta Turpeinen betalte således 10 113,77 EUR i skat, mens hun, hvis hun var blevet anset for fuldt skattepligtig i Finland, kun skulle have betalt 8 173,09 EUR i skat samt en sygeforsikringspræmie på 549,03 EUR.

21. Ved klageafgørelse af 3. juli 2002 afviste Uusimaas skattemyndighed Pirkko Marjatta Turpeinens krav om, at beskatningen af hendes pension for skatteåret 2002 beregnes ligesom i de tre foregående år.

22. Hallinto-oikeus (forvaltningsdomstol) forkastede Pirkko Marjatta Turpeinens søgsmål, anlagt til prøvelse af denne afgørelse. Hun har herefter indbragt hallinto-oikeus' afgørelse for Korkein hallinto-oikeus.

23. Sidstnævnte har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen en præjudiciel anmodning.

24. I forelæggelsesafgørelsen har den forlæggende ret udtrykt tvivl om virkningerne af fællesskabsretten på området, fordi de domme, som EF-Domstolen har afsagt på området for direkte beskatning, efter den forelæggende rets kendskab ikke har vedrørt pensionister, men kun arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende, udbydere af tjenesteydelser eller studerende [4]. Den forelæggende ret har ligeledes henvist til, at Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i en åbningsskrivelse til den finske regering i 2001 har oplyst, at der er en risiko for, at indeholdelse af kildeskat på 35% er i strid med artikel 39 EF og for så vidt angår en pensioneret skattepligtig person er i strid med direktiv 90/365.

25. Korkein hallinto-oikeius har således besluttet at 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 retsforskrifter, 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 retsforskrifter, som er beskrevet ovenfor i spørgsmål 1?«

III — Stillingtagen

26. Med sine præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om fællesskabsretten er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter pension, der udbetales til en person, der er skattepligtig i medlemsstaten, men som er bosiddende i en anden medlemsstat, i visse tilfælde beskattes hårdere, end hvis den skattepligtige var bosiddende i førstnævnte medlemsstat.

4 — Den forelæggende ret har henvist til dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, og af 1.7.2004, sag C-169/03, Wallentin, Sml. I, s. 6443.

27. Det følger af fast retspraksis, at selv om bestemmelser om direkte skatter på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke som sådanne henhører under Fællesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence [5].

28. I den foreliggende sag ønsker den forelæggende ret oplyst, om den omhandlede lovgivning er forenelig med enten artikel 18 EF, artikel 39 EF, disse to bestemmelser i forening, eller med direktiv 90/365. Jeg vil indledningsvis undersøge, om der på grundlag af afledt ret kan udledes et svar på det forelagte spørgsmål.

A — *Afledt ret*

29. Kommissionen mener, at den omtvistede skatteordning kan være i strid med direktiv 90/365. Den spanske regering har for sin del gjort gældende, at ordningen er i strid med artikel 1, stk. 1, i Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 [6].

1. Direktiv 90/365

30. Som nævnt ovenfor, indebar direktiv 90/365, at den ret til ophold i en anden medlemsstat, som er fastsat i EF-traktaten med henblik på udøvelse af økonomisk virksomhed, blev udvidet til også at omfatte personer, der er ophørt med erhvervsaktivitet, herunder personer, som ikke har udøvet økonomisk virksomhed i en anden medlemsstat under dens erhvervsaktivitet. Denne opholdsret er imidlertid betinget af, at den pågældende råder over tilstrækkelige midler, således at vedkommende ikke under opholdet vil falde værtsmedlemsstatens sociale system til byrde.

31. Kommissionen har gjort gældende, at den finske skattelovgivning kan være i strid med direktiv 90/365, for så vidt som en hårdere beskatning af pensionister, der har bopæl i en anden medlemsstat, kunne gøre det vanskeligere for disse personer at opfylde betingelsen om tilstrækkelige midler.

32. Ganske vist kan Pirkko Marjatta Turpeinen, som er en finsk statsborger, der er ophørt med sin erhvervsaktivitet, og som har besluttet at bosætte sig i Spanien som pensionist, påberåbe sig bestemmelserne i direktiv 90/365 til støtte for sin ret til at få tilladelse til ophold på sidstnævnte medlemsstats område, og det selv om hun ikke har udøvet retten til fri bevægelighed under sin

5 — Jf. dom af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, præmis 12, og af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis.

6 — Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14.6.1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet (EFT 1971 II, s. 366), som ændret ved Rådets forordning nr. 307/1999 af 8.2.1999 (EFT L 38, s. 1, herefter »forordning nr. 1408/71«).

erhvervsaktivitet, således som det synes at fremgå af den forelæggende rets oplysninger. Jeg mener imidlertid ikke, at dette direktiv er relevant i den foreliggende sag.

33. Direktiv 90/365 har nemlig, således som det fremgår af dets ordlyd, til formål at sikre, at værtsmedlemsstaten giver opholdsret til enhver lønmodtager og selvstændig, der er statsborger i en anden medlemsstat, og som er ophørt med erhvervsaktivitet, ved bl.a. at præcisere, under hvilke betingelser værtsmedlemsstatens berettigede interesser kan begrunde en nægtelse og ved at fastsætte den praktiske fremgangsmåde med henblik på indrømmelse af denne opholdsret. Direktivet opstiller således kun udtrykkeligt forpligtelser for værtsmedlemsstaten og regulerer kun retten til ophold på dens område.

34. Jeg kan ikke se, hvorfor dette direktivs anvendelsesområde skulle udvides til at omfatte foranstaltninger, der må tilskrives oprindelsesstaten, såsom de omtvistede finske bestemmelser. Siden EU-traktaten trådte i kraft, har fællesskabsborgernes ret til frit at færdes og opholde sig i en anden medlemsstat ikke været betinget af, at de udøver økonomisk virksomhed, men er tillagt dem direkte på grundlag af artikel 18, stk. 1, EF [7]. Det er denne bestemmelse, der finder anvendelse på »udrejsehindringer«.

7 — Dom af 17.9.2002, sag C-413/99, Baumbast og R, Sml. I, s. 7091, præmis 81-84.

35. Det er således denne bestemmelse, der gør det muligt for en fællesskabsborger — inden for EF-traktatens anvendelsesområde — at blive undergivet samme retlige behandling som den, der tilkommer andre fællesskabsborgere, der befinder sig i samme situation, og som er til hinder for, at den pågældende får en behandling i oprindelsesmedlemsstatens lovgivning, der stiller ham mindre fordelagtigt, fordi han har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed [8].

36. Det bemærkes, at i Pusa-dommen, der vedrørte en retlig og faktisk situation, som var meget lig den her foreliggende [9], blev spørgsmålet om de pågældende bestemmelsers forenelighed med fællesskabsretten kun vurderet på grundlag af artikel 18 EF.

37. Jeg mener således, at direktiv 90/365 ikke er relevant i den foreliggende sag.

8 — Dom af 11.7.2002, sag C-224/98, D'Hoop, Sml. I, s. 6191, præmis 30, og af 29.4.2004, sag C-224/02, Pusa, Sml. I, s. 5763, præmis 18.

9 — Den sag angik en finsk statsborger, som oppebar finsk invalidepension, men som boede og betalte indkomstskat i Spanien. På grund af gæld, som han havde pådraget sig i Finland, blev der gjort udlæg i hans pension. I medfør af de gældende finske bestemmelser blev udlægget beregnet således, at han blev sikret en mindsteindkomst, men beregningen tog ikke hensyn til den indkomstskat, som han havde betalt i Spanien.

2. Forordning nr. 1408/71

38. Som den spanske regering med rette har gjort gældende, kan Domstolen inden for rammerne af en præjudiciel sag vurdere en fællesskabsbestemmelse, som ikke er blevet nævnt af den forelæggende ret i de præjudicielle spørgsmål, når Domstolen er af den mening, at den pågældende bestemmelse vil være nyttig med henblik på løsningen af tvisten i hovedsagen [10]. Den omstændighed, at Korkein hallinto-oikeus ikke har nævnt denne forordning i sin forelæggelsesafgørelse, hindrer ikke Domstolen i at vurdere forordningens virkninger, hvis den, således som den spanske regering har gjort gældende, er relevant.

39. Forordning nr. 1408/71 har til formål at lette retten til fri bevægelighed inden for Fællesskabet for arbejdstagere og selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer ved at samordne de nationale sociale sikringsordninger.

40. Denne forordnings artikel 10, stk. 1, har til formål at sikre, at de ydelser, der opregnes i bestemmelsen, udbetales til modtageren, når denne gør brug af sin ret til fri bevægelighed. Bestemmelsen foreskriver således, at medmindre andet er bestemt i forordningen kan de pågældende ydelser, bl.a. alderdomsydelser, hvortil der er erhvervet ret efter lovgivningen i en eller flere medlemsstater, ikke nedsættes, ændres, stilles i bero, inddrages eller beslaglægges som følge af, at den berettigede er bosat i en anden medlemsstat end den, hvori den institution, som det påhviler at udrede ydelsen, er beliggende.

41. Den spanske regering har gjort gældende, at den omtvistede skattelovgivning er i strid med denne bestemmelse, fordi den har til virkning at gøre det pensionsbeløb, som udbetales til Pirkko Marjatta Turpeinen, afhængigt af hendes bopæl. Den spanske regering har til støtte for sin vurdering henvist til Imbernon Martínez-dommen [11]. På grundlag af den vurdering, som Domstolen anlagde i den dom, har den spanske regering gjort gældende, at artikel 10, stk. 1, i forordning nr. 1408/71 ville blive berøvet sin virkning, hvis en medlemsstat med henvisning til skattelovgivningen kunne foretage indeholdelser eller nedsættelser med henvisning til, at den pågældende har bopæl i en anden medlemsstat.

42. Jeg er ikke enig i den spanske regerings vurdering af følgende grunde.

43. Artikel 10 i forordning nr. 1408/71 bidrager til at skabe fri bevægelighed for arbejdstagere ved at forbyde »bopælsklausu-

10 — Jf. bl.a. dom af 23.2.2006, sag C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis.

11 — Dom af 5.10.1995, sag C-321/93, Sml. I, s. 2821.

ler«. Bestemmelsen har til formål at sikre, at de ydelser, der opregnes heri, såsom pension, udbetales til modtageren, som har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed, på samme betingelser som hvis den pågældende var forblevet i oprindelsesmedlemsstaten. Bestemmelsen er således til hinder for, at pensionen nedsættes, fordi modtageren er bosiddende i en anden medlemsstat.

44. I den foreliggende sag foreskriver den omtvistede lovgivning ikke en nedsættelse af det pensionsbeløb, der udbetales til Pirkko Marjatta Turpeinen, fordi hun bor i udlandet. Lovgivningen berører ikke betingelserne for tildeling og fastsættelse af denne pension.

45. Den omtvistede lovgivning er således forskellig fra de bestemmelser, som Imbernon Martínez-dommen vedrørte, og som den spanske regering har henvist til. I den sag fulgte det af den omtvistede bestemmelse i den tyske lov om børnetilskud (Bundeskindergeldgesetz), at ydelsen af et børnetilskud såvel som dettes størrelse var betinget af opfyldelsen af visse bopælsbetingelser i medfør af skattelovgivningen i Tyskland. De pågældende sociale lovbestemmelser henviste således til betingelser, der var fastsat i skattelovgivningen. Det var i denne sammenhæng, at Domstolen fastslog, at den pågældende bestemmelse i forordning nr. 1408/71 i det væsentlige ville miste sin effektive virkning, hvis den blotte henvisning til skattelovgivningen skulle kunne sætte bestemmelsen ud af kraft [12]. Dette ræsonnement mener jeg imidlertid ikke kan overføres på den foreliggende sag.

46. Det foreliggende tilfælde angår nationale bestemmelser, som fastsætter betingelserne for beskatning af ikke-hjemmehørende skattepligtige, og som kun rammer Pirkko Marjatta Turpeinens pension, for så vidt som den sidestilles med indkomst. Det er således kun indirekte, at denne lovgivning indebærer en nedsættelse af det pensionsbeløb, hun har til rådighed, i forhold til det beløb efter skat, som hun ville have modtaget, hvis hun havde haft bopæl i Finland i skatteåret 2002.

47. Det skal endvidere understreges, at hvis Pirkko Marjatta Turpeinens pension havde været større, ville indeholdelse af kildeskat på 35% have kunnet føre til det modsatte resultat, dvs. hun ville i et sådant tilfælde have fået et større beløb udbetalt end det, som hun ville have rådet over i Finland efter progressiv beskatning. Dette viser, at den omtvistede finske lovgivning ikke bestemmer, at Pirkko Marjatta Turpeinens pension skal nedsættes, fordi hun har bopæl i udlandet.

12 — Imbernon Martínez-dommen, præmis 23.

48. Jeg mener derfor, henset til disse omstændigheder, at de finske skattebestemmelser ikke er i strid med artikel 10, stk. 1, i forordning nr. 1408/71. Det er således på grundlag af EF-traktatens bestemmelser, at der skal afgøres, om denne lovgivning er forenelig med fællesskabsretten.

B — *EF-traktatens bestemmelser*

49. Jeg skal først og fremmest tage stilling til, hvilken bestemmelse i EF-traktaten der finder anvendelse på Pirkko Marjatta Turpeinens situation, og herefter om de finske skattebestemmelser udgør en hindring for den frie bevægelighed, der er forbudt i medfør af denne bestemmelse, og endelig om denne hindring i givet fald kan anses for begrundet.

1. Den relevante bestemmelse

50. Den forelæggende ret har spurgt Domstolen, om den omtvistede skatteordning er forenelig med artikel 18 EF eller artikel 39 EF eller disse to bestemmelser i forening.

51. Den finske regering har anført, at Pirkko Marjatta Turpeinens situation dels er omfattet af artikel 18 EF, dels af artikel 39 EF. Denne regering har gjort gældende, at sidstnævnte bestemmelse ligeledes finder anvendelse i den foreliggende sag, henset til dommen af 15. juni 2000 i Sehrer-sagen [13].

52. Jeg deler ikke denne opfattelse. Lige som den italienske regering og Kommissionen mener jeg, at Pirkko Marjatta Turpeinens situation ikke er omfattet af artikel 39 EF's anvendelsesområde, og at hun således kun kan støtte sig på bestemmelserne i artikel 18 EF.

53. I overensstemmelse med fast retspraksis er formålet med unionsborgerskabet, som enhver, der er statsborger i en medlemsstat, har, at skabe den grundlæggende status for medlemsstaternes statsborgere [14]. Desuden giver artikel 18, stk. 1, EF direkte enhver unionsborger retten til frit at færdes og opholde sig på en medlemsstats område inden for Fællesskabet efter eget valg [15]. Pirkko Marjatta Turpeinen kan således i sin egenskab af finsk statsborger støtte sig på bestemmelserne i artikel 18, stk. 1, EF for at få anerkendt sin ret til ophold i Spanien.

54. Imidlertid træder status som unionsborger og den ret til fri bevægelighed, der er

13 — Sag C-302/98, Sml. I, s. 4585.

14 — Pusa-dommen, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 19.10.2004, sag C-200/02, Zhu og Chen, Sml. I, s. 9925, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis.

15 — Dommen i sagen Baumbast og R, præmis 84.

knyttet hertil, og som er indført ved EU-traktaten, ikke i stedet for andre bestemmelser i traktaten, som vedrører bestemte kategorier af personer. De rettigheder, der er knyttet til unionsborgerskabet, berøver ikke de bestemmelser om fri bevægelighed, som allerede er indført ved EF-traktaten, og som har til formål at lette adgangen til at udøve økonomisk virksomhed, deres effektive virkning. I det omfang disse friheder med henblik på udøvelse af økonomisk virksomhed er et særligt udtryk for de rettigheder, som på generel måde er tillagt borgerne i medfør af artikel 18 EF [16], er det først og fremmest — når en fællesskabsborger gør brug af en af disse friheder — i relation til denne bestemmelse, at Domstolen vurderer, om de pågældende nationale bestemmelser er forenelige [17].

55. Jeg mener imidlertid ikke, at Pirkko Marjatta Turpeinen kan støtte sig på artikel 39 EF.

56. For at kunne betragtes som arbejdstager i artikel 39 EF's forstand skal den pågældende i en vis periode præstere ydelser mod vederlag for en anden og efter dennes anvisninger [18]. Retten til at opholde sig eller bosætte sig i en anden medlemsstat, som følger af artiklens stk. 3, litra c) og d), er ifølge ordlyden af disse bestemmelser betinget af, at den pågældende har beskæftigelse eller har haft ansættelse dér.

57. Ganske vist fortolkes artikel 39 EF's anvendelsesområde vidt, således at det ikke er begrænset til personer, som faktisk befinder sig i et løbende ansættelsesforhold. Som den finske regering nemlig har gjort gældende, blev det i Sehrer-dommen fastslået, at den omstændighed, at en fællesskabsborger ikke længere er i beskæftigelse, ikke indebærer, at han fortaber visse rettigheder, der beror på status som arbejdstager [19]. Imidlertid er det i sidstnævnte tilfælde en betingelse, at den pågældende har gjort brug af den ret til fri bevægelighed, som gælder i medfør af denne bestemmelse.

58. Den tvist, der lå til grund for Sehrer-dommen, vedrørte således en pensionist, der var bosiddende i Tyskland, som havde haft beskæftigelse i denne medlemsstat og i Frankrig, og som modtog pension fra begge

16 — Jf. for så vidt angår etableringsfriheden, dom af 29.2.1996, sag C-193/94, Skanavi og Chryssanthakopoulos, Sml. I, s. 929, præmis 22, for så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed, dom af 26.11.2002, sag C-100/01, Oteiza Olazabal, Sml. I, s. 10981, præmis 26, og den frie udveksling af tjenesteydelser, dom af 6.2.2003, sag C-92/01, Stylianakis, Sml. I, s. 1291, præmis 18.

17 — Således vurderede Domstolen i dom af 12.5.1998, sag C-85/96, Martínez Sala, Sml. I, s. 2691, kun de rettigheder, som den pågældende kunne gøre gældende i sin egenskab af unionsborger, fordi der var tvivl om den pågældendes egenskab af arbejdstager. Jf. ligeledes dom af 16.12.2004, sag C-293/03, My, Sml. I, s. 12013, præmis 33.

18 — Martínez Sala-dommen, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 19.11.2002, sag C-188/00, Kurz, Sml. I s. 10691, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis.

19 — Sehrer-dommen, præmis 30.

disse stater. Den tyske lovgivning bestemte, at hans sygesikringsbidrag ligeledes skulle beregnes på grundlag af den franske pension uden hensyn til, at en væsentlig del af denne pension allerede var blevet tilbageholdt i form af sygesikringsbidrag i Frankrig.

59. Det var i denne sammenhæng, at Domstolen fastslog, at pensionsretten er uadskilleligt forbundet med den objektive status som arbejdstager, og at den tyske lovgivning, for så vidt som den indebar en dobbelt opkrævning af sygesikringsbidrag fra arbejdstagere, der havde haft beskæftigelse i en anden medlemsstat, udgjorde en hindring i strid med artikel 39 EF [20]. I et sådant tilfælde kunne disse tyske bestemmelser, for så vidt som de stillede en pensionist, der havde haft beskæftigelse i en anden medlemsstat, ringere, have til virkning at afskrække en arbejdstager fra at gøre brug af den ret til fri bevægelighed, som følger af traktaten.

60. Efter min mening ændrer Sehrer-dommen således ikke den fortolkning, hvorefter artikel 39 EF kun kan påberåbes af personer, der er flyttet til en anden medlemsstat for dér at udøve lønnet beskæftigelse. Bestemmelsen omfatter ikke personer, der — således som det lader til at være tilfældet med Pirkko Marjatta Turpeinen — har haft hele deres beskæftigelse i deres egen medlemsstat 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 at udøve lønnet beskæftigelse [21].

61. Jeg mener således, at det er artikel 18 EF, der er relevant i den foreliggende sag, og som kan gøres gældende af Pirkko Marjatta Turpeinen til støtte for hendes ret til frit at færdes og opholde sig i Spanien.

2. Om der foreligger en hindring af retten til fri bevægelighed

62. Det skal indledningsvis understreges, at den ret til ophold og færden, som enhver unionsborger tillægges ved artikel 18, stk. 1, EF, ikke kun er til hinder for hindringer af udøvelsen af disse rettigheder i værtsmedlemsstaten. Som jeg har nævnt ovenfor, er de ligeledes til hinder for hindringer, der hidrører fra oprindelsesmedlemsstaten.

20 — Idem, præmis 30-35.

21 — Jf. i denne retning dom af 19.3.1992, sag C-60/91, Batista Morais, Sml. I, s. 2085, præmis 7, af 16.1.1997, sag C-134/95, USSL n° 47 di Biella, Sml. I, s. 195, præmis 19, og af 26.1.1999, sag C-18/95, Terhoeve, Sml. I, s. 345, præmis 26 og 27.

63. Domstolen har nemlig fastslået, at det ville være uforeneligt med status som unionsborger og retten til fri bevægelighed og ophold, der er tillagt en fællesskabsborger i denne egenskab, hvis han 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 for så vidt angår borgernes bevægelighed [22].

64. Ifølge Domstolen kan de beføjelser, som traktaten giver på området for fri bevægelighed, nemlig ikke få fuld gennemslagskraft, såfremt en statsborger i en medlemsstat kunne blive foranlediget til at opgive at benytte sig af dem som følge af hindringer for hans ophold i en værtsmedlemsstat på grund af en lovgivning i hans oprindelsesstat, der straffer det forhold, at han har udnyttet disse beføjelser [23].

65. Pirkko Marjatta Turpeinen, som er en finsk statsborger, der har gjort brug af den ret til fri bevægelighed og ophold, som artikel 18, stk. 1, EF giver, kan således påberåbe sig denne bestemmelse over for sin hjemstat.

66. Det er endvidere fastslået i retspraksis, at unionsborgerskabets formål er at skabe den grundlæggende status for medlemsstaternes statsborgere, idet det gør det muligt for dem, som befinder sig i samme situation, at blive undergivet samme retlige behandling inden for EF-traktatens materielle anvendelsesområde, uanset deres nationalitet og med forbehold af udtrykkeligt fastsatte undtagelser i denne henseende [24].

67. I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at Pirkko Marjatta Turpeinen, som følge af den omtvistede skattelovgivning, er blevet beskattet hårdere i sin egenskab af ikke-hjemmehørende, end hvis hun havde haft bopæl i Finland.

68. Ganske vist er det korrekt, som anført af den finske regering, at for så vidt angår direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige som udgangspunkt ikke sammenlignelig [25]. Der kan nemlig for disse situationer være tale om objektive forskelle for så vidt angår både indtægtskilde, vedkommendes skatteevne samt hensyntagen til personlige og familiemæssige forhold.

69. Den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en stats område, udgør i de fleste tilfælde kun en del af hans

22 — D'Hoop-dommen, præmis 30, og Pusa-dommen, præmis 18.

23 — Pusa-dommen, præmis 19.

24 — Jf. bl.a. Pusa-dommen, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis.

25 — Schumacker-dommen, præmis 31.

globalindkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl. Den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, kan desuden lettest bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livs- og formueinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl [26].

70. Det følger heraf, at den anstændighed, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som indrømmes en hjemmehørende, ikke nødvendigvis indebærer en forskelsbehandling [27].

71. Derimod er en sådan forskellig behandling, der er afhængig af bopæl, ulovlig forskelsbehandling, når situationerne ikke adskiller sig objektivt i relation til den pågældende skattefordel, at det kan begrunde, at de på dette punkt behandles forskelligt. I et sådant tilfælde skal de to kategorier af skattepligtige anses for at befinde sig i samme situation for så vidt angår denne fordel [28].

72. Det er således blevet fastslået, at når en ikke-hjemmehørende skattepligtig — arbejdstager eller selvstændig erhvervsdrivende — oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i den stat, hvor han udøver sin erhvervsmæssige virksomhed, befinder han sig objektivt i samme situation for så vidt angår indkomstskat som en hjemmehørende i den pågældende stat. Begge beskattes alene i denne stat, og beskatningsgrundlaget er det samme [29].

73. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om denne retspraksis kan overføres på et tilfælde som det foreliggende, hvor den indkomst, der skal beskattes, er pension.

74. Jeg mener, at dette er tilfældet. Den finske skattelovgivning bestemmer, at pensioner som den, der udbetales til Pirkko Marjatta Turpeinen, 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. Der er således i den foreliggende sag tale om en direkte beskatningsordning, inden for rammerne af hvilken skattebyrden bestemmes ud fra sagsøgerens skatteevne.

26 — Gerritse-dommen, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis.

27 — Idem, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis.

28 — Asscher-dommen, præmis 42.

29 — Wielockx-dommen, præmis 20.

75. Som den finske regering har oplyst, er ordningen med indeholdelse af kildeskat med 35% for så vidt angår ikke-hjemmehørende skattepligtige desuden baseret på det postulat, at deres situation ikke kan sammenlignes med situationen for hjemmehørende skattepligtige, fordi de kan have andre indtægter i deres bopælsstat, herunder anden pension.

76. Det kan heraf udledes, at når en ikke-hjemmehørende skattepligtig ikke har anden indtægt end den pension, der udbetales til ham af en anden medlemsstat end den, hvor han har bopæl, skal han af den medlemsstat, der udbetaler pensionen, med hensyn til beskatningen heraf anses for at befinde sig i samme situation som en hjemmehørende skattepligtig, der skal betale skat af sin globalindkomst. En skattepligtig, der ligesom Pirkko Marjatta Turpeinen ikke har anden indkomst end sin pension fra Finland, skal således med hensyn til indkomstbeskatning anses for at befinde sig i samme situation, som hvis hun var hjemmehørende i nævnte medlemsstat. Under disse betingelser udgør beskatning med en højere sats af en sådan ikke-hjemmehørende skattepligtig indirekte forskelsbehandling i strid med status som unionsborger, som hindrer den ret til fri bevægelighed, der er fastsat i artikel 18, stk. 1, EF.

3. Begrundelsen for denne hindring

77. Ifølge oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen er ordningen med indeholdelse af kildeskat af ikke-hjemmehørende skattepligtiges indkomst ikke blot begrundet i formodningen om, at den ikke-hjemmehørende skattepligtige har anden indkomst end den, der er skattepligtig i Finland. Denne ordning havde ligeledes til formål at skabe en forenkling og sikre effektiviteten. Der var således på den ene side tale om en forenkling i forhold til skattepligtige, som formodes at have et utilstrækkeligt kendskab til finsk og til de almindelige finske skatteregler. På den anden side tilstræbtes det at sikre skatteopkrævningen.

78. Jeg mener ikke, at den ulempe, der påføres ikke-hjemmehørende skattepligtige, kan begrundes med henvisning til nogen af disse hensyn. En foranstaltning, der kan hindre en ret til fri bevægelighed, der er garanteret i traktaten, kan kun tillades, hvis den er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det forfulgte lovlige formål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål [30]. Forenklingen i forhold til anvendelsen af den finske skatteordning for ikke-hjemmehørende skattepligtige kunne helt sikkert nås

30 — Jf. bl.a. dommen i sagen De Lasteyrie du Saillant, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis.

med mindre indgribende foranstaltninger end beskatning med en højere skattesats end den, der gælder for hjemmehørende skattepligtige, som har en tilsvarende indkomst.

79. På samme måde forekommer ordningen med indeholdelse af kildeskat ligeledes at være uforholdsmæssig i forhold til kravet om at sikre den faktiske opkrævning af skat fra ikke-hjemmehørende skattepligtige. Som Kommissionen har gjort gældende, kan den medlemsstat, der udbetaler pensionen i medfør af direktiv 77/799/EØF [31], anmode de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor den pågældende skattepligtige har bopæl, om at afgive alle oplysninger, der gør det muligt at få kendskab til eller kontrollere den skattepligtiges skatteevne samt dennes personlige og familiemæssige situation.

80. De supplerende administrative vanskeligheder, der kan opstå for en national skattemyndighed som følge af, at den skattepligtige har bopæl i en anden medlemsstat, er ikke i retspraksis blevet anset for i sig selv at kunne begrunde en hårdere beskatning af denne skattepligtige, end hvis han havde været hjemmehørende. En sådan argumentation er gentagne gange blevet forkastet [32]. Den forekommer endnu mindre begrundet i en sag som den foreliggende, hvor medlemsstaterne med Rådets direktiv 2001/44/EØF [33] — som de havde pligt til at gennemføre senest den 30. juni 2002 — råder over et supplerende værktøj til at sikre opkrævning af indkomstskat fra en ikke-hjemmehørende skattepligtig.

81. Det er henset til samtlige disse betragtninger, at jeg foreslår Domstolen at besvare den forelæggende rets spørgsmål med, at artikel 18 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter pension, der udbetales til en skattepligtig, der har bopæl i en anden medlemsstat, i visse tilfælde beskattes hårdere, end hvis den skattepligtige havde været hjemmehørende, når pensionen udgør hele eller den væsentligste del af den pågældende skattepligtiges indkomst, og vedkommende således ikke befinder sig i en situation, der er objektivt forskellig fra situationen for hjemmehørende skattepligtige.

31 — Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15).

32 — Jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 45, og dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 26. Se et nyere eksempel, dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 31.

33 — Direktiv af 15.6.2001 om ændring af direktiv 76/308/EØF om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med foranstaltninger, der er finansieret af Den Europæiske Udviklings- og Garantifond for Landbruget, samt af landbrugsafgifter og told og i forbindelse med merværdiafgift og visse punktafgifter (EFT L 175, s. 17).

IV — Forslag til afgørelse

82. Under hensyn til disse forhold foreslår jeg Domstolen at besvare det af Korkein hallinto-oikeus forelagte spørgsmål således:

»Artikel 18 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter pension, der udbetales til en skattepligtig, der har bopæl i en anden medlemsstat, i visse tilfælde beskattes hårdere, end hvis den skattepligtige havde været hjemmehørende, når pensionen udgør hele eller den væsentligste del af den pågældende skattepligtiges indkomst, og vedkommende således ikke befinder sig i en situation, der er objektivt forskellig fra situationen for hjemmehørende skattepligtige.«