CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. LÉGER

van 18 mei 2006 [1]

1. De onderhavige prejudiciële procedure gaat over de vraag of een nationale belastingregeling waarbij de belasting over het rustpensioen dat door een lidstaat wordt uitgekeerd aan een ingezetene van een andere lidstaat, in bepaalde gevallen hoger blijkt te zijn dan de belasting die deze belastingplichtige verschuldigd zou zijn indien hij ingezetene was van de pensioenplichtige staat, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

2. Deze procedure nam een aanvang met een geschil tussen een Finse onderdaan die in Spanje is gaan wonen nadat zij haar pensioenrechten geldend had gemaakt, en de Finse belastingdienst over de aanslagvoet van haar rustpensioen.

3. De Korkein hallinto-oikeus (hoogste administratieve beroepsinstantie van Finland) vraagt of de omstreden wettelijke regeling verenigbaar is met artikel 18 EG of artikel 39 EG, of met richtlijn 90/365/EEG van de Raad [2].

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Richtlijn van 28 juni 1990 betreffende het verblijfsrecht van werknemers en zelfstandigen die hun beroepswerkzaamheid hebben beëindigd (PB L 180, blz. 28).

I — Toepasselijke bepalingen

A — *Bepalingen van gemeenschapsrecht*

4. Het vrije verkeer van personen, zoals vastgelegd in het EG-Verdrag, was aanvankelijk beperkt tot verplaatsingen in een andere lidstaat met als doel de uitoefening van een economische activiteit.

5. Artikel 39, lid 1, EG bepaalt dat het verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap vrij is, en lid 3, sub c en d, bepaalt dat dit recht van vrij verkeer het recht inhoudt, in een der lidstaten te verblijven teneinde daar een beroep uit te oefenen overeenkomstig de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen welke voor de tewerkstelling van nationale werknemers gelden, respectievelijk het recht om op het grondgebied van een lidstaat verblijf te houden, na er een betrekking te hebben vervuld, overeenkomstig de voorwaarden die zijn opgenomen in uitvoeringsverordeningen.

6. Richtlijn 90/365 heeft dat verblijfsrecht uitgebreid tot personen die hun beroepswerkzaamheid hebben beëindigd. Artikel 1, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn bepaalt dat de lidstaten het verblijfsrecht toekennen aan iedere onderdaan van een lidstaat die in de Gemeenschap als werknemer of als zelfstandige een beroepswerkzaamheid heeft uitgeoefend, alsmede aan zijn familieleden. In de derde overweging van de considerans van deze richtlijn staat bovendien dat het wenselijk is dat dit verblijfsrecht eveneens wordt toegekend aan personen die tijdens hun beroepsleven geen gebruik hebben gemaakt van het recht van vrij verkeer.

7. In artikel 1 van richtlijn 90/365 wordt aan de uitoefening van dit recht echter de voorwaarde gesteld dat de onderdaan over toereikende bestaansmiddelen beschikt. In lid 1, eerste alinea, wordt namelijk bepaald dat de onderdaan een invaliditeitsuitkering, vervroegd pensioen of een ouderdomsuitkering, dan wel een uitkering van de arbeidsongevallen- of beroepsziektenverzekering dient te ontvangen waarvan het bedrag toereikend is om te voorkomen dat hij tijdens zijn verblijf ten laste van de bijstandsregeling van het gastland komt en hij een ziektekostenverzekering dient te hebben die alle risico's in het gastland dekt. [3]

3 — Richtlijn 90/365 is met ingang van 30 april 2006 ingetrokken door richtlijn 2004/38/EG van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende het recht van vrij verkeer en verblijf op het grondgebied van de lidstaten voor de burgers van de Unie en hun familieleden, tot wijziging van verordening (EEG) nr. 1612/68 en tot intrekking van richtlijnen 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/148/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/364/EEG, 90/365/EEG en 93/96/EEG (PB L 158, blz. 77).

8. Ingevolge artikel 2 van deze richtlijn wordt het verblijfsrecht vastgesteld door de afgifte van een document, „verblijfskaart" genoemd, waarvan de geldigheidsduur in deze bepaling is vastgesteld.

9. Het EU-Verdrag, dat op 7 februari 1992 te Maastricht is ondertekend en op 1 november 1993 in werking is getreden, heeft het begrip „burgerschap van de Unie" geïntroduceerd. Volgens artikel 17, lid 1, EG is burger van de Unie eenieder die de nationaliteit van een lidstaat bezit.

10. Artikel 18, lid 1, EG verleent iedere burger van de Unie het recht om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven, onder voorbehoud van de beperkingen en voorwaarden die bij het EG-Verdrag en de bepalingen ter uitvoering daarvan zijn vastgesteld.

B — *Bepalingen van nationaal recht*

1. Wettelijke regeling inzake de inkomstenbelasting

11. Krachtens de Finse belastingwetgeving die ten tijde van de feiten van toepassing was,

is een persoon die gedurende het belastingjaar in Finland woonplaats heeft „onbeperkt belastingplichtig", dat wil zeggen dat hij in deze lidstaat belasting dient te betalen over zijn volledig inkomen. Wie gedurende het belastingjaar geen woonplaats in Finland heeft, is in deze lidstaat daarentegen slechts „beperkt belastingplichtig", hetgeen betekent dat hij slechts belasting hoeft te betalen over de inkomsten die hij in deze lidstaat heeft ontvangen.

12. Volgens dezelfde wet wordt een Finse onderdaan ook dan als ingezetene van Finland beschouwd, wanneer hij daar niet gedurende meer dan zes maanden ononderbroken verblijft, tot en met het derde jaar na afloop van het jaar waarin hij het land heeft verlaten.

13. Een beperkt belastingplichtige is in Finland onderworpen aan de inkomsten- en vermogensbelasting, tenzij anders is bepaald in een voor deze lidstaat verbindend bilateraal of internationaal verdrag. Bestaat geen dergelijke andersluidende bepaling, dan wordt het belastbare inkomen uit arbeid in loondienst, waaronder de rustpensioenen vallen, van een beperkt belastingplichtige belast via een bronheffing van 35 %.

14. Het belastbare inkomen van een onbeperkt belastingplichtige wordt daarentegen belast tegen een progressief tarief met een minimumbedrag voor elke tranche en een progressief stijgend percentage voor het gedeelte van de inkomsten boven de benedengrens van elke tranche.

15. In de onderhavige procedure heeft de Finse regering laten weten dat deze wettelijke regeling is gewijzigd en dat beperkt belastingplichtigen die van de Republiek Finland een rustpensioen ontvangen, met ingang van 1 januari 2006 in deze lidstaat over dat pensioen op dezelfde wijze worden belast als onbeperkt belastingplichtigen, tegen het progressieve tarief en met belastingverminderingen afhankelijk van zijn persoonlijke en gezinssituatie.

2. Het met het Koninkrijk Spanje gesloten verdrag tot het vermijden van dubbele belasting

16. Overeenkomstig het tussen het Koninkrijk Spanje en de Republiek Finland gesloten verdrag tot het vermijden van dubbele belasting zijn bezoldigingen, pensioenen inbegrepen, die door een van de verdragsluitende staten dan wel door een van hun publiekrechtelijke overheden of gemeenschappen, door een autonoom orgaan of een publiekrechtelijke rechtspersoon, rechtstreeks dan wel door inhoudingen op de fondsen die zij hebben ingesteld, worden uitgekeerd aan een natuurlijk persoon uit hoofde van aan deze lidstaat, overheid,

gemeenschap, dat orgaan of deze rechtspersoon verleende diensten, alleen in deze lidstaat belastbaar.

II — Feiten en prejudiciële verwijzing

17. P. M. Turpeinen, een Finse onderdaan, heeft in Finland als kinderpsychiater voor de overheid gewerkt. Nadat zij in september 1998 met pensioen is gegaan, is zij in een andere lidstaat gaan wonen, eerst in België en dan vanaf 1999 in Spanje.

18. Het inkomen van Turpeinen bestaat uitsluitend uit een rustpensioen, uitgekeerd door de Kuntien Eläkevakuutus (ouderdomsverzekering van de gemeenten). Overeenkomstig het met het Koninkrijk Spanje gesloten verdrag tot het vermijden van dubbele belasting is dat pensioen alleen in Finland belastbaar.

19. Vanaf 1999 tot en met 2001 is Turpeinen door de belastingdienst van Uudenmaa over dit pensioen belast tegen het tarief van 28,5 %, overeenkomstig de progressieve belastingregeling die van toepassing is op onbeperkt belastingplichtigen.

20. Voor belastingjaar 2002 was deze belastingdienst echter van mening dat Turpeinen als een beperkt belastingplichtige te beschouwen was, aangezien zij het nationale grondgebied meer dan drie jaar geleden had verlaten. De betrokkene diende derhalve een bronheffing van 35 % over haar rustpensioen te voldoen. Aldus heeft Turpeinen 10 113,77 EUR belasting betaald, terwijl zij als onbeperkt belastingplichtige in Finland slechts 8 173,09 EUR belasting zou hebben betaald, plus 549,03 EUR bijdragen aan de ziektekostenverzekering.

21. Bij beslissing van 3 juli 2002 heeft de belastingdienst van Uudenmaa het bezwaar van Turpeinen, waarin zij verzocht, de belasting over haar pensioen voor belastingjaar 2002 te berekenen zoals in de voorgaande drie jaar, afgewezen.

22. De hallinto-oikeus (administratieve rechtbank) heeft het beroep van Turpeinen tegen deze beslissing verworpen. Zij heeft tegen deze uitspraak van de hallinto-oikeus hoger beroep ingesteld bij de Korkein hallinto-oikeus.

23. Deze rechterlijke instantie heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof om een prejudiciële beslissing verzocht.

24. In zijn verwijzingsbeslissing heeft de verwijzende rechter twijfel over hoe het gemeenschapsrecht in casu dient te worden toegepast, aangezien bij zijn weten de arresten van het Hof inzake directe belastingen geen betrekking hadden op gepensioneerden, maar uitsluitend op werknemers of zelfstandigen, dienstverleners of studenten.[4] De verwijzende rechter benadrukt ook dat de Commissie van de Europese Gemeenschappen in een aanmaning aan de Finse regering in 2001 erop heeft gewezen dat de bronheffing van 35 % mogelijk in strijd was met artikel 39 EG en, aangezien het gaat om een gepensioneerde belastingplichtige, met richtlijn 90/365.

25. De Korkein hallinto-oikeus heeft derhalve 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 rustpensioen 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?"

III — Analyse

26. Met zijn prejudiciële vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het gemeenschapsrecht zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling waarbij de belasting over een rustpensioen dat wordt uitgekeerd aan een belastingplichtige die in een andere lidstaat woont, in bepaalde gevallen hoger is dan de belasting die deze belastingplichtige zou moeten betalen indien hij ingezetene was.

4 — De verwijzende rechter haalt de arresten aan van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225); 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493); 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089); 12 december 2002, De Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819); 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933) en 1 juli 2004, Wallentin (C-169/03, Jurispr. blz. I-6443).

27. Volgens vaste rechtspraak zijn de lidstaten verplicht, ofschoon de directe belastingen als zodanig niet tot de bevoegdheidssfeer van de Gemeenschap behoren, de bij hen verbleven bevoegdheden in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen. [5]

28. De verwijzende rechter vraagt zich in casu af of de betrokken wettelijke regeling verenigbaar is met artikel 18 EG, of artikel 39 EG, of met beide bepalingen, of met richtlijn 90/365. Ik onderzoek eerst of een antwoord op de gestelde vraag kan worden gevonden in het afgeleide recht.

A — *Het afgeleide recht*

29. De Commissie is van mening dat de omstreden belastingregeling mogelijk in strijd is met richtlijn 90/365. De Spaanse regering voert aan dat deze regeling indruist tegen artikel 10, lid 1, van verordening (EEG) nr. 1408/71 van de Raad [6].

1. Richtlijn 90/365

30. Zoals reeds is uiteengezet, is het recht om in een andere lidstaat te verblijven, zoals in het EG-Verdrag voor economische doeleinden is vastgelegd, bij richtlijn 90/365 uitgebreid tot personen die hun beroepswerkzaamheid hebben beëindigd, zelfs indien zij tijdens hun beroepsleven geen economische activiteiten in een andere lidstaat hebben uitgeoefend. Aan dit verblijfsrecht is echter de voorwaarde verbonden dat de betrokkene over toereikende bestaansmiddelen beschikt om te voorkomen dat hij ten laste komt van de bijstandsregeling van het gastland.

31. De Commissie voert aan dat de Finse belastingregeling in strijd met richtlijn 90/365 kan lijken, aangezien gepensioneerde ingezetenen van een andere lidstaat moeilijker zouden kunnen voldoen aan de voorwaarde om over toereikende bestaansmiddelen te beschikken, indien zij meer belasting dienen te betalen.

32. Turpeinen, een Finse onderdaan die haar werkzaamheid in loondienst heeft beëindigd en tijdens haar pensionering Spanje is gaan wonen, kan zich voor het recht om op het grondgebied van deze lidstaat te verblijven, beroepen op de bepalingen van richtlijn 90/365, ook al heeft zij tijdens haar beroepsleven geen gebruik gemaakt van het recht

5 — Arresten van 4 oktober 1991, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-246/89, Jurispr. blz. I-4585, punt 12) en 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 44 en aldaar aangehaalde jurisprudentie).

6 — Verordening van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de socialezekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen (PB L 149, blz. 2), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 307/1999 van de Raad van 8 februari 1999 (PB L 38, blz. 1; hierna: „verordening nr. 1408/71").

van vrij verkeer, zoals blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte inlichtingen. Ik ben echter van mening dat deze richtlijn in casu niet relevant is.

33. Richtlijn 90/365 beoogt namelijk te waarborgen, zoals blijkt uit de bewoordingen ervan, dat het gastland het verblijfsrecht op zijn grondgebied verleent aan onderdanen van een andere lidstaat die hun beroepsactiviteiten in loondienst of als zelfstandige hebben beëindigd, onder meer door vast te stellen onder welke voorwaarden het gastland gerechtigd is het verblijfsrecht te weigeren op grond van rechtmatige belangen en volgens welke uitvoeringsbepalingen dit verblijfsrecht gestalte dient te krijgen. In de richtlijn is derhalve uitdrukkelijk opgenomen dat de verplichting uitsluitend op het gastland rust en slechts betrekking heeft op het verblijfsrecht in deze staat.

34. Ik zie niet in waarom de werkingssfeer van deze richtlijn zou moeten worden uitgebreid tot maatregelen van de staat van herkomst, zoals de omstreden Finse wettelijke regeling. Sinds de inwerkingtreding van het EU-Verdrag verleent artikel 18, lid 1, EG rechtstreeks het recht om vrij in een andere lidstaat te reizen en te verblijven, aan gemeenschapsonderdanen die geen economische activiteit uitoefenen. [7] Deze bepaling dient „vertrekbelemmeringen" uit de weg te ruimen.

7 — Arrest van 17 september 2002, Baumbast en R (C-413/99, Jurispr. blz. I-7091, punten 81-84).

35. Met deze bepaling kan een gemeenschapsonderdaan binnen de werkingssfeer van het EG-Verdrag immers aanspraak maken op dezelfde behandeling rechtens als onderdanen die zich in dezelfde situatie bevinden, aangezien deze bepaling zich verzet tegen een wettelijke regeling van zijn staat van herkomst die hem minder gunstig behandelt omdat hij gebruik heeft gemaakt van zijn rechten van vrij verkeer. [8]

36. Ik merk op dat in het reeds aangehaalde arrest Pusa, waarvan het juridische en feitelijke kader een situatie betrof met zeer veel overeenkomsten met die in de onderhavige zaak [9], de verenigbaarheid van de betrokken regeling met het gemeenschapsrecht, alleen aan artikel 18 EG is getoetst.

37. Ik ben derhalve van mening dat richtlijn 90/365 in casu niet relevant is.

8 — Arresten van 11 juli 2002, D'Hoop (C-224/98, Jurispr. blz. I-6191, punt 30) en 29 april 2004, Pusa (C-224/02, Jurispr. blz. I-5763, punt 18).

9 — De zaak betrof een Finse onderdaan die een Fins invaliditeitspensioen ontving, in Spanje woonde en daar inkomstenbelasting betaalde. Wegens een lening die hij in Finland was aangegaan, was er beslag gelegd op zijn pensioen. Krachtens de van toepassing zijnde Finse wet was het bedrag waarop beslag mocht worden gelegd, zodanig berekend dat hem nog een minimuminkomen restte, maar bij deze berekening was geen rekening gehouden met de inkomstenbelasting die hij in Spanje betaalde.

2. Verordening nr. 1408/71

38. Zoals de Spaanse regering er in het kader van de prejudiciële procedure terecht op heeft gewezen, kan het Hof uitspraak doen over een bepaling van het gemeenschapsrecht die de nationale rechter in zijn vragen niet heeft vermeld, wanneer het van mening is dat deze bepaling nuttig is voor de beslechting van het hoofdgeding. [10] Hoewel de Korkein hallinto-oikeus deze verordening niet heeft vermeld in zijn verwijzingsbeschikking, kan het Hof de gevolgen ervan onderzoeken zo deze verordening, zoals deze regering aanvoert, relevant is.

39. Verordening nr. 1408/71 beoogt het vrije verkeer van werknemers en zelfstandigen alsmede hun gezinsleden binnen de Gemeenschap te vergemakkelijken door de nationale socialezekerheidsregelingen te coördineren.

40. Artikel 10, lid 1, van deze verordening bepaalt dat de daarin genoemde uitkeringen aan de rechthebbende worden uitgekeerd wanneer deze zijn recht op vrij verkeer uitoefent. Tenzij in deze verordening anders is bepaald, kunnen de uitkeringen, met name bij ouderdom, die zijn verkregen op grond van een wettelijke regeling van een lidstaat, op generlei wijze worden verminderd, gewijzigd, geschorst, ingetrokken of verbeurd verklaard op grond van het feit dat de rechthebbende op het grondgebied van een andere lidstaat woont dan die, op het grondgebied waarvan zich het orgaan bevindt dat deze uitkering verschuldigd is.

41. De Spaanse regering voert aan dat de omstreden fiscale regeling in strijd met deze bepaling is, aangezien zij tot gevolg heeft dat het bedrag van het aan Turpeinen verschuldigde pensioen afhankelijk is van haar woonplaats. Ter ondersteuning van haar analyse beroept zij zich op het arrest Imbernon Martínez. [11] Zij baseert zich op het standpunt van het Hof in dat arrest en voert aan dat artikel 10, lid 1, van verordening nr. 1408/71 geen nuttig effect zou hebben als een lidstaat via belastingmaatregelen een bronheffing of een vermindering kan toepassen op grond dat de rechthebbende woonplaats heeft in een andere lidstaat.

42. Ik deel de analyse van de Spaanse regering niet om de volgende redenen.

43. Artikel 10 van verordening nr. 1408/71 draagt bij tot het vrije verkeer van werknemers door „woonplaatsvereisten" te ver-

10 — Zie met name arrest van 23 februari 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

11 — Arrest van 5 oktober 1995 (C-321/93, Jurispr. blz. I-2821).

bieden. Dit artikel beoogt te waarborgen dat de daarin genoemde uitkeringen, zoals een rustpensioen, worden uitgekeerd aan de rechthebbende die gebruik heeft gemaakt van zijn recht van vrij verkeer, onder dezelfde voorwaarden als wanneer hij op het nationale grondgebied zou zijn gebleven. Het verzet zich aldus tegen een verlaging van dat pensioen omdat de rechthebbende ervan in een andere lidstaat woont.

44. In casu impliceert de omstreden regeling geen verlaging van het rustpensioen van Turpeinen omdat zij in het buitenland woont. Deze regeling heeft geen betrekking op de voorwaarden voor het toekennen en uitbetalen van dat pensioen.

45. Deze regeling verschilt dus van de regeling in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het reeds aangehaalde arrest Imbernon Martínez, waarnaar de Spaanse regering verwijst. In deze zaak waren volgens de omstreden bepaling van de Duitse kinderbijslagwet (Bundeskindergeldgesetz) aan de toekenning en het bedrag van de kinderbijslag in de Duitse belastingregeling gestelde voorwaarden inzake de woonplaats verbonden. In de betrokken sociale regeling werd dus verwezen naar voorwaarden in de belastingregeling. Het Hof heeft dan ook geoordeeld dat de relevante bepaling van verordening nr. 1408/71 een groot deel van haar nuttige werking zou verliezen, indien zij door de enkele verwijzing naar fiscale bepalingen zou kunnen worden ontdoken. [12] Deze analyse kan mijns inziens echter niet worden toegepast op de onderhavige zaak.

46. In casu gaat het immers om een nationale regeling die de voorwaarden vaststelt waaronder niet-ingezeten belastingplichtigen worden belast en die slechts betrekking heeft op het rustpensioen van Turpeinen voor zover dat pensioen wordt gelijkgesteld met een inkomen. Deze wettelijke regeling leidt derhalve slechts indirect tot een verlaging van het bedrag van haar beschikbare pensioen vergeleken met het bedrag na belasting waarover zij zou kunnen hebben beschikken als zij in het belastingjaar 2002 ingezetene van Finland was geweest.

47. Bovendien dient te worden benadrukt dat indien het bedrag van het pensioen van Turpeinen hoger zou zijn geweest, toepassing van de forfaitaire bronheffing van 35 % tot een tegenovergesteld resultaat zou hebben kunnen leiden, dat wil zeggen dat zij meer zou hebben kunnen overhouden dan wanneer zij in Finland tegen het progressieve tarief zou zijn belast. Hieruit blijkt duidelijk dat de betreffende Finse regeling geen verlaging van het aan Turpeinen uitgekeerde rustpensioen beoogt omdat zij in het buitenland woont.

12 — Arrest Imbernon Martínez, reeds aangehaald, punt 23.

48. Mijns inziens is de Finse belastingregeling gezien bovenstaande punten niet in strijd met artikel 10, lid 1, van verordening nr. 1408/71. De verenigbaarheid van deze regeling met het gemeenschapsrecht moet dus worden getoetst aan de regels van het EG-Verdrag.

B — *Regels van het EG-Verdrag*

49. Ik onderzoek eerst welke bepaling van het EG-Verdrag op de situatie van Turpeinen van toepassing is, vervolgens of de Finse belastingregeling een bij deze bepaling verboden belemmering van het vrije verkeer vormt, en zo ja, of deze belemmering kan worden gerechtvaardigd.

1. Toepasselijke bepaling

50. De verwijzende rechter stelt het Hof vragen over de verenigbaarheid van de omstreden belastingregeling met artikel 18 EG en/of artikel 39 EG.

51. De Finse regering stelt dat zowel artikel 18 EG als artikel 39 EG op de situatie van Turpeinen van toepassing is. Zij is van mening dat laatstgenoemde bepaling ook in casu van toepassing is, gezien het arrest van 15 juni 2000, Sehrer [13].

52. Ik deel deze mening niet. Zoals de Italiaanse regering en de Commissie stel ik mij op het standpunt dat de situatie van Turpeinen niet binnen de werkingssfeer van artikel 39 EG valt, zodat Turpeinen alleen op artikel 18 EG een beroep kan doen.

53. Overeenkomstig vaste rechtspraak dient de hoedanigheid van burger van de Unie, die iedere onderdaan van een lidstaat toekomt, de primaire hoedanigheid van deze onderdaan te zijn. [14] Bovendien kent artikel 18, lid 1, EG aan iedere burger van de Unie rechtstreeks het recht toe om vrij binnen de Gemeenschap in de lidstaat van zijn keuze te reizen en te verblijven. [15] Turpeinen kan zich in haar hoedanigheid van Finse onderdaan derhalve beroepen op de bepalingen van artikel 18, lid 1, EG om haar recht om vrij in Spanje te verblijven te doen gelden.

54. De hoedanigheid van burger van de Unie en de daaraan verbonden rechten van vrij

13 — C-302/98, Jurispr. blz. I-4585.

14 — Arrest Pusa, reeds aangehaald, punt 16 en aldaar aangehaalde jurisprudentie, en arrest van 19 oktober 2004, Zhu en Chen (C-200/02, Jurispr. blz. I-9925, punt 25 en aldaar aangehaalde jurisprudentie).

15 — Arrest Baumbast en R, reeds aangehaald, punt 84.

verkeer, die zijn ingevoerd bij het EU-Verdrag, komen echter niet in de plaats van de andere bepalingen van het Verdrag die van toepassing zijn op specifieke categorieën van personen. Zij laten de rechten van vrij verkeer die reeds bij het EG-Verdrag waren toegekend met het oog op de uitoefening van economische activiteiten, onverlet. Aangezien deze rechten van vrij verkeer met het oog op economische doeleinden een bijzondere uitdrukking zijn van de rechten die in algemene zin worden toegekend bij artikel 18 EG [16], dient het Hof, wanneer een gemeenschapsonderdaan van een van deze rechten van vrij verkeer gebruik heeft gemaakt, allereerst te toetsen of de betreffende nationale wettelijke regeling verenigbaar is met de uitoefening van dat recht. [17]

55. Mijns inziens kan Turpeinen zich echter niet beroepen op de bepalingen van artikel 39 EG.

56. Als werknemer in de zin van artikel 39 EG moet immers worden beschouwd degene die gedurende bepaalde tijd voor een ander en onder diens gezag prestaties levert en als tegenprestatie een beloning ontvangt. [18] De bij lid 3, sub c en d, van dat artikel verleende rechten om in een andere lidstaat te verblijven of verblijf te houden hangen volgens de bewoordingen ervan af van de voorwaarde dat de betrokkene daar een dergelijke activiteit uitoefent dan wel heeft uitgeoefend.

57. De werkingssfeer van artikel 39 EG dient echter in die mate ruim te worden uitgelegd dat dit artikel niet wordt beperkt tot personen die daadwerkelijk een arbeidsverhouding in loondienst hebben. Zoals de Finse regering opmerkt, heeft het Hof in het reeds aangehaalde arrest Sehrer geoordeeld dat de omstandigheid dat een gemeenschapsonderdaan geen arbeidsverhouding meer heeft, niets afdoet aan de waarborg van bepaalde met de hoedanigheid van werknemer samenhangende rechten. [19] In dat geval dient de betrokkene echter wel gebruik te hebben gemaakt van het in deze bepaling vervatte recht van vrij verkeer.

58. In dat arrest had het hoofdgeding namelijk betrekking op een gepensioneerde ingezetene van Duitsland die zowel in deze lidstaat als in Frankrijk werkzaam was geweest en van elk van deze twee lidstaten een pensioen ontving. De Duitse wettelijke

16 — Zie, wat de vrijheid van vestiging betreft, arrest van 29 februari 1996, Skanavi en Chryssanthakopoulos (C-193/94, Jurispr. blz. I-929, punt 22) en, wat het vrije verkeer van werknemers betreft, arrest van 26 november 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Jurispr. blz. I-10981, punt 26) en, wat het vrij verrichten van diensten betreft, arrest van 6 februari 2003, Stylianakis (C-92/01, Jurispr. blz. I-1291, punt 18).

17 — Zo heeft het Hof, in het arrest van 12 mei 1998, Martínez Sala (C-85/96, Jurispr. blz. I-2691), de rechten waarop de betrokkene zich in zijn hoedanigheid van burger kan beroepen, alleen onderzocht omdat er twijfel bestond omtrent diens hoedanigheid van werknemer. Zie ook arrest van 16 december 2004, My (C-293/03, Jurispr. blz. I-12013, punt 33).

18 — Arrest Martínez Sala, reeds aangehaald, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest van 19 november 2002, Kurz (C-188/00, Jurispr. blz. I-10691, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 — Arrest Sehrer, reeds aangehaald, punt 30.

regeling bepaalde dat de bijdragen voor de ziekteverzekering van de betrokkene tevens dienden te worden berekend op basis van het Franse pensioen, zonder dat er rekening mee werd gehouden dat een groot gedeelte van dat pensioen reeds in Frankrijk was ingehouden als bijdrage voor de ziekteverzekering.

59. Het Hof heeft dan ook geoordeeld dat het recht op een dergelijk pensioen onlosmakelijk verbonden was met de objectieve hoedanigheid van werknemer en dat de Duitse regeling, die werknemers die hun activiteiten in een andere lidstaat hadden uitgeoefend, aan een dubbele heffing van ziekteverzekeringsbijdragen onderwierp, een belemmering vormde die onder het verbod van artikel 39 EG viel. [20] In een dergelijke situatie kon deze Duitse regeling, waarbij een gepensioneerde werknemer die zijn beroepsactiviteit in een andere lidstaat had uitgeoefend, werd benadeeld, tot gevolg hebben dat een werknemer werd ontmoedigd om gebruik te maken van zijn bij het Verdrag toegekende rechten van vrij verkeer.

60. Het reeds aangehaalde arrest Sehrer doet mijns inziens dus niet af aan de analyse dat artikel 39 EG uitsluitend ten goede komt aan personen die zich naar een andere lidstaat hebben verplaatst om door in loondienst te gaan werken. Deze bepaling is niet van toepassing op personen die, zoals het geval lijkt te zijn voor Turpeinen, hun volledige beroepswerkzaamheid in hun lidstaat hebben uitgeoefend 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. [21]

61. Ik ben dan ook van mening dat in casu de relevante regel artikel 18 EG is en dat Turpeinen deze kan aanvoeren als de grondslag van haar recht om vrij in Spanje te reizen en te verblijven.

2. Bestaan van een belemmering van het recht van vrij verkeer

62. Allereerst dient erop te worden gewezen dat de rechten om vrij binnen de Gemeenschap te reizen en te verblijven die iedere burger van de Unie kan doen gelden op grond van artikel 18, lid 1, EG, zich niet alleen verzetten tegen beperkingen die door de lidstaat van ontvangst in de uitoefening van deze rechten worden opgelegd. Zoals hierboven is uiteengezet, verbieden deze rechten tevens dat beperkingen worden opgelegd door de lidstaat van herkomst.

20 — Ibidem, punten 30-35.

21 — Zie in die zin arresten van 19 maart 1992, Batista Morais (C-60/91, Jurispr. blz. I-2085, punt 7); 16 januari 1997, USSL n° 47 di Biella (C-134/95, Jurispr. blz. I-195, punt 19) en 26 januari 1999, Terhoeve (C-18/95, Jurispr. blz. I-345, punten 26 en 27).

63. Het Hof heeft immers geoordeeld dat het onverenigbaar is met de hoedanigheid van burger van de Unie en de hem in deze hoedanigheid toegekende rechten van vrij verkeer en verblijf wanneer een gemeenschapsonderdaan die van deze rechten gebruik heeft gemaakt, in de lidstaat waarvan hij onderdaan is, minder gunstig wordt behandeld dan wanneer hij geen gebruik van deze rechten had gemaakt. [22]

64. Volgens het Hof kunnen deze bij het Verdrag verleende rechten van vrij verkeer hun volle werking niet ontplooien 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 de lidstaat van herkomst die hem benadeelt wegens het feit dat hij deze rechten heeft uitgeoefend. [23]

65. Turpeinen, een Fins onderdaan die gebruik heeft gemaakt van de haar bij artikel 18, lid 1, EG verleende rechten van vrij verkeer en verblijf, kan deze bepaling dus aan haar staat van herkomst tegenwerpen.

66. Voorts blijkt uit de rechtspraak dat de hoedanigheid van burger van de Unie onderdanen van de lidstaten die zich in dezelfde situatie bevinden, binnen de materiële werkingssfeer van het EG-Verdrag aanspraak verleent op een gelijke behandeling rechtens, ongeacht hun nationaliteit en onverminderd de dienaangaande uitdrukkelijk vastgestelde uitzonderingen. [24]

67. In casu staat vast dat Turpeinen op grond van de omstreden belastingregeling in haar hoedanigheid van niet-ingezetene meer belasting heeft moeten betalen dan wanneer zij een ingezetene van Finland zou zijn geweest.

68. Zoals de Finse regering stelt, wordt aangenomen dat bij de directe belastingen de situatie van ingezeten belastingplichtigen en die van niet-ingezeten belastingplichtigen in het algemeen niet vergelijkbaar is. [25] Deze situaties kunnen namelijk objectief verschillen, zowel wat de bron van inkomsten als wat de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige of zijn persoonlijke en gezinssituatie betreft.

69. Zo vormt het door een niet-ingezetene in een staat verworven inkomen meestal slechts een deel van zijn totale inkomen,

22 — Reeds aangehaalde arresten D'Hoop, punt 30, en Pusa, punt 18.

23 — Arrest Pusa, reeds aangehaald, punt 19.

24 — Zie met name arrest Pusa, reeds aangehaald, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

25 — Arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 31.

waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont. Voorts kan zijn persoonlijke draagkracht, die gevormd wordt door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar hij doorgaans het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. [26]

70. Hieruit vloeit voort dat wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking doet komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezetene verleent, dit niet noodzakelijkerwijs discriminerend is. [27]

71. Een verschil in behandeling op grond van woonplaats dient echter te worden aangemerkt als discriminatie wanneer er met betrekking tot het betrokken belastingvoordeel geen objectief verschil bestaat dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling op dit punt. In een dergelijk geval dient te worden aangenomen dat beide categorieën van belastingplichtigen met betrekking tot dit voordeel zich in dezelfde situatie bevinden. [28]

72. Zo heeft het Hof geoordeeld dat de nietingezeten 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 de inwoner van deze staat. Beiden zijn enkel in deze staat belastingplichtig volgens dezelfde belastinggrondslag. [29]

73. De verwijzende rechter stelt de vraag of deze rechtspraak kan worden toegepast wanneer, zoals in casu, het belastbare inkomen een rustpensioen betreft.

74. Ik ben van mening dat dit inderdaad het geval is. In de Finse belastingregeling is immers bepaald dat rustpensioenen, zoals het pensioen dat aan Turpeinen wordt uitgekeerd, op dezelfde wijze worden belast als om het even welk inkomen dat rechtstreeks door een economische activiteit wordt voortgebracht, tegen een progressief tarief en met belastingverminderingen die rekening moeten houden met de persoonlijke draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. In casu gaat het om een stelsel van directe belastingen, waarin de te betalen belasting afhangt van de persoonlijke draagkracht van de betrokkene.

26 — Arrest Gerritse, reeds aangehaald, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

27 — Ibidem, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

28 — Arrest Asscher, reeds aangehaald, punt 42.

29 — Arrest Wielockx, reeds aangehaald, punt 20.

75. Zoals de Finse regering aanvoert, berust het stelsel van de forfaitaire bronheffing van 35 % dat van toepassing is op niet-ingezeten belastingplichtigen, op het postulaat dat hun situatie niet vergelijkbaar is met die van ingezeten belastingplichtigen, omdat zij andere inkomsten kunnen verwerven in hun woonstaat, met inbegrip van andere rustpensioenen.

76. Uit het voorgaande kan dus worden geconcludeerd dat de situatie van een niet-ingezeten belastingplichtige die niet beschikt over andere inkomsten dan het rustpensioen dat hij ontvangt van een andere lidstaat dan zijn woonstaat, door de staat die dat pensioen verschuldigd is, voor de belastingheffing moet worden beschouwd als vergelijkbaar met de situatie van een ingezeten belastingplichtige die wordt belast over zijn wereldinkomen. De situatie van een belastingplichtige die, zoals Turpeinen, geen andere inkomsten heeft dan haar in Finland uitgekeerd rustpensioen, dient voor de inkomstenbelasting dan ook te worden beschouwd als vergelijkbaar met de situatie waarin zij ingezetene van deze lidstaat zou zijn. Het feit dat deze niet-ingezeten belastingplichtige aan een hoger belastingtarief is onderworpen, vormt een indirecte, met de hoedanigheid van burger van de Unie strijdige discriminatie die een belemmering van het hem bij artikel 18, lid 1, EG verleende recht van vrij verkeer in het leven roept.

3. Rechtvaardiging van deze belemmering

77. Volgens de in de verwijzingsbeschikking verstrekte gegevens was het stelsel van de forfaitaire bronheffing dat wordt toegepast op de inkomsten van niet-ingezeten belastingplichtigen, niet alleen gerechtvaardigd door het vermoeden dat de niet-ingezeten belastingplichtige andere inkomsten ontvangt dan die welke in Finland belastbaar zijn. Dit stelsel beoogde tevens te voldoen aan praktische eisen van eenvoud en doeltreffendheid. Zo was het de bedoeling om de zaken eenvoudiger te maken voor belastingplichtigen van wie werd vermoed dat zij over onvoldoende kennis van het Fins en van de nationale gemeenrechtelijke belastingregels beschikten. Bovendien was het de bedoeling, de invordering van de belasting te verzekeren.

78. Mijns inziens kan het nadeel dat niet-ingezeten belastingplichtigen ondervinden, niet worden gerechtvaardigd door een van deze gronden. Een maatregel die de in het Verdrag neergelegde vrijheid van verkeer kan belemmeren, is alleen toelaatbaar indien er een rechtmatig doel mee wordt nagestreefd en indien deze niet verder gaat dan nodig is voor het bereiken van dat doel.[30] Een vereenvoudigde toepassing van het Finse belastingstelsel voor niet-ingezeten belastingplichtigen had zeker kunnen worden

30 — Zie met name arrest De Lasteyrie du Saillant, reeds aangehaald, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

bereikt door minder nadelige maatregelen dan een belastingheffing die hoger is dan voor ingezeten belastingplichtigen met hetzelfde inkomen.

79. Het stelsel van de forfaitaire bronheffing lijkt ook onevenredig als instrument om te waarborgen dat de door de niet-ingezeten belastingplichtigen verschuldigde belasting daadwerkelijk wordt ingevorderd. Zoals de Commissie opmerkt, kan de lidstaat die het rustpensioen verschuldigd is, krachtens richtlijn 77/799/EEG van de Raad [31] de bevoegde autoriteiten van de woonstaat van de betrokken belastingplichtige verzoeken om alle inlichtingen die voor hem van nut zijn om de persoonlijke draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie van deze belastingplichtige vast te stellen of te controleren.

80. De extra problemen van administratieve aard die voor een nationale belastingdienst kunnen voortvloeien uit het feit dat een belastingplichtige in een andere lidstaat woont, worden in de rechtspraak niet aanvaard als een rechtvaardiging voor de hogere belasting die deze belastingplichtige moet betalen dan wanneer hij ingezetene was geweest. Een dergelijk argument is bij herhaling van de hand gewezen. [32] Dat argument lijkt in casu des te zwakker daar de lidstaten met richtlijn 2001/44/EG van de Raad [33], die zij uiterlijk op 30 juni 2002 moesten uitvoeren, over een extra instrument beschikken om de invordering te waarborgen van de door een niet-ingezeten belastingplichtige verschuldigde inkomstenbelasting.

81. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de verwijzende rechter te antwoorden dat artikel 18 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling waarbij de belasting over een rustpensioen dat wordt uitgekeerd aan een in een andere lidstaat wonende belastingplichtige, in bepaalde gevallen hoger is dan de belasting die deze belastingplichtige zou hebben moeten betalen indien hij ingezetene was geweest, wanneer zijn inkomsten uitsluitend dan wel hoofdzakelijk uit dat pensioen bestaan en zijn situatie aldus objectief niet verschilt van die van ingezeten belastingplichtigen.

31 — Richtlijn 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).

32 — Zie met name arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 45, en arrest van 28 oktober 1999, Vestergaard (C-55/98, Jurispr. blz. I-7641, punt 26). Zie voor een recent voorbeeld, arrest van 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk (C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 31).

33 — Richtlijn van 15 juni 2001 tot wijziging van richtlijn 76/308/EEG betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten, evenals van schuldvorderingen uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde en van bepaalde accijnzen (PB L 175, blz. 17).

IV — Conclusie

82. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de vragen van de Korkein hallinto-oikeus te beantwoorden als volgt:

„Artikel 18 EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij de belasting over een rustpensioen dat wordt uitgekeerd aan een in een andere lidstaat wonende belastingplichtige, in bepaalde gevallen hoger is dan de belasting die deze belastingplichtige zou hebben moeten betalen indien hij ingezetene was geweest, wanneer zijn inkomsten uitsluitend dan wel hoofdzakelijk uit dat pensioen bestaan en zijn situatie aldus objectief niet verschilt van die van ingezeten belastingplichtigen."