FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 18 maj 2006 [1]

1. Detta förfarande för förhandsavgörande avser bedömningen av huruvida en nationell skattelagstiftning, enligt vilken ålderspension som en medlemsstat betalar till en skattskyldig person som är bosatt i en annan medlemsstat i vissa fall beskattas högre än vad som skule ha varit fallet om den skattskyldige hade varit bosatt i den stat som har att betala ut pensionen, är förenlig med gemenskapsrätten.

2. Förfarandet har sitt ursprung i en tvist mellan en finsk medborgare som har valt att bosätta sig i Spanien efter att ha ansökt om att gå i pension och det finska skatteverket avseende skattesatsen på dennes ålderspension.

3. Korkein hallinto-oikeus (Finlands högsta förvaltningsdomstol) har frågat om lagstiftningen i fråga är förenlig med artiklarna 18 EG och 39 EG samt med rådets direktiv 90/365/EEG. [2]

1 — Originalspråk: franska.

2 — Direktiv av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning för anställda och egna företagare som inte längre är yrkesverksamma (EGT L 180, s. 28; svensk specialutgåva, område 6, volym 3, s. 60).

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätten*

4. Den fria rörligheten för personer som föreskrivs i EG-fördraget begränsades ursprungligen till resor till en annan medlemsstat i syfte att utöva en ekonomisk verksamhet.

5. I artikel 39.1 EG föreskrivs fri rörlighet för arbetstagare inom gemenskapen. Enligt artikel 39.3 c och d EG föreskrivs att rätten till fri rörlighet innefattar rätt att uppehålla sig i en medlemsstat i syfte att inneha anställning där i överensstämmelse med de lagar och andra författningar som gäller för anställning av medborgare i den staten, samt rätt att stanna kvar i en medlemsstat efter att ha varit anställd där, på de villkor som anges i tillämpningsföreskrifter.

6. Rätten att uppehålla sig i en medlemsstat har genom direktiv 90/365 utsträckts till personer som inte längre är yrkesverksamma. I artikel 1.1 första stycket i direktivet föreskrivs att medlemsstaterna skall bevilja rätt till bosättning för medborgare i medlemsstaterna som har arbetat som anställda eller som egna företagare och för deras familjemedlemmar. Som framgår av tredje skälet i direktivet skall rätten till bosättning också ges personer som inte har begagnat sig av sin rätt till fri rörlighet under det yrkesverksamma livet.

7. Denna rätt är emellertid enligt artikel 1 i direktiv 90/365 underkastad villkoret att de berörda personerna har tillräckliga tillgångar. I artikel 1.1 första stycket föreskrivs att dessa måste erhålla sjuk- eller förtidspension eller ålderspension eller pension på grund av arbetsolycka eller sjukdom med ett belopp som är tillräckligt stort för att undvika att de kommer att ligga det sociala trygghetssystemet i värdmedlemsstaten till last under den tid de bor där, och under förutsättning att de omfattas av heltäckande sjukförsäkring i värdstaten. [3]

3 — Direktiv 90/365 upphävdes med verkan från den 30 april 2006 genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/38/EG av den 29 april 2004 om unionsmedborgares och deras familjemedlemmars rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier och om ändring av förordning (EEG) nr 1612/68 och om upphävande av direktiven 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/148/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/364/EEG, 90/365/EEG och 93/96/EEG (EUT L 158, s. 77).

8. Enligt lydelsen i artikel 2 i direktivet skall rätten att uppehålla sig kunna styrkas med ett dokument kallat uppehållstillstånd, vars giltighetstid fastställs i samma bestämmelse.

9. Genom EU-fördraget som undertecknades i Maastricht den 7 februari 1992 och som trädde i kraft den 1 november 1993, infördes begreppet unionsmedborgarskap. Enligt lydelsen i artikel 17.1 EG skall varje person som är medborgare i en medlemsstat vara unionsmedborgare.

10. Enligt artikel 18.1 EG ges varje unionsmedborgare rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom alla medlemsstaternas territorier, om inte annat följer av de begränsningar och villkor som föreskrivs i EG-fördraget och i bestämmelserna om genomförandet av fördraget.

B — *Nationell rätt*

1. Inkomstskattelagstiftningen

11. Med stöd av den finska skattelagstiftning som var tillämplig när omständigheterna i

målet inträffade, är personer som har varit bosatta i Finland under skatteåret "allmänt skattskyldiga", det vill säga de beskattas i denna stat för samtliga sina inkomster. Däremot är skattskyldiga personer som inte har varit bosatta i Finland under skatteåret endast "begränsat skattskyldiga" i denna stat. Detta innebär att de endast är skyldiga att betala skatt för de inkomster som har förvärvats i denna stat.

12. Enligt samma lag anses en finsk medborgare vara bosatt i Finland, även om han inte vistas där mer än sex månader i följd, tills tre år har förflutit efter utgången av det år under vilket han lämnade landet.

13. Begränsat skattskyldiga personer skall betala inkomstskatt och förmögenhetsskatt i Finland om inte bestämmelserna i ett bilateralt eller internationellt avtal till vilket Finland anslutit sig föranleder något annat. I avsaknad av sådana bestämmelser beskattas en begränsat skattskyldig för sina skattepliktiga inkomster, vilket bland annat inkluderar ålderspension, genom innehållande av källskatt som uppgår till 35 procent av inkomstbeloppet.

14. Den skatt som en allmänt skattskyldig person skall betala beräknas däremot enligt en progressiv skatteskala med tillämpning av dels en grundskatt för varje inkomstgrupp, dels en skatt som beräknas efter en stigande procentsats på den del av inkomsten som överstiger den nedre gränsen i inkomstgruppen.

15. Inom ramen för förevarande förfarande har den finska regeringen anfört att denna lagstiftning har ändrats och att begränsat skattskyldiga personer som uppbär ålderspension från Republiken Finland från och med den 1 januari 2006 beskattas i denna stat på samma sätt som allmänt skattskyldiga personer med tillämpning av den progressiva skatteskalan och med möjlighet till att göra personliga och familjerelaterade avdrag.

2. Dubbelbeskattningsavtalet med Konungariket Spanien

16. I enlighet med avtalet mellan Spanien och Finland för undvikande av dubbelbeskattning beskattas — antingen direkt eller genom täckning med avsatta medel — lön och annan liknande ersättning, inklusive pension, som betalas ut av en avtalsslutande stat, dess politiska eller administrativa underavdelningar eller lokala myndigheter till

fysisk person på grund av arbete som utförts i denna stats, underavdelnings eller myndighets tjänst, endast i denna stat.

II — Bakgrund och begäran om förhandsavgörande

17. Pirkko Marjatta Turpeinen som är finsk medborgare arbetade inom den offentliga sektorn i Finland som barnpsykiater. Efter att hon pensionerades i september år 1998 bestämde hon sig för att bosätta sig i en annan medlemsstat. Hon bosatte sig först i Belgien och sedan, från och med år 1999, i Spanien.

18. Pirkko Marjatta Turpeinen har som enda inkomst den ålderspension som Kuntien Eläkevakuutus (kommunernas pensionskassa) betalar ut. I enlighet med dubbelbeskattningsavtalet med Konungariket Spanien är pensionen endast skattepliktig i Finland.

19. Under åren 1999–2001 påförde Nylands skatteverk Pirkko Marjatta Turpeinen skatt med 28,5 procent på denna pension enligt den progressiva skatteskalan för allmänt skattskyldiga.

20. Vad däremot gäller den skatt som skulle betalas för år 2002 ansåg skatteverket att Pirkko Marjatta Turpeinen var begränsat skattskyldig, eftersom hon hade lämnat landet för mer än tre år sedan. Enligt skatteverket skulle därför källskatt med 35 procent innehållas på pensionen. Pirkko Marjatta Turpeinen påfördes således en skatt på 10 113,77 euro. Om hon hade beskattats såsom i Finland allmänt skattskyldig, hade hon i stället varit skyldig att betala 8 173,09 euro i skatt utöver 549,03 euro i socialförsäkringsavgift.

21. Genom beslut av den 3 juli 2002 beslutade Nylands skatteverk vid omprövning att inte bifalla Pirkko Marjatta Turpeinens yrkande att skatten för hennes pension för skatteåret 2002 skulle beräknas på samma sätt som de föregående tre åren.

22. Hallinto-oikeus (förvaltningsdomstol) ogillade Pirkko Marjatta Turpeinens överklagande av detta omprövningsbeslut. Hon överklagade Hallinto-oikeus beslut till Korkein hallinto-oikeus.

23. Sistnämnda domstol beslutade att vilandeförklara målet och att begära ett förhandsavgörande av domstolen.

24. I sitt beslut om hänskjutande har den nationella domstolen anfört att den är osäker beträffande gemenskapsrättens verkningar i förevarande fall, eftersom de domar som domstolen har meddelat i mål inom området direkta skatter inte har avsett pensionärer utan endast anställda, egenföretagare, tillhandahållare av tjänster och studenter. [4] Den nationella domstolen har även angett att Europeiska gemenskapernas kommission, i en anmodan till den finska regeringen att yttra sig år 2001, anförde att en källskatt på 35 procent kan strida mot artikel 39 EG samt, såvitt avser skattskyldiga pensionärer, mot direktiv 90/365.

25. Korkein hallinto-oikeus beslutade således att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

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

2. Utgör ... direktiv 90/365 ... om rätt till bosättning för anställda och egna företagare som inte längre är yrkesverksamma hinder för en sådan nationell lagstiftning som avses i fråga 1?"

III — Bedömning

26. Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida gemenskapsrätten utgör hinder för en medlemsstat att tillämpa en nationell lagstiftning enligt vilken skatten på en pension som utbetalas till en skattskyldig person som är bosatt i en annan medlemsstat i vissa fall överstiger den skatt som denna person skulle ha varit skyldig att betala om han var bosatt i förstnämnda stat.

4 — Den nationella domstolen har hänvisat till dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot (REG 2002, s. I-11819), av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933), och av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin (REG 2004, s. I-6443).

27. Det framgår av fast rättspraxis att även om direkta skatter i och för sig inte omfattas av gemenskapens behörighet, skall medlemsstaterna inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet på detta område. [5]

28. I förevarande fall har den nationella domstolen ifrågasatt om bestämmelserna i fråga är oförenliga med antingen artikel 18 EG eller artikel 39 EG eller båda dessa bestämmelser, eller med direktiv 90/365. Jag skall börja med att undersöka om svaret på frågan som ställts står att finna i sekundärrätten.

A — *Sekundärrätten*

29. Kommissionen anser att det omtvistade skattesystemet kan strida mot direktiv 90/365. Den spanska regeringen har å sin sida hävdat att systemet strider mot artikel 10.1 i rådets förordning (EEG) nr 1408/71. [6]

1. Direktiv 90/365

30. Som jag har anfört ovan har direktiv 90/365 utvidgat den rätt som föreskrivs enligt EG-fördraget att uppehålla sig i en annan medlemsstat för ekonomiska ändamål till personer som inte längre är yrkesverksamma, inklusive personer som inte utövat ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat under sitt yrkesverksamma liv. Denna rätt är emellertid underkastad villkoret att personen i fråga har tillräckliga stora tillgångar för att inte behöva bli en börda för det sociala trygghetssystemet i värdmedlemsstaten.

31. Kommissionen har hävdat att den finska skattelagstiftningen förefaller strida mot direktiv 90/365 genom att en högre beskattning av pensionärer som är bosatta i en annan medlemsstat kan försvåra för dessa pensionärer att uppfylla villkoret att ha tillräckliga tillgångar.

32. Pirkko Marjatta Turpeinen kan i egenskap av finländsk medborgare som inte längre är yrkesverksam, och som har beslutat att bosätta sig i Spanien som pensionär, visserligen åberopa bestämmelserna i direktiv 90/365 för att beviljas rätt att bosätta sig i denna medlemsstat. Detta gäller även om hon inte har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet under sitt yrkesverksamma liv,

5 — Dom av den 4 oktober 1991 i mål C-246/89, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1991, s. I-4585), punkt 12, och av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), punkt 44 och där angiven rättspraxis.

6 — Förordning av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen (EGT L 149, s. 2; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 57), i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 307/1999 av den 8 februari 1999 (EGT L 38, s. 1) (nedan kallad förordning nr 1408/71).

vilket synes vara fallet av uppgifterna från den hänskjutande domstolen att döma. Jag anser emellertid inte att direktivet är av betydelse i förevarande fall.

33. Som framgår av lydelsen av direktiv 90/365 har detta nämligen till syfte att försäkra att en värdmedlemsstat beviljar rätt till bosättning för medlemsstaternas medborgare som har arbetat som anställda eller egna företagare och som inte längre är yrkesverksamma. Detta framgår bland annat genom att det i direktivet klargörs under vilka förutsättningar en värdmedlemsstat kan ha ett berättigat intresse av att neka rätt till bosättning och genom att det ställs upp tillämpningsföreskrifter för genomförandet av denna rätt. I direktivet föreskrivs således uttryckligen en skyldighet som endast avser värdmedlemsstaten och som endast omfattar rätten till bosättning i denna stat.

34. Jag kan inte se varför direktivets tillämpningsområde skall utvidgas till att omfatta åtgärder som antagits av ursprungsstaten, såsom den omtvistade finska lagstiftningen. Sedan EU-fördraget trädde i kraft tillerkänns unionsmedborgare som inte utövar ekonomisk verksamhet rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom en annan medlemsstat direkt enligt artikel 18.1 EG. [7] Det är denna bestämmelse som kan utgöra hinder mot att "förhindra utflyttning".

35. Enligt denna bestämmelse ges nämligen en unionsmedborgare rätt att, inom EG-fördragets tillämpningsområde, få samma behandling i rättsligt hänseende som de medborgare i värdmedlemsstaten som befinner sig i motsvarande situation som denne. Det är också oförenligt med denna bestämmelse för en ursprungsstat att tillämpa bestämmelser som straffar en unionsmedborgare för att ha utnyttjat sin rätt till fri rörlighet. [8]

36. I domen i det ovannämnda målet Pusa där liknande faktiska och rättsliga omständigheter som i förevarande mål rådde, bedömdes förenligheten av lagstiftningen i fråga med gemenskapsrätten endast mot bakgrund av artikel 18 EG. [9]

37. Direktiv 90/365 saknar således betydelse i förevarande mål.

7 — Dom av den 17 september 2002 i mål C-413/99, Baumbast och R (REG 2002, s. I-7091), punkterna 81–84.

8 — Dom av den 11 juli 2002 i mål C-224/98, D'Hoop (REG 2002, s. I-6191), punkt 30, och av den 29 april 2004 i mål C-224/02 (REG 2004, s. I-5763), punkt 18.

9 — Detta mål rörde en finsk medborgare som uppbar en finsk invaliditetspension och som var bosatt och betalade inkomstskatt i Spanien. På grund av en skuld som han ådragit sig i Finland blev hans pension föremål för utmätning. Enligt den tillämpliga finska lagstiftningen beräknades det utmätningsbara beloppet på ett sätt som garanterade honom en minimiinkomst. I beräkningen togs dock inte hänsyn till den inkomstskatt som han erlagt i Spanien.

2. Förordning nr 1408/71

38. Som den spanska regeringen med rätta har påpekat, kan domstolen inom ramen för begäran om förhandsavgörande behöva uttala sig om en gemenskapsbestämmelse som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sin begäran, när den anser att bestämmelsen är användbar för att lösa tvisten vid den nationella domstolen. [10] Att Korkein hallinto-oikeus inte har hänvisat till denna förordning i sitt beslut om hänskjutande hindrar således inte domstolen från att undersöka dess verkningar om den, såsom regeringen har hävdat, är tillämplig.

39. Förordning nr 1408/71 har till syfte att underlätta för anställda, egenföretagare och deras familjer att fritt röra sig inom gemenskapen genom att samordna de nationella systemen för social trygghet.

40. Artikel 10.1 i förordningen syftar till att de som omfattas av förordningen får del av de förmåner som räknas upp där när de utnyttjar sin rätt till rörlighet. I denna bestämmelse föreskrivs följaktligen att om något annat inte sägs i förordningen får kontantförmåner bland annat vid ålderdom, vilka förvärvats enligt en medlemsstats lagstiftning inte minskas, ändras, innehållas, dras in eller konfiskeras med anledning av att mottagaren är bosatt i en annan medlemsstat än den där institutionen med ansvar för betalningen finns.

41. Den spanska regeringen har hävdat att den omtvistade skattelagstiftningen är oförenlig med denna bestämmelse, eftersom det pensionsbelopp som betalas ut till Pirkko Marjatta Turpeinen till följd av lagstiftningen görs beroende av hennes bosättningsort. Till stöd för denna tolkning har regeringen åberopat domen i målet Imbernon Martínez. [11] Den har med ledning av domstolens ställningstagande i detta mål gjort gällande att artikel 10.1 i förordning nr 1408/71 inte skulle ha någon ändamålsenlig verkan om en medlemsstat genom att anta skatteåtgärder skulle kunna göra innehållanden och nedsättningar på den grunden att den berörda personen är bosatt i en annan medlemsstat.

42. Jag delar inte den spanska regeringens bedömning av följande skäl.

43. Artikel 10 i förordning nr 1408/71 bidrar till den fria rörligheten för arbetande genom att förbjuda "krav på bosättning". Bestäm-

10 — Se bland annat dom av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, Van Hilten–van der Heijden (REG 2006, s. I-1957), punkt 26 och där angiven rättspraxis.

11 — Dom av den 5 oktober 1995 i mål C-321/93 (REG 1995, s. I-2821).

melsen avser att säkerställa att de förmåner som räknas upp, såsom ålderspension, betalas ut till personer som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet på samma villkor som om de hade fortsatt att bo i landet. Den utgör således hinder för att pensionsbeloppet sätts ned på grund av att förmånstagaren är bosatt i en annan medlemsstat.

44. Den i fallet omtvistade lagstiftningen föreskriver inte att en lägre pension skall betalas ut till Pirkko Marjatta Turpeinen på grund av att hon är bosatt i utlandet. Lagstiftningen avser inte villkoren för beviljande eller utbetalning av pensionen.

45. Lagstiftningen skiljer sig således från den som var i fråga i det ovannämnda målet Imbernon Martínez som den spanska regeringen har hänvisat till. Enligt den i det målet omtvistade bestämmelsen i den tyska lagen om barnbidrag (Bundeskindergeldgesetz) var nämligen beviljandet och beloppet av ett bidrag för barn som står under sökandens vårdnad underställt bosättningsvillkor som föreskrevs i den tyska skattelagstiftningen. Den aktuella socialrättsliga lagstiftningen hänvisade på det sättet till villkor i skattelagstiftningen. Det var i detta sammanhang som domstolen fann att den relevanta bestämmelsen i förordning nr 1408/71 skulle mista en stor del av sin ändamålsenliga verkan om den kunde sättas ur spel med en enkel hänvisning till skatterättsliga bestämmelser.[12] Denna bedömning är emellertid enligt min mening inte tillämplig i förevarande mål.

46. I förevarande fall är det fråga om en nationell lagstiftning som uppställer villkoren för beskattning av i landet ej bosatta skattskyldiga personer och som inverkar på Pirkko Marjatta Turpeinens pension endast genom att pensionen likställs med inkomst. Denna lagstiftning resulterar således endast indirekt i att beloppet av hennes pension sänks jämfört med vad hon hade haft rätt till om hon hade varit bosatt i Finland under skatteåret 2002.

47. Det skall även påpekas att om Pirkko Marjatta Turpeinens pension hade varit högre skulle tillämpningen av en schablonmässig källskatt på 35 procent ha kunnat ge motsatt resultat. Hon skulle i ett sådant fall ha kunnat erhålla ett belopp som var större än vad hon skulle ha fått om hon hade bott i Finland och hade beskattats enligt den progressiva skatteskalan. Detta bevisar klart att den finska lagstiftningen i fråga inte föreskriver en sänkning av Pirkko Marjatta Turpeinens pension på grund av att hon är bosatt i utlandet.

12 — Domen i det ovannämnda målet Imbernon Martínez, punkt 23.

48. Med hänsyn till dessa omständigheter anser jag därför att den finska skattelagstiftningen i fråga inte strider mot bestämmelserna i artikel 10.1 i förordning nr 1408/71. Lagstiftningens förenlighet med gemenskapsrätten skall således bedömas mot bakgrund av EG-fördragets bestämmelser.

B — *EG-fördragets bestämmelser*

49. Jag skall inledningsvis undersöka vilken av EG-fördragets bestämmelser som är tillämplig på Pirkko Marjatta Turpeinens situation. Därefter skall jag pröva huruvida den finska skattelagstiftningen utgör ett hinder för den fria rörligheten, i strid med denna bestämmelse. Det skall slutligen, i förekommande fall, prövas huruvida detta hinder kan anses berättigat.

1. Tillämplig bestämmelse

50. Den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i om det omtvistade skatterättsliga systemet är förenligt med artikel 18 EG eller artikel 39 EG eller båda dessa bestämmelser.

51. Den finska regeringen har anfört att Pirkko Marjatta Turpeinens situation faller under både artikel 18 EG och artikel 39 EG. Den anser att sistnämnda bestämmelse är tillämplig i förevarande fall också med beaktande av domen av den 15 juni 2000 i målet Sehrer. [13]

52. Jag håller inte med om detta. I likhet med den italienska regeringen och kommissionen anser jag att Pirkko Marjatta Turpeinens situation inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 39 EG. Hon kan således endast åberopa bestämmelserna i artikel 18 EG.

53. Enligt fast rättspraxis är ställningen som unionsmedborgare, som tillerkänns varje person som är medborgare i en medlemsstat, avsedd att vara den grundläggande statusen för denna medborgare. [14] Dessutom tillerkänns varje unionsmedborgare direkt enligt artikel 18.1 EG rätten att fritt röra sig och uppehålla sig i vilken stat de vill inom gemenskapen. [15] Pirkko Marjatta Turpeinen kan i egenskap av finsk medborgare således åberopa bestämmelserna i artikel 18.1 EG för att tillerkännas rätt till bosättning i Spanien.

54. Den ställning som unionsmedborgare som inrättats genom EU-fördraget och de

13 — Dom av den 15 juni 2000 i mål C-302/98, Sehrer (REG 2000, s. I-4585).

14 — Domen i det ovannämnda målet Pusa, punkt 16 och där angiven rättspraxis, och dom av den 19 oktober 2004 i mål C-200/02, Zhu och Chen (REG 2004, s. I-9925), punkt 25 och där angiven rättspraxis.

15 — Domen i det ovannämnda målet Baumbast och R, punkt 84.

rättigheter till fri rörlighet som denna medför ersätter inte fördragets andra bestämmelser som avser särskilda kategorier av personer. De hindrar inte användandet av de rättigheter till fri rörlighet som tilldelades enligt EG-fördraget redan innan och som avser utövandet av ekonomisk verksamhet. Eftersom dessa rättigheter till fri rörlighet för ekonomiska ändamål utgör ett specifikt uttryck för de rättigheter som allmänt tilldelas enligt artikel 18 EG, [16] skall förenligheten av den nationella lagstiftningen i fråga med gemenskapsrätten i första hand bedömas utifrån denna bestämmelse när en unionsmedborgare har använt sig av en av dessa rättigheter. [17]

55. Jag anser emellertid inte att Pirkko Marjatta Turpeinen kan åberopa bestämmelserna i artikel 39 EG.

56. Begreppet arbetstagare i artikel 39 EG avser nämligen personer som under en viss tidsperiod för annans räkning och under dennes ledning utför arbete i utbyte mot lön. [18] Rätten att uppehålla sig och stanna kvar i en medlemsstat enligt artikel 39.3 c och d EG villkoras enligt lydelsen i dessa bestämmelser av att personen har eller har haft sådan anställning där.

57. Tillämpningsområdet för artikel 39 EG ges visserligen en vid tolkning genom att det inte begränsas till personer som faktiskt omfattas av ett gällande anställningsförhållande. Som den finska regeringen har påpekat slogs det fast i domen i det ovannämnda målet Sehrer, att den omständigheten att en unionsmedborgare inte längre omfattas av något anställningsförhållande inte fråntar honom vissa rättigheter som har samband med ställningen som arbetstagare. [19] I ett sådant fall krävs emellertid också att personen i fråga har använt sig av den rätt till fri rörlighet som föreskrivs i denna bestämmelse.

58. Tvisten i målet vid den nationella domstolen avsåg en pensionär som var bosatt i Tyskland. Han hade utövat verksamhet både i denna medlemsstat och i Frankrike och erhöll pension från båda dessa stater. Enligt

16 — Se, vad gäller etableringsfriheten, dom av den 29 februari 1996 i mål C-193/94, Skanavi och Chryssanthakopoulos (REG 1996, s. I-929), punkt 22, vad gäller fri rörlighet för arbetstagare, dom av den 26 november 2002 i mål C-100/01, Oteiza Olazabal (REG 2002, s. I-10981), punkt 26, och vad avser friheten att tillhandahålla tjänster, dom av den 6 februari 2003 i mål C-92/01, Stylianakis (REG 2003, s. I-1291), punkt 18.

17 — I domen av den 12 maj 1998 i mål C-85/96, Martínez Sala (REG 1998, s. I-2691), undersökte domstolen således vilka rättigheter den sökande kan åberopa i egenskap av medborgare endast för att det var osäkert huruvida han hade ställning av arbetstagare. Se även dom av den 16 december 2004 i mål C-293/03, My (REG 2004, s. I-12013), punkt 33.

18 — Domen i det ovannämnda målet Martínez Sala, punkt 32 och där angiven rättspraxis, och dom av den 19 november 2002 i mål C-188/00, Kurz (REG 2002, s. I-10691), punkt 32 och där angiven praxis.

19 — Domen i det ovannämnda målet Sehrer, punkt 30.

den tyska lagstiftningen föreskrevs att hans betalning av sjukförsäkringsavgift skulle beräknas på grundval också av den franska pensionen utan hänsyn till att en stor del av denna pension redan hade dragits av som sjukförsäkringsavgifter i Frankrike.

59. I det sammanhanget bedömde domstolen att rätten till en sådan pension i sig är förbunden med den objektiva egenskapen av att vara arbetstagare och att den tyska lagstiftningen med sina föreskrifter om dubbla uttag av sjukförsäkringsavgifter för arbetstagare som utövat verksamhet i en annan medlemsstat utgjorde ett hinder, i strid med artikel 39 EG. [20] Genom att missgynna pensionärer som har förvärvsarbetat i en annan medlemsstat, ansågs den tyska lagstiftningen i ett sådant fall avhålla arbetstagare från att utöva rätten till fri rörlighet som ges enligt fördraget.

60. Bedömningen att rättigheterna i artikel 39 EG endast omfattar personer som har förflyttat sig till en annan medlemsstat för att ta anställning där ifrågasätts således inte enligt min mening av domen i det ovannämnda målet Sehrer. Denna bestämmelse omfattar inte sådana personer, vilket förefaller vara fallet för Pirkko Marjatta Turpeinen, som har utövat hela sin yrkesverksamhet i den medlemsstat där de är medborgare och som endast har använt sig av rätten till bosättning i en annan medlemsstat efter att de har gått i pension och utan att ha för avsikt att ta anställning där. [21]

61. Jag anser således att det är bestämmelserna i artikel 18 EG som är tillämpliga i detta fall och som Pirkko Marjatta Turpeinen kan åberopa till stöd för sin rätt att röra sig och uppehålla sig i Spanien.

2. Huruvida hinder föreligger för den fria rörligheten

62. Det skall inledningsvis påpekas att unionsmedborgarnas rätt att uppehålla och röra sig i medlemsstaterna som medges enligt artikel 18.1 EG inte endast förbjuder en värdmedlemsstat att anta bestämmelser som inskränker dessa rättigheter. Såsom har angetts ovan är det även förbjudet för en ursprungsstat att anta sådana åtgärder.

20 — *Ibidem*, punkterna 30–35.

21 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 mars 1992 i mål C-60/91, Batista Morais (REG 1992, s. I-2085), punkt 7, av den 16 januari 1997 i mål C-134/95, USSL nr 47 di Biella (REG 1997, s. I-195), punkt 19, och av den 26 januari 1999 i mål C-18/95, Terhoeve (REG 1999, s. I-345), punkterna 26 och 27.

63. Domstolen har nämligen slagit fast att det är oförenligt med ställningen som unionsmedborgare och med den rätt att röra sig och uppehålla sig som tillerkänns dem i denna egenskap, när en unionsmedborgare i den medlemsstat där han är medborgare behandlas på ett mindre förmånligt sätt än vad som skulle ha varit fallet om han inte hade använt sig av dessa rättigheter. [22]

64. Enligt domstolen kan de rättigheter i fråga om fri rörlighet som en person har enligt fördraget inte få full verkan om en medborgare i en medlemsstat kan avhållas från att utöva dem på grund av att det uppställs hinder för hans vistelse i en annan medlemsstat, i form av regler i hans ursprungsstat som medför nackdelar för honom på grund av att han har utövat dessa rättigheter. [23]

65. Pirkko Marjatta Turpeinen som är finsk medborgare och som har utnyttjat rättigheterna enligt artikel 18.1 EG till fri rörlighet och till att uppehålla sig i en annan medlemsstat, kan således åberopa denna bestämmelse gentemot sin ursprungsstat.

66. Det framgår vidare av rättspraxis att ställningen som unionsmedborgare ger de medlemsstaternas medborgare som befinner sig i samma ställning rätt att inom ramen för EG-fördragets materiella tillämpningsområde få samma behandling i rättsligt hänseende, oberoende av deras nationalitet och med förbehåll för de uttryckliga undantag som föreskrivs i det avseendet. [24]

67. I detta fall är det ostridigt att Pirkko Marjatta Turpeinen enligt den omtvistade skattelagstiftningen i sin egenskap av i landet ej bosatt person har påförts en högre skatt än vad som hade varit fallet om hon varit bosatt i Finland.

68. I fråga om direkta skatter har det, som den finska regeringen har påpekat, slagits fast att i landet bosatta skattskyldiga personer befinner sig i en situation som generellt sett inte är jämförbar med situationen för i landet ej bosatta skattskyldiga personer. [25] Det kan finnas objektiva skillnader mellan situationerna vad avser såväl inkomstkälla som den berördes skatteförmåga eller vad avser den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation.

69. Den inkomst som en i landet ej bosatt person uppbär där utgör ofta bara en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras

22 — Domarna i de ovannämnda målen D'Hoop (punkt 30) och Pusa (punkt 18).

23 — Domen i det ovannämnda målet Pusa, punkt 19.

24 — Se bland annat domen i det ovannämnda målet Pusa, punkt 16 och där angiven rättspraxis.

25 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 31.

till bosättningsort. Vidare kan skatteförmågan hos en i landet ej bosatt person, vilken skall fastställas med beaktande av dennes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på dennes bostadsort som vanligtvis utgör centrum för has personliga och ekonomiska intressen. [26]

70. Av detta följer att det förhållandet att en medlemsstat nekar en i landet ej bosatt person vissa skattemässiga förmåner som den beviljar en i landet bosatt person inte nödvändigtvis innebär en diskriminering. [27]

71. Däremot innebär en skillnad i behandling som grundas på hemvistet en diskriminering, då det inte föreligger någon objektiv skillnad avseende förhållandena med avseende på den ifrågavarande skattemässiga fördelen som berättigar denna skillnad i behandling. I ett sådant fall skall de två kategorierna skattskyldiga anses befinna sig i en jämförbar situation vad gäller denna fördel. [28]

72. Det har följaktligen slagits fast att när en i landet ej bosatt skattskyldig person — anställd eller egenföretagare — uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i den stat där han utövar sin yrkesverksamhet, befinner sig denne objektivt sett i samma situation vid inkomstbeskattningen som en i landet bosatt person. De är således skattskyldiga i samma stat och deras beskattningsunderlag är detsamma. [29]

73. Den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida denna rättspraxis är tillämplig i ett fall som det förevarande när den skattepliktiga inkomsten utgörs av en ålderspension.

74. Jag anser att så är fallet. Enligt den finska skattelagstiftningen föreskrivs nämligen att ålderspension, som den som Pirkko Marjatta Turpeinen erhåller, skall beskattas såsom alla andra inkomster av direkt ekonomisk verksamhet, med tillämpning av en progressiv skatteskala och med möjlighet till avdrag genom vilka den skattskyldiges skatteförmåga, personliga förhållanden och familjesituation beaktas. Det handlar således i förevarande fall om ett system för direkt beskattning inom ramen för vilket skatten fastställs med ledning av sökandens skatteförmåga.

26 — Domen i det ovannämnda målet Gerritse, punkt 43 och där angiven rättspraxis.

27 — *Ibidem*, punkt 44 och där angiven rättspraxis.

28 — Domen i det ovannämnda målet Asscher, punkt 42.

29 — Domen i det ovannämnda målet Wielockx, punkt 20.

75. Som den finska regeringen har påpekat vilar systemet med tillämpning av en schablonmässig källskatt på 35 procent för i landet ej bosatta skattskyldiga personer dessutom på antagandet att deras situation inte är jämförbar med situationen för i landet bosatta skattskyldiga personer, eftersom de kan uppbära andra inkomster i sin bosättningsstat, inklusive en annan ålderspension.

76. Av detta kan således slutsatsen dras att när en i landet ej bosatt skattskyldig person inte har någon inkomst utöver den ålderspension som utbetalas av en annan medlemsstat än den där han är bosatt, skall han av den stat som betalar ut pensionen vid beskattningen av densamma anses befinna sig i samma situation som en i landet bosatt skattskyldig person som beskattas för sina sammanlagda inkomster. En skattskyldig person som i likhet med Pirkko Marjatta Turpeinen inte har någon annan inkomst än den ålderspension som betalas ut i Finland, skall alltså vid beskattningen av dennes inkomster anses befinna sig i samma situation som om han hade varit bosatt i denna medlemsstat. Att under dessa omständigheter tillämpa en högre skattesats för en i landet ej bosatt skattskyldig person innebär en indirekt diskriminering i strid med ställningen som unionsmedborgare, och detta utgör ett hinder för den fria rörlighet som dessa har rätt till enligt artikel 18.1 EG.

3. Huruvida detta hinder kan anses berättigat

77. Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat motiverades det system med en schablonmässig källskatt som tillämpades på inkomster för i landet ej bosatta skattskyldiga personer inte enbart av antagandet att en i landet ej bosatt skattskyldig person har andra intäkter än de som är skattepliktiga i Finland. Detta system motiverades även av praktiska krav på förenkling och effektivitet. Det avsåg dels att underlätta för skattskyldiga personer som antas ha ofullständiga kunskaper i finska språket och begränsad kännedom om de nationella skattebestämmelserna. Dels avsåg systemet att säkerställa indrivningen av skatten.

78. Jag anser inte att den nackdel som uppstår för i landet ej bosatta skattskyldiga personer kan rättfärdigas av något av dessa ändamål. En åtgärd som har till följd att hindra utövandet av rätten till fri rörlighet som föreskrivs enligt fördraget är nämligen bara berättigad, om den är ägnad att säkerställa att det legitima eftersträvade syftet uppnås och den inte går utöver vad som är nödvändigt i detta avseende.[30] Förenklingen i tillämpningen av det finska skatterättsliga systemet för i landet ej bosatta skattskyldiga personer skulle säkerligen ha kunnat uppnås genom mindre ofördelaktiga

30 — Se bland annat domen i det ovannämnda målet De Lasteyrie du Saillant, punkt 49 och där angiven rättspraxis.

åtgärder än genom en högre beskattning av dessa än den som gäller för i landet bosatta skattskyldiga personer med identiska inkomster.

79. Systemet med en schablonmässig källskatt synes inte heller stå i proportion till kravet att säkerställa en effektiv indrivning av skatt från i landet ej bosatta skattskyldiga personer. Som kommissionen har uppgett kan en medlemsstat som har att betala ut en ålderspension i enlighet med rådets direktiv 77/799/EEG [31] anmoda den behöriga myndigheten i den medlemsstat där den skattskyldiga personen i fråga är bosatt att lämna alla uppgifter som kan göra det möjligt för staten att få reda på eller kontrollera en sådan skattskyldig persons skatteförmåga liksom dennes personliga förhållanden och familjesituation.

80. De ytterligare administrativa svårigheter som kan uppstå för en nationell skattemyndighet på grund av att en skattskyldig person är bosatt i en annan medlemsstat anses i rättspraxis inte i sig kunna motivera att denna skattskyldiga person får betala en skatt som är högre än den som han skulle ha debiterats om han hade varit bosatt i landet. Sådana argument har regelmässigt tillbakavisats. [32] De förefaller ännu mindre välgrundade i förevarande fall då medlemsstaterna, genom rådets direktiv 2001/44/EG [33] som de var skyldiga att sätta i kraft senast den 30 juni 2002, förfogar över ytterligare ett medel för att säkerställa indrivningen av inkomstskatt från en i landet ej bosatt skattskyldig person.

81. Mot bakgrund av samtliga ovannämnda omständigheter föreslår jag att domstolen skall besvara den nationella domstolens frågor med att artikel 18 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstat att tillämpa en nationell lagstiftning enligt vilken den skatt på en ålderspension som utbetalas till en skattskyldig person som är bosatt i en annan medlemsstat i vissa fall överstiger den skatt som denna person skulle ha varit skyldig att betala om han var bosatt i förstnämnda stat, om den skattskyldiges pension utgör hela eller nästan hela dennes inkomst och denne således objektivt sett inte befinner sig i en annorlunda situation än den som gäller för i landet bosatta skattskyldiga personer.

31 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

32 — Se bland annat domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 45, och dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard (REG 1999, s. I-7641), punkt 26. Se, för ett aktuellt exempel, dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (REG 2004, s. I-2229), punkt 31.

33 — Rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 om ändring av direktiv 76/308/EEG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt och vissa punktskatter (EGT L 175, s. 17).

IV — Förslag till avgörande

82. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar Korkein hallinto-oikeus frågor på följande sätt:

Artikel 18 EG skall tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstat att tillämpa en nationell lagstiftning enligt vilken den skatt på en ålderspension som utbetalas till en skattskyldig person som är bosatt i en annan medlemsstat i vissa fall överstiger den skatt som denna person skulle ha varit skyldig att betala om han hade varit bosatt i förstnämnda stat, om den skattskyldiges pension utgör hela eller nästan hela dennes inkomst och denne således objektivt sett inte befinner sig i en annorlunda situation än den som gäller för i landet bosatta skattskyldiga personer.