

61994J0080

DOMSTOLENS DOM AF 11. AUGUST 1995. - G. H. E. J. WIELOCKX MOD INSPECTEUR DER DIRECTE BELASTINGEN. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: GERECHTSHOF 'S-HERTOGENBOSCH - NEDERLANDENE. - EF-TRAKTATENS ARTIKEL 52 - LIGEBEHANDLINGSFORPLIGTELSE - INDKOMSTBESKATNING AF IKKE-HJEMMEHOERENDE PERSONER. - SAG C-80/94.

Samling af Afgørelser 1995 side I-02493

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fri bevaegelighed for personer ° etableringsfrihed ° skattelovgivning ° ret til fradrag i den skattepligtige indkomst af overskud, der anvendes til oprettelse af en selvpensioneringsreserve ° fradragsret afslaaet, paa grund af bopael i udlandet, over for en statsborger i en anden medlemsstat, der har gjort brug af etableringsfriheden ° begrundelse herfor ° beskatning af den fremtidige alderssydelse i en anden medlemsstat i henhold til en bilateral dobbeltbeskatningsaftale ° ulovligt

(EF-traktaten, art. 52)

Sammendrag

En bestemmelse i en medlemsstat ° hvorefter personer, som er hjemmehørende i denne medlemsstat, i deres skattepligtige indkomst kan fratrække overskud af virksomhed, der anvendes til oprettelse af en selvpensioneringsreserve, hvorimod denne begunstigelse ikke ydes skattepligtige statsborgere i Faellesskabet, som, uanset at de har bopael i en anden medlemsstat, oppebaerer hele eller naesten hele deres indtaegt i foerstnaevnte stat ° kan ikke begrundes med, at de periodisk udbetalte ydelser, den ikke-hjemmehørende skattepligtige efterfoelgende modtager fra selvpensioneringsreserven, ikke beskattes i denne stat, men i bopaelsstaten ° som foerstnaevnte stat har indgaaet en bilateral dobbeltbeskatningsaftale med ° uanset at der, saafremt begunstigelsen goeres generel, i den gaeldende beskatningsordning i foerstnaevnte stat ikke kan sikres en noeje sammenhaeng mellem fradragsret for beloeb, som tilfoeres

selvpensioneringsreserven, og beskatning af beloeb, der udtages herfra. En saadan forskelsbehandling er derfor i strid med traktatens artikel 52.

Parter

I sag C-80/94,

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

G.H.E.J. Wielockx

mod

Inspecteur der directe belastingen,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af EOEf-traktatens, nu EF-traktatens artikel 52,

har

DOMSTOLEN

sammensat af praesidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformaendene F.A. Schockweiler, P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann og P. Jann samt dommerne G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward (refererende dommer), G. Hirsch, H. Ragnemalm og L. Sevón,

generaladvokat: P. Léger

justitssekretaer: fuldmaegtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

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

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

° den nederlandske regering ved juridisch adviseur A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget

° Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber ved H. Michard og B.J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtigede,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlaeg i retsmoedet den 2. maj 1995 af G.H.E.J. Wielockx ved belastingsadviseur A.W. Gaertner, af den nederlandske regering ved assistent-juridisch adviseur J.S. van den Oosterkamp, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, af den tyske regering ved Ministerialrat E. Roeder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmaegtiget, og af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber,

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

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 16. februar 1994, indgaaet til Domstolen den 2. marts 1994, har Gerechtshof, 's-Hertogenbosch, i henhold til EF-traktatens artikel 177 forelagt tre praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af EOEF-traktatens, nu EF-traktatens artikel 52.

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag mellem G.H.E.J. Wielockx, der er belgisk statsborger og bosiddende i Belgien, og Inspecteur der directe belastingen (herefter benaevnt "inspecteur") vedroerende sidstnaevntes afvisning af i sagsoegerens skattepligtige indkomst at fradrage bidrag til en selvpensioneringsreserve.

3 Nederlandse wet op de inkomstenbelasting af 16. december 1964 (den nederlandske lov om indkomstbeskatning af 1964, Staatsblad 519, herefter benaevnt "1964-loven") definerer i artikel 1 "indenlandske skattepligtige" som fysiske personer med bopael i riget i modsætning til "udenlandske skattepligtige", som er fysiske personer, der uden at have bopael i Nederlandene alligevel oppebaerer indtaegt dér.

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

5 I henhold til artikel 3, stk. 3, i 1964-loven beskattes indenlandske skattepligtige af indtaegter i form af overskud af deres virksomhed, nedsat med de beloeb, der tillægges selvpensioneringsreserven, og forhoejet med de beloeb, som udbetales herfra. Den maksimale aarlige henlaeggelse til selvpensioneringsreserven, som kan fradrages, nedsaettes med den praemie, der betales for tvungen deltagelse i en virksomhedspensionsordning.

6 I henhold til 1964-lovens artikel 44 f, stk. 1, litra e), bortfalder selvpensioneringsreserven, naar den skattepligtige fylder 65 aar. Reserven betegnes derefter som "indtaegt", og der opkraeves skat enten som et engangsbloebe af den samlede kapital eller som udsat beskatning af de ydelser, der udbetales periodisk.

7 I henhold til 1964-lovens artikel 48 og 49 beskattes udenlandske skattepligtige alene af "skattepligtig indenlandsk indkomst", dvs. de samlede indtaegter, der er opnaaet paa Nederlandenes omraade i et kalenderaar med fradrag af tab. Henlaeggelse til selvpensioneringsreserven indgaar ikke som et bloebe, der kan fratraekkes i denne indkomst i henhold til artikel 48, stk. 3, i 1964-loven. I henhold til et ministerielt cirkulaere kan der dog ske fradrag for personlige forpligtelser og ekstraordinaere bidrag, naar mindst 90% af den udenlandske skattepligtige persons samlede indtaegter indkomstbeskattes i Nederlandene. Dette cirkulaere omfatter ikke henlaeggelser til selvpensioneringsreserven.

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

9 Af artikel 14, stk. 1, i dobbeltbeskatningsaftalen mellem Nederlandene og Belgien (Tractatenblad, 1970, nr. 192) fremgaar det dernaest, at overskud og indtaegter, som en person, der er hjemmehoerende i en af staterne, optjener ved frit erhverv, kan beskattes i den anden stat, saafremt den paagaeldende dér har et fast driftssted til raadighed for udoevelse af sin virksomhed.

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

11 Wielockx anmodede inspecteur om, at hans skattepligtige indtaegt i Nederlandene i 1987 (73 912 HFL, som skattemyndighederne nedsatte til 65 643 HFL) nedsaettes med et beloeb paa 5 145 HFL som henlaeggelse til selvpensioneringsreserven, hvilket inspecteur afslog.

12 Wielockx har anlagt sag til proevelse af denne afgoerelse for Gerechtshof, 's-Hertogenbosch, Afdelingen for Skatte- og Afgiftssager. Gerechtshof har rejst spoergsmaalet om, hvorvidt de nederlandske bestemmelser om selvpensioneringsreserver er forenelig med den i EF-traktatens artikel 52 omhandlede etableringsfrihed. Den har derfor udsat sagen og anmodet Domstolen om en praeventuel afgoerelse af foelgende spoergsmaal:

"1) Forbyder artikel 52 i traktaten om oprettelse af Det Europaeiske OEkonomiske Faellesskab eller nogen anden bestemmelse i denne traktat en medlemsstat, f.eks. Nederlandene, at opkraeve indkomstskat af fysiske personer, hvorved skattepligtige, som oppebaerer indtaegt af en virksomhed, tillægges ret til af midler fra deres bruttoindkomst at tilvejebringe en saakaldt selvpensioneringsreserve ° der henvises til artikel 3, stk. 3, litra a), sammenholdt med artikel 44 d til og med 44 l i den nederlandske lov om indkomstbeskatning af 1964, som affattet for det paagaeldende aar ° men denne ret naegtes en skattepligtig person, der bor i en anden medlemsstat og er statsborger i denne anden medlemsstat, og som i foerstnaevnte medlemsstat har indtaegt af virksomhed og skal betale indkomstskat heraf?

2) Er det herved af betydning, at udtagning af midler fra selvpensioneringsreserven ifoelge kapitel III i den nederlandske lov om indkomstskat af 1964 (beskatningens genstand for udenlandske skattepligtige) ikke hoerer til den udenlandske skattepligtiges skattepligtige indenlandske indkomst, hvorved sammenhaengen mellem fradragsretten for tilfoersel af midler til selvpensioneringsreserven og skattepligten for udtagning af midler derfra i medfoer af den gaeldende nederlandske skattelovgivning ikke er garanteret for udenlandske skattepligtige personers vedkommende?

3) Er det tillige af betydning, om hele eller naesten hele den udenlandske skattepligtiges indkomst indtjenes ved virksomhed, der udoeves i den foerstnaevnte medlemsstat?"

13 Med det foerste og tredje spoergsmaal oensker den forelaeggende ret i det vaesentlige oplyst, om traktatens artikel 52 er til hinder for, at en medlemsstat tillader en person, der er hjemmehoerende paa dens omraade, i sin skattepligtige indkomst at fratraekke overskud af virksomhed, som anvendes til oprettelse af en selvpensioneringsreserve, men afviser at yde denne begunstigelse til skattepligtige statsborgere i Faellesskabet, der, uanset at de har bopael i en anden medlemsstat, oppebaerer hele eller naesten hele deres indtaegt i foerstnaevnte stat.

14 Med det andet spoergsmaal oensker den forelaeggende ret oplyst, om en saadan forskelsbehandling kan vaere berettiget paa grund af, at ydelser, som periodisk udbetales til den

ikke-hjemmehoerende skattepligtige fra selvpensioneringsreserven, ikke beskattes i den stat, hvor han har udoevet sin virksomhed, men i bopælsstaten, som førstnævnte stat har indgået en bilateral dobbeltbeskatningsaftale med.

15 Disse spørgsmål behandles samlet.

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

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

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

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

20 Det må dog erkendes, at en ikke-hjemmehoerende skattepligtig ° arbejdstager eller selvstændig erhvervsdrivende ° som oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i den stat, hvor han udoever sin erhvervsmaessige virksomhed, objektivt befinder sig i samme situation for saa vidt angår indkomstskat som en hjemmehoerende i den pågældende stat, der dér udoever den samme virksomhed. Begge beskattes alene i denne stat, og beskatningsgrundlaget er det samme.

21 Saafremt en ikke-hjemmehoerende skattepligtig for saa vidt angår fradrag i den skattepligtige indkomst ikke undergives samme skattemæssige behandling som den tilsvarende, men hjemmehoerende skattepligtige, vil der ikke blive taget hensyn til hans personlige forhold hverken af skattemyndighederne i den stat, hvor han udoever sin erhvervsmaessige virksomhed ° da han ikke har bopæl dér ° eller af bopælsstaten ° da han ikke oppebærer indkomst dér. Han beskattes derfor hårdere og er stillet ringere end en tilsvarende hjemmehoerende skattepligtig.

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

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

24 Som anført af generaladvokaten i hans forslag til afgørelse i punkt 54, følger det af de dobbeltbeskatningsaftaler, der som nævnt ovenfor følger OECD' s modelkonvention, at en stat

beskatter alle pensioner, som oppebaeres af hjemmehoerende paa dens omraade, uanset i hvilken stat bidragene hertil er betalt, og giver afkald paa at beskatte pensioner oppebaaret i udlandet, selv om grundlaget herfor er bidrag, der er indbetalt paa dens omraade, og som har vaeret fradragsberettigede. Sammenhaengen i beskatningsordningen er saaledes ikke tilvejebragt i tilknytning til den enkelte skattepligtige person ved en streng sammenhaeng mellem adgang til fradrag af bidrag og beskatning af pensionsudbetalinger, men tilvejebringes andetsteds, dér hvor de anvendelige regler i de kontraherende stater er gensidige.

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

26 Under alle omstaendigheder maa det paapeges, saaledes som Kommissionen har gjort i sit skriftlige indlaeg, at skattemyndighederne altid kan opnaa alle noedvendige oplysninger i henhold til Raadets direktiv 77/799/EOEF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for omraadet direkte skatter (EFT L 336, s. 15).

27 Det foelger heraf, at en bestemmelse i en medlemsstat ° hvorefter personer, som er hjemmehoerende i denne medlemsstat, i deres skattepligtige indkomst kan fratraekke overskud af virksomhed, der anvendes til oprettelse af en selvpensioneringsreserve, hvorimod denne begunstigelse ikke ydes skattepligtige statsborgere i Faelllesskabet, som, uanset at de har bopael i en anden medlemsstat, oppebaerer hele eller naesten hele deres indtaegt i foerstnaevnte stat ° ikke kan begrundes med, at de periodisk udbetalte ydelser, den ikke-hjemmehoerende skattepligtige efterfoelgende modtager fra selvpensioneringsreserven, ikke beskattes i denne stat, men i bopaelssstaten ° som foerstnaevnte stat har indgaaet en bilateral dobbeltbeskatningsaftale med ° uanset at der, saafremt begunstigelsen goeres generel, i den gaeldende beskatningsordning i foerstnaevnte stat ikke kan sikres en noej sammenhaeng mellem fradragsret for beloeb, som tilfoeres selvpensioneringsreserven, og beskatning af beloeb, der udtages herfra. En saadan forskelsbehandling er derfor i strid med traktatens artikel 52.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

28 De udgifter, der er afholdt af den tyske, den italienske og den nederlandske regering samt af Kommissionen for De Europaeiske Faelllesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

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

En bestemmelse i en medlemsstat ° hvorefter personer, som er hjemmehoerende i denne medlemsstat, i deres skattepligtige indkomst kan fratraekke overskud af virksomhed, der

anvendes til oprettelse af en selvpensioneringsreserve, hvorimod denne begunstiggelse ikke ydes skattepligtige statsborgere i Fællesskabet, som, uanset at de har bopæl i en anden medlemsstat, oppebærer hele eller næsten hele deres indtægt i førstnævnte stat ° kan ikke begrundes med, at de periodisk udbetalte ydelser, den ikke-hjemmehørende skattepligtige efterfølgende modtager fra selvpensioneringsreserven, ikke beskattes i denne stat, men i bopælsstaten ° som førstnævnte stat har indgået en bilateral dobbeltbeskatningsskifte med ° uanset at der, saafremt begunstiggelsen goeres generel, i den gældende beskatningsordning i førstnævnte stat ikke kan sikres en nøje sammenhæng mellem fradragsret for beløb, som tilføres selvpensioneringsreserven, og beskatning af beløb, der udtages herfra. En saadan forskelsbehandling er derfor i strid med EF-traktatens artikel 52.