



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremsat den 28. januar 2016¹

Sag C-122/15

C

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol, Finland))

»Skatteret — national indkomstskatteret — artikel 21, stk. 1, i chartret om grundlæggende rettigheder — direktiv 2000/78/EF — forskelsbehandling på grund af alder — tillægsskat på pensionsindtægter«

I – Indledning

1. Med den foreliggende sag åbnes muligvis et nyt kapitel i EU-rettens indflydelse på medlemsstaternes lovgivning vedrørende indkomstskatteret. Efter anmodning fra den øverste finske forvaltningsdomstol skal der tages stilling til det vigtige spørgsmål, om EU-rettens forbud mod forskelsbehandling på grund af alder også har virkning i den nationale indkomstskatteret.

2. Dette forbud påberåbes nemlig af en finsk skatteyder, der er underlagt en tillægsskat, som i Finland alene opkræves af pensionsindtægter. Finder EU-rettens forbud mod forskelsbehandling på grund af alder, som er reguleret ved Den Europæiske Unions Charter om grundlæggende rettigheder og et direktiv, overhovedet anvendelse i et sådan tilfælde, og hvis ja, forbyder det en medlemsstat at beskatte pensionsindtægter højere?

3. I øjeblikket verserer der ved Domstolen en anden sag om gyldigheden af EU-rettens forbud mod forskelsbehandling på grund af alder i medlemsstaternes indkomstskattelovgivning². Selv om den pågældende nederlandske sag omhandler en helt anden indkomstskatemæssig regel, understreger det alligevel betydningen af den retning, som Domstolen vil udstikke i den foreliggende sag.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Sag de Lange (C-548/15).

II – Retsgrundlag

A – EU-retlige forskrifter

4. Artikel 21, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder af 7. december 2000 som tilpasset den 12. december 2007 i Strasbourg³ (herefter »chartret«) er affattet således (uddrag):

»1. Enhver forskelsbehandling på grund af [...] alder [...] er forbudt.«

5. Chartrets artikel 51, stk. 1, fastsætter vedrørende chartrets »anvendelsesområde«:

»1. Bestemmelserne i dette charter er rettet til [...] medlemsstaterne, dog kun når de gennemfører EU-retten. [...]«

6. Artikel 13 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, som affattet ved Amsterdamtraktaten⁴ (herefter »TEF«), nu artikel 19 TEUF⁵, giver Rådet følgende bemyndigelse:

»Med forbehold af traktaternes øvrige bestemmelser og inden for rammerne af de beføjelser, som traktaterne tillægger Unionen, kan Rådet [...] træffe hensigtsmæssige foranstaltninger til at bekæmpe forskelsbehandling på grund af [...] alder [...]«

7. På grundlag af artikel 13 TEF udstedtes Rådets direktiv 2000/78/EF af 27. november 2000 om generelle rammebestemmelser om ligebehandling med hensyn til beskæftigelse og erhverv⁶ (herefter »direktiv 2000/78«).

8. Om »anvendelsesområdet« for direktiv 2000/78 hedder det i artikel 3:

»1. Inden for rammerne af Fællesskabets beføjelser finder dette direktiv anvendelse både i den offentlige og den private sektor, herunder offentlige organer, på alle personer for så vidt angår:

[...]

c) ansættelses- og arbejdsvilkår, herunder afskedigelse og løn

[...]

2. [...]

3. Dette direktiv omfatter ikke udbetalinger af enhver art fra offentlige eller lignende ordninger, herunder offentlige ordninger for social sikring og social beskyttelse eller lignende ordninger.

[...]«

9. Artikel 16 i direktiv 2000/78 fastsætter:

»Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger til at sikre, at

3 — EUT 2012 C 326, s. 391.

4 — EUT 1997 C 340, s. 173.

5 — Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde (EUT 2012 C 326, s. 47).

6 — EFT L 303, s. 16.

a) alle love og administrative bestemmelser, der strider imod princippet om ligebehandling, ophæves
[...]

10. Artikel 2 i direktiv 2000/78 indeholder følgende definitioner:

»1. I dette direktiv betyder princippet om ligebehandling, at ingen må udsættes for nogen form for direkte eller indirekte forskelsbehandling af nogen af de i artikel 1 anførte grunde.

2. I henhold til stk. 1

a) foreligger der direkte forskelsbehandling, hvis en person af en eller flere af de i artikel 1 anførte grunde behandles ringere, end en anden i en tilsvarende situation bliver, er blevet eller ville blive behandlet

b) foreligger der indirekte forskelsbehandling, hvis en tilsyneladende neutral bestemmelse, betingelse eller praksis vil stille [...] personer, som tilhører en bestemt aldersgruppe [...], særlig ufordelagtigt i forhold til andre personer, medmindre

i) den pågældende bestemmelse, betingelse eller praksis er objektivt begrundet i et legitimt mål, og midlerne til at opfylde det er hensigtsmæssige og nødvendige, eller

ii) [...]

[...]

11. Artikel 1 i direktiv 2000/78, hvilken der henvises til i artikel 2, stk. 1, er affattet således (uddrag):

»Formålet med dette direktiv er, med henblik på at gennemføre princippet om ligebehandling i medlemsstaterne, at fastlægge en generel ramme for bekæmpelsen af forskelsbehandling med hensyn til beskæftigelse og erhverv på grund af [...] alder [...]

12. Artikel 6 i direktiv 2000/78 anfører under overskriften »Berettigelse af ulige behandling på grund af alder« følgende:

»1. Uanset artikel 2, stk. 2, kan medlemsstaterne bestemme, at ulige behandling på grund af alder ikke udgør forskelsbehandling, hvis den er objektivt og rimeligt begrundet i et legitimt formål inden for rammerne af den nationale ret, bl.a. legitime beskæftigelses-, arbejdsmarkeds- og erhvervsuddannelsespolitiske mål, og hvis midlerne til at opfylde det pågældende formål er hensigtsmæssige og nødvendige.

[...]

B – *National ret*

13. I Finland opkræves en indkomstskat i henhold til indkomstskatteloven (Tuloverolaki); som affattet ved lov 785/2012 om ændring af indkomstskatteloven (Laki tuloverolain muuttamisesta) (herefter »den finske indkomstskattelov«) opkræves der i medfør af lovens § 124, stk. 1 og 4, en tillægsskat på pensionsindtægter med virkning fra den 1. januar 2013.(herefter »indkomstskatteloven«).

14. Tillægsskatten er på 6%, hvis pensionsindtægterne efter fradrag af det skattefrie beløb for sådanne indtægter overstiger 45 000 EUR. Den skal betales oven i indkomstskatten, der beregnes af disse indtægter på grundlag af den almindelige progressive indkomstskatteskala.

III – Tvisten i hovedsagen

15. Hovedsagen omhandler fastsættelsen af indkomstskatten for C (herefter: »skatteyderen«) for skatteåret 2013.

16. Skatteyderen er finsk statsborger og bor i Finland. I 2013 havde han indtægter fra en pension på ca. 460 000 EUR, som han modtog fra et finsk selskab. Pensionens størrelse blev beregnet på grundlag af de sidste ti år af hans arbejdsliv. I denne periode havde skatteyderen arbejdet for et finsk selskab, både i Sverige og i Finland. Skatteyderens pension blev delvis finansieret af hans arbejdsgivers pensionskasse.

17. De finske skattemyndigheder opkrævede tillægsskatten på 6% af skatteyderens pensionsindtægter i henhold til den finske indkomstskattelovs § 124, stk. 1 og 4. Skatteyderen anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse, idet tillægsskatten efter hans opfattelse udgør en forbudt forskelsbehandling på grund af alder.

IV – Retssagen for Domstolen

18. Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol), som nu behandler sagen, anser EU-retten for afgørende for sagens udfald og har derfor den 10. marts 2015 forelagt Domstolen følgende spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

- »1) Skal artikel 3, stk. 1, litra c), i direktiv 2000/78 fortolkes således, at en national ordning som bestemmelserne i § 124, stk. 1 og 4, i [den finske indkomstskattelov], der vedrører en tillægsskat på pensionsindtægter, falder ind under EU-rettens anvendelsesområde, således at forbuddet mod forskelsbehandling på grund af alder som omhandlet i artikel 21, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder finder anvendelse på denne sag?
- 2) Såfremt første spørgsmål besvares bekræftende: Skal artikel 2, stk. 1, og stk. 2, litra a) eller b), i direktiv 2000/78 og artikel 21, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning som [...] § 124, stk. 1 og 4, i [den finske indkomstskattelov], der vedrører en tillægsskat på pensionsindtægter, hvorefter der af en fysisk persons pensionsindtægter, som i det mindste indirekte modtages på grundlag af personens alder, i visse situationer opkræves højere indkomstskat, end der ville blive opkrævet af erhvervsindtægter af tilsvarende størrelse?
- 3) Såfremt de nævnte bestemmelser i direktiv 2000/78 og i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder er til hinder for en national ordning som tillægsskatten på pensionsindtægter, skal det i den foreliggende sag desuden undersøges, om artikel 6, stk. 1, i det nævnte direktiv skal fortolkes således, at en national ordning som tillægsskatten på pensionsindtægter alligevel kan anses for objektivt og rimeligt begrundet i et legitimt formål i denne bestemmelses forstand, herunder et legitimt beskæftigelses-, arbejdsmarkeds- og erhvervsuddannelsespolitisk mål, fordi formålet med tillægsskatten på pensionsindtægter, som det fremgår af forarbejderne til indkomstskatteloven, er at opnå skatteindtægter fra modtagere af pensionsindtægter med stor skatteevne, at mindske forskellen på beskatningen af pensionsindtægter og erhvervsindtægter og at forbedre incitamenterne for ældre personer til at forblive erhvervsaktive?«

19. Skatteyderen, Irland, Den Portugisiske Republik, Republikken Finland, Kongeriget Sverige og Europa-Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg om disse spørgsmål. I retsmødet den 10. december 2015 afgav skatteyderen, Republikken Finland, Kongeriget Sverige og Kommissionen mundtlige indlæg.

V – Retlig vurdering

20. Den forelæggende ret ønsker med sit første spørgsmål i det væsentlige oplyst, om direktiv 2000/78 henholdsvis chartrets artikel 21, stk. 1, finder anvendelse i hovedsagen.

21. Efter min overbevisning må dette spørgsmål besvares benægtende. En bestemmelse i medlemsstaterne, som fastsætter skattesatsens størrelse for beskatning af pensionsindtægter, er hverken omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 2000/78/EF (jf. nedenfor under A) eller af chartrets anvendelsesområde (jf. nedenfor under B). Det er derfor heller ikke relevant at besvare andet og tredje præjudicielle spørgsmål.

A – Anvendelsesområdet for direktiv 2000/78

22. Ifølge Domstolens retspraksis konkretiserer direktiv 2000/78 det EU-retlige forbud mod forskelsbehandling på grund af alder⁷, som fremgår af chartret henholdsvis af de almindelige principper⁸, som i henhold til artikel 6, stk. 3, TEU⁹ er en del af EU-retten. Inden for anvendelsesområdet for direktiv 2000/78 skal medlemsstaterne derfor handle i overensstemmelse med dette direktiv¹⁰.

23. Anvendelsesområdet for direktiv 2000/78 fastsættes i direktivets artikel 3. I det foreliggende tilfælde er spørgsmålet, om beskatning af pensionsindtægter i forbindelse med en tidligere udøvet beskæftigelse er omfattet af bestemmelsens stk. 1, litra c). Herefter gælder direktivet for alle personer »for så vidt angår [...] ansættelses- og arbejdsvilkår, herunder [...] løn«.

24. Dermed opstår der to spørgsmål: Er for det første den pension, som skatteyderen modtager i det foreliggende tilfælde, »løns«, og skal for det andet *beskatningen* af denne pension anses for en bestemmelse vedrørende løn som omhandlet i artikel 3, stk. 1, litra c), i direktiv 2000/78?

1. Pension som løn

25. Ifølge fast retspraksis defineres begrebet løn i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 3, stk. 1, litra c), i direktiv 2000/78, sammenholdt med 13. betragtning til direktivet, og i henhold til artikel 157 TEUF (tidligere artikel 141 TEF), som opstiller princippet om lige løn til mænd og kvinder. Derved tages der samtidig hensyn til begrænsningen i artikel 3, stk. 3, ifølge hvilken direktiv 2000/78 ikke omfatter udbetalinger fra offentlige ordninger for social sikring og social beskyttelse¹¹.

26. Artikel 157, stk. 2, første afsnit, TEUF definerer som »løns« bl.a. »alle andre ydelser, som arbejdstageren som følge af arbejdsforholdet modtager fra arbejdsgiveren direkte eller indirekte [...]«. Domstolen har præciseret denne definition således, at den omfatter samtlige ydelser, aktuelle eller fremtidige, som arbejdstageren som følge af arbejdsforholdet modtager fra arbejdsgiveren, eventuelt indirekte¹². Også ydelser efter arbejdsforholdets ophør kan således være omfattet¹³.

7 — Jf. bl.a. domme Küçükdeveci (C-555/07, EU:C:2010:21, præmis 21), Prigge m.fl. (C-447/09, EU:C:2011:573, præmis 38), Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, præmis 22 og 23) og O (C-432/14, EU:C:2015:643, præmis 21).

8 — Jf. i denne retning dom Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, præmis 74 og 75).

9 — Traktaten om Den Europæiske Union (EUT 2012 C 326, s. 13).

10 — Jf. domme Schmitzer (C-530/13, EU:C:2014:2359, præmis 23) og Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, præmis 16).

11 — Jf. bl.a. domme Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, præmis 40 og 41), HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, præmis 25) og Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, præmis 20).

12 — Jf. blot domme HK Danmark (C-476/11, EU:C:2013:590, præmis 26), Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, præmis 26) og Felber (C-529/13, EU:C:2015:20, præmis 21).

13 — Jf. blot domme Barber (C-262/88, EU:C:1990:209, præmis 12) og Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, præmis 44).

27. I hvert fald for så vidt som arbejdsgiveren – hvilket åbenbart er tilfældet i den foreliggende sag – betaler ydelser fra virksomhedens egen pensionskasse, er de førnævnte forudsætninger opfyldt. Det følger også af artikel 6, stk. 2, i direktiv 2000/78, at modtagelse af pensioner fra erhvervstilknyttede sociale sikringsordninger er omfattet af direktivets anvendelsesområde.

28. På grundlag af oplysningerne fra den forelæggende ret kan det ikke med sikkerhed fastslås, om de øvrige elementer i skatteyderens pension ligeledes kan subsumeres under begrebet løn i henhold til artikel 157, stk. 2, første afsnit, TEUF. Dette spørgsmål må den forelæggende ret i givet fald selv efterprøve.

29. Med henblik på den videre undersøgelse af det præjudicielle spørgsmål må det dog fastholdes, at den pension, som skatteyderen modtager i det foreliggende tilfælde, i det mindste delvis er løn i henhold til artikel 3, stk. 1, litra c), i direktiv 2000/78.

2. Beskatning af løn

30. Dermed opstår det afgørende spørgsmål, om også *beskatningen* af denne løn i henhold til artikel 3, stk. 1, litra c), er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 2000/78.

a) Ordlyden

31. I det mindste er den tyske ordlyd af bestemmelsen bredt formuleret. Medlemsstaterne skal i henhold til artikel 16, litra a), sammenholdt med artikel 3, stk. 1, litra c), sikre, at alle love og administrative bestemmelser, der strider imod princippet om ligebehandling, »for så vidt angår« bl.a. løn, ophæves¹⁴. En national bestemmelse i en medlemsstat, som beskatter en sådan løn, »angår« uden videre lønnen.

b) Sammenligning med andre forbud mod forskelsbehandling

32. Desuden har Domstolen i forbindelse med andre EU-retlige bestemmelser, som fastsætter forbud mod forskelsbehandling vedrørende arbejdsvilkår, udvidet anvendelsesområdet til også at omfatte beskatning af løn.

33. Således fastsætter artikel 45, stk. 2, TEUF i forbindelse med arbejdskraftens frie bevægelighed afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, for så vidt angår bl.a. aflønning. Domstolens har i fast retspraksis fastslået, at princippet om ligebehandling, for så vidt angår aflønning, ville være virkningsløst, såfremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning¹⁵. Denne udvidelse af forbuddet mod forskelsbehandling i forbindelse med arbejdskraftens frie bevægelighed støttes ganske vist af en eksplicit bestemmelse i artikel 7, stk. 2, i forordning (EU) nr. 492/2011¹⁶, men synes ifølge retspraksis også at følge direkte af fortolkningen af begrebet »aflønning« i artikel 45, stk. 2, TEUF¹⁷.

14 — Den franske sprogversion af artikel 3, stk. 1, litra c), i direktiv 2000/78 har en lidt snævrere ordlyd, idet den taler om *lønvilkaarne* (»les conditions [...] de rémunération«), men beskatning af løn kan stadig subsumeres under dette.

15 — Jf. bl.a. domme Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, præmis 12), Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 23) og Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, præmis 20).

16 — Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 492/2011 af 5.4.2011 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Unionen (kodifikation) (EUT L 141, s. 1), tidligere gjaldt Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15.10.1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT L 257, s. 2).

17 — Jf. eksempelvis dom Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, præmis 22), hvor der ikke længere refereres til forordning (EU) nr. 492/2011.

34. Også i forbindelse med forbuddet mod forskelsbehandling på grund af køn har Domstolen lagt sig fast på en fortolkning, ifølge hvilken arbejdsvilkårene også omfatter beskatning af aktiviteten. Den afgjorde således med henblik på den tidligere gældende artikel 5, stk. 1, i direktiv 76/207/EØF¹⁸, at ansættelsesvilkårene, navnlig afskedigelsesvilkårene, i forbindelse med hvilke medlemsstaterne skal overholde forbuddet mod forskelsbehandling på grund af køn, også omfatter en beskatningsordning i medlemsstaten, som giver forskellige skattefordele for fratrædelsesgodtgørelser¹⁹.

c) Hensigt og formål

35. Det ville også være i overensstemmelse med målene for direktiv 2000/78 at udvide dets anvendelsesområde til at omfatte beskatning af løn.

36. Direktivet betragter ikke kun forbuddet mod forskellige former for forskelsbehandling som en værdi i sig selv²⁰, som skal sikre lige muligheder for alle og bidrage effektivt til, at alle borgere kan deltage i fuldt omfang i det økonomiske, kulturelle og sociale liv, og til den personlige udvikling²¹. Derudover skal de forbud mod forskelsbehandling, som fastsættes ved direktiv 2000/78, modvirke hindringer for opfyldelsen af målene i EF-traktaten, særlig opnåelsen af et højt beskæftigelsesniveau og et højt socialt beskyttelsesniveau, højnelse af levestandarden og livskvaliteten, økonomisk og social samhørighed og solidaritet samt fri bevægelighed for personer²².

37. Alle disse mål kan også blive hindret af en diskriminerende beskatning af løn. Det afhænger nemlig i væsentlig grad af beskatningen, hvor stor en del af lønnen arbejdstageren har til rådighed i sidste ende.

d) Begrænsning til Fællesskabets beføjelser

38. Imidlertid indeholder artikel 3, stk. 1, som fastlægger anvendelsesområdet for direktiv 2000/78, indledningsvis den begrænsning, at direktivet kun finder anvendelse »inden for rammerne af Fællesskabets beføjelser«. Denne begrænsning er baseret på en tilsvarende begrænsning, som findes i direktivets retsgrundlag, nemlig artikel 13 TEF.

39. Anvendelsesområdet for direktiv 2000/78 kan således ikke gå ud over Fællesskabets beføjelser. I lyset af denne begrænsning er spørgsmålet i det foreliggende tilfælde derfor, om beskatning af pensioner hører til de beføjelser, som er overdraget til Fællesskabet, nu Unionen.

40. Domstolen har ganske vist i fast retspraksis gentaget, at direkte skatter – som også indkomstskat på pensioner som den foreliggende sag hører til – henhører under *medlemsstaternes* kompetence²³.

41. Dette er imidlertid ikke hele sandheden.

18 — Rådets direktiv 76/207/EØF af 9.2.1976 om gennemførelse af princippet om ligebehandling af mænd og kvinder for så vidt angår adgang til beskæftigelse, erhvervsuddannelse, forfremmelse samt arbejdsvilkår (EFT L 39, s. 40) i dag gælder på dette område Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2006/54/EF af 5.7.2006 om gennemførelse af princippet om lige muligheder for og ligebehandling af mænd og kvinder i forbindelse med beskæftigelse og erhverv (omarbejdning) (EUT L 204, s. 23).

19 — Dom Vergani (C-207/04, EU:C:2005:495, præmis 25-29).

20 — Jf. femte betragtning til direktiv 2000/78/EU.

21 — Jf. niende betragtning til direktiv 2000/78/EU.

22 — Jf. ellefte betragtning til direktiv 2000/78/EU.

23 — Jf. blot domme Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 21), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 19) og Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, præmis 28).

– Særlige beføjelser vedrørende direkte skatter

42. Spredt i traktaten findes en hel række bestemmelser, som også tillægger Fællesskabet visse særlige beføjelser vedrørende direkte skatter.

43. Således fandtes der eksempelvis inden for miljøpolitikken i henhold til artikel 175, stk. 2, første led, TEF (nu artikel 192, stk. 2, litra a), TEUF) en lovgivningskompetence for Fællesskabet for »bestemmelser af hovedsagelig fiskal karakter«, som også omfatter direkte skatter. Det samme gælder i dag i henhold til artikel 194, stk. 3, TEUF også for Unionens energipolitik.

44. Disse og flere andre særlige kompetencer for Fællesskabet henholdsvis Unionen vedrørende direkte skatter²⁴ er imidlertid ikke relevante i den foreliggende sag, da ingen af dem formidler en generel kompetence til at udstede retsakter vedrørende beskatning af pensionsindtægter, navnlig ikke for så vidt angår skattesatsens generelle størrelse²⁵. For så vidt er situationen anderledes end for de indirekte skatter, for hvilke artikel 93 TEF (nu artikel 113 TEUF) indeholder en generel beføjelse for Fællesskabet, og også anderledes end for sociale sikringsydelser, som er omfattet af Fællesskabets generelle beføjelse på området for social sikkerhed i henhold til artikel 137, stk. 3, første led, TEF [nu artikel 153, stk. 1, litra c), TEUF]²⁶.

– Generel kompetence for det indre marked

45. Ud over de nævnte særlige beføjelser inden for direkte skatter kunne Fællesskabet imidlertid i henhold til artikel 94 TEF (nu artikel 115 TEUF) også udstede direktiver på vilkårlige retsområder, »der direkte indvirker på det indre markeds oprettelse eller funktion«. På dette grundlag er der allerede udstedt flere direktiver, som regulerer delasppekter af medlemsstaternes direkte skatter, men dog ikke beskatning af pensioner²⁷.

46. Under forudsætning af, at medlemsstaternes beskatning af pensionsindtægter i henhold til artikel 94 TEF direkte indvirker på det indre markeds funktion, kunne Fællesskabet imidlertid også have udstedt direktiver på dette område. Navnlig beskatning af pensioner i forbindelse med grænseoverskridende omstændigheder kunne tænkes at have en sådan indvirkning. En mere vidtgående harmonisering af beskatningen af pensioner med henblik på at tilvejebringe lige konkurrencevilkår kunne desuden eventuelt have været udstedt på grundlag af artikel 94 TEF.

47. Det er imidlertid min opfattelse, at Fællesskabets lovgivningskompetence vedrørende det indre marked i henhold til artikel 94 TEF ikke i sig selv er tilstrækkelig til, at man kan tale om en kompetence for Fællesskabet i henhold til artikel 13 TEF og artikel 3 i direktiv 2000/78.

24 — Jf. artikel 182, stk. 5, sammenholdt med artikel 179, stk. 2, TEUF vedrørende fjernelse af fiskale hindringer for forskningssamarbejdet, artikel 223, stk. 2, TEUF vedrørende beskatning af Europa-Parlamentets medlemmer samt artikel 12, stk. 1, i protokol (nr. 7 vedrørende Den Europæiske Unions privilegier og immuniteter, der er bilagt EU-traktaten, EUF-traktaten og Euratom-traktaten (EUT 2012 C 326, s. 266) vedrørende beskatning af Unionens tjenestemænd.

25 — I denne forbindelse kan det lades uafklaret, om referencen i artikel 3, stk. 1, i direktiv 2000/78 til »Fællesskabets« beføjelser overhovedet – f.eks. på grundlag af en dynamisk forståelse – omfatter Unionens beføjelser, som først blev reguleret ved EUF-traktaten.

26 — Selv om detaljerne vedrørende fastsættelse af disse ydelser hører under medlemsstaternes kompetence, jf. i denne retning dom Maruko (C-267/06, EU:C:2008:179, præmis 59).

27 — Rådets direktiv 90/434/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (EFT L 225, s. 1) (nu direktiv 2009/133/EF), Rådets direktiv 90/435/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6) (nu direktiv 2011/96/EU), Rådets direktiv 2003/48/EF af 3.6.2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetaling (EUT L 157, s. 38) og Rådets direktiv 2003/49/EF af 3.6.2003 om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater (EUT L 157, s. 49).

48. Artikel 94 TEF omfatter nemlig potentielt alle retsområder. Hvis man derfor anså artikel 94 TEF for tilstrækkelig som kompetence for Fællesskabet i forbindelse med artikel 13 TEF, ville Unionen også kunne udstede forbud mod forskelsbehandling på samtlige retsområder. Dette ville imidlertid fratage tilføjesen »inden for rammerne af de beføjelser, som traktaterne tillægger Unionen« i artikel 13 TEF og artikel 19, stk. 1, TEUF, sin virkning i praksis, idet den ikke længere ville have nogen som helst virkning.

49. Domstolens retspraksis indeholder også allerede nogle retningslinjer for fortolkningen af artikel 13 TEF, som kun i begrænset form betragter artikel 94 TEF som kompetence for Fællesskabet.

50. Således har Domstolen i Specht-dommen efterprøvet, om direktiv 2000/78 bevæger sig ud over grænserne for Unionens kompetence, fordi artikel 153, stk. 5, TEUF (tidligere artikel 137, stk. 6, TEF) udelukker regulering af løn fra Unionens beføjelser på det socialpolitiske område²⁸. I denne forbindelse tog Domstolen i dommens præmisser imidlertid ikke stilling til, om begrænsningen i artikel 153, stk. 5, TEUF slet ikke har nogen virkning for anvendelsesområdet for direktiv 2000/78²⁹, da en beføjelse for Unionen for de retsområder, som er udelukket i forbindelse med socialpolitikken, jo kan følge af kompetencerne for det indre marked i henhold til artikel 114 og 115 TEUF (tidligere artikel 95 og 94 TEF).

51. Desuden har Domstolen for nylig i dommen i sagen CHEZ Razpredelenie Bulgaria beskæftiget sig med det sammenlignelige spørgsmål om, hvordan begrænsningen af anvendelsesområdet for direktiv 2000/43/EF³⁰ til det, der ligger inden for Fællesskabets beføjelser, skal fortolkes. I præmisserne til denne dom anførte Domstolen, at der ikke var tvivl om, at disse beføjelser forelå, eftersom der på det pågældende retsområde allerede fandtes EU-retlige forskrifter, som bl.a. var udstedt på grundlag af kompetencen i forhold til det indre marked i artikel 95 TEF (nu artikel 114 TEUF)³¹. Det har altså tilsyneladende ikke været afgørende for Domstolen, om der abstrakt forelå en kompetence for Fællesskabet henholdsvis Unionen på grundlag af kompetencen i forhold til det indre marked, men derimod om denne kompetence var blevet udøvet konkret gennem retsakter.

52. Denne tilgang anser jeg for passende også i forbindelse med kompetencen i forhold til det indre marked i henhold til artikel 94 TEF (nu artikel 115 TEUF). I henhold til denne bestemmelse er der næppe nogen indholdsmæssige grænser for denne kompetence for Fællesskabet henholdsvis Unionen. Uoverskueligt mange retsområder kan have direkte indvirkning på det indre marked. Derudover burde det overvejende være op til lovgivers skønsbeføjelse at fastslå, om der foreligger en sådan indvirkning. Denne indholdsmæssige bredde i kompetencen i forhold til det indre marked i henhold til artikel 94 TEF begrænses dog på det proceduremæssige niveau af kravet om enstemmighed i Rådet. Medlemsstaterne forsamlet i Rådet kan på denne måde delvist regulere retsområder, som principielt ikke hører under Unionens beføjelser. Begrænsningen af kompetencen for det indre marked i form af kravet om enstemmighed kan imidlertid ikke finde et egnet udtryk inden for rammerne af artikel 13 TEF (nu artikel 19 TEUF). Derfor bør det kun antages, at Fællesskabet har beføjelse med hensyn til artikel 94 TEF, hvis Rådet allerede har handlet på dette grundlag inden for et bestemt retsområde.

53. Da der imidlertid hverken på tidspunktet for udstedelsen af direktiv 2000/78 eller på nuværende tidspunkt findes et direktiv vedrørende beskatning af pensioner, hører dette ikke på nogen måde til de beføjelser, som er tillagt Fællesskabet i henhold til artikel 3, stk. 1, i direktiv 2000/78. Derfor omfatter direktivets anvendelsesområde ikke beskatning af pensioner.

28 — Dom Specht m.fl. (C-501/12 – C-506/12, C-540/12 og C-541/12, EU:C:2014:2005, præmis 32-35).

29 — Således endnu i Kommissionens forslag af 6.1.2000 til Rådets direktiv om generelle rammebestemmelser om ligebehandling med hensyn til beskæftigelse og erhverv (KOM(1999) 565 endelig udg.), redegørelse vedr. artikel 3.

30 — Rådets direktiv 2000/43/EF af 29.6.2000 om gennemførelse af princippet om ligebehandling af alle uanset race eller etnisk oprindelse (EUT L 180, s. 22).

31 — Dom CHEZ Razpredelenie Bulgaria (C-83/14, EU:C:2015:480, præmis 44).

e) Lovgivers vilje

54. Derudover må det konstateres, at EU-lovgivers hensigt med at udstede direktiv 2000/78 heller ikke var at regulere forbud mod forskelsbehandling på skatteområdet, selv om lovgiver i henhold til artikel 13 TEF havde været bemyndiget til dette.

55. For det første kommer dette antydningssvis til udtryk allerede i titlen på direktiv 2000/78, hvorefter kun forskelsbehandling »med hensyn til« beskæftigelse og erhverv skal bekæmpes.

56. For det andet indeholder de i alt 37 betragtninger til direktivet ikke en eneste henvisning til, at direktivet også skal have gyldighed for så vidt angår medlemsstaternes beskatning. En sådan tavshed ville næppe være logisk, hvis lovgiver faktisk havde ønsket at knytte så vidtrækkende konsekvenser for medlemsstaternes direkte beskatning til direktivet.

57. For det tredje indeholder redegørelsen i forslaget til direktivet heller ikke nogen referencer til skattelovgivningen. For så vidt som Kommissionen heri henviser til Fællesskabets beføjelser, drejer det sig alene om beføjelser på det socialpolitiske område i henhold til artikel 137 TEF (nu artikel 153 TEUF)³².

58. For det fjerde fremsatte Europa-Parlamentets Udvalg om Borgernes Friheder og Rettigheder og Retlige og Indre Anliggender i forbindelse med lovgivningsproceduren sågar et ønske om, at indirekte forskelsbehandling også skulle omfatte personbeskatning³³. Det pågældende ændringsforslag blev imidlertid ikke overtaget af hverken det ordførende Udvalg om Beskæftigelse og Sociale Anliggender³⁴ eller af Europa-Parlamentets plenarforsamling³⁵ i deres respektive udtalelser til direktivforslaget.

f) Resultat

59. Følgelig gælder direktiv 2000/78 ikke for beskatning af pensionsindtægter i den foreliggende sag.

B – *Chartrets anvendelsesområde*

60. Hvis direktiv 2000/78 således ikke spiller nogen rolle i tvisten i hovedsagen, skal det afklares, om forbuddet mod forskelsbehandling i chartrets artikel 21, stk. 1, finder direkte anvendelse. Medlemsstaterne er nemlig også bundet af dette ud over anvendelsesområdet for direktiv 2000/78, såfremt spørgsmålet er omfattet af chartrets anvendelsesområde i henhold til dettes artikel 51.

61. I henhold til chartrets artikel 51, stk. 1, første punktum, skal Republikken Finland overholde EU-rettens forbud mod forskelsbehandling på grund af alder »når de gennemfører EU-retten«. Denne formulering betyder i henhold til Domstolens faste retspraksis, at de grundlæggende rettigheder, der er sikret ved Unionens retsorden, kan anvendes i alle situationer, der *reguleres* af EU-retten, men ikke uden for sådanne situationer³⁶.

32 — Se det anførte vedrørende retsgrundlaget (punkt 4) og redegørelsen (punkt 5) til forslagens artikel 3 (citeret i fodnote 29).

33 — Betænkning fra Europa-Parlamentets Udvalg om Beskæftigelse og Sociale Anliggender af 21.9.2000 om forslag til Rådets direktiv om generelle rammebestemmelser om ligebehandling med hensyn til beskæftigelse og erhverv (A5-0264/2000), s. 63.

34 — Jf. *ibidem.*, s. 1 ff.

35 — Jf. Europa-Parlamentets lovgivningsmæssige beslutning af 5.10.2010 om forslag til Rådets direktiv om generelle rammebestemmelser om ligebehandling med hensyn til beskæftigelse og erhverv (EUT C 178, s. 270).

36 — Jf. bl.a. domme Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, præmis 19), Pflieger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, præmis 33) og Delvigne (C-650/13, EU:C:2015:648, præmis 26).

62. De tilfælde, som reguleres af EU-retten, omfatter ifølge Pfleger-dommen også tilfælde, hvor den nationale ret er egnet til at begrænse de grundlæggende rettigheder, der er garanteret i traktaten. En sådan begrænsning kan en medlemsstat kun begrunde, hvis den samtidig overholder chartrets grundlæggende rettigheder³⁷.

63. I den foreliggende sag kunne beskatningen af skatteyderens pension udgøre en begrænsning af en grundlæggende rettighed og dermed åbne mulighed for, at chartret finder anvendelse. Den pension, som skatteyderen modtog i 2013, stammer nemlig i det mindste delvis fra en beskæftigelse, som han tidligere udøvede i en anden medlemsstat end Republikken Finland. For så vidt kommer en begrænsning af skatteyderens frie bevægelighed som arbejdstager i betragtning på grund af beskatningen af pensionen i Finland.

64. I henhold til artikel 45, stk. 1, TEUF er arbejdskraftens frie bevægelighed sikret inden for Unionen. Denne bestemmelse er således til hinder for enhver foranstaltning, som ganske vist finder anvendelse uden forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men som kan gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for unionsborgerne at udøve de i traktaten sikrede grundlæggende friheder³⁸.

65. Den omstændighed, at skatteyderen er finsk statsborger, er ikke til hinder for, at han kan påberåbe sig bestemmelserne om arbejdskraftens fri bevægelighed over for den medlemsstat, i hvilken han er statsborger. Desuden hører også en pension, som ydes for en tidligere erhvervsmæssig beskæftigelse, under beskyttelsen i henhold til artikel 45 TEUF³⁹.

66. Selv om beskatningen af skatteyderens pension i Finland, som han i det mindste delvis har erhvervet på grund af en beskæftigelse i Sverige, belaster hans frie bevægelighed som arbejdstager, er der ifølge den hidtidige retspraksis alligevel ikke tale om en begrænsning af denne grundlæggende rettighed. Ifølge denne betragtes en national foranstaltning på det skatteretlige område kun som egnet til at hindre udøvelsen af en grundlæggende frihed eller gøre den mindre attraktiv, hvis den skelner mellem indenlandsk og grænseoverskridende aktivitet. En udifferentieret opkrævning af en direkte skat af indenlandske og grænseoverskridende forhold – hvilket der er tale om i den foreliggende sag med den samme skattesats for alle pensionsindtægter – kan derimod ikke begrænse de grundlæggende rettigheder⁴⁰.

67. Republikken gennemfører derfor i den foreliggende sag ikke EU-retten, når den opkræver indkomstskat af pensionsindtægter. Følgelig finder det EU-retlige forbud mod forskelsbehandling på grund af alder i henhold til chartrets artikel 21, stk. 1, heller ikke direkte anvendelse i tvisten i hovedsagen i henhold til artikel 51, stk. 1, første punktum.

VI – Forslag til afgørelse

68. På denne baggrund skal Korkein hallinto-oikeus' præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

»En national ordning som den i § 124, stk. 1 og 4, i den finske indkomstskattelov omhandlede, hvorefter der opkræves en tillægsskat på pensionsindtægter, skal ikke bedømmes ud fra det EU-retlige forbud mod forskelsbehandling på grund af alder, som er omhandlet i artikel 21, stk. 1, i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder og i direktiv 2000/78/EF.«

37 — Jf. dom Pfleger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, præmis 35 og 36).

38 — Jf. blot dom Kommissionen mod Belgien (C-317/14, EU:C:2015:63, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

39 — Jf. dom Sehrer (C-302/98, EU:C:2000:322, præmis 29 og 30).

40 — Jf. mine forslag til afgørelse X (C-498/10, EU:C:2011:870, punkt 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 83 og 84) samt X (C-686/13, EU:C:2015:31, punkt 40), der kan muligvis gælde en undtagelse for afgifter med prohibitiv virkning, jf. dom Berlington Hungary m.fl. (C-98/14, EU:C:2015:386, præmis 40 og 41) samt mit forslag til afgørelse Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, punkt 63).