

DOMSTOLENS DOM  
den 11 augusti 1995 \*

I mål C-80/94,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget från Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederländerna) att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiggjorda målet mellan

**G. H. E. J. Wielockx**

och

**Inspecteur der directe belastingen**

angående tolkningen av artikel 52 i EEG-fördraget, numera EG-fördraget,

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av G.C. Rodríguez Iglesias, ordförande, F.A. Schockweiler, P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann och P. Jann, avdelningsordförande, samt G.F. Mancini, J.C.

\* Rättegångsspråk: nederländska.

Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward (referent), G. Hirsch, H. Ragnemalm och L. Sevón, domare,

generaladvokat: P. Léger,  
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- J. W. K. Keizer, Inspecteur der directe belastingen,
  
- den italienska regeringen genom professor U. Leanza, chef för utrikesministeriets avdelning för internationella tvister, biträdd av avvocato dello Stato M. Fiorilli,
  
- den nederländska regeringen genom ombudet A. Bos, juridisk rådgivare vid utrikesministeriet,
  
- Europeiska gemenskapernas kommission genom tjänstemännen vid rätts-tjänsten H. Michard och B. J. Drijber, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att G. H. E. J. Wielockx genom skatterådgivaren A. W. Gaertner, den nederländska regeringen genom ombudet Van den Oosterkamp, biträdande juridisk rådgivare vid utrikesministeriet, den tyska regeringen genom ombudet E. Röder,

Ministerialrat vid finansministeriet, och Europeiska gemenskapernas kommission har avgivit muntliga yttranden vid sammanträdet den 2 maj 1995,

och efter att den 31 maj 1995 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### Dom

1 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har genom beslut av den 16 februari 1994, vilket har inkommit till domstolen den 2 mars samma år, med stöd av artikel 177 i EG-fördraget begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande tre frågor som rör tolkningen av artikel 52 i EEG-fördraget, numera EG-fördraget.

2 Frågorna har uppkommit inom ramen för en tvist mellan Wielockx, belgisk medborgare med hemvist i Belgien, och Inspecteur der directe belastingen (inspektören för direkta skatter, nedan kallad "skatteförvaltningen") angående skatteförvaltningens vägran att medge avdrag från den skattepliktiga inkomsten för avsättning till pensionsreserv.

3 För Nederländernas del framgår av artikel 1 i Nederlandse wet op de inkomstenbelasting av den 16 december 1964 (lag om inkomstskatt, *Staatsblad* 519, nedan kallad "1964 års lag") att med "inhemska skattskyldiga" avses fysiska personer med hemvist i Nederländerna, i motsats till "utländska skattskyldiga" varmed avses fysiska personer som utan att ha hemvist i Nederländerna uppstår inkomster därifrån.

- 4 1964 års lag har kompletterats med en lag av den 16 november 1972 (*Staatsblad* 612). I artikel 44 d.1 i denna lag införs en möjlighet för självständiga yrkesutövare att göra avsättning till en pensionsreserv. De skattskyldiga kan enligt dessa regler avsätta en del av verksamhetens inkomst till en pensionsreserv. En fördel med detta system är att de belopp som årligen avsätts kvarstår i verksamheten.
  
- 5 Enligt artikel 3.3 i 1964 års lag beskattas inhemska skattskyldiga för inkomsten av verksamheten minskad med belopp som har avsatts till pensionsreserv och ökad med belopp som har uttagits från denna reserv. Maximal avdragsgill avsättning för kalenderår räknat reduceras med premie som har erlagts till följd av obligatoriskt deltagande i ett företags pensionsplan.
  
- 6 Enligt artikel 44 f.1 e i samma lag upplöses pensionsreserven när den skattskyldige har uppnått en ålder av 65 år. Den betecknas därvid som "inkomst" och beskattning sker antingen vid ett tillfälle på hela det avsatta kapitalet eller successivt på en periodiskt utfallande pension hänförlig till kapitalet.
  
- 7 I artiklarna 48 och 49 i 1964 års lag föreskrivs att utländska skattskyldiga endast skall erlägga skatt för "skattepliktig inkomst som har förvärvats inom riket", det vill säga all inkomst som har förvärvats inom Nederländernas territorium under kalenderåret, efter avdrag för förluster. Avsättning till pensionsreserv tillhör inte de i artikel 48.3 i 1964 års lag uppräknade poster för vilka avdrag får ske från inkomsten i fråga. Enligt en ministeriell anvisning av rättelsekaraktär skall avdrag dock medges för personliga åtaganden och extraordinära kostnader, om minst 90 procent av den utländske skattskyldiges totala inkomst beskattas i Nederländerna. Anvisningen berör inte pensionsreserven.

- 8 Av artikel 18 i OECD: s modellavtal (modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, rapport från OECD: s skattekommitté år 1977) framgår följande: ”Om inte bestämmelserna i artikel 19 punkt 2 [avseende pension på grund av offentlig tjänst] föranleder annat, beskattas pension och annan liknande ersättning, som med anledning av tidigare anställning betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat, endast i denna stat.”
- 9 Enligt artikel 14.1 i det bilaterala dubbelbeskattningsavtalet mellan Nederländerna och Belgien (*Tractatenblad*, 1970, nr 192) skall inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärfvar genom att utöva fritt yrke beskattas i den andra avtalsslutande staten, om han i denna andra stat har stadigvarande anordning som står till hans förfogande för att utöva verksamheten.
- 10 Wielockx är verksam som fysioterapeut i Venlo (Nederländerna) i egenskap av självständig delägare i en praktik. Han förvärfvar all sin inkomst från denna verksamhet och är även skattskyldig i Nederländerna för inkomsten.
- 11 Wielockx yrkade utan framgång att skatteförvaltningen skulle medge avdrag från den skattepliktiga inkomst som han hade förvärfvat i Nederländerna under år 1987 (73 912 HFL, vilket av skatteförvaltningen hade nedsatts till 65 643 HFL) för en avsättning om 5 145 HFL till en pensionsreserv.
- 12 Wielockx väckte talan mot beslutet om avslag vid Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, avdelningen för skattemål. Den nationella domstolen hyser viss tveksamhet i frågan om de nederländska bestämmelserna om pensionsreserv är förenliga med etableringsfriheten i artikel 52 i fördraget. Den har därför förklarat

målet vilande och begärt att domstolen skall meddela förhandsbesked beträffande följande frågor:

- ”1. Innebär artikel 52 eller annan bestämmelse i fördraget om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskapen förbud för medlemsstat att i likhet med Nederländerna inkomstbeskatta fysiska personer på så sätt att skattskyldiga som uppbär inkomst av viss verksamhet ges rätt att från bruttoinkomsten göra avdrag för avsättning till en så kallad pensionsreserv (‘oudedagsreserve’) — se härvid artikel 3.3, inledningen och a, och artiklarna 44d—44l i Wet op de inkomstenbelasting 1964 i den för det aktuella beskattningsåret gällande lydelsen — men sådan rätt förvägras medborgare i annan medlemsstat som är bosatt i den staten och som i den första medlemsstaten förvärvat inkomst av viss verksamhet för vilken han är skattskyldig där?
  
2. Vilken, om någon, vikt skall i sammanhanget tillmätas det förhållandet att det i kapitel III i Wet op de inkomstenbelasting 1964 (kapitlet om beskattning av utländska skattskyldiga) föreskrivs att en minskning av pensionsreserven inte utgör skattepliktig inkomst för en utländsk skattskyldig, vilket medför att överensstämmelsen mellan avdragsgill kostnad i form av avsättning till pensionsreserven och skattepliktig intäkt i form av uttag från reserven inte kan upprätthållas inom ramen för den i Nederländerna gällande beskattningsordningen för utländska skattskyldiga?
  
3. Är det även av betydelse att hela eller nästan hela den utländske skattskyldiges inkomst förvärvats genom verksamhet som utövats i förstnämnda medlemsstat?”

- 13 Genom första och tredje frågan önskar den nationella domstolen i huvudsak veta om artikel 52 i fördraget innebär hinder för medlemsstat att medge personer med hemvist i den staten rätt till avdrag från den skattepliktiga inkomsten för den del av inkomsten av viss verksamhet som avsätts till en pensionsreserv, men förvägrar skattskyldiga gemenskapsmedborgare som är bosatta i en annan medlemsstat samma rätt, trots att de har förvärvat hela eller nästan hela sin inkomst i den första medlemsstaten.
- 14 Genom den andra frågan önskar den nationella domstolen veta om skillnaden i behandling kan rättfärdigas med hänvisning till att periodiskt utgående pension som i utlandet bosatt skattskyldig sedermera uppstår från pensionsreserven inte beskattas i den stat där han tidigare har utövat sin yrkesverksamhet utan i hemviststaten, med vilken den första staten har träffat dubbelbeskattningsavtal.
- 15 Frågorna bör behandlas tillsammans.
- 16 Erinras bör att även om den direkta beskattningen tillhör medlemsstaternas behörighet dessa likväl skall göra bruk av denna behörighet på ett sätt som inte strider mot gemenskapsrätten samt att de även skall avhålla sig från all öppen eller dold diskriminering på grund av nationalitet (dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, REG s. I-225, punkterna 21 och 26).

- 17 Enligt fast rättspraxis uppkommer diskriminering när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall.
- 18 På den direkta beskattningens område är situationen för personer med hemvist i viss stat respektive för personer som saknar hemvist där sällan jämförbar därför att det finns objektiva skillnader i fråga om förvärvskälla och skatteförmåga eller i fråga om personliga förhållanden eller familjeförhållanden (domen i Schumacker-målet, omnämnd ovan, punkt 31 och följande punkter).
- 19 En skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier kan därmed inte i sig betecknas som diskriminerande i fördragets mening.
- 20 Det måste dock tillstås att en utomlands bosatt skattskyldig — anställd eller självständig yrkesutövare — som uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i den stat där han utövar sin yrkesverksamhet befinner sig objektivt sett i samma situation vid inkomstbeskattningen som en person som har hemvist i den staten och som där utövar samma verksamhet. De är således skattskyldiga i samma stat för ett beskattningsunderlag av samma slag.
- 21 Om en utomlands bosatt skattskyldig inte åtnjuter samma behandling i fråga om avdragsrätt som motsvarande person med hemvist i verksamhetsstaten, kommer den utlandsbosattes personliga förhållanden inte att beaktas vare sig av skatteförvaltningen i verksamhetsstaten — därför att han inte är bosatt i den staten — eller av hemviststaten — därför att han inte har uppburit någon inkomst i den staten.



Han blir därmed föremål för en totalt sett mer tyngande beskattning och kommer således att vara missgynnad i förhållande till motsvarande person som har hemvist i verksamhetsstaten.

- 22 Av detta följer att en utomlands bosatt person är föremål för diskriminering om han, som här är fallet, uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i den stat där han utövar sin yrkesverksamhet, men saknar rätt att skapa en obeskattad pensionsreserv på samma premisser som en person med hemvist i den staten.
- 23 Den nederländska regeringen har sökt rättfärdiga den missgynnande behandlingen av utomlands bosatta skattskyldiga genom att hänvisa till den i domen av den 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. s. I-249), uttalade principen om skattemässig kontinuitet, enligt vilken överensstämmelse skall råda mellan belopp för vilka avdrag har erhållits och belopp som återförs till beskattning. Om en utomlands bosatt person kunde skapa en pensionsreserv i Nederländerna med åtföljande rätt till pension, skulle denna pension undgå beskattning i Nederländerna, eftersom det i dubbelbeskattningsavtalet mellan Belgien och Nederländerna föreskrivs att en sådan inkomst endast beskattas i hemviststaten.
- 24 Det måste för det första fastställas, som generaladvokaten har noterat i punkt 54 i förslaget till avgörande, att staten med stöd av dubbelbeskattningsavtal som i likhet med det ovannämnda följer OECD:s modellavtal beskattar alla pensioner som uppbärs av personer med hemvist inom dess territorium, oavsett i vilken stat pensionspremierna har erlagts, men att den i gengäld avstår från att beskatta pensioner som uppbärs i utlandet, även om de utgår på grund av premier som har erlagts inom dess territorium och för vilka avdrag har erhållits. Kontinuiteten upprätthålls därför inte på det enskilda planet genom en strikt överensstämmelse mellan avdrag för premier och beskattning av pensioner, utan uppstår på ett annat plan genom reciprocitet mellan de avtalslutande staterna beträffande de beskattningsregler som tillämpas.

- 25 Eftersom kontinuiteten upprätthålls på grundval av ett dubbelbeskattningsavtal med annan medlemsstat, kan denna princip inte åberopas till stöd för nekande av avdrag av förevarande slag.
- 26 Det finns under alla förhållanden anledning att erinra om att skattemyndigheterna, som kommissionen har framhållit i skriftligt yttrande, har möjlighet att inhämta erforderliga upplysningar enligt det förfarande som anvisas i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område (EGT nr L 336, s. 15).
- 27 Av det hittills sagda följer att av medlemsstat utfärdad bestämmelse, som innebär att personer med hemvist i den staten äger rätt till avdrag från den skattepliktiga inkomsten för den del av inkomsten av viss verksamhet som avsätts till en pensionsreserv — medan skattskyldiga gemenskapsmedborgare som är bosatta i en annan medlemsstat nekas samma avdragsrätt, trots att de har förvärvat hela eller nästan hela sin inkomst i den förstnämnda staten — inte kan rättfärdigas med hänvisning till att periodiskt utgående pension, som sedermera uttas från pensionsreserven av en utomlands bosatt skattskyldig, endast beskattas i hemviststaten, med vilken källstaten har träffat ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal. Detta gäller även om avdragsrättens allmänna karaktär och gällande beskattningsordning i källstaten medför att en strikt överensstämmelse inte kan upprätthållas mellan den avdragsgilla avsättningen och skattskyldigheten för utfallande pension. Diskriminering av detta slag strider därmed mot artikel 52 i fördraget.

### Rättegångskostnader

- 28 De kostnader som har förorsakats de tyska, italienska och nederländska regeringarna och Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till

parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

### DOMSTOLEN

— angående de frågor som genom beslut av den 16 februari 1994 förts vidare av Gerechtshof te 's-Hertogenbosch — följande dom:

Av medlemsstat utfärdad bestämmelse som innebär att personer med hemvist i den staten äger rätt till avdrag från den skattepliktiga inkomsten för den del av inkomsten av viss verksamhet som avsätts till en pensionsreserv — medan skattskyldiga gemenskapsmedborgare som är bosatta i en annan medlemsstat nekas samma avdragsrätt, trots att de har förvärvat hela eller nästan hela sin inkomst i den förstnämnda staten — kan inte rättfärdigas med hänvisning till att periodiskt utgående pension, som sedermera uttas från pensionsreserven av en utomlands bosatt skattskyldig, endast beskattas i hemviststaten, med vilken källstaten har träffat ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal. Detta gäller även om avdragsrättens allmänna karaktär och gällande beskattningsordning i källstaten medför att en strikt överensstämmelse inte kan upprätthållas mellan den avdragsgilla avsättningen och skattskyldigheten för utfallande pension. Diskriminering av detta slag strider därmed mot artikel 52 i EG-fördraget.

Rodríguez Iglesias

Schockweiler

Kapteyn

Gulmann

Jann

Mancini

Moitinho de Almeida

Edward

Hirsch

Ragnemalm

Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 11 augusti 1995.

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare

Ordförande