

GERRITSE

**YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)**  
12 päivänä kesäkuuta 2003 \*

Asiassa C-234/01,

jonka Finanzgericht Berlin (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

**Arnoud Gerritse**

vastaan

**Finanzamt Neukölln-Nord**

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) tulkinnasta,

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Wathelet (esittelevä tuomari)  
sekä tuomarit C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann ja A. Rosas,

julkisasiamies: P. Léger,  
kirjaaja: johtava hallintovirkkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Arnoud Gerritse, edustajinaan Rechtsanwalt H. Grams ja belastingadviseur D. Molenaar,
  
- Finanzamt Neukölln-Nord, asiamiehinään W. Czarnetzki ja S. Wolff,
  
- Suomen hallitus, asiamiehenään T. Pynnä,
  
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Arnoud Gerritsen ja komission 9.1.2003 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.3.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

### tuomion

1 Finanzgericht Berlin on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 28.5.2001 tekemällään välipäätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 19.6.2001, EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) tulkinna.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa ovat asianosaisina Arnoud Gerritse ja Finanzamt Neukölln-Nord (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee muualla kuin Saksassa asuvan henkilön Saksasta saamien tulojen verottamista.

### Kansallinen lainsäädäntö

3 Einkommensteuergesetzin (tuloverolaki, sellaisena kuin sitä sovelletaan verovuoteen 1996; jäljempänä EStG 1996) 50 a §:ssä säädetään siitä, kuinka ve-

rotetaan rajoitetusti verovelvollisia henkilöitä eli niitä henkilöitä, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka ei ole Saksassa ja joita verotetaan Saksassa ainoastaan Saksasta saadusta tulosta. Kyseisen 50 a §:n 4 momentti kuuluu seuraavasti:

”Rajoitetusti verovelvollisten tulovero pidätetään tulon lähteellä

1. tulosta, joka saadaan Saksasta taiteellisten esitysten, urheilusuoritusten tai muiden vastaavien suoritusten johdosta tai tällaisten suoritusten hyödyntämisestä Saksan alueella, mukaan luettuna tulo, joka saadaan edellä mainittuihin suorituksiin liittyvien suoritusten perusteella, riippumatta siitä, kuka tulon saa — —

— — .

Tällaisen pidätyksen määrä on 25 prosenttia tulosta — — .”

- 4 EStG:n, sellaisena kuin se on vuonna 1997 muutetussa ja taannehtivasti vuoden 1996 ansiotuloihin sovellettavassa muodossaan, 50 §:n 5 momentin neljännen virkkeen mukaan elinkeinokuluja tai tulonhankkimismenoja ei voida vähentää, elleivät ne vastaa vähintään puolta tuloista.

5 Kyseinen lähdevero on lähtökohtaisesti lopullinen vero, kuten EStG 1996:n 50 §:n 5 momentista ilmenee:

”Rajoitetusti verovelvollisten osalta tulovero tuloista, joista vero pidetään — — tulon lähteellä 50 a §:n mukaisesti, katsotaan lopullisesti suoritetuksi, kun pidätys tulon lähteellä on tehty.”

6 EStG 1996:n 1 §:n 3 momentissa säädetään kuitenkin, että eräät 50 a §:n soveltamisalaan kuuluvat henkilöt voivat pyytää, että heitä kohdellaan tuloverotuksessa samalla tavalla kuin yleisesti verovelvollisia henkilöitä, jolloin heidän verotuksensa toimitetaan jälkikäteen siten, että se vastaa yleisesti verovelvollisten verotusta, soveltamalla tavanomaista veroilmoitukseen perustuva verotusmenettelyä.

7 Rajoitetusti verovelvolliset voivat kuitenkin vedota tähän oikeuteen ainoastaan, mikäli jompikumpi seuraavista edellytyksistä täyttyy: vähintään 90 prosenttia kalenterivuoden aikana saaduista tuloista on ollut veronalaista tuloa Saksan tuloverotuksessa, tai kalenterivuoden aikana saadut tulot, joita ei ole verotettu Saksan tuloverotuksessa, ovat määrältään enintään 12 000 Saksan markkaa (DEM).

8 Yleisesti verovelvollisiin henkilöihin tuloverotuksessa yleisesti sovellettavassa verotusmenettelyssä itsenäisen ammatinharjoittamisen veron perusteena on tilikauden voitto, joka saadaan elinkeinokulut vähentämällä (ks. EStG:n 50 §:n 1 ja 2 momentti). Lisäksi on sovellettava EStG 1996:n 32 a §:ssä säädettyä progressiivista veroasteikkoa, jonka mukaan tulo on verovapaata sellaiseen enimmäismäärään asti, jonka suuruus oli vuoden 1996 osalta 12 095 DEM.

**Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys**

- 9 Gerritse, joka on Alankomaiden kansalainen ja asuu Alankomaissa, sai vuonna 1996 6 007,55 DEM:n palkkion soitettuaan ammatinharjoittajana rumpuja radioasemalla Berliinissä. Asiakirja-aineiston perusteella tähän palvelujen suoritukseen liittyvien elinkeinokulujen suuruus oli 968 DEM.
- 10 Samana vuonna Gerritse sai myös yhteensä noin 55 000 DEM nettotuloa asuinvaltiostaan sekä Belgiasta.
- 11 Tulon ja varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi ja tiettyjen muiden verokysymysten ratkaisemiseksi 16.6.1959 tehdyn Alankomaiden kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välisen sopimuksen (Bundesgesetzblatt (BGBl.) 1960 II, s. 1782; jäljempänä kahdenvälinen verosopimus) ja EStG 1996:n 50 a §:n 4 momentin perusteella Gerritsen esiintymispalkkiosta, jonka suuruus oli 6 007,55 DEM, pidätettiin tulon lähteellä tulovero 25 prosentin kiinteän verokannan mukaisesti (eli 1 501,89 DEM).
- 12 Gerritse jätti syyskuussa 1998 Saksan verohallinnolle EStG 1996:n 1 §:n 3 momentin nojalla tuloveroilmoituksen siinä tarkoituksessa, että häntä kohdeltaisiin tuloverotuksessa samoin kuin yleisesti verovelvollisia. Finanzamt kieltäytyi kuitenkin soveltamasta Gerritseeseen tavanomaista jälkikäteistä verotusmenettelyä, koska ilmoitetut Saksassa verovapaat tulot ylittivät lakisääteisen enimmäismäärän 12 000 DEM. Gerritsen tästä päätöksestä tekemä oikaisuvaatimus hylättiin.

- 13 Gerritse on valittanut kyseisestä päätöksestä Finanzgericht Berliniin, jossa hän on vedonnut yhteisön oikeudessa taattuun syrjintäkiellon periaatteeseen. Gerritsen mukaan hänen tilannettaan vastaavassa tilanteessa oleva Saksassa asuva, yleisesti verovelvollinen henkilö ei maksa veroa, sillä tulo on verotonta 12 095 DEM:n enimmäismäärään asti.
- 14 Finanzamt on puolestaan esittänyt, että perusveroasteikon perusteella Gerritseeseen ei sovellettaisi Saksan tuloverokannan progressiota, vaikka korkeamman verokannan soveltaminen olisi perusteltua hänen maailmanlaajuisista kokonaistuloistaan ilmenevän veronmaksukyvyyn perusteella. Gerritseä suosittaisiin näin Saksassa asuviin, yleisesti verovelvollisiin henkilöihin nähden, koska viimeksi mainittujen osalta otetaan EStG 1996:n 32 b §:n 1 momentin 3 kohdan mukaisesti kokonaistulot maailmanlaajuisesti huomioon verokantaa määritettäessä.
- 15 Finanzgericht Berlin on ennakkoratkaisupyyntönsään pohtinut, onko se, että EStG 1996:n 50 a §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan ja toisen virkkeen perusteella kannetaan lopullinen vero 25 prosentin kiinteän verokannan mukaisesti, ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.
- 16 Finanzgerichtin mukaan se, että asuinvaltio voi kahdenvälisen verosopimuksen perusteella ottaa huomioon työskentelyvaltiossa saadut tulot kokonaistulojen loppuosaa verottaessaan, saattaa johtaa verovelvollisen kannalta ylimääräiseen verorasitukseen, siltä osin kuin mahdollisia hyppäyksiä verokannassa ei täysin kompensoida veron vähentämisellä asuinvaltiossa, kun otetaan huomioon se, että kyseisessä tapauksessa vähennettävä vero lasketaan täysin abstraktisti eli sen suhdeluvun mukaan, jonka osoittajana on Saksasta saadut tulot ja nimittäjänä verovelvollisen maailmanlaajuiset kokonaistulot.
- 17 Finanzgerichtin mukaan sitä, että Gerritseltä kannetaan lopullinen tulovero 25 prosentin verokannan mukaisesti, ei voida myöskään perustella verotuksen

johdonmukaisuutta koskevan periaatteen perusteella, koska tässä tapauksessa ei ole olemassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä edellytettyä suoraa yhteyttä verotuksellisen edun — eli sen, että tulot ovat tiettyyn enimmäismäärään asti verovapaita — ja lopullisen verottamisen välillä.

- 18 Finanzgericht on lisäksi todennut, että 25 prosentin kiinteän verokannan soveltaminen voi kulloinkin kyseessä olevan tilanteen mukaan johtaa siihen, että rajoitetusti verovelvollista kohdellaan selkeästi huonommin kuin Saksassa asuvaa henkilöä. Niinpä esimerkiksi vuoden 1996 verotuksessa sellaiselta naimattomalta Alankomaissa asuvalta verovelvolliselta, jonka nettotulot Alankomaissa olisivat yhteensä 12 001 DEM ja jonka itsenäisestä taiteilijan ammatin harjoittamisesta saadut bruttotulot Saksasta olisivat 100 000 DEM ja nettotulot 50 001 DEM, perittäisiin lopullisena tuloverona lähteellä 25 000 DEM ja lisäksi solidaarisuuslisä. Finanzgerichtin mukaan tämä vastaa — verrattuna hänen nettotuloihinsa Saksasta — 49,99 prosentin keskimääräistä tuloverokantaa, jota muuten sovellettaisiin vain erittäin paljon ansaitseviin henkilöihin (enimmäisverokanta oli vuoden 1996 verotuksessa 53 prosenttia, joka koski naimattomia, joiden veronalaiset tulot ylittivät 120 042 DEM:n määrän).
- 19 Jos taas esimerkkitapauksessa verovelvollisen kotipaikka olisi ollut Saksassa ja hän olisi saanut sieltä kokonaisnettotulonsa eli 62 002 DEM, häneltä olisi Finanzgerichtin mukaan kannettu tästä määrästä perusveroasteikon mukaisesti vain 15 123 DEM:n tulovero. Tässä tapauksessa olisi keskimääräinen tuloverokanta vain 24,4 prosenttia eli alle puolet edellisessä tuomion kohdassa mainitusta verokannasta.
- 20 Finanzgericht on kuitenkin myös tietoinen siitä, että kyseisten säännösten perusteella lähdeverotuksen alaista rajoitetusti verovelvollista henkilöä kohdellaan lukuisissa tapauksissa — eli erityisesti silloin, kun tulot Saksasta ovat suuret ja elinkeinokulut tai tulonhankkimismenot ovat pieniä — paremmin kuin Saksassa asuvaa verovelvollista tai sellaista rajoitetusti verovelvollista, jota verotetaan EStG 1996:n 50 §:n mukaisesti normaalin verotusmenettelyn mukaisesti. Gerritse ei kuitenkaan kuulu näihin paremmin kohdeltuihin verovelvollisiin, koska häneltä ei kannettaisi hänen Saksasta saamistaan tuloista lainkaan veroa, jos hän olisi yleisesti verovelvollinen.



- 21 Edelleen Finanzgericht on todennut, että pääasia voitaisiin ratkaista niin, että Gerritseeseen sovellettaisiin kyseistä normaalia verotusmenettelyä ja tässä menettelyssä sovellettaisiin perusveroasteikkoa ottamatta kuitenkaan huomioon sitä sääntelyä, jonka mukaan tulot ovat verovapaita tiettyyn enimmäismäärään asti. Tällöin häneltä kannettaisiin vero, joka on hieman pienempi kuin häneltä jo pidätetty lähdevero. Finanzgerichtin mukaan on tosin myös ajateltavissa, että hyvin vähäiset erot verotuksessa eivät muodosta todellista estettä taloudellisen toiminnan harjoittamiselle toisessa jäsenvaltiossa.
- 22 Tässä tilanteessa Finanzgericht Berlin on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan — — kanssa ristiriidassa se, että [EStG 1996:n] 50 a §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan ja toisen virkkeen perusteella palkkion maksajan on pidätettävä tulon lähteellä Alankomaiden kansalaiselta, joka saa Saksan liittotasavallasta itsenäisestä ammatinharjoittamisesta kalenterivuodessa noin 5 000 DEM veronalaisia nettotuloja, 6 000 DEM:n (brutto)tuloista 25 prosentin verokannan mukaisesti tulovero ja lisäksi solidaarisuuslisä, eikä tällä Alankomaiden kansalaisella ole mahdollisuutta saada maksamiaan veroja kokonaan tai osittain takaisin hakemalla palautusta tai sitä, että häntä verotettaisiin tavanomaisen jälkikäteisen verotusmenettelyn mukaisesti?”

### Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 23 Heti aluksi on todettava, että Alankomaissa asuva Gerritse on suorittanut Saksassa ajalliselta kestoltaan rajallisen palvelun, josta saadun tulon verottamisen hän on riitauttanut Finanzgericht Berlinissä. Kuten Gerritse ja komissio ovat todenneet, tästä syystä ennakkoratkaisukysymys on ymmärrettävä niin, että siinä tarkoitetaan palvelujen tarjoamisen vapautta eikä sijoittautumisvapautta.

- 24 Näin ollen on katsottava, että Finanzgericht Berlin tiedustelea sitä, ovatko EY:n perustamissopimuksen 59 artikla (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 60 artikla (josta on tullut EY 50 artikla) esteenä sellaiselle pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan ulkomailla asuvia henkilöitä verotetaan pääsääntöisesti bruttotulojen perusteella eli niin, ettei tuloista vähennetä elinkeinokuluja, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia verotetaan nettotulojen perusteella eli niin, että ensin vähennetään elinkeinokulut, ja jonka mukaan ulkomailla asuvien henkilöiden tuloista pääsääntöisesti pidätetään 25 prosentin kiinteän verokannan mukaisesti lopullinen vero tulon lähteellä, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia henkilöitä verotetaan progressiivisen veroasteikon mukaan niin, että tulot ovat tiettyyn enimmäismäärään asti verovapaita.

### *Elinkeinokulujen vähennyskelpoisuus*

- 25 Gerritse ja komissio ovat esittäneet, että yleisesti verovelvollisten itsenäisten ammatinharjoittajien osalta tulovero kannetaan tilikauden voitosta eli elinkeinokulut eivät yleensä kuulu veron laskentaperusteeseen, kun taas rajoitetusti verovelvollisesti henkilöiden osalta 25 prosentin tulovero kannetaan bruttotulosta eli vähentämättä elinkeinokuluja (mistä on poikkeuksena se, että elinkeinokulut ovat suuremmat kuin bruttotulojen puolikas, jolloin vero palautetaan siltä osin kuin se ylittää 50 prosenttia bruttotulojen ja elinkeinokulujen erotuksesta).
- 26 Gerritse on erityisesti vedonnut siihen, että tästä verojärjestelmästä aiheutuu vakavia seurauksia Saksassa kiertueella oleville, muualla kuin Saksassa asuville taiteilijoille, kun otetaan huomioon se, että heidän elinkeinokulunsa ovat yleensä erittäin suuret.
- 27 Aluksi on todettava, että nyt kyseessä olevat elinkeinokulut liittyvät suoraan siihen toimintaan, josta Saksassa verotettava tulo on syntynyt, joten Saksassa asuvat henkilöt ja muualla kuin Saksassa asuvat henkilöt ovat tältä osin toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa.

- 28 Näin ollen vaarana on, että kansallista lainsäädäntöä, jossa ulkomailla asuvilta evätään kyseisessä jäsenvaltiossa asuvilla oleva oikeus elinkeinokulujen vähentämiseen verotuksessa, sovelletaan pääasiallisesti toisten jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi; tämän vuoksi kyse on lähtökohtaisesti perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan vastaisesta kansalaisuuteen perustuvasta välillisestä syrjinnästä.
- 29 Koska yhteisöjen tuomioistuimelle ei ole esitetty mitään varsinaisia perusteluja tällaisen verokohtelussa esiintyvän eron oikeuttamiseksi, on katsottava, että perustamissopimuksen 59 ja 60 artikla ovat esteenä pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle siltä osin kuin siinä evätään rajoitetusti verovelvollisilta henkilöiltä oikeus vähentää veronalaisista tuloistaan elinkeinokulut, vaikka yleisesti verovelvollisilla henkilöillä on tällainen oikeus.

### *25 prosentin lähdevero*

#### Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

- 30 Gerritsen mukaan lähdeverona suoritettujen tuloveron lopullisuus ja se, että muualla kuin Saksassa asuva ei voi veron lopullisuuden vuoksi saada missään muodossa veronpalautusta, on ristiriidassa perustamissopimuksen 60 artiklan kolmannen kohdan kanssa. Erityisesti se, että huomioon ei oteta sitä, että tulo on verovapaata tiettyyn enimmäismäärään asti, johtaa yhteisön oikeuden vastaiseen syrjintään, koska tämän seurauksena kannetaan aina vähimmäisvero, mikä on yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-107/94, Asscher, 27.6.1996 antaman tuomion (Kok. 1996, s. I-3089, 49 kohta) mukaan yhteisön oikeuden vastaista.

- 31 Gerritsen mukaan Saksassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden verokohdelun eroa ei voida oikeuttaa millään objektiivisella syyllä. Verotuksen johdonmukaisuuteen ei etenäkään voida pätevästi vedota, koska nyt esillä olevassa tilanteessa verotuksellista haittaa ei kompensoida edulla, vaikka yhteisöjen tuomioistuin on tätä edellyttänyt verotusalan oikeuskäytännössään.
- 32 Finanzamt ja Suomen hallitus esittävät sen sijaan, että kyseinen verojärjestelmä on sopuosinnussa yhteisön oikeuden kanssa.
- 33 Finanzamtin mukaan lähdevero on oikeutettu ja asianmukainen keino sellaisen henkilön verottamiseen, joka on ulkomailla asuvana ainoastaan rajoitetusti verovelvollinen.
- 34 Jos Gerritseeseen sovellettaisiin rajoituksetta perusveroasteikkoa — mikä merkitsisi sitä, että häneltä ei kannettaisi lainkaan tuloveroa Saksassa — häneen ei sovellettaisi Saksan tuloverokannan progressiota, vaikka korkeamman verokannan soveltaminen olisi perusteltua hänen maailmanlaajuisista kokonaistuloistaan ilmenevän veronmaksukyvyyn perusteella. Rajoitetusti verovelvollisia suosittaisiin näin yleisesti verovelvollisiin henkilöihin nähden, koska viimeksi mainittujen osalta otetaan kokonaistulot maailmanlaajuisesti huomioon verokantaa määritettäessä.
- 35 Finanzamt ja Suomen hallitus lisäävät, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön (asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 31—33 kohta; asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999, s. I-5451, 22 kohta ja em. asia Asscher, tuomion 44 kohta) mukaan verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen huomioon ottaminen kuuluu lähtökohtaisesti asuinvaltion toimivaltaan eikä tulojen lähdevaltion toimivaltaan; toisin on silloin, kun asuinvaltio ei pysty täyttämään tätä velvollisuuttaan siksi, etteivät tulot riitä verotuksen toteuttami-

seen asuinvaltiossa, mistä seuraisi, että taloudelliselta kannalta katsottuna kumpikaan näistä kahdesta valtiosta ei viime kädessä ottaisi verotusmenettelyssä huomioon verovelvollisen henkilökohtaista tilannetta.

- 36 Finanzamtin ja Suomen hallituksen mukaan kyseisellä sääntelyllä, jonka mukaan tulot ovat verovapaita tiettyyn enimmäismäärään asti, pyritään turvaamaan toimeentulominimi pienituloisille verovelvollisille; toimeentulominimin turvaaminen kuuluu pääsääntöisesti asuinvaltiolle, josta verovelvollinen saa yleensä suurimman osan tuloistaan. Saksan veroviranomaiset ottavat huomioon toimeentulominimin myös rajoitetusti verovelvollisten henkilöiden osalta, koska tällaisiin henkilöihin sovelletaan tavanomaista jälkikäteistä verotusmenettelyä, jos ulkomainen tulo on alle 12 000 DEM.
- 37 Edelleen Suomen hallituksen mukaan Saksassa sovellettava 25 prosentin lähdeverokanta vastaa useissa tapauksissa kyseisen henkilön todellista verokantaa asuinvaltiossaan, joten Saksan lähdevero ei ole yllättävä este henkilöiden vapaalle liikkuvuudelle.
- 38 Komission näkemys on samankaltainen kuin edellä esitetty. Komissio esittää, että kun otetaan huomioon pääasian oikeudenkäynnin tosiseikat, ei ole syytä ottaa huomioon sitä sääntelyä, jonka mukaan tulot ovat verovapaita tiettyyn enimmäismäärään asti, eli on syytä soveltaa sitä verokantaa, jota sovelletaan tämän enimmäismäärän ylittäviin tuloihin.
- 39 Komissio ehdottaa, että nettotulo (A) lisättäisiin suurimpaan mahdolliseen verovapaaseen määrään (B), jotta saataisiin kokonaismäärä (C). Veron määrä (D), joka on veroasteikon mukaan kannettava tästä kokonaismäärästä (C), voidaan pitää nettotulosta (A) kannettavana kohtuullisena verona. Keski-verokanta, jota voitaisiin käyttää vertailukohteena verosyrjinnän välttämiseksi, ilmenisi näin ollen siitä suhdeluvusta, jonka osoittajana on asteikon mukainen veron määrä (D) ja nimittäjänä nettotulo (A).

- 40 Komission mukaan Gerritsen osalta tämä laskelma olisi seuraava: Kokonaisuus (C) saataisiin laskemalla yhteen 5 039,55 DEM:n suuruinen nettotulo (A) ja suurin mahdollinen verovapaa määrä (B) eli 12 095 DEM, jolloin yhteenlaskun summana olisi 17 134,55 DEM. Tästä tulosta suoritettava veroasteikon mukainen vero (D) olisi 1 337 DEM. Nettotuloon (A) verrattuna tämä veron määrä vastaisi 26,5 prosentin suuruista keskiverokantaa, joka olisi lähellä Gerritseen tosiasiallisesti sovellettua 25 prosentin verokantaa.
- 41 Komissio päätelee tästä, että pysyteltäessä tämän suuruisen verokannan rajoissa kyse ei ole syrjinnästä. Ratkaistavana olevassa asiassa ei siis ole syytä moittia Saksan viranomaisia siitä, että ne ovat soveltaneet 25 prosentin kiinteää verokantaa rajoitetusti verovelvollisiin henkilöihin.
- 42 Komissio on Finanzamtin ja Suomen hallituksen kanssa samaa mieltä myös siitä sääntelystä, jonka mukaan tulo on verovapaata tiettyyn enimmäismäärään asti. Periaatteessa asuinvaltion, joka verottaa kokonaisuudessaan asianomaisen henkilön maailmanlaajuisia nettotuloja, asiana on ottaa progressiojärjestelmässään huomioon sellaiset sosiaaliset näkökohdat, joiden vuoksi tällaisesta verovapaudesta on säädetty.

#### Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

- 43 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät yleisesti ottaen ole samankaltaisia välittömien verojen alalla, koska ulkomailla asuvan henkilön kyseisestä valtiosta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti hänen asuinpaikaltaan, ja koska ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää

henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, eli yleensä asianomaisen henkilön tavanomainen asuinpaikka (em. asia Schumacker, tuomion 31 ja 32 kohta; em. asia Gschwind, tuomion 22 kohta ja asia C-87/99, Zurstrassen, tuomio 16.5.2000, Kok. 2000, s. I-3337, 21 kohta).

- 44 Lisäksi se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle henkilölle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää tässä jäsenvaltiossa asuvalle, ei yleensä ole syrjivää, koska maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulolähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen osalta (em. asia Schumacker, tuomion 34 kohta ja em. asia Gschwind, tuomion 23 kohta).
- 45 Nykyään kansainvälisessä vero-oikeudessa eli muun muassa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) mallisopimuksessa (mallisopimus tulojen ja varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, OECD:n veroasioiden komitean kertomus, 1977, 29.4.2000 päivätty versio) asumista pidetään pääsääntöisenä verotuksellisenä liittymänä jaettaessa verotusvalta eri valtioiden välillä kansainvälisluonteisissa tilanteissa.
- 46 Nyt esillä olevassa asiassa asiakirja-aineistosta ilmenee, että Gerritse, joka asuu Alankomaissa, on saanut Saksasta vain vähäisen osan kokonaistuloistaan.
- 47 Näin ollen on tutkittava, onko objektiivinen ero ulkomailla asuvan ja kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan tilanteissa sellainen peruste, että nyt kyseessä olevan kaltaista kansallista lainsäädäntöä ei ole pidettävä syrjivänä, kun otetaan huomioon se, että ulkomailla asuvien henkilöiden tuloista pidätetään 25 prosentin kiinteän

verokannan mukaisesti lopullinen vero tulon lähteellä, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia verotetaan progressiivisen veroasteikon mukaan niin, että tulot ovat tiettyyn enimmäismäärään asti verovapaita.

48 Ensinnäkin tulojen verovapautta koskevan sääntelyn osalta on todettava, että koska tällä sääntelyllä pyritään sosiaaliseen päämäärään, kuten Finanzgericht Berlin, Suomen hallitus ja komissio ovat korostaneet, eli sen tarkoituksena on vapauttaa verovelvollisen toimeentulominimiä vastaava määrä kaikesta tuloverosta, on perusteltua, että tämän edun voivat saada vain sellaiset henkilöt, jotka ovat saaneet olennaisen osan veronalaisista tuloistaan verotusvaltiosta, eli että tämän edun saavat yleensä vain tässä valtiossa asuvat henkilöt.

49 Jos kuitenkin on osoitettu, että rajoitetusti verovelvollinen henkilö on saanut olennaisen osan tuloistaan Saksasta ja täyttää jommankumman tämän tuomion 7 kohdassa mainituista edellytyksistä, kyseisen kansallisen lainsäädännön mukaan tällaista henkilöä verotetaan täysin samalla tavalla kuin yleisesti verovelvollista, eli kyseisen verovelvollisen tuloihin sovelletaan progressiivista veroasteikkoa, jonka mukaan tulot ovat tiettyyn enimmäismäärään asti verovapaita.

50 Gerritsen osalta näin ei kuitenkaan ole.

51 Alankomaiden hallitus on vastauksena yhteisöjen tuomioistuimen esittämään kysymykseen täsmentänyt tältä osin, että nyt esillä olevan kaltaisessa asiassa verovelvolliseen sovellettaisiin Alankomaissa eli asuinvaltiossa sellaista sääntelyä, jonka mukaan kokonaistuloista vähennetään tietty verovapaa enimmäismäärä. Gerritse saisi toisin sanoen Saksassa vaatimaansa etua vastaavan edun asuinval-



tiossaan, jonka asiana on pääsääntöisesti se, että asianomaisen henkilön henkilö- ja perhekohtainen tilanne otetaan huomioon.

- 52 Toiseksi siitä, että ulkomailla asuviin sovelletaan 25 prosentin kiinteää verokantaa, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuviin sovelletaan progressiivista veroasteikkoa, on täsmennettävä, kuten komissio on todennut, että kahdenvälisen verosopimuksen perusteella Alankomaat ottaa asuinvaltiona veron laskentaperusteessa huomioon progressiosäännön mukaisesti ne tulot, joiden osalta verotusoikeus kuuluu Saksalle. Alankomaat ottaa kuitenkin huomioon Saksassa kannetun veron niin, että Alankomaissa kannettavasta verosta vähennetään osa sellaisen suhdeluvun mukaan, jonka osoittajana ovat Saksassa verotetut tulot ja nimittäjänä maailmanlaajuiset kokonaistulot.
- 53 Tämä merkitsee sitä, että progressiosäännön osalta ulkomailla ja asianomaisessa jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat toisiaan vastaavissa tilanteissa, joten se, että ulkomailla asuviin henkilöihin sovelletaan korkeampaa tuloverokantaa kuin asianomaisessa jäsenvaltiossa asuviin ja heihin rinnastettaviin henkilöihin, olisi yhteisön oikeudessa ja erityisesti perustamissopimuksen 60 artiklassa kiellettyä välillistä syrjintää (ks. vastaavasti em. asia Asscher, tuomion 49 kohta).
- 54 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tässä asiassa tutkittava, onko Gerritsen tuloihin sovellettava 25 prosentin verokanta suurempi kuin se verokanta, jota sovellettaisiin progressiivisen asteikon perusteella. Toisiaan vastaavien tilanteiden vertaamiseksi on, kuten komissio on perustellusti todennut, asianomaisen henkilön Saksasta saamiin nettotuloihin lisättävä kyseessä oleva verovapaa enimmäismäärä. Komissio on päätenyt tämän laskutoimituksen suorittuaan siihen, että nyt esillä olevan kaltaisessa tilanteessa progressiivisen asteikon soveltaminen johtaisi siihen, että verokantana olisi 26,5 prosenttia, joka on suurempi verokanta kuin Gerritseen sovellettu verokanta.

55 Kaiken edellä esitetyn perusteella Finanzgericht Berlinin ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava seuraavasti:

- perustamissopimuksen 59 ja 60 artikla ovat esteenä sellaiselle pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan ulkomailla asuvia henkilöitä verotetaan pääsääntöisesti bruttotulojen perusteella eli niin, ettei tuloista vähennetä elinkeinokuluja, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia verotetaan nettotulojen perusteella eli niin, että ensin vähennetään elinkeinokulut
  
- kyseiset artiklat eivät sen sijaan ole esteenä sille, että tämän saman lainsäädännön mukaan ulkomailla asuvien henkilöiden tuloista pääsääntöisesti pidätetään 25 prosentin kiinteän verokannan mukaisesti lopullinen vero tulon lähteellä, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia henkilöitä verotetaan progressiivisen veroasteikon mukaan niin, että tulot ovat tiettyyn enimmäismäärään asti verovapaita; edellytyksenä tältä osin on kuitenkin se, että 25 prosentin verokanta ei ole suurempi kuin se verokanta, jota progressiivisen asteikon mukaan sovelletaan asianomaisen henkilön nettotulojen ja kyseisen verovapaan enimmäismäärän summaan.

### Oikeudenkäyntikulut

56 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Suomen hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

## YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Finanzgericht Berlinin 28.5.2001 tekemällään välipäätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

- 1) EY:n perustamissopimuksen 59 artikla (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 60 artikla (josta on tullut EY 50 artikla) ovat esteenä sellaiselle pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan ulkomailla asuvia henkilöitä verotetaan pääsääntöisesti bruttotulojen perusteella eli niin, ettei tuloista vähennetä elinkeinokuluja, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia verotetaan nettotulojen perusteella eli niin, että ensin vähennetään elinkeinokulut.
- 2) Kyseiset artiklat eivät sen sijaan ole esteenä sille, että tämän saman lainsäädännön mukaan ulkomailla asuvien henkilöiden tuloista pidätetään pääsääntöisesti 25 prosentin kiinteän verokannan mukaisesti lopullinen vero tulon lähteellä, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia henkilöitä verotetaan progressiivisen veroasteikon mukaan niin, että tulot ovat tiettyyn enimmäismäärään asti verovapaita; edellytyksenä tältä osin on kuitenkin se, että 25 prosentin verokanta ei ole suurempi kuin se verokanta, jota progressiivisen asteikon mukaan sovelletaan asianomaisen henkilön nettotulojen ja kyseisen verovapaan enimmäismäärän summaan.

Wathelet

Timmermans

Edward

Jann

Rosas

Julistettiin Luxemburgissa 12 päivänä kesäkuuta 2003.

R. Grass

M. Wathelet

kirjaaja

viidennen jaoston puheenjohtaja