YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
14 päivänä helmikuuta 1995 *

Asiassa C-279/93,

jonka Bundesfinanzhof on saattanut yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan perusteella saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa riita-asiassa

Finanzamt Köln-Altstadt

ja

Roland Schumacker

ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklan tulkintaa koskevan ennakkoratkaisun,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, F. A. Schockweiler (esittelevä tuomari), jaostojen puheenjohtajat P. J. G. Kapteyn ja C. Gulmann, tuomarit G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet ja G. Hirsch,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: P. Léger
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

— Finanzamt Köln-Altstadtin puolesta sen Leitender Regierungsdirektor D. Deutgen,

— Roland Schumackerin puolesta asianajaja W. Kaefer, Aachen, ja asianajaja ja verokonsultti G. Saß, Tervuren,

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittotalousministeriön Ministerialrat E. Röder ja saman ministeriön Regierungsdirektor C. D. Quassowski,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään valtion oikeudellinen neuvonantaja D. Raptis ja valtion oikeudellisen neuvoston avustava oikeudellinen neuvonantaja I. Chalkias,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoministeriön oikeudellisen osaston apulaisosastopäällikkö C. de Salins ja saman ministeriön oikeudellisen osaston kansainvälisten asiain sihteeri J.-L. Falconi,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoministeriön oikeudellinen neuvonantaja A. Bos,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, avustajanaan A. Moses QC,

— komission asiamiehinä oikeudellisen osaston virkamiehet J. Grunwald ja E. Traversa, avustajanaan Bonnin yliopiston professori B. Knobbe-Keuk,

ottaen huomioon käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Finanzamt Köln-Altstadtin, asiamiehinään D. Deutgen ja Oberfinanzdirektion Kölnin Regierungsdirektor V. Nickel, Roland Schumackerin, edustajinaan asianajajat W. Kaefer ja G. Saß, Tanskan hallituksen, asiamiehenään ulkoministeriön oikeudellinen neuvonantaja P. Biering, Saksan hallituksen, edustajanaan asianajaja J. Sedemund, Köln, Kreikan hallituksen, asiamiehenään valtion oikeudellinen neuvonantaja P. Kamarineas, Ranskan hallituksen, edustajanaan J.-L. Falconi, Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään ulkoministeriön avustava oikeudellinen neuvonantaja J. W. de Zwaan, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, edustajanaan J. E. Collins, avustajana A. Moses, ja komission, edustajinaan J. Grunwald ja E. Traversa, avustajana B. Knobbe-Keuk, esittämät suulliset huomautukset 18.10.1994 pidetyssä suullisessa käsittelyssä,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.11.1994 pidetyssä käsittelyssä esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Bundesfinanzhof on 14.4.1993 antamallaan ja yhteisöjen tuomioistuimeen sitä seuraavan toukokuun 14 päivänä saapuneella päätöksellä esittänyt ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan perusteella useita ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklan tulkintaa koskevia ennakkoratkaisukysymyksiä voidakseen arvioida,

ovatko yhteisöoikeuden kanssa sopusoinnussa Saksan liittotasavallan tietyt tuloverotusta koskevat lainsäännökset, joiden perusteella verovelvollisia kohdellaan eri tavalla sen mukaan, asuvatko he valtion alueella vai eivät.

2 Nämä kysymykset esitettiin Finanzamt Köln-Altstadtin ja Belgian kansalaisen Schumackerin välisessä riita-asiassa, joka koski jälkimmäisen Saksassa saamiin palkkatuloihin liittyvän verovelvollisuuden edellytyksiä.

3 Saksan Einkommensteuergesetzissä (Saksan tuloverolaki, jäljempänä EStG) tehdään asuinpaikan perusteella ero työntekijöihin sovellettavissa verojärjestelmissä.

4 EStG:n 1 pykälän 1 momentin perusteella luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka on Saksassa, ovat siellä verovelvollisia kaikista tuloistaan (yleinen verovelvollisuus).

5 Sitä vastoin saman pykälän 4 momentin mukaan luonnolliset henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa eikä tavanomaista asuinpaikkaa Saksassa, ovat verovelvollisia ainoastaan Saksassa saadun tulon osalta (rajoitettu verovelvollisuus). Tämän lain 49 pykälän 1 momentin 4 kohdan mukaan saksalaisesta lähteestä saatuja tuloja ovat erityisesti Saksassa suoritetusta ansiotyöstä saadut tulot.

6 Veron pidättää ansiotyöstä saaduista tuloista Saksassa yleensä työnantaja lähteellä työntekijöille maksettavasta palkasta palkkatuloverona, minkä jälkeen se tilitetään veroviranomaisille.

7 Veron palkasta pidättämiseksi yleisesti verovelvolliset työntekijät jaetaan useisiin veroluokkiin (EStG:n 38 b pykälä). Naimattomat kuuluvat I luokkaan (yleinen verotaulukko). Naimisissa olevat työntekijät, jotka eivät asu pysyvästi erillään, kuuluvat III luokkaan (splitting-taulukko, EStG:n 26 b pykälä) sillä edellytyksellä, että molemmat puolisot asuvat Saksassa ja ovat yleisesti verovelvollisia. Saksalainen splitting-järjestelmä on otettu käyttöön tuloveroasteikon progression lieventämiseksi. Puolisoiden kokonaistulot lasketaan yhteen, minkä jälkeen ne jaetaan puoliksi kummallekin puolisolle laskennallisesti ja verotus toteutetaan tällä perusteella. Jos toisen puolison tulot ovat suuret ja toisen pienet, splitting tasaa verotettavien tulojen määrää ja lieventää palkkatuloveroasteikon progressiota.

8 Sen lisäksi yleisesti verovelvollisten työntekijöiden hyväksi on olemassa vuotuinen palkkatuloveron selvitysmenettely (EStG:n 42 b pykälä). Työnantajan on palautettava tämän menettelyn yhteydessä työntekijälle osa perimästään tuloverosta, mikäli kuukausittain pidätetyt määrät yhteensä ylittävät vuotuiseen veroasteikkoon perustuvan määrän, kuten esimerkiksi palkan vaihdeltua kuukausittain.

9 Veroviranomaiset toimittivat tämän ohessa yleisesti verovelvollisille työntekijöille palkkatuloveron vuotuisen selvityksen vuoteen 1990 saakka, minkä jälkeen näiden hyväksi on ollut olemassa veroviranomaisten toteuttama veronvahvistusmenettely (EStG:n 46 pykälä). Tällaisessa menettelyssä on mahdollista hyvittää palkkatuloja toista tulolajia koskevilla tappioilla (esimerkiksi osingot).

10 Lopuksi yleisesti verovelvollisten vero määrätään kokonaisveronmaksukyvyn perusteella, eli ottaen huomioon kaikki verovelvollisten saamat muut tulot sekä näiden henkilö- ja perhekohtainen tilanne (huoltovelvollisuus, vakuutusmaksut ja muut vähennyksiin yleensä oikeuttavat seikat).

11 Rajoitetusti verovelvollisilta evätään jotkut näistä eduista. On syytä todeta, että 24.6.1994 annetulla Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriftenillä (Grenzpendlergesetz) (saksalainen laki rajatyöntekijöiden ja muiden rajoitetusti verovelvollisten luonnollisten henkilöiden tuloverorasituksen keventämisestä), jolla pyritään korjaamaan tätä tilannetta kansallisella tasolla, ei ole merkitystä esillä olevassa pääasiassa, koska se ei ollut vielä voimassa riitaa koskevien tapahtumien ajankohtana.

12 Rajoitetusti verovelvolliset kuuluivat mainittuna ajankohtana voimassa olleen lainsäädännön mukaisesti I veroluokkaan (yleinen verotaulukko) siviilisäädystä riippumatta (EStG:n 39 d pykälä). Näin ollen he eivät saaneet splittingistä koituvaa veroetua ja naimisissa olevia verovelvollisia kohdeltiin samalla tavalla kuin naimattomia.

13 Rajoitetusti verovelvollisiin sovellettiin yksinkertaistettua verotusmenettelyä. Heidän palkkatuloveronsa katsottiin lopullisesti suoritetuksi heidän työnantajansa kuukausittain lähteellä suorittamalla pidätyksellä. He eivät päässeet osallisiksi työnantajan vuosittain toimittamasta veronselvityksestä (EStG:n 50 pykälän 5 momentti) eivätkä viranomaisten toimittamasta vuotuisesta veron vahvistamisesta. Koska vuosittaista palkkatuloveron selvitystä ei ollut, he eivät saaneet osakseen vuoden lopulla suoritettua liikaa perityn veron palautusta.

14 Lopuksi, toisin kuin yleisesti verovelvolliset työntekijät, rajoitetusti verovelvolliset eivät saaneet vähentää niitä sosiaalimenojaan (vanhuus-, sairaus- tai työkyvyttömyysvakuutusmaksut), jotka ylittivät veroasteikossa huomioon otetut vakiovähennykset.

15 Asiakirja-aineiston mukaan Schumacker on aina asunut Belgiassa vaimonsa ja lastensa kanssa. Oltuaan ensin töissä tässä valtiossa hän oli 15.5.1988 lähtien

31.12.1989 saakka ansiotyössä Saksassa asuen edelleen Belgiassa. Työtön rouva Schumacker sai Belgiassa työttömyyskorvauksia ainoastaan vuonna 1988. Schumackerin palkka muodostaa vuodesta 1989 alkaen yksin perheen kaikki tulot.

16 Schumackerin tulojen verottamisoikeus kuuluu 15.5.1988 jälkeen Saksan ja Belgian välillä kaksinkertaisesta verotuksesta 11.4.1967 tehdyn sopimuksen 15 artiklan 1 kohdan nojalla Saksan liittotasavallalle valtiona, jonka alueella toimintaa harjoitetaan. Schumackerin työnantajan lähteellä suorittama veronpidätys on siten kohdistunut näihin palkkatuloihin ja veronpidätys on laskettu I veroluokkaa soveltamalla EStG:n 1 pykälän 4 momentin ja 39 d pykälän perusteella.

17 Schumacker pyysi 6.3.1989 Finanzamtilta, että hänen veronsa määrä lasketaan kohtuullisuussyistä (Abgabenordnungin, saksalaisen verolain, 163 pykälä) III veroluokan perusteella (jota tavallisesti sovelletaan Saksassa asuviin naimisissa oleviin työntekijöihin ja jossa oikeus splittingiin myönnetään) ja että hänelle palautetaan I veroluokan perusteella palkasta pidätetyn määrän ja sen määrän, joka hänen palkastaan olisi pitänyt III veroluokan perusteella pidättää, välinen erotus.

18 Finanzamtin hylättyä 22.6.1989 antamallaan päätöksellä Schumackerin pyynnön tämä saattoi riidan Finanzgericht Kölnin käsiteltäväksi. Jälkimmäinen katsoi Schumackerin vaatimukset oikeutetuiksi vuosien 1988 ja 1989 osalta ja velvoitti Finanzamtin tekemään Saksan verolain 163 pykälän mukaisen kohtuullistamiseen perustuvan päätöksen. Finanzamt nosti tällöin Bundesfinanzhofissa Revision-kanteen Finanzgericht Kölnin tuomiota vastaan.

19 Bundesfinanzhof pohtii sitä, voiko ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklalla olla vaikutusta esillä olevassa asiassa tehtävään päätökseen. Tämän vuoksi se on

päättänyt lykätä asian käsittelyä ja pyytänyt yhteisöjen tuomioistuinta antamaan ennakkoratkaisun seuraaviin kysymyksiin:

"1) Voidaanko ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklan nojalla rajoittaa Saksan liittotasavallan verotusoikeutta toisen jäsenvaltion kansalaisen tuloista?

Mikäli vastaus on myöntävä:

2) Jos kansalaisuudeltaan belgialainen luonnollinen henkilö, jonka ainoa asuinpaikka on Belgiassa ja joka oleskelee siellä tavanomaisesti sekä on hankkinut ammattipätevyytensä ja -kokemuksensa siellä, ottaa vastaan ansiotyötä Saksan liittotasavallassa siirtämättä sinne asuinpaikkaansa, niin saako Saksan liittotasavalta ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklan mukaan tällaisessa tilanteessa verottaa mainitun henkilön tuloja ankarammin kuin muuten tähän verrattavissa olevan sellaisen henkilön tuloja, jonka asuinpaikka on Saksan liittotasavallassa?

3) Onko asian laita toisin silloin, kun toisessa kysymyksessä tarkoitettu Belgian kansalainen hankkii tulonsa miltei yksinomaan (toisin sanoen yli 90 prosenttia) työstään Saksan liittotasavallassa ja kun sen lisäksi viimeksi mainitun valtion ja Belgian kuningaskunnan välillä kaksinkertaisesta verotuksesta tehdyn sopimuksen määräysten mukaan mainitusta tulosta verotetaan vain Saksan liittotasavallassa?

4) Rikkooko Saksan liittotasavalta ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklaa jättäessään lähteellä suoritetun palkkatuloveron pidätystä koskevan vuotuisen

selvityksen ja veroviranomaisten toimittaman palkkatuloveron vahvistamisen ulkopuolelle sellaiset luonnolliset henkilöt, joiden asuinpaikka tai tavanomainen oleskelupaikka ei ole Saksan liittotasavallan alueella, mutta jotka saavat ansiotyöllä hankittuja varoja sieltä?"

Ensimmäinen kysymys

20 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen kansallisen tuomioistuimen ensimmäisellä kysymyksellä tarkoitetaan ennen kaikkea sitä, onko perustamissopimuksen 48 artiklaa tulkittava siten, että sillä voidaan rajoittaa jäsenvaltiolla olevaa oikeutta määrätä verovelvollisuuden edellytyksistä ja verotuksen yksityiskohtaisista säännöksistä toisen jäsenvaltion kansalaisen sen alueelta saamien tulojen osalta.

21 Kysymykseen vastaamiseksi on syytä todeta, että vaikka välittömiä veroja koskeva ala ei sinänsä kuulukaan yhteisöjen toimivallan piiriin yhteisöoikeuden nykytilassa, jäsenvaltioiden on silti käytettävä niiden omia toimivaltuuksia yhteisöoikeutta noudattaen (ks. asia C-246/89, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 4.10.1991, Kok. 1991, s. I-4585, 12 kohta).

22 Mitä tulee erityisesti henkilöiden vapaaseen liikkuvuuteen yhteisön alueella, perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdassa edellytetään kaiken kansalaisuuteen perustuvan jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjinnän poistamista, ennen kaikkea palkkauksessa.

23 Tässä suhteessa yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut 8.5.1990 asiassa Biehl antamassaan tuomiossa (asia C-175/88, Kok. 1990, s. I-1779, 12 kohta), että yhdenver-

taisen kohtelun periaate palkkauksen alalla jäisi vaikutuksetta, jos sitä voitaisiin loukata kansallisilla syrjivillä säännöksillä tuloverotuksen alalla. Tästä syystä työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1612/68 (EYVL 1968 L 257, s. 2) 7 artiklassa on säädetty, että jäsenvaltion kansalaisen on työntekijänä saatava toisen jäsenvaltion alueella samat veroedut kuin kotimaisen työntekijän.

24 Edellä esitetyn perusteella on syytä vastata ensimmäiseen kysymykseen, että perustamissopimuksen 48 artiklaa on tulkittava siten, että sillä voidaan rajoittaa jäsenvaltiolla olevaa oikeutta määrätä verovelvollisuuden edellytyksistä ja verotuksen yksityiskohtaisista säännöksistä toisen jäsenvaltion kansalaisen sen alueelta saamien tulojen osalta, sikäli kuin välittömien verojen perimisen alalla ei tämän artiklan mukaan sallita sitä, että jäsenvaltio kohtelee huonommin sellaista toisen jäsenvaltion kansalaista, joka käytettyään oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, tekee ansiotyötä ensiksi mainitun valtion alueella, kuin samassa asemassa olevaa kansalaistaan.

Toinen ja kolmas kysymys

25 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen kansallisen tuomioistuimen toisella ja kolmannella kysymyksellä, joita on syytä käsitellä yhdessä, pyritään toisaalta selvittämään ennen kaikkea sitä, onko perustamissopimuksen 48 artiklan vastaista sellaisen jäsenvaltion lainsäädännön soveltaminen, jonka perusteella toisen jäsenvaltion kansalaista, joka asuu viimeksi mainitussa valtiossa ja tekee työtä ensiksi mainitun valtion alueella, verotetaan työntekijänä raskaammin kuin työntekijää, joka asuu ensiksi mainitun valtion alueella ja tekee siellä samaa työtä. Kansallinen tuomioistuin kysyy toisaalta, vaikuttaako tähän kysymykseen annettavaan vastaukseen se tilanne, että jälkimmäisen jäsenvaltion kansalainen saa tulonsa täysin tai miltei

yksinomaan siitä työstä, joka on suoritettu ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa eikä saa jälkimmäisessä valtiossa riittävästi tuloja, jotta tätä voitaisiin verottaa hänen henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa huomioon ottavalla tavalla.

26 Tässä suhteessa on syytä muistuttaa ensin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaista kohtelua koskevilla säännöillä ei kielletä ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaa ilmeistä syrjintää vaan myös kaikki sellaiset peitellyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita käyttämällä tosiasiallinen lopputulos on sama (asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974, Kok. 1974, s. 153, 11 kohta).

27 On totta, että pääasiassa kysymyksessä olevaa lainsäädäntöä sovelletaan asianomaisen verovelvollisen kansalaisuudesta riippumatta.

28 Vaarana on kuitenkin, että asuinpaikkaan perustuvan sellaisen eron sisältävää kansallista lainsäädäntöä, jossa ulkomailla asuvilta evätään kotimaassa asuville myönnetyt veroedut, sovelletaan pääasiallisesti toisten jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi. Ulkomailla asuvat ovat itse asiassa useimmiten henkilöitä, jotka eivät ole sen valtion kansalaisia.

29 Näissä oloissa sellaiset veroedut, jotka on varattu yksinomaan jäsenvaltion kansalaisille, voivat muodostaa kansalaisuuteen perustuvan epäsuoran syrjinnän.

30 On syytä esittää tämän jälkeen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa.

31 Maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät siis yleisesti ottaen ole samankaltaisia välittömien verojen alalla.

32 Ulkomailla asuvan henkilön valtion alueelta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kaikista tuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti hänen asuinpaikaltaan. Sen ohella ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen mukaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpommin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujen ja varallisuusetujensa keskus. Tämä paikka vastaa yleensä asianomaisen henkilön tavanomaista asuinpaikkaa. Myös kansainvälisessä vero-oikeudessa, ja erityisesti Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) kaksinkertaisen verotuksen alalla laatimassa mallisopimuksessa, hyväksytään, että asuinpaikan valtiolle kuuluu periaatteessa verovelvollisen verottaminen kokonaisvaltaisesti ottamalla huomioon tämän henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen erottamattomasti liittyvät seikat.

33 Maassa asuvan tilanne on sikäli erilainen, koska verovelvollisen tulojen olennainen osa keskittyy tavallisesti asuinpaikan valtioon. Tämän ohessa tällä valtiolla on yleensä kaikki tarvittavat tiedot verovelvollisen kokonaisveronmaksukyvyn arvioimiseksi ottaen huomioon hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa.

34 Näin ollen se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää maassa asuvalle, ei yleensä ottaen ole syrjivää, koska nämä kaksi verovelvollisten ryhmää eivät ole toisiinsa verrattavissa tilanteissa.

35 Vaikka perustamissopimuksen 48 artiklan vastaista ei periaatteessa olekaan jäsenvaltion sellaisen lainsäädännön soveltaminen, jossa ulkomailla asuvaa, tässä valtiossa ansiotyössä olevaa henkilöä verotetaan tuloistaan raskaammin kuin maassa asuvaa, samaa työtä tekevää henkilöä.

36 Asian laita on toisin pääasiassa esillä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa ulkomailla asuva ei saa merkittäviä tuloja asuinpaikkansa valtiosta, vaan saa olennaisen osan verotettavista varoistaan työskentelyvaltiossa harjoitetusta toiminnasta; asuinpaikan valtiolla ei tällöin ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja.

37 Tällaisen ulkomailla asuvan ja vastaavaa ansiotyötä tekevän, maassa asuvan henkilön objektiivisen tilanteen välillä ei ole sellaista laadullista eroa, että se oikeuttaisi erilaiseen kohteluun otettaessa verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne verotuksessa huomioon.

38 Mitä tulee sellaiseen ulkomailla asuvaan henkilöön, joka saa olennaisen osan tuloistaan ja miltei kaikki perhekohtaiset tulonsa muusta jäsenvaltiosta kuin sen asuinpaikan valtiosta, syrjintä muodostuu siitä, että tämän ulkomailla asuvan henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon asuinpaikan valtiossa eikä työskentelyvaltiossa.

39 On syytä vielä tutkia, voiko tällainen syrjintä mahdollisesti olla oikeutettua.

40 Huomautuksia esittäneet valtiot ovat väittäneet, että syrjivä kohtelu — mitä tulee henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamiseen ja splitting-verokannan myöntämiseen — oli oikeutettua verojärjestelmien yhtenäisen soveltamisen ulkomailla asuviin tarpeellisuuden vuoksi. Yhteisöjen tuomioistuin on 28.1.1992 antamallaan tuomiolla Bachmann (asia C-204/90, Kok. 1992, s. I-249, 28 kohta) hyväksynyt tarpeen säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus tällaiseksi oikeutukseksi. Näiden valtioiden mukaan olisi olemassa yhteys henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisen ja koko maailmasta saatujen tulojen yleisen verotta-

misoikeuden välillä. Koska henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottaminen kuuluu asuinpaikan valtiolle, jolla yksin on oikeus verottaa yleisesti muista maista saatavia tuloja, valtion, jonka alueella ulkomailla asuva työskentelee, ei ole otettava huomioon tämän henkilö- ja perhekohtaista tilannetta; muuten ulkomailla asuvan henkilö- ja perhekohtainen tilanne otettaisiin kahdesti huomioon ja hän saisi näissä kahdessa valtiossa tähän liittyvät veroedut.

41 Tätä väitettä ei voida hyväksyä. Pääasiassa esillä olevan kaltaisessa tilanteessa asuinpaikan valtio ei voi ottaa verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaista tilannetta huomioon, koska verorasitus on siellä riittämätön. Silloin kun asian laita on näin, yhteisöoikeuden yhdenvertaisuusperiaatteen mukaan edellytetään, että ulkomaalaisen ulkomailla asuvan henkilö- ja perhekohtainen tilanne otetaan työskentelyvaltiossa huomioon samalla tavalla kuin maassa asuvien kansalaisten ja että tälle myönnetään samat veroedut.

42 Esillä olevassa pääasiassa kysymyksessä olevalla erottelulla ei siis ole minkäänlaista sovellettavan verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarpeeseen perustuvaa oikeutusta.

43 Finanzamt on suullisessa käsittelyssä esittänyt selvityksen hallinnollisista vaikeuksista, jotka estävät työskentelyvaltiota saamasta tietoja sen alueella työskentelevien, ulkomailla asuvien henkilöiden asuinpaikan valtiossa saamista tuloista.

44 Tätä väitettä ei liioin voida hyväksyä.

45 Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annetulla neuvoston direktiivillä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) luodaan itse asiassa mahdollisuudet saada tarvittavia tietoja; ne ovat verrattavissa veroviranomaisten vastaaviin mahdollisuuksiin valtion sisällä. Ei ole näin ollen hallinnollisia esteitä sille, että ulkomailla asuvan henkilö- ja perhekohtainen tilanne otetaan huomioon valtiossa, jossa toimintaa harjoitetaan.

46 Sen lisäksi on syytä todeta erityisesti Saksan liittotasavallasta, että Saksassa myönnetään siellä toimintaa harjoittaville Alankomaissa asuville rajatyöntekijöille henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamiseen liittyvät veroedut samoin kuin splitting-taulukosta koituva hyöty. Heti, kun nämä yhteisökansalaiset saavat vähintään 90 prosenttia tuloistaan Saksan alueelta, heidät rinnastetaan Saksan kansalaisiin 21.10.1980 annetun Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlanden perusteella (Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 16.6.1959 tehdyn sopimuksen 13.3.1980 tehdyn lisäpöytäkirjan soveltamista koskeva saksalainen laki).

47 On syytä näin ollen vastata toiseen ja kolmanteen kysymykseen siten, että perustamissopimuksen 48 artiklan vastaista on sellaisen jäsenvaltion lainsäädännön soveltaminen, jonka perusteella toisen jäsenvaltion kansalaista, joka asuu viimeksi mainitussa valtiossa ja on ansiotyössä ensiksi mainitun valtion alueella, verotetaan työntekijänä raskaammin kuin työntekijää, joka asuu ensiksi mainitun valtion alueella ja tekee siellä samaa työtä, silloin kun, kuten esillä olevassa pääasiassa, jälkimmäisen valtion kansalainen saa tulonsa täysin tai miltei yksinomaan ensiksi mainitussa valtiossa harjoitetusta toiminnasta eikä saa jälkimmäisestä valtiosta riittävästi tuloja, jotta tätä voitaisiin verottaa hänen henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa huomioon ottavalla tavalla.

Neljäs kysymys

48 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen kansallisen tuomioistuimen neljännellä kysymyksellä tarkoitetaan ennen kaikkea sitä, kielletäänkö perustamissopimuksen 48 artiklassa jäsenvaltiota säätämästä välitöntä verotusta koskevassa lainsäädännössään, että yksinomaan maassa asuvat henkilöt voivat hyötyä sellaisesta menettelystä kuin lähteellä suoritettujen palkkatuloveron pidätysten vuotuisesta selvityksestä ja veroviranomaisten toimittamasta palkkatuloveron vahvistamisesta jättäen tämän ulkopuolelle sellaiset luonnolliset henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa eikä tavanomaista asuinpaikkaa sen alueella, mutta jotka saavat sieltä palkasta kertyviä varoja.

49 Toisen ja kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen vastauksista ilmenee muualla kuin Saksassa asuvien yhteisökansalaisten ja Saksassa asuvien Saksan kansalaisten välinen aineellinen syrjintä. On syytä tutkia, esiintyykö tällaista syrjintää myös menettelyn osalta, koska edellä tarkoitetut selvitysmenettelyt on varattu maassa asuville kansalaisille ja evätty ulkomailla asuvilta yhteisökansalaisilta. Tarvittaessa on tutkittava, onko tämä syrjintä oikeutettua.

50 Johdantona on muistutettava siitä, että Saksassa lähteellä pidätetty palkkatulovero merkitsee palkkatulosta maksettavan veron suorittamista.

51 Ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta päätöksestä ilmenee, että hallinnon yksinkertaistamiseksi evätään ulkomailla asuvilta ensi sijassa mahdollisuus tämän lähteellä suoritetun pidätyksen lopullisuuden vuoksi vedota lähteellä suoritettujen pidätysten vuotuisen selvitysmenettelyn tai viranomaisten suorittaman veronalaisten

palkkatulojen vahvistamisen yhteydessä sellaisiin veroperusteen muodostaviin seikkoihin (kuten ammattikulut, poikkeukselliset menot tai niin sanotut ylimääräiset kustannukset), jotka voisivat aiheuttaa lähteellä pidätetyn veron osittaisen palautuksen.

52 Tästä voi aiheutua ulkomailla asuville haittaa verrattuna maassa asuviin, joiden osalta EStG:n 42, 42 a ja 46 pykälässä vahvistetaan periaatteessa sellainen verotus, jossa otetaan huomioon kaikki veroperusteeseen kuuluvat seikat.

53 Saksan hallitus on korostanut huomautuksissaan sitä, että Saksan oikeudessa on olemassa menettely, jonka mukaan ulkomailla asuvat verovelvolliset voivat pyytää veroviranomaisilta tietyt sellaiset vähennykset mainitsevan verotodistuksen, joihin niillä on oikeus; verohallinnon on jaettava nämä vähennykset tasaisesti koko kalenterivuodelle jälkikäteen (EStG:n 39 d pykälä). Työnantajalla on tällöin tämän artiklan perusteella, yhdessä EStG:n 41 c pykälän kanssa, oikeus korvata seuraavan palkanmaksun yhteydessä siihen asti peritty palkkavero, jos työntekijä esittää tälle taannehtivasti voimassa olevan todistuksen. Jollei työnantaja käytä hyväkseen tätä oikeutta, veroviranomaiset voivat toteuttaa muutoksen kalenterivuoden päätyttyä.

54 Tässä suhteessa on kuitenkin korostettava, että nämä säännökset eivät ole pakottavia; Finanzamt Köln-Altstadt ja Saksan hallitus eivät myöskään ole kumpikaan esittäneet yhtään sellaista säännöstä, jonka mukaan veroviranomaisilla on velvollisuus joka tapauksessa oikaista kysymyksessä olevien EStG:n määräysten soveltamisesta aiheutuvat syrjivät vaikutukset.

55 Toiseksi, koska ulkomailla asuvat eivät saa lukea hyväkseen edellä tarkoitettuja menettelyjä jätettyään vuoden aikana työpaikkansa jäsenvaltiossa ottaakseen

vastaan toisen työn toisen jäsenvaltion alueella tai oltuaan työttömänä osan vuotta, he eivät saa työnantajaltaan tai veroviranomaisilta mahdollista liikaa perityn veron palautusta.

56 Ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta päätöksestä ilmenee, että Saksan oikeudessa on olemassa kohtuullistamismenettely, jonka mukaan ulkomailla asuva voi pyytää veroviranomaisia tutkimaan uudelleen hänen asiansa ja laskemaan uudelleen verotettavan summan. Menettelystä on säädetty Saksan verolain 163 pykälässä.

57 Perustamissopimuksen 48 artiklan edellytysten täyttämiseksi ei kuitenkaan riitä, että ulkomaalaisille työntekijöille ilmoitetaan, että veroviranomaiset voivat toteuttaa heidän osaltaan tapauksittain kohtuullistamistoimia. Yhteisöjen tuomioistuin on sitä paitsi hylännyt edellä mainitussa asiassa Biehl Luxemburgin veroviranomaisten esittämän vastaavan perustelun.

58 Edellä esitetyn mukaisesti perustamissopimuksen 48 artiklassa velvoitetaan kohtelemaan ulkomailla asuvia yhteisökansalaisia yhdenvertaisesti menettelyn osalta maassa asuvien kansalaisten kanssa. Maassa asuviin omiin kansalaisiin sovellettavasta vuotuisesta selvitysmenettelystä koituvan hyödyn epääminen ulkomailla asuvilta yhteisökansalaisilta on epäoikeutettua syrjintää.

59 On syytä näin ollen vastata kansalliselle tuomioistuimelle, että perustamissopimuksen 48 artiklassa kielletään jäsenvaltiota säätämästä välitöntä verotusta koskevassa lainsäädännössään, että yksinomaan maassa asuvat henkilöt voivat hyötyä sellaisesta menettelystä kuin lähteellä suoritettujen palkkatuloveron pidätysten vuotuisesta selvityksestä ja veroviranomaisten toimittamasta palkkatuloveron vahvistami-

sesta jättäen tämän ulkopuolelle sellaiset luonnolliset henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa eikä tavanomaista asuinpaikkaa sen alueella, mutta jotka saavat sieltä palkasta kertyviä varoja.

Oikeudenkäyntikulut

60 Tanskan, Saksan, Kreikan, Ranskan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille sekä Euroopan yhteisöjen komissiolle, jotka ovat esittäneet huomautuksensa tuomioistuimelle, aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Koska esitetty oikeudenkäyntikuluvaatimus kuuluu pääasian asianosaisten osalta kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevaan oikeudenkäyntiin, kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 14 päivänä huhtikuuta 1993 antamalla päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklaa on tulkittava siten, että sillä voidaan rajoittaa jäsenvaltiolla olevaa oikeutta määrätä verovelvollisuuden edellytyksistä ja verotuksen yksityiskohtaisista säännöksistä toisen jäsenvaltion kansalaisen sen alueelta saamien tulojen osalta, sikäli kuin välittömien verojen perimisen alalla ei tämän artiklan mukaan sallita sitä, että jäsenvaltio kohtelee huonommin sellaista toisen jäsenvaltion kansalaista, joka käytettyään oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tekee ansiotyötä ensiksi mainitun valtion alueella, kuin samassa asemassa olevaa kansalaistaan.

2) ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklan vastaista on sellaisen jäsenvaltion lainsäädännön soveltaminen, jonka perusteella toisen jäsenvaltion kansalaista, joka asuu viimeksi mainitussa valtiossa ja on ansiotyössä ensiksi mainitun valtion alueella, verotetaan työntekijänä raskaammin kuin työntekijää, joka asuu ensiksi mainitun valtion alueella ja tekee siellä samaa työtä, silloin kun, kuten esillä olevassa pääasiassa, jälkimmäisen valtion kansalainen saa tulonsa täysin tai miltei yksinomaan ensiksi mainitussa valtiossa harjoitetusta toiminnasta eikä saa jälkimmäisestä valtiosta riittävästi tuloja, jotta tätä voitaisiin verottaa hänen henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa huomioon ottavalla tavalla.

3) ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklassa kielletään jäsenvaltiota säätämästä välitöntä verotusta koskevassa lainsäädännössään, että yksinomaan maassa asuvat henkilöt voivat hyötyä sellaisesta menettelystä kuin lähteellä suoritettujen palkkatuloveron pidätysten vuotuisesta selvityksestä ja veroviranomaisten toimittamasta palkkatuloveron vahvistamisesta jättäen tämän ulkopuolelle sellaiset luonnolliset henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa eikä tavanomaista asuinpaikkaa sen alueella, mutta jotka saavat sieltä palkasta kertyviä varoja.

Rodríguez Iglesias Schockweiler Kapteyn

Gulmann Mancini Kakouris

Moitinho de Almeida Murray Edward

Puissochet Hirsch

Julistettiin Luxemburgissa 14 päivänä helmikuuta 1995.

Kirjaaja Presidentti

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias