JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

11 päivänä maaliskuuta 1999 *

Sisällys

I Saksan tuloverolainsäädäntö I-5454
II Pääasian tosiseikat I-5456
III Ennakkoratkaisukysymys I-5457
IV Yhteisön lainsäädäntö I-5457
V Ennakkoratkaisumenettelyssä esitetyt huomautukset I-5458
VI Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu I-5461
A Tutkittavaksi ottaminen I-5461
B Pääasia I-5462
a) Perustamissopimuksen 48 artiklassa asetetut rajat jäsenvaltioiden verotustoimivallalle välittömän verotuksen alalla I-5462
b) Ennakkoratkaisukysymykseen vastaaminen I-5466
c) Milloin on katsottava, että ulkomailla asuva verovelvollinen saa olennaisen osan tuloistaan ja lähes kaikki perheen tulot jäsenvaltiosta? I-5472
d) Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Asscher 27.6.1996 antaman tuomion vaikutus tähän tulkintaan I-5474
VII Ratkaisuehdotus I-5477

1. Esillä olevassa asiassa on kyse siitä, että Saksassa työskentelevä mutta Alankomaissa puolisonsa kanssa asuva Alankomaiden kansalainen on Saksassa pyytänyt, että hänellä katsottaisiin olevan oikeus valita splitting-menetelmä ja splitting-veroasteikko luonnollisten henkilöiden tuloverotuksessa. Finanzgericht Köln (Saksa) on esittänyt EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla tätä koskevan ennakkoratkaisukysymyksen sen selvittämiseksi, onko työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevan yhteisön oikeuden vastaista, että edellä mainittu valintaoikeus, joka Saksassa asuvilla aviopuolisoilla on aina, myönnetään muualla kuin Saksassa asuville aviopuolisoille vain, jos puolisoiden yhteenlasketuista tuloista vähintään 90 prosenttia kuuluu Saksan tuloverotuksen piiriin, tai jos tämä edellytys ei täyty, vain, jos avioparin muualta kuin Saksasta saama ja Saksan tuloverotuksen ulkopuolelle jäävä tulo on enintään 24 000 Saksan markkaa (DEM) kalenterivuodessa.

* Alkuperäinen kieli: espanja.

I Saksan tuloverolainsäädäntö

2. *Einkommensteuergesetz*in (tuloverolaki, jäljempänä EStG) 1 §:n 1 momentin mukaan luonnolliset henkilöt, joilla on Saksassa kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka, ovat Saksan tuloverotuksessa yleisesti verovelvollisia (eli verovelvollisia kaikista tuloistaan riippumatta siitä, mistä ne on saatu). EStG:n 1 §:n 4 momentin mukaan luonnolliset henkilöt, joilla ei ole Saksassa kotipaikkaa tai tavanomaista asuinpaikkaa, ovat rajoitetusti verovelvollisia (eli verovelvollisia ainoastaan Saksasta saamistaan tuloista).

3. Palkan maksajan on yleensä pidätettävä palkkatulosta vero lähteellä. Yleisesti verovelvolliset on jaettu veroluokkiin veronpidätyksen toimittamista varten. Naimattomat henkilöt kuuluvat I veroluokkaan. Avioliitossa olevat henkilöt, jotka eivät asu pysyvästi erillään puolisostaan, kuuluvat III veroluokkaan, ja heillä on oikeus valita splitting-menetelmän ja -veroasteikon mukaisesti toimitettava yhteisverotus, jos molemmat puolisot asuvat Saksassa. Rajoitetusti verovelvolliset kuuluvat siviilisäädystään riippumatta I veroluokkaan.

4. Sen jälkeen kun lakia vuonna 1996 muutettiin ulkomailla asuvien verovelvollisten tuloverotuksen saattamiseksi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-279/93, Schumacker, 14.2.1995 antaman tuomion [1] ja asiassa C-80/94, Wielockx, 11.8.1995 antaman tuomion [2] mukaiseksi, naimisissa olevaa verovelvollista, jolla ei ole Saksassa kotipaikkaa tai tavanomaista asuinpaikkaa, voidaan hänen kansalaisuudestaan riippumatta hakemuksesta verottaa kuten yleisesti verovelvollista, jos vähintään 90 prosenttia hänen verovuoden aikana saamastaan kokonaistulosta kuuluu Saksan tuloverotuksen piiriin tai jos muualta kuin Saksasta saadut tulot, jotka eivät kuulu Saksan tuloverotuksen piiriin, ovat enintään 12 000 DEM.

5. Toisaalta verovelvollinen, joka on Euroopan unionin jäsenvaltion tai Euroopan talousalueesta tehtyyn sopimukseen [3] liittyneen valtion kansalainen ja joka asuu jossakin näistä valtioista, voidaan rinnastaa yleisesti verovelvolliseen, jolloin hänellä voi olla oikeus valita yhteisverotus ja oikeus kuulua III veroluokkaan veronpidätyksiä suoritettaessa, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

— hänen aviopuolisollaan on kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka jossain

1 — Asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225).

2 — Asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493).

3 — Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan, Islannin tasavallan, Liechtensteinin ruhtinaskunnan, Norjan kuningaskunnan, Ruotsin kuningaskunnan ja Sveitsin valaliiton välisen Euroopan talousaluetta koskevan sopimuksen tekemisestä 13 päivänä joulukuuta 1993 tehty neuvoston ja komission päätös 94/1/EHTY, EY (EYVL 1994, L 1, s. 1).

muussa Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai jossain Euroopan talousalueesta tehtyyn sopimukseen liittyneessä valtiossa

— aviopuolisoiden verovuoden aikana saamista yhteenlasketuista tuloista vähintään 90 prosenttia kuuluu Saksan tuloverotuksen piiriin tai jos tämä edellytys ei täyty, muualta kuin Saksasta saadut tulot, jotka eivät kuulu Saksan tuloverotuksen piiriin, ovat samana aikana enintään 24 000 DEM.

Tässä tapauksessa myös puolisoa kohdellaan yleisesti verovelvollisena, joten veron määrää laskettaessa käytetään splittingmenetelmää ja -veroasteikkoa. Tämä menetelmä, jota sovelletaan vain aviopuolisoihin, perustuu siihen olettamaan, että kumpikin puolisoista on hankkinut puolet yhteenlasketusta verotettavasta tulosta. Veron määrää laskettaessa puolisoiden verotettavat tulot lasketaan yhteen ja saatu summa jaetaan kahdella; tämän jälkeen tulojen puolikkaaseen sovelletaan laissa säädettyä laskentakaavaa ja tulos kerrotaan kahdella. Näin saadaan selville puolisoiden maksettavaksi tuleva tulovero.

Tämä menetelmä antaa tiettyjä veroetuja, koska se mahdollistaa puolisoiden henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyvien menojen vähentämisen (esimerkiksi kaksinkertainen kiinteämääräinen sosiaaliturvamenovähennys, vähennys veroneuvontamenoista ja vähennys ammatillisen koulutuksen menoista) siitä riippumatta, kumman hyväksi menot on suoritettu tai kumpi on maksanut menot.

Jos vain toisella puolisolla on tuloja tai jos puolisoiden tuloero on erittäin suuri, menetelmä lieventää veroasteikon progressiota. Menetelmän edut sitä vastoin käytännössä häviävät, jos puolisoiden tulot ovat suurin piirtein yhtä suuret.

6. Menetelmä otettiin käyttöön Bundesverfassungsgerichtin (liittovaltion perustuslakituomioistuin) vuonna 1957 antaman tuomion johdosta, ja se perustuu *Grundgesetz*in (Saksan perustuslaki) 6 §:ssä ilmaistuun perustavanlaatuiseen oikeusnormiin, jonka mukaan perhe on valtion erityisessä suojeluksessa. Kyseisessä tuomiossa todettiin, että puolisoiden verorasitus ei saa pelkästään avioliiton solmimisen vuoksi muodostua ankarammaksi kuin

naimattomien henkilöiden. Koska yhteisverotus edellyttää, että puolisoiden tulot lasketaan yhteen, että heitä verotetaan yhdessä ja käsitellään yhtenä verovelvollisena, veroasteikon progressiivisuus johtaisi ilman sitä lieventävää splitting-menetelmää suurempaan verorasitukseen kuin erillisverotuksessa. Tästä syystä Saksan lainsäätäjä on antanut aviopareille oikeuden valita joko erillis- tai yhteisverotus. [4]

II Pääasian tosiseikat

7. Pääasian valittaja Frans Gschwind, joka on Alankomaiden kansalainen, asuu aviopuolisonsa ja vuonna 1992 syntyneen lapsensa kanssa Alankomaissa lähellä Saksan rajaa sijaitsevassa kunnassa. Verovuosina 1991 ja 1992, joilta toimitettua tuloverotusta asia koskee, valittaja matkusti joka työpäivä työhön Aacheniin. Valittajan tästä työstä saama palkkatulo, joka oli hänen ainoa henkilökohtainen tulonsa kyseessä olevina kahtena verovuotena, verotettiin Saksassa Saksan ja Alankomaiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 10 artiklan 1 kappaleen nojalla. Kyseisenä aikana Gschwindin puoliso työskenteli Alankomaissa ja oli siellä yleisesti verovelvollinen.

8. Koska vuonna 1996 annetut säännökset koskivat taannehtivasti sellaisia verovuosia, joilta toimitettava verotus oli vielä vireillä, ja koska ne mahdollistivat sen, että naimisissa olevaa ulkomailla asuvaa verovelvollista voidaan tämän hakemuksesta ja tietyin edellytyksin käsitellä yleisesti verovelvollisena, Gschwind pyysi pääasian vastapuolena olevalta veroviranomaiselta, että hänen ja hänen puolisonsa tulot verovuosilta 1991 ja 1992 yhteisverotettaisiin Saksassa splitting-menetelmän ja -veroasteikon mukaisesti. Hakemus hylättiin ja verotus toimitettiin perusveroasteikon mukaisesti, koska Gschwind ei täyttänyt säännösten mukaisia edellytyksiä, joissa vaaditaan, että puolisoiden yhteenlasketuista tuloista vähintään 90 prosenttia kuuluu Saksan tuloverotuksen piiriin tai että muussa tapauksessa ne puolisojen muualta kuin Saksasta yhteensä saamat tulot, jotka eivät kuulu Saksan tuloverotuksen piiriin, eivät saa ylittää absoluuttista ylärajaa, joka on 24 000 DEM vuodessa.

9. Pääasian vastapuolena oleva veroviranomainen hylkäsi Gschwindin oikaisuvaatimukset perusteettomina todeten, että lain sanamuoto esti myöntämästä Gschwindille ja hänen puolisolleen oikeutta valita splitting-menetelmä ja -veroasteikko. Valittaja

4 — Haluaisin huomauttaa, että vaikka splitting voi olla taloudellisesti edullinen tietyille verovelvollisille, oikeustieteen piirissä se näyttää menettäneen uskottavuutensa erityisesti verotuksellisen oikeudenmukaisuuden kannalta katsottuna. Splittingin aiheuttamista merkittävimmistä syrjintämuodoista voidaan mainita naimattomien syrjintä suhteessa aviopuolisoihin, pienituloisten syrjintä suhteessa suurituloisiin ja työssäkäyvien aviovaimojen syrjintä suhteessa kotirouviin. Ks. Soler Roch, M. T., "Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares", *Revista Española de Derecho Financiero*, 1990, nro 66, s. 193—, erityisesti s. 209, ja artikkelin kirjoittajan mainitsema kirjallisuus.

toisti vaatimuksensa Finanzgericht Kölniin tekemässään valituksessa. [5]

III Ennakkoratkaisukysymys

10. Voidakseen ratkaista asian Finanzgericht Köln päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan vastaista, että *Einkommensteuergesetz*in (Saksan tuloverolaki) 1 §:n 3 momentin toisen virkkeen ja 1 a §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan Alankomaiden kansalaista, joka saa Saksasta veronalaista palkkatuloa ja jolla ei ole Saksassa kotipaikkaa tai tavanomaista asuinpaikkaa, sekä hänen ulkomailta tuloja saavaa aviopuolisoaan, joka ei asu hänestä pysyvästi erillään ja jolla ei myöskään ole Saksassa kotipaikkaa eikä tavanomaista asuinpaikkaa, ei *Einkommensteuergesetz*in 26 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen (aviopuolisoiden yhteisverotus) soveltamista varten käsitellä yleisesti verovelvollisena, koska aviopuolisoiden kalenterivuoden aikana saamista yhteenlasketuista tuloista vähintään 90 prosenttia ei kuulu Saksan tuloverotuksen piiriin tai koska heidän Saksan tuloverotuksen piiriin kuulumattomat tulonsa ylittävät 24 000 DEM?"

IV Yhteisön lainsäädäntö

11. Kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan EY:n

5 — Valittaja toteaa valituksessaan, että jos Saksan lainsäätäjä ei olisi asettanut tätä rajatyöntekijöiden valinnanmahdollisuutta riippumaan määrättyjen edellytysten täyttymisestä, hänen verorasituksensa olisi seuraava (jollen erehdy, vuoden 1992 keskimääräisen veroprosentin pitäisi progressioehto huomioon ottaen olla 23,9632 eikä 26,9632):

	1991 DEM	1992 DEM
Gschwindin bruttopalkka	82 535	84 047
Tulonhankkimiskulut	-9 001	-9 607
Nettotulo	73 534	74 440
Menot ammatillisesta koulutuksesta	-900	-900
Sosiaaliturvamenot	-3 510	-3 510
Lapsivähennys	-4 104	
Verotettava tulo	69 124	65 926
Alankomaista saadut tulot, jotka ovat Saksassa verovapaita mutta otetaan huomioon verokantaa määrättäessä (progressioehto)	52 426	53 209
Keskimääräinen verokanta progressioehto ja splitting huomioon ottaen	24,1761%	26,9632%
Gschwindin verotettava tulo	69 124	65 926
Maksettava vero progressioehdon ja splitting-veroasteikon mukaan	16 711	15 798
Maksettava vero perusveroasteikon mukaan	17 723	16 522
Ylimääräinen verorasite maassa asuviin verrattuna	1 012	724

perustamissopimuksen 48 artiklaa, jossa — siltä osin kuin sillä on merkitystä tässä asiassa — määrätään seuraavaa:

» — —

2. [Työntekijöiden vapaa liikkuvuus] merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan.

— — »

V Ennakkoratkaisumenettelyssä esitetyt huomautukset

12. EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklan mukaisessa määräajassa kirjallisia huomautuksia ovat tässä menettelyssä esittäneet pääasian valittaja ja vastapuolena oleva veroviranomainen, Belgian ja Saksan hallitukset sekä komissio. Istunnossa, joka pidettiin 26.1.1999, suullisia huomautuksia esittivät pääasian asianosaisten edustajat, Saksan ja Alankomaiden hallitusten asiamiehet sekä komission asiamies.

13. Pääasian valittaja väittää, että ne rajoitukset, joita Saksan lainsäädännössä on asetettu splitting-menettelyn ja siihen liittyvän veroasteikon soveltamiselle naimisissa oleviin muualla kuin Saksassa asuviin yhteisön kansalaisiin, ovat perusteettomia. Pääasian valittajan mukaan on johdonmukaista, että silloin kun verovelvollinen saa lähes kaikki tulonsa työskentelyvaltiosta mutta asuu jossain muussa valtiossa, hänen henkilökohtaiseen tilanteeseensa liittyvät vähennykset myönnetään työskentelyvaltiossa. Näin ei kuitenkaan ole silloin, kun on kysymys oikeudesta valita splitting-menetelmä. Pääasian valittajan mukaan tätä menetelmää sovellettaessa verovelvollisen henkilökohtaista tilannetta ei voida ottaa huomioon samalla kertaa sekä työskentely- että asuinvaltiossa, koska työskentelyvaltiossa veronalaiset tulot ovat asuinvaltiossa verovapaita, eikä niiden perusteella voida myöntää perhetilanteeseen liittyviä veroetuja asuinvaltiossa riippumatta siitä, mikä on näiden tulojen osuus kaikista tulosta.

14. Pääasian vastapuolena olevan veroviranomaisen Finanzamt Aachen-Außenstadtin mukaan ennakkoratkaisukysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi, ja se väittää lisäksi, että Saksassa asuvia aviopareja verotetaan välittömässä verotuksessa kokonaistulostaan ja että muualla kuin Saksassa asuvien avioparien tilanne rinnastetaan Saksassa asuvien tilanteeseen vain, jos lähes kaikki avioparin tulot ovat

Saksassa verotettavia. Tämän vuoksi aviopuolisoiden ulkomailta saamat tulot voidaan ottaa verokannan progressiota määritettäessä huomioon vain tiettyjen edellytysten täyttyessä.

Toisaalta puolisoiden yhteisverotus vaikuttaa verotettavan tulon määrittämiseen, ja jos yhteisverotusta sovellettaisiin ulkomailla asuviin puolisoihin asuinvaltiosta saadusta tulosta riippumatta, se voisi johtaa veroetujen kasaantumiseen. Jos puolisoita verotetaan yhdessä, kiinteämääräinen vähennys sosiaaliturvamenoista myönnetään kaksinkertaisena ja poikkeukselliset menot tai ylimääräiset kustannukset saadaan vähentää siitä riippumatta, kumman hyväksi menot on suoritettu tai kumpi on maksanut menot. Jos muualla kuin Saksassa asuvien puolisoiden tulot yhteisverotettaisiin asettamatta mitään rajaa toisen puolison asuinvaltiosta saamille tuloille, hänen poikkeukselliset menonsa tai ylimääräiset kustannuksensa voitaisiin ottaa huomioon sekä asuinvaltion verotuksessa että Saksan yhteisverotuksessa. Pääasian vastapuoli mainitsee esimerkkinä, että jos Gschwind voisi Saksassa valita omien tulojensa ja puolisonsa tulojen yhteisverotuksen, hänen verotettava tulonsa vuosilta 1991 ja 1992 olisi 3 510 DEM pienempi, koska vähennys sosiaaliturvamenoista olisi kaksinkertainen.

15. Belgian hallitus katsoo, että splittingmenetelmä on yksi keino määrittää verokanta aviopuolisoiden muodostaman taloudellisen yksikön veronmaksukyvyn perusteella. Sen mukaan menetelmää on sovellettava samoin edellytyksin kyseisessä maassa asuviin ja muualla asuviin, koska sillä ei pyritä antamaan mitään verovelvollisen henkilö- tai perhekohtaiseen tilanteeseen liittyviä veroetuja, eikä näin ollen tarvitse pelätä, että se voisi kumuloitua asuinvaltiossa myönnettävien veroetujen kanssa. Belgian hallitus ehdottaa, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen myöntävästi, koska sellaiset ulkomailla asuvat verovelvolliset, jotka saavat Saksasta kaikki tai lähes kaikki tulonsa, asetetaan EStG:n 1 §:n 3 momentilla huonompaan asemaan, vaikka tällaisten ulkomailla asuvien verovelvollisten ja Saksassa asuvien verovelvollisten objektiivisen tilanteen välillä ei ole eroa.

16. Saksan hallitus toteaa, että Gschwindiä käsiteltiin vuosina 1991 ja 1992 kuten Saksassa asuvaa. Gschwindin nettotuloa vahvistettaessa hänelle myönnettiin vähennys tulonhankkimismenoista ja näin vahvistetusta nettotulosta vähennettiin ammatillisen koulutuksen menot ja sosiaaliturvamenot. Lisäksi Gschwindille myönnettiin lapsivähennys vuonna 1992, jolloin hänen lapsensa syntyi.

Saksan hallitus toteaa, että Alankomaissa aviopuolisoita erillisverotetaan, joten pääasian valittajan puolison henkilö- ja perhekohtainen tilanne otetaan huomioon Alankomaiden lainsäädännön mukaisesti. Pääasian valittaja ei saa tuloja Alanko-

maista, eikä hänen Saksasta saamiaan tuloja veroteta Alankomaissa Saksan ja Alankomaiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 10 artiklan mukaan. Hänellä ei siis ole asuinvaltiossaan verotettavaa tuloa, eikä hänen Saksasta saamaansa tuloa lasketa yhteen puolison tulojen kanssa progressioehdon huomioon ottamiseksi, koska puolisoiden yhteisverotus ei ole Alankomaissa mahdollinen.

Saksan hallitus toteaa lisäksi, että jos pääasian valittajan vaatimus olisi hyväksyttävä, hän ja hänen puolisonsa asetettaisiin verotuksellisesti edullisempaan asemaan kuin Saksassa asuvat puolisot. Jos Gschwindin puolison Alankomaista saamiin tuloihin sovellettaisiin progressioehtoa, splitting-menetelmällä laskettaisiin yhteinen verotettava tulo, jonka puolikkaasta kumpaakin verotettaisiin kuten naimatonta henkilöä, jolloin heillä olisi oikeus saada kokonaistulosta kaksinkertainen vähennys. Tämä menetelmä aiheuttaa sen, että suurempituloisen puolison verokanta on alempi ja pienempituloisen puolison verokanta korkeampi kuin erillisverotuksessa. Koska pääasian valittaja on puolisoista suurempituloinen, olisi hänen verokantansa kokonaisuutena alempi, jos puolison tulot laskettaisiin yhteen hänen tulojensa kanssa ja jos kokonaistulosta tehtäisiin kaksi vähennystä yhden sijasta, kun taas puolison verokanta ei nousisi, koska pääasian valittajan tuloja ei Alankomaissa laskettaisi yhteen puolison tulojen kanssa erillisverotuksen vuoksi.

17. Alankomaiden hallitus on istunnossa vahvistanut, että Gschwindin Saksasta saamaa tuloa ei verotettu Alankomaissa eikä hänellä sen vuoksi ollut oikeutta mihinkään vähennyksiin. Alankomaiden lainsäädännön mukaan tällaisessa tapauksessa avioliittoon perustuvat vähennykset, jotka pääsääntöisesti kuuluvat suurempituloiselle puolisolle, siirtyvät toiselle puolisolle, joten avioliitto otetaan puolisoiden asuinvaltiossa huomioon Gschwindin puolison saamina vähennyksinä.

18. Komission mielestä progressioehtoisella splitting-menetelmällä pyritään siihen tavoitteeseen, että verovelvollista verotettaisiin veronmaksukykynsä mukaisesti, ja menetelmää voidaan soveltaa Saksan lainsäädännössä tällä hetkellä asetetuista rajoista riippumatta. Splitting-veroasteikon mukaista verokantaa ei nimittäin sovelleta suoraan puolisoiden yhteiseen verotettavaan tuloon, joka muodostuu Gschwindin bruttotuloista, joista vähennetään hänelle kuuluvat vähennykset, vaan verotettavaan tuloon lisätään veroprogression huomioon ottamiseksi Gschwindin puolison Alankomaista saamat, Saksassa verovapaat tulot. Näin saatuun määrään sovelletaan tämän

jälkeen splittingiä niin kuin kyse olisi puolisoiden yhteisestä verotettavasta tulosta ja tällä tavalla saadaan keskimääräinen verokanta, joka on korkeampi kuin jos splittingiä sovellettaisiin yksinomaan Gschwindin omiin tuloihin mutta matalampi kuin naimattomien henkilöiden verokanta perusveroasteikon mukaan.

Komissio katsoo, että kieltäytyminen progressioehtoisen splittingin soveltamisesta pääasian valittajan tuloihin on perustamissopimuksen 48 artiklan vastaista. Pääasian valittaja on jäsenvaltion kansalainen, joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen käymällä Alankomaista töissä Saksassa, eikä häntä voida kohdella epäedullisemmin kuin niitä maan omia kansalaisia, jotka ovat samassa tilanteessa.

Verokannan osalta komissio väittää, että kyseisessä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavissa, jos ulkomailla asuvat eivät vapaudu veron progressiivisuudesta sen johdosta, että verovelvollisuus koskee vain työskentelyvaltiosta saatuja tuloja. Komission mukaan Gschwind täyttää tämän edellytyksen, koska hänen tapauksessaan splittingiä sovelletaan yhdessä progressiivisen veroasteikon kanssa.

Toisaalta komissio toteaa, että jos vain toisen puolison tulot ovat Saksassa verotettavia, ei ole johdonmukaista, että Saksan laissa otetaan huomioon molempien puolisojen tulot asetettaessa Saksassa verotettavien tulojen alarajaksi 90 prosenttia.

VI Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

A *Tutkittavaksi ottaminen*

19. Pääasian vastapuolena oleva veroviranomainen katsoo, että ennakkoratkaisukysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska sen esittänyt tuomioistuin ei ole selvästi määritellyt kysymyksen kohdetta ja koska kysymys siitä, onko valittajaa, joka pyytää tulla verotetuksi sellaisen menettelysäännön mukaisesti, josta tuloverolaissa ei ole säädetty edes kyseisessä maassa asuvien verovelvollisten osalta, mahdollisesti syrjitty, on hypoteettinen.

En ole tästä samaa mieltä. Ensinnäkin on todettava, että ennakkoratkaisukysymyksen kohde on selvästi rajattu ennakkoratkaisupyynnössä. Toiseksi on todettava, että kansallisen tuomioistuimen perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla esittämää

kysymystä ei voida yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan [6] pitää hypoteettisena sillä perusteella, että riidanalaisessa lainsäädännössä ei ole säädetty mahdollisuudesta myöntää valittajalle sitä, mitä hän pyytää, koska ennakkoratkaisumenettelyssä ei anneta ratkaisua kansallisesta laista vaan tulkitaan tiettyyn tilanteeseen sovellettavaa yhteisön oikeutta. Kuten jäljempänä todetaan, myöskään Schumackeriin sovelletussa Saksan laissa ei ollut säädetty Schumackerin tilanteessa olleen työntekijän oikeudesta saada otettua huomioon henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa työskentelyvaltiossa, mikä ei estänyt yhteisöjen tuomioistuinta antamasta erästä kaikkein tärkeimmistä viimeaikaisista tuomioistaan välittömän verotuksen ja työntekijöiden vapaan liikkuvuuden alalla. [7] Yhteisön oikeuden asiantuntijat tietävät hyvin, että jos yhteisöjen tuomioistuin olisi pitänyt kansallisten tuomioistuinten tällaisissa tapauksissa esittämiä kysymyksiä hypoteettisina, Euroopan yhteisön kehittämisessä olisi edistytty varsin vähän.

B *Pääasia*

20. Finanzgericht Köln haluaa kysymyksellään saada selville, onko perustamissopimuksen 48 artiklan vastaista, että Saksan tuloverolainsäädännön mukaan Saksassa asuvilla aviopareilla on oikeus valita splitting-menetelmä ja -veroasteikko mutta ulkomailla asuvat avioparit voivat saada hyväkseen tämän veroedun vain sillä edellytyksellä, että vähintään 90 prosenttia heidän yhteenlasketuista tuloistaan kuuluu Saksan verotuksen piiriin, tai jos tämä edellytys ei täyty, sillä edellytyksellä, että ulkomailta saadut, Saksassa verovapaat tulot ovat enintään 24 000 DEM.

21. Tässä asiassa huomautuksia esittäneet ovat yhtä mieltä siitä, että Saksassa vuonna 1996 lainsäädäntöön tehty muutos johtui yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, erityisesti asiassa Schumacker annetusta tuomiosta. Ennen kuin vastaan ennakkoratkaisukysymykseen, tarkastelen tätä oikeuskäytäntöä lähemmin.

a) Perustamissopimuksen 48 artiklassa asetetut rajat jäsenvaltioiden verotustoimivallalle välittömän verotuksen alalla

22. Finanzgericht Köln esitti huhtikuussa 1991 yhteisöjen tuomioistuimelle joukon ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka olivat tulleet esiin Alankomaissa vuodesta 1961 lähtien asuneen Saksan kansalaisen Wernerin vireille panemassa asiassa. Werner oli suorittanut ammatillisen loppututkintonsa Saksassa ja työskennellyt siellä 20 vuoden ajan työsuhteisena hammaslääkärinä Aachenissa sijaitsevalla vastaanotolla. Vuoden 1981 lopulla hän ryhtyi itsenäiseksi ammatinharjoittajaksi kyseisessä kaupungissa ja otti palvelukseensa puolisonsa, joka oli Alankomaiden kansalainen

6 — Asia C-361/97, Nour, määräys 25.5.1998 (Kok. 1998, s. I-3101); asia C-291/96, Grado ja Bashir, tuomio 9.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5531); asia C-105/94, Celestini, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-2971); asia C-125/94, Aprile, tuomio 5.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2919) ja asia C-83/91, Meilicke, tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4871).

7 — Edellä alaviitteessä 1 mainittu asia Schumacker. Tämä on epäilemättä yksi alan kirjallisuudessa eniten kommentoiduista yhteisöjen tuomioistuimen tuomioista. Yhteisöjen tuomioistuimen tietokannassa on luetteloitu jo yli 60 kirjallisuudesta löytyvää viittausta tähän tuomioon.

ja Wernerin itsensä tavoin asui Alankomaissa. Saksalla oli oikeus verottaa Wernerin Saksassa harjoittamasta itsenäisestä ammatista saamia tuloja; hänen puolisonsa palkkaa verotettiin kiinteän veroprosentin mukaan, ja Werner työnantajana pidätti veron lähteellä. Kummallakaan ei ollut tuloja Alankomaista. Pääasian oikeudenkäynti sai alkunsa siitä, kun Werner pyysi Saksan veroviranomaisia verottamaan häntä yleisesti verovelvollisena, jotta hän voisi hyötyä splitting-menetelmästä ja -veroasteikosta. Veroviranomaiset hylkäsivät pyynnön katsoen, että Werneriä oli tuloverotuksessa pidettävä rajoitetusti verovelvollisena.

Kansallinen tuomioistuin kysyi, onko perustamissopimuksen 7 ja 52 artiklan vastaista, että jäsenvaltiossa asuva henkilö, joka saa pääosan tuloistaan toisesta jäsenvaltiosta, ei voi tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa saada hyväkseen splitting-menetelmän ja -veroasteikon tai tiettyjä menoja koskevien vähennysten kaltaisia etuja, jotka myönnetään tässä valtiossa asuville verovelvollisille.

23. Antamassaan tuomiossa [8] yhteisöjen tuomioistuin julkisasiamiehen ratkaisuehdotusta [9] noudattaen kieltäytyi vastaamasta kysymykseen, koska sen mukaan kysymys oli puhtaasti maan sisäisestä tilanteesta, johon ei sovellettu yhteisön oikeutta. Werner, joka oli Saksan kansalainen ja hankkinut ammattipätevyytensä Saksassa, oli nimittäin koko ajan harjoittanut ammattia Saksassa, jonka verolainsäädäntöä häneen sovellettiin, joten ainoa tekijä, joka poikkesi puhtaasti kansallisesta tilanteesta, oli se, että hän asui toisessa jäsenvaltiossa ilman, että hän olisi käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen sijoittautuakseen toiseen jäsenvaltioon. Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuin tässä tuomiossa hyväksyi sen, että jäsenvaltio verottaa kansalaistaan ankarammin, jos tämä ei asu kyseisen maan alueella. [10]

24. Huhtikuussa 1993 eli tuskin kolme kuukautta tämän tuomion jälkeen Saksan Bundesfinanzhof esitti yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka olivat tulleet esiin Finanzamt Kölnin ja Belgiassa asuvan Belgian kansalaisen Schumackerin välisessä oikeudenkäynnissä ja jotka koskivat Schumackerin Saksasta saamien työtulojen verottamisen edellytyksiä. Tällä kertaa kysymyksiin vastattiin.

25. Kyseisessä asiassa antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin esitti useita sellaisia toteamuksia, joista on suurta hyötyä nyt käsiteltävänä olevaa asiaa ratkais-

8 — Asia C-112/91, Werner, tuomio 26.1.1993 (Kok. 1993, s. I-429).

9 — Julkisasiamies Darmonin 6.10.1992 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 8 mainitussa asiassa Werner.

10 — Osassa oikeuskirjallisuudesta ollaan sitä mieltä, että tämän tuomion sisältö on menettänyt merkityksensä yhteisöjen tuomioistuimen myöhempien tuomioiden vuoksi. Ks. Keeling, E., "Some observations on Finanzamt Köln-Altstadt *v* Roland Schumacker", *The EC Tax Journal*, osa I, 1995/96, nide 2, s. 135—, erityisesti s. 143 ja 144, ja kirjoittajan mainitsema kirjallisuus.

taessa. Se totesi ensinnäkin, että perustamissopimuksen 48 artiklalla voidaan rajoittaa jäsenvaltiolla olevaa oikeutta määrätä verovelvollisuuden edellytyksistä ja verotuksen yksityiskohtaisista säännöksistä toisen jäsenvaltion kansalaisen sen alueelta saamien tulojen osalta, koska tämän artiklan mukaan välittömien verojen perimisen alalla ei sallita sitä, että jäsenvaltio kohtelee sellaista toisen jäsenvaltion kansalaista, joka käytettyään oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tekee ansiotyötä ensiksi mainitun valtion alueella huonommin, kuin samassa asemassa olevaa kansalaistaan. [11]

26. Toiseksi se katsoi, että lainsäädäntö, jota sovelletaan verovelvollisen kansalaisuudesta riippumatta mutta jossa tehdään asuinpaikkaan perustuva ero epäämällä ulkomailla asuvilta tietyt kotimaassa asuville myönnetyt veroedut, voi olla kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää, koska ulkomailla asuvat ovat useimmiten muiden valtioiden kansalaisia, jolloin huonompaan asemaan joutuvat ovat enimmäkseen muiden jäsenvaltioiden kansalaisia. [12]

Välittömän verotuksen alalla tietyssä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät kuitenkaan yleensä ole toisiinsa rinnastettavissa, joten se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää kyseisessä maassa asuvalle, ei yleensä ole syrjivää, eikä perustamissopimuksen 48 artikla periaatteessa estä jäsenvaltiota verottamasta ulkomailla asuvan, kyseisessä jäsenvaltiossa ansiotyössä olevan henkilön tuloja raskaammin kuin tässä maassa asuvan, samaa työtä tekevän henkilön tuloja. [13]

27. Yhteisöjen tuomioistuin päätyi tähän käsitykseen sillä perusteella, että ulkomailla asuvan henkilön muualta kuin asuinmaastaan saama tulo on useimmiten vain osa hänen kaikista tuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti asuinmaastaan, ja että ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulon ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen mukaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten intressiensä ja varallisuusintressiensä keskus, eli yleensä siellä, missä hänellä on tavanomainen asuinpaikka. Tämä tilanne poikkeaa kyseisessä maassa asuvan verovelvollisen tilanteesta, koska viimeksi mainittu henkilö tavallisesti saa olennaisen osan tuloistaan asuinvaltiostaan, jolla yleensä on kaikki tarvittavat tiedot, jotta se voi arvioida verovelvollisen kokonaisveronmaksukyvyn ottaen huomioon hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa. [14]

Tietyssä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten välillä on objektiivinen ero. Asuinpaikka on sellainen verotuksellinen liittymäkohta, johon kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä

11 — Edellä alaviitteessä 1 mainittu asia Schumacker, tuomion 24 kohta.

12 — Sama, tuomion 27 ja 28 kohta.

13 — Sama, tuomion 31, 34 ja 35 kohta.

14 — Sama, tuomion 32 ja 33 kohta.

taloudellisen kehityksen ja yhteistyön järjestön (OECD) malliverosopimuksessa ilmauksensa saanut kansainvälinen verooikeus vielä nykyäänkin perustuu. [15]

28. Schumackerin tilanne ei kuitenkaan sopinut tähän yleiseen malliin, koska hän ei saanut merkittäviä tuloja asuinvaltiostaan Belgiasta, vaan hän sai olennaisen osan verotettavista tuloistaan Saksassa harjoitetusta toiminnasta, joten hänen henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseensa perustuvia etuja ei voitu myöntää asuinvaltiossa.

Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tällaisen ulkomailla asuvan henkilön ja vastaavaa ansiotyötä tekevän, kyseisessä maassa asuvan henkilön objektiivisen tilanteen välillä ei ole sellaista eroa, että se oikeuttaisi erilaiseen kohteluun otettaessa verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne huomioon tuloverotuksessa; *sellaisen ulkomailla asuvan henkilön, joka saa olennaisen osan tuloistaan ja lähes kaikki perheensä tulot muusta jäsenvaltiosta kuin asuinvaltiostaan*, [16] kohdalla syrjintä muodostuu siitä, että tämän ulkomailla asuvan verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon asuinvaltiossa eikä työskentelyvaltiossa. [17]

29. Yhteisöjen tuomioistuimen mielestä tätä syrjintää ei voitu perustella tarpeella pysyttää sovellettavan verojärjestelmän johdonmukaisuus estämällä ulkomailla asuvan henkilön henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioonottaminen kahteen kertaan, koska Schumackerin tapauksessa asuinvaltion verorasitus ei olisi riittänyt tähän, eikä syrjintää voitu perustella myöskään sellaisilla hallinnollisilla vaikeuksilla, jotka olisivat voineet estää työskentelyvaltiota saamasta tietoja sen alueella työskentelevien, ulkomailla asuvien henkilöiden asuinvaltiossaan saamista tuloista, koska direktiivin 77/799/ETY [18] mukaan työskentelyvaltion on mahdollista saada vastaavat tiedot ulkomailta kuin sen omilla veroviranomaisilla on kotimaassa asuvien osalta.

30. Muutamaa kuukautta myöhemmin asiassa Wielockx antamassaan tuomiossa [19] yhteisöjen tuomioistuin päätyi samansuun-

15 — Quaghebeur, M., "A bridge over muddled waters. Coherence in the case law of the Court of Justice of the European Communities relating to discrimination against non-resident taxpayers", *The EC Tax Journal*, osa I, 1995/96, nide 2, s. 109—, erityisesti s. 133.

16 — Farmer, P., "Article 48 and the taxation of frontier workers", *European Law Review*, 1995, s. 310—, erityisesti s. 317, edustaa sitä käsitystä, että yhteisöjen tuomioistuin on implisiittisesti hylännyt Yhdistyneen kuningaskunnan istunnossa puolustaman kannan, jonka mukaan ulkomailla asuvien voidaan katsoa olevan samassa tilanteessa kuin kyseisessä maassa asuvien vain siinä tapauksessa, että heillä ei ole mitään tuloja mistään muusta valtiosta kuin työskentelyvaltiosta.

17 — Edellä alaviitteessä 1 mainittu asia Schumacker, tuomion 36—38 kohta. Muualla kuin Saksassa asuvien yhteisön kansalaisten ja Saksassa asuvien Saksan kansalaisten välisen aineellisen syrjinnän lisäksi esiintyi perusteetonta menettelyllistä syrjintää, koska sellaisilta yhteisön kansalaisilta, joilla ei ollut Saksassa kotipaikkaa tai tavanomaista asuinpaikkaa mutta jotka saivat Saksasta palkkatuloa, evättiin maassa asuville henkilöille myönnetty oikeus palkasta pidätetyn veron vuotuiseen selvitykseen, joten hallinnon yksinkertaistamiseksi heille ei annettu oikeutta vedota sellaisiin veron määräämiseen vaikuttaviin seikkoihin kuten tulonhankkimiskuluihin, poikkeuksellisiin menoihin tai ylimääräisiin kustannuksiin, minkä lisäksi heiltä evättiin oikeus pyytää viranomaisten toimittamaa vuotuista veron vahvistamista.

18 — Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15).

19 — Mainittu edellä alaviitteessä 2.

taiseen tulkintaan. Wielockx oli Belgiassa asuva Belgian kansalainen, joka harjoitti itsenäisenä osakkaana fysioterapeutin ammattia Alankomaissa, mistä hän sai kaikki tulonsa ja missä hän oli verovelvollinen näiden valtioiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella. Vaikka Alankomaiden tuloverolain mukaan ne ulkomailla asuvat verovelvolliset, jotka saivat vähintään 90 prosenttia kaikista tuloistaan Alankomaista, saivat tehdä vähennyksiä henkilökohtaisten sitoumuksiensa ja satunnaisten kulujen perusteella, he eivät kuitenkaan saaneet vähentää eläkevarausta.[20] Alankomaissa asuvat verovelvolliset sitä vastoin saivat vähentää eläkevarauksen elinkeinotoiminnan tulostaan, ja varauksesta puretut määrät lisättiin elinkeinotoiminnan tuloon. Eläkevaraus lakkautettiin verovelvollisen täytettyä 65 vuotta, jolloin sitä käsiteltiin tulona, jota verotettiin joko kertaluonteisesti kokonaispääomasta tai vähitellen määräajoin maksettavasta pääoman tuotosta.

31. Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että jos ulkomailla asuvaa verovelvollista ei veronalaisesta tulosta tehtävien vähennysten osalta kohdella verotuksessa samalla tavalla kuin samaa toimintaa harjoittavaa kyseisessä maassa asuvaa henkilöä, veroviranomaiset eivät ota hänen henkilökohtaista tilannettaan huomioon sen enempää siinä valtiossa, jossa hän harjoittaa ansiotoimintaansa, koska hän ei asu kyseisessä valtiossa, kuin hänen asuinvaltiossakaan, koska hän ei saa sieltä tuloa, joten hänen kokonaisverotuksensa on suurempi kuin samaa toimintaa harjoittavan kyseisessä maassa asuvan henkilön verotus ja hän on epäedullisemmassa asemassa kuin viimeksi mainittu henkilö. Syrjintä aiheutuu tässä siitä, että ulkomailla asuva verovelvollinen, joka saa kaikki tulonsa siitä maasta, jossa hän harjoittaa ansiotoimintaansa, ei saa tehdä vähennyskelpoista eläkevarausta verotuksessa samoin edellytyksin kuin kyseisessä maassa asuva verovelvollinen.

32. Asiassa Wielockx, jossa oli kysymys verovelvollisen oikeudesta tehdä henkilökohtaiseen tilanteeseensa perustuva vähennys, ei kuitenkaan todettu, olivatko verovelvollisen perheen kaikki tai lähes kaikki tulot peräisin siitä jäsenvaltiosta, jossa verovelvollinen harjoitti ammattia, eikä tätä kysymystä tarkasteltu lainkaan.

b) Ennakkoratkaisukysymykseen vastaaminen

33. Kuten edellä voimassa olevaa Saksan lainsäädäntöä koskevan selvityksen yhteydessä totesin, naimisissa olevaa yhteisön kansalaista, joka asuu puolisonsa kanssa toisessa jäsenvaltiossa ja joka täyttää säädetyt vaatimukset, voidaan nykyään koh-

20 — Alankomaissa 16.12.1964 annetun *Nederlandse wet op de inkomstenbelasting*in (luonnollisten henkilöiden tuloverotusta koskeva laki) täydentämisestä 16.11.1972 annetun lain 44 d §:n 1 momentissa säädetään itsenäisten ammatinharjoittajien vapaaehtoista verotuksellista eläkevarausta koskevasta järjestelmästä, jonka mukaan asianomaiset henkilöt voivat tehdä osasta yrityksensä voittoa eläkevarauksen, mistä on se etu, että näin säästetyt summat pysyvät yrityksessä.

della yleisesti verovelvollisena, jolloin ulkomailta saadut tulot otetaan huomioon veron progressiossa ja henkilöllä on oikeus tehdä henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseensa perustuvia vähennyksiä, esimerkiksi tulonhankkimiskulu-, sosiaaliturvamenoja lapsivähennyksiä, ja mahdollisuus valita splitting-menetelmä ja -veroasteikko.

34. Pääasian valittaja myöntää, että uusien säännösten ansiosta ulkomailla asuvia yhteisön kansalaisia, jotka saavat veronalaisia tuloja Saksassa, on mahdollista kohdella oikeudenmukaisesti ja yhteisön oikeuden mukaisesti. Hän väittää kuitenkin, että naimisissa olevat, muualla kuin Saksassa asuvat yhteisön alueelta olevat työntekijät, jotka eivät täytä laissa säädettyjä yhteisverotuksen edellytyksiä, kärsivät huomattavaa haittaa verrattuna kyseisessä maassa asuviin naimisissa oleviin verovelvollisiin. Tämä haitta muodostuu siitä, että ensin mainitut henkilöt eivät saa vähentää verotettavasta tulostaan kiinteämääräistä sosiaaliturvamenovähennystä kahteen kertaan, ja erityisesti siitä, että heiltä on evätty oikeus valita splitting-menetelmä ja -veroasteikko. Koska Saksassa asuvilla aviopareilla on tämä valinnanmahdollisuus, vaikka he saisivat ulkomailta Saksassa verovapaita tuloja, pääasian valittajan mielestä niillä ulkomailla asuvilla työntekijöillä, jotka ovat samanlaisessa tilanteessa, pitäisi olla sama valinnanmahdollisuus.

35. Asiakirjoista ilmenee, että Gschwind sai verovuonna 1992 Saksasta työtuloa 84 047 DEM, joka oli samalla hänen kokonaistulonsa ja muodosti 58,32 prosenttia aviopuolisoiden tuloista, kun taas Gschwindin puolison tulot Alankomaista olivat samana verovuonna 55 209 DEM, joka oli samalla hänen kokonaistulonsa ja muodosti 41,68 prosenttia avioparin tuloista. Saksan lainsäädännön mukaan tässä tilanteessa yhteisverotus olisi voitu valita vain, jos molemmilla puolisoilla olisi ollut Saksan alueella todellinen — vaikka vain toissijainen — asuinpaikka, sillä valinnanmahdollisuutta ei olisi ollut, jos vain Gschwind itse olisi asunut Saksassa.

36. Gschwind vaatii, että vaikka hän ei puolisoineen asu Saksassa, vaikka puolisoiden tuloista vain 58,32 prosenttia verotetaan tässä valtiossa ja vaikka ulkomailta saadut tulot ovat kaksi kertaa suuremmat kuin absoluuttinen yläraja 24 000 DEM, häntä pitäisi yhteisön oikeuden mukaan kohdella verotuksessa aivan kuin hän ja hänen puolisonsa täyttäisivät vaatimuksen, jonka mukaan heidän on molempien asuttava Saksassa.

37. Jäljempänä esitettävistä syistä en yhdy tähän käsitykseen.

38. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaista kohtelua koskevissa säännöissä kiel-

letään paitsi kansalaisuuteen perustuva ilmeinen syrjintä, myös kaikki peitellyt syrjinnän muodot, jotka muita erotteluperusteita sovellettaessa johtavat samaan lopputulokseen. [21]

39. Samoin kuin asiassa Schumacker, riidanalaista lainsäädäntöä sovelletaan verovelvollisen kansalaisuudesta riippumatta. Jos lainsäädännön mukaan verovelvollisen avioliitolla on verotuksessa eri merkitys asuinpaikan tai avioparin ulkomailta saamien tulojen määrän perusteella ja jos lainsäädännössä asetetaan edellytyksiä, jotka täyttyvät helpommin kyseisessä maassa asuvien henkilöiden kuin ulkomailla asuvien henkilöiden kohdalla, on kuitenkin vaarana, että muiden jäsenvaltioiden kansalaiset asetetaan useammin huonompaan asemaan, koska ulkomailla asuvat ovat useammin muiden maiden kansalaisia. Näissä olosuhteissa on selvää, että tällainen lainsäädäntö voi aiheuttaa kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää.

40. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin myös todennut, että syrjintää on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen toisiinsa rinnastettaviin tilanteisiin tai saman säännön soveltaminen erilaisiin tilanteisiin. [22]

41. Jotta voitaisiin ratkaista, onko kysymys tällaisesta kansalaisuuteen perustuvasta välillisestä syrjinnästä, on selvitettävä, ovatko Gschwind, johon sovelletaan eri säännöstä kuin kyseisessä maassa asuviin verovelvollisiin, ja viimeksi mainitut verovelvolliset toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, jolloin kysymys on syrjinnästä, vai ovatko he eri tilanteessa, jolloin kysymys ei voi olla syrjinnästä.

42. Tältä osin erityistä merkitystä on yhteisöjen tuomioistuimen toteamuksella, jonka mukaan välittömän verotuksen alalla tietyssä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanne ei ole toisiinsa rinnastettavissa. Katson, että tätä toteamusta on pidettävä lähtökohtana sovitettaessa yhteen vapaata liikkumisoikeuttaan käyttäneiden työntekijöiden yhdenvertaista kohtelua koskevaa periaatetta ja jäsenvaltioiden verotusvaltaa välittömien verojen alalla. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuin ei asiassa Schumacker ja asiassa Wielockx antamissaan tuomioissa tarkoittanut luopua kansainvälisessä vero-oikeudessa yleisesti tunnustetusta ja OECD:n kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn malliverosopimuksen kautta jäsenvaltioiden oikeusjärjestysten osaksi tulleesta periaatteesta, jonka mukaan verovelvollisen kokonaisverotus kuuluu asuinvaltiolle, joka ottaa huomioon verovelvollisen hen-

21 — Asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974 (Kok. 1974, s. 153, 11 kohta; Kok. Ep. II, s. 219).

22 — Edellä alaviitteessä 1 mainittu asia Schumacker, tuomion 30 kohta ja edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Wielockx, tuomion 17 kohta.

kilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyvät seikat.

43. Schumackerin ja Gschwindin tilanteille on yhteistä vain se, ettei kumpikaan heistä tai heidän puolisonsa asunut Saksassa, ja se, että tiettynä verovuotena kumpikin sai kaikki tulonsa Saksasta.

Heidän tilanteidensa välisillä eroilla on sitä vastoin ratkaiseva merkitys. Ensinnäkin on todettava, että Schumackerin tapauksessa lähes kaikki perheen tulot koostuivat niistä tuloista, joita hän oli saanut Saksasta, kun taas Gschwindin tapauksessa Saksasta saadut tulot ovat vain hieman yli puolet perheen tuloista eli 58,38 prosenttia vuonna 1991 ja 58,32 prosenttia vuonna 1992. Toiseksi on todettava, että sen enempää Schumacker kuin hänen puolisonsakaan ei saanut asuinvaltiostaan sellaisia merkittäviä tuloja, jotka olisivat mahdollistaneet henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisen, kun taas Gschwindin puoliso sai aviopuolisoiden asuinvaltiosta perheen kokonaistulosta 41,62 prosenttia vuonna 1991 ja 41,68 prosenttia vuonna 1992, vaikka Gschwindillä itsellään ei ollut tuloja tästä valtiosta. Saksa on lisäksi muuttanut lainsäädäntöään siten, että Gschwindin kaltaiselle työntekijälle myönnetään samat henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyvät vähennykset kuin kyseisessä maassa asuvalle henkilölle. Ainoa poikkeus on se, että häneltä on evätty oikeus valita omien ja puolisonsa tulojen yhteisverotus, koska puolisoiden kokonaistulosta yli 41 prosenttia on peräisin asuinvaltiosta, joten siellä saadut tulot ovat niin merkittäviä, että ne mahdollistavat verovelvollisen perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisen asuinvaltiossa.

44. Olen tarkastellut uudelleen Schumackerin tapausta, jossa oli kysymys syrjinnästä, sillä hänen tilanteensa oli tuloverotuksen osalta rinnastettavissa samaa työtä tekevään, kyseisessä maassa asuvaan verovelvolliseen, mutta hänen henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan ei otettu huomioon sen enempää työskentelyvaltiossa kuin asuinvaltiossakaan. Olen myös osoittanut, että Gschwindin tilanne poikkeaa selvästi Schumackerin tilanteesta.

On vielä tutkittava, onko Gschwindin tilanne Saksan tuloverotuksessa verovelvollisena henkilönä objektiivisesti erilainen kuin samaa työtä tekevän, kyseisessä maassa asuvan verovelvollisen tilanne.

45. Tutkittaessa, onko Gschwindiin kohdistunut kansalaisuuteen perustuvaa peiteltyä syrjintää, häntä ei pidä verrata sellaiseen Saksassa asuvaan verovelvolliseen, jonka puoliso asuu jossakin toisessa jäsenvaltiossa, koska Gschwindin vaatima oikeus valita splitting-menetelmän ja -veroasteikon soveltaminen liittyy avioliit-

toon ja se myönnetään ilman muuta vain, jos molemmat puolisot asuvat kyseisessä maassa eivätkä asu pysyvästi erillään. Mielestäni vertailukohtana on käytettävä Saksassa asuvia puolisoita, joista toinen työskentelee Alankomaissa.

46. Sellaisen Saksassa asuvan avioparin, joista toinen työskentelee Alankomaissa, tilanne poikkeaa huomattavasti Gschwindin puolisojen tilanteesta, koska Saksassa asuvista puolisoista toinen on Alankomaissa rajoitetusti verovelvollinen, mutta molemmat ovat edelleen Saksassa verovelvollisia kaikista tuloistaan, joten he voivat valita yhteisverotuksen, koska heidän henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa otetaan huomioon Saksassa. Sitä vastoin Gschwindin puolisoista vaimo työskentelee ja on yleisesti verovelvollinen asuinvaltiossaan Alankomaissa, jossa otetaan huomioon hänen henkilökohtainen tilanteensa ja jossa hän saa tehdä aviopareille myönnettävät vähennykset. On lisäksi todettava, ettei sen enempää hänellä kuin hänen tuloillaankaan, jotka ovat yli 41 prosenttia puolisojen kokonaistulosta, ole mitään sellaista aineellista tai henkilöllistä liittymäkohtaa Saksan alueeseen, jonka vuoksi hänen tulonsa olisi perusteltua ottaa huomioon Saksassa aviomiehen verorasituksen pienentämiseksi.

Kuten Saksan hallitus on todennut, on kiistatonta, että koska Gschwind on puolisoista suurempituloinen, hänen kokonaisverorasituksensa olisi pienempi, jos hänen puolisonsa tulot olisi lisättävä hänen tuloihinsa ja näin saadusta kokonaistulosta tehtäisiin yksien vähennysten sijaan kaksinkertaiset vähennykset, kun taas Gschwindin puolison veroprosentti ei nousisi, koska avioparin tuloja ei Alankomaissa laskettaisi yhteen erillisverotuksen vuoksi.

Lisäksi on todettava, että Gschwindin puolison tulo voidaan verottaa vain Alankomaissa. Muussa tapauksessa sama verotettava tapahtuma verotettaisiin kahdesti ilman, että Alankomaissa voitaisiin soveltaa sen enempää vapautusmenetelmää kuin hyvitysmenetelmää, joten kaksi valtiota verottaisi Gschwindin puolison kokonaistuloa asuinvaltiona.[23]

47. Mielestäni Gschwindin kanta voidaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö huomioon ottaen hyväksyä vain, jos siitä, että hän on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, seuraisi, että hänen henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan ei voitaisi ottaa huomioon sen enempää työskentelyvaltiossa kuin asuinvaltiossakaan.

Työskentelyvaltio kuitenkin myöntää hänelle kaikki ne henkilö- ja perhekohtai-

23 — Caamaño Anido, M.A. ja Calderón Carrero, J.M., "Principio de no discriminación por razón de la nacionalidad: Aplicación en el ámbito de la imposición directa (IRPF)", *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Comentarios y concordancias con la legislación española)*, 1992—1995, La Ley-Actualidad, Madrid, 1997, s. 96—, erityisesti s. 104 ja 105.

seen tilanteeseen liittyvät vähennykset, jotka se myöntää kyseisessä maassa asuville henkilöille, lukuun ottamatta splittingmenetelmään liittyviä etuja, kuten kiinteämääräistä sosiaaliturvamenovähennystä kaksinkertaisena tai vähennystä veroneuvontamenoista riippumatta siitä, kumman puolison hyväksi menot on suoritettu tai kumpi on maksanut menot. Mielestäni tämä selittyy sillä, että puoliso, jonka hyväksi toinen vähennys olisi tarkoitettu, ei asu kyseisessä maassa vaan työskentelee toisessa jäsenvaltiossa ja saa työstään niin paljon tuloja, että ne riittävät paitsi viimeksi mainitun valtion sosiaaliturvan piiriin pääsemiseksi myös verovelvollisuuden syntymiseen, joten hänen henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa otetaan huomioon tässä valtiossa sen lainsäädännön mukaisesti. En ymmärrä, miksi Saksan pitäisi sallia, että Gschwind saisi tehdä yhteisestä verotettavasta tulosta kaksi 3 510 DEM:n suuruista sosiaaliturvamenovähennystä, kun hänen puolisonsa työskentelee Alankomaissa ja maksaa sosiaaliturvamaksut sinne ja kun voidaan olettaa, että nämä maksut otetaan huomioon puolison verotuksessa.

48. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Gilly äskettäin eli 12.5.1998 antamassaan tuomiossa [24] ottanut kantaa tilanteeseen, jossa työskentelyvaltio Saksa ei ottanut huomioon ulkomailla asuvan verovelvollisen perhetilannetta. Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että vaikka verovelvollinen sai henkilökohtaiset ansiotulonsa Saksasta, ne otettiin huomioon luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen määräytymisperusteessa Ranskassa, jossa hänen verotuspaikkansa oli ja jossa hän sai näin hyväkseen Ranskan lainsäädännön mukaiset verotukselliset edut, verovähennykset ja veron alennukset, joten yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että Saksan veroviranomaisilla ei tällaisessa tilanteessa ollut velvollisuutta ottaa huomioon verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaista tilannetta.

49. On eri asia, että välitöntä verotusta koskevassa Alankomaiden lainsäädännössä ei ole säädetty samanlaisista keinoista perheen suojaksi kuin Saksan lainsäädännössä. Jäsenvaltioilla kuitenkin on tuloverotuksesta säätäessään toimivalta ottaa käyttöön sellaisia toimenpiteitä, jotka niiden mielestä parhaiten soveltuvat perheinstituution suojaamiseen, kunhan jäsenvaltiot näin tehdessään noudattavat yhteisön oikeuden säännöksiä ja määräyksiä. Tässä tapauksessa jäsenvaltioiden on myönnettävä siirtotyöläisille samat veroedut kuin Saksassa asuville, samassa objektiivisessa tilanteessa oleville henkilöille. Gschwindin ja hänen puolisonsa objektiivinen tilanne ei kuitenkaan ole sama kuin sellaisten Saksassa asuvien puolisojen, joista toinen käy palkkatyössä Alankomaissa.

Tämän perusteella minun on katsottava, ettei se, että Saksan tuloverolainsäädännössä evätään Gschwindin tilanteessa olevalta työntekijältä oikeus valita splitting-

24 — Asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2793, 50 kohta).

menetelmä ja -veroasteikko, ole kansalaisuuteen perustuvaa peiteltyä syrjintää.

c) Milloin on katsottava, että ulkomailla asuva verovelvollinen saa olennaisen osan tuloistaan ja lähes kaikki perheen tulot jäsenvaltiosta?

50. Asiassa Schumacker antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli pelkästään tilannetta, jossa verovelvollinen saa työskentelyvaltiostaan olennaisen osan tuloistaan ja lähes kaikki perheensä tulot, pohtimatta, mikä on se prosenttiluku, jonka ylittyessä tilanne on tällainen. Kyseisessä asiassa annetun tuomion 46 kohdassa mainitaan esimerkkinä Saksa, jossa jo myönnettiin siellä työskenteleville Alankomaissa asuville rajatyöntekijöille henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamiseen liittyvät veroedut, kuten splitting-veroasteikosta koituva hyöty, koska 21.10.1980 annetun *Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlanden* (Alankomaista Saksassa työssä käyviä rajatyöntekijöitä koskeva täytäntöönpanolaki) [25] mukaan tällaiset yhteisön kansalaiset rinnastetaan Saksan kansalaisiin, jos he saavat vähintään 90 prosenttia tuloistaan Saksan alueelta.

On lisäksi todettava, että 24.6.1994 annetulla *Grenzpendlergesetz*illä (laki rajatyöntekijöistä) Saksassa asuvia työntekijöitä koskeva järjestelmä ulotettiin koskemaan jo ennen kuin asiassa Schumacker annettiin tuomio kaikkia rajatyöntekijöitä, jotka saavat vähintään 90 prosenttia kaikista tuloistaan Saksasta.

51. Komissio puolestaan antoi suosituksen 94/79/EY, [26] jolla oli tarkoitus muun muassa saattaa jäsenvaltioiden tietoon ne säännökset, jotka olivat komission mielestä omiaan takaamaan, että ulkomailla asuvia kohdellaan verotuksessa yhtä edullisesti kuin maassa asuvia, jos suurin osa heidän tuloistaan on peräisin maasta, jossa toimintaa harjoitetaan.

Tässä suosituksessa komissio kehottaa jäsenvaltioita olemaan verottamatta määrättyjä tuloja, muun muassa työtuloja, ankarammin kuin siinä tapauksessa, että verovelvollinen, hänen puolisonsa ja lapsensa asuisivat kyseisessä jäsenvaltiossa. Komissio ehdottaa tätä toimenpidettä sovellettavaksi, jos siinä jäsenvaltiossa, jossa luonnollinen henkilö ei asu, verotettavat tulot ovat vähintään 75 prosenttia

25 — Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 16.6.1959 tehdyn sopimuksen 13.3.1980 tehdyn lisäpöytäkirjan täytäntöön panemiseksi annettu Saksan laki.

26 — Ulkomailla asuvien henkilöiden muualta kuin asuinvaltiostaan saamien tiettyjen tulojen verottamisesta 21 päivänä joulukuuta 1993 annettu komission suositus 94/79/EY (EYVL 1994, L 39, s. 22).

tämän henkilön verovuoden aikana saamasta kokonaistulosta.

52. Jos jätetään huomiotta se yksityiskohta, että kyseessä on suositus, joka ei sellaisenaan velvoita jäsenvaltioita, on todettava, että suosituksessa ei oteta kantaa siihen, miten jäsenvaltion, joka verottaa sen alueelta vähintään 75 prosenttia tuloistaan saanutta puolisoa, on kohdeltava ulkomailla asuvan toisen puolison tuloja, kun on kysymys oikeudesta splittingin kaltaisen menetelmän soveltamiseen, jonka avulla puolisojen tulot voidaan yhteisverottaa. [27]

53. Koska neuvosto ei ole vielä antanut välittömiin veroihin sovellettavien verosäännösten yhdenmukaistamista koskevia direktiivejä [28] ja koska vaikuttaa varsin epätodennäköiseltä, että se antaisi niitä lyhyellä tai keskipitkällä aikavälillä, [29] katson, että yhteisöjen tuomioistuimen asettama edellytys, jonka mukaan ulkomailla asuvan on saatava olennainen osa tuloistaan työskentelyvaltiosta, jotta kyseessä ei ole mitään sellaista objektiivisten tilanteiden eroa, jonka vuoksi kyseisessä maassa asuvia ja ulkomailla asuvia olisi perusteltua kohdella eri tavalla, täyttyy yhtä hyvin oli alaraja sitten asetettu 90 prosentiksi tai 75 prosentiksi verovelvollisen kokonaistulosta.

54. Vaikka verovelvollinen olisi yksittäinen henkilö eikä aviopari, on selvää, että splittingin kaltaisella menetelmällä on tarkoitus arvioida molempien puolisojen maksukykyä. Jos oikeus valita yhteisverotus myönnetään tavanomaisesti edellytetystä asuinpaikkavaatimuksesta riippumatta, on mielestäni johdonmukaista, että tämä vaatimus korvataan muilla vaatimuksilla eli edellytetään, että puolisoiden tuloista olennainen osa, jonka Saksa on määritellyt 90 prosentiksi ja jota komissio ehdottaa 75 prosentiksi, verotetaan tässä valtiossa tai että muussa tapauksessa ne ulkomailta saadut tulot, jotka ovat tässä valtiossa verovapaita ja jotka otetaan tässä valtiossa huomioon vain veronalaisten tulojen verokantaa määritettäessä progression toteuttamiseksi, ovat suhteellisen vähäisiä. On joka tapauksessa kiistatonta, että Gschwindin Saksasta saama tulo oli vain 58 prosenttia puolisojen kokonaistulosta.

55. Tällöin ulkomailla asuvaan yhteisön alueelta olevaan työntekijään, joka saa olennaisen osan tuloistaan työskentelyvaltiosta, ja ulkomailla asuviin aviopareihin, jotka saavat lähes kaikki perheen tulot kyseisestä valtiosta, voidaan soveltaa samaa järjestelmää kuin kyseisessä maassa asuviin työntekijöihin; muutoin olisi nimittäin erittäin todennäköistä, että vero-

27 — Schaffner, J., "L'arrêt Schumacker du 14 février 1995: Synthèse de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice des Communautés européennes en matière de libre circulation des travailleurs", *Revue des affaires européennes*, 1995, nro 2, s. 86—, erityisesti s. 92.

28 — Lyons, T., "Discrimination against individuals and enterprises on grounds of nationality: direct taxation and the European Court of Justice", *The EC Tax Journal*, 1995, s. 27—, erityisesti s. 35.

29 — Perustamissopimuksen 100 a artiklan 2 kohdassa määrätään, että 1 kohtaa, joka koskee toimenpiteiden toteuttamista määräenemmistöpäätöksillä, ei sovelleta muun muassa veroja koskeviin säännöksiin ja määräyksiin.

velvollisen henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei otettaisi huomioon sen enempää työskentely- kuin asuinvaltiossakaan.

Tietyssä maassa asuviin henkilöihin sovellettavaa järjestelmää ei splitting-menetelmän ja -veroasteikon osalta sitä vastoin sovelleta ulkomailla asuviin henkilöihin silloin, kun yhteisön alueelta olevan työntekijän kyseisen valtion alueelta saama tulo kylläkin muodostaa vähintään 90 prosenttia hänen omista tuloistaan mutta se ei muodosta lähes kaikkia perheen tuloja, koska tällöin verovelvollisen tilanteen kokonaisarviointi, jossa otetaan huomioon hänen perhetilanteeseensa liittyvät seikat, voidaan suorittaa ja se on suoritettava asuinvaltiossa.

d) Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Asscher 27.6.1996 antaman tuomion [30] vaikutus tähän tulkintaan

56. Sekä pääasian valittaja että komissio tukeutuvat tähän tuomioon väittäessään, että Gschwindiä on syrjitty perustamissopimuksen 48 vastaisesti, koska häneen sovelletaan eri veroasteikkoa kuin Saksassa asuvaan, naimisissa olevaan työntekijään, jolloin hänen verotettavaa tuloaan verotetaan ankarammin. Mielestäni tällaista väitettä ei voida tukea tällä tuomiolla.

57. Asscher oli Alankomaissa työskentelevä Alankomaiden kansalainen, joka asui Belgiassa ja työskenteli myös siellä. Näiden valtioiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan Alankomaista saatua tuloa verotettiin Alankomaissa, kun taas kaikkia muita tuloja verotettiin Belgiassa. Alankomaista saatuja tuloja ei verotettu Belgiassa mutta ne otettiin huomioon verokantaa määrättäessä verotuksen progressiivisuuden toteuttamiseksi. Sen jälkeen kun Asscher muutti asumaan Belgiaan, hän kuului yksinomaan Alankomaiden sosiaaliturvalainsäädännön alaisuuteen ja hänen oli liityttävä itsenäisten ammatinharjoittajien sosiaalivakuutusjärjestelmään.

58. Alankomaiden lainsäädäntöä muutettiin vuonna 1989 siten, että tuloverot ja sosiaalivakuutusmaksut alettiin kantaa yhdessä ja samalla perusteella, joten verotettava tulo oli sama kuin sosiaalivakuutusmaksujen määräytymisperuste, ja verosta ja sosiaalivakuutusmaksuista vapautettu määrä oli yhtä suuri.

Veroasteikon ensimmäisessä luokassa oli kaksi eri verokantaa. Alankomaissa asuviin

30 — Asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089).

verovelvollisiin tai heihin rinnastettaviin verovelvollisiin eli niihin, joiden kokonaistulo muodostui yksinomaan tai melkein yksinomaan Alankomaissa verotettavista tuloista, sovellettava verokanta ensimmäisessä veroluokassa oli 13 prosenttia ja yleisen sosiaalivakuutusjärjestelmän maksujen prosentti oli 22,1. Maassa asuviin ja heihin rinnastettaviin verovelvollisiin sovellettava vero- ja sosiaalivakuutusmaksuprosentti oli siis yhteensä 35,1 ensimmäisessä veroluokassa. Niihin ulkomailla asuviin verovelvollisiin, joiden Alankomaista saamat tulot olivat alle 90 prosenttia heidän kokonaistulostaan ja jotka eivät olleet velvollisia maksamaan sosiaalivakuutusmaksuja Alankomaissa, sovellettava verokanta oli ensimmäisessä veroluokassa 25 prosenttia. Asscherin Alankomaista saamiin tuloihin sovellettiin siis tätä viimeksi mainittua verokantaa.

59. Asiassa Asscher esitetyistä viidestä ennakkoratkaisukysymyksestä Gschwindin tapaukseen liittyvät ainoastaan ensimmäinen ja toinen, joissa yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin ratkaisemaan, estikö 52 artikla jäsenvaltiota soveltamasta sen alueella itsenäistä ammattia harjoittavaan yhteisön kansalaiseen, joka harjoittaa samaan aikaan toista itsenäistä ammattia toisessa jäsenvaltiossa ja joka asuu viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, korkeampaa tuloverokantaa kuin samaa toimintaa harjoittaviin, kyseisessä maassa asuviin verovelvollisiin, ja oliko tähän kysymykseen annettavan vastauksen kannalta jotain merkitystä sillä seikalla, että vähemmän kuin 90 prosenttia verovelvollisen kokonaistulosta voitiin ottaa huomioon työskentelyvaltion tuloverotuksessa.

60. Yhteisöjen tuomioistuin kylläkin on asiassa Asscher antamansa tuomion 43 kohdassa viitannut asiassa Schumacker antamansa tuomion 36—38 kohdassa kehitettyyn oikeuskäytäntöönsä todeten, että se, että jäsenvaltio ei myönnä alueellaan työskentelevälle mutta ulkomailla asuvalle verovelvolliselle henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyviä etuja, on syrjintää, jos ulkomailla asuva verovelvollinen saa kaikki tai lähes kaikki tulonsa kyseisestä valtiosta, koska hänen asuinvaltiostaan saamansa tulot eivät riitä perhe- ja henkilökohtaisen tilanteen huomioon ottamiseen.

61. Minun on kuitenkin tunnustettava, että minun on vaikea nähdä yhtäläisyyttä jo edellä tarkastellun Schumackerin tilanteen ja Asscherin tilanteen välillä: viimeksi mainittu toimi Alankomaissa johtajana eräässä rajavastuuyhtiössä, jonka ainoa osakas hän oli, ja harjoitti samalla ammattia Belgiassa, jossa hän toimi erään yhtiön johtajana, ja sai molemmista valtioista tuloja, joista asiakirjoissa todetaan ainoastaan, että Alankomaissa saadut tulot eivät muodostaneet 90:tä prosenttia hänen kokonaistulostaan.

Schumacker vaati oikeutta siihen, että työskentelyvaltio ottaa tuloverotuksessa huomioon hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa myöntämällä hänelle vastaavat vähennykset ja soveltamalla häneen splitting-menetelmää ja -veroasteikkoa, koska asuinvaltio ei voinut myöntää hänelle mitään etuja, kun hänellä ei ollut viimeksi mainitusta valtiosta merkittäviä tuloja. Asscher ei saanut Alankomaista lähes kaikkia tulojaan, vaan hän sai asuinvaltiostaan tuloja, joiden osuus kokonaistulosta ei ilmene asiakirjoista, ja — mikä on mielestäni perustavanlaatuinen ero näiden kahden tapauksen välillä — hän vaati,

että häneen on Alankomaissa sovellettava samaa tuloveroprosenttia kuin tässä maassa asuviin verovelvollisiin eikä häntä saa asettaa huonompaan asemaan sen johdosta, että hän ei ole velvollinen maksamaan sosiaalivakuutusmaksuja Alankomaissa; Asscher ei vaatinut, että hänen henkilö- tai perhekohtainen tilanteensa olisi otettava huomioon Alankomaissa.

62. On lisäksi kiistatonta, että asiassa Asscher antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin nopeasti hylkäsi asiassa Schumacker antamassaan tuomiossa noudattamansa päättelylinjan, koska se totesi ensiksi mainitun tuomion 45 kohdassa, että käsiteltävänä olevassa asiassa erilaista kohtelua (vaikka yhteisöjen tuomioistuin ei täsmennä, keitä kohdellaan eri tavalla, päättelen, että vertailu koskee maassa asuvaa henkilöä ja ulkomailla asuvaa henkilöä, riippumatta siitä, saako viimeksi mainittu merkittäviä tuloja asuinvaltiosta) oli se, että sellaisten ulkomailla asuvien verovelvollisten, joiden Alankomaista saamat tulot olivat alle 90 prosenttia heidän kokonaistulostaan, verokanta ensimmäisessä veroluokassa oli 25 prosenttia, vaikka Alankomaissa asuvien, samaa taloudellista toimintaa harjoittavien verokanta ensimmäisessä veroluokassa oli vain 13 prosenttia silloinkin, kun heidän sieltä saamansa tulot olivat alle 90 prosenttia heidän kokonaistulostaan.

63. Tämän jälkeen yhteisöjen tuomioistuin totesi, että Belgian ja Alankomaiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan asuinvaltiolla eli tässä tapauksessa Belgialla kuitenkin oli progressioehdon soveltamiseksi oikeus ottaa Alankomaissa saadut tulot huomioon määrättäessä kyseisen verovelvollisen muihin tuloihin sovellettavaa verokantaa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että vaikka verovelvollinen ei asunut Alankomaissa, se ei näissä olosuhteissa estänyt progressioehdon soveltamista, ja että molemmat verovelvollisryhmät olivat tämän ehdon osalta samankaltaisessa tilanteessa.

64. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa ei kuitenkaan ole kysymys veron progressiota koskevan ehdon soveltamisesta sen enempää työskentelyvaltiossa kuin asuinvaltiossakaan vaan siitä, ovatko objektiiviset tilanteet sillä tavalla erilaisia, että sen vuoksi on perusteltua kohdella eri tavalla Gschwindin asemassa olevaa yhteisön kansalaista ja työskentelyvaltiossa asuvaa kyseisen maan kansalaista siltä osin kuin on kysymys verovelvollisen perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisesta tuloverotuksessa.

VII Ratkaisuehdotus

65. Edellä olevan perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Finanzgericht Kölnin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 48 artikla ei estä sitä, että valtio, jossa puolisonsa kanssa toisessa jäsenvaltiossa asuva työntekijä työskentelee, säätää tuloverolainsäädännössään, että verovelvollisella on oikeus valita splitting-menetelmä ja -veroasteikko vain, jos puolisoiden tuloista vähintään 90 prosenttia on veronalaisia tässä valtiossa, tai muussa tapauksessa vain, jos puolisoiden ulkomailta saamat tulot, jotka eivät ole veronalaisia tässä valtiossa, eivät ylitä säädettyä enimmäismäärää, vaikka kyseisessä valtiossa asuvien avioparien valintaoikeudelle ei ole asetettu mitään ehtoja.