SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PHILIPPE LÉGER vom 18. Mai 2006 [1]

1. Im vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren geht es um die Beurteilung der Vereinbarkeit einer nationalen Steuerregelung mit dem Gemeinschaftsrecht, nach der das Ruhegehalt, das ein Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, zahlt, in bestimmten Fällen höher besteuert wird, als es der Fall wäre, wenn dieser Steuerpflichtige im Schuldnerstaat dieses Ruhegehalts wohnte.

2. Dieses Verfahren geht auf einen Rechtsstreit zwischen einer finnischen Staatsangehörigen, die seit ihrem Eintritt in den Ruhestand in Spanien wohnt, und der finnischen Steuerverwaltung zurück, bei dem es um den Satz der Steuer geht, die von ihrem Ruhegehalt erhoben wird.

3. Das Korkein hallinto-oikeus (finnisches oberstes Verwaltungsgericht) fragt, ob die streitige Regelung mit Artikel 18 EG, Artikel 39 EG und der Richtlinie 90/365/EWG des Rates [2] vereinbar ist.

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — Richtlinie 90/365/EWG des Rates vom 28. Juni 1990 über das Aufenthaltsrecht der aus dem Erwerbsleben ausgeschiedenen Arbeitnehmer und selbständig Erwerbstätigen (ABl. L 180, S. 28).

I — Rechtlicher Rahmen

A — *Das Gemeinschaftsrecht*

4. Die im EG-Vertrag vorgesehene Freizügigkeit war ursprünglich auf die Einreise in einen anderen Mitgliedstaat zu dem Zweck beschränkt, dort eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben.

5. Artikel 39 EG, der in Absatz 1 die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft vorsieht, bestimmt in Absatz 3 Buchstaben c und d, dass diese Freizügigkeit das Recht, sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben, und das Recht umfasst, nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, die in Durchführungsverordnungen festgelegt sind.

6. Die Richtlinie 90/365 hat dieses Aufenthaltsrecht auf aus dem Erwerbsleben ausgeschiedene Personen erstreckt. Nach Artikel 1 Absatz 1 dieser Richtlinie gewähren die Mitgliedstaaten den Angehörigen der Mitgliedstaaten, die in der Gemeinschaft eine Tätigkeit als Arbeitnehmer oder als Selbständige ausgeübt haben, sowie deren Familienangehörigen das Aufenthaltsrecht. Wie es in der dritten Begründungserwägung dieser Richtlinie heißt, empfiehlt es sich, dieses Aufenthaltsrecht auch Personen zu gewähren, die während ihres Berufslebens von dem Recht auf Freizügigkeit keinen Gebrauch gemacht haben.

7. Nach Artikel 1 der Richtlinie 90/365 ist die Ausübung dieses Rechts jedoch davon abhängig, dass sein Inhaber über ausreichende Mittel verfügt. So ist in Absatz 1 Unterabsatz 1 vorgesehen, dass dieser eine Invaliditäts-, Vorruhestands- oder Altersrente oder eine Rente wegen Arbeitsunfalls oder Berufskrankheit in einer solchen Höhe bezieht, dass er während seines Aufenthalts nicht die Sozialhilfe des Aufnahmemitgliedstaats in Anspruch nehmen muss, und einen Krankenversicherungsschutz genießt, der im Aufnahmemitgliedstaat alle Risiken abdeckt [3].

8. Nach Artikel 2 dieser Richtlinie wird zum Nachweis des Aufenthaltsrechts eine Bescheinigung, die „Aufenthaltserlaubnis", erteilt, deren Gültigkeit in derselben Bestimmung geregelt wird.

9. Der EU-Vertrag, der am 7. Februar 1992 in Maastricht unterzeichnet worden und am 1. November 1993 in Kraft getreten ist, schuf den Begriff der „Unionsbürgerschaft". Nach Artikel 17 Absatz 1 EG ist Unionsbürger, wer die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzt.

10. Artikel 18 Absatz 1 EG verleiht jedem Unionsbürger das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten vorbehaltlich der im EG-Vertrag und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen frei zu bewegen und aufzuhalten.

B — *Das nationale Recht*

1. Das Einkommensteuerrecht

11. Nach dem zum maßgeblichen Zeitpunkt geltenden finnischen Einkommensteuerge-

3 — Die Richtlinie 90/365 wurde mit Wirkung vom 30. April 2006 aufgehoben durch die Richtlinie 2004/38/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 über das Recht der Unionsbürger und ihrer Familienangehörigen, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 und zur Aufhebung der Richtlinien 64/221/EWG, 68/360/EWG, 72/194/EWG, 73/148/EWG, 75/34/EWG, 75/35/EWG, 90/364/EWG, 90/365/EWG und 93/96/EWG (ABl. L 158, S. 77).

setz ist eine Person, die im Steuerjahr in Finnland wohnt, unbeschränkt steuerpflichtig, d. h., in diesem Staat werden ihre gesamten Einkünfte besteuert. Dagegen ist ein Steuerpflichtiger, der im Steuerjahr nicht in Finnland wohnt, in diesem Staat nur beschränkt steuerpflichtig, was bedeutet, dass er dort nur hinsichtlich der Einkünfte besteuert wird, die er in diesem Staat bezogen hat.

12. Nach dem erwähnten Gesetz gilt ein finnischer Staatsangehöriger selbst dann, wenn er sich dort nicht länger als sechs Monate ununterbrochen aufgehalten hat, als in Finnland gebietsansässig, bis drei Jahre seit dem Ende des Jahres verstrichen sind, in dem er das Land verlassen hat.

13. Der beschränkt Steuerpflichtige unterliegt in Finnland der Einkommen- und Vermögensteuer, sofern nicht ein zwei- oder mehrseitiges Abkommen, das diesen Mitgliedstaat bindet, etwas anderes bestimmt. In Ermangelung einer solchen Bestimmung werden die Steuern, die ein beschränkt Steuerpflichtiger auf seine steuerbaren Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit bezieht und zu denen u. a. das Ruhegehalt gehört, in Form einer Quellensteuer von 35 % dieser Einkünfte erhoben.

14. Dagegen wird die Steuer, die ein unbeschränkt Steuerpflichtiger schuldet, anhand einer progressiven Steuertabelle berechnet, die zum einen die Erhebung einer Mindeststeuer für jede Steuerstufe vorsieht, und zum anderen die Anwendung eines steigenden Prozentsatzes für den Teil der Einkünfte, der die Untergrenze der Steuerstufe übersteigt.

15. Im vorliegenden Verfahren hat die finnische Regierung erklärt, dass diese Regelung geändert worden sei und dass seit dem 1. Januar 2006 die beschränkt Steuerpflichtigen, die ein Ruhegehalt von der Republik Finnland bezögen, in diesem Staat hinsichtlich dieses Ruhegehalts in gleicher Weise wie die unbeschränkt Steuerpflichtigen unter Anwendung der progressiven Steuertabelle sowie der persönlichen und der Familienfreibeträge besteuert würden.

2. Das mit dem Königreich Spanien geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen

16. Nach dem zwischen dem Königreich Spanien und der Republik Finnland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sind Dienstbezüge einschließlich der Ruhegehälter, die von einem der Vertragsstaaten oder einer seiner Einrichtungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts, durch eine selbständige Einrichtung oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts entweder unmittelbar oder aus einem von diesem gegründeten Fonds einer natürlichen Person für Dienste gezahlt werden, die diese

diesem Staat, dieser Körperschaft, Anstalt oder juristischen Person erbracht hat, nur in diesem Staat steuerpflichtig.

II — Sachverhalt und Vorlageentscheidung

17. Die Klägerin ist eine finnische Staatsangehörige, die in Finnland als Jugendpsychiaterin im öffentlichen Dienst gearbeitet hat. Nach ihrer Versetzung in den Ruhestand im September 1998 zog sie in einen anderen Mitgliedstaat, zunächst nach Belgien und dann, ab 1999, nach Spanien.

18. Die Klägerin bezieht als einzige Einkünfte ihr Ruhegehalt, das vom Kuntien Eläkevakuutus (Pensionskasse der Gemeinden) gezahlt wird. Nach dem mit dem Königreich Spanien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ist dieses Ruhegehalt nur in Finnland steuerpflichtig.

19. Von 1999 bis 2001 wurde das Ruhegehalt der Klägerin vom Steueramt Uudenmaa nach der für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden progressiven Steuerregelung mit einem Satz von 28,5 % besteuert.

20. In Bezug auf die für das Jahr 2002 geschuldete Steuer vertrat dieses Amt jedoch die Ansicht, dass die Klägerin als beschränkt steuerpflichtig zu betrachten sei, da sie das Inland vor mehr als drei Jahren verlassen habe. Es erhob daher auf das Ruhegehalt der Betroffenen eine Quellensteuer von 35 %. Die Klägerin entrichtete nunmehr 10 113,77 Euro an Steuern, während sie neben 549,03 Euro Krankenversicherungsbetrag 8 173,09 Euro an Steuern entrichtet hätte, wenn sie als in Finnland unbeschränkt steuerpflichtig behandelt worden wäre.

21. Mit Bescheid vom 3. Juli 2002 wies das Steueramt Uudenmaa den Antrag der Klägerin zurück, die Einkommensteuer auf ihr Ruhegehalt für das Steuerjahr 2002 ebenso zu berechnen wie die Steuer für die drei vorhergehenden Jahre.

22. Das Hallinto-oikeus (Verwaltungsgericht) wies die Klage gegen diesen Bescheid ab. Die Klägerin focht die Entscheidung des Hallinto-oikeus beim Korkein hallinto-oikeus an.

23. Das Korkein hallinto-oikeus hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof ein Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt.

24. Es hat in seiner Vorlageentscheidung ausgeführt, es sei sich über die Wirkungen des Gemeinschaftsrechts im vorliegenden Fall im Unklaren, da nach seiner Kenntnis die Urteile, die der Gerichtshof im Bereich der direkten Besteuerung erlassen habe, keine im Ruhestand befindlichen Personen betroffen hätten, sondern nur Arbeitnehmer oder Selbständige, Erbringer von Dienstleistungen oder Studenten [4]. Es führt ferner aus, dass die Kommission der Europäischen Gemeinschaften in einem Mahnschreiben an die finnische Regierung im Jahr 2001 darauf hingewiesen habe, dass die finnische Quellensteuer von 35 % gegen Artikel 39 EG und bei einem im Ruhestand befindlichen Steuerpflichtigen gegen die Richtlinie 90/365 verstoßen könne.

25. Das Korkein hallinto-oikeus hat daher beschlossen, dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Artikel 18 EG betreffend das Recht der Unionsbürger, sich im Gebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, oder Artikel 39 EG über die Gewährleistung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft dahin auszulegen, dass eine dieser Bestimmungen oder beide der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der die Quellensteuer, die auf ein steuerpflichtiges Ruhegehalt erhoben wird, das einer im Ausland wohnhaften, aber in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtigen Person in diesem Staat aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses ausgezahlt wird, in bestimmten Fällen die Steuer übersteigt, die bei dem Steuerpflichtigen erhoben würde, wenn er in diesem Mitgliedstaat wohnte und somit unbeschränkt steuerpflichtig wäre?

2. Ist die Richtlinie 90/365 dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der in Frage 1 beschriebenen entgegensteht?

III — Erörterung

26. Mit seinen Vorlagefragen möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das Gemeinschaftsrecht einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach die Steuer, die auf ein Ruhegehalt, das einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen gezahlt wird, erhoben wird, in bestimmten Fällen die Steuer übersteigt, die dieser Steuerpflichtige zu entrichten hätte, wenn er gebietsansässig wäre.

4 — Das vorlegende Gericht führt die Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225), vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493), vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089), vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00 (De Groot, Slg. 2002, I-11819), vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01 (Gerritse, Slg. 2003, I-5933) und vom 1. Juli 2004 in der Rechtssache C-169/03 (Wallentin, Slg. 2004, I-6443) an.

27. Nach ständiger Rechtsprechung fällt zwar der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft, die Mitgliedstaaten müssen die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben [5].

28. Im vorliegenden Fall fragt das nationale Gericht nach der Vereinbarkeit der in Rede stehenden Regelung mit entweder Artikel 18 EG oder Artikel 39 EG oder beiden Bestimmungen oder der Richtlinie 90/365. Ich beginne mit der Prüfung, ob sich eine Antwort auf die vorgelegte Frage im abgeleiteten Recht finden lässt.

A — *Das abgeleitete Recht*

29. Nach Ansicht der Kommission könnte die streitige Steuerregelung gegen die Richtlinie 90/365 verstoßen. Die spanische Regierung macht geltend, dass diese Regelung gegen Artikel 10 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates [6] verstoße.

1. Die Richtlinie 90/365

30. Wie wir gesehen haben, hat die Richtlinie 90/365 das Recht auf Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat, das im EG-Vertrag für wirtschaftliche Zwecke vorgesehen ist, auf die Personen, die aus dem Erwerbsleben ausgeschieden sind, einschließlich derjenigen, die während ihres Berufslebens keine wirtschaftliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausgeübt haben, erstreckt. Dieses Aufenthaltsrecht ist jedoch davon abhängig, dass der Betroffene über ausreichende Mittel verfügt, um keine Belastung für die Sozialhilfe des Aufnahmestaats zu werden.

31. Die Kommission macht geltend, dass das finnische Steuerrecht gegen die Richtlinie 90/365 verstoßen könnte, da eine höhere Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger im Ruhestand befindlicher Personen es diesen erschweren könnte, über ausreichende Mittel zu verfügen.

32. Sicherlich kann sich die Klägerin, eine finnische Staatsangehörige, die ihre Tätigkeit im Lohn- oder Gehaltsverhältnis eingestellt hat und während ihres Ruhestandes in Spanien wohnt, auf die Richtlinie 90/365 berufen, um die Erlaubnis zum Aufenthalt im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats zu erhalten, und zwar auch dann, wenn sie während ihres Berufslebens von ihrem Recht auf Freizügigkeit keinen Gebrauch gemacht

5 — Urteile vom 4. Oktober 1991 in der Rechtssache C-246/89 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1991, I-4585, Randnr. 12) und vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02 (De Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

6 — Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer, Selbständige und deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (ABl. L 149, S. 2), in der durch die Verordnung (EG) Nr. 307/1999 des Rates vom 8. Februar 1999 (ABl. L 38, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Verordnung Nr. 1408/71).

hat, wie dies aus den Angaben des vorlegenden Gerichts hervorgehen dürfte. Im Übrigen glaube ich nicht, dass die Richtlinie im vorliegenden Fall einschlägig ist.

33. Wie nämlich aus dem Wortlaut der Richtlinie 90/365 hervorgeht, soll sie insbesondere dadurch gewährleisten, dass ein Mitgliedstaat allen Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaats, die ihre Tätigkeit als Arbeitnehmer oder Selbständige eingestellt haben, die Aufenthaltserlaubnis erteilt, dass sie klarstellt, wann die berechtigten Interessen des Aufnahmestaats eine Ablehnung rechtfertigen können, und die praktischen Modalitäten festsetzt, nach denen dieses Aufenthaltsrecht konkretisiert werden muss. Sie sieht daher ausdrücklich nur eine Verpflichtung des Aufnahmemitgliedstaats vor und bezieht sich nur auf das Recht des Aufenthalts in diesem Staat.

34. Ich vermag keinen Grund zu erblicken, weshalb der Anwendungsbereich dieser Richtlinie auf Maßnahmen erstreckt werden müsste, die dem Herkunftsstaat zuzurechnen sind, wie die streitige finnische Regelung. Seit dem Inkrafttreten des EU-Vertrags wird das Recht der Gemeinschaftsangehörigen, die keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, auf Freizügigkeit und Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat diesen unmittelbar durch Artikel 18 Absatz 1 EG verliehen [7]. Diese Bestimmung kann „Hemmnissen bei der Ausreise" entgegengehalten werden.

7 — Urteil vom 17. September 2002 in der Rechtssache C-413/99 (Baumbast und R, Slg. 2002, I-7091, Randnrn. 81 bis 84).

35. Diese Bestimmung erlaubt es nämlich einem Gemeinschaftsangehörigen, im Bereich der Anwendung des EG-Vertrags die gleiche rechtliche Behandlung wie die Staatsangehörigen des betreffenden Mitgliedstaats zu erhalten, die sich in der gleichen Situation befinden, und die einer Regelung seines Herkunftsstaats entgegensteht, die Nachteile daran knüpft, dass er von seinen Freizügigkeitsrechten Gebrauch gemacht hat [8].

36. Es sei bemerkt, dass in dem Urteil Pusa, dem eine rechtliche und tatsächliche Situation zugrunde lag, die der in der vorliegenden Rechtssache sehr ähnelt [9], die Vereinbarkeit der in Rede stehenden Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht nur im Hinblick auf Artikel 18 EG geprüft worden ist.

37. Ich bin daher der Ansicht, dass die Richtlinie 90/365 im vorliegenden Fall nicht einschlägig ist.

8 — Urteile vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-224/98 (D'Hoop, Slg. 2002, I-6191, Randnr. 30) und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-224/02 (Pusa, Slg. 2004, I-5763, Randnr. 18).

9 — Die Rechtssache betraf einen finnischen Staatsangehörigen, der eine finnische Invaliditätsrente bezog, in Spanien lebte und dort Einkommensteuer entrichtete. Wegen einer Schuld, die er in Finnland eingegangen war, wurde seine Rente gepfändet. Nach der anwendbaren finnischen Regelung wurde der Pfändungsbetrag derart berechnet, dass ihm Mindesteinkünfte gewährleistet wurden, doch berücksichtigte diese Berechnung nicht die Einkommensteuer, die er in Spanien entrichtete.

2. Die Verordnung Nr. 1408/71

38. Wie die spanische Regierung im Vorabentscheidungsverfahren richtig ausgeführt hat, kann der Gerichtshof auf eine Bestimmung des Gemeinschaftsrechts, die das vorlegende Gericht in seinen Fragen nicht angeführt hat, eingehen, wenn er der Ansicht ist, dass diese Bestimmung für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens zweckdienlich ist [10]. Dass das Korkein hallinto-oikeus die Verordnung Nr. 1408/71 in seinem Vorabentscheidungsersuchen nicht angesprochen hat, kann den Gerichtshof daher nicht daran hindern, deren Wirkungen zu prüfen, wenn sie, wie die spanische Regierung geltend macht, einschlägig ist.

39. Die Verordnung Nr. 1408/71 soll die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und Selbständigen sowie ihrer Familienangehörigen innerhalb der Gemeinschaft durch Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit erleichtern.

40. Nach Artikel 10 Absatz 1 dieser Verordnung sind die in dieser Bestimmung erwähnten Leistungen den Berechtigten zu zahlen, wenn sie ihr Recht auf Freizügigkeit ausüben. Danach dürfen die Geldleistungen bei u. a. Alter, auf die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats ein Anspruch besteht, sofern in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, nicht deshalb gekürzt, geändert, zum Ruhen gebracht, entzogen oder beschlagnahmt werden, weil der Berechtigte im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats als des Staates wohnt, in dessen Gebiet der zur Zahlung verpflichtete Träger seinen Sitz hat.

41. Nach Ansicht der spanischen Regierung verstößt die streitige Steuerregelung gegen diese Bestimmung, weil sie dazu führe, dass der Betrag des der Klägerin geschuldeten Ruhegehalts von deren Wohnort abhänge. Sie beruft sich für ihre Ansicht auf das Urteil Imbernon Martínez [11]. Von dem Standpunkt, den der Gerichtshof in diesem Urteil eingenommen habe, geleitet, macht sie geltend, Artikel 10 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1408/71 verlöre seine Wirkung, wenn ein Mitgliedstaat unter Verwendung steuerlicher Maßnahmen Einbehaltungen oder Kürzungen aufgrund des Wohnsitzes des Berechtigten in einem anderen Mitgliedstaat vornehmen könnte.

42. Ich teile die Ansicht der spanischen Regierung aus folgenden Gründen nicht.

43. Artikel 10 der Verordnung Nr. 1408/71 trägt zur Freizügigkeit der Arbeitnehmer durch Verbot der „Wohnsitzklauseln" bei.

10 — Vgl. insbesondere Urteil vom 23. Februar 2006 in der Rechtssache C-513/03 (Van Hilten — Van der Heijden, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

11 — Urteil vom 5. Oktober 1995 in der Rechtssache C-321/93 (Slg. 1995, I-2821).

Er soll gewährleisten, dass die Leistungen, die er aufführt, wie Ruhegehälter, dem Berechtigten, der von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hat, unter den gleichen Bedingungen gewährt werden, wie wenn er im Inland geblieben wäre. Er untersagt es damit, dass der Betrag des Ruhegehalts gekürzt wird, weil der Berechtigte seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

44. Im vorliegenden Fall sieht die streitige Regelung keine Kürzung des der Klägerin gewährten Ruhegehalts deshalb vor, weil sie ihren Wohnsitz im Ausland hat. Sie bezieht sich nicht auf die Voraussetzungen der Gewährung und der Zahlung des Ruhegehalts.

45. Die erwähnte Regelung unterscheidet sich damit von derjenigen, um die es in der Rechtssache Imbernon Martínez ging, auf die sich die spanische Regierung beruft. In dieser Rechtssache machte nämlich die streitige Bestimmung des deutschen Bundeskindergeldgesetzes die Gewährung und die Höhe einer Leistung für ein unterhaltsberechtigtes Kind von Wohnsitzvoraussetzungen abhängig, die im deutschen Steuerrecht vorgesehen waren. Die in Rede stehende sozialrechtliche Regelung verwies also auf Voraussetzungen im Steuerrecht. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof entschieden, dass der einschlägigen Bestimmung der Verordnung Nr. 1408/71 ein Großteil ihrer praktischen Wirkung genommen würde, wenn sie durch den bloßen Verweis auf steuerrechtliche Vorschriften unterlaufen werden könnte [12]. Dieses Ergebnis ist jedoch meines Erachtens nicht auf die vorliegende Rechtssache übertragbar.

46. Im vorliegenden Fall haben wir es mit einer nationalen Regelung zu tun, die die Besteuerung gebietsfremder Steuerpflichtiger betrifft und die das Ruhegehalt der Klägerin nur insoweit erfasst, als dieses Einkünften gleichgestellt wird. Damit führt diese Regelung nur mittelbar zu einer Kürzung des verfügbaren Betrages des Ruhegehalts gegenüber dem Betrag nach Steuern, über den sie hätte verfügen können, wenn sie im Steuerjahr 2002 in Finnland gebietsansässig gewesen wäre.

47. Ferner hätte die Anwendung der pauschalen Einbehaltung einer Quellensteuer von 35 % zum umgekehrten Ergebnis führen können, wenn das Ruhegehalt der Klägerin höher gewesen wäre, d. h., ihr wäre ein größerer Rest belassen worden als derjenige, über den sie in Finnland nach der Besteuerung gemäß der progressiven Steuertabelle verfügt hätte. Dies belegt, dass die in Rede stehende finnische Regelung keine Kürzung des Ruhegehalts der Klägerin wegen ihres Wohnsitzes im Ausland vorsieht.

12 — Urteil Imbernon Martínez, Randnr. 23.

48. Daher bin ich der Ansicht, dass die finnische Steuerregelung nicht gegen Artikel 10 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1408/71 verstößt. Somit ist die Vereinbarkeit dieser Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht nach Maßgabe des EG-Vertrags zu beurteilen.

B — *Die Bestimmungen des EG-Vertrags*

49. Ich werde zunächst prüfen, unter welche Bestimmung des EG-Vertrags die Situation der Klägerin fällt, und dann, ob die finnische Steuerregelung ein durch diese Bestimmung verbotenes Hemmnis für die Freizügigkeit darstellt, und gegebenenfalls, ob dieses Hemmnis gerechtfertigt werden kann.

1. Die anwendbare Bestimmung

50. Das vorlegende Gericht fragt den Gerichtshof nach der Vereinbarkeit der streitigen Steuerregelung mit Artikel 18 EG oder Artikel 39 EG oder beiden Bestimmungen in Verbindung miteinander.

51. Die finnische Regierung führt aus, dass die Situation der Klägerin sowohl unter Artikel 18 EG als auch unter Artikel 39 EG falle. Ihres Erachtens ist diese Bestimmung auf den vorliegenden Fall auch im Hinblick auf das Urteil vom 15. Juni 2000, Sehrer [13], anwendbar.

52. Ich bin nicht dieser Ansicht. Mit der italienischen Regierung und der Kommission meine ich, dass die Situation der Klägerin nicht in den Anwendungsbereich von Artikel 39 EG fällt und dass sie sich daher nur auf Artikel 18 EG berufen kann.

53. Nach gefestigter Rechtsprechung ist der Unionsbürgerstatus, der jedem Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats zukommt, dazu bestimmt, der grundlegende Status dieses Staatsangehörigen zu sein [14]. Ferner wird durch Artikel 18 Absatz 1 EG jedem Unionsbürger das Recht, sich im Staat seiner Wahl in der Gemeinschaft frei zu bewegen und aufzuhalten, unmittelbar zuerkannt [15]. Die Klägerin kann sich als finnische Staatsangehörige daher auf Artikel 18 Absatz 1 EG berufen, um das Aufenthaltsrecht in Spanien zu erhalten.

54. Allerdings ersetzen das Statut des Unionsbürgers und die damit verbundenen

13 — C-302/98, Slg. 2000, I-4585.

14 — Urteile Pusa, Randnr. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 19. Oktober 2004 in der Rechtssache C-200/02 (Zhu und Chen, Slg. 2004, I-9925, Randnr. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

15 — Urteil Baumbast und R, Randnr. 84.

Rechte auf Freizügigkeit, die durch den EU-Vertrag eingeführt worden sind, nicht die anderen Bestimmungen des EG-Vertrags, die besondere Gruppen von Personen betreffen. Sie nehmen den Verkehrsfreiheiten, die bereits vom EG-Vertrag verliehen worden sind und die zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind, nicht die Zweckdienlichkeit. Da diese Verkehrsfreiheiten zu wirtschaftlichen Zwecken einen spezifischen Ausdruck der allgemein durch Artikel 18 EG verliehenen Rechte darstellen [16], prüft der Gerichtshof, wenn ein Gemeinschaftsangehöriger von einer dieser Freiheiten Gebrauch macht, die Vereinbarkeit der betreffenden nationalen Maßnahme mit dem Gemeinschaftsrecht anhand dieser Freiheit [17].

55. Ich glaube jedoch nicht, dass sich die Klägerin auf Artikel 39 EG berufen kann.

56. Als Arbeitnehmer im Sinne von Artikel 39 EG wird nämlich betrachtet, wer während einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisung Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält [18]. Die von Artikel 39 Absatz 3 Buchstaben c und d verliehenen Rechte, sich in einem anderen Staat aufzuhalten oder dort zu verbleiben, bestehen nach dem Wortlaut der Bestimmungen unter der Voraussetzung, dass der Betroffene dort eine solche Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat.

57. Zwar wird der Geltungsbereich von Artikel 39 EG weit ausgelegt, so dass er nicht auf Personen begrenzt ist, die tatsächlich im Rahmen eines gegenwärtigen Arbeitsverhältnisses beschäftigt sind. Wie die finnische Regierung ausführt, ist im Urteil Sehrer entschieden worden, dass es die Garantie bestimmter, mit der Arbeitnehmereigenschaft zusammenhängender Rechte nicht beeinträchtigt, wenn ein Gemeinschaftsangehöriger nicht mehr in einem Arbeitsverhältnis steht [19]. Jedoch muss der Betroffene von dem in dieser Bestimmung vorgesehenen Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben.

58. So betraf in diesem Urteil das Ausgangsverfahren einen in Deutschland ansässigen Rentner, der seine Tätigkeiten sowohl in diesem Mitgliedstaat als auch in Frankreich ausgeübt hatte und aus beiden Staaten eine

16 — Vgl. in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-193/94 (Skanavi und Chryssanthakopoulos, Slg. 1996, I-929, Randnr. 22), die Freizügigkeit der Arbeitnehmer Urteil vom 26. November 2002 in der Rechtssache C-100/01 (Oteiza Olazabal, Slg. 2002, I-10981, Randnr. 26) und den freien Dienstleistungsverkehr Urteil vom 6. Februar 2003 in der Rechtssache C-92/01 (Stylianakis, Slg. 2003, I-1291, Randnr. 18).

17 — So prüfte der Gerichtshof im Urteil vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-85/96 (Martínez Sala, Slg. 1998, I-2691) die Rechte, die der Betroffene als Bürger geltend machen kann, nur deshalb, weil ein Zweifel an seiner Arbeitnehmereigenschaft bestand. Vgl. auch Urteil vom 16. Dezember 2004 in der Rechtssache C-293/03 (My, Slg. 2004, I-12013, Randnr. 33).

18 — Urteil Martínez Sala, Randnr. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 19. November 2002 in der Rechtssache C-188/00 (Kurz, Slg. 2002, I-10691, Randnr. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

19 — Urteil Sehrer, Randnr. 30.

Rente bezog. Nach deutschem Recht waren die Krankenversicherungsbeiträge des Betroffenen auch auf der Grundlage der französischen Rente zu berechnen, ohne dass dem Umstand Rechnung getragen wurde, dass ein erheblicher Teil dieser Rente bereits in Frankreich als Krankenversicherungsbeitrag einbehalten wurde.

59. Hierzu hat der Gerichtshof entschieden, dass der Anspruch auf eine solche Rente in unauflöslichem Zusammenhang mit der objektiven Arbeitnehmereigenschaft stehe und dass die deutsche Regelung ein durch Artikel 39 EG verbotenes Hemmnis darstelle, indem sie Arbeitnehmer, die ihre Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausgeübt hätten, mit der Erhebung zweier Krankenversicherungsbeiträge belaste [20]. Daher sei diese deutsche Regelung geeignet gewesen, einen Arbeitnehmer davon abzuhalten, von seinen durch den EG-Vertrag verliehenen Freizügigkeitsrechten Gebrauch zu machen, indem sie einen Rentner, der seine Berufstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausgeübt habe, benachteilige.

60. Das Urteil Sehrer steht daher meines Erachtens der Auffassung nicht entgegen, dass Artikel 39 EG nur Personen zugute kommt, die sich in einen anderen Mitgliedstaat begeben haben, um dort einer Beschäftigung im Lohn- oder Gehaltsverhältnis nachzugehen. Diese Bestimmung erfasst nicht Personen, die, wie dies bei der Klägerin der Fall gewesen sein dürfte, ihre gesamte Berufstätigkeit in ihrem Mitgliedstaat ausgeübt und von dem Recht zum Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat erst nach ihrem Eintritt in den Ruhestand, ohne jede Absicht, dort einer Beschäftigung nachzugehen, Gebrauch gemacht haben [21].

61. Meines Erachtens ist daher im vorliegenden Fall Artikel 18 EG einschlägig, und die Klägerin kann sich auf diese Bestimmung als Grundlage ihrer Rechte auf Freizügigkeit und freien Aufenthalt in Spanien berufen.

2. Das Vorliegen eines Hemmnisses für die Freizügigkeit

62. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die durch Artikel 18 Absatz 1 EG jedem Unionsbürger verliehenen Rechte auf freien Aufenthalt und Freizügigkeit nicht nur den im Aufnahmestaat vorgesehenen Ausübungsbeschränkungen entgegenstehen. Wie bereits ausgeführt, verbieten sie auch die Beschränkungen, die vom Herkunftsstaat ausgehen.

20 — A. a. O., Randnrn. 30 bis 35.

21 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. März 1992 in der Rechtssache C-60/91 (Batista Morais, Slg. 1992, I-2085, Randnr. 7), vom 16. Januar 1997 in der Rechtssache C-134/95 (USSL Nr. 47 di Biella, Slg. 1997, I-195, Randnr. 19) und vom 26. Januar 1999 in der Rechtssache C-18/95 (Terhoeve, Slg. 1999, I-345, Randnrn. 26 und 27).

63. Der Gerichtshof hat nämlich entschieden, dass es mit der Stellung eines Unionsbürgers und den Freizügigkeits- und Aufenthaltsrechten, die ihm als solchem zukämen, unvereinbar wäre, wenn der Mitgliedstaat, dem er angehört, ihn weniger günstig behandeln könnte, als wenn er nicht von solchen Rechten Gebrauch gemacht hätte [22].

64. Die vom EG-Vertrag in Bezug auf die Freizügigkeit gewährten Befugnisse könnten nämlich ihre volle Wirkung nicht entfalten, wenn ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats von ihrer Wahrnehmung durch eine Regelung seines Herkunftsstaats abgehalten werden könnte, die Nachteile daran knüpft, dass er von ihnen durch seinen Aufenthalt im Aufnahmemitgliedstaat Gebrauch gemacht hat [23].

65. Die Klägerin, eine finnische Staatsangehörige, die von den durch Artikel 18 Absatz 1 EG verliehenen Rechten auf Freizügigkeit und freien Aufenthalt Gebrauch gemacht hat, kann sich daher gegenüber ihrem Herkunftsstaat auf diese Bestimmung berufen.

66. Sodann geht aus der Rechtsprechung hervor, dass der Unionsbürgerstatus den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten, die sich in der gleichen Situation befinden, das Recht verleiht, im sachlichen Geltungsbereich des EG-Vertrags unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit und unbeschadet von ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmen die gleiche rechtliche Behandlung zu genießen [24].

67. Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Klägerin nach der streitigen Steuerregelung als Gebietsfremde höher besteuert wird, als wenn sie in Finnland ansässig gewesen wäre.

68. Zwar ist der finnischen Regierung zuzugestehen, dass sich gebietsansässige Steuerpflichtige und gebietsfremde Steuerpflichtige im Hinblick auf die direkten Steuern im Allgemeinen nicht in einer vergleichbaren Situation befinden [25]. Diese Situationen können nämlich objektive Unterschiede sowohl unter dem Gesichtspunkt der Quelle der Einkünfte als auch der persönlichen Steuerkraft oder der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation aufweisen.

69. So stellt das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, meist nur einen Teil seiner Gesamt-

22 — Urteile D'Hoop, Randnr. 30, und Pusa, Randnr. 18.

23 — Urteil Pusa, Randnr. 19.

24 — Vgl. insbesondere Urteil Pusa, Randnr. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung.

25 — Urteil Schumacker, Randnr. 31.

einkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt. Ferner kann die Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen und Vermögensinteressen liegt; dieser Ort ist in der Regel der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der betroffenen Person [26].

70. Daher stellt es nicht zwangsläufig eine Diskriminierung dar, wenn ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versagt, die er Gebietsansässigen gewährt [27].

71. Jedoch kann eine nach Maßgabe des Wohnsitzes unterschiedliche Behandlung als diskriminierend angesehen werden, wenn unter dem Gesichtspunkt der in Rede stehenden steuerlichen Vergünstigung kein objektiver Unterschied besteht, der diese unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte. In einem solchen Fall ist davon auszugehen, dass sich diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen in Bezug auf diese Vergünstigung in der gleichen Situation befinden [28].

72. So ist entschieden worden, dass sich der gebietsfremde Steuerpflichtige — ob er nun als Arbeitnehmer oder Selbständiger tätig ist —, der seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte in dem Staat erzielt, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt, hinsichtlich der Einkommensteuer objektiv in derselben Situation wie der in diesem Staat Ansässige befindet, der dort die gleiche Tätigkeit ausübt. Beide werden nur in diesem Staat besteuert, und die Bemessungsgrundlage für ihre Steuer ist dieselbe [29].

73. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob diese Rechtsprechung auf den Fall übertragbar ist, bei dem, wie im vorliegenden Fall, die steuerbaren Einkünfte aus einem Ruhegehalt bestehen.

74. Meines Erachtens ist dies der Fall. Denn das finnische Steuerrecht sieht vor, dass Ruhegehälter wie das der Klägerin wie jedes Einkommen aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit unter Anwendung einer progressiven Steuertabelle und von Freibeträgen besteuert werden, mit denen die Steuerkraft des Steuerpflichtigen sowie seine persönliche Situation und sein Familienstand berücksichtigt werden sollen. Wir haben es daher im vorliegenden Fall mit einer Regelung der direkten Besteuerung zu tun, in deren Rahmen sich die steuerliche Belastung nach Maßgabe der Steuerkraft des Klägers bestimmt.

26 — Urteil Gerritse, Randnr. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung.

27 — A. a. O., Randnr. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung.

28 — Urteil Asscher, Randnr. 42.

29 — Urteil Wielockx, Randnr. 20.

75. Im Übrigen beruht, wie die finnische Regierung ausführt, die Regelung der pauschalen Quellensteuer von 35 %, die für gebietsfremde Steuerpflichtige vorgesehen ist, auf der Annahme, dass ihre Situation nicht mit derjenigen gebietsansässiger Steuerpflichtiger vergleichbar sei, weil sie in ihrem Wohnstaat andere Einkünfte einschließlich anderer Ruhegehälter beziehen könnten.

76. Wir können also daraus ableiten, dass ein gebietsfremder Steuerpflichtiger, der über keine anderen Einkünfte als das Ruhegehalt verfügt, das ihm von einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen gezahlt wird, in dem er ansässig ist, von dem Staat, der ihm dieses Ruhegehalt schuldet, für dessen Besteuerung so zu betrachten ist, dass er sich in der gleichen Situation wie ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger befände, der für seine Welteinkünfte steuerpflichtig ist. Ein Steuerpflichtiger, der wie die Klägerin über kein anderes Einkommen als ihr finnisches Ruhegehalt verfügt, befindet sich daher in Bezug auf die Besteuerung seiner Einkünfte in keiner anderen Situation, als wenn er in diesem Mitgliedstaat ansässig wäre. Daher stellt die Anwendung eines höheren Steuersatzes auf einen solchen gebietsfremden Steuerpflichtigen eine gegen das Unionsbürgerstatut verstoßende mittelbare Diskriminierung dar, die das ihm durch Artikel 18 Absatz 1 EG verliehene Freizügigkeitsrecht behindert.

3. Die Rechtfertigung dieser Behinderung

77. Nach den Angaben in der Vorlageentscheidung war die auf die Einkünfte der gebietsfremden Steuerpflichtigen angewandte pauschale Quellensteuerregelung nicht nur mit der Vermutung gerechtfertigt, dass der gebietsfremde Steuerpflichtige weitere Einkünfte als die in Finnland steuerbaren beziehe. Diese Regelung sollte auch praktischen Anforderungen der Einfachheit und Wirksamkeit genügen. So ging es zum einen darum, die Aufgabe von Steuerpflichtigen zu erleichtern, von denen angenommen wird, dass sie über eine unzureichende Kenntnis der finnischen Sprache und des nationalen Steuerrechts verfügten. Zum anderen sollte sie die Erhebung der Steuer gewährleisten.

78. Ich glaube nicht, dass die Benachteiligung gebietsfremder Steuerpflichtiger mit einem dieser beiden Gründe gerechtfertigt werden kann. Denn eine Maßnahme, die die Beschränkung der Ausübung einer der vom EG-Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten bewirkt, lässt sich nur dann rechtfertigen, wenn sie zur Erreichung des mit ihr verfolgten Zieles geeignet ist und nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist [30]. Die Vereinfachung der Anwendung der finnischen Steuerregelung für gebietsfremde Steuerpflichtige könnte sicherlich mit weniger nachteiligen Maßnahmen als einer höhe-

30 — Vgl. insbesondere Urteil De Lasteyrie du Saillant, Randnr. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung.

ren Besteuerung als derjenigen erreicht werden, die auf gebietsansässige Steuerpflichtige anwendbar ist, die gleiche Einkünfte beziehen.

79. Ebenso steht die Regelung der pauschalen Quellensteuer außer Verhältnis zur Wirksamkeit der Erhebung der von gebietsfremden Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer. Wie die Kommission ausführt, kann der Staat, der das Ruhegehalt schuldet, gemäß der Richtlinie 77/799/EWG des Rates [31] die zuständigen Stellen des Mitgliedstaats, in dessen Gebiet der betreffende Steuerpflichtige ansässig ist, ersuchen, ihm alle Angaben zu übermitteln, die es ihm erlauben, die Steuerkraft sowie die persönliche Situation und den Familienstand eines solchen Steuerpflichtigen in Erfahrung zu bringen oder zu prüfen.

80. Die zusätzlichen Schwierigkeiten verwaltungstechnischer Art, die sich für eine nationale Steuerverwaltung daraus ergeben können, dass der Steuerpflichtige in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, werden von der Rechtsprechung nicht als solche als Rechtfertigung dafür betrachtet, diesem Steuerpflichtigen höhere Steuern aufzuerlegen, als wenn er gebietsansässig wäre. Ein solches Vorbringen ist regelmäßig zurückgewiesen worden [32]. Es ist im vorliegenden Fall schon gar nicht begründet, weil die Mitgliedstaaten mit der Richtlinie 2001/44/EG des Rates [33], die sie bis spätestens 30. Juni 2002 umzusetzen hatten, über ein zusätzliches Instrument verfügen, um die Erhebung der Einkommensteuer von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

81. Aufgrund all dieser Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, dem vorlegenden Gericht zu antworten, dass Artikel 18 EG dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach die Steuer, die auf ein Ruhegehalt erhoben wird, das einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen gezahlt wird, in bestimmten Fällen die Steuer übersteigt, die dieser Steuerpflichtige zu entrichten hätte, wenn er gebietsansässig wäre, sofern die Einkünfte dieses Steuerpflichtigen ausschließlich oder hauptsächlich aus diesem Ruhegehalt bestehen und er sich daher nicht in einer Situation befindet, die sich objektiv von derjenigen der gebietsansässigen Steuerpflichtigen unterscheidet.

31 — Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15).

32 — Vgl. Urteile Schumacker, Randnr. 45, und vom 28. Oktober 1999 in der Rechtssache C-55/98 (Vestergaard, Slg. 1999, I-7641, Randnr. 26). Für ein jüngstes Beispiel vgl. Urteil vom 4. März 2004 in der Rechtssache C-334/02 (Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 31).

33 — Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen und bezüglich der Mehrwertsteuer und bestimmter Verbrauchsteuern (ABl. L 175, S. 17).

IV — Ergebnis

82. Nach allem schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Korkein hallinto-oikeus die folgende Antwort zu geben:

Artikel 18 EG ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach die Steuer, die auf ein Ruhegehalt erhoben wird, das einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen gezahlt wird, in bestimmten Fällen die Steuer übersteigt, die dieser Steuerpflichtige zu entrichten hätte, wenn er gebietsansässig wäre, sofern die Einkünfte dieses Steuerpflichtigen ausschließlich oder hauptsächlich aus diesem Ruhegehalt bestehen und er sich daher nicht in einer Situation befindet, die sich objektiv von derjenigen der gebietsansässigen Steuerpflichtigen unterscheidet.