JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER
13 päivänä maaliskuuta 2003 [1]

1. Finanzgericht Berlin (Saksa) on esittänyt Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle nyt käsiteltävänä olevan ennakkoratkaisupyynnön, joka koskee ulkomailla asuvan henkilön verotuksellista tilannetta tuloverotuksessa tämän ollessa Alankomaiden kansalainen ja tarjotessa palveluja Saksassa. Tällaisia rajat ylittäviä tilanteita koskee Alankomaiden kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan 16.6.1959 tekemä sopimus kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi. [2]

I Kansallinen lainsäädäntö

2. Saksalaisessa tuloverotusta koskevassa lainsäädännössä Einkommensteuergesetzissä (tuloverolaki), sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 1996 (jäljempänä vuoden 1996 EStG), verotetaan eri tavalla maassa asuvia henkilöitä, jotka ovat yleisesti verovelvollisia, ja ulkomailla asuvia henkilöitä, jotka ovat rajoitetusti verovelvollisia. Vuoden 1996 EStG:ssä säädetään, että yleisesti verovelvollisten nettotuloja verotetaan progressiivisen veroasteikon perusteella määräytyvän verokannan mukaisesti siten, että tulo on verotonta tiettyyn rajaan asti.

3. Vuoden 1996 EStG:n 50a §:n 4 momentissa säädetään siitä, kuinka verotetaan rajoitetusti verovelvollisia eli niitä, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka ei ole Saksassa ja joita verotetaan Saksassa ainoastaan Saksasta saadusta tulosta. Kyseisen 50a §:n 4 momentti kuuluu seuraavasti:

"Rajoitetusti verovelvollisten tulovero pidätetään tulon lähteellä

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

— —.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.
2 — BGBl. 1960 II, s. 1782.

Tällaisen pidätyksen määrä on 25 prosenttia tulosta — — ."

4. Vuoden 1996 EStG:n 50a §:n 4 momentissa tarkoitetut tulot kattavat kaikki verovelvollisen rahana tai rahanarvoisena etuutena saamat suoritukset ilman, että niistä vähennetään tulonhankkimismenoja, erityiskustannuksia tai veroja.

5. Lähdeveron pidättämisen takia tulovero katsotaan periaatteessa lopullisesti kannetuksi. Laissa ei säädetä mistään palautusmenettelyistä.[3] Ainoa mahdollinen poikkeus on tilanne, jossa tulonhankkimismenot ylittävät määrältään puolet tuloista.[4]

6. Vuoden 1996 EStG:n 1 §:n 3 momentissa säädetään, että eräät 50a §:n soveltamisalaan kuuluvat henkilöt voivat pyytää, että heitä kohdellaan verotuksessa samoin kuin tuloverotuksessa yleisesti verovelvollisia. Tässä tapauksessa heidän verotustaan muutetaan (jälkikäteen) siten, että se vastaa yleisesti verovelvollisten verotusta. Rajallisesti verovelvolliset voivat vedota tähän oikeuteen ainoastaan, mikäli yksi seuraavista edellytyksistä täyttyy: vähintään 90 prosenttia kalenterivuoden aikana saaduista tuloista on veronalaista saksalaisessa tuloverotuksessa tai kalenterivuoden aikana saadut tulot, joita ei veroteta saksalaisessa tuloverotuksessa, ovat määrältään enintään 12 000 DEM.

7. Tätä oikeutta käyttäviin henkilöihin sovelletaan vuoden 1996 EStG:n samoja säännöksiä kuin yleisesti verovelvollisiin. Saksan lainsäädännön mukaan yleisesti verovelvollisten itsenäisten ammatinharjoittajien toiminnasta saamista tuloista kannettavan veron perusteena on nettotulo (tulot vähennettyinä todellisilla menoilla). Yleisesti verovelvollisten tuloja verotetaan sellaisen progressiivisen veroasteikon perusteella, jossa tulo tiettyyn rajaan asti on verovapaata.[5]

II Tosiseikat ja pääasian käsittelyn vaiheet

8. Arnoud Gerritse on Alankomaiden kansalainen, joka toimi itsenäisenä ammatinharjoittajana Saksassa vuonna 1996. Hän esiintyi 25.4.1996 rumpalina radioasemalla Berliinissä. Gerritsen palkkio oli 6 007,55 DEM. Radioasema pidätti kiinteänä verona 25 prosenttia,[6] eli 1 501,89 DEM:aa (lähdeverotusmenettelyssä), ja 112,64 DEM:aa solidaarisuusmaksuna.

3 — Vuoden 1996 EStG:n 50 §:n 5 momentti.

4 — Vuoden 1996 EStG:n 50 §:n 5 momentin 3 kohdan toinen virke, jota sovelletaan taannehtivasti 31.12.1995 jälkeen saatuihin tuloihin.

5 — Vuonna 1996 tulo oli verosta vapaata 12 095 DEM:aan asti (vuoden 1996 EStG:n 32a §).

6 — Vuoden EStG:n 50a §:n 4 momentin nojalla.

9. Samana vuonna Gerritse sai myös määrältään yhteensä noin 55 000 DEM:n edestä tuloa asuinvaltiostaan Alankomaista sekä Belgiasta.

10. Alankomaiden kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tekemän sopimuksen nojalla Gerritsen Saksasta saamia tuloja verotettiin tämän jäsenvaltion tuloverotuksessa. Saksan lainsäädännön mukaan kyseinen tulovero lasketaan soveltamalla bruttotuloihin 25 prosentin kiinteää verokantaa ja pidättämällä vero tulon lähteellä.

11. Gerritse pyysi 4.9.1998 vuoden 1996 EStG:n 1 §:n 3 momentin mukaisesti Finanzamt Neukölln-Nordilta (Saksa), että häntä kohdeltaisiin tuloverotuksessa kuten yleisesti verovelvollisia.

12. Finanzamt Neukölln-Nord hylkäsi tämän pyynnön 3.12.1998 tekemällään päätöksellä.

13. Gerritse valitti tästä päätöksestä Finanzgericht Berliniin. Hän väitti, että asiassa C-175/88, Biehl, annetun tuomion [7] ja yhteisön lainsäädännössä taatun syrjintäkiellon periaatteen nojalla hänellä on oikeus tulla verotetuksi yleisesti verovelvollisena, koska Gerritsen kanssa vastaavassa tilanteessa oleva Saksassa asuva henkilö ei maksa veroa, sillä tulo on verotonta 12 095 DEM:n rajaan asti. [8]

III Ennakkoratkaisukysymys

14. Finanzgericht Berlin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) kanssa ristiriidassa se, että vuoden 1996 EStG:n 50a §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan ja toisen virkkeen perusteella palkkion maksajan on pidätettävä tulon lähteellä Alankomaiden kansalaiselta, joka saa Saksan liittotasavallasta itsenäisestä ammatinharjoittamisesta kalenterivuodessa noin 5 000 DEM veronalaisia nettotuloja, 6 000 DEM:n (brutto)tuloista 25 prosentin verokannan mukaisesti tulovero ja lisäksi solidaarisuusmaksu, eikä tällä Alankomaiden kansalaisella ole mahdollisuutta saada maksamiaan veroja kokonaan tai osittain takaisin hakemalla palautusta tai sitä, että häntä verotettaisiin tavanomaisen jälkikäteisen verotusmenettelyn mukaisesti?"

7 — Tuomio 8.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1779, Kok. Ep. X, s. 417).

8 — Vuoden 1996 EStG:n 32a §:n 1 momentin toisen virkkeen 1 kohta.

IV Asian arviointi

15. Aivan kuten Gerritse ja Euroopan yhteisöjen komissiokin, olen sitä mieltä, että Finanzgericht Berlinin esittämää kysymystä tulee tulkita siten, että se koskee EY:n perustamissopimuksen 59 artiklaa (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla), eikä perustamissopimuksen 52 artiklaa.[9] Pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen sovelletaan palvelujen tarjoamisen vapautta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä, koska kantajan toiminta itsenäisenä ammatinharjoittajana oli luonteeltaan tilapäistä.[10]

16. Aluksi on muistutettava, että Saksan lainsäädännössä säädetään erilaisesta verokannasta sen mukaan, onko kyse yleisesti verovelvollisten, eli maassa asuvien henkilöiden, tuloista vai rajoitetusti verovelvollisten, eli ulkomailla asuvien henkilöiden, tuloista. Käytännössä Saksan lainsäädännön mukaan maassa asuviin henkilöihin sovelletaan progressiivista veroasteikkoa siten, että tulo on verotonta tiettyyn rajaan asti, ja ulkomailla asuvia verotetaan kiinteän 25 prosentin mukaan.

17. Lisäksi Saksan lainsäädännössä otetaan eri tavalla huomioon tulonhankkimismenot sen mukaan, onko kyse maassa asuvan henkilön vai ulkomailla asuvan henkilön tuloista. Tarkemmin sanottuna lainsäädännössä sallitaan maassa asuvien henkilöiden vähentää nämä menot veronalaisesta tulostaan, kun taas ulkomailla asuvat eivät voi vähentää näitä menoja veronalaisesta tulostaan.

18. Näiden seikkojen johdosta on aiheellista ymmärtää ennakkoratkaisukysymys siten, että sillä pyritään selvittämään, onko sellainen kansallinen tuloveroa koskeva lainsäädäntö, jossa, kuten nyt esillä olevassa tapauksessa, kohdellaan eri tavalla kotimaassa asuvia henkilöitä ja ulkomailla asuvia henkilöitä, perustamissopimuksen 59 artiklan vastainen. On huomattava, että toisaalta maassa asuvien tuloja verotetaan progressiivisen veroasteikon mukaisesti siten, että tulo on verotonta tiettyyn rajaan asti, kun taas ulkomailla asuvien tuloja verotetaan kiinteän verokannan mukaisesti, ja toisaalta maassa asuvia verotetaan heidän nettotulojensa perusteella tulonhankkimismenojen vähentämisen jälkeen, kun taas ulkomailla asuvia verotetaan heidän bruttotulojensa perusteella vähentämättä tulonhankkimismenoja.

19. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, "että vaikka välittömät verot eivät sinänsä kuulukaan yhteisöjen toimivallan piiriin yhteisön oikeuden nykytilassa, jäsenvaltioiden on silti käytettävä omaa toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen".[11] Tästä seuraa, että jäsenvaltiot käyttäessään niille

9 — Ks. asia 35/85, Tissier, tuomio 20.3.1986 (Kok. 1986, s. 1207, 9 kohta).

10 — Ks. asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995 (Kok. 1995, s. I-4165, 39 kohta).

11 — Ks asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta); asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta); asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089, 36 kohta); asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999 (Kok. 1999, s. I-5451, 20 kohta) ja asia C-55/00, Gottardo, tuomio 15.1.2002 (Kok. 2002, s. I-413, 32 kohta).

vahvistettua toimivaltaa eivät saa toimia vastoin perustamissopimuksella taattuja perusvapauksia, kuten palvelujen tarjoamisen vapautta. [12]

20. Yhteisöjen tuomioistuin on niin ikään todennut, että "kun asiaa tarkastellaan yhteismarkkinoiden näkökulmasta, näiden markkinoiden tavoitteiden saavuttamiseksi EY:n perustamissopimuksen 59 artiklalla estetään kaikkien sellaisten kansallisten säännöstöjen soveltaminen, joiden vaikutuksesta jäsenvaltioiden välinen palvelujen tarjoaminen muodostuu vaikeammaksi kuin puhtaasti jäsenvaltion sisäinen palvelujen tarjoaminen". [13]

A *Kiinteä 25 prosentin verokanta*

21. Ensimmäisellä osalla ennakkoratkaisukysymystä kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko sellainen kansallinen tuloveroa koskeva lainsäädäntö, jossa, kuten nyt esillä olevassa tapauksessa, verotetaan eri tavalla kotimaassa asuvien henkilöiden tuloja ja ulkomailla asuvien henkilöiden tuloja verottamalla maassa asuvia henkilöitä progressiivisen veroasteikon mukaisesti siten, että tulo on verotonta tiettyyn rajaan asti, ja ulkomailla asuvia kiinteän verokannan mukaisesti, perustamissopimuksen 59 artiklan vastainen.

22. Olen sitä mieltä, että Gerritsen Saksasta saamien tulojen verottaminen kiinteän 25 prosentin verokannan mukaisesti eikä sellaisen progressiivisen veroasteikon mukaisesti, jossa tulo on verotonta tiettyyn rajaan asti, ei ole vastoin perustamissopimuksessa olevia palvelujen tarjoamisen vapautta koskevia määräyksiä.

23. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä [14] on todettu, että yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen perustuvissa oikeussäännöissä kielletään sekä kansalaisuuteen perustuva näkyvä syrjintä että kaikki peitellyn syrjinnän muodot, jotka muita erotteluperusteita soveltamalla johtavat samaan lopputulokseen.

24. Näin ollen on vaarana, että kansallista lainsäädäntöä, jota sovelletaan verovelvollisen kansalaisuudesta riippumatta mutta jossa säädetään erottelusta asuinpaikan perusteella siten, että siinä evätään ulkomailla asuvilta eräät verotukselliset etuudet, jotka kuitenkin myönnetään kotimaassa asuville, sovelletaan pääasiallisesti muiden jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi. Ulkomailla asuvat ovat nimittäin useimmiten henkilöitä, jotka eivät ole kyseisen valtion kansalaisia. [15]

25. Tämän jälkeen on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan

12 — Ks. asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 31 kohta) ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305, 22 kohta).

13 — Ks. asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002 (Kok. 2002, s. I-8147, 29 kohta). Ks. myös asia C-381/93, komissio v. Ranska, tuomio 5.10.1994 (Kok. 1994, s. I-5145, Kok. Ep. XVI, s. I-225, 17 kohta).

14 — Ks. asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974 (Kok. 1974, s. 153, Kok. Ep. II, s. 219, 11 kohta) ja asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993 (Kok. 1993, s. I-4017, Kok. Ep. XIV, s. I-309, 14 kohta).

15 — Ks. em. asia Schumacker, tuomion 28 kohta.

syrjintää voi olla ainoastaan erilaisten säännösten soveltaminen toisiinsa rinnastettaviin tilanteisiin tai saman säännöksen soveltaminen erilaisiin tilanteisiin. [16]

26. Maassa asuvat ja ulkomailla asuvat eivät kuitenkaan yleisesti ottaen ole välittömien verojen kannalta samassa asemassa. [17] Tästä syystä jäsenvaltio voi säätää tällä alalla säännöksiä, jotka ovat erilaisia sen mukaan, sovelletaanko niitä kotimaassa asuviin vai ulkomailla asuviin.

27. Nyt esillä olevassa tapauksessa Gerritse sai valtaosan tuloistaan asuinvaltiostaan ja ainoastaan vähäisen osan tuloistaan Saksassa harjoittamastaan toiminnasta. Gerritsen tilannetta ei voida verrata Saksassa asuvan henkilön tilanteeseen, sillä noiden tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulonlähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisen osalta. [18]

28. Nyt käsiteltävänä olevan asian kaltaisissa tapauksissa tilanteiden välinen objektiivinen ero oikeuttaa erilaisten sääntöjen soveltamisesta johtuvan erilaisen kohtelun. [19] Tällä erilaisella kohtelulla ei kuitenkaan saa asettaa kyseenalaiseksi palvelujen tarjoamisen vapautta eikä saattaa Gerritseä epäedulliseen asemaan.

29. On näin ollen tarkasteltava, saatetaanko Gerritsen toiminta Saksassa epäedulliseen asemaan soveltamalla kiinteää verokantaa sen sijaan, että sovellettaisiin progressiivista veroasteikkoa, jossa tulo on verotonta tiettyyn rajaan asti, ja näin samalla vaarannetaan palvelujen vapaan tarjoamisen periaatteen toteutuminen.

30. Tarkastelen ensin sitä, voiko Gerritse todella väittää, että hänen tuloihinsa voidaan sovelletaan veroasteikon verovapaata osaa. Toiseksi tarkastelen, aiheutuuko kiinteän 25 prosentin verokannan soveltamisesta progressiivisen veroasteikon sijasta todellista haittaa Gerritselle.

31. Finanzamt Berlin, [20] Suomen hallitus [21] ja komissio [22] esittävät, että Saksan lainsäädännössä säädettyä tulojen verovapa-

16 — Ibidem, tuomion 30 kohta.

17 — Ibidem, tuomion 31, 33 ja 34 kohta.

18 — Ks. em. asia Wielockx, tuomion 18 kohta; em. asia Schumacker, tuomion 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat; em. asia Assher, tuomion 41 kohta; em. asia Gschwind, tuomion 22 kohta ja asia C-87/99, Zurstrassen, tuomio 16.5.2000 (Kok. 2000, s. I-3337, 21 kohta).

19 — Ks. vastaavasti em. asia Schumacker, tuomion 36—38 kohta ja em. asia Asscher, tuomion 42 kohta.

20 — Ks. sen esittämät kirjalliset huomautukset, s. 3.

21 — Ks. sen esittämät kirjalliset huomautukset, 10 kohta.

22 — Ks. sen esittämät kirjalliset huomautukset, 31 ja 32 kohta.

utta tiettyyn rajaan asti ei ole tarpeen ottaa huomioon Gerritsen kohdalla, sillä tuolla säännöksellä on sosiaalinen päämäärä. Sen tarkoituksena on vapauttaa verovelvollisen vähimmäistoimeentuloa vastaava määrä kaikesta tuloverosta.

32. Olen samaa mieltä. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että henkilön saadessa suurimman osan tuloistaan asuinvaltiosta, vähimmäistoimeentulon takaaminen on tämän valtion tehtävänä, eikä niiden muiden jäsenvaltioiden tehtävänä, joista kyseinen henkilö on myös saanut tuloa.[23] Tässä tapauksessa Saksan liittotasavallan tehtävänä ei ole taata Gerritsen vähimmäistoimeentuloa, sillä hän saa tuossa valtiossa ainoastaan vähäisen osan tuloistaan.

33. Kiinteän verokannan suuruuden osalta, joka on tässä tapauksessa säädetty 25 prosenttiin, muistutan edellä mainitusta asiasta Asscher, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ulkomailla asuviin ei saa soveltaa korkeampaa verokantaa kuin maassa asuviin, eikä ainakaan, mikäli ulkomailla asuvien työntekovaltiosta saama tulo otetaan huomioon laskettaessa hänen progressiotaan asuinvaltiossa.[24]

34. Nämä kaksi edellytystä täyttyvät nyt esillä olevassa asiassa.

35. Toisaalta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla asuinvaltio, eli Alankomaat, ottaa huomioon Gerritsen Saksasta saamat tulot laskettaessa hänen maailmanlaajuisen tulon verotukseensa sovellettavaa progressiota. Alankomaiden hallitus korostaa yhteisöjen tuomioistuimelle osoittamassaan vastauksessa, että se ottaa huomioon eri työntekovaltioissa maksetut verot ja vähentää ne maailmanlaajuisen tulon perusteella kannettavasta verosta.[25] Näin ollen Gerritse vapautetaan verosta niiden tulojen osalta, jotka hän on saanut Saksasta palvelujen vapaan tarjoamisen perusteella. Tämän vapautuksen määrä vähennetään maailmanlaajuisen tulon perusteella kannettavasta verosta.

36. Toisaalta komissio on kyennyt tarvittavalla tavalla osoittamaan kirjallisissa huomautuksissaan,[26] että Saksan lainsäädännössä säädetyn progressiivisen veroasteikon soveltaminen Gerritsen Saksasta saamiin tuloihin johtaisi vastaavanlaiseen verokantaan kuin häneen sovellettu kiinteä 25 prosentin verokanta.

37. Käytännössä arvioitaessa Gerritsen tilannetta hänen nettotulojensa ja vuoden 1996 EStG:n progressiivisen veroasteikon valossa, hänen veroprosenttinsa olisi 26,5. Komissio toteaa asianmukaisesti, että kiinteän veroprosentin ollessa tätä alhaisempi syrjintää ei tapahdu. Gerritsen tapauksessa vuoden 1996 EStG:n nojalla häneen sovellettu 25 prosentin verokanta ei saata häntä

23 — Ks. em. asia Schumacker, tuomion 32 kohta ja em. asia Gschwind, tuomion 22 kohta.

24 — Tuomion 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

25 — Ks. Alankomaiden hallituksen vastaukset yhteisöjen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin, s. 2.

26 — Huomautusten 27 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

epäedullisempaan asemaan verrattuna maassa asuvaan henkilöön, jonka tuloihin sovelletaan progressiivista veroasteikkoa.

38. Saksalaisessa lainsäädännössä oleva säännös, jonka mukaisesti tässä tapauksessa sovelletaan 25 prosentin kiinteää verokantaa, ei siis ole vastoin perustamissopimuksessa olevia palvelujen tarjoamisen vapautta koskevia määräyksiä.

B *Tulonhankkimismenojen vähennyskelpoisuus*

39. Aluksi on muistettava, että vuoden 1996 EStG:n mukaan maassa asuvien tuloja verotettaessa otetaan huomioon nettotulot, joista on vähennetty tulonhankkimismenot, ja ulkomailla asuvien henkilöiden tuloja verotettaessa otetaan huomioon bruttotulot, ilman tätä vähennystä. [27]

40. Ennakkoratkaisukysymyksen toisessa osassa kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään sen, onko sellainen kansallinen lainsäädäntö, jossa, kuten nyt esillä olevassa tapauksessa, verotetaan eri tavalla kotimaassa asuvien henkilöiden tuloja ja ulkomailla asuvien henkilöiden tuloja, perustamissopimuksen 59 artiklan vastainen, koska lainsäädännössä otetaan huomioon kotimaassa asuvien henkilöiden osalta nettotulot tulonhankkimismenojen vähentämisen jälkeen ja ulkomailla asuvien osalta bruttotulot ilman noiden menojen vähentämistä.

41. Mielestäni saksalaisesta lainsäädännöstä aiheutuu Gerritsen tilanteessa epäedullista kohtelua.

42. Edellä on korostettu, että jäsenvaltiot voivat välittömään verotukseen liittyen soveltaa eri säännöksiä maassa asuviin ja ulkomailla asuviin henkilöihin. Ulkomailla asuviin henkilöihin sovellettavilla säännöksillä ei kuitenkaan saa yhteisön lainsäädännön valossa haitata heidän toimintansa harjoittamista.

43. Gerritsen väittämä epäedullinen kohtelu, joka hänelle on aiheutunut saksalaisessa lainsäädännössä säädetyn erilaisen kohtelun johdosta, on ilmiselvä. [28] Gerritse ei voi vähentää tuloistaan tulonhankkimismenoja eikä niitä todellisia kuluja, joita hänelle on toiminnan harjoittamisesta aiheutunut, ja hänen verotuksensa perustuu näin ollen suurempaan määrään kuin maassa asuvien verotus, sillä tulojen ollessa

27 — Vuoden 1996 EStG:n 50 §:n 5 momentin 3 kohdan toinen virke, jota sovelletaan taannehtivasti 31.12.1995 jälkeen saatuihin tuloihin.

28 — Ks. tältä osin vastaavasti Molenaar, D., "Obstacles for international Performing Artists", *European Taxation*, volume 42, numero 4, huhtikuu 2002, s. 149 sekä erityisesti s. 150 ja 151. Kirjoittaja muistuttaa Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevan malliverosopimuksen 17 artiklan virallisesta kommentaarista ja viittauksesta tulonhankkimismenojen vähentämiseen työskentelyvaltiossa. Kirjoittaja huomauttaa, että OECD ei kuitenkaan esitä, kuinka nämä vähennykset tulee tehdä. Kirjoittaja toistaa professori Sandlerin IFA:n vuonna 1995 Cannesissa pitämässä kongressissa esittämän väitteen, jonka mukaan tulonhankkimismenojen vähennyskelvottomuus on merkittävä este.

samat, nämä jälkimmäiset voivat vähentää tulonhankkimismenonsa.

44. Gerritse ei myöskään voi vähentää asuinmaassaan kyseisiä menoja.

45. Olen sitä mieltä, että Saksan lainsäädännössä, jota kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehdyn sopimuksen nojalla sovelletaan Gerritsen Saksasta saamiin tuloihin, on sallittava vähentää näiden tulojen hankkimisesta syntyneet tulonhankkimismenot. Koska Saksan lainsäädännössä ei sallita tätä mahdollisuutta, siinä asetetaan Gerritse epäedullisempaan asemaan kuin samaa toimintaa harjoittavat maassa asuvat henkilöt, joita verotetaan ainoastaan heidän nettotulojensa perusteella.

46. Gerritsen kärsimä haitta aiheutuu Saksan lainsäädännössä säädetystä erilaisesta kohtelusta asuinpaikan perusteella. Tällainen erilainen kohtelu aiheuttaa välillistä syrjintää.

47. On selvitettävä, voidaanko tätä syrjintää perustella. Oikeudenkäynnin tässä vaiheessa Saksan hallitus ei ole esittänyt huomautuksiaan eikä Finanzamt Berlin ole esittänyt kansallisesta lainsäädännöstä johtuvia perusteluja tälle syrjinnälle.

48. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin perustellusti korostaa, tulonhankkimismenojen vähennyskelvottomuutta ulkomailla asuville ei voida perustella periaatteella, joka koskee "verojärjestelmän johdonmukaisuutta". Edellä mainituissa asioissa Bachmann ja komissio vastaan Belgia on tunnustettu, että tarpeella varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella säännöksiä, joilla rajoitetaan perustamissopimuksella taattuja perusvapauksia.[29]

49. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa Saksan lainsäädännössä säädetään ulkomailla asuvien tulojen verottamisesta kiinteän 25 prosentin verokannan mukaisesti mutta mikään, ei edes verojärjestelmän johdonmukaisuus, ei edellytä, että ulkomailla asuvien verotus tulee kohdistaa bruttotuloihin.

50. Näin ollen Saksan tuloverotusta koskevan lainsäädännön säännökset, joissa otetaan eri tavalla huomioon kotimaassa asuvien henkilöiden tulot ja ulkomailla asuvien henkilöiden tulot siten, että kotimaassa asuvia henkilöitä verotetaan nettotulojen perusteella ja ulkomailla asuvia bruttotulojen perusteella, ovat yhteisön oikeuden vastaisia.

29 — Ks. em. asia Bachmann, tuomion 21—23 kohta ja em. asia komissio v. Belgia, tuomion 14—16 kohta.

V Ratkaisuehdotus

51. Ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

1) Kansallinen tuloveroa koskeva lainsäädäntö, jossa, kuten nyt esillä olevassa tapauksessa, verotetaan eri tavalla kotimaassa asuvien henkilöiden tuloja ja ulkomailla asuvien henkilöiden tuloja verottamalla maassa asuvia henkilöitä progressiivisen veroasteikon mukaisesti siten, että tulo on verotonta tiettyyn rajaan asti, ja ulkomailla asuvia kiinteän verokannan mukaisesti, ei ole perustamissopimuksen 59 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla) vastainen.

2) Kyseisen artiklan vastainen sitä vastoin on kansallinen lainsäädäntö, jossa, kuten nyt esillä olevassa tapauksessa, verotetaan eri tavalla kotimaassa asuvien henkilöiden tuloja ja ulkomailla asuvien henkilöiden tuloja, koska lainsäädännössä otetaan huomioon kotimaassa asuvien henkilöiden osalta nettotulot tulonhankkimismenojen vähentämisen jälkeen ja ulkomailla asuvien osalta bruttotulot ilman noiden menojen vähentämistä.