FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 13 mars 2003 [1]

1. Denna begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Berlin (Tyskland) till domstolen gäller den skattemässiga situationen vid inkomstbeskattning av en person bosatt utomlands som tillhandahåller tjänster i Tyskland och som är nederländsk medborgare. Denna typ av gränsöverskridande situation regleras av avtalet av den 16 juni 1959 mellan Konungariket Nederländerna och Förbundsrepubliken Tyskland om undvikande av dubbelbeskattning. [2]

I — Tillämplig nationell rätt

2. I de tyska inkomstskattebestämmelserna i Einkommensteuergesetz, i 1996 års version (lag om inkomstskatt, nedan kallad EStG 1996), görs en skillnad i behandlingen vad gäller beskattningen mellan personer bosatta inom landet, vilka är obegränsat skattskyldiga, och personer bosatta utomlands, vilka är begränsat skattskyldiga. I EStG 1996 föreskrivs att nettoinkomst från obegränsat skattskyldiga personer skall beskattas enligt en skattesats som fastställts i en progressiv skattetabell, innefattande ett basfribelopp.

3. 50 § a fjärde stycket EStG 1996 rör inkomstbeskattning av personer med begränsad skattskyldighet, det vill säga personer som varken har sitt hemvist eller sin stadigvarande bostad i Tyskland och vilka i det landet endast skall beskattas för inkomst som förvärvats inom landet. Nämnda 50 § a fjärde stycket har följande lydelse:

"För personer med begränsad skattskyldighet uppbärs inkomstskatt genom skatteavdrag vid källan:

...

1 — Originalspråk: franska.

2 — BGBl. 1960, s. 1782.

Källskatteavdraget uppgår till 25 procent av inkomsterna."

4. De inkomster som avses i 50 § a fjärde stycket EStG 1996 inbegriper alla värden som kan uttryckas i pengar eller liknande och som den skattskyldige förvärvat, utan avdrag för kostnader i näringsverksamhet, extraordinära utgifter och skatt.

5. Inkomstskatten anses i princip vara slutgiltig genom källskatteavdraget. Något återbetalningsförfarande föreskrivs inte i lagen. [3] Det enda undantaget är när kostnaderna i näringsverksamhet överstiger hälften av inkomsterna. [4]

6. I 1 § tredje stycket EStG 1996 föreskrivs att vissa personer som omfattas av 50 § a kan begära att få behandlas som obegränsat skattskyldiga vid inkomstbeskattningen. I detta fall jämställs beskattning av dem (i efterhand) med beskattning av obegränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga personer kan endast utnyttja denna rättighet om ett av följande villkor är uppfyllt: Antingen skall minst 90 procent av inkomsterna under kalenderåret vara inkomstskattepliktiga i Tyskland eller skall de inkomster under kalenderåret som inte är skattepliktiga i Tyskland uppgå till högst 12 000 DEM.

7. För de personer som utnyttjar denna rättighet gäller samma regler i EStG 1996 som de regler som gäller för personer med obegränsad skattskyldighet.

De sistnämnda personernas skatteunderlag vad gäller inkomster ur verksamhet som egenföretagare är nämligen enligt tysk lag nettoinkomsten (inkomsterna minskade med de verkliga kostnaderna). Dessutom tillämpas en progressiv skattesats vid deras inkomstbeskattning, vilken skattesats innefattar ett basfribelopp. [5]

II — Bakgrund och målet vid den nationella domstolen

8. Arnoud Gerritse är en nederländsk medborgare som under år 1996 var verksam som egenföretagare i Tyskland. Han uppträde som slagverkare för en radiostation i Berlin den 25 april 1996. Hans arvode var 6 007,55 DEM. Radiostationen innehöll 25 procent [6], det vill säga 1 501,89 DEM, såsom schablonmässig inkomstskatt (avseende källskatt) och 112,64 DEM såsom solidaritetstillägg.

3 — 50 § femte stycket EStG 1996.

4 — 50 § femte stycket punkt 3 andra meningen EStG 1996 tillämpas retroaktivt på inkomster som erhållits efter den 31 december 1995.

5 — För inkomståret 1996 uppgår basfribeloppet till 12 095 DEM (32 § a EStG 1996).

6 — 50 § a fjärde stycket EStG 1996.

9. Under samma år hade Arnoud Gerritse även bruttoinkomster som uppgick till cirka 55 000 DEM i sin bosättningsstat Nederländerna samt i Belgien.

10. Enligt avtalet mellan Konungariket Nederländerna och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning skall den inkomst som Arnoud Gerritse har förvärvat i Tyskland inkomstbeskattas i denna medlemsstat. Enligt den tyska lagen beräknas denna skatt genom att en schablonmässig skattesats på 25 procent med källskatteavdrag tillämpas på bruttoinkomsten.

11. I enlighet med 1 § tredje stycket EStG 1996 framställde Arnoud Gerritse den 4 september 1998 en begäran till Finanzamt Neukölln-Nord (Tyskland) om att få bli behandlad såsom obegränsat skattskyldig.

12. Sistnämnda myndighet avslog denna begäran genom beslut av den 3 december 1998.

13. Arnoud Gerritse överklagade detta beslut till Finanzgericht Berlin. Han gjorde gällande, med hänsyn till domen i målet Biehl [7] och den gemenskapsrättsliga principen om ickediskriminering, att han har rätt att bli beskattad för inkomst såsom en obegränsat skattskyldig person, eftersom en person bosatt inom landet som befinner sig i samma situation som han inte skulle behöva erlägga skatt, på grund av förekomsten av basfribeloppet uppgående till 12 095,00 DEM [8].

III — Tolkningsfrågan

14. Finanzgericht Berlin har beslutat att förklara målet vilande och har ställt följande tolkningsfråga till domstolen:

"Strider det mot artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) att en nederländsk medborgare, som hade skattepliktiga nettoinkomster från en verksamhet som egenföretagare om cirka 5 000 DEM i Tyskland under det relevanta kalenderåret, enligt 50 § a fjärde stycket första meningen första punkten och andra meningen [i 1996 års EStG] omfattas av en inkomstskatt på 25 procent avseende (brutto-)inkomster på cirka 6 000 DEM, som tillsammans med det så kallade solidaritetstillägget skall dras av den som utbetalar ersättningen, när nämnda nederländska medborgare inte har möjlighet att helt eller delvis få tillbaka den erlagda skatten genom att ansöka om återbetalning eller om fastställelse av skatten?"

7 — Dom av den 8 maj 1990 i mål C-175/88 (REG 1990, s. I-1779; svensk specialutgåva, volym 10, s. 399).

8 — 32 § a första stycket andra meningen punkt 1 EStG 1996, i enlighet med tabellen för inkomstskatteunderlag.

IV — Bedömning

15. I likhet med Arnoud Gerritse och Europeiska gemenskapernas kommission anser jag att frågan från Finanzgericht Berlin bör tolkas så, att den skall anses avse artikel 59 i fördraget (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och inte artikel 52 i fördraget. [9] Den typ av situation som är aktuell i tvisten vid den nationella domstolen avser nämligen, med hänsyn till den tidsbegränsade beskaffenheten hos den verksamhet som egenföretagare som klaganden utövat, fördragets bestämmelser om friheten att tillhandahålla tjänster. [10]

16. Inledningsvis skall det erinras om att det i den tyska lagstiftningen för det första föreskrivs olika skattesatser för inkomster för obegränsat skattskyldiga, vilka är bosatta inom landet, respektive inkomster för begränsat skattskyldiga, vilka är bosatta utomlands. Rent konkret tillämpas genom den tyska lagen en progressiv skattesats, innefattande ett basfribelopp, på personer bosatta inom landet, och en schablonmässig skattesats på 25 procent på utomlands bosatta personer.

17. För det andra beaktas genom den tyska lagen kostnader i näringsverksamhet på olika sätt, beroende på om fråga är om inkomster för personer bosatta inom landet eller inkomster för personer bosatta utomlands. Mer exakt görs det därmed möjligt att dra av nämnda kostnader från den beskattningsbara inkomsten för personer bosatta inom landet, medan personer bosatta utomlands inte får dra av dessa kostnader från sin beskattningsbara inkomst.

18. Mot bakgrund av dessa faktorer bör tolkningsfrågan förstås så, att den syftar till att få utrett huruvida artikel 59 i fördraget utgör hinder mot att personer bosatta inom landet behandlas annorlunda än personer bosatta utomlands enligt den nationella inkomstskattelagstiftning som är aktuell i förevarande mål. För det första beskattas inkomster för personer bosatta inom landet enligt en progressiv skatteskala, innefattande ett basfribelopp, medan inkomster för personer bosatta utomlands beskattas enligt en schablonmässig skattesats. För det andra beskattas de inom landet bosatta personerna på grundval av nettoinkomsterna med avdrag för kostnader i näringsverksamhet, medan utomlands bosatta personer beskattas på bruttoinkomsterna utan avdrag för nämnda kostnader.

19. Enligt domstolens fasta rättspraxis förhåller det sig så att "även om frågor om direkta skatter i nuläget i och för sig inte omfattas av gemenskapens behörighet, skall medlemsstaterna inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet". [11] Härav följer att medlemsstaterna vid utövandet av den behörighet som har förbehållits dem inte får överträda

9 — Se dom av den 20 mars 1986 i mål 35/85, Tissier (REG 1986, s. 1207), punkt 9.

10 — Se dom av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard (REG 1995, s. I-4165), punkt 39.

11 — Se domar av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21, av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 16, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher, REG 1996, s. I-3089), punkt 36, av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451), punkt 20, och av den 15 januari 2002 i mål C-55/00, Gottardo (REG 2002, s. I-413), punkt 32.

de grundläggande friheter som skyddas i fördragen, såsom exempelvis friheten att tillhandahålla tjänster. [12]

20. Likaså har domstolen slagit fast att "[m]ot bakgrund av den inre marknaden och för att göra det möjligt att förverkliga syftena med denna marknad, utgör artikel 59 i fördraget hinder för att tillämpa varje nationell reglering som får till följd att det blir svårare att tillhandahålla tjänster mellan medlemsstater än att tillhandahålla tjänster helt och hållet inom en medlemsstat". [13]

A — *Den schablonmässiga skattesatsen på 25 procent*

21. Genom tolkningsfrågans första del vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 59 i fördraget utgör hinder mot en nationell bestämmelse om inkomstbeskattning sådan som den i målet aktuella, enligt vilken inkomst från personer bosatta inom landet och inkomst från utomlands bosatta personer beskattas på olika sätt, och enligt vilken de förstnämnda personerna beskattas i enlighet med en progressiv skattetabell, som innefattar ett basfribelopp, och de sistnämnda personerna beskattas i enlighet med en schablonmässig skattesats.

22. Jag anser att tillämpningen av en schablonmässig skattesats på 25 procent på de inkomster som Arnoud Gerritse har erhållit i Tyskland, i stället för tillämpningen av en progressiv skattesats som innefattar ett basfribelopp, inte strider mot fördragets bestämmelser om friheten att tillhandahålla tjänster.

23. Enligt fast rättspraxis [14] förbjuder "bestämmelserna om lika behandling... inte endast öppen diskriminering på grundval av nationalitet, utan även varje form av dold diskriminering, som genom tillämpning av andra kriterier, faktiskt leder till samma resultat".

24. Följaktligen riskerar sådana nationella bestämmelser som är tillämpliga oberoende av den skattskyldiges nationalitet, men i vilka en skillnad i behandling beroende på hemvist föreskrivs på så sätt att personer bosatta utomlands därigenom förvägras vissa förmåner i fråga om beskattning som beviljas personer bosatta inom landets territorium, att till övervägande del vara till förfång för medborgare från andra medlemsstater. De som är bosatta utomlands är nämligen oftast utländska medborgare. [15]

25. Härefter bör påpekas att enligt fast rättspraxis kan diskriminering inte anses

12 — Se domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), punkt 31, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), punkt 22.

13 — Se dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner (REG 2002, s. I-8147), punkt 29. Se även dom av den 5 oktober 1994 i mål C-381/93, kommissionen mot Frankrike (REG 1994, s. I-5145), punkt 17.

14 — Se dom av den 12 februari 1974 i mål C-152/73, Sotgiu (REG 1974, s. 153), punkt 11, och av den 13 juli 1993 i mål C-330/91 (REG 1993, s. I-4017), punkt 14.

15 — Se domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 28.

föreligga endast på grund av att skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller att samma regel tillämpas på skilda fall. [16]

26. Vad gäller direkta skatter är situationen för personer bosatta inom landet respektive utomlands bosatta personer däremot i allmänhet inte jämförbar. [17] Följaktligen kan en medlemsstat föreskriva olika regler inom detta område, med hänsyn till om de skall tillämpas på personer bosatta inom landet eller på utomlands bosatta personer.

27. I förevarande mål härrör huvuddelen av Arnoud Gerritses inkomster från bosättningsstaten, och han har endast erhållit en väldigt liten del av sina inkomster för sin verksamhet i Tyskland. Arnoud Gerritses situation är inte jämförbar med situationen för en tysk medborgare som är bosatt i landet, eftersom det finns objektiva skillnader i fråga om såväl inkomstkällan, personlig skatteförmåga som hans personliga förhållanden och familjeförhållanden. [18]

28. Skillnaden i den objektiva situationen är av sådan art att den kan utgöra en motivering för en olikhet i behandlingen, som består i en tillämpning av olika regler i ett fall sådant som det i förevarande mål. [19] Denna olikhet i behandling får dock inte begränsa principen om friheten att tillhandahålla tjänster eller missgynna Arnoud Gerritse.

29. Därmed är det lämpligt att undersöka om tillämpningen av en sådan schablonmässig skattesats som är aktuell i förevarande mål, i stället för en progressiv skattesats som innefattar ett basfribelopp, kan missgynna Arnoud Gerritses verksamhet i Tyskland och därigenom även försvåra genomförandet av principen om frihet att tillhandahålla tjänster.

30. För att utreda detta kommer jag för det första att pröva om Arnoud Gerritse verkligen hade kunnat kräva att ett basfribelopp skulle tillämpas på den aktuella inkomsten. För det andra kommer jag att granska om tillämpningen av en schablonmässig skattesats på 25 procent i stället för en progressiv skattesats utgör en verklig nackdel för Arnoud Gerritse.

31. Finanzamt Berlin [20], den finländska regeringen [21] samt kommissionen [22] anser att man i Arnoud Gerritses fall inte bör

16 — Ibidem, punkt 30.

17 — Ibidem, punkterna 31, 33 och 34.

18 — Se särskilt domarna i de ovannämnda målen Wielockx, punkt 18, Schumacker, punkt 31 och följande punkter, Asscher, punkt 41, Gschwind, punkt 22, samt domen av den 16 maj 2000 i mål C-87/99, Zurstrassen (REG 2000, s. I-3337), punkt 21.

19 — Se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkterna 36—38, samt Asscher, punkt 42.

20 — Se dettas skriftliga yttrande, punkt 3.

21 — Se dennas skriftliga yttrande, punkt 10.

22 — Se dennas skriftliga yttrande, punkterna 31 och 32.

beakta de basfribelopp som föreskrivs i den tyska lagstiftningen, eftersom denna bestämmelse har ett socialt syfte. Lagbestämmelsen syftar till att garantera att de skattepliktiga personerna förfogar över ett existensminimum som inte omfattas av någon form av inkomstskatteplikt.

32. Detta är också min åsikt. Enligt fast rättspraxis åligger det bosättningsstaten, och inte andra medlemsstater där personen i fråga också förvärvar inkomst, att säkerställa existensminimum då en person erhåller större delen av sin inkomst i denna stat. [23] I förevarande mål åligger det således inte Förbundsrepubliken Tyskland att säkerställa Arnoud Gerritses existensminimum, eftersom denne endast uppburit en mindre del av sina inkomster i det landet.

33. Vad gäller den schablonmässiga skattesatsen, som i förevarande fall uppgår till 25 procent, erinrar jag om domen i det ovannämnda målet Asscher, i vilken domstolen fastställde att man inte kan tillämpa en högre skattesats på personer som är bosatta utomlands än den som tillämpas på personer som är bosatta inom landet, i vart fall om de inkomster som den utomlands bosatta personen har erhållit i verksamhetslandet beaktas inom ramen för den progressiva beskattningen i bosättningsstaten. [24]

34. Dessa båda villkor är uppfyllda i förevarande mål.

35. För det första inkluderar bosättningsstaten, Nederländerna, i enlighet med avtalet om undvikande av dubbelbeskattning, även de inkomster som förvärvats i Tyskland i den progressiva skatteskala som tillämpas på Arnoud Gerritses totala inkomster. Den nederländska regeringen har i sitt svar till domstolen framhållit att hänsyn tas till den skatt som betalats i de olika verksamhetsländerna och att de drar av denna skatt från den totala inkomsten. [25] Arnoud Gerritse har alltså erhållit en skattebefrielse avseende de inkomster han erhållit i Tyskland när han utövat friheten att tillhandahålla tjänster. Detta skattebefriade belopp kommer att dras av från det skattebelopp som han skall betala avseende sina totala inkomster.

36. För det andra har kommissionen i sitt skriftliga yttrande [26] visat att tillämpningen av en progressiv skattesats enligt tysk lag på den inkomst som Arnoud Gerritse har erhållit i Tyskland leder till tillämpning av en skattesats som är jämförbar med den schablonmässiga skattesatsen på 25 procent som tillämpats på Arnoud Gerritse.

37. Vid en detaljerad beräkning framgår det, mot bakgrund av Arnoud Gerritses nettoinkomst och beskattningstabellen enligt EStG 1996, att den genomsnittliga skattesatsen skulle bli 26,5 procent. Kommissionen har dragit den korrekta slutsatsen att det vid denna skattesats inte föreligger någon diskriminering. Arnoud

23 — Se särskilt domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 32, och Gschwind, punkt 22.

24 — Punkt 45 och följande punkter.

25 — Se den nederländska regeringens svar på domstolens frågor, s. 2.

26 — Punkt 27 och följande punkter.

Gerritse missgynnas således inte i förhållande till en inom landet bosatt person, på vilken en progressiv skattesats tillämpas, på grund av att den skattesats på 25 procent som föreskrivs i EStG 1996 tillämpas på honom.

38. Den tyska bestämmelse som är aktuell i förevarande mål, i vilken en schablonmässig skattesats på 25 procent föreskrivs, strider således inte mot fördragets bestämmelser om friheten att tillhandahålla tjänster.

B — *Möjligheten till avdrag för kostnader i näringsverksamhet*

39. Inledningsvis bör det erinras om att vid tillämpningen av EStG 1996 beaktas, vid inkomstbeskattningen, nettoinkomsten, med avdrag för kostnader i näringsverksamhet för personer bosatta inom landet, medan det är bruttoinkomsten utan sådana avdrag som beaktas vid inkomstbeskattningen av personer som är bosatta utomlands. [27]

40. Genom tolkningsfrågans andra del önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 59 i fördraget utgör hinder för en nationell bestämmelse sådan som den som är aktuell i förevarande mål, enligt vilken inkomst för personer bosatta inom landet respektive inkomst för personer som är bosatta utomlands beskattas olika, på så vis att nettoinkomsten efter avdrag för kostnader i näringsverksamhet beaktas för de förstnämnda personerna medan bruttoinkomsten utan sådana avdrag beaktas för de sistnämnda personerna.

41. Enligt min åsikt medför den tyska lagstiftningen en verklig nackdel i Arnoud Gerritses fall.

42. Jag har tidigare, vad gäller direkta skatter, framhållit att en medlemsstat har möjlighet att tillämpa olika regler på personer bosatta inom landet respektive på personer som är bosatta utomlands. Villkoret för detta är dock att de bestämmelser som tillämpas på utomlands bosatta personer, mot bakgrund av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, missgynnar dem vid utövandet av deras verksamhet.

43. Den nackdel som Arnoud Gerritse anser sig ha drabbats av genom den skillnad i behandling som föreskrivs i tysk lag är dock uppenbar. [28] Genom att Arnoud Gerritse har förhindrats att dra av kostnader i näringsverksamhet samt andra

27 — Det är fråga om intäkter utan avdrag för kostnader i näringsverksamhet. 50 § femte stycket punkt 3 andra meningen EStG 1996 tillåter såsom ovan visats återbetalning av kostnader i näringsverksamhet endast om de överstiger hälften av intäkterna.

28 — Se i detta avseende även Molenaar, D., "Obstacles for International Performing Artists", *European Taxation*, volym 42, nummer 4, april 2002, s. 149, särskilt s. 150 och s. 151. Författaren erinrar om den officiella kommentaren till artikel 17 i OECD:s (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) modellavtal i fråga om dubbelbeskattning, enligt vilken avdrag för kostnader i näringsverksamhet skall göras i verksamhetslandet. Författaren påpekar dock att OECD inte uppger hur dessa avdrag skall genomföras. Författaren återger professor Sandlers förslag, som lades fram inom ramen för IFA-kongressen i Cannes 1995, enligt vilket det faktum att man inte kan göra avdrag för kostnader i näringsverksamhet betecknas såsom ett signifikativt hinder.

verkliga kostnader som han haft i samband med sin verksamhet från sina inkomster, beskattas han med ett mycket högre belopp än vad som är fallet för personer som är bosatta inom landet, eftersom de sistnämnda personerna avseende samma inkomst hade kunnat göra avdrag för kostnader i näringsverksamhet.

44. Dessutom har Arnoud Gerritse inte någon möjlighet att i efterhand i sin bosättningsstat göra avdrag för nämnda kostnader.

45. Under dessa omständigheter anser jag att de tyska bestämmelser som är tillämpliga på beskattningen av Arnoud Gerritses inkomster från Tyskland, i enlighet med avtalet om undvikande av dubbelbeskattning, borde innebära att avdrag får göras för de kostnader i näringsverksamhet som har uppkommit vid förvärvet av dessa inkomster. Genom att inte medge ett sådant avdrag missgynnar den tyska lagstiftningen Arnoud Gerritse i förhållande till de personer bosatta inom landet som utövar samma verksamhet, men som endast beskattas på grundval av nettoinkomsten.

46. Den nackdel som Arnoud Gerritse har drabbats av följer av skillnaden i behandling på grund av hemvist enligt tysk lag. En sådan skillnad i behandlingen utgör en indirekt diskriminering.

47. Det skall prövas om denna diskriminering kan motiveras. Den tyska regeringen har i nuläget ännu inte intervenerat i målet och Finanzamt Berlin har inte redovisat någon motivering för eller något argument till försvar av denna diskriminering, som har sin grund i den tyska lagstiftningen.

48. Såsom den hänskjutande domstolen med rätta har framhållit kan det faktum att man inte har rätt att göra avdrag för kostnader i näringsverksamhet inte motiveras med hänsyn till principen om kongruens i skattesystemet. Nödvändigheten att säkerställa kongruensen i ett skattesystem har godtagits av domstolen i domarna i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien, på så sätt att bestämmelser genom vilka de grundläggande friheterna i fördraget begränsas därvid har ansetts motiverade. [29]

49. I förevarande fall innebär dock inte den tyska lagstiftningen, enligt vilken inkomsten från utomlands bosatta personer beskattas med en schablonmässig skattesats på 25 procent, på något sätt att det förhållandet att nämnda utomlands bosatta person beskattas för sin bruttoinkomst kan anses vara motiverat. Denna bedömning förändras inte vad gäller hänsynen till kongruens i skattesystemet.

50. Följaktligen utgör gemenskapsrätten hinder mot bestämmelser i den tyska lagstiftningen om inkomstbeskattning, enligt vilka en åtskillnad i behandling görs mellan inkomster för personer bosatta inom landet respektive inkomst för personer som är bosatta utomlands, på så sätt att nettoinkomsten beaktas hos de förstnämnda personerna medan bruttoinkomsten beaktas hos de sistnämnda personerna.

29 — Se särskilt domarna i de ovannämnda målen Bachmann, punkterna 21—23, samt kommissionen mot Belgien, punkterna 14—16.

V — Förslag till avgörande

51. Mot bakgrund av det ovanstående föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågorna på följande sätt:

1) Artikel 59 i EG-fördraget (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) utgör inte hinder mot en sådan nationell lagstiftning om inkomstskatt som är i fråga i förevarande mål, enligt vilken inkomster från personer bosatta inom landet respektive inkomster från personer som är bosatta utomlands beskattas olika, på så sätt att de förstnämnda personerna beskattas utifrån en progressiv skattetabell innefattande ett basfribelopp och de sistnämnda personerna beskattas enligt en schablonmässig skattesats.

2) Nämnda artikel utgör däremot hinder för en nationell lagstiftning sådan som den som är i fråga i förevarande mål, enligt vilken inkomster från personer bosatta inom landet respektive inkomster från personer som är bosatta utomlands beskattas olika, på så sätt att nettoinkomsterna efter avdrag för kostnader i näringsverksamhet beaktas för de förstnämnda personerna medan bruttoinkomsterna utan avdrag för sådana kostnader beaktas för de sistnämnda personerna.