

61993C0279

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Léger 22 päivänä marraskuuta 1994. - Finanzamt Köln-Altstadt vastaan Roland Schumacker. - Ennakkoratkaisupyyntö: Bundesfinanzhof - Saksa. - ETY:n perustamissopimuksen 48 artikla - Velvollisuus yhdenvertaiseen kohteluun - Ulkomailla asuvien tuloverotus. - Asia C-279/93.

Oikeustapauskokoelma 1995 sivu I-00225

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1 Bundesfinanzhofin esillä olevassa asiassa esittämät neljä ennakkoratkaisukysymystä kuuluvat samaan ryhmään asioiden komissio v. Ranska (avoir fiscal)(1), Biehl(2), Bachmann(3), komissio v. Belgia(4), Commerzbank(5), Halliburton Services(6) ja ennen kaikkea asian Werner(7) kanssa; viimeksi mainittu on tosiasiallisilta ja oikeudellisilta seikoiltaan hyvin samantapainen. Nämä asiat liittyvät erääseen yhteisöoikeuden avainkysymykseen: mikä merkitys EY:n perustamissopimuksen 48 artiklassa ilmaistulla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevalla yhteisöoikeuden periaatteella on tuloveroa koskevalle kansalliselle verolainsäädännölle?

2 Sovellettava verolainsäädäntö on seuraava.

3 Einkommensteuergesetzin (Saksan tuloverolaki, jäljempänä EStG)(8) 1 §:n 4 momenttia sovellettaessa ne, joilla ei ole minkäänlaista asuinpaikkaa Saksan liittotasavallassa ja jotka eivät tavanomaisesti oleskele siellä, ovat rajoitetusti verovelvollisia (beschränkt einkommensteuerpflichtig) tässä maassa saamastaan tulosta, kun taas maassa asuvat ovat yleisesti verovelvollisia(9).

4 Nämä kaksi verovelvollisten ryhmää kuuluvat hyvin erilaisten verojärjestelmien piiriin.

5 Saksan veroviranomaiset verottavat viimeksi mainittuja näiden kaikista tuloista, kun taas ensiksi mainittuja verotetaan ainoastaan Saksan alueelta saadusta tulosta.

6 Lähtien siitä periaatteesta, että ulkomailla asuvan verovelvollisen - ja siten rajoitetusti verovelvollisen - henkilökohtaiset ja subjektiiviset olosuhteet otetaan huomioon henkilön asuinpaikan valtiossa, Saksan verolainsäädännössä evätään tällaiselta henkilöltä tietty määrä etuja, jotka taas myönnetään maassa asuville verovelvollisille: ainoastaan nämä voivat hyötyä aviopareja koskevasta edullisemmasta asteikosta (Splittingtarif)(10). Ulkomailla asuvien mahdollisuudet tiettyihin vähennyksiin tai tiettyihin veron alennuksiin(11), ja erityisesti perhekohtaiseen tilanteeseen liittyviin vähennyksiin tai veron alennuksiin(12), ovat joko rajoitetut tai niitä ei ole. Lisäksi ulkomailla asuville pidätetään vero lähteellä heidän palkastaan ilman loppuvuoden selvitysmenettelyä(13).

7 Rajoitetusti verovelvollisten verotus on näin ollen objektiivista samalla tavalla kuin välillisten verojen alalla(14).

8 Kysymys näiden säännösten sopusoinnusta yhteisöoikeuden kanssa esitettiin pääasian kantajan, Belgian kansalaisen, Schumackerin, ja Finanzamt Köln-Altstadtin välisessä riita-asiassa.\$

9 Schumacker on aina asunut perheensä kanssa Belgiassa. Oltuaan ensin työssä tässä valtiossa, hän on tehnyt 15.5.1988 lähtien 31.12.1989 saakka ansiotyötä Saksan liittotasavallassa asuen samalla edelleen Belgiassa(15).

10 Viimeksi mainittua ajanjaksoa koskevan tulon osalta Schumackerin palkan verottamisoikeus kuuluu Saksan liittotasavallalle sinä valtiona, jossa toimintaa on harjoitettu, Saksan ja Belgian välillä kaksinkertaisesta verotuksesta tehdyn sopimuksen(16) 15 artiklan 1 kohdan perusteella.

11 Vuoden 1987 EStG:n 1 §:n 4 momenttia ja 39 d §:ää soveltaen Schumackerin on katsottu kuuluvan rajoitetusti verovelvollisten luokkaan ja hänen palkastaan suoritetaan I veroluokan mukaisesti laskettu pidätys (tätä veroluokkaa sovelletaan naimattomiin kansalaisiin ja ulkomailla asuviin näiden perhekohtaisesta tilanteesta riippumatta)(17).

12 Schumackerin tekemän valituksen vuoksi 22.6.1989 tehdyssä Finanzamtin päätöksessä on hylätty pyyntö siitä, että veron määrä lasketaan kohtuullisuussyistä(18) III veroluokan perusteella (jota sovelletaan maassa asuviin naimisissa oleviin henkilöihin ja joka perustuu splittingtaulukoon).

13 Finanzgericht on hyväksynyt Schumackerin valituksen ja kehottaa Finanzamtia toimittamaan uuden veron vahvistamisen vuoden 1988 palkkojen osalta ja määräämään veron vuoden 1989 palkkojen osalta III veroluokan perusteella.

14 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle veroviranomaisten nostaman Revision-kanteen yhteydessä seuraavat neljä ennakkoratkaisukysymystä:

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

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

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

4) Rikkooko Saksan liittotasavalta ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklaa jättäessään lähteellä suoritetun palkkatuloveron pidätystä koskevan vuotuisen selvityksen ja veroviranomaisten toimittaman palkkatuloveron vahvistamisen ulkopuolelle sellaiset luonnolliset henkilöt, joiden asuinpaikka tai tavanomainen oleskelupaikka ei ole Saksan liittotasavallan alueella mutta jotka saavat ansiotyöllä hankittuja varoja sieltä?"

Ensimmäinen kysymys

15 Voidaanko ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklan nojalla rajoittaa jäsenvaltion verotusoikeutta toisen jäsenvaltion kansalaisen tuloista?

16 Huomauttaen, että välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan, ennakkoratkaisupyyntöns esittänyt kansallinen tuomioistuin epäilee sitä, voidaanko 48 artiklan määräystä soveltaa tätä alaa koskevaan kansalliseen lainsäädäntöön. Se väittää erityisesti, että "... ETY:n perustamissopimuksen missään kohdassa ei anneta valtuutta jäsenvaltioiden välittömien verojen yhdenmukaistamiseen"(19). Oikeuskäytännössä ei ainakaan ratkaista riittävän selvästi ja nimenomaisesti kysymystä näiden normien välisestä suhteesta(20).

17 EY:n perustamissopimukseen ei sisälly 95 artiklan kaltaisia määräyksiä välittömän verotuksen alalla. Mikäli 220 artiklaa ei oteta lukuun, on usein korostettu perustamissopimuksen lähes täydellistä vaikenemista tällä alalla(21). Sitä ei kiistetä, että jäsenvaltioiden toimivaltaan kuuluu antaa tuloveroa koskevat säännöt(22).

18 Jääkö tämä ala silti yhteisöoikeuden soveltamisalan ulkopuolelle?

19 Aluksi esitän, että EY:n perustamissopimuksen 100 artiklan perusteella näitä lainsäädäntöjä voidaan yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden yksimielisellä päätöksellä, jos ne suoraan vaikuttavat yhteismarkkinoiden toteuttamiseen tai toimintaan(23). Verotus on jätetty 100 A artiklan soveltamisalan ulkopuolelle; säännöksessä sallitaan yhdenmukaistamistoimet määräenemmistöllä. Toisin kuin arvonlisäveron osalta, välittömän verotuksen yhdenmukaistaminen on tällä hetkellä aivan alkuvaiheessa(24).

20 Toiseksi EY:n perustamissopimuksen 2 artiklassa asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi yhteisö toteuttaa "sisämarkkinat, joille on ominaista, että tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaata liikkuvuutta rajoittavat esteet poistetaan jäsenvaltioiden väliltä"(25).

21 Näin ollen jäsenvaltiot eivät voi edes niiden yksinomaiseen toimivaltaan kuuluvilla aloilla toteuttaa sellaisia toimenpiteitä, joilla perusteettomasti estetään työntekijöiden (48 artikla), itsenäisten ammattien harjoittajien (52 artikla)(26), palvelujen (59 artikla) tai pääomien (73 artikla) vapaata liikkuvuutta.

22 Näiden periaatteiden soveltaminen ei edellytä jäsenvaltioiden lainsäädännön lähentämistä. Kuten julkisasiamies Mancini on huomauttanut asiaan komissio v. Ranska (avoir fiscal) kuuluvassa ratkaisuehdotuksessaan, "... yhteisön lainsäätäjän viivyttely ei lykkää valtioille asetettua velvollisuutta soveltaa niiden verojärjestelmiä sellaisella tavalla, joka ei ole syrjivä"(27).\$

23 Yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut tässä asiassa antamassaan tuomiossa seuraavan periaatteen:

"... kysymyksessä olevaa kohtelun erilaisuutta (ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklan soveltamisalalla) ei voida perustella jäsenvaltioiden yhtiöverotusta koskevien lainsäännösten yhdenmukaistamisen puuttumisella"(28).

24 Sosiaaliturva, välitön verotus tai esimerkiksi yliopistollisten tutkintotodistusten antaminen kuuluvat jäsenvaltioiden toimivaltaan. Näiden on tästä huolimatta annettava näillä aloilla sellaisia säännöksiä, joissa kunnioitetaan yhteisöoikeudessa määritellyjä perusvapauksia.

25 Yhteisöoikeudessa puututaan näihin säännöksiin vain sikäli, kuin ne vaikuttavat näihin vapauksiin.

26 Kaikki kansalaisuuteen perustuvan, ilmeisen tai peitellyn, syrjinnän toteuttava verolainsäädäntö on voitava tutkia siten 48, 52 tai 59 artiklan valossa.

27 Täsmällisemmin ilmaistuna, 48 artiklan 2 kohdassa, jossa edellytetään kaiken kansalaisuuteen perustuvan jäsenvaltioiden työntekijöiden välisen syrjinnän poistamista palkkauksessa, kielletään jokainen sellainen syrjivä verosäännös, joka vaikuttaa yhdenvertaisuusperiaatetta loukkaavasti tällä alalla. Kuten pääasian kantaja tiivistää kirjallisissa huomautuksissaan:

"... on oikeudenvastaista muuntaa korkeamman verotuksen vaikutuksesta samanlaiset bruttopalkat erilaisiksi nettopalkoiksi"(29).

28 Sen lisäksi työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella annetun asetuksen (ETY) N:o 1612/68(30) 7 artiklassa säädetään, että jäsenvaltion kansalaisen on työntekijänä saatava toisen jäsenvaltion alueella samat verotukseen liittyvät edut kuin kotimaisten työntekijöiden. Neuvosto on näin ollen soveltanut veroalalla yhdenvertaisuusperiaatetta.

29 Asiassa Biehl antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuim on katsonut, että

"yhdenvertaisen kohtelun periaate palkkauksen alalla jäisi vaikutuksetta, jos sitä voitaisiin loukata kansallisilla syrjivillä säännöksillä tuloverotuksen alalla"(31).

30 On havaittavissa, että välittömän verotuksen alalla, kuten muillakin jäsenvaltioiden toimivaltaan kuuluvilla aloilla, on kunnioitettava perustamissopimuksen perusvapauksia: muistettakoon tässä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuimen toteamus 59 artiklaan liittyvässä asiassa Hubbard antamassaan tuomiossa(32):

"... yhteisöoikeuden tehokkuus ei voi vaihdella kansallisen oikeuden kaikkien niiden alojen mukaan, joissa yhteisöoikeuden vaikutus voi tuntua."

31 Lopuksi jäsenvaltioiden kansalaisille 48, 52 tai 59 artiklan perusteella tunnustetut oikeudet ovat ehdottomat. Näiden oikeuksien kunnioittaminen ei voi riippua erityisesti kahden jäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyn sopimuksen sisällöstä(33).

32 Jos tarvitaan vielä näyttöä siitä, että verolainsäädäntö on perustamissopimuksessa vahvistettujen perusvapauksien alainen, voin mainita EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan. Perustamissopimuksen 73 b artiklassa vahvistetaan ensin kaikkien sellaisten rajoitusten kiellon periaate, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä; 73 d artiklassa määrätään sitten, että jäsenvaltioilla on oikeus "soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella" ja 3 kohdassa täsmennetään, että nämä toimenpiteet "... eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 73 b artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista..."

Toinen kysymys

33 On tehtävä aluksi seuraava huomautus: toisin kuin asiassa Werner, esillä oleva asia kuuluu selvästi yhteisöoikeuden soveltamisalan piiriin. Werner, Saksassa työskentelevä Saksan kansalainen, joka on siellä hankkinut ammattipätevyytensä, ei ole koskaan käyttänyt perustamissopimuksessa myönnettyjä vapauksia, erityisesti vapautta työskennellä toisessa jäsenvaltiossa. Ainoa muihin maihin liittyvä seikka oli hänen asumisensa Alankomaissa. Esillä olevassa asiassa Schumacker, Belgian kansalainen, joka on hankkinut ammattipätevyytensä ja -kokemuksensa muualla kuin Saksan liittotasavallassa(34), on käyttänyt perustamissopimuksen 48 artiklassa vahvistettua oikeutta työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen saapuakseen tähän maahan tekemään ansiotyötä. Tällainen tilanne ei siis ole täysin jäsenvaltion sisäinen(35).

34 Tämän kohdan tultua selvitettyksi, muotoilen toisen kysymyksen uudelleen seuraavasti:

"Voidaanko jäsenvaltion verolainsäädännössä perustamissopimuksen 48 artiklaa rikkomatta verottaa tuloistaan ulkomailla asuvaa, tässä valtiossa ansiotyötä tekevää henkilöä raskaammin kuin maassa asuvaa, samaa työtä tekevää henkilöä?"

35 Asuinpaikan mukainen peruste on kansainvälisen vero-oikeuden johtava periaate. Lähes kaikki maailman valtiot ovat valinneet sen; sitä pidetään parempana kuin kansallisuusperiaatetta, "... jonka mukaan valtio verottaa henkilöitä, jotka ovat saattaneet menettää kaiken todellisen, varsinkin taloudellisen, siteen tähän valtioon"(36).

36 Maassa asuvien ja ulkomailla asuvien välisen erottelun selityspерuste on selvä: valitessaan tietyn valtion asuinpaikakseen henkilö velvoittautuu osallistumaan valtion tuottamien julkisten palvelujen ja julkishallinnon kuluihin. On tällöin johdonmukaista, että tämä valtio verottaa tätä henkilöä tämän kaikista tuloista kokonaisvaltaisesti. Samoin juuri tämä valtio, johon verovelvollinen on keskittänyt perhe-elämänsä, myöntää sille oikeuden verotuksessa tehtäviin vähennyksiin tai veronalennuksiin. On olemassa henkilökohtainen side verovelvollisen ja tarkastelun kohteena olevan valtion välillä.

37 Toisaalta työskentelyvaltio verottaa ulkomailla asuvaa lähes objektiivisesti pelkästään niistä tuloista, joiden lähde sijaitsee sen alueella. Verovelvollisella ei ole todellakaan muuta sidettä tähän valtioon kuin hänen siellä harjoittamansa taloudellinen toiminta.

38 Voidaan näin ollen havaita, että vero-oikeudessa tehdään ero maassa asuvien ja ulkomailla asuvien välillä, koska nämä eivät ole objektiivisesti samassa tilanteessa. Tähän eroon perustuu sitä paitsi OECD:n mallisopimus kaksinkertaisen tulo- ja varallisuusverotuksen estämisestä(37).

39 Syrjintäkieltoperiaatteen soveltamisessa veroalalla on oltava varovainen. On todettu:

"To anyone who is somewhat familiar with tax law, it is clear that the concept of de facto non-discrimination could very easily result in the disintegration of national tax systems. Even were the Court to limit itself to the elimination of the differences in tax treatment between tax-payers based on nationality or on residence, the resulting chaos in income tax would be considerable"(38).

40 Työntekijöiden vapaan liikkuvuuden takaamiseksi yhteisön alueella kielletään 48 artiklan 2 kohdassa kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä jäsenvaltioiden työntekijöiden välillä, erityisesti palkkauksessa.

41 Yhteisöjen tuomioistuin on muistuttanut asiassa Biehl antamassaan tuomiossa lainaten asiassa Sotgiu 12.2.1974 annettua tuomiota(39), että

"... yhdenvertaista kohtelua koskevilla säännöillä ei kielletä ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaa ilmeistä syrjintää vaan myös kaikki sellaiset peiteltyyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita käyttämällä tosiasiallinen lopputulos on sama ..." (40)

42 Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että asuinpaikkaan perustuva erottelu, vaikkakin sitä sovelletaan erotuksetta omiin kansalaisiin ja ulkomaalaisiin, on rinnastettava kansalaisuuteen perustuvaan erotteluun, koska ulkomailla asuvat ovat pääasiallisesti ulkomaalaisia (41).

43 Tämän vuoksi yhteisöjen tuomioistuin on katsonut 48 artiklan vastaiseksi sellaisen lainsäädännön, jonka mukaan maassa vain osan vuotta asuvalta verovelvolliselta evätään liikaa pidätetyn veron palautus samalla, kun maassa pysyvästi asuvalle suoritetaan mainittu palautus (42).

44 Ei kuitenkaan ole poissuljettua se, "... että luonnollisen henkilön asuinpaikkaan perustuva erottelu voisi tietyin edellytyksin olla sallittua sellaisella alalla kuin vero-oikeus ..." (43).

45 Asuinpaikkaan perustuvalla, vaikutuksiltaan syrjivällä verosäännöksellä, ei estetä työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, mikäli sen tavoitteena on yleinen etu (kuten kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaaminen) ja mikäli se on ehdottoman tarpeellinen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa komissio v. Belgia (44) 28.1.1992 antamassaan tuomiossa, että työntekijöiden vapaata liikkuvuutta rajoittavalla verosäännöksellä ei rikottu perustamissopimuksen 48 artiklaa, mikäli se oli perusteltua "... kysymyksessä olevan verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarpeellisuuden ..." vuoksi (45).

46 Belgian vero-oikeudessa vapaaehtoiset vanhuuseläke- ja henkivakuutusmaksut ovat vähennyskelpoisia veronalaisesta tulosta ainoastaan, jos ne on suoritettu Belgiaan sijoittautuneille yrityksille tai ulkomaalaisten vakuutuslaitosten belgialaiselle liikkeelle. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että verojärjestelmän johdonmukaisuutta (eli maksujen vähennyskelpoisuuden ja vakuutusyhtiön suorittaman eläkkeen tai ns. säästösumman myöhemmän verottamisen välistä yhteyttä) ei voida taata vähemmän rajoittavilla toimenpiteillä ja että kysymyksessä oleva verosäännös oli siten perustamissopimuksen 48 artiklan mukainen.

47 On havaittavissa asioissa Bachmann ja komissio v. Belgia annetuista tuomioista lähtien, että yhteisöjen tuomioistuin hyväksyy sen, että kansalliset, 48 artiklan 2 kohdassa tarkoittamassa merkityksessä syrjivät lainsäädännöt voivat olla tästä syrjinnästä huolimatta perusteltuja yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Poikkeuksia tämän artiklan muotoilemaan syrjintäkieltoperiaatteeseen eivät ole yksin sen 3 ja 4 kohdassa vahvistetut poikkeukset.

48 Yhteisöjen tuomioistuin soveltaa siten syrjivään verolainsäädäntöön rule of reason -periaatetta, jonka tarkoituksena on lieventää niitä vaikutuksia, jotka aiheutuvat siitä, että 48 ja 52 artiklan soveltamisalaan katsotaan kuuluviksi sellaiset kansalliset, erotuksetta sovellettavat lainsäädännöt, jotka haittaavat tai estävät työntekijöiden vapaata liikkuvuutta (46).

49 Ehdotan, että tässä asiassa sovelletaan näitä periaatteita.

50 Onko esillä olevassa asiassa kysymys syrjinnästä? Mikäli on, onko tämä syrjintä perusteltua?

51 Voidaan hyväksyä se ajatus, että suurin osa ulkomailla asuvista on ulkomaalaisia (47) ja että ainoastaan maassa asuville varattuun etuun kätkeytyy kansalaisuuteen perustuva syrjintä.

52 Mutta ensiksi on pystyttävä tunnistamaan syrjintä.

53 Tiedetään, että "... yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa"(48).

54 Yhteisöjen tuomioistuin varmistautuu erityisellä huolella siitä, että syrjinnän olemassaolo on huomattavaa.

55 Siten asiassa komissio v. Ranska (avoir fiscal) antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että silloin kun sellaiset yhtiöt, joiden kotipaikka on Ranskassa, ja ulkomailla kotipaikan omaavien yhtiöiden Ranskassa sijaitsevat tytäryhtiöt tai liikkeet kuuluvat saman verojärjestelmän piiriin ja kun niiden suhteen ei tehdä minkäänlaista eroa veroperusteen määrittelyssä, niitä ei voida kohdella eri tavalla veroetua, esimerkiksi verohyvitystä(49) myönnettäessä. Asiassa Biehl veroperuste oli myös sama maassa asuville ja ulkomailla asuville tarkastelun kohteena olevalla ajanjaksolla. Lopulta asiassa Commerzbank maahan sijoittautuneet yhtiöt saivat sellaisia veroetuja, joita ei myönnetty samaan verotukselliseen asemaan asetetuille ulkomailla sijaitseville yhtiöille.

56 On syytä näin ollen esillä olevassa tapauksessa tarkastaa, että kysymyksessä on samankaltaiset tilanteet, joita kohdellaan eri tavalla(50).

57 Onko objektiivisessa tilanteessa olemassa sellainen ero, joka oikeuttaa erilaiseen kohteluun tuloverotuksen yksityiskohtaisten säännösten ja tuloverotusta koskevien edellytysten osalta(51)?

58 Saksan verolainsäädännön oikeusperuste on selvä: yleisesti verovelvollisten ryhmää, johon maassa asuvat kuuluvat, verotetaan koko maailmasta saaduista kokonaistuloista(52). Koska yleisesti verovelvolliset hyötyvät asuinpaikan valtion palveluista, heidän on osallistuttava veroillaan valtion menoihin. Lisäksi tämä valtio tuntee parhaiten - tai voi parhaiten tarkastaa - näiden henkilökohtaisen tilanteen ja verottaa näitä subjektiivisesti määrittelemällä erilaisia veronalennuksia tai -huojennuksia huoltovelvollisuuden tai ammattikulujen (Werbungskosten) yms. perusteella. Verovelvollisen elinajan keskus on siellä(53).

59 Sitä vastoin rajoitetusti verovelvollista (tässä yhteydessä ulkomailla asuvaa) verotetaan Saksan liittotasavallassa ainoastaan niistä tuloista, joiden lähde on tämän valtion alueella. Häntä verotetaan objektiivisesti ottamatta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan, koska hänen asuinpaikkansa valtiolla on hänestä parhaat tiedot ja sen veroviranomaiset ottavat mainitun tilanteen periaatteessa huomioon kansainvälisen vero-oikeuden sääntöjen mukaisesti(54). Kuten pääasian tuomari on sen ilmaissut, "verovelvollisella itsellään ei ole liittymäkohtaa kansalliseen alueeseen vaan hänen harjoittamallaan toiminnalla"(55).

60 Verovelvolliselle myönnettävien henkilökohtaisten vähennysten tai veronalennusten päällekkäisyyden välttämiseksi otetaan hänen henkilökohtainen tilanteensa siis huomioon vain asuinpaikan valtiossa, jossa verotus kohdistuu hänen kaikkiin tuloihinsa(56).

61 Vain asuinpaikan valtiossa voidaan siten ottaa huomioon splitting, mikä edellyttää näiden kahden puolison saamien kaikkien, niin kotimaisten kuin ulkomaistenkin, tulojen ottamista huomioon.

62 Tämä järjestelmä on tavallaan johdonmukainen: jos Saksan liittotasavalta ottaisi huomioon rajoitetusti verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen (minkä se saattoi tehdä ainoastaan siellä saatujen tulojen osalta), tämä otettaisiin työskentelyvaltiossa ja asuinpaikan valtiossa kahdesti huomioon, mikä johtaisi perusteettomaan veroetuun. Maassa asuvia ja ulkomailla asuvia koskevien eri järjestelmien olemassaolon avulla estetään etujen päällekkäisyys. Tämän vuoksi kaksinkertaisen verotuksen estämisestä laaditun OECD:n mallisopimuksen 24 artiklan 3 kohdassa suljetaan pois sellainen mahdollisuus, että sopimusvaltion on pakko myöntää toisessa

sopimusvaltiossa asuville henkilöille sellaisia henkilökohtaisia vähennyksiä, veronalennuksia tai -huojennuksia, jotka se myöntää omalla alueellaan asuville henkilöille(57).

63 Yleisesti verovelvollisen ja rajoitetusti verovelvollisen välistä syrjintää ei näin ollen ole, koska heitä ei ole asetettu samankaltaiseen tilanteeseen. Ensiksi mainitun verovelvollisen koko maailmasta saamien tulojen verotusta ei voida verrata jälkimmäisen tulojen verotukseen, joka rajoittuu ainoastaan työskentelyvaltiosta saatuihin tuloihin. On kyse erilaisten tilanteiden erilaisesta kohtelusta. OECD:n mallisopimuksen edellä mainittu 24 artikla on erittäin selvä tältä osin: maassa asuvat ja ulkomailla asuvat eivät ole samassa tilanteessa ja verotuksessa voidaan tehdä näiden välillä ero ilman, että viimeksi mainitut voivat vedota syrjintäkieltoperiaatteeseen.

64 Ei näin ollen voida väittää, että ulkomailla asuvaa rajoitetusti verovelvollista verotetaan periaatteessa raskaammin kuin maassa asuvaa yleisesti verovelvollista(58). Veroperuste ei ole sama(59) ja asianomaisen subjektiivinen tilanne voidaan ottaa huomioon erittäin suotuisissa olosuhteissa henkilön asuinpaikan valtiossa.

65 Mutta eikö tämä järjestelmä osoittaudu puutteelliseksi silloin, kun ulkomailla asuva verovelvollinen saa kaikki (tai miltei kaikki) tulonsa työskentelyvaltiosta, ja kun asuinpaikan valtion ja työskentelyvaltion välillä kaksinkertaisesta verotuksesta tehdyn sopimuksen mukaan näistä verotetaan vain viimeksi mainitussa valtiossa? Kolmas kysymys koskee nimenomaan tätä seikkaa.

Kolmas kysymys

66 Koska pääasian kantajan kaltaisessa tilanteessa olevaa verovelvollista - työskentelyvaltiossa rajoitetusti verovelvollista - ei veroteta asuinpaikan valtiossa hänen saadessa sieltä riittämättömästi tuloja(60), hänen subjektiivista tilannettaan ei oteta huomioon missään valtiossa: asuinpaikan valtio ei verota häntä lainkaan ja työskentelyvaltio pitää häntä rajoitetusti verovelvollisena verottaen häntä objektiivisesti.

67 Tällainen negatiivinen toimivaltaristiriita työskentely- ja asuinpaikan valtion välillä (jotka molemmat kieltäytyvät myöntämästä verovähennyksiä henkilökohtaisten kustannusten tai huoltovelvollisuuden perusteella) johtaa ulkomailla asuvan liialliseen verottamiseen. Onko tämä syrjintää?

68 Korostakaamme kysymyksen käytännöllistä merkitystä: rajatyöntekijät saavat - hyvin usein - kaikki tulonsa työskentelyvaltiosta. He ovat siis tältä osin maassa asuvien kanssa täysin rinnastettavassa tilanteessa. Voidaanko heidän osalta vedota maassa asuvien ja ulkomailla asuvien väliseen eroon silloin, kun he ovat verotuksen kannalta objektiivisesti samassa tilanteessa kuin maassa asuvat?

69 Tämä tilanne palauttaa mieliin Biehl-asian, jossa yhteisöjen tuomioistuin korosti sitä, että yhdenvertaisuusperiaatteen loukkaaminen oli erityisen selvä silloin, kun ulkomailla asuva sai tuloja ainoastaan Luxemburgin suurherttuakunnasta(61).

70 Jäsenvaltion kansalaisen, joka käyttää hänelle 48 artiklan mukaan kuuluvaa oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen mennäkseen työskentelemään toiseen jäsenvaltioon (josta hän saa kaikki tulonsa) ja joka asuu edelleen alkuperäisessä valtiossaan, on suoritettava veroa työskentelyvaltiosta saaduista tuloista siten, ettei hänen subjektiivista tilannettaan eikä hänen huoltovelvollisuuttaan oteta huomioon.

71 Tästä seuraa selvä syrjintä ulkomailla asuvan vahingoksi; ulkomailla asuvaa koskee erilainen verojärjestelmä kuin mitä sovelletaan maassa asuvaan, samalla kun "veroperusteen määrittely" on sama(62) ja kun he molemmat ovat konkreettisesti samassa tilanteessa verotuksen kannalta.

72 Maassa asuvalta evätään erityisesti *splittingistä* koituva hyöty, joka vaikuttaa verotuksen progressiota lieventävästi.

73 Tästä syrjinnästä henkilöiden vapaalle liikkuvuudelle aiheutuvat seuraukset eivät ole jääneet huomaamatta komissiolta, joka on antanut 21 päivänä joulukuuta 1993 henkilöiden toisessa jäsenvaltiossa kuin heidän asuinpaikkansa valtiosta saamien tiettyjen tulojen verottamisesta suosituksen 94/79/EY(63):

"... henkilöiden vapaata liikkuvuutta voidaan estää sellaisilla luonnollisten henkilöiden tuloverotusta koskevilla säännöksillä tai määräyksillä, joiden vaikutuksesta ulkomailla asuvia verotetaan raskaammin kuin samankaltaisessa tilanteessa olevia, maassa asuvia henkilöitä"(64). Ensiksi mainituilta ei saa evätä "... niitä veroetuja ja verovähennyksiä, jotka myönnetään maassa asuville, silloin kun valtaosa heidän tuloistaan on saatu toimintapaikan valtiosta"(65).

74 Komissio suosittelee näin ollen jäsenvaltioille, että nämä eivät määräisi ulkomailla asuvien saamille tuloille korkeampaa veroa kuin mitä tämä valtio määräisi, jos verovelvollinen, hänen puolisonsa ja hänen lapsensa asuvat tässä maassa edellyttäen, että nämä tulot muodostavat vähintään 75 prosenttia veronalaisesta kokonaistulosta(66).

75 Syrjinnästä ei synny epäilystä silloin, kun ulkomailla asuva saa kaikki tulonsa työskentelyvaltiosta. Miten on asian laita silloin, kun hän saa suurimman osan tuloistaan tai miltei kaikki tulonsa viimeksi mainitusta valtiosta? Mikä on se raja, josta lähtien hänen tilanteensa on rinnastettava maassa asuviin? Komissio vahvistaa suosituksessaan rajan 75 prosentiksi. Saksan ja Alankomaiden lainsäädännössä se vahvistetaan 90 prosentiksi.

76 Mielestäni tällaisen lainsäädännön puuttuessa yksinomaan kansalliselle tuomioistuimelle kuuluvalla tosiasioitten arvioinnilla voidaan määritellä se raja, josta lähtien tulot ovat asuinpaikan valtiossa riittävät, jotta tämän valtion veroviranomaiset ottavat asianomaisen henkilökohtaisen tilanteen huomioon. Ainoastaan ne maassa asuvat, joiden tulot alittavat tämän rajan, voidaan rinnastaa siinä työskentelyvaltiossa asuviin henkilöihin, jossa he saavat olennaisen osan tuloistaan.

77 Miten voidaan perustella Saksan lainsäädäntöä perustamissopimuksen 48 artiklan suhteen?

78 Yhteisöjen tuomioistuin tutkii erityisen huolellisesti oikeutusperusteet, kun kysymyksessä on syrjivä verolainsäädäntö. Siten verotuksellisen haitan puolustukseksi ei voida välttämättä katsoa sitä, että haitta voidaan hyvittää jollakin edulla(67).

79 Tässä yhteydessä on esitetty kaksi oikeutusperustetta.

a) Verovelvollisen subjektiivisen tilanteen huomioon ottaminen on varattava asuinpaikan valtion veroviranomaisille; tämä valtio on ainoa, jolla voi olla siitä täsmällinen tieto

80 Kansallisten viranomaisten välinen tietojenvaihto on tältä osin kehittynyt erityisesti direktiivin 77/799/ETY(68) (siitä huolimatta, että jäsenvaltioiden veroviranomaisten väliselle yhteistyölle on asetettu rajoitus tämän säädöksen 8 artiklan 1 kohdassa(69)) ja tätä direktiiviä muuttaneiden direktiivien 79/1070/ETY(70) ja 92/12/ETY(71) yhteydessä.

81 Kun yhteisöjen tuomioistuin ottaa huomioon nämä säädökset, se ei hyväksy vetoamista siihen, että veroviranomaisten on vaikea koota tarvittavia tietoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen verottamiseksi(72).

82 Vaikka oletettaisiin, että tämä yhteistyö katsotaan nykyisin vielä riittämättömäksi, mielestäni vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuutta koskeva yhteisöjen tuomioistuimen omaksuma ajattelutapa on sovellettavissa niihin vähennyksiin tai veronalennuksiin, joita täysin verovelvollinen

voi vaatia:

"Mahdottomuus pyytää tällaista yhteistyötä (jäsenvaltioiden veroviranomaisten välillä) ei voi olla kuitenkaan perusteena sille, että vakuutusmaksut eivät ole vähennyskelpoisia. Todellakaan mikään ei estä asianomaisia veroviranomaisia pyytämästä asianomaiselta tarpeellisiksi katsomiaan todisteita ja tarvittaessa epäamästä vähennysoikeutta, jollei näitä todisteita esitetä"(73).

b) Ulkomailla asuvan rinnastaminen maassa asuvaan on tällaisessa tilanteessa verojärjestelmän johdonmukaisuuden vastaista

83 Olen osoittanut, että erottelu maassa asuvien ja ulkomailla asuvien välillä selittyy silloin, kun viimeksi mainittujen saamien tulojen lähteet sijaitsevat sekä asuinpaikan valtiossa että työskentelyvaltiossa. Sitä vastoin ulkomailla asuvan verotuksellinen asema voidaan rinnastaa maassa asuvan verotukselliseen asemaan silloin, kun hän saa tulonsa täysin samoissa oloissa kuin viimeksi mainittu. Lisään, että ulkomailla asuvan liiallinen verottaminen on tällaisessa tapauksessa sitäkin kohtuuttomampaa, kun sen vaikutuksesta hänen osallistumisensa verotukseen lisääntyy sellaisessa maassa, jossa hän ei asu.

84 Tämä pitää siinä määrin paikkansa, että Saksan liittotasavalta muutti verolainsäädäntöään aluksi siten, että Saksassa asuvia koskevaa verojärjestelmää, ja erityisesti splittingiä, sovelletaan Alankomaista oleviin rajatyöntekijöihin, jos he saavat vähintään 90 prosenttia koko maailmasta hankkimistaan tuloista Saksasta(74). Sen jälkeen saksalainen lainsäätäjät saattoi Saksassa asuvia koskevan verojärjestelmän piiriin kaikki ne ulkomailla asuvat, jotka saavat kaikista tuloistaan vähintään 90 prosenttia Saksasta, splittingiä lukuun ottamatta(75).

85 Perustellakseen erilaista kohtelua, joka sen lainsäädännössä varataan Belgiasta oleville rajatyöntekijöille verrattuna Alankomaista oleviin rajatyöntekijöihin, Saksan hallitus väittää, että jos se ulottaisi yleisesti verovelvollisen aseman myöntämisen ensiksi mainittuihin, sen voisi olla pakko yleistää tämä asema kaikkia niitä ulkomailla asuvia tai ulkomaalaisia työntekijöitä koskevaksi, jotka voisivat vedota perustuslain yhdenvertaisuusperiaatteeseen.

86 Ilmoitan tässä, että yhdenvertaisuusperiaatetta on jo loukattu ja että tämä on jopa todettu 20.4.1988 annetussa Bundesfinanzhofin tuomiossa(76):

"Muista naapurivaltioista olevien rajatyöntekijöitten kohtelevinen eri tavalla kuin Alankomaista olevien on vastoin perustuslain 3 artiklaa".

87 Saksan hallitus ei voi missään tapauksessa perustella 48 artiklan rikkomista tietyille ulkomailla asuville jo myöntämänsä oikeuden yleistämisestä aiheutuvilla liiallisilla taloudellisilla seurauksilla. Yhteisöjen tuomioistuin on jo vastannut tämän tyyppiseen perusteluun asiassa komissio v. Ranska (avoir fiscal)(77). Jos jäsenvaltio voi rajoittaa oikeutta veroetuun, edellytetään tällöin syrjäntäkieltoperiaatteen noudattamista.

88 Mielestäni Saksan uusi verolainsäädäntö osoittaa joka tapauksessa, että ulkomailla asuvien rinnastaminen kotimaassa asuviin tietyissä tarkalleen määriteltävissä tapauksissa ei vaaranna kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuutta. Tällä rinnastamisella voidaan päinvastoin varmistaa yhdenvertaisuusperiaatteen kunnioittaminen.

89 Kuinka asian laita on splittingin osalta, jonka hyöty Grenzpendlergesetzin mukaan evätään ulkomailla asuville?

90 Tältä osin vaarana ei ole verovelvollisen perhekohtaisen tilanteen huomioon ottaminen kahdesti, koska häntä ei veroteta asuinpaikan valtiossa.

91 Vaikeus syntyy siitä, että esimerkkitapauksessamme splittingin soveltaminen johtaa puolison asuinpaikan maassa saamien tulojen (työttömyyskorvaukset) huomioon ottamiseen eikä niistä veroteta Saksassa.

92 Pääasian tuomari myöntää, että puolison tulojen "huomioon ottaminen progressiossa ... tuntuu teknisesti mahdolliselta"(78), minkä vahvistaa se, että Alankomaista olevat rajatyöntekijät saavat splittingin jo hyväkseen.

93 Mielestäni splittingin ulottaminen ulkomailla asuvia koskevaksi voisi olla mahdotonta silloin, kun on selvitetty, että se on eväty pääasian kantajan tilannetta vastaavassa tilanteessa olevilta Saksassa asuvilta henkilöiltä.

94 Saksassa yhdessä asuvat puoliset ovat siis yleisesti verovelvollisia ja pääsevät järjestelmällisesti splittingistä osallisiksi. Pääasian tuomarin toteamuksista lisäksi käy ilmi, että naimisissa oleva pari, jonka asuinpaikka on sekä Saksassa että Belgiassa, voisi myös päästä siitä osalliseksi(79).

95 Teen tällä perusteella sellaisen johtopäätöksen, että puolison tulot voidaan ottaa huomioon veron progression soveltamiseksi, asuipa tämä maassa tai ei(80).

96 Lopuksi, splittingistä koituvaa hyötyä ei voida evätä kansallisten veroviranomaisten tietojenvaihtoa koskevien vaikeuksien vuoksi. Olen jo selittänyt käsitykseni tältä osin(81).

97 Tässä yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatetussa, erittäin tarkasti määritellyssä tilanteessa verojärjestelmän johdonmukaisuus ei edellytä erottelua maassa asuvien ja ulkomailla asuvien välillä vaan päinvastoin viimeksi mainittujen rinnastamista ensiksi mainittuihin. Koska näillä on samat verotukseen liittyvät velvollisuudet, näiden on myös saatava samat edut, ja erityisesti samat verohuojennukset.

98 Korostan lopuksi, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien välinen ero ei ole ehdoton. Useiden jäsenvaltioiden verolainsäädännössä pidetään sellaisia henkilöitä, joilla ei ole kotipaikkaa näissä valtioissa, maassa asuvina ja heitä verotetaan yleisesti verovelvollisina. Ulkomailla asuvia virkamiehiä koskeva EStG:n 1 §:n 2 momentti ja kahdessa maassa asuvia koskeva Saksan verojärjestelmä ovat esimerkkeinä tästä.

Neljäs kysymys

99 Velvoitetaanko 48 artiklassa työskentelyvaltio soveltamaan lähteellä suoritettujen palkkatuloveron pidätyksen vuotuisen selvityksen (Lohnsteuerjahresausgleich) ja veroviranomaisten toimittaman palkkatuloveron vahvistamisen (Veranlagung zur Einkommensteuer) periaatteita pääasian kantajan kanssa vastaavissa tilanteissa oleviin ulkomailla asuviin? Toisin sanoen, velvoitetaanko 48 artiklassa yhdenvertaiseen kohteluun verotusta koskevien aineellisten säännösten lisäksi myös menettelyn osalta?

100 Saksan lainsäädännössä säädetään yleisesti verovelvollisia koskevasta, palkkatuloveron lähteellä suoritettujen pidätyksen vuotuisesta selvityksestä. Työnantajan on palautettava työntekijälle osa perimästään tuloverosta, mikäli kuukausittain pidätetyt määrät yhteensä ylittävät vuotuisen veroasteikkoon perustuvan määrän. Ulkomailla asuvat henkilöt - rajoitetusti verovelvolliset - eivät saa hyväkseen tällaista veron selvitystä(82): kuukausittain lähteellä suoritettujen pidätykset muodostavat yhdessä lopullisen veron.

101 Vaikka ulkomailla asuva voikin näin välttää veroviranomaisten mahdolliset huomautukset(83), häneltä evätään ennen kaikkea mahdollisuus vedota poikkeuksellisiin menoihin tai ylimääräisiin kustannuksiin, jotka voisivat oikeuttaa veronpalautukseen. Hän on huonommassa asemassa erityisesti silloin, kun hän lähtee työskentelyvaltiosta vuoden aikana (tai kun hän saapuu työskentelemään sinne vuoden aikana, kuten pääasian kantaja vuonna 1988).

102 Onko tällainen kohtelun erilaisuus sopusoinnussa 48 artiklan kanssa, silloin kun ulkomailla asuvan tilanne on vastaava kuin maassa asuvan tilanne, eli kun hän saa kaikki tai miltei kaikki tulonsa työskentelyvaltiosta?

103 Mielestäni tämä kysymys on ratkaistu asiassa Biehl annetulla tuomiolla.

104 Mainitussa asiassa Luxemburgin suurherttuakunnasta vuoden aikana lähtenyt verovelvollinen ei saanut osakseen, toisin kuin maassa asuvat, veroviranomaisten vuoden lopulla suorittamaa lähteellä liikaa pidätetyn veron palautusta. Koska verovelvolliset, jotka vuoden aikana lähtevät työskentelyvaltiosta (tai sijoittautuvat sinne), ovat useimmiten toisten jäsenvaltioiden kansalaisia, yhteisöjen tuomioistuimien katsoi, että kyseessä oli peitelty syrjintä(84).

105 Kun esimerkkitapauksessamme ulkomailla asuvilta evätään Saksan verolainsäädännössä oikeus lähteellä suoritettujen pidätysten vuotuisen selvitykseen, heiltä evätään etu, eli oikeus mahdollisesti liikaa perityn veron palautukseen (silloin kun kuukausittain pidätetyt määrät ylittävät kyseisenä verovuonna maksettavan määrän), johon maassa asuvilla sitä vastoin on oikeus.

106 Velvollisuus myöntää toisen jäsenvaltion kansalaisille samat veroedut kuin oman maan kansalaisille ulottuu menettelyä koskeviin sääntöihin ja veronperinnän yksityiskohtaisiin säännöksiin. Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että mahdollisuudella hakea vapautusta verosta kohtuuttomaksi katsotun veropäättöksen vuoksi ei voitu yksin perustella syrjivää verotusmenettelyä koskevan säännöksen säilyttämistä(85).

107 Katson näin ollen, että perustamissopimuksen 48 artiklan määräyksiä on rikottu, ja komissio oli sitä paitsi todennut näin kirjallisessa vastauksessaan erään europarlamentaarikon 26.10.1992 esittämään kysymykseen(86).

108 Esitän vielä kaksi loppuhuomautusta.

109 Ensiksi kannattamani ratkaisu on yhdenmukainen yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Werner antaman tuomion kanssa, joka koski, palauttakaaamme se mieliimme, jäsenvaltion sisäistä tilannetta ja jossa yhteisöjen tuomioistuin ei todennut kansalaisuuteen perustuvaa peiteltyä syrjintää eikä 52 artiklan rikkomista.

110 Toiseksi, vaarana ei ole tässä yhteydessä se, että verovelvollinen ryhtyisi eräänlaiseen forum shopping fiscal -menettelyyn ja valitsisi asuinpaikkansa siinä valtiossa, jossa verotus on edullisin, mitä Tanskan hallitus pelkää. Ulkomailla asuvaa koskevan verojärjestelmän saattaminen samanlaiseksi kuin maassa asuvaa koskeva verojärjestelmä silloin, kun nämä saavat kaikki tulonsa työskentelyvaltiosta, vaikuttaa päinvastoin siten, että asuinpaikan valinnasta tulee verotuksen kannalta neutraali.

111 Tämän vuoksi ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisisi sille esitetyt kysymykset seuraavasti:

1) Sellainen verolainsäädäntö, jonka mukaan maassa asuviin ja ulkomailla asuviin sovelletaan eri järjestelmiä tuloveron osalta, voi kuulua EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan soveltamisalaan.

2) Tässä artikkelissa ei kielletä periaatteessa sitä, että ulkomailla asuvaa palkattua työntekijää verotetaan työskentelyvaltiossa raskaammin kuin maassa asuvaa samaa työtä tekevää henkilöä,

silloin kun he eivät ole vastaavissa tilanteissa verotuksen kannalta.

3) Artiklassa kielletään sitä vastoin se, että sellaisessa tilanteessa, jossa jäsenvaltio B:n alueella asuva, jäsenvaltio A:n alueella ansiotyötä tekevä työntekijä, joka 1) saa jäsenvaltio A:sta kaikki tulonsa tai suurimman osan niistä ja joka 2) ei saa jäsenvaltio B:stä riittävästi tuloja, jotta häntä voitaisiin siellä verottaa subjektiivisesti ottamalla huomioon hänen henkilökohtainen tilanteensa, jäsenvaltio A määrää suuremman tuloveron kuin mitä vaaditaan valtio A:ssa asuvalta sellaiselta henkilöltä, jolla on sama veroperuste. Mainitun työntekijän on siis saatava osakseen samat veroedut kuin maassa asuvan.

4) Perustamissopimuksen 48 artiklassa kielletään siis se, että tältä työntekijältä evätään lähteellä suoritetun palkkatuloveron pidätyksen vuotuinen selvitys ja veroviranomaisten toimittama palkkatuloveron vahvistaminen, jos ne myönnetään samassa asemassa olevalle maassa asuvalle työntekijälle.

(1) - Asia 270/83, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273)

(2) - Asia C-175/88, tuomio 8.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1779). Asiaa seuraa komission Luxemburgin suurherttuakuntaa vastaan nostama velvollisuuden täyttämättäjäättämistä koskeva kanne (asia C-151/94, vireillä).

(3) - Asia C-204/90, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249).

(4) - Asia C-300/90, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305).

(5) - Asia C-330/91, tuomio 13.7.1993 (Kok. 1993, s. I-4017).

(6) - Asia C-1/93, tuomio 12.4.1994 (Kok. 1994, s. I-1137).

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

(8) - BGBl I 1987, 657; BStBl I 1987, 274.

(9) - Vuoden 1987 EStG:n 1 §:n 1 momentin ensimmäinen virke.

(10) - EStG:n 26 ja 26 b §. Splittingissä puolisoitten kokonaistulot lasketaan yhteen, minkä jälkeen ne jaetaan puoliksi kummallekin puolisolalle laskennallisesti ja verotus toteutetaan tällä perusteella. Jos toisen puolison tulot ovat suuret ja toisen pienet, splitting tasaa verotettavien tulojen määrää ja lieventää palkkatuloveroasteikon progressiota. Koska ulkomailla asuvat naimisissa olevat henkilöt jäävät splittingistä osattomiksi, heitä verotetaan samalla tavalla kuin naimattomia.

(11) - Esimerkiksi ammatillisesta koulutuksesta aiheutuvat menot (EStG:n 33 a §:n 2 mom.).

(12) - Kuten vuoden 1987 EStG:n 32 §:n 6 momentin mukaan huollettavana olevan lapsen perusteella tehtävä vähennys. Katso myös vuoden 1987 EStG:n 50 §:n 1 momentin viides virke.

(13) - Vuoden 1987 EStG:n 42, 42 a ja 46 §.

(14) - Edellä mainittuun asiaan Werner kuuluva julkisasiamies Darmonin ratkaisuehdotus, 7 kohta. Rajoitetusti verovelvollisia ja yleisesti verovelvollisia koskevien järjestelmien välisten erojen yksityiskohtaisen tutkimuksen osalta katso komission huomautukset, I, 3.

(15) - Hänen puolisonsa lienee saanut työttömyyskorvausta Belgiassa ainoastaan vuonna 1988.

(16) - OECD:n mallia noudattaen 11 päivänä huhtikuuta 1967 tehty sopimus.

- (17) - Mikäli pääasian kantajaan on uskomista, rajoitetusti verovelvollisten järjestelmän soveltamisesta aiheutuisi 16 559,64 Saksan markan (DEM) suuruinen lisä verrattuna veroon, joka hänen olisi ollut suoritettava, jos hän olisi asunut Saksassa (pääasian kantajan huomautukset, ensimmäinen osa, II).
- (18) - Vuoden 1977 Abgabenordnungin 163 §:ää soveltamalla.
- (19) - Ks. pääasian tuomarin päätös, II, B, 1.
- (20) - Ibid.
- (21) - Ks. Wouters, J.: "The Case-Law of the European Court of Justice on Direct Taxes: Variations upon a Theme", *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 1994, vol. 1, nro 2, p. 179, 180.
- (22) - Katso tältä osin asiaan Biehl kuuluva julkisasiamies Darmonin ratkaisuehdotus, 10 kohta.
- (23) - Yhdenmukaistaminen on pakollista ainoastaan välillisen verotuksen alalla (EY:n perustamissopimuksen 99 artikla).
- (24) - Ks. jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 79/1070/ETY (EYVL L 331, s. 8). Ks. myös eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annettu neuvoston direktiivi 90/434/ETY (EYVL L 225, s. 1) ja eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23 päivänä heinäkuuta 1990 annettu neuvoston direktiivi 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6).
- (25) - EY:n perustamissopimuksen 3 artiklan c alakohta, painotus allekirjoittaneen.
- (26) - Ks. esim. asiat 154/87 ja 155/87, *Inasti v. Wolf ym.*, tuomio 7.7.1988, 13 kohta (Kok. 1988, s. 3897).
- (27) - 6 kohdan lopussa. Ks. tästä kysymyksestä asia 193/80, *komissio v. Italia*, tuomio 9.12.1981, 17 kohta (Kok. 1981, s. 3019).
- (28) - 24 kohta. Ks. myös asia *Bachmann*, 11 kohta: "... tästä (jäsenvaltioiden verolainsäädännön) yhdenmukaistamisesta ei voida tehdä edellytystä perustamissopimuksen 48 artiklan soveltamiselle".
- (29) - Ranskankielinen versio, s. 24.
- (30) - 15 päivänä lokakuuta 1968 annettu neuvoston asetetus (EYVL L 257, s. 2).
- (31) - 12 kohta.
- (32) - Asia C-20/92, tuomio 1.7.1993, 19 kohta (Kok. 1993, s. I-3777).
- (33) - Ks. asia *komissio v. Ranska*, 26 kohta (*avoir fiscal*).
- (34) - Ks. pääasian tuomarin päätös tältä osin, ranskalainen versio, s. 7.

(35) - Epäilemättä ei voida väittää, että työntekijöiden vapaa liikkuvuus pätee ainoastaan, mikäli työntekijä on siirtänyt asuinpaikkansa työskentelyvaltioon. Ks. edellä mainitun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1612/68 1 artikla.

(36) - Edellä mainittuun asiaan, *Commerzbank*, tuomio 13.7.1993, kuuluva julkisasiamies Darmonin ratkaisuehdotus, 37 kohta.

(37) - Ks. erityisesti syyskuulta 1992 olevan mallisopimuksen 4 artiklan 1 kohta.

(38) - Vanistendael, F.: "The Limits to the New Community Tax Order", CML Rev., 1994, s. 293, 310, painotus allekirjoittaneen.

(39) - Asia 152/73, 11 kohta (Kok. 1974, s. 153).

(40) - 13 kohta. Ks. myös 52 artiklan osalta asia *Commerzbank*, 14 kohta ja asia *Halliburton Services*, 15 kohta.

(41) - 14 kohta. Ks. myös asia *Bachmann*, 9 kohta ja asia *Commerzbank*, 15 kohta.

(42) - 19 kohta.

(43) - Asia komissio v. *Ranska (avoir fiscal)* 19 kohta.

(44) - Mainittu edellä alaviitteessä 4.

(45) - 21 kohta.

(46) - Ks. asia C-19/92, *Kraus*, tuomio 31.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1663). Ks. tältä osin asiasta *Bachmann*, Vanistendael, F.: "The Limits to the New Community Tax Order", mainittu edellä, s. 312: "The non-discrimination rule... has the following meaning: even though any de facto discrimination is in principle to be considered as a violation of the basic freedoms in the Treaty, some rules resulting in de facto distinction or discrimination can be justified by general interest or policy objectives, provided those rules make distinctions on the basis of criteria that are objective and directly necessary to achieve the policy goals."

(47) - Ks. edellä mainitut asiat *Biehl*, 14 kohta, *Bachmann*, 9 kohta, komissio v. *Belgia*, 7 kohta ja *Commerzbank*, 15 kohta.

(48) - Ks. asia 283/83, *Racke*, tuomio 13.11.1984, 7 kohta (Kok. 1984, s. 3791).

(49) - 19 ja 20 kohta.

(50) - Asia 810/79, *Überschär*, tuomio 8.10.1980 (Kok. 1980, s. 2747, 2764).

(51) - Ks. asia komissio v. *Ranska (avoir fiscal)*, 20 kohdan lopussa oleva toteamus.

(52) - Verotusperuste on rajoitettu työskentelymaasta saatujen tulojen osalta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

(53) - Verovelvollinen on asuinpaikkansa valtion verotuksessa verovelvollinen yksinkertaiseksi siksi, että hän asuu tämän valtion alueella. Ks. pääasian tuomarin päätös, II, B, 2.1.

(54) - Vuonna 1977 tehdyn OECD:n mallisopimuksen 24 artikla: "Sopimusvaltiolla ei ole velvollisuutta myöntää toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle samoja henkilökohtaisia vähennyksiä, veronalennuksia tai -huojennuksia siviilisäädyn tai huoltovelvollisuuden perusteella niin kuin sopimusvaltiossa asuville".

(55) - Pääasian tuomarin päätös, II, B, 2.1.

(56) - Vuoden 1987 EStG:n 1 §:n 1 mom.

(57) - Ks. kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tehdyn OECD:n mallisopimuksen 24 artiklan 3 kohtaa koskevan selityksen 22 kohta. Kreikan hallitus korostaa aiheellisesti sitä, että yhteisöjen tuomioistuimen ei ole sallittava "... palkkatuloja useammasta maasta ansaitsevan, missä tahansa yhteisömaassa asuvan henkilön saavan moneen kertaan samat verosta tai tuloista tehtävät vähennykset; tällöin tällä henkilöllä olisi oikeus pyytää vähennysten myöntämistä kaikissa niissä maissa, joista hän saa siellä verotettavia tuloja" (huomautukset, ranskankielinen versio, s. 8).

(58) - Ks. tältä osin Ranskan hallituksen huomautukset, s. 7.

(59) - Progressiiviseen asteikkoon liittyvään veroperusteeseen ei oteta mukaan ulkomailta saatuja tuloja, mikä voi olla olennainen etu.

(60) - Belgian kuninga