

62001J0234

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 12. juni 2003. - Arnoud Gerritse mod Finanzamt Neukölln-Nord. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Finanzgericht Berlin - Tyskland. - Indkomstskat - ikkehjemmehørende - EF-traktatens artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF) og EF-traktatens artikel 60 (nu artikel 50 EF) - skattefrit bundfradrag - fradrag af erhvervsmæssige udgifter. - Sag C-234/01.

Samling af Afgørelser 2003 side I-05933

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1. Fri udveksling af tjenesteydelser - restriktioner - skattelovgivning - indkomstbeskatning - udelukkelse af ikke-hjemmehørende fra fradrag af erhvervsmæssige udgifter - ikke tilladt

(EF-traktaten, art. 59 (efter ændring nu art. 49 EF) og art. 60 (nu art. 50 EF))

2. Fri udveksling af tjenesteydelser - restriktioner - skattelovgivning - indkomstbeskatning - beskatning af ikke-hjemmehørendes indkomst efter fast sats og progressiv beskatning af hjemmehørendes indkomst - tilladt - betingelser

(EF-traktaten, art. 59 (efter ændring nu art. 49 EF) og art. 60 (nu art. 50 EF))

Sammendrag

\$\$1. Traktatens artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF) og artikel 60 (nu artikel 50 EF) er til hinder for en national lovgivning, der som hovedregel beskatter ikke-hjemmehørende på grundlag af bruttoindkomsten uden fradrag af erhvervsmæssige udgifter, hvorimod hjemmehørende beskattes af deres nettoindkomst efter fradrag af disse udgifter.

(jf. præmis 55 og domskonkl. 1)

2. Traktatens artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF) og artikel 60 (nu artikel 50 EF) er ikke til hinder for en national lovgivning, der som hovedregel endeligt beskatter ikke-hjemmehørendes indkomst ved indeholdelse efter en fast sats på 25%, hvorimod hjemmehørendes indkomst beskattes efter en progressiv skatteskala, der omfatter et skattefrit bundfradrag, forudsat at satsen

på 25% ikke er højere end den sats, der efter den progressive skatteskala faktisk ville være anvendt på den pågældendes nettoindkomst forhøjet med et beløb svarende til det skattefrie bundfradrag.

(jf. præmis 55 og domskonkl. 2)

Parter

I sag C-234/01,

angående en anmodning, som Finanzgericht Berlin (Tyskland) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Arnoud Gerritse

mod

Finanzamt Neukölln-Nord,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Wathelet (refererende dommer), og dommerne C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann og A. Rosas,

generaladvokat: P. Léger

justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Arnoud Gerritse ved Rechtsanwalt H. Grams og belastingadviseur D. Molenaar

- Finanzamt Neukölln-Nord ved W. Czarnetzki og S. Wolff, som befuldmægtigede

- den finske regering ved T. Pynnä, som befuldmægtiget

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 9. januar 2003 er afgivet mundtlige indlæg af Arnoud Gerritse og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 13. marts 2003,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 28. maj 2001, indgået til Domstolen den 19. juni 2001, har Finanzgericht Berlin i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag, der føres mellem Arnoud Gerritse og Finanzamt Neukölln-Nord (herefter »Finanzamt«) vedrørende beskatningen af indkomst, som sagsøgeren har oppebåret i Tyskland som ikke-hjemmehørende.

De nationale retsfor skrifter

3 § 50a i Einkommensteuergesetz (den tyske lov om indkomstskat) af 1996 (herefter »EStG 1996«) vedrører beskatning af »begrænset skattepligtige«, dvs. personer, som hverken har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, og som kun beskattes af den indkomst, de oppebærer i denne stat. Lovens § 50a, stk. 4, bestemmer:

»For personer, der er begrænset skattepligtige, opkræves indkomstskatten ved indeholdelse af skat

1. i indkomst oppebåret ved kunstneriske, sportslige eller lignende ydelser præsteret i indlandet eller for udnyttelse af disse ydelser i indlandet, herunder indkomst ved andre ydelser forbundet hermed, uanset hvem der modtager indtægterne [...]

[...]

Skattesatsen andrager 25% af indtægten [...]

4 I henhold til § 50, stk. 5, fjerde punktum, i EStG af 1997, der gælder med tilbagevirkende kraft for vederlag, der er oppebåret i 1996, er der i princippet ikke mulighed for fradrag for udgifter til erhvervelse af indkomsten eller erhvervsmæssige udgifter, medmindre disse udgifter overstiger halvdelen af indtægterne.

5 Indeholdelsen er i princippet en endelig beskatning, således som det fremgår af § 50, stk. 5 i EStG 1996:

»For begrænset skattepligtige anses skatten af indkomst, i hvilken der er indeholdt skat i medfør af § 50a, som erlagt ved denne indeholdelse.«

6 I medfør af § 1, stk. 3, i EStG 1996 kan visse personer, der er omfattet af anvendelsesområdet for lovens § 50a, dog anmode om at blive behandlet som fuldt indkomstskattepligtige. I så fald bringes deres beskatning efterfølgende på linje med fuldt skattepligtiges beskatning i forbindelse med en skatteligning, der foretages efter indgivelse af en selvangivelse.

7 Begrænset skattepligtige har imidlertid kun mulighed herfor, hvis en af følgende betingelser er opfyldt: Enten skal mindst 90% af indkomsten i kalenderåret være beskattet i Tyskland, eller også skal indkomst, der ikke beskattes i Tyskland, højst udgøre 12 000 DEM for kalenderåret.

8 I forbindelse med en påligning af indkomstskat - som den, der generelt foretages af fuldt skattepligtige personer - er beskatningsgrundlaget for indkomst fra selvstændigt erhverv nettooverskuddet efter fradrag af erhvervsmæssige udgifter (jf. EStG's § 50, stk. 1 og 2). Desuden finder den progressive skatteskala anvendelse, som er fastsat i § 32a i EStG 1996, og som omfatter et skattefrit bundfradrag, der for 1996 er på 12 095 DEM.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Arnoud Gerritse, der er nederlandsk statsborger og har bopæl i Nederlandene, oppebar i 1996 et beløb på 6 007,55 DEM for en optræden som janitshar på en radiostation i Berlin. Det fremgår af sagen, at de afholdte erhvervsmæssige udgifter beløb sig til 968 DEM.

10 I løbet af samme år havde Arnoud Gerritse desuden en bruttoindkomst på i alt ca. 55 000 DEM i sin bopælsstat samt i Belgien.

11 Af honoraret på 6 007,55 DEM blev der i henhold til overenskomsten af 16. juni 1959 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Nederlandene »til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter samt visse andre skatter og om regulering af andre skattemæssige spørgsmål« (BGBl. 1960 II, s. 1782, herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«) og § 50a, stk. 4, i EStG 1996 indeholdt indkomstskat med en fast sats på 25% (dvs. 1 501,89 DEM).

12 I september 1998 indgav Arnoud Gerritse i henhold til § 1, stk. 3, i EStG 1996 en selvangivelse til de tyske skattemyndigheder med henblik på at blive skatteansat som fuldt skattepligtig. Finanzamt afslog imidlertid at foretage en skatteligning af indkomsten med den begrundelse, at den øvrige indkomst overskred loftet på 12 000 DEM. Hans klage blev ligeledes afvist.

13 Arnoud Gerritse indbragte afgørelsen for Finanzgericht Berlin, idet han påberåbte sig det fællesskabsretlige princip om forbud mod forskelsbehandling. Han gjorde gældende, at en fuldt skattepligtig person i en lignende situation ikke skulle betale skat på grund af det skattefrie bundfradrag på 12 095 DEM.

14 Finanzamt gjorde gældende, at sagsøgeren i hovedsagen ved anvendelse af indkomstskattegrundskalaen ville undgå progressionen i de tyske indkomstskattesatser, selv om den skatteevne, der fremgik af globalindkomsten, måtte kræve anvendelse af en højere sats. Sagsøgeren ville på denne måde blive begunstiget i forhold til fuldt skattepligtige personer, der er hjemmehørende i Tyskland, idet dissers globalindkomst i medfør af § 32b, stk. 1, nr. 3, i EStG 1996 tages i betragtning ved fastsættelsen af skattesatsen.

15 Den forelæggende ret stiller spørgsmål om, hvorvidt den endelige beskatning med en sats på 25%, der er fastsat i § 50a, stk. 4, første punktum, nr. 1, og andet punktum, i EStG 1996, er i overensstemmelse med fællesskabsretten.

16 Den forelæggende ret har anført, at bopælsstatens mulighed for i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten at tage hensyn til den indkomst, der er oppebåret i den stat, hvori der er præsteret en tjenesteydelse, ved beskatningen af den resterende del af globalindkomsten kan føre til en yderligere belastning af den skattepligtige, idet eventuelle spring i indkomstskattesatsen ikke fuldt ud opvejes af fradrag i skatten i bopælsstaten, der beregnes rent abstrakt efter forholdet mellem den i Tyskland opnåede indkomst og den skattepligtiges globalindkomst.

17 Den endelige beskatning af Arnoud Gerritses indkomst med en skattesats på 25% kan efter den forelæggende rets opfattelse ikke begrundes i princippet om sammenhængen i skattesystemet, idet der ikke, som krævet i henhold til Domstolens praksis på området, er

umiddelbar sammenhæng mellem skattefordelen - i den foreliggende sag indrømmelse af et skattefrit bundfradrag - og den endelige beskatning.

18 Den forelæggende ret har desuden bemærket, at anvendelsen af en fast sats på 25% alt efter omstændighederne kan føre til en grov forskelsbehandling af den begrænset skattepligtige i forhold til en hjemmehørende skattepligtig. Således skulle f.eks. en ugift skattepligtig med bopæl i Nederlandene og en nettoindkomst i Nederlandene på omregnet 12 001 DEM samt en brutto- og nettoindtægt i Tyskland ved selvstændig virksomhed som kunstner på henholdsvis 100 000 DEM og 50 001 DEM i 1996 svare en endelig skat på 25 000 DEM i indkomstskat med tillæg af det forholdsmæssigt beregnede solidaritetstillæg. Ifølge den forelæggende ret svarer dette til en gennemsnitlig indkomstskattesats på 49,99% - af nettoindkomsten i Tyskland - og en sådan sats gælder i øvrigt kun for personer med meget høj indkomst (den såkaldte grænseskattesats udgjorde i 1996 53% for ugifte, hvis skattepligtige indkomst oversteg 120 042 DEM).

19 Havde den skattepligtige haft bopæl i Tyskland og dér haft en nettoglobalindkomst på 62 002 DEM, ville han efter indkomstskattegrundskalaen kun skulle have svaret en indkomstskat på 15 123 DEM. I dette tilfælde ville den gennemsnitlige indkomstskattesats kun være 24,4% eller knap halv så høj som i det første tilfælde.

20 Den forelæggende ret har imidlertid anerkendt, at den i hovedsagen omtvistede ordning i mange tilfælde - især ved høj indenlandsk indkomst og lave erhvervsmæssige udgifter eller udgifter til erhvervelse af indkomsten - fører til en begunstigelse med hensyn til skattesatserne af en begrænset skattepligtig, der er undergivet den endelige skatteindeholdelse, i forhold til den i Tyskland bosiddende skattepligtige eller den begrænset skattepligtige, der pålignes indkomstskat i henhold til § 50 i EStG 1996. Arnoud Gerritse hører imidlertid ikke til disse begunstigede, da hans skat, efter en skatteligning af den i Tyskland opnåede indkomst, ville være nul i tilfælde af, at han var fuldt skattepligtig.

21 Den forelæggende ret har tilføjet, at en løsning af tvisten i hovedsagen kunne bestå i at indrømme Arnoud Gerritse mulighed for at gøre krav på en indkomstskatteligning under anvendelse af indkomstskattegrundskalaen, men uden hensyn til det skattefrie bundfradrag, hvilket ville føre til en indkomstbeskatning, der er lidt lavere end den, der er foretaget. Dette rejser spørgsmål om, hvorvidt ganske ubetydelige beskatningsforskelle udgør en faktisk hindring for udøvelse af erhvervsmæssig virksomhed i en anden medlemsstat.

22 Finanzgericht Berlin har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Er det i strid med EF-traktatens artikel 52 [...], at en nederlandsk statsborger, der i Tyskland i kalenderåret har en skattepligtig nettoindkomst på ca. 5 000 DEM ved selvstændig virksomhed, i henhold til § 50a, stk. 4, første punktum, nr. 1, samt andet punktum, i [EStG 1996] pålægges en skatteindeholdelse på 25% af (brutto-)indtægten på ca. 6 000 DEM med tillæg af solidaritetstillæg, som skyldneren af honorarvederlaget skal foretage, og ikke har mulighed for at få den betalte skat helt eller delvist tilbagebetalt ved fremsættelse af et tilbagebetalingskrav eller en anmodning om skatteligning?«

Om det præjudicielle spørgsmål

23 Indledningsvis bemærkes, at Arnoud Gerritse, der har bopæl i Nederlandene, har indbragt beskatningen af en indkomst, som han har oppebåret for en tidsbegrænset virksomhed, han har udført i Tyskland, for den forelæggende ret. Det præjudicielle spørgsmål må under disse omstændigheder, som Arnoud Gerritse og Kommissionen har gjort gældende, snarere forstås som vedrørende fri udveksling af tjenesteydelser end etableringsfriheden.

24 Det må derfor antages, at den forelæggende ret nærmere bestemt ønsker oplyst, om EF-traktatens artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF) og EF-traktatens artikel 60 (nu artikel 50 EF) er til hinder for en national lovgivning, som den i hovedsagen omtvistede, der på den ene side som hovedregel beskatter ikke-hjemmehørende på grundlag af bruttoindkomsten uden fradrag af erhvervsmæssige udgifter, hvorimod hjemmehørende beskattes af deres nettoindkomst efter fradrag af deres erhvervsmæssige udgifter, og på den anden side endeligt beskatter ikke-hjemmehørendes indkomst ved indeholdelse efter en fast sats på 25%, hvorimod hjemmehørendes indkomst beskattes efter en progressiv skatteskala, der omfatter et skattefrit bundfradrag.

Fradragsretten for erhvervsmæssige udgifter

25 Arnoud Gerritse og Kommissionen har gjort gældende, at det for fuldt skattepligtige selvstændige erhvervsdrivende kun er »overskuddet«, der pålægges indkomstskat, idet beskatningsgrundlaget generelt ikke omfatter erhvervsmæssige udgifter, hvorimod skatten på 25% for begrænset skattepligtige personer beregnes af »indtægterne«, idet erhvervsmæssige udgifter ikke kan fradrages (medmindre de overstiger halvdelen af indtægterne, i hvilket tilfælde skatten tilbagebetales, i det omfang den overstiger 50% af forskellen mellem indtægterne og de erhvervsmæssige udgifter).

26 Arnoud Gerritse har særligt fremhævet de alvorlige konsekvenser for ikke-hjemmehørende kunstnere på turné i Tyskland, hvor de erhvervsmæssige udgifter generelt er meget høje.

27 Indledningsvis bemærkes, at de omhandlede erhvervsmæssige udgifter umiddelbart hænger sammen med den virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig i Tyskland, således at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i denne forbindelse befinder sig i en sammenlignelig situation.

28 En national lovgivning, der nægter ikke-hjemmehørende samme skattefradrag af erhvervsmæssige udgifter som hjemmehørende, risikerer under disse omstændigheder navnlig at ramme borgere fra andre medlemsstater og indebærer således en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der som udgangspunkt er i strid med traktatens artikel 59 og 60.

29 Da der er ikke fremført præcise argumenter for Domstolen som begrundelse for en sådan forskellig behandling, må det fastslås, at traktatens artikel 59 og 60 er til hinder for en national lovgivning, som den i hovedsagen omtvistede, for så vidt den nægter begrænset skattepligtige mulighed for at fradrage erhvervsmæssige udgifter i deres skattepligtige indkomst, hvorimod den giver fuldt skattepligtige personer adgang hertil.

Indeholdelsen på 25%

Indlæg til Domstolen

30 Arnoud Gerritse har anført, at den frigørende virkning af den indkomstskat, der er betalt ved indeholdelse, og den omstændighed, at en ikke-hjemmehørende derfor er udelukket fra enhver form for tilbagebetaling af for meget betalt skat, er uforenelig med traktatens artikel 60, stk. 3. Særligt det forhold, at der ikke tages hensyn til bundfradraget, medfører en forskelsbehandling, der er i strid med fællesskabsretten, idet den indebærer, at der pålægges en mindsteskattesats, hvilket blev kendt retsstridigt af Domstolen ved dom af 27. juni 1996, Asscher (sag C-107/94, Sml. I, s. 3089, præmis 49).

31 Der er ingen objektive hensyn, der kan begrunde denne forskellige behandling i forhold til hjemmehørende. Særligt kan argumentet om sammenhængen i skattesystemet ikke gyldigt påberåbes, idet der ikke som krævet i henhold til Domstolens praksis på området er nogen fordel,

der opvejer den skattemæssige ulempe.

32 Finanzamt og den finske regering har derimod gjort gældende, at den i hovedsagen omtvistede skatteordning er i overensstemmelse med fællesskabsretten.

33 Finanzamt har indledningsvis anført, at indeholdelse er et lovligt og hensigtsmæssigt middel til skattemæssig behandling af en begrænset skattepligtig person, der er hjemmehørende i udlandet.

34 Finanzamt har dernæst anført, at Arnoud Gerritse - i tilfælde af ubegrænset anvendelse af grundskalaen, hvilket i den foreliggende sag ville føre til, at der ikke ville blive opkrævet tysk indkomstskat - ville undgå progressionen i den tyske indkomstskattesats, selv om den skatteevne, der fremgår af globalindkomsten, må kræve anvendelse af en højere sats. En begrænset skattepligtig person ville på denne måde blive begunstiget i forhold til fuldt skattepligtige personer, idet disses globalindkomst tages i betragtning ved fastsættelsen af skattesatsen.

35 Finanzamt og den finske regering har tilføjet, at det følger af Domstolens faste praksis (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 31-33, og af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 22, samt Asscher-dommen, præmis 44), at forpligtelsen til at tage hensyn til den skattepligtiges personlige situation i princippet påhviler bopælsstaten og ikke den stat, hvori indkomsten er oppebåret, medmindre bopælsstaten ikke kan opfylde denne forpligtelse som følge af, at der ikke er tilstrækkelig indkomst til beskatning i denne stat, således at resultatet bliver, at ingen af de pågældende to stater rent økonomisk tager endeligt hensyn til den skattepligtiges personlige situation i forbindelse med skatteligningen.

36 Anvendelsen af et skattefrit bundfradrag opfylder imidlertid et formål om at sikre et eksistensminimum for skattepligtige med lave indtægter, hvilket i princippet hører under bopælsstatens ansvar, hvor den skattepligtige som hovedregel har hovedparten af sin indkomst. De tyske skattemyndigheder tager således hensyn til eksistensminimum for en begrænset skattepligtig person, for så vidt der - når den indkomst, der oppebæres i udlandet, er mindre end 12 000 DEM - efter de almindeligt gældende regler foretages en skatteligning.

37 Den finske regering har endelig gjort gældende, at satsen på 25% ofte svarer til den effektive skattesats, som personen beskattes med i sin bopælsstat, og at indeholdelsen derfor ikke er en uforudseelig hindring for personers frie bevægelighed.

38 Kommissionen har fremført et tilsvarende synspunkt. Den har anført, at der i betragtning af omstændighederne i hovedsagen ikke bør tages hensyn til det skattefrie bundfradrag, dvs. at der bør anvendes en sats svarende til beskatningen ud over det skattefrie bundfradrag.

39 Kommissionen har foreslået, at der til nettoindkomsten (A) lægges det skattefrie bundfradrag (B) med henblik på at opnå et totalbeløb (C). Det skattebeløb (D), som efter den skatteskala, der finder anvendelse, gælder for totalbeløbet (C), kan anses for en rimelig beskatning af nettoindkomsten (A). Den gennemsnitlige skattesats, der kan tjene som reference for en ikke-diskriminerende behandling, følger af forholdet mellem skattebeløbet (D) i henhold til skalaen og nettoindkomsten (A).

40 I Arnoud Gerritses tilfælde ser opgørelsen ifølge Kommissionen således ud: Totalbeløbet (C) består af nettoindkomsten (A) på 5 039,55 DEM samt det skattefrie bundfradrag (B) på 12 095 DEM og beløber sig således til 17 134,55 DEM. For dette beløb følger der af skatteskalaen en skat (D) på 1 337 DEM. I betragtning af nettoindkomsten (A) svarer dette beløb til en gennemsnitlig skattesats på 26,5%, hvilket er tæt på den sats på 25%, der faktisk er blevet anvendt for Arnoud Gerritse.

41 Kommissionen har gjort gældende, at der ved denne sats ikke foreligger forskelsbehandling. Der er derfor ikke i den foreliggende sag grund til at anfægte de tyske myndigheders anvendelse

af en fast sats på 25% med hensyn til begrænset skattepligtige personer.

42 Kommissionen er ligeledes enig med Finanzamt og den finske regering med hensyn til indrømmelse af det skattefrie bundfradrag. Det påhviler i princippet bopælsstaten - der foretager en samlet beskatning af den pågældende under hensyntagen til dennes nettoglobalindkomst - at indregne de sociale hensyn, der begrundet et sådant bundfradrag, i sin progressive skatteordning.

Domstolens besvarelse

43 Som Domstolen allerede har udtalt, er situationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en stat som udgangspunkt ikke sammenlignelig, for så vidt som den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en stats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans globalindkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl, og den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl (Schumacker-dommen, præmis 31 og 32, Gschwind-dommen, præmis 22, og dom af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, præmis 21).

44 Det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende, indebærer derfor ikke generelt en forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i, såvel med hensyn til indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 34, og Gschwind-dommen, præmis 23).

45 Bopælen udgør i øvrigt det skattemæssige tilknytningsmoment, som i almindelighed lægges til grund i gældende international skatteret - herunder også i den modelkonvention, som er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) (modeloverenskomsten vedrørende dobbeltbeskatning af indtægter og formue, rapport fra OECD's udvalg for beskatning, 1977, versionen af 29.4.2000) - med henblik på at fordele beskatningskompetencen mellem staterne i tilfælde, hvor forholdene har tilknytning til udlandet.

46 I denne sag følger det af sagens akter, at Arnoud Gerritse, der har bopæl i Nederlandene, kun har oppebåret en mindre del af sin globalindkomst på Tysklands område.

47 Dette rejser spørgsmålet, om den objektive forskel i situationen mellem en sådan ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende gør det muligt at se bort fra den diskriminerende karakter af en national lovgivning som den, der omtvistes i hovedsagen, der endeligt beskatter ikke-hjemmehørendes indkomst med indeholdelse efter en fast sats på 25%, hvorimod hjemmehørendes indkomst beskattes efter en progressiv skatteskala, der omfatter et skattefrit bundfradrag.

48 Det er på den ene side med hensyn til det skattefrie bundfradrag - da dette, som fremhævet af Finanzgericht Berlin, den finske regering og Kommissionen, forfølger et socialt formål, idet det sikrer den skattepligtige et helt skattefrit eksistensminimum - berettiget at indrømme denne fordel til personer, der har oppebåret den væsentligste del af deres skattepligtige indkomst i beskatningsstaten, dvs. som hovedregel til hjemmehørende.

49 Det bemærkes, at den i hovedsagen omtvistede nationale lovgivning - når det alligevel fastslås, at en begrænset skattepligtig har oppebåret den væsentligste del af sin indkomst i Tyskland og opfylder en af de to betingelser, der er nævnt i denne doms præmis 7 - netop bringer beskattningen på linje med beskattningen af en fuldt skattepligtig person ved anvendelse af en progressiv skatteskala, der omfatter et skattefrit bundfradrag, på den pågældende skattepligtige persons indkomst.

50 Dette er imidlertid ikke tilfældet for Arnoud Gerritse.

51 Den nederlandske regering har i denne forbindelse som svar på et spørgsmål, der er stillet af Domstolen, anført, at den skattepligtige i et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, i Nederlandene, der er bopælsstaten, vil kunne opnå et skattefrit bundfradrag, der fratrækkes i globalindkomsten. Med andre ord vil en fordel, der svarer til den, som Arnoud Gerritse kræver i Tyskland, blive indrømmet i hans bopælsstat, som det i princippet påhviler at tage hensyn til den pågældendes personlige og familiemæssige situation.

52 Det bemærkes på den anden side med hensyn til anvendelsen af en fast skattesats på 25% på ikke-hjemmehørende, hvorimod hjemmehørende bliver beskattet efter en progressiv skatteskala, at Nederlandene, som bopælsstat - som Kommissionen har anført - i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten medregner den indkomst, for hvilken beskatningsretten tilkommer Tyskland, i beskatningsgrundlaget i overensstemmelse med progressionsreglen. Nederlandene tager dog hensyn til den skat, der er opkrævet i Tyskland, ved i den nederlandske skat at fradrage en del, der svarer til forholdet mellem den indkomst, der er beskattet i Tyskland, og globalindkomsten.

53 Dette betyder, at ikke-hjemmehørende og hjemmehørende med hensyn til progressionsreglen befinder sig i en sammenlignelig situation, således at det må anses for at udgøre en indirekte forskelsbehandling, der er i strid med fællesskabsretten og særligt med traktatens artikel 60, i forhold til ikke-hjemmehørende ved beskattningen af deres indkomst at anvende en skattesats, som er højere end den, der gælder for hjemmehørende og for skattepligtige, der ligestilles hermed (jf. analogt Asscher-dommen, præmis 49).

54 Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om den skattesats på 25%, der er anvendt på Arnoud Gerritses indkomst, i den foreliggende sag er højere end den, der ville følge af anvendelsen af den progressive skatteskala. Med henblik på at foretage en sammenligning af sammenlignelige situationer bør der, som Kommissionen med rette har anført, i denne forbindelse til den nettoindkomst, som den pågældende har oppebåret i Tyskland, lægges et beløb svarende til det skattefrie bundfradrag. Ifølge Kommissionen, der har foretaget en sådan beregning, fører anvendelsen af den progressive skatteskala i et tilfælde som det, der foreligger i hovedsagen, til en skattesats på 26,5%, hvilket er højere end den sats, der faktisk er anvendt.

55 På denne baggrund bør Finanzgericht Berlins spørgsmål besvares som følger:

- Traktatens artikel 59 og 60 er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omtvistede, der som hovedregel beskatter ikke-hjemmehørende på grundlag af bruttoindkomsten uden fradrag af erhvervsmæssige udgifter, hvorimod hjemmehørende beskattes af deres nettoindkomst efter fradrag af disse udgifter.

- Traktatens artikel 59 og 60 er derimod ikke til hinder for en sådan lovgivning, for så vidt den som hovedregel endeligt beskatter ikke-hjemmehørendes indkomst ved indeholdelse efter en fast sats på 25%, hvorimod hjemmehørendes indkomst beskattes efter en progressiv skatteskala, der omfatter et skattefrit bundfradrag, forudsat at satsen på 25% ikke er højere end den sats, der efter den progressive skatteskala faktisk ville være anvendt på den pågældendes nettoindkomst forhøjet med et beløb svarende til det skattefrie bundfradrag.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

56 De udgifter, der er afholdt af den finske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Berlin ved kendelse af 28. maj 2001, for ret:

1) EF-traktatens artikel 59 (efter ændring nu artikel 49 EF) og EF-traktatens artikel 60 (nu artikel 50 EF) er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omtvistede, der som hovedregel beskatter ikke-hjemmehørende på grundlag af bruttoindkomsten uden fradrag af erhvervsmæssige udgifter, hvorimod hjemmehørende beskattes af deres nettoindkomst efter fradrag af disse udgifter.

2) Traktatens artikel 59 og 60 er derimod ikke til hinder for en sådan lovgivning, for så vidt den som hovedregel endeligt beskatter ikke-hjemmehørendes indkomst ved indeholdelse efter en fast sats på 25%, hvorimod hjemmehørendes indkomst beskattes efter en progressiv skatteskala, der omfatter et skattefrit bundfradrag, forudsat at satsen på 25% ikke er højere end den sats, der efter den progressive skatteskala faktisk ville være anvendt på den pågældendes nettoindkomst forhøjet med et beløb svarende til det skattefrie bundfradrag.