

## 62001J0234

Domstolens dom (femte avdelningen) den 12 juni 2003. - Arnoud Gerritse mot Finanzamt Neukölln-Nord. - Begäran om förhandsavgörande: Finanzgericht Berlin - Tyskland. - Inkomstskatt - Personer som är bosatta utomlands - Artiklarna 59 i EG-fördraget (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och 60 i EG-fördraget (nu artikel 50 EG) - Grundavdrag - Avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande. - Mål C-234/01.

*Rättsfallssamling 2003 s. I-05933*

Sammanfattning

Parter

Domsål

Beslut om rättegångskostnader

Domsål

## Nyckelord

*1. Frihet att tillhandahålla tjänster - Begränsningar - Skattelagstiftning - Inkomstskatt - Personer bosatta utomlands saknar rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande - Otillåtet*

*(EG-fördraget, artikel 59 (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och artikel 60 (nu artikel 50 EG))*

*2. Frihet att tillhandahålla tjänster - Begränsningar - Skattelagstiftning - Inkomstskatt - Fast skattesats på inkomster för personer bosatta utomlands och progressiv skattesats på inkomster för personer bosatta inom landet - Tillåtlighet - Villkor*

*(EG-fördraget, artikel 59 (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och artikel 60 (nu artikel 50 EG))*

## Sammanfattning

*1. Artiklarna 59 i fördraget (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och 60 i fördraget (nu artikel 50 EG) utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka bruttoinkomster utan avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som regel läggs till grund för beskattningen av personer som är bosatta utanför landet, medan personer som är bosatta i landet beskattas för sina nettoinkomster efter avdrag för sådana kostnader.*

*( se punkt 55 samt domslutet )*

*2. Artiklarna 59 i fördraget (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och 60 i fördraget (nu artikel 50 EG) utgör inte hinder för en nationell bestämmelse i de delar som det i dessa föreskrivs att inkomster för personer som är bosatta utomlands i regel omfattas av en slutlig skatt enligt en enhetlig*

skattesats på 25 procent som tas ut som källskatteavdrag, medan inkomster för personer som är bosatta i landet beskattas enligt en progressiv skatteskala som innefattar ett grundavdrag. Detta gäller under förutsättning att skattesatsen på 25 procent inte är högre än den skattesats som med tillämpning av den progressiva skatteskalan faktiskt skulle ha tillämpats på summan av den skattepliktiga personens nettoinkomster och ett belopp motsvarande grundavdraget.

( se punkt 55 samt domslutet )

## Parter

I mål C-234/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Finanzgericht Berlin (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Arnoud Gerritse

och

Finanzamt Neukölln-Nord,

angående tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet (referent) samt domarna C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann och A. Rosas,

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Arnoud Gerritse, genom H. Grams, Rechtsanwalt, och D. Molenaar, belastingadviseur,

- Finanzamt Neukölln-Nord, genom W. Czarnetzki och S. Wolff, båda i egenskap av ombud,

- Finlands regering, genom T. Pynnä, i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 9 januari 2003 av: Arnoud Gerritse och kommissionen,

och efter att den 13 mars 2003 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Domskäl

1 Finanzgericht Berlin har, genom beslut av den 28 maj 2001 som inkom till domstolen den 19 juni samma år, med stöd av artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse).

2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan Arnoud Gerritse och Finanzamt Neukölln-Nord (nedan kallad Finanzamt) rörande beskattningen av en person som är bosatt utomlands vad gäller de inkomster som denna person har uppburit i Tyskland.

*Tillämpliga nationella bestämmelser*

3 50 § a i Einkommensteuergesetz (lag om inkomstskatt), i dess lydelse av år 1996 (nedan kallad EStG 1996), rör beskattning av personer med begränsad skattskyldighet, det vill säga personer som varken har sitt hemvist eller sin stadigvarande bostad i Tyskland och som i Tyskland beskattas endast för inkomster som förvärvats i det landet. Enligt 50 § a punkt 4 i nämnda lag gäller följande:

*"För personer med begränsad skattskyldighet tas inkomstskatt ut genom källskatteavdrag:*

*1. För inkomster som förvärvats på grund av konstnärliga, sportsliga eller liknande prestationer inom landet eller på grund av att sådana prestationer exploateras inom landet, inklusive inkomster på grund av andra prestationer som har samband med ovannämnda prestationer, oberoende av vem som har förvärvat inkomsterna ...*

*...*

*Källskatteavdraget uppgår till 25 procent av inkomsterna."*

4 Enligt 50 § punkt 5 fjärde meningen EStG, i den version av år 1997 som är retroaktivt tillämplig på inkomster som förvärvades år 1996, får något avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande i princip inte göras, såvida dessa kostnader inte uppgår till mer än hälften av inkomsterna.

5 Källskatteavdraget utgör i princip en slutgiltig beskattning, vilket framgår av 50 § punkt 5 EStG 1996:

*"I fråga om begränsat skattskyldiga personer skall den inkomstskatt som tas ut på inkomster som ... utgör föremål för källskatteavdrag enligt 50 § a anses ha betalats genom nämnda skatteavdrag."*

6 Enligt 1 § punkt 3 EStG 1996 kan vissa personer som omfattas av tillämpningsområdet för 50 § a i lagen dock begära att bli behandlade som obegränsat inkomstskattskyldiga. I sådant fall beskattas en sådan person därefter på samma sätt som en obegränsat skattskyldig person inom ramen för det förfarande för fastställelse av skatten som genomförs till följd av en inkomstdeklaration.

7 Begränsat skattskyldiga personer kan emellertid endast använda sig av denna möjlighet 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.

8 Inom ramen för förfarandet för fastställelse av inkomstskatt, vilket är generellt tillämpligt på obegränsat skattskyldiga personer, utgörs den beskattningsbara inkomsten från en verksamhet

som egenföretagare av nettointäkten efter avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande (se 50 § punkterna 1 och 2 EStG). Vidare skall den progressiva skatteskala som föreskrivs i 32 § a EStG 1996 tillämpas, vilken innefattar ett grundavdrag som för år 1996 uppgick till 12 095 DEM.

*Twisten i den nationella domstolen och tolkningsfrågan*

9 Arnoud Gerritse, som är nederländsk medborgare och bor i Nederländerna, erhöll år 1996 ett belopp om 6 007,55 DEM för en arbetsinsats som trumslagare vid en radiostation i Berlin. Det framgår av handlingarna i målet att de kostnader för intäkternas förvärvande som uppkom vid denna insats uppgick till 968 DEM.

10 Arnoud Gerritse erhöll samma år bruttoinkomster som uppgick till totalt cirka 55 000 DEM i sin hemviststat respektive i Belgien.

11 Ersättningen om 6 007,55 DEM påfördes, med stöd av avtalet av den 16 juni 1959 mellan Konungariket Nederländerna och Förbundsrepubliken Tyskland om undvikande av dubbelbeskattning avseende inkomstskatt och förmögenhetsskatt samt diverse andra skatter och om reglering av andra fiskala frågor (BGBl. 1960 II, s. 1782, nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet) samt av 50 § a punkt 4 EStG 1996, den schablonmässiga inkomstskatten med en skattesats på 25 procent (det vill säga 1 501,89 DEM), vilket belopp innehölls såsom källskatt.

12 I enlighet med 1 § punkt 3 EStG 1996 inlämnade Arnoud Gerritse i september 1998 en inkomstdeklaration till den tyska skattemyndigheten och begärde att få bli behandlad såsom en obegränsat skattskyldig person. Finanzamt vägrade emellertid att fatta ett beslut om fastställelse av inkomstskatten, med motiveringen att övriga deklarerade inkomster översteg det maximala beloppet 12 000 DEM. Arnoud Gerritses begäran om omprövning ledde inte till någon ändring av beslutet.

13 Arnoud Gerritse överklagade detta avslagsbeslut till Finanzgericht Berlin och åberopade därvid den gemenskapsrättsliga principen om ickediskriminering. Han gjorde gällande att en obegränsat skattskyldig person som är bosatt i landet, och som befinner sig i en situation som är jämförbar med hans, inte skulle behöva betala någon skatt på grund av existensen av grundavdraget om 12 095,00 DEM.

14 Om den grundläggande skattesatsen skulle tillämpas på Arnoud Gerritse skulle han enligt Finanzamt undkomma progressiviteten i den tyska inkomstskatteskalan, trots att nivån på hans inkomster - med hänsyn till hans totala inkomst - innebär att en högre skattesats måste tillämpas. På så sätt skulle han gynnas i förhållande till obegränsat skattskyldiga personer som är bosatta i landet, för vilka den totala inkomsten skall beaktas vid fastställandet av skattesatsen i enlighet med 32 § b stycke 1 punkt 3 EStG 1996.

15 Den nationella domstolen vill veta om den slutliga beskattningen med en skattesats på 25 procent, som föreskrivs i 50 § a punkt 4 första meningen nr 1 och andra meningen EStG 1996, är förenlig med gemenskapsrätten.

16 Den nationella domstolen har påpekat att möjligheten för hemviststaten att i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet beakta de inkomster som uppkommit i verksamhetsstaten vid beskattningen av återstoden av den totala inkomsten kan leda till en ytterligare skattebörda för den skattskyldige, eftersom en eventuell ökning av inkomstskatteskattesatsen inte fullt ut skulle kompenseras av skatteavdrag i hemviststaten. Sistnämnda avdrag beräknas nämligen helt abstrakt på grundval av förhållandet mellan de inkomster som förvärvats i Tyskland och den skattskyldiges totala inkomst.

17 Enligt den nationella domstolen kan den slutliga beskattningen av Arnoud Gerritses inkomster med en skattesats på 25 procent inte motiveras med stöd av principen om kongruens inom skattesystemet, eftersom det inte finns något sådant direkt samband mellan den skattemässiga fördelen - i förevarande fall att grundavdraget beaktas vid beskattningen - och den slutliga beskattningen som krävs enligt domstolens rättspraxis på detta område.

18 Den nationella domstolen har vidare konstaterat att en tillämpning av en enhetlig skattesats på 25 procent i vissa fall riskerar att leda till en klar diskriminering av en person som är inskränkt skattskyldig i förhållande till en person som har sitt skattemässiga hemvist inom landet. År 1996 skulle således en ogift skattskyldig person som hade sitt hemvist i Nederländerna och där uppbar motsvarande 12 001 DEM i nettoinkomst, samt dessutom hade inkomster från en konstnärlig verksamhet som egenföretagare i Tyskland om 100 000 DEM brutto respektive 50 001 DEM netto, vara skyldig att betala en slutgiltig inkomstskatt på 25 000 DEM jämte det proportionerliga solidaritetstillägget. Enligt den nationella domstolen motsvarar denna skatt - när den beaktas i förhållande till nettoinkomsten i Tyskland - en genomsnittlig beskattningssats på 49,99 procent, en skattesats som i allmänhet endast är tillämplig på personer med mycket höga inkomster (den högsta skattesatsen uppgick år 1996 till 53 procent för ogifta arbetstagare med en skattepliktig inkomst som översteg 120 042 DEM).

19 Om den skattskyldige hade haft sitt hemvist i Tyskland och han där hade förvärvat en total nettoinkomst om 62 002 DEM så hade han enligt den grundläggande skattesatsen endast behövt betala en inkomstskatt på 15 123 DEM. I sådant fall skulle den genomsnittliga skattesatsen endast ha uppgått till 24,4 procent, det vill säga halva den skattesats som nämnts i föregående punkt.

20 Den nationella domstolen anser emellertid att de bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i ett stort antal fall, bland annat när de inhemska inkomsterna är mycket stora och kostnaderna för intäkternas förvärvande är försumbara, leder till att en begränsat skattskyldig person för vilken källskatteavdrag skall göras erhåller en lägre skattesats än en skattskyldig person som är bosatt i Tyskland eller en begränsat skattskyldig person vars skatt har fastställts i enlighet med 50 § EStG 1996. Arnoud Gerritse är emellertid inte en sådan gynnad person, eftersom den skatt som han skulle ha varit skyldig att betala efter en fastställelse av skatten för inkomster som uppburits i Tyskland hade blivit noll om han hade varit obegränsat skattskyldig där.

21 Den nationella domstolen har tillagt att tvisten vid den nationella domstolen skulle kunna lösas genom att Arnoud Gerritse ges möjlighet att genomgå ett förfarande för fastställelse av inkomstskatten med tillämpning av den grundläggande inkomstskattesatsen, dock utan att grundavdraget beaktas, vilket skulle leda till en inkomstskatt som är något lägre än den som har påförts. I så fall uppkommer frågan huruvida försumbara skillnader i beskattningen utgör ett faktiskt hinder för utövandet av en ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat.

22 Det är mot denna bakgrund som Finanzgericht Berlin har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Strider det mot artikel 52 i EG-fördraget ... att en nederländsk medborgare, som under det relevanta kalenderåret uppbar skattepliktiga nettoinkomster om cirka 5 000 DEM från en verksamhet som egenföretagare i Tyskland, enligt 50 § a punkt 4 första meningen nr 1 och andra meningen [i EStG 1996] påförs 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 betalda skatten genom att ansöka om återbetalning eller om fastställelse av skatten?"

## *Bedömningen av tolkningsfrågan*

*23 Inledningsvis skall konstateras att Arnoud Gerritse, som bor i Nederländerna, har utfört ett tillfälligt arbete i Tyskland, för vilket han har uppburit inkomster avseende vilka beskattningen är omtvistad i den nationella domstolen. Mot denna bakgrund skall tolkningsfrågan, såsom Arnoud Gerritse och kommissionen har anfört, uppfattas så att den avser friheten att tillhandahålla tjänster snarare än etableringsfriheten.*

*24 Den nationella domstolen skall därför i sak antas vilja veta om artiklarna 59 i EG-fördraget (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och 60 i EG-fördraget (nu artikel 50 EG) utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka för det första bruttointkomster utan avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som regel läggs till grund för beskattningen av personer som är bosatta utanför landet, medan personer som är bosatta i landet beskattas för sina nettointkomster efter avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande, och för det andra inkomster för personer som är bosatta utomlands omfattas av en slutlig skatt enligt en enhetlig skattesats på 25 procent som tas ut som källskatteavdrag, medan inkomster för personer som är bosatta i landet beskattas enligt en progressiv skatteskala som innefattar en rätt till grundavdrag.*

*Rätten att dra av kostnader för intäkternas förvärvande*

*25 Arnoud Gerritse och kommissionen har gjort gällande att för begränsat skattskyldiga egenföretagare omfattas endast "vinsten" av inkomstskatt, eftersom kostnader för intäkternas förvärvande i allmänhet dragits av från den beskattningsbara inkomsten, medan skatten på 25 procent tas ut på "inkomsterna" för inskränkt skattskyldiga personer, eftersom kostnader för intäkternas förvärvande inte är avdragsgilla (såvida de inte överstiger hälften av inkomsterna, vid vilket fall skatten återbetalas i den mån som den överstiger 50 procent av skillnaden mellan inkomsterna och kostnaderna för intäkternas förvärvande).*

*26 Arnoud Gerritse har särskilt pekat på de allvarliga följderna för konstnärer som är bosatta utanför Tyskland, som turnerar i landet och som har mycket höga kostnader för intäkternas förvärvande.*

*27 Inledningsvis konstaterar domstolen att de ifrågavarande kostnaderna för intäkternas förvärvande är direkt kopplade till den verksamhet som givit upphov till inkomster som är skattepliktiga i Tyskland, vilket innebär att personer som är bosatta i landet och personer som är bosatta utanför landet i detta avseende befinner sig i en jämförbar situation.*

*28 Mot denna bakgrund finner domstolen att nationella bestämmelser enligt vilka personer som är bosatta utanför landet vid beskattningen inte har rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande, medan personer som är bosatta i landet har en sådan avdragsrätt, riskerar att till största delen vara till förfång för medborgare från andra medlemsstater. Bestämmelserna innefattar således en indirekt diskriminering på grund av nationalitet, som i princip är förbjuden enligt artiklarna 59 och 60 i fördraget.*

*29 Eftersom inte något preciserat argument har åberopats i domstolen för att motivera en sådan skillnad i behandling, finner domstolen att artiklarna 59 och 60 i fördraget utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, eftersom begränsat skattskyldiga personer enligt dessa bestämmelser inte har rätt att dra av kostnader för intäkternas förvärvande från sina skattepliktiga inkomster, medan obegränsat skattskyldiga personer har en sådan avdragsrätt.*

## Källskatteavdraget på 25 procent

### Yttranden i domstolen

30 Arnoud Gerritse har anfört att den definitiva verkan av en inkomstskatt som betalas genom källskatteavdrag samt det förhållandet att en person som är bosatt utomlands av denna anledning inte kan erhålla någon återbetalning av skatt som påförts med för höga belopp är oförenliga med artikel 60 tredje stycket i fördraget. Särskilt anser han att det förhållandet att grundavdraget inte tillämpas leder till en diskriminering i strid med gemenskapsrätten, eftersom det har till verkan att en minimiskattesats tillämpas, något som domstolen underkände i sin dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), punkt 49.

31 Det finns inte något objektivt skäl som kan motivera denna skillnad i behandling i förhållande till personer som är bosatta i landet. Särskilt anser Arnoud Gerritse att argumentet om kongruens i skattesystemet inte med framgång kan åberopas, eftersom det inte finns någon fördel som kan kompensera honom för den fiskala nackdelen, vilket krävs enligt domstolens rättspraxis på detta område.

32 Finanzamt och den finska regeringen har däremot hävdats att det i målet vid den nationella domstolen ifrågavarande skattesystemet är förenligt med gemenskapsrätten.

33 Enligt Finanzamt utgör källskatteavdraget ett legitimt och lämpligt medel för att beskatta en inskränkt skattskyldig person som är bosatt utomlands.

34 För det fall att den grundläggande skattesatsen tillämpades utan restriktioner, vilket i förevarande fall skulle leda till att inte någon tysk inkomstskatt över huvud taget togs ut, skulle Arnoud Gerritse undkomma progressiviteten i denna skatteskala, trots att nivån på hans totala inkomst innebär att en högre skattesats måste tillämpas. På så sätt skulle en begränsat skattskyldig person gynnas i jämförelse med obegränsat skattskyldiga personer som är bosatta i landet, för vilka den totala inkomsten skall beaktas vid fastställelsen av skattesatsen.

35 Finanzamt och den finska regeringen har tillagt att enligt domstolens rättspraxis (domar i de ovannämnda målen Schumacker, punkterna 31-33, Gschwind, punkt 22, och Asscher, punkt 44) omfattas skyldigheten att beakta en skattskyldig persons personliga förhållanden i princip av bosättningsstatens behörighet, och inte av källstatens behörighet, såvida det inte förhåller sig så att den förstnämnda staten inte kan uppfylla denna skyldighet på grund av att tillräckliga inkomster för beskattning inte finns i den staten och det således, ur ekonomisk synvinkel, inte skulle tas någon hänsyn till den skattskyldige personens personliga förhållanden i någon av de båda aktuella staterna vad gäller fastställelsen av skatten.

36 Tillämpningen av ett grundavdrag har emellertid till syfte att skydda lågavlönade skattepliktiga personers existensminimum, för vilket syfte ansvaret i princip tillkommer hemviststaten, i vilken den skattskyldige i regel uppbär den största delen av sina inkomster. De tyska skattemyndigheterna beaktar existensminimum för en inskränkt skattskyldig person på så sätt att denna person omfattas av det vanliga förfarandet för fastställelse av skatten när de inkomster som uppburits i utlandet uppgår till mindre än 12 000 DEM.

37 Slutligen anser den finska regeringen att skattesatsen på 25 procent motsvarar den faktiska skattesats som den aktuella personen omfattas av i sin hemviststat, vilket innebär att det ifrågavarande källskatteavdraget inte utgör något oförutsebart hinder för den fria rörligheten för personer.

38 Kommissionen har åberopat ett analogt argument. Den anser, med hänsyn till omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, att grundavdraget inte skall beaktas, det

vill säga att den skattesats som gäller för belopp utöver grundavdraget skall tillämpas.

39 Kommissionen har således föreslagit att nettoinkomsten (A) skall läggas till grundavdraget (B) för att ett totalbelopp (C) skall kunna erhållas. Det skattebelopp (D) som blir följden av den skattesats som är tillämplig på detta totalbelopp (C) kan anses utgöra en rättvis beskattning av nettoinkomsten (A). Den genomsnittliga skattesatsen, som kan utgöra referensram för bedömningen av om fråga är om en ickediskriminerande behandling, följer då av förhållandet mellan skattebeloppet (D) enligt skattesatsen och nettoinkomsten (A).

40 Enligt kommissionen skulle beräkningen ske på följande sätt vad gäller Arnoud Gerritse: Totalbeloppet (C) skulle bestå av nettoinkomster (A) på ett belopp om 5 039,55 DEM samt grundavdraget (B) om 12 095 DEM och således uppgå till 17 134,55 DEM. För en sådan inkomst skulle motsvarande skattesats leda till en skatt (D) om 1 337 DEM. Mot bakgrund av nettoinkomsten (A) innebär detta belopp en genomsnittlig skattesats på 26,5 procent, vilket ligger nära den skattesats på 25 procent som faktiskt tillämpats på Arnoud Gerritse.

41 Kommissionen har gjort gällande att någon diskriminering inte föreligger på grund av dessa skattesatser. Det finns således inte anledning att i förevarande fall bestrida de tyska myndigheternas tillämpning av den enhetliga skattesatsen på 25 procent vad gäller inskränkt skattskyldiga personer.

42 Kommissionen delar även Finanzamt och den finska regeringens uppfattning rörande grundavdraget. Enligt den ankommer det i princip på hemviststaten, som genomför den slutliga beskattningen av den berörda personen med beaktande av hans totala nettoinkomst, att inom ramen för sitt progressiva skattesystem göra de sociala hänsynstaganden som motiverar att ett sådant grundavdrag finns.

#### Domstolens svar

43 Såsom har erinrats om i punkt 28 i denna dom är, i fråga om direkta skatter, situationen för dem som är bosatta i en stat och dem som inte är bosatta där generellt sett inte jämförbar, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där mestadels utgör bara en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han bor. Vidare kan den utomlands bosatta personens personliga skatteförmåga, med hänsyn tagen till hans samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där hans personliga och ekonomiska intressen har sin mittpunkt, vilken ort vanligtvis sammanfaller med denna persons stadigvarande bostad.

44 Det förhållandet att en medlemsstat inte beviljar en utomlands bosatt person vissa skattemässiga förmåner som den beviljar en person som är bosatt i landet är inte generellt sett diskriminerande, med hänsyn till att det finns objektiva skillnader i fråga om förvärvskällor och skatteförmåga eller i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som är bosatta i landet och dem som är bosatta utomlands (se dom i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 34, och Gschwind, punkt 23).

45 Hemvisten är för övrigt den anknytningspunkt för skattskyldighet som tillämpas i den nuvarande internationella skatterätten i allmänhet och bland annat för OECD:s (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) modell för dubbelbeskattningsavtal (modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, rapport av OECD:s kommitté för skattefrågor, 1977, i dess lydelse av den 29 april 2000) i syfte att fördela staternas beskattningsrätt i situationer med en gränsöverskridande faktor.

46 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att Arnoud Gerritse, som bor i Nederländerna, endast har uppburit en mycket liten del av sin totala inkomst i Tyskland.

47 Frågan uppkommer då huruvida den objektiva skillnaden mellan situationen för en sådan person som är bosatt utomlands och en person som är bosatt i landet gör det möjligt att utesluta att sådana nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka utomlands bosatta personers inkomster omfattas av en slutlig skatt enligt en enhetlig skattesats på 25 procent som tas ut som källskatteavdrag, medan inkomster för personer som är bosatta i landet beskattas enligt en progressiv skatteskala som innefattar en rätt till grundavdrag, är diskriminerande.

48 Vad för det första gäller grundavdraget är det, såsom Finanzgericht Berlin, den finska regeringen och kommissionen har understrukt, motiverat att endast bevilja denna fördel till personer som har uppburit huvuddelen av sina beskattningsbara inkomster i beskattningsstaten, det vill säga i allmänhet personer som är bosatta i den staten, eftersom grundavdraget har ett socialt syfte som gör det möjligt att säkerställa att de skattepliktiga personerna förfogar över ett existensminimum som inte omfattas av någon inkomstskatteplikt.

49 Det skall också konstateras att när det ändå visas att en begränsat skattskyldig person har uppburit huvuddelen av sina inkomster i Tyskland, och samtidigt har uppfyllt ett av de två villkor som anges i punkt 7 i förevarande dom, så skall han enligt de i målet vid den nationella domstolen ifrågavarande bestämmelserna beskattas på samma sätt som en obegränsat skattskyldig person, med tillämpning av en progressiv skatteskala som innefattar ett grundavdrag från den berörda skattskyldiga personens inkomster.

50 Så är emellertid inte fallet med Arnoud Gerritse.

51 Den nederländska regeringen har i detta avseende, som svar på en fråga från domstolen, preciserat att en skattskyldig person i ett fall sådant som det i målet vid den nationella domstolen kan komma i åtnjutande av ett grundavdrag i Nederländerna, hemviststaten, vilket belopp därvid dras av från den totala inkomsten. Med andra ord kan en fördel jämförbar med den som Arnoud Gerritse begärt i Tyskland beviljas i hemviststaten, på vilken det i princip ankommer att beakta den berörda personens personliga förhållanden och familjesituation.

52 Vad gäller det förhållandet att en schablonmässig skattesats på 25 procent tillämpas på personer som är bosatta utomlands, medan en progressiv skatteskala tillämpas på personer som är bosatta i landet, konstaterar domstolen, i likhet med vad kommissionen har anfört, att Nederländerna - i egenskap av bosättningsstat - med stöd av dubbelbeskattningsavtalet inräknar de inkomster för vilka beskattningsrätten ankommer på Tyskland i den beskattningsbara inkomsten, i enlighet med regeln om en progressiv beskattning. De nederländska myndigheterna beaktar ändå den skatt som betalats i Tyskland på så sätt att en andel som motsvarar förhållandet mellan de i Tyskland beskattade inkomsterna och den totala inkomsten dras av från den nederländska skatten.

53 Med hänsyn till regeln om progressiv beskattning innebär detta att personer som är bosatta utomlands och personer som är bosatta i landet befinner sig i en jämförbar situation, på så sätt att tillämpningen på de förstnämnda personerna av en skattesats som är högre än den skattesats som tillämpas på de sistnämnda personerna och på sådana skattskyldiga som behandlas på samma sätt som de sistnämnda utgör en indirekt diskriminering som är förbjuden enligt gemenskapsrätten, särskilt enligt artikel 60 i fördraget (se, för ett analogt resonemang, domen i det ovannämnda målet Asscher, punkt 49).

54 Det ankommer på den nationella domstolen att i förevarande fall kontrollera om den skattesats på 25 procent som tillämpats på Arnoud Gerritses inkomster är högre än den skattesats som

skulle ha tillämpats vid en användning av den progressiva skatteskalan. För att jämföra jämförbara situationer är det i detta avseende, såsom kommissionen med rätta har anfört, viktigt att till de nettoinkomster som den berörda personen har förvärvat i Tyskland lägga ett belopp som motsvarar grundavdraget. Enligt kommissionen, som har gjort en sådan beräkning, skulle en tillämpning av den progressiva skatteskalan i ett fall sådant som det i målet vid den nationella domstolen leda till en skattesats på 26,5 procent, vilket är högre än den skattesats som faktiskt tillämpats.

55 Med hänsyn till samtliga överväganden ovan skall Finanzgericht Berlins fråga besvaras på följande sätt:

- Artiklarna 59 och 60 i fördraget utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka bruttoinkomster utan avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som regel läggs till grund för beskattningen av personer som är bosatta utanför landet, medan personer som är bosatta i landet beskattas för sina nettoinkomster efter avdrag för sådana kostnader.

- Nämnade artiklar i fördraget utgör däremot inte hinder för samma bestämmelser i de delar som det i dessa föreskrivs att inkomster för personer som är bosatta utomlands i regel skall omfattas av en slutlig skatt enligt en enhetlig skattesats på 25 procent som tas ut som källskatteavdrag, medan inkomster för personer som är bosatta i landet beskattas enligt en progressiv skatteskala som innefattar ett grundavdrag. Detta gäller under förutsättning att skattesatsen på 25 procent inte är högre än den skattesats som med tillämpning av den progressiva skatteskalan faktiskt skulle ha tillämpats på summan av den skattepliktiga personens nettoinkomst och ett belopp motsvarande grundavdraget.

## Beslut om rättegångskostnader

### Rättegångskostnader

56 De kostnader som har förorsakats den finska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

## Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

- angående den fråga som genom beslut av den 28 maj 2001 har ställts av Finanzgericht Berlin - följande dom:

1) Artiklarna 59 i EG-fördraget (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse) och 60 i EG-fördraget (nu artikel 50 EG) utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka bruttoinkomster utan avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som regel läggs till grund för beskattningen av personer som är bosatta utanför landet, medan personer som är bosatta i landet beskattas för sina nettoinkomster efter avdrag för sådana kostnader.

2) Nämnade artiklar i fördraget utgör däremot inte hinder för samma bestämmelser i de delar som det i dessa föreskrivs att inkomster för personer som är bosatta utomlands i regel omfattas av en

*slutlig skatt enligt en enhetlig skattesats på 25 procent som tas ut som källskatteavdrag, medan inkomster för personer som är bosatta i landet beskattas enligt en progressiv skatteskala som innefattar ett grundavdrag. Detta gäller under förutsättning att skattesatsen på 25 procent inte är högre än den skattesats som med tillämpning av den progressiva skatteskalan faktiskt skulle ha tillämpats på summan av den skattepliktiga personens nettoinkomster och ett belopp motsvarande grundavdraget.*