

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
27 päivänä kesäkuuta 1996 *

Asiassa C-107/94,

jonka Hoge Raad der Nederlanden on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

P. H. Asscher

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimukseksi muuttuneen ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja D. A. O. Edward sekä tuomarit J.-P. Puissechot, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann ja M. Wathelet (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— P. H. Asscher, edustajanaan veroasiantuntija M. W. C. Feteris,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja A. Bos,

— Saksan hallitus, asiamiehenään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat E. Röder,

— Belgian hallitus, asiamiehenään ulkoasiain-, ulkomaankauppa- ja kehitysyhteistyöministeriön hallintojohtaja J. Devadder,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston apulaisosastopäällikkö C. de Salins ja saman osaston ulkoasiansihteeri J.-L. Falconi,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen osaston virkamiehet H. Michard ja B. J. Drijber,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Asscherin, edustajanaan M. W. C. Feteris; Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään ulkoasianministeriön oikeudellinen apulaisneuvonantaja J. S. van den Oosterkamp; Ranskan hallituksen, asiamiehenään ulkoasianministeriön oikeudelliselle osastolle määrättyä F. Pascal; Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehinnään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies S. Braviner ja A. Moses, QC, ja komission, asiamiehenään B. J. Drijber, esittämät suulliset huomautukset 14.12.1995 pidetyssä istunnossa,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.2.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Hoge Raad der Nederlanden on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 23.3.1994 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 30.3.1994, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla viisi ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimukseksi muuttuneen ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklan tulkinnasta.
- 2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Staatssecretaris van Financiën ja Alankomaiden kansalainen Asscher, joka työskentelee Alankomaissa mutta ei asu siellä; asia koskee sitä, että Asscheriin on palkkaverotuksessa sovellettu korkeampaa verokantaa kuin niihin Alankomaissa asuviin tai heihin rinnastettaviin henkilöihin, jotka harjoittavat maassa samaa toimintaa.
- 3 Luonnollisten henkilöiden välittömästä verotuksesta on Alankomaissa säädetty 16.12.1964 annetussa *Wet op de inkomstenbelasting*issa (tuloverolaki, Staatsblad 519, jäljempänä tuloverolaki) ja 18.12.1964 annetussa *Wet op de loonbelasting*

gissa (palkkaverolaki, Staatsblad 521, jäljempänä palkkaverolaki), jotka uudistettiin vuonna 1989 (lait muutetussa muodossaan on julkaistu Staatsbladissa 1990, 103 ja 104).

- 4 Laeilla, jotka annettiin 27. ja 28.4.1989 (Staatsblad 122, 123, 129 ja 611), otettiin 1.1.1990 käyttöön verojen ja sosiaalivakuutusmaksujen yhteinen kantojärjestelmä, joka koskee sekä tuloveroa että palkkaveroa. Verot ja maksut kannetaan käyttäen yhtenäistä määräytymisperustetta: verotettava tulo ja sosiaalivakuutusmaksujen määräytymisperuste on sama, jolloin verosta ja sosiaalivakuutusmaksuista vapautettu määrä (perusvapautus) on yhtä suuri.

- 5 Veroasteikosta, jossa on kolme veroluokkaa, on säädetty palkkaverolain 20 a ja 20 b pykälässä (ja vastaavasti tuloverolain 53 a ja 53 b pykälässä), joissa on vahvistettu vain ensimmäisen veroluokan osalta kaksi eri verokantaa. Ennen verouudistusta käytössä olleen veroasteikon mukaan ensimmäisessä veroluokassa sitä vastoin sovellettiin samaa 14 prosentin suuruista verokantaa kaikkiin Alankomaissa palkkaa saaviin verovelvollisiin.

- 6 Palkkaverolain 20 a pykälässä on vahvistettu veroasteikko Alankomaissa asuvia tai heihin rinnastettavia verovelvollisia varten. Rinnastaminen tulee kysymykseen, jos ulkomailla asuva verovelvollinen osoittaa, että hänen kaikista maista saamansa tulot muodostuvat yksinomaan tai melkein yksinomaan (toisin sanoen vähintään 90-prosenttisesti) Alankomaissa verotettavista tuloista; tämän ehdon katsotaan täyttyneen, jos verovelvolliselta kannetaan Alankomaissa vakuutusmaksuja pakolliseen yleiseen sosiaalivakuutusjärjestelmään. Näihin verovelvollisiin sovellettava verokanta on ensimmäisessä veroluokassa 13 prosenttia.

- 7 Verovuoden 1990 osalta on huomattava, että ensimmäinen veroluokka vastasi enintään 42 123 Alankomaiden guldenin suuruista verotettavaa vuosituloa. Yhdessä verojen kanssa kannettavien yleisten sosiaalivakuutusmaksujen suuruus oli tuolloin ensimmäisessä veroluokassa 22,1 prosenttia. Maassa asuvien ja heihin rinnastettavien verovelvollisten palkasta tehtävän pidätyksen määrä oli siis 35,1 prosenttia.
- 8 Palkkaverolain 20 b pykälässä on vahvistettu niin sanottu ulkomaalaisasteikko eli veroasteikko, jota sovelletaan niihin ulkomailla asuviin verovelvollisiin, jotka eivät täytä 20 a pykälässä asetettuja edellytyksiä, toisin sanoen niihin verovelvollisiin, joiden Alankomaista saamat tulot ovat alle 90 prosenttia heidän kaikista maista saamistaan tuloista ja jotka eivät ole velvollisia maksamaan sosiaalivakuutusmaksuja Alankomaissa. Heihin sovelletaan ensimmäisessä veroluokassa korkeampaa eli 25 prosentin verokantaa.
- 9 Veroasteikon kahdessa muussa veroluokassa ei erotella verovelvollisia, vaan kaikkien verovelvollisten verokanta on toisessa veroluokassa 50 prosenttia ja kolmannessa veroluokassa 60 prosenttia (viimeksi mainittu verokanta oli 72 prosenttia ennen vuoden 1989 verouudistusta).
- 10 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että Asscher toimii Alankomaissa P. H. Asscher Beheer BV -nimisen rajavastuuyhtiön johtajana ja että hän on kyseisen yhtiön ainoa osakas.
- 11 Asscher harjoittaa ammattitoimintaa myös Belgiassa, jossa hän johtaa belgialaista Vereudia-yhtiötä, jolla on toimintaa ainoastaan tässä valtiossa.
- 12 Vuoden 1986 toukokuussa Asscher muutti Alankomaista Belgiaan ilman, että muutto olisi vaikuttanut hänen toimintaansa Alankomaissa tai Belgiassa.

- 13 Belgian kuningaskunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välisestä toimivallan jaosta verojen kantamisessa on määrätty tulo- ja varallisuusveroja koskevan kak-sinkertaisen verotuksen välttämiseksi sekä tiettyjen muiden verotukseen liittyvien kysymysten ratkaisemiseksi 19.10.1970 tehdyllä kahdenvälisellä verosopimuksella (Tractatenblad 1970, nro 192, jäljempänä verosopimus).
- 14 Asscherin Alankomaista saamaa tuloa eli alankomaalaisen yhtiön maksamaa palk-kaa verotetaan vain Alankomaissa verosopimuksen 16 artiklan 1 kappaleen ja 24 artiklan 2 kappaleen 1 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla.
- 15 Muista tuloistaan Asscheria verotetaan Belgiassa eli asuinvaltiossa. Hänen Alanko-maista saamansa tulot on Belgiassa vapautettu verosta, mutta edellä mainitun vero-sopimuksen 24 artiklan 2 kappaleen 1 kohdan toisen virkkeen mukaan Belgialla on oikeus ottaa verovapaat tulot huomioon verokantaa määritessään, ja sillä on oikeus tällä tavalla soveltaa progressiivisuuslauseketta.
- 16 Sosiaaliturvan osalta Asscherin tilanne on seuraava.
- 17 Asscher kuului Alankomaiden yleiseen sosiaalivakuutusjärjestelmään siihen saakka, kunnes hän muutti asumaan Belgiaan vuoden 1986 toukokuussa. Tämän jälkeen hänellä ei ole enää ollut velvollisuutta maksaa Alankomaiden yleisiä sosiaalivakuu-tusmaksuja, ja hän on sosiaaliturvan osalta kuulunut yksinomaan Belgian lain alai-suuteen. Nyt käsiteltävänä olevan asian tosiseikkojen tapahtumahetkellä hänen oli kuuluttava Belgian itsenäisten ammatinharjoittajien sosiaalivakuutusjärjestelmään.

- 18 Tässä asiassa kyseessä olevana palkkakautena eli vuoden 1990 kesäkuussa Asscherin Alankomaista saamaan palkkaan sovellettiin ensimmäisessä veroluokassa 25 prosentin verokantaa.
- 19 Koska Asscherin tekemä valitus vuoden 1990 kesäkuun palkkaa koskevasta ennakonpidätyksestä hylättiin, hän nosti kanteen Gerechtshof te Amsterdamissa katsoen, että 25 prosentin verokannan soveltaminen oli yleisesti ottaen EY:n perustamissopimuksen 6 ja 48 artiklaksi muuttuneiden ETY:n perustamissopimuksen 7 ja 48 artiklan vastaista kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää.
- 20 Gerechtshof hylkäsi syrjintää koskevat perustelut 13.4.1992 antamassaan tuomiossa. Se totesi, että Asscheriin verrattavissa oleva verovelvollinen, joka ei ollut velvollinen maksamaan yleisiä sosiaalivakuutusmaksuja (jäljempänä sosiaalivakuutusmaksuista vapautettu verovelvollinen), maksoi ennen 1.1.1990 palkka- ja tuloveroa saman verokannan mukaan kuin sellainen verovelvollinen, joka oli velvollinen maksamaan yleisiä vakuutusmaksuja (jäljempänä sosiaalivakuutusmaksuja maksava verovelvollinen), mutta viimeksi mainittu sai vähentää nämä maksut veron määräytymisperusteesta.
- 21 Gerechtshofin mukaan 1.1.1990 voimaan tullut yleinen verokannan alentaminen merkitsi vakuutusmaksuja maksavien verovelvollisten osalta sitä, että alentamisen vastikkeeksi heiltä poistettiin oikeus vähentää yleiset sosiaalivakuutusmaksut verotettavasta tulosta. Sosiaalivakuutusmaksuista vapautettujen verovelvollisten asema ei sen sijaan huonontunut. Mikäli sosiaalivakuutusmaksuista vapautettuihin verovelvollisiin ei sovellettaisi korkeampaa veroprosenttia, yleinen verokannan alentaminen olisi Gerechtshofin mukaan merkinnyt sitä, että nämä verovelvolliset olisivat saaneet perusteetonta etua muihin verovelvollisiin verrattuina. Gerechtshof on tämän vuoksi katsonut, että verouudistuksen yhteydessä oli perusteltua ottaa käyttöön eri verokanta sosiaalivakuutusmaksuja maksaville ja niistä vapautetuille verovelvollisille.
- 22 Asscher valitti tuomiosta.

23 Koska Hoge Raad ei ollut varma siitä, miten EY:n perustamissopimusta on tulkitettava, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko perustamissopimuksen 48 artiklan mukaan sallittua, että jäsenvaltio (työskentelyvaltio) kantaa siellä ansaitusta ja sinne sijoittautuneen työnantajan maksamasta palkasta tulo- ja palkkaverotuksessa huomattavasti suurempaa veroa, jos työntekijä ei asu työskentelyvaltiossa vaan toisessa jäsenvaltiossa?
- 2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko erilainen kohtelu kuitenkin sallittua silloin, kun työskentelyvaltion sääntöjen mukaisesti lasketut, työntekijän kaikista maista saamat tulot muodostuvat alle 90-prosenttisesti tuloista, jotka työskentelyvaltio voi ottaa huomioon ulkomailla asuvien henkilöiden tuloverotuksessa?
- 3) Onko sallittua tällaisen erilaisen verokannan avulla ottaa huomioon se, että työntekijä ei ole työskentelyvaltiossa velvollinen maksamaan voimassa olevia sosiaalivakuutusmaksuja?
- 4) Onko tämän osalta merkitystä sillä seikalla, että työntekijä on velvollinen maksamaan vastaavia sosiaalivakuutusmaksuja valtiossa, jossa hänellä on kotipaikka?
- 5) Onko edellisiin kysymyksiin annettavien vastausten kannalta merkitystä sillä, onko työntekijä työskentelyvaltion kansalainen?”

24 Sen täsmentämiseksi, mikä on Asscherin oikeudellinen asema henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten mukaan, on aluksi määriteltävä hänen harjoittamansa taloudellisen toiminnan luonne.

- 25 Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 48 artiklassa tarkoitettuna työntekijänä pidetään jokaista henkilöä, joka harjoittaa tosiasiallista toimintaa, lukuun ottamatta sellaista toimintaa, joka on niin vähäistä, että sitä on pidettävä toisarvoisena ja epäolennaisena. Oikeuskäytännön mukaan työsuhteen olennainen tunnusmerkki on se, että henkilö tekee tiettyinä aikana toiselle henkilölle tämän johdon alaisena työsuorituksen ja saa siitä vastikkeeksi palkkaa (asia 66/85, Lawrie-Blum, tuomio 3.7.1986, Kok. 1986, s. 2121, 17 kohta).
- 26 Koska Asscher toimii Alankomaissa sellaisen yhtiön johtajana, jonka ainoa osakkeenomistaja hän on, hän ei ole sellaisessa alaisuussuhteessa, että häntä voitaisiin pitää perustamissopimuksen 48 artiklassa tarkoitettuna työntekijänä, vaan häntä on pidettävä perustamissopimuksen 52 artiklassa tarkoitettuna itsenäisenä ammatinharjoittajana.
- 27 Mitä tulee Asscherin Belgiassa harjoittamaan toimintaan, yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista käy selvästi ilmi, että sitä on samoin pidettävä itsenäisen ammatin harjoittamisena, eivätkä asianosaiset ole tätä kiistäneet.
- 28 Tämän vuoksi on arvioitava nyt kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön yhteensoveltuvuutta perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa 48 artiklan sijasta.
- 29 Joka tapauksessa on täsmennettävä, että asiassa C-106/91, Ramrath, 20.5.1992 annettun tuomion (Kok. 1992, s. I-3351, 17 kohta) mukaan perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklan vertailu osoittaa, että ne perustuvat samoille periaatteille sekä yhteisön oikeuden alaisten henkilöiden maahan tulon ja heidän jäsenvaltioiden

alueella oleskelunsa osalta että kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kiellon osalta. Tämä pitää paikkansa myös yhteisön oikeuden alaisten henkilöiden jäsenvaltioiden alueella harjoittaman taloudellisen toiminnan osalta.

- 30 Nämä seikat on otettava huomioon vastattaessa Hoge Raad der Nederlandenin esittämiin kysymyksiin.

Viides ennakkoratkaisukysymys

- 31 Ennakkoratkaisukysymysten käsittely on paras aloittaa viidennestä kysymyksestä, jolla kansallinen tuomioistuin pyytää pääasiallisesti vastausta siihen, voiko jäsenvaltion kansalainen, joka asuu ja harjoittaa itsenäistä ammattia toisessa jäsenvaltiossa, vedota perustamissopimuksen 52 artiklaan kotimaassaan, jonka alueella hän myös harjoittaa itsenäistä ammattia.
- 32 Vaikka perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevia määräyksiä ei sovelletakaan yksinomaan jäsenvaltion sisäisiin asioihin, perustamissopimuksen 52 artiklan soveltamisalaa ei vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan voida kuitenkaan tulkita niin, että tietyn jäsenvaltion omiin kansalaisiin ei sovellettaisi yhteisön oikeutta, silloin kun he oman toimintansa vuoksi ovat suhteessa kotimaahansa sellaisessa tilanteessa, joka voidaan rinnastaa kaikkien muiden perustamissopimuksella taattuja oikeuksia ja vapauksia nauttivien oikeussubjektien tilanteeseen (ks. tältä osin asia 115/78, Knoors, tuomio 7.2.1979, Kok. 1979, s. 399, 24 kohta; asia C-61/89, Bouchoucha, tuomio 3.10.1990, Kok. 1990, s. I-3551, 13 kohta; C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993, Kok. 1993, s. I-1663, 15 kohta ja asia C-419/92, Scholz, tuomio 23.2.1994, Kok. 1994, s. I-505).

33 Asscher oli ennen vuotta 1986 harjoittanut Belgiassa taloudellista toimintaa asuen Alankomaissa eli kotimaassaan. Muutettuaan vuoden 1986 toukokuussa asumaan Belgiaan hän on harjoittanut taloudellista toimintaa samanaikaisesti sekä Alankomaissa että Belgiassa; tämä kahdessa valtiossa harjoitettu taloudellinen toiminta vaikutti välittömästi hänelle vuodelle 1990 määrättyyn tuloveroon Alankomaissa, mistä on kysymys kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa. On siis huomattava, että Asscher on käyttänyt perustamissopimuksella tunnustettuja oikeuksia ja vapauksia ja että hän voi perustellusti vedota perustamissopimuksen asiaa koskeviin määräyksiin.

34 Viidenteen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että jäsenvaltion kansalainen, joka asuu ja harjoittaa itsenäistä ammattia toisessa jäsenvaltiossa, voi vedota perustamissopimuksen 52 artiklaan kotimaassaan, jossa hän myös harjoittaa itsenäistä ammattia, mikäli hän sen perusteella, että hän harjoittaa taloudellista toimintaa jossain muussa jäsenvaltiossa kuin kotimaassaan, on tässä viimeksi mainitussa valtiossa rinnastettavissa keneen tahansa oikeussubjektiin, joka voi vastaanotavassa valtiossa vedota perustamissopimuksessa taattuihin oikeuksiin ja vapauksiin.

Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

35 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on käsiteltävä yhdessä, ensinnäkin sitä, onko perustamissopimuksen 52 artiklaa tulkittava siten, että jäsenvaltio ei saa soveltaa sellaiseen yhteisön kansalaiseen, joka harjoittaa itsenäistä ammattia samanaikaisesti sen alueella ja myös toisessa jäsenvaltiossa, jossa hän asuu, korkeampaa tuloverokantaa kuin valtiossa asuviin, samaa toimintaa harjoittaviin henkilöihin. Kansallinen tuomioistuin kysyy toisaalta, vaikuttaako tähän kysymykseen annettavaan vastaukseen se seikka, että verovelvollisen kaikista maista saamat tulot muodostuvat alle 90-prosenttisesti sellaisista tuloista, jotka voidaan ottaa huomioon tuloverotuksessa siinä valtiossa, jossa verovelvollinen työskentelee mutta jossa hän ei asu.

- 36 Näihin kysymyksiin vastaamiseksi on aluksi muistutettava, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen ja pidättäydyttävä siten kaikenlaisesta ilmeisestä tai peitelystä kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä (ks. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 21 ja 26 kohta ja asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta).
- 37 On todettava, että kyseessä olevaa lainsäädäntöä sovelletaan verovelvollisen kansalaisuudesta riippumatta.
- 38 Tällainen kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään erityisesti asuinpaikkaan perustuvasta erosta, siten että tiettyihin ulkomailla asuviin henkilöihin sovelletaan korkeampaa palkka- ja tuloverokantaa kuin maassa asuviin ja heihin rinnastettaviin verovelvollisiin, asettaa kuitenkin yleensä muiden jäsenvaltioiden kansalaiset huonompaan asemaan. Ulkomailla asuvat ovat nimittäin useimmiten henkilöitä, jotka eivät ole kyseisen valtion kansalaisia. On lisättävä, että sellainen lainsäädäntö, josta on kysymys kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa, koskee sitäkin todennäköisemmin muiden valtioiden kansalaisia, koska asuinpaikkaan perustuvan edellytyksen lisäksi kyseisessä laissa vaaditaan, että verovelvollisen kaikista tuloista on vähintään 90 prosenttia oltava peräisin Alankomaista.
- 39 Kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää voi näin ollen olla se, että niihin ulkomailla asuviin verovelvollisiin, joiden Alankomaista saamat tulot ovat alle 90 prosenttia heidän kaikista maista saamistaan tuloista, sovelletaan korkeampaa palkka- ja tuloverokantaa kuin maassa asuviin ja heihin rinnastettaviin verovelvollisiin; tuloja koskevan edellytyksen katsotaan täyttyneen, jos ulkomailla asuva verovelvollinen ei maksa yleisiä sosiaalivakuutusmaksuja.
- 40 Seuraavaksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan erilais-
ten säännösten soveltaminen samankaltaisiin tilanteisiin tai saman säännöksen

soveltaminen erilaisiin tilanteisiin on syrjintää (em. asia Wielockx, tuomion 17 kohta).

- 41 Maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät kuitenkaan välittömän verotuksen osalta pääsääntöisesti ole samankaltaisia, vaan ne eroavat toisistaan objektiivisesti tarkasteltuina sekä tulonlähteen osalta että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilökohtaisen tai perhekohtaisen tilanteen osalta (em. asia Wielockx, tuomion 18 kohta, jossa lainataan em. asiaa Schumacker, tuomion 31 ja sitä seuraavat kohdat).
- 42 On kuitenkin täsmennettävä, että silloin kun on kysymys verotuksellisesta edusta, jota ei myönnetä ulkomailla asuville, näiden kahden verovelvollisryhmän erilainen kohtelu voi olla perustamissopimuksessa tarkoitettua syrjintää, mikäli näiden verovelvollisryhmien tilanteiden välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi erilaiseen kohteluun (ks. tältä osin asia Schumacker, tuomion 36—38 kohta).
- 43 Näin ollen se, että jäsenvaltio ei myönnä alueellaan työskentelevälle verovelvolliselle, joka ei asu valtiossa, niitä henkilö- ja perhekohtaisesta tilanteesta seuraavia etuja, jotka se myöntää valtiossa asuville, on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan syrjintää, mikäli ulkomailla asuva verovelvollinen saa kaikki tai melkein kaikki tulonsa kyseisestä valtiosta, koska hänen asuinvaltiostaan saamansa tulot eivät tällöin riitä perhe- ja henkilökohtaisen tilanteen huomioon ottamiseen. Nämä kaksi verovelvollisryhmää ovat siten samankaltaisessa tilanteessa henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisen suhteen (em. asia Schumacker, tuomion 36—38 kohta).

- 44 Sen sijaan jäsenvaltio voi perustellusti olla myöntämättä näitä etuja sellaiselle ulkomailla asuvalle verovelvolliselle, joka ei saa kaikkia tai melkein kaikkia tulojaan siitä maasta, jossa hän työskentelee mutta jossa hän ei asu, koska vastaavat edut myönnetään asuinvaltiossa, jonka on kansainvälisen vero-oikeuden nojalla otettava huomioon henkilö- ja perhekohtainen tilanne.
- 45 Käsiteltävänä olevassa asiassa erilaista kohtelua on se, että sellaisten ulkomailla asuvien, joiden Alankomaista saamat tulot ovat alle 90 prosenttia heidän kaikista maista samistaan tuloista, verokanta ensimmäisessä veroluokassa on 25 prosenttia, vaikka Alankomaissa asuvien, samaa taloudellista toimintaa harjoittavien verokanta ensimmäisessä veroluokassa on vain 13 prosenttia silloinkin, kun heidän sieltä saamansa tulot ovat alle 90 prosenttia heidän kaikista maista saamistaan tuloista.
- 46 Alankomaiden hallituksen mukaan korkeammalla verokannalla on tarkoitus kompensoida se, että verotuksen progressiivisuus ei koske tiettyjä ulkomailla asuvia henkilöitä sen vuoksi, että he ovat Alankomaissa verovelvollisia vain sieltä saamistaan tuloista.
- 47 Täältä osin on täsmennettävä, että verosopimuksen 24 artiklan 2 kappaleen 1 kohdan mukaan, joka vastaa OECD:n mallisopimuksen 23 a artiklan 1 ja 3 kappaletta (vapautusmenetelmä, jossa otetaan huomioon progressiivisuus), tuloja, jotka on saatu siitä valtiosta, jossa verovelvollinen harjoittaa taloudellista toimintaa asumatta siellä, verotetaan vain tässä valtiossa, ja ne on vapautettu verosta asuinvaltiossa. Asuinvaltiolla on kuitenkin erityisesti progressiivisuussäännön soveltamiseksi oikeus ottaa nämä tulot huomioon määrättäessä kyseisen verovelvollisen muihin tuloihin sovellettavaa verokantaa.
- 48 Se, että verovelvollinen asuu ulkomailla, ei siis käsiteltävänä olevassa asiassa estä progressiivisuussäännön soveltamista. Molemmat verovelvollisryhmät ovat siis tämän säännön osalta samankaltaisessa tilanteessa.

- 49 Se, että tiettyihin ulkomailla asuviin henkilöihin sovelletaan korkeampaa tuloverokantaa kuin maassa asuviin ja heihin verrattaviin henkilöihin, on näin ollen perustamissopimuksen 52 artiklassa kiellettyä välillistä syrjintää.
- 50 Seuraavaksi on arvioitava, voiko tällainen syrjintä jossain tilanteessa olla perusteltua.
- 51 Ensinnäkin, Alankomaiden hallituksen mukaan toisaalta ulkomailla asuviin, sosiaalivakuutusmaksuvelvollisuudesta vapautettuihin verovelvollisiin, ja toisaalta maassa asuviin ja heihin rinnastettaviin verovelvollisiin sovellettavien verokantojen erilaisuus on perusteltu sen välttämiseksi, että ensiksi mainitun ryhmän verorasitus olisi huomattavasti kevyempi kuin jälkimmäisen ryhmän. Mikäli ulkomailla asuviin, sosiaalivakuutusmaksuvelvollisuudesta vapautettuihin verovelvollisiin ei sovellettaisi korkeampaa verokantaa, he olisivat verotuksellisesti edullisemmassa asemassa kuin maassa asuvat ja heihin rinnastettavat verovelvolliset, joiden verotettava tulo nousi ja veron määrä vastaavasti kasvoi sosiaalivakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden poistamisen vuoksi.
- 52 Tätä perustelua ei voida hyväksyä.
- 53 On huomattava, että ulkomailla asuvien saama oletettu etu on seurausta siitä, että Alankomaiden lainsäätäjä päätti poistaa sosiaalivakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden, mikä tietenkin koski ainostaan niitä verovelvollisia, jotka olivat velvollisia suorittamaan näitä maksuja; tällöin ne, jotka eivät olleet velvollisia maksamaan näitä maksuja Alankomaissa, asetettiin Alankomaiden hallituksen mielestä edullisempaan asemaan. Tällaista seikkaa ei voida verotuksessa kompensoida lisäämällä viimeksi mainittujen verorasitusta, koska tällöin heitä rangaistaisiin siitä, että he eivät maksa sosiaalivakuutusmaksuja Alankomaissa.

- 54 Tilanne voidaan joka tapauksessa tulkita kahdella tavalla. Ensimmäinen vaihtoehto on se, että Asscher kuuluu ainoastaan Belgian sosiaaliturvajärjestelmään, jolloin ei voida verokantaa korottamalla kompensoida sitä, että hän ei maksa sosiaalivakuutusmaksuja Alankomaissa. Toinen vaihtoehto on, että Asscherin pitäisi kuulua joko yksinomaan tai Belgian ohella myös Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmään, jolloin Alankomaat voisi vaatia häntä suorittamaan sosiaalivakuutusmaksuja, minkä seurauksena häneen ei enää sovellettaisi ”ulkomaalaisasteikkoa”, siten kuin tämän tuomion 8 kohdassa on todettu. Tämän vuoksi sillä, että verovelvollinen kuuluu tai ei kuulu jompaankumpaan kansalliseen sosiaaliturvajärjestelmään, ei voida kummassakaan edellä tarkoitettussa tilanteessa perustella korkeamman verokannan soveltamista ulkomailla asuviin.
- 55 Toiseksi on tarkasteltava sitä, voiko verokantojen erilaisuus olla perusteltu kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamiseksi, kuten ovat väittäneet sekä Staatssecretaris van Financiën kansallisessa tuomioistuimessa käydyssä oikeudenkäynnissä että Ranskan hallitus.
- 56 Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-204/90, Bachmann (Kok. 1992, s. I-249) ja asiassa C-300/90, komissio vastaan Belgia (Kok. 1992, s. I-305), 28.1.1992 antamis-
saan tuomioissa todennut, että lainsäädäntö, joka rajoittaa työntekijöiden vapaata liikkuvuutta yhteisössä, voi olla perustelu verojärjestelmän johdonmukaisuuden varmistamiseksi.
- 57 Näin ei kuitenkaan ole tässä asiassa.
- 58 Edellä mainituissa asioissa maksujen vähennyskelpoisuuden ja vakuutuksenantajien vanhuus- ja kuolemantapausvakuutussopimusten nojalla maksamien määrien veronalaisuuden välillä oli olemassa välitön yhteys, joka oli säilytettävä kyseisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamiseksi. Näissä tapauksissa verovelvollisella oli mahdollisuus valita joko vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuus ja

sopimuksen päättyessä saatavien pääomien ja korkojen veronalaisuus tai vakuutusmaksujen vähennyskeltvottomuus ja sopimuksen päättyessä saatavien pääomien ja korkojen verovapaus.

- 59 Käsiteltävänä olevassa asiassa ei sitä vastoin ole mitään välitöntä yhteyttä toisaalta sen välillä, että verotuksessa sovelletaan korkeampaa verokantaa niihin tuloihin, joita saavat tietyt ulkomailla asuvat henkilöt, joiden Alankomaista saamat tulot ovat alle 90 prosenttia heidän kaikista maista saamistaan tuloista, eikä toisaalta sen välillä, että näiden ulkomailla asuvien Alankomaista saamista tuloista ei kanneta sosiaalivakuutusmaksuja.
- 60 Korkeampi verokanta ei toisaalta myöskään oikeuta sosiaaliturvan saamiseen. Toisaalta jos on perusteltua, että tietyt ulkomailla asuvat henkilöt eivät kuulu Alankomaiden sosiaaliturvajärjestelmään, minkä vuoksi heidän Alankomaista saamistaan tuloista ei kanneta siellä sosiaalivakuutusmaksuja, tämä johtuu siitä, että sovelletavan lainsäädännön määrittäminen on tapahtunut sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin ja heidän perheenjäseniinsä 14 päivänä kesäkuuta 1971 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1408/71 (EYVL 1971 L 149, s. 2) pakottavan ja yleisen järjestelmän nojalla, ja näiden seikkojen välittömänä seurauksena samojen säännösten perusteella on yleensä se, että henkilö kuuluu ainoastaan sen valtion sosiaaliturvajärjestelmään, jossa hän asuu ja jossa hän harjoittaa osaa ammattitoiminnastaan.
- 61 Tämän osalta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jonka mukaan jäsenvaltioiden on noudatettava voimassa olevaa yhteisön oikeutta, eikä niillä sen vuoksi ole toimivaltaa määrätä sitä, sovelletaanko valtion omaa vai jonkun toisen jäsenvaltion lainsäädäntöä (ks. asia 276/81, Kuijpers, tuomio 23.9.1982, Kok. 1982, s. 3027, 14 kohta; asia 302/84, Ten Holder, tuomio 12.6.1986, Kok. 1986, s. 1821, 21 kohta ja asia 60/85, Luijten, tuomio 10.7.1986, Kok. 1986, s. 2365, 14 kohta), estää jäsen-

valtiota käytännössä kompensoimasta verotuksellisin keinoin sitä, että verovelvolinen ei kuulu valtion sosiaaliturvajärjestelmään eikä maksa siihen vakuutusmaksuja.

- 62 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella kahteen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 52 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio ei saa soveltaa korkeampaa tuloverokantaa sellaiseen jonkin jäsenvaltion kansalaiseen, joka harjoittaa sen alueella itsenäistä ammattia ja joka samanaikaisesti harjoittaa itsenäistä ammattia myös toisessa jäsenvaltiossa, jossa hän asuu, kuin se soveltaa valtiossa asuviin, samaa toimintaa harjoittaviin henkilöihin, mikäli ensiksi mainittujen verovelvollisten ja maassa asuvien ja näihin rinnastettavien verovelvollisten objektiivisten tilanteiden välillä ei ole sellaista eroa, jonka vuoksi erilainen kohtelu on perusteltua.

Kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys

- 63 Kolmanteen ja neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen on jo vastattu siinä yhteydessä, kun tarkasteltiin sitä, voiko syrjintä mahdollisesti olla perusteltua (ks. erityisesti edellä 53 ja 54 kohta sekä 59—61 kohta).
- 64 Hoge Raad der Nederlandenille on näin ollen vastattava, että perustamissopimuksen 52 artikla estää sen, että jäsenvaltio voisi korkeamman tuloverokannan avulla ottaa huomioon sen, että verovelvollinen ei ole sovellettavan lainsäädännön määrittämisestä koskevien, asetuksen (ETY) N:o 1408/71 asiaankuuluvien säännösten nojalla velvollinen maksamaan kansallisen sosiaalivakuutusjärjestelmän maksuja. Tämän osalta on merkitykseltöä, että verovelvollinen kuuluu asuinvaltionsa sosiaaliturvajärjestelmään, siten kuin asetuksessa (ETY) N:o 1408/71 myös säädetään.

Oikeudenkäyntikulut

- 65 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan, Belgian, Ranskan, Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on väli-vaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Hoge Raad der Nederlandenin 23.3.1994 tekemällä päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltion kansalainen, joka asuu ja harjoittaa itsenäistä ammattia toisessa jäsenvaltiossa, voi vedota perustamissopimuksen 52 artiklaan kotimaassaan, jossa hän myös harjoittaa itsenäistä ammattia, mikäli hän sen perusteella, että hän harjoittaa taloudellista toimintaa jossain muussa jäsenvaltiossa kuin kotimaassaan, on tässä viimeksi mainitussa valtiossa rinnastettavissa keneen tahansa oikeussubjektiin, joka voi vastaanottavassa valtiossa vedota perustamissopimuksessa taattuihin oikeuksiin ja vapauksiin.
- 2) Perustamissopimuksen 52 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio ei saa soveltaa korkeampaa tuloverokantaa sellaiseen jonkin jäsenvaltion kansalaiseen, joka harjoittaa sen alueella itsenäistä ammattia ja joka samanaikaisesti

harjoittaa itsenäistä ammattia myös toisessa jäsenvaltiossa, jossa hän asuu, kuin se soveltaa valtiossa asuviin, samaa toimintaa harjoittaviin henkilöihin, mikäli ensiksi mainittujen verovelvollisten ja maassa asuvien ja näihin rinnastettavien verovelvollisten objektiivisten tilanteiden välillä ei ole sellaista eroa, jonka vuoksi erilainen kohtelu on perusteltua.

- 3) Perustamissopimuksen 52 artikla estää sen, että jäsenvaltio voisi korkeamman tuloverokannan avulla ottaa huomioon sen, että verovelvollinen ei ole sovellettavan lainsäädännön määrittämistä koskevien, sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin ja heidän perheenjäseniinsä 14 päivänä kesäkuuta 1971 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1408/71 asiaankuuluvien säännösten nojalla velvollinen maksamaan kansallisen sosiaalivakuutusjärjestelmän maksuja. Tämän osalta on merkitykseltä, että verovelvollinen kuuluu asuinvaltionsa sosiaaliturvajärjestelmään, siten kuin asetuksessa (ETY) N:o 1408/71 myös säädetään.

Edward

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Wathelet

Julistettiin Luxemburgissa 27 päivänä kesäkuuta 1996.

R. Grass

D. A. O. Edward

kirjaaja

viidennen jaoston puheenjohtaja