YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
11 päivänä elokuuta 1995 *

Asiassa C-80/94,

jonka Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Alankomaat) on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

G. H. E. J. Wielockx

vastaan

Inspecteur der directe belastingen

ennakkoratkaisun ETY:n perustamissopimuksen, joka on muutettu EY:n perustamissopimukseksi, 52 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaoston puheenjohtajat F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann ja P. Jann, tuomarit G. F.

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward (esittelevä tuomari), G. Hirsch, H. Ragnemalm ja L. Sevón,

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

— Inspecteur der directe belastingen J. W. K. Keizer,

— Italian hallituksen puolesta ulkoasiainministeriön kansainvälisiä riita-asioita käsittelevän osaston päällikkö, professori U. Leanza, jota avustaa valtionasiamies M. Fiorilli,

— Alankomaiden hallituksen puolesta asiamiehenä ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja A. Bos,

— Euroopan yhteisöjen komission puolesta asiamiehinä oikeudellisen osaston virkamiehet H. Michard ja B. J. Drijber,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan G. H. E. J. Wielockxin, edustajanaan veroasiantuntija A. W. Gaertner, Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön avustava oikeudellinen neuvonantaja Van den Oosterkamp, Saksan hallituksen, asiamiehenään valtiovarainministeriön ministerineuvos E. Röder ja Euroopan yhteisöjen komission

esittämät suulliset huomautukset 2.5.1995 pidetyssä suullisessa käsittelyssä,

kuultuaan julkisasiamiehen 31.5.1995 pidetyssä suullisessa käsittelyssä esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch on esittänyt 16.2.1994 tehdyllä päätöksellään, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.3.1994, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti kolme ennakkoratkaisukysymystä ETY:n perustamissopimuksen, joka on muutettu EY:n perustamissopimukseksi, 52 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset ovat tulleet esille Wielockxin, joka on Belgiassa asuva Belgian kansalainen, ja Inspecteur der directe belastingenin (jäljempänä tarkastaja) välisessä asiassa, joka on syntynyt sen vuoksi, että viimeksi mainittu on kieltäytynyt vähentämästä kantajan veronalaisesta tulosta eläkevarausta vastaavan määrän.

3 Alankomaissa 16.12.1964 annetun Nederlandse wet op de inkomstenbelastingin (tuloverotusta koskeva laki, Staatsblad 519, jäljempänä vuoden 1964 laki) 1 pykälässä määritellään "maassa asuvat verovelvolliset" kuningaskunnassa asuviksi luonnollisiksi henkilöiksi vastakohtana "ulkomailla asuville verovelvollisille", eli luonnollisille henkilöille, jotka eivät asu Alankomaissa, mutta saavat sieltä tuloa.

4 Vuoden 1964 lakia on täydennetty 16.11.1972 annetulla lailla (Staatsblad 612), jonka 44 d pykälän 1 momentissa säädetään itsenäisten ammatinharjoittajien vapaaehtoisesta verotuksellisesta eläkevarauksesta. Tässä järjestelmässä asianomaiset henkilöt voivat tehdä osasta yrityksensä voittoa eläkevarauksen, johon liittyy se etu, että jokaisen vuoden säästöt pysyvät yrityksessä.

5 Vuoden 1964 lain 3 pykälän kolmannen momentin mukaan maassa asuvien verovelvollisten on maksettava tuloveroa yrityksestään saamastaan voitosta, josta vähennetään eläkevarauksen lisäykset ja johon lisätään eläkevarauksen vähennykset. Kalenterivuoden aikana eläkevarauksen vähennyskelpoinen enimmäismäärä vähennetään yritysten eläkekassalle pakollisena osuutena maksettavasta määrästä.

6 Kyseisen lain 44 f pykälän 1 momentin e kohdan mukaan tämä eläkevaraus lakkautetaan verovelvollisen täytettyä 65 vuotta. Tällöin siitä puretut varat määritellään "tuloksi", josta peritään veroa joko kertaluonteisesti kokonaispääomasta tai jaksoittain tästä pääomasta maksettavista eläkkeistä.

7 Vuoden 1964 lain 48 ja 49 pykälän mukaan ulkomailla asuvilta verovelvollisilta peritään veroa yksinomaan "veronalaisesta kansallisesta tulosta", toisin sanoen kaikesta Alankomaiden alueella kalenterivuoden aikana saadusta tulosta, josta tappiot on vähennetty. Eläkevaraus ei kuulu niihin määriin, jotka voidaan vähentää tästä tulosta vuoden 1964 lain 48 pykälän 3 kohdan nojalla. Ministeriön verooikeudellisessa päätöksessä on kuitenkin tehty oikaisu, jonka mukaan henkilökohtaisten sitoumusten ja satunnaisten kulujen vähentäminen sallitaan, jos vähintään 90 prosenttia ulkomailla asuvan verovelvollisen kaikkialla maailmassa saamasta tulosta on tuloveronalaista Alankomaissa. Tämä päätös ei koske eläkevarausta.

8 OECD:n mallisopimuksen (mallisopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, OECD:n veroasioiden komitean raportti 1977) 18 artiklan mukaan "jollei 19 artiklan 2 kappaleen [joka koskee virkamiesten eläkkeitä] määräyksistä muuta johdu, verotetaan eläkkeestä ja muusta samanluonteisesta hyvityksestä, joka maksetaan sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle aikaisemman epäitsenäisen työn perusteella, vain tässä valtiossa".

9 Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn Alankomaiden ja Belgian välisen kahdenvälisen verosopimuksen 14 artiklan 1 kohdan mukaan yhdessä sopimusvaltiossa asuvan henkilön itsenäisestä ammattitoiminnasta saamia voittoja ja tuloja verotetaan toisessa valtiossa, jos hänellä on siellä pysyvä toimipaikka toimintansa harjoittamista varten.

10 Wielockx harjoittaa itsenäisenä osakkaana fysioterapeutin ammattia Venlossa (Alankomaat), mistä hän saa kaikki tulonsa ja missä hän on verovelvollinen.

11 Wielockx vaati tarkastajaa vähentämään hänen Alankomaissa vuoden 1987 aikana saamastaan veronalaisesta tulosta (73 912 NLG, jonka veroviranomainen oli alentanut 65 643 NLG:ksi) 5 145 NLG:n suuruisen eläkevarauksen, mistä tarkastaja kieltäytyi.

12 Wielockx nosti tämän päätöksen vuoksi Gerechtshof te 's-Hertogenboschin verojaostossa. Tämä tuomioistuin on suhtautunut epäillen siihen, ovatko eläkevarausta koskevat Alankomaiden säännökset sopusoinnussa EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa tarkoitetun sijoittautumisvapauden kanssa. Tästä syystä se on lykännyt

asian käsittelyä ja pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"1) Estetäänkö Euroopan talousyhteisön perustamissopimuksen 52 artiklassa tai perustamissopimuksen muissa määräyksissä jäsenvaltiota, esimerkiksi Alankomaita, perimästä luonnollisilta henkilöiltä tuloveroa, jota koskevissa säännöksissä annetaan yritystuloa saaville verovelvollisille oikeus tehdä bruttotulosta vähennettävä eläkevaraus (oudedagsreserve) — tältä osin viitataan vuoden 1964 Wet op de inkomstenbelastingin 3 pykälän 3 momentin initio ja a kohdan sekä 44d—44l pykälän säännöksiin, sellaisena kuin laki oli voimassa kyseisenä vuotena — mutta kielletään tämä oikeus toisessa jäsenvaltiossa asuvalta verovelvolliselta, joka on tämän toisen jäsenvaltion kansalainen, mutta saa ensin mainitussa jäsenvaltiossa (Alankomaissa) yritystuloa ja joutuu maksamaan siitä edellä mainittua veroa?

2) Vaikuttaako asiaan tässä tapauksessa se, että vuoden 1964 Wet op de inkomstenbelastingin III osan perusteella (osan otsikko on 'Ulkomailla asuvilta verovelvollisilta perittävän veron kohde') eläkevarauksesta purettuja määriä ei sisällytetä ulkomailla asuvan verovelvollisen Alankomaista saamaan veronalaiseen tuloon, minkä seurauksena Alankomaissa voimassa olevassa verotusjärjestelmässä ei ulkomailla asuvien verovelvollisten osalta taata sitä, että eläkevarauksen lisäysten vähennyskelpoisuus ja siitä purettujen määrien verottaminen vastaisivat toisiaan?

3) Onko tämän asian kannalta merkitystä sillä, onko ulkomailla asuvien verovelvollisten tulo kokonaisuudessaan tai lähes kokonaisuudessaan saatu ensin mainitussa jäsenvaltiossa harjoitetusta toiminnasta vai ei?"

13 Ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön tehnyt tuomioistuin kysyy pääasiallisesti, onko perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista se, että jäsenvaltio antaa sen alueella asuville henkilöille oikeuden vähentää veronalaisesta tulosta eläkevaraukseen lisätyn yritystulon, mutta kieltää tämän edun sellaisilta verovelvollisilta, jotka ovat yhteisön jäsenvaltion kansalaisia ja jotka saavat kaikki tai lähes kaikki tulonsa ensin mainitussa valtiossa, vaikka he asuvat toisessa jäsenvaltiossa.

14 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, voidaanko tällaista erilaista kohtelua perustella sillä, että ulkomailla asuvan verovelvollisen myöhemmin eläkevarauksen perusteella saamista kausittaisista eläkkeistä ei peritä veroa siinä valtiossa, jossa hän harjoittaa ammattitoimintaansa, vaan hänen asuinvaltiossaan, jonka kanssa ensin mainittu valtio on tehnyt kahdenvälisen verosopimuksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

15 Nämä kysymykset on tutkittava yhdessä.

16 Aluksi on muistettava, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen ja pidättäydyttävä siten kaikenlaisesta ilmeisestä tai peitellystä kansalaisuuteen perustavasta syrjinnästä (asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 21 ja 26 kohta).

17 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan erilaisten säännösten soveltaminen samankaltaisiin tilanteisiin tai saman säännöksen soveltaminen erilaisiin tilanteisiin merkitsee syrjintää.

18 Välittömän verotuksen alalla tietyssä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät pääsääntöisesti ole samankaltaisia, sillä nämä tilanteet ovat objektiivisesti erilaisia sekä tulonlähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilökohtaisen taikka perhekohtaisen tilanteen osalta (em. tuomio Schumacker, 31 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

19 Kahden veronmaksajaryhmän erilaista kohtelua ei siten voida sellaisenaan luonnehtia perustamissopimuksessa tarkoitetuksi syrjinnäksi.

20 On kuitenkin myönnettävä, että ulkomailla asuva verovelvollinen — työntekijä tai itsenäinen ammatinharjoittaja — joka saa kaiken tai lähes kaiken tulonsa siinä valtiossa, jossa hän harjoittaa ammattitoimintaansa, on tuloverotuksen kannalta objektiivisesti samassa tilanteessa kuin viimeksi mainitussa valtiossa asuva henkilö, joka harjoittaa siellä samaa toimintaa. Molempia verotetaan ainoastaan viimeksi mainitussa valtiossa ja molempien veron peruste on sama.

21 Jos ulkomailla asuvaa verovelvollista ei veronalaisesta tulosta tehtävien vähennysten osalta kohdella verotuksessa samalla tavalla kuin samaa toimintaa harjoittavaa maassa asuvaa henkilöä, hänen henkilökohtaista tilannettaan ei oteta huomioon hänen asuinvaltiossaan, koska hän ei saa sieltä tuloa; myöskään sen valtion veroviranomaiset, jossa hän harjoittaa ammattitoimintaansa, eivät ota huomioon hänen

henkilökohtaista tilannettaan, koska hän ei asu kyseisessä valtiossa. Tästä syystä hänen kokonaisverotuksensa on suurempi kuin samaa toimintaa harjoittavan maassa asuvan henkilön verotus ja hän on epäedullisemmassa asemassa kuin maassa asuva henkilö.

22 Tämän vuoksi sellainen ulkomailla asuva verovelvollinen, joka saa kaikki tai lähes kaikki tulonsa siinä maassa, jossa hän harjoittaa ammattitoimintaansa, kuten esillä olevassa pääasiassa, mutta ei saa tehdä vähennyskelpoista eläkevarausta verotuksellisesti samoilla edellytyksillä kuin maassa asuva verovelvollinen, joutuu kokemaan syrjintää.

23 Alankomaiden hallitus perustelee ulkomailla asuvien verovelvollisten epäedullista asemaa vetoamalla asiassa Backmann 28.1.1992 annetussa tuomiossa (C-204/90, Kok. 1992, s. I-249) mainittuun verotuksen johdonmukaisuutta koskevaan periaatteeseen, jonka mukaan veron perusteesta vähennettävät määrät ja veronalaiset määrät on oltava vastaavuussuhteessa keskenään. Jos ulkomailla asuva voisi tehdä eläkevarauksen Alankomaissa ja siten saavuttaa siellä eläkeoikeuden, hän ei joutuisi maksamaan veroa Alankomaissa, koska edellä mainitun Belgian ja Alankomaiden kuningaskuntien välisen kahdenvälisen verosopimuksen mukaan tällaista tuloa verotetaan asuinmaassa.

24 Kuten julkisasiamies on huomauttanut ratkaisuehdotuksensa 54 kohdassa, edellä mainitun kaltaisten OECD:n mallisopimuksen mukaisten kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten perusteella verotetaan valtiossa siellä asuvien henkilöiden siellä saamia eläkkeitä riippumatta siitä, missä valtiossa eläkevakuutusmaksut on maksettu; sitä vastoin asuinvaltiossa ei peritä veroa ulkomailta saaduista eläkkeistä, vaikka nämä eläkkeet perustuisivat asuinvaltion alueella maksettuihin ja siellä vähennyskelpoisina pidettyihin eläkevakuutusmaksuihin. Verotuksen johdonmukaisuutta ei toteuteta yksittäisen henkilön tasolla siten, että hänen eläkevakuutusmaksujensa vähennyskelpoisuutta vastaisi aina eläkkeiden verottaminen, vaan tämä johdonmukaisuus toteutetaan eri tasolla siten, että sääntöjä sovelletaan jäsenvaltioissa vastavuoroisesti.

25 Koska verotuksen johdonmukaisuus turvataan toisen jäsenvaltion kanssa tehdyn kahdenvälisen sopimuksen perusteella, kyseisen vähennyksen kieltämistä ei voida perustella tällä periaatteella.

26 Joka tapauksessa on syytä muistuttaa, kuten komissio on tehnyt kirjallisissa huomautuksissaan, että veroviranomaiset voivat aina saada kaikki tarvittavat tiedot jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) nojalla.

27 Edellä esitetyn perusteella sellaista jäsenvaltion säännöstä, jonka mukaan kyseisessä valtiossa asuvat henkilöt voivat vähentää veronalaisesta tulostaan eläkevaraukseen lisätyt yritystulot, mutta jossa tämä etu kielletään sellaisilta verovelvollisilta, jotka ovat yhteisön jäsenvaltion kansalaisia ja jotka saavat ensin mainitussa valtiossa kaikki tai lähes kaikki tulonsa, mutta asuvat toisessa jäsenvaltiossa, ei voida perustella sillä, että ulkomailla asuvan verovelvollisen myöhemmin eläkevarauksen perusteella saamat kausittaiset eläkkeet eivät ole veronalaista tuloa ensin mainitussa valtiossa vaan asuinvaltiossa, jonka kanssa ensin mainittu valtio on tehnyt kahdenvälisen sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi; näin on siitä huolimatta, että eläkevarauksen vähennyskelpoisuuden ja siitä purettujen määrien veronalaisuuden välistä ehdotonta vastaavuutta ei voitaisi taata ensin mainitussa valtiossa voimassa olevassa verotusjärjestelmässä, jos kyseinen etu myönnettäisiin kaikille verovelvollisille. Tällainen syrjintä on siten perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista.

Oikeudenkäyntikulut

28 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan, Italian ja Alankomaiden hallituksille sekä Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian

käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

ratkaisee Gerechtshof te 's-Hertogenboschin 16.2.1994 tekemällä päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Sellaista jäsenvaltion säännöstä, jonka mukaan kyseisessä valtiossa asuvat henkilöt voivat vähentää veronalaisesta tulostaan eläkevaraukseen lisätyt yritystulot, mutta jossa tämä etu kielletään sellaisilta verovelvollisilta, jotka ovat yhteisön jäsenvaltion kansalaisia ja jotka saavat ensin mainitussa valtiossa kaikki tai lähes kaikki tulonsa, mutta asuvat toisessa jäsenvaltiossa, ei voida perustella sillä, että ulkomailla asuvan verovelvollisen myöhemmin eläkevarauksen perusteella saamat kausittaiset eläkkeet eivät ole veronalaista tuloa ensin mainitussa valtiossa vaan asuinvaltiossa, jonka kanssa ensin mainittu valtio on tehnyt kahdenvälisen sopimuksen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi; näin on siitä huolimatta, että eläkevarauksen vähennyskelpoisuuden ja siitä purettujen määrien veronalaisuuden välistä ehdotonta vastaavuutta ei voitaisi taata ensin mainitussa valtiossa voimassa olevassa verojärjestelmässä, jos kyseinen etu myönnettäisiin kaikille verovelvollisille. Tällainen syrjintä on siten perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista.

Rodríguez Iglesias Schockweiler Kapteyn

Gulmann Jann Mancini

Moitinho de Almeida Edward Hirsch

Ragnemalm Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 11 päivänä elokuuta 1995.

R. Grass
kirjaaja

G. C. Rodríguez Iglesias
presidentti