YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

18 päivänä heinäkuuta 2007 *

Asiassa C-182/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Cour administrative (Luxemburg) on esittänyt 6.4.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 10.4.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Luxemburgin valtio

vastaan

Hans Ulrich Lakebrink ja

Katrin Peters-Lakebrink,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič ja E. Levits (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Luxemburgin valtio, asiamiehenään C. Schiltz,

– Lakebrink ja Peters-Lakebrink, edustajanaan avocat M. Kleyr,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja M. de Mol,

– Ruotsin hallitus, asiamiehenään K. Wistrand,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

kuultuaan julkisasiamiehen 29.3.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 39 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Luxemburgin valtio sekä Hans Ulrich Lakebrink ja Katrin Peters-Lakebrink (jäljempänä yhdessä puolisot Lakebrink) ja jossa on kyse tuloverosta, jota puolisot Lakebrink olivat velvollisia suorittamaan Luxemburgissa vuoden 2002 tuloverotuksessa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt, pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

3 Puolisot Lakebrink, jotka ovat Saksan kansalaisia ja asuvat Saksassa, ovat molemmat palkkatyössä yksinomaan Luxemburgissa. He vaativat, että heihin sovelletaan tässä jäsenvaltiossa vuoden 2002 osalta yhteisverotusta 4.12.1967 annetun muutetun tuloverolain (loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu, jäljempänä LIR) 157 ter §:n mukaisesti.

4 Puolisot Lakebrink merkitsivät Luxemburgin veroviranomaisille tekemäänsä veroilmoitukseen 26 080 euron suuruiset negatiiviset vuokratulot, jotka liittyivät heidän Saksassa omistamiinsa kahteen kiinteistöön, jotka eivät ole heidän henkilökohtaisessa käytössään. He vaativat, että nämä vuokratappiot otetaan huomioon verokantaa määritettäessä, kuten maassa asuvien henkilöiden osalta.

5 Mainitut negatiiviset vuokratulot ilmenivät asianmukaisesti 30.7.2003 päivätystä Finanzamt Trierin (Saksa) tekemästä verotuspäätöksestä, joka koski puolisoiden Lakebrink vuoden 2002 verotusta. Tästä verotuspäätöksestä ilmenee, että puolisoilla Lakebrink ei ollut verotettavaa tuloa Saksassa. Tästä syystä he eivät maksaneet siellä veroa.

6 Puolisoihin Lakebrink sovellettiin heidän vaatimuksensa mukaisesti yhteisverotusta Luxemburgissa. Veron laskemisessa sovellettiin LIR:n 157 ter §:n mukaisesti verokantaa, jota heihin olisi sovellettu, jos he olisivat asuneet kyseisessä jäsenvaltiossa. Tämän verokannan määrittämisessä ei kuitenkaan otettu huomioon negatiivista vuokratuloa, joka liittyi heidän Saksassa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteensa.

7 LIR:n 157 ter §:ssä nimittäin säädetään, että toisin kuin maassa asuviin verovelvollisiin sovellettavan verotusjärjestelmän osalta, jossa progressiota sovelletaan verokannan määrittämisessä myös kaikkiin niihin tuloihin, joiden osalta verotusoikeus kuuluu muille valtioille, ulkomailla asuviin verovelvollisiin sovellettavan verotusjärjestelmän mukaan progressiota sovelletaan LIR:n 134 §:n mukaisesti kotimaisten tulojen lisäksi ainoastaan mainittujen verovelvollisten ulkomailta saamiin ansiotuloihin.

8 Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan liittotasavallan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämistä ja vastavuoroista virka-apua tulo- ja varallisuusverotuksen sekä elinkeino- ja kiinteistöverotuksen alalla koskevan 23.8.1958 tehdyn sopimuksen 4 artiklan mukaan kiinteistöjen vuokrauksesta saatujen tulojen verotusoikeus on kiinteistön sijaintivaltiolla, joka on tässä tapauksessa Saksan liittotasavalta.

9 Puolisot Lakebrink tekivät oikaisuvaatimuksen Luxemburgin veroviranomaisen tekemästä tuloveroa koskevasta verotuspäätöksestä. Oikaisuvaatimukseen ei vastattu. Luxemburgin Tribunal administratif totesi, että puolisoiden Lakebrink kanne, jossa vaadittiin verotuspäätöksen muuttamista, oli perusteltu.

10 Luxemburgin valtio valitti tästä tuomiosta Cour administrativeen. Cour administrative pohtii erityisesti sitä, onko LIR:n 157 ter §:n soveltaminen EY 39 artiklassa kiellettyä välillistä syrjintää siltä osin kuin siitä seuraa, että negatiivisia vuokratuloja, jotka liittyvät puolisoiden Lakebrink Saksassa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen, ei oteta huomioon määritettäessä heidän Luxemburgista saatuihin tuloihin sovellettavaa verokantaa.

11 Tässä tilanteessa Cour administrative on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY 39 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä [Luxemburgissa] LIR:n 157 ter §:llä voimaan saatetun kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan muualla kuin Luxemburgissa asuva yhteisön kansalainen, joka saa Luxemburgista palkkatuloa, joka muodostaa olennaisen osan hänen verotettavista tuloistaan, ei voi vedota Luxemburgista saamiinsa tuloihin sovellettavan verokannan määrittämisessä negatiivisiin vuokratuloihin, jotka liittyvät toisessa jäsenvaltiossa – tässä tapauksessa Saksassa – sijaitseviin kiinteistöihin, joita hän ei itse käytä asumistarkoitukseen?"

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksessään, onko EY 39 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhteisön kansalainen, joka asuu muualla kuin siinä jäsenvaltiossa, josta hän saa tuloa, joka muodostaa olennaisen osan hänen verotettavista tuloistaan, ei voi vedota mainittuihin tuloihin sovellettavan verokannan määrittämisessä negatiivisiin vuokratuloihin, jotka liittyvät toisessa jäsenvaltiossa sijaitseviin kiinteistöihin, joita hän ei itse käytä asumistarkoitukseen, vaikka ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö voi vedota mainittuihin negatiivisiin vuokratuloihin.

13 Pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä perustetaan erilainen verotusjärjestelmä sen mukaan, asuuko Luxemburgista pääosan verotettavista tuloistaan saava työntekijä siellä vai ei.

14 Tältä osin on muistutettava aluksi, että vaikka välitön verotus ei sinänsä kuulukaan Euroopan yhteisön toimivallan piiriin, jäsenvaltioiden on silti omaa toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. mm. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta ja asia C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomio 3.10.2006, Kok. 2006, s. I-9461, 30 kohta).

15 Lisäksi on todettava, että kaikki yhteisön kansalaiset, jotka työskentelevät muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan, kuuluvat asuinpaikastaan ja kansalaisuudestaan riippumatta EY 39 artiklan soveltamisalaan (ks. asia C-152/03, Ritter-Coulais, tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1711, 31 kohta).

16 Tästä seuraa, että puolisoiden Lakebrink, jotka työskentelivät muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan, tilanne kuuluu EY 39 artiklan soveltamisalaan.

17 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla EY:n perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön kansalaisten kaikenlaista ansiotyön tekemistä koko yhteisön alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella (ks. asia C-302/98, Sehrer, tuomio 15.6.2000, Kok. 2000, s. I-4585, 32 kohta ja asia C-209/01, Schilling ja Fleck-Schilling, tuomio 13.11.2003, Kok. 2003, s. I-13389, 24 kohta).

18 Puolisoilla Lakebrink, jotka työskentelivät Luxemburgissa ja asuivat Saksassa, ei ollut – toisin kuin Luxemburgissa työskentelevillä ja siellä asuvilla henkilöillä – Luxemburgin lainsäädännön mukaan oikeutta vaatia, että heidän Saksassa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteensa liittyvät vuokratappiot otetaan huomioon heidän Luxemburgista saamiinsa tuloihin sovellettavan verokannan määrittämisessä.

19 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön mukaan ulkomailla asuvia työntekijöitä, kuten puolisot Lakebrink, kohdellaan epäedullisemmin kuin maassa asuvia työntekijöitä.

20 Luxemburgin ja Alankomaiden hallitukset väittävät sitä vastoin, että koska tämän lainsäädännön mukaan ei oteta huomioon ulkomailta saatua tuloa, joka ei ole ansiotuloa, olipa se negatiivista tai positiivista, sen mukainen ulkomaisiin verovelvollisiin sovellettava verotusjärjestelmä on kokonaisuutena edullisempi maassa asuviin verovelvollisiin sovellettavaan verotusjärjestelmään nähden.

21 Tällaista mainitun lainsäädännön vaikutusten kokonaisarviointia ei voida hyväksyä, koska se tarkoittaisi sitä, että EY 39 artiklalla käyttöön otettu kielto menettäisi merkityksensä.

22 Vaikka pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta lainsäädännöstä voi seurata veroetuja ulkomailla asuville verovelvollisille, jotka vetoavat positiivisiin tai ainakin valtaosaltaan positiivisiin ulkomailta saatuihin tuloihin, jotka eivät ole ansiotuloa, näin ei ole niiden ulkomailla asuvien verovelvollisten, kuten puolisot Lakebrink, osalta, jotka ovat saaneet ainoastaan negatiivisia ulkomaisia tuloja, jotka eivät ole ansiotuloa.

23 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 29 kohdassa, sitä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa ulkomailla asuville verovelvollisille aiheutuu haittaa asianomaisesta lainsäädännöstä, ei voida kompensoida sillä, että toisissa tilanteissa tällä lainsäädännöllä ei vaikuteta ulkomailla asuvien verovelvollisten asemaan suhteessa maassa asuviin verovelvollisiin.

24 Tässä yhteydessä on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perusvapauden vastaista epäedullista verokohtelua ei voida perustella muilla veroeduilla, vaikka tällaisia etuja olisikin olemassa (ks. asia C-385/00, de Groot, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11819, 97 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Lisäksi on todettava, että koska puolisoiden Lakebrink kaltaisilla työntekijöillä ei ole verotettavaa tuloa asuinvaltiossaan, heillä ei ole mahdollisuutta vaatia, että heidän kyseisessä valtiossa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteensa liittyvät vuokratappiot otetaan siellä huomioon, joten heillä ei ole lainkaan mahdollisuutta vedota negatiiviseen vuokratuloonsa sitä verokantaa määritettäessä, jota sovelletaan heidän kaikkiin tuloihinsa.

26 Näin ollen on tutkittava, voiko muualla kuin Luxemburgissa asuviin työntekijöihin, kuten puolisot Lakebrink, kohdistuvassa verohaitassa olla kyse EY 39 artiklassa kielletystä kansalaisuuteen perustuvasta välillisestä syrjinnästä.

27 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää on nimittäin ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa (ks. em. asia Schumacker, tuomion 30 kohta; asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2651, 26 kohta ja asia C-383/05, Talotta, tuomio 22.3.2007, Kok. 2007, s. I-2555, 18 kohta).

28 Maassa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteet eivät kuitenkaan yleisesti ottaen ole samanlaisia välittömien verojen alalla (em. asia Schumacker, tuomion 31).

29 Täten se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle verovelvolliselle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää maassa asuvalle verovelvolliselle, ei yleensä ottaen ole syrjivää, koska nämä kaksi verovelvollisten ryhmää eivät ole samanlaisissa tilanteissa.

30 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tilanne on kuitenkin toinen silloin, kun ulkomailla asuva verovelvollinen ei saa merkittäviä tuloja asuinvaltiossaan ja saa olennaisen osan verotettavista tuloistaan työskentelyvaltiossa harjoitetusta toimin-

nasta; asuinvaltiolla ei tällöin ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja (ks. mm. asia Schumacker, tuomion 36 kohta).

31 Tämän saman oikeuskäytännön mukaan syrjintä muodostuu siitä, että ulkomailla asuvan verovelvollisen, joka saa olennaisen osan tuloistaan ja lähes kaikki perheen tulot muusta jäsenvaltiosta kuin asuinvaltiostaan, henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon asuinvaltiossa eikä työskentelyvaltiossa (em. asia Schumacker, tuomion 38 kohta).

32 Tätä oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen.

33 Yhtäältä syrjintä, johon viitattiin tämän tuomion 31 kohdassa, koskee nimittäin sitä suuremmalla syyllä ulkomailla asuvia työntekijöitä, kuten puolisot Lakebrink, jotka, kuten tämän tuomion 25 kohdassa korostettiin, eivät saa lainkaan tuloja asuinvaltiostaan ja jotka saavat kaikki perheen tulot työskentelyvaltiossa harjoitetusta toiminnasta.

34 Toisaalta peruste, johon yhteisöjen tuomioistuin nojautui edellä mainitussa asiassa Schumacker antamassaan tuomiossa toteamansa syrjinnän osalta ja josta muistutettiin tämän tuomion 31 kohdassa, koskee, kuten julkisasiamies korosti ratkaisuehdotuksensa 36 kohdassa, kaikkia veroetuja, jotka liittyvät ulkomailla asuvan verovelvollisen veronmaksukykyyn ja joita ei oteta huomioon asuinvaltiossa eikä

työskentelyvaltiossa (ks. myös em. asia Ritter-Coulais, julkisasiamies Léger'n ratkaisuehdotuksen 97–99 kohta), ja veronmaksukyvyn voidaan lisäksi luonnehtia olevan osa edellä mainitussa asiassa Schumacker annetussa tuomiossa tarkoitettua ulkomailla asuvan verovelvollisen henkilökohtaista tilannetta.

35 Näin ollen se, että jäsenvaltion veroviranomaiset eivät ota huomioon negatiivisia vuokratuloja, jotka liittyvät verovelvollisen ulkomailla sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen, on EY 39 artiklassa kiellettyä syrjintää.

36 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että EY 39 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhteisön kansalainen, joka asuu muualla kuin siinä jäsenvaltiossa, josta hän saa tuloa, joka muodostaa pääosan hänen verotettavista tuloistaan, ei voi vaatia, että mainittuihin tuloihin sovellettavan verokannan määrittämisessä otetaan huomioon negatiiviset vuokratulot, jotka liittyvät toisessa jäsenvaltiossa sijaitseviin kiinteistöihin, joita hän ei itse käytä asumistarkoitukseen, vaikka ensimmäisessä valtiossa asuva henkilö voi vaatia, että mainitut negatiiviset vuokratulot otetaan huomioon.

Oikeudenkäyntikulut

37 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY 39 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhteisön kansalainen, joka asuu muualla kuin siinä jäsenvaltiossa, josta hän saa tuloa, joka muodostaa pääosan hänen verotettavista tuloistaan, ei voi vaatia, että mainittuihin tuloihin sovellettavan verokannan määrittämisessä otetaan huomioon negatiiviset vuokratulot, jotka liittyvät toisessa jäsenvaltiossa sijaitseviin kiinteistöihin, joita hän ei itse käytä asumistarkoitukseen, vaikka ensimmäisessä valtiossa asuva henkilö voi vaatia, että mainitut negatiiviset vuokratulot otetaan huomioon.

Allekirjoitukset