YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO

16 päivänä toukokuuta 2000 *

Asiassa C-87/99,

jonka Tribunal administratif (Luxemburg) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Patrick Zurstrassen

vastaan

Administration des contributions directes

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) ja työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1612/68 (EYVL L 257, s. 2) tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: kolmannen ja kuudennen jaoston puheenjohtaja J. C. Moitinho de Almeida, joka hoitaa presidentin tehtäviä, jaostojen puheenjohtajat D. A. O. Edward, L. Sevón ja R. Schintgen sekä tuomarit P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, G. Hirsch, H. Ragnemalm, M. Wathelet (esittelevä tuomari), V. Skouris ja F. Macken,

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

— Zurstrassen, edustajanaan asianajaja J.-P. Noesen, Luxemburg,

— Luxemburgin hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellisen ja kulttuuriasioista vastaavan osaston johtaja P. Steinmetz,

— Espanjan hallitus, asiamiehenään valtionasiamies M. López-Monís Gallego,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet H. Michard ja B. Mongin,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Zurstrassenin, edustajanaan asianajaja J.-P. Noesen, Luxemburgin hallituksen, asiamiehenään P. Steinmetz, jota avustaa verohallinnon oikeudellinen avustaja J.-M. Klein, Espanjan hallituksen, asiamiehenään M. López-Monís Gallego, ja komission, edustajanaan B. Mongin 14.12.1999 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.1.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunal administratif de Luxembourg on esittänyt 11.3.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut Euroopan yhteisöjen tuomioistuimeen 12.3.1999, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla ennakkoratkaisukysymyksen EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) ja työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1612/68 (EYVL L 257, s. 2) tulkinnasta.

2 Kysymys on esitetty Zurstrassenin ja administration des contributions directes'in (jäljempänä veroviranomaiset) välisessä riita-asiassa, joka koskee tuloveron laskemista.

Kansalliset oikeussäännöt

3 Tuloverosta Luxemburgissa 4.12.1967 annetun lain (Mémorial A 1967, nro 79, jäljempänä LIR) 2 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Luonnollista henkilöä pidetään maassa asuvana tai ulkomailla asuvana verovelvollisena sen mukaan, onko hänen verotuspaikkansa tai tavanomainen asuinpaikkansa Luxemburgin suurherttuakunnassa vai ulkomailla".

4 LIR:n 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Yhteisverotusta sovelletaan

a) aviopuolisoihin, jotka ovat verovuoden alussa maassa asuvia verovelvollisia ja jotka ei katsota lain tai tuomioistuimen päätöksen nojalla tosiasiallisesti päättäneen yhteiselämäänsä;

b) maassa asuvat verovelvolliset, jotka solmivat avioliiton verovuonna;

c) aviopuolisot, joista tulee maassa asuvia verovelvollisia verovuonna ja joiden ei katsota lain tai tuomioistuimen päätöksen nojalla tosiasiallisesti päättäneen yhteiselämäänsä."

5 Veron määrän laskemisessa sovellettavan veroasteikon määrittämiseksi verovelvolliset on jaettu kolmeen veroluokkaan. LIR:n 119 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Ensimmäiseen veroluokkaan kuuluvat ne henkilöt, jotka eivät kuulu luokkaan 1 a tai 2.

2. Luokkaan 1 a kuuluvat seuraavat verovelvolliset, elleivät he kuulu luokkaan 2:

a) lesket,

b) henkilöt, joille on myönnetty verohelpotus 123 §:n mukaisesti lapsesta,

c) henkilöt, jotka ovat täyttäneet 64 vuotta verovuoden alussa.

3. Luokkaan 2 kuuluvat

a) henkilöt, joihin sovelletaan yhteisverotusta 3 §:n nojalla,

b) leskeksi jääneet henkilöt, joiden avioliitto on päättynyt puolison kuolemaan verovuotta edeltävien kolmen vuoden aikana,

c) henkilöt, jotka ovat saaneet avioeron tai asumuseron taikka joiden katsotaan lain tai tuomioistuimen päätöksen nojalla tosiasiallisesti päättäneen yhteiselämänsä verovuotta edeltävien kolmen vuoden aikana, ellei heihin ole ennen tätä ja viiden vuoden ajan sovellettu tätä säännöstä taikka vastaavaa aikaisempaa säännöstä."

6 Veroluokkaan 2 kuuluvia henkilöitä verotetaan yhtä suuresta tulosta, mahdollisia vähennyksiä lukuun ottamatta, keveämmin kuin veroluokkaan 1 kuuluvia henkilöitä. LIR:n 121 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Veroluokkaan 2 kuuluvien verovelvollisten veron suuruus määrätään kertomalla kahdella se veron määrä, joka vastaa 118 §:ssä säädetyn taulukon mukaisesti 50:tä prosenttia verovelvollisen verotettavasta tulosta."

7 Lisäksi LIR:n 157 a §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

" — — ulkomailla asuvia verovelvollisia, jotka ovat avioliitossa ja jotka eivät ole tosiasiallisesti päättäneet yhteiselämäänsä, verotetaan veroluokassa 2, mikäli he esittävät tätä koskevan vaatimuksen, edellyttäen, että yli 50 prosenttia heidän kotitaloutensa ansiotuloista ovat Luxemburgin suurherttuakunnassa verotettavia tuloja. Jos molemmat puolisot saavat verotettavat ansiotulonsa Luxemburgin suurherttuakunnasta, heihin sovelletaan vaatimuksen perusteella yhteisverotusta."

Pääasia

8 Zurstrassen ja hänen puolisonsa ovat Belgian kansalaisia. Zurstrassen on palkkatyössä ja asuu Luxemburgissa, kun taas hänen puolisonsa, jolla ei ole ammattia, ja heidän lapsensa asuvat Batticessa Belgiassa erityisesti lasten koulunkäynnin vuoksi. Pariskunta viettää yleensä viikonloput Batticessa.

9 Lähes kaikki kotitalouden ansiotulot (98 prosenttia) ovat Zurstrassenin Luxemburgista saamia ansiotuloja. Loput 2 prosenttia hän saa opettajantoimestaan Université catholique de Louvainista Belgiasta. Hänen puolisollaan ei ole omia ansiotuloja, minkä vuoksi tämä ei ole verovelvollinen asuinvaltiossaan.

10 Verovuosien 1995 ja 1996 verolipuissa, jotka annettiin toukokuussa 1997, veroviranomaiset olivat katsoneet, että Zurstrassenia verotetaan veroluokkassa 1, johon kuuluvat naimattomat henkilöt.

11 Zurstrassen valitti tästä veroviranomaisten verojohtajalle, joka ei vastannut valitukseen, ja nosti sitten 5.2.1998 kansallisessa tuomioistuimessa kaksi kannetta "vaatien verovuosia 1995 ja 1996 koskevien verolippujen oikaisemista tai niiden kumoamista".

12 Zurstrassen väitti kansallisessa tuomioistuimessa, että nämä riidanalaiset verotukset ovat syrjiviä, koska hän joutuu puolisonsa kanssa epäedulliseen asemaan suhteessa aviopuolisoihin, jotka asuvat erillään Luxemburgissa, sillä näihin sovelletaan LIR:n 3 §:n a kohdan nojalla yhteisverotusta (ja näin alempaa veroasteikkoa), ja suhteessa aviopuolisoihin, jotka eivät asu Luxemburgissa ja jotka ovat tosiasiallisesti päättäneet yhteiselämänsä, mutta jotka saavat yli puolet kotitaloutensa ansiotuloista Luxemburgista ja jotka työskentelevät kumpikin

Luxemburgissa, koska heidät rinnastetaan verotuksessa maassa asuviin henkilöihin ja heihin sovelletaan LIR:n 157 a §:n 3 momentin nojalla yhteisverotusta. Hänen mukaansa tällainen syrjintä on perustamissopimuksen 48 artiklan vastaista.

13 Tribunal administratif de Luxembourg totesi, että Zurstrassen käyttää perustamissopimuksen 48 artiklassa annettua oikeutta työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen, ja katsoi, että riidanalainen verolainsäädäntö saattaa olla ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa, minkä vuoksi se päätti lykätä ratkaisun antamista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko sellainen kansallinen lainsäädäntö ristiriidassa Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 48 artiklan ja 15.10.1968 annetun neuvoston asetuksen N:o 1612/68 1 artiklan 1 kohdan kanssa, jonka mukaan puolisoihin sovelletaan yhteisverotusta ja jonka mukaan he kuuluvat tällä perusteella veroluokkaan II, eli heidän verotuksensa on lievempää kuin jos heitä verotettaisiin erikseen, ja jonka mukaan puolisoilla, jotka eivät ole tosiasiallisesti eivätkä tuomioistuimen päätöksellä päättäneet yhteiselämäänsä, on oltava kummallakin verotuspaikka samassa jäsenvaltiossa, mikä estää sen, että keveämpää verotusta voitaisiin soveltaa siihen puolisoon, joka asuu jäsenvaltiossa, mutta jonka perhe asuu toisessa jäsenvaltiossa?"

14 Perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdassa määrätään nimenomaisesti, että työntekijöiden vapaa liikkuvuus merkitsee, että "kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan".

15 Asetuksen N:o 1612/68 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jokaisella jäsenvaltion kansalaisella on oltava asuinpaikasta riippumatta oikeus ryhtyä palkattuun työhön ja toimia siinä toisen jäsenvaltion alueella kyseisen valtion kansalaisten työntekoa koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten mukaisesti."

16 Saman asetuksen 7 artiklan 2 kohdassa säädetään, että jäsenvaltion kansalaisen on työntekijänä saatava "samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaisten työntekijöiden."

17 Ennakkoratkaisukysymyksen avulla on siis haluttu selvittää, onko sellainen kansallinen sääntely perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdan ja asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan vastainen, jonka mukaan yhteisverotuksen soveltaminen tuloverotuksessa aviopuolisoihin, jotka eivät ole tosiasiallisesti tai tuomioistuimen päätöksellä päättäneet yhteiselämäänsä, edellyttää, että kumpikin puoliso asuu kyseisen valtion alueella, ja jonka mukaan tämä verotukseen liittyvä etu evätään maassa asuvalta työntekijältä, joka saa tästä valtiosta lähes kaikki kotitaloutensa tulot ja jonka puoliso asuu toisessa jäsenvaltiossa.

18 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan niin perustamissopimuksen kuin asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan yhdenvertaista kohtelua koskevissa säännöissä kielletään paitsi kaikenlainen kansalaisuuteen perustuva avoin syrjintä, myös kaikenlaiset peitellyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita soveltaen päädytään tosiasiassa samaan tulokseen (ks. mm. asia C-152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974, Kok. 1974, s. 153, 11 kohta; Kok. Ep. II, s. 219).

19 Tässä tapauksessa aviopuolisoita koskevan yhteisverotuksen soveltaminen edellyttää, että kumpikin puolisoista asuu maassa, ja tämän edellytyksen täyttäminen on helpompaa jäsenvaltion kansalaisille kuin niille muiden jäsenvaltioiden kansalaisille, jotka asuvat Luxemburgin suurherttuakunnassa harjoittaakseen siellä elinkeinoaan ja joiden perheenjäsenet oleskelevat pääasiallisesti muualla kuin Luxemburgissa.

20 Edellytys, jonka mukaan kummankin puolison on asuttava valtion alueella, ei ole omiaan takaamaan perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdassa ja asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan 2 kohdassa vahvistettua yhdenvertaista kohtelua.

21 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on oikeuskäytännössään jo aiemmin todennut ja kuten Espanjan hallitus toteaa, välittömän verotuksen alalla tietyssä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät yleensä ole toisiinsa rinnastettavissa, koska tulot, jotka henkilö hankkii muualta kuin asuinmaastaan, ovat useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka keskittyvät hänen asuinpaikkaansa, ja koska ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen mukaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten intressiensä ja varallisuusintressiensä keskus, joka on yleensä hänen tavanomainen asuinpaikkansa (asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 31 ja 32 kohta ja asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999, 22 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

22 Zurstrassen on maassa asuva verovelvollinen siinä valtiossa, josta hän saa lähes kaikki ansiotulonsa.

23 Näin ollen Luxemburgin veroviranomaisten päätöstä katsoa Zurstrassen naimattomaksi verovelvolliseksi, jolla ei ole perhettä koskevaa elatusvelvollisuutta, vaikka hän on avioliitossa ja hänellä on lapsia, sillä perusteella, että hänen

puolisonsa, jolla ei ole omia tuloja, on jäänyt asumaan toiseen jäsenvaltioon, ei voida pitää perusteltuna kun otetaan huomioon tämän tuomion 21 kohdassa esitetyt seikat. Luxemburgin suurherttuakunta on ainoa jäsenvaltio, joka voi arvioida Zurstrassenin henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen, koska tämä asuu Luxemburgissa, minkä lisäksi hän saa sieltä lähes kaikki kotitaloutensa tulot.

24 Luxemburgin hallitus puolustaa veroviranomaistensa kantaa ja esittää, että puolisoiden yhteisverotuksella yksinkertaistetaan veronkantoa puolisoiden välisen yhteisvastuullisuuden vuoksi, kun veroviranomainen voi erotuksetta kääntyä kumman tahansa puolison puoleen ja vaatia tätä suorittamaan verovelan kokonaisuudessaan. Tätä mahdollisuutta ei ole olemassa siinä tapauksessa, että toinen puolisoista ei asu Luxemburgissa.

25 Siitä riippumatta, voidaanko veronkannon helpottamistavoitetta pitää pätevänä perusteluna verovelvollisen asuinpaikkaan liittyvälle erilaiselle kohtelulle, riittää kun todetaan, että Luxemburgin verolainsäädännön mukaan on mahdollista, että aviopuolisoihin, jotka eivät asu maassa, voidaan soveltaa yhteisverotusta edellyttäen ainoastaan, että yli 50 prosenttia pariskunnan ansiotuloista on Luxemburgissa verotettavaa tuloa, vaikka tällaisen veronkannon materiaaliset esteet ovat suuremmat kuin esillä olevassa pääasiassa.

26 Ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että kansallinen sääntely, jonka mukaan yhteisverotuksen soveltaminen tuloverotuksessa aviopuolisoihin, jotka eivät ole tosiasiallisesti tai tuomioistuimen päätöksellä päättäneet yhteiselämäänsä, edellyttää, että kumpikin puoliso asuu kyseisen valtion alueella, ja jonka mukaan tämä verotukseen liittyvä etu evätään maassa asuvalta työntekijältä, joka saa tästä valtiosta lähes kaikki kotitaloutensa tulot ja jonka puoliso

asuu toisessa jäsenvaltiossa, on perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdan ja asetuksen N:o 1612/68 7 artiklan 2 kohdan vastainen.

Oikeudenkäyntikulut

27 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Luxemburgin ja Espanjan hallituksille sekä 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

on ratkaissut Tribunal administratif de Luxembourgin 11.3.1999 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan yhteisverotuksen soveltaminen tuloverotuksessa aviopuolisoihin, jotka eivät ole tosiasiallisesti eivätkä tuomioistuimen

päätöksellä päättäneet yhteiselämäänsä, edellyttää, että kumpikin puoliso asuu kyseisen valtion alueella, ja jonka mukaan tämä veroetu evätään maassa asuvalta työntekijältä, joka saa tästä valtiosta lähes kaikki kotitaloutensa tulot ja jonka puoliso asuu toisessa jäsenvaltiossa, on EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdan (josta on muutettuna tullut EY 39 artiklan 2 kohta) ja työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1612/68 7 artiklan 2 kohdan vastainen.

Moitinho de Almeida	Edward	Sevón
Schintgen		Kapteyn
Gulmann	Hirsch	Ragnemalm
Wathelet	Skouris	Macken

Julistettiin Luxemburgissa 16 päivänä toukokuuta 2000.

R. Grass	G. C. Rodríguez Iglesias
kirjaaja	presidentti