YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
12 päivänä toukokuuta 1998 *

Asiassa C-336/96,

jonka Tribunal administratif de Strasbourg (Ranska) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Annette ja Robert Gilly

vastaan

Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 6, 48 ja 220 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat M. Wathelet (esittelevä tuomari) ja R. Schintgen sekä tuomarit G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, L. Sevón ja K. M. Ioannou,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— pääasian kantajat Annette ja Robert Gilly,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston jaostopäällikkö C. de Salins ja edellä mainitun osaston ulkoasiainsihteeri G. Mignot,

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

— Tanskan hallitus, asiamiehenään oikeudellinen neuvonantaja ja ulkoasiainministeriön osastopäällikkö P. Biering,

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

— Italian hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön diplomaattisia riita-asioita käsittelevän yksikön päällikkö U. Leanza, avustajanaan valtionasiamies G. de Bellis,

— Suomen hallitus, asiamiehenään suurlähettiläs ja ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston osastopäällikkö H. Rotkirch,

— Ruotsin hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön ulkomaankauppaosaston ulkoasiainneuvos E. Brattgård,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Assistant Treasury Solicitor J. E. Collins,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet H. Michard ja E. Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan R. Gillyn, Ranskan hallituksen, asiamiehenään G. Mignot, Tanskan hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön osastopäällikkö, oikeudellinen neuvonantaja J. Molde, Italian hallituksen, asiamiehenään G. De Bellis, Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön avustava oikeudellinen neuvonantaja M. Fierstra, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies R. Singh, ja komission, asiamiehenään H. Michard, 23.10.1997 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.11.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Tribunal administratif de Strasbourg on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 10.10.1996 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.10.1996, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen perustamissopimuksen 6, 48 ja 220 artiklan tulkinnasta.

2 Kysymykset on esitetty Annette ja Robert Gillyn sekä directeur des services fiscaux du Bas-Rhinin välillä vireillä olevissa useissa asioissa, jotka koskevat luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen määräytymistä vuosilta 1989, 1990, 1991, 1992 ja

1993 Pariisissa 21.7.1959 allekirjoitetun, kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä ja vastavuoroisen hallinnollisen ja oikeudellisen yhteistyön perustamisesta tulo-, omaisuus-, elinkeino- ja kiinteistöverotuksen alalla Ranskan tasavallan ja Saksan liittotasavallan välillä tehdyn sopimuksen perusteella (jäljempänä verosopimus), sellaisena kuin se on muutettuna Bonnissa 9.6.1969 ja 28.9.1989 allekirjoitetuilla täydennyksillä.

3 Gillyt asuvat Ranskassa lähellä Saksan rajaa. Robert Gilly on Ranskan kansalainen ja toimii aineenopettajana julkisella sektorilla Ranskassa. Annette Gilly on Saksan kansalainen, mutta avioliittonsa perusteella hänellä on myös Ranskan kansalaisuus, ja hän toimii luokanopettajana julkisella sektorilla Saksassa lähellä rajaa.

4 Palkkatyöstä saatujen tulojen verotuksen osalta verosopimuksen 13 artiklan 1 kohdassa vahvistetaan seuraava periaate:

"Ellei jäljempänä seuraavien kohtien määräyksistä muuta johdu, työnantajalle tehdystä työstä saatuja tuloja verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, jossa tulojen lähteenä oleva työ tehdään. Tällaisina työantajalle tehdystä työstä saatuina tuloina on pidettävä toimenhaltijan, virkamiehen ja työntekijän palkkaa lisäansioineen sekä kaikkia vastaavia, muiden kuin 14 artiklassa tarkoitettujen henkilöiden suorittamia tai myöntämiä etuuksia."

5 Verosopimuksen 13 artiklan 5 kohdan a alakohdassa vahvistetaan poikkeus säännöstä, jonka mukaan palkkatyössä olevia rajatyöntekijöitä verotetaan siinä maassa, jossa työ tehdään, eli määräys rajatyöntekijöiden verottamisesta asuinvaltiossa:

"Edellä 1, 3, ja 4 kohdasta poiketen henkilöitä, jotka saavat ansiotulonsa työnantajalle tehdystä työstä sopimusvaltion rajavyöhykkeellä ja joiden kotitalous sijaitsee

pysyvästi toisen sopimusvaltion rajavyöhykkeellä, jonne he palaavat päivittäin, voidaan verottaa vain asuinvaltiossa."

6 Kuitenkin niiden verovelvollisten osalta, jotka saavat palkkaa tai eläkettä julkisella sektorilla, verosopimuksen 14 artiklan 1 kohdassa määrätään, että heitä on pääasiallisesti verotettava palkanmaksuvaltiossa:

"Toimenhaltijan tai työntekijän palkkaa ja niitä vastaavia vastikkeita sekä julkisen sektorin eläkkeitä, jotka toinen sopimusvaltioista tai jokin osavaltio taikka sopimusvaltion tai osavaltion julkisoikeudellinen oikeushenkilö maksaa toisessa jäsenvaltiossa asuville luonnollisille henkilöille suoritettujen tai suoritettavien hallinnollisten tai sotilaallisten tehtävien perusteella, voidaan verottaa ainostaan ensin mainitussa sopimusvaltiossa. Tätä määräystä ei kuitenkaan sovelleta silloin, kun mainitut vastikkeet on myönnetty toisen sopimusvaltion kansalaisille, joilla ei ole samanaikaisesti ensin mainitun sopimusvaltion kansalaisuutta, sillä näissä tapauksissa vastikkeita voidaan verottaa vain siinä sopimusvaltiossa, jossa henkilöt asuvat."

7 Verosopimuksen 16 artiklaa sovelletaan erityisesti maassa väliaikaisesti asuviin opettajiin, ja siinä määrätään näiden henkilöiden verotuksen pysyttämisestä alkuperäisessä työskentelyvaltiossa:

"Sopimusvaltiossa asuvia aineen- ja luokanopettajia, jotka saavat enintään kahden vuoden ajan palkkaa toisen sopimusvaltion yliopistossa, korkeakoulussa, koulussa tai muussa oppilaitoksessa harjoittamastaan opetustoimesta, verotetaan näistä ansiotuloista vain asuinvaltiossaan."

8 Kaksinkertaisen verotuksen osalta verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna 28.9.1989 allekirjoitetulla täydennyksellä, määrätään seuraavaa:

"2) Ranskassa asuvien henkilöiden osalta kaksinkertainen verotus vältetään seuraavasti:

a) Liittotasavallasta saatuja hyvityksiä ja muita ansioita, joita verotetaan tämän sopimuksen määräysten mukaisesti, verotetaan myös Ranskassa silloin kun tulot maksetaan Ranskassa asuvalle henkilölle. Saksassa maksettua veroa ei voida vähentää Ranskassa verotettavasta tulosta. Palkansaajalla on kuitenkin oikeus verohyvitykseen Ranskassa maksettavasta verosta, jonka perustan määräytymisessä nämä tulot on otettu huomioon. Verohyvitys on määrältään:

— —

cc) muiden tulojen osalta näistä tuloista Ranskassa maksettavan veron suuruinen. Tätä määräystä sovelletaan erityisesti — — 13 artiklan 1 ja 2 kohdassa sekä 14 artiklassa tarkoitettuihin ansiotuloihin."

Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että niin kutsutun tosiasiallista verokantaa koskevan säännön mukaan verohyvitys on Saksassa verotettavista nettotuloista saadun verotulon suuruinen, kun näitä tuloja verotetaan Ranskan lainsäädännön mukaan kokonaisnettotuloista tosiasiallisesti maksettavan veron ja kokonaisnettotulojen välisen erotuksen perusteella määräytyvän verokannan mukaan.

10 Kansallisen tuomioistuimen mukaan Ranskassa kannettavasta verosta tehtävä verohyvitys voi olla pienempi kuin Saksassa tosiasiallisesti maksettu vero sen vuoksi, että Saksan verotusjärjestelmä on progressiivisempi. Ranskalaisten rajatyöntekijöi-

den verotus voi näin olla raskaampi kuin sellaisten henkilöiden, joiden tulot ovat samansuuruiset, mutta peräisin yksinomaan Ranskasta, kun heitä verotetaan Saksassa Saksasta saaduista tuloista ja Ranskassa kokonaistuloista verohyvityksen tekemisen jälkeen.

11 Esillä olevassa asiassa vuosina 1989, 1990, 1991, 1992 ja 1993 Annette Gillylle julkishallinnon palvelussuhteessa suoritetuista tehtävistä maksettuja palkkoja verotettiin sopimuksen 14 artiklan 1 kohdan mukaisesti Saksassa, koska hän on Saksan kansalainen. Näistä palkoista kannettiin vero lisäksi Ranskassa sopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan perusteella. Tämän määräyksen cc alakohdan nojalla näiden tulojen verottaminen Saksassa tuotti kuitenkin oikeuden verohyvitykseen, joka on näistä tuloista Ranskassa perittävän veron suuruinen.

12 Tribunal administratif de Strasbourgiin 8.7.1992 ja 21.7.1995 tekemissään valituksissa Annette ja Robert Gilly väittivät, että mainittujen sopimusmääräysten soveltaminen oli johtanut perusteettomaan ja syrjivään päällekkäiseen verotukseen, joka on EY:n perustamissopimuksen 6 (aiemmin ETY:n perustamissopimuksen 7 artikla), 48 ja 220 artiklan vastaista. Tällä perusteella he vaativat riidanalaisten verojen kumoamista ja sitä, että veroviranomaiset palauttavat nämä heidän mukaansa perusteettomasti kannetut verot.

13 Tribunal administratif de Strasbourg katsoi, että sen käsiteltäväksi saatettujen asioiden ratkaisu riippui perustamissopimuksen 6, 48 ja 220 artiklan tulkinnasta, ja lykkäsi ratkaisun antamista esittääkseen yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Onko työntekijöiden vapaan liikkuvuuden periaate sellaisena, kuin siitä on määrätty Rooman sopimuksessa ja sen soveltamisesta annetuissa säädöksissä, jätetty ottamatta huomioon rajatyöntekijöihin sovellettavassa Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen kaltaisessa verotusjärjestelmässä, jonka mukaan julkisyhteisöltä palkkansa saavia henkilöitä ja yksityisiltä oikeussubjekteilta palkkansa

saavia henkilöitä verotetaan eri tavalla, mikä on omiaan vaikuttamaan julkisiin virkoihin ja yksityisiin työpaikkoihin pääsyyn siitä riippuen, kummassa valtiossa on henkilön kotipaikka?

2) Onko sellainen oikeussääntö, jonka mukaan rajatyöntekijää, joka saa palkkansa valtiolta tai julkisyhteisöltä, verotetaan tässä valtiossa, kun taas sellaisen rajatyöntekijän palkkaa, jolla on toisen valtion kansalaisuus mutta ei kuitenkaan kotipaikkaa tässä valtiossa, verotetaan siinä valtiossa, jossa rajatyöntekijä asuu, yhteensopiva vapaan liikkuvuuden periaatteen ja kaiken kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän poistamisen kanssa?

3) Onko sellainen vero-oikeudellinen oikeussääntö yhteensopiva perustamissopimuksen 7 artiklan (josta on tullut 6 artikla) kanssa, jonka mukaan sellaisia jäsenvaltiossa asuvia rajatyöntekijöitä, jotka ovat julkisyhteisön palveluksessa jossakin jäsenvaltiossa, verotetaan eri järjestelmän perusteella siitä riippuen, ovatko he ainoastaan tämän valtion kansalaisia vai onko heillä kaksoiskansalaisuus?

4) Ovatko sellaiset vero-oikeudelliset säännöt perustamissopimuksessa vahvistetun työntekijöiden vapaan liikkuvuuden periaatteen vastaisia, jotka saattavat vaikuttaa siihen, että sopimusvaltioiden opettajat hakeutuvat pidempiin tai lyhyempiin palvelussuhteisiin toiseen sopimusvaltioon sen vuoksi, että kyseisten valtioiden verotusjärjestelmät ovat erilaiset palvelussuhteen pituudesta riippuen?

5) Onko perustamissopimuksen 220 artiklan mukaisen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevan tavoitteen — valtioilla sen täytäntöönpanemiseksi olleet määräajat huomioon ottaen — vastedes katsottava olevan luonteeltaan välittömästi sovellettava sääntö, jonka perusteella kaksinkertaista verotusta ei enää saa tapahtua? Jätetäänkö verosopimuksessa huomiotta 220 artiklassa jäsenvaltioille asetettu tavoite poistaa kaksinkertainen verotus, jos verosopimuksen perusteella sopimuksen osapuolina olevien valtioiden rajatyöntekijöihin sovellettava verotusjärjestelmä vaihtelee työntekijöiden kansalaisuuden ja työsuhteen julkisen tai yksityisen luonteen mukaan? Täyttääkö sellainen verohyvitysjärjestelmä, jota sovelletaan jäsenvaltiossa asuvaan pariskuntaan ja jossa ei oteta huomioon toisessa valtiossa maksetun veron tarkkaa määrää vaan pelkästään sellainen hyvitys, joka voi olla määrältään pienempi, jäsenvaltiolle asetetun, kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan tavoitteen?

6) Onko 48 artiklaa tulkittava siten, että sen vastaista on, että henkilöitä, joilla on yhden jäsenvaltion kansalaisuus ja jotka toimivat rajatyöntekijöinä toisessa jäsenvaltiossa, verotetaan Ranskan ja Saksan välisessä verosopimuksessa määrätyn verohyvitysjärjestelmän tyyppisen järjestelmän vuoksi raskaammin kuin niitä henkilöitä, jotka harjoittavat ammattiaan asuinvaltiossaan?

Viides ennakkoratkaisukysymys

14 Kansallisen tuomioistuimen viides kysymys, joka on syytä käsitellä ensimmäisenä, koskee sitä, voidaanko perustamissopimuksen 220 artiklan toista luetelmakohtaa soveltaa välittömästi esillä olevaan tapaukseen.

15 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin todennut (asia 137/84, Mutsch, tuomio 11.7.1985, Kok. 1985, s. 2681, 11 kohta), perustamissopimuksen 220 artiklan tarkoituksena ei ole vahvistaa sellaisenaan sovellettavaa oikeussääntöä vaan ainoastaan määritellä ne puitteet, joissa jäsenvaltiot ryhtyvät keskenään neuvotteluihin "tarvittaessa". Artiklan toisen luetelmakohdan tarkoituksena on puolestaan ollut vain vahvistaa, että tällaisten neuvottelujen mahdollisena kohteena voi olla kaksinkertaisen verotuksen poistaminen yhteisön alueella.

16 Vaikka yhteisön sisäisen kaksinkertaisen verotuksen poistaminen onkin näin yksi perustamissopimuksen tavoitteista, sopimusmääräyksen sanamuodosta johtuu, ettei sen voida sellaisenaan katsoa tuottavan yksityisille henkilöille sellaisia oikeuksia, joihin nämä voisivat vedota kansallisissa tuomioistuimissa.

17 Näin ollen viidenteen kysymykseen on vastattava, ettei perustamissopimuksen 220 artiklan toisella luetelmakohdalla ole välitöntä oikeusvaikutusta.

Ensimmäinen, toinen ja neljäs kysymys

18 Kansallisen tuomioistuimen ensimmäinen, toinen ja neljäs kysymys koskevat sitä, onko perustamissopimuksen 48 artiklaa tulkittava siten, että se estää sellaisten määräysten soveltamisen, jotka on vahvistettu verosopimuksen 13 artiklan 5 kohdan a alakohdassa, 14 artiklan 1 kohdassa ja 16 artiklassa ja joiden mukaan rajatyöntekijöitä verotetaan eri verotusjärjestelmän perusteella siitä riippuen, työskentelevätkö he yksityisellä vai julkisella sektorilla, ja jos kyseessä on julkinen sektori, siitä riippuen, onko heillä ainoastaan sen maan kansalaisuus, jonka hallinnon palveluksessa he ovat, ja lisäksi opettajien osalta siitä riippuen, onko heidän oleskelunsa sen valtion alueella, jossa he harjoittavat ammattiaan, lyhytaikaista vaiko ei.

Perustamissopimuksen 48 artiklan soveltuvuus

19 Aluksi on syytä selvittää, onko perustamissopimuksen työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä sovellettava henkilöihin, jotka ovat pääasian kantajien asemassa.

20 Ranskan hallitus on esittänyt istunnossa, että Annette Gilly ei ole käyttänyt Ranskassa perustamissopimuksen 48 artiklan mukaan hänelle kuuluvia oikeuksia, koska hän on työskennellyt kotimaassaan Saksassa.

21 Tältä osin on painotettava sitä, että Annette Gilly on saanut Ranskan kansalaisuuden avioliiton perusteella ja että hän harjoittaa ammattiaan Saksassa, vaikka asuukin Ranskassa. Näin ollen häntä on pidettävä Ranskassa henkilönä, joka käyttää perustamissopimuksen mukaista oikeuttaan liikkua vapaasti tehdäkseen työtä jossakin muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan. Se, että hän on säilyttänyt työskentelyvaltion kansalaisuuden, ei saata millään tavoin kyseenalaiseksi sitä, että

Ranskan viranomaisten kannalta asianomainen Ranskan kansalainen harjoittaa ammattiaan toisessa jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti asia 292/86, Gullung, tuomio 19.1.1988, Kok. 1988, s. 111, 12 kohta).

22 Näin ollen on todettava, että tapaus, josta pääasiassa on kyse, kuuluu perustamissopimuksen 48 artiklan soveltamisalaan.

Verotuspaikkaan vaikuttavien tekijöiden yhteensopivuus perustamissopimuksen 48 artiklan kanssa

23 Vaikka kaksinkertaisen verotuksen poistaminen yhteisön alueella onkin yksi perustamissopimuksen tavoitteista, kuten tämän tuomion 16 kohdassa todetaan, on kuitenkin todettava, että tähän päivään mennessä yhteisössä ei ole ryhdytty minkäänlaisiin yhtenäistäviin tai yhdenmukaistaviin toimenpiteisiin kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta tarkistettaessa etuyhteydessä olevien yritysten liiketuloja, 23.7.1990 tehtyä sopimusta lukuun ottamatta (EYVL L 225, s. 10), eivätkä jäsenvaltiot ole tehneet perustamissopimuksen 220 artiklan nojalla tätä koskevia monenvälisiä sopimuksia.

24 Jäsenvaltiot ovat tehneet useita kahdenvälisiä sopimuksia, joita laatiessaan ne ovat käyttäneet apunaan Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (jäljempänä OECD) laatimaa tulo- ja varallisuusveroja koskevaa mallisopimusta, ja vahvistaneet tarvittaessa sopimusteitse toimivaltansa nojalla tulo- ja varallisuusverotuksen perusteet kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.

25 Ranskan tasavallan ja Saksan liittotasavallan välillä tehdyssä verosopimuksessa on tällä tavoin vahvistettu useita eri verotuspaikkoja, jotta verotustoimivalta jakaantuisi tasaisesti eri sopimuspuolten välillä työnantajalle tehdystä työstä saatujen ansiotulojen verotuksessa.

26 Verosopimuksen 13 artiklan 1 kohdassa vahvistetun pääsäännön mukaan työntekijöitä verotetaan siinä valtiossa, jossa tulojen lähteenä oleva työ tehdään, mutta 13 artiklan 5 kohdan a alakohdassa rajatyöntekijöiden tulot määrätään verotettaviksi asuinvaltiossa.

27 Kuitenkin silloin, kun verovelvolliset saavat tulonsa julkisyhteisöltä, verosopimuksen 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä määrätään, että heitä verotetaan pääsääntöisesti palkanmaksuvaltiossa. Saman kohdan toisessa virkkeessä tästä säännöstä (jäljempänä palkanmaksuvaltion periaate) on kuitenkin vahvistettu poikkeus, eli silloin kun vastike maksetaan henkilöille, joilla on toisen sopimusvaltion kansalaisuus ja jotka eivät ole samanaikaisesti ensin mainitun valtion kansalaisia, verovelvollisia verotetaan näistä vastikkeista asuinvaltiossaan.

28 Lisäksi verosopimuksen 16 artiklassa on erityinen verotuspaikkaa koskeva määräys, jota sovelletaan toisessa sopimusvaltiossa vakinaisesti asuviin opettajiin, jotka saavat lyhyen, alle kahden vuoden mittaisen työskentelyjakson aikana ansiotuloja toisessa jäsenvaltiossa tekemästään opetustyöstä. Tähän kategoriaan kuuluvia verovelvollisia verotetaan alkuperäisessä työskentelyvaltiossaan.

29 Verosopimuksen 13 artiklan 1 kohdassa ja 5 kohdan a alakohdassa, 14 artiklan 1 kohdassa ja 16 artiklassa on siis määräyksiä eri verotuspaikoista sen mukaan, onko kyse rajatyöntekijöistä vai ei, ovatko nämä opettajina toisessa valtiossa vain lyhyen jakson ajan, ja lisäksi sen mukaan, onko kyse julkisen vai yksityisen sektorin palvelussuhteesta. Erityisesti silloin kun kyse on julkisen sektorin työntekijöistä, heitä verotetaan pääsääntöisesti palkanmaksuvaltiossa, ellei heillä ole toisen sopimusvaltion kansalaisuutta ja samanaikaisesti ensin mainitun valtion kansalaisuutta, jolloin heitä verotetaan asuinvaltiossaan.

30 Vaikka kansalaisuuskriteeri on 14 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä mainittu sellaisenaan verotustoimivallan jakoperusteena, tällaista erottelua ei voida pitää

perustamissopimuksen 48 artiklan kannalta kiellettynä syrjintänä. Koska yhteisössä ei ole ryhdytty yhtenäistäviin taikka yhdenmukaistaviin toimenpiteisiin perustamissopimuksen 220 artiklan toisen luetelmakohdan nojalla, verokohtelun erilaisuus perustuu sopimuspuolten valtaan vahvistaa verotustoimivallan jakoperusteet kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.

31 Juuri verotustoimivallan jakamiseksi onkin järkevää, että jäsenvaltiot seuraavat kansainvälisiä käytäntöjä ja OECD:n laatimaa mallisopimusta, jonka 19 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, erityisesti sen vuonna 1994 tehdyssä versiossa, vahvistetaan mahdollisuus turvautua palkanmaksuvaltion periaatteeseen. Artiklaa koskevien perustelujen mukaan tämä periaate perustuu kansainvälisiin kohteliaisuussääntöihin ja suvereenien valtioiden molemminpuoliseen kunnioitukseen ja siihen, että periaate on omaksuttu niin monissa OECD:n jäsenvaltioiden välisissä sopimuksissa, että sitä voidaan pitää kansainvälisesti tunnustettuna.

32 Verosopimuksen 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeeseen on siis otettu OECD:n mallisopimuksen 19 artiklan 1 kohdan a alakohdassa vahvistetun periaatteen sisältö. Artiklan toisessa virkkeessä palkanmaksuvaltion periaate joutuu tosin väistymään niissä tilanteissa, joissa verovelvollisella on toisen sopimusvaltion kansalaisuus eikä samanaikaisesti ensin mainitun valtion kansalaisuutta, mutta vastaavanlainen, ainakin osittain kansalaisuuteen perustuva poikkeus on myös mallisopimuksen 19 artiklan 1 kohdan b alakohdassa niiden tapausten varalta, että työ tehdään toisessa jäsenvaltiossa "ja henkilö asuu tässä valtiossa ja 1) henkilö on tämän valtion kansalainen, tai 2) hänestä ei tullut tässä valtiossa asuvaa ainoastaan tämän työn tekemiseksi".

33 Vaikka 14 artiklan 1 kohdan toista virkettä, jonka lainmukaisuuden Annette Gilly on kiistänyt, ei tarvitsisikaan ottaa huomioon, Gillyn verokohtelu säilyy joka tapauksessa samanlaisena, koska palkanmaksuvaltion periaatetta pitäisi soveltaa tuloihin, jotka hän on saanut Saksassa julkisella sektorilla tekemästään opetustyöstä.

34 Asiassa ei myöskään ole osoitettu, että palkanmaksuvaltion pitäminen toimivaltaisena valtiona julkisen sektorin palvelussuhteesta saatujen ansioiden verotuksessa voisi sellaisenaan olla epäedullista kyseisten verovelvollisten kannalta. Kuten huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot ja komissio ovat todenneet, verovelvollisten verokohtelun edullisuus tai epäedullisuus ei johdu varsinaisesti verotuspaikkaan vaikuttavien tekijöiden valinnasta, vaan toimivaltaisen valtion verotuksen tasosta, eli yhteisön yhdenmukaistavien toimien puuttuessa välittömien verojen verokannan osalta.

35 Näin ollen ensimmäiseen, toiseen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 48 artiklaa on tulkittava siten, että se ei estä sellaisten määräysten soveltamista, jotka on vahvistettu verosopimuksen 13 artiklan 5 kohdan a alakohdassa, 14 artiklan 1 kohdassa ja 16 artiklassa, joiden mukaan rajatyöntekijöitä verotetaan eri järjestelmän perusteella siitä riippuen, työskentelevätkö he yksityisellä vai julkisella sektorilla, ja jos kyseessä on julkinen sektori, siitä riippuen, onko heillä sen valtion kansalaisuus, jonka julkishallinnon palvelussuhteessa he ovat, ja silloin kun kyse on opettajista, siitä riippuen, onko heidän asumisensa lyhyt- vai pitkäaikaista siinä valtiossa, jossa he tekevät opetustyötä.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

36 Kansallisen tuomioistuimen kolmas kysymys koskee sitä, onko ETY:n perustamissopimuksen 7 artiklaa, josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 6 artikla, tulkittava siten, että se estää sellaisen määräyksen soveltamisen, joka on vahvistettu verosopimuksen 14 artiklan 1 kohdan toisessa virkkeessä ja jonka mukaan toisen jäsenvaltion julkisen sektorin palvelussuhteessa olevien rajatyöntekijöiden verotus perustuu eri järjestelmään siitä riippuen, onko heillä tämän valtion kansalaisuus.

37 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 6 artiklaa, jossa vahvistetaan kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kiellon yleinen periaate, sovel-

letaan itsenäisesti ainoastaan sellaisissa yhteisön oikeudessa säännellyissä tilanteissa, joiden osalta perustamissopimuksessa ei ole erityisiä määräyksiä (ks. erityisesti asia C-131/96, Mora Romero, tuomio 25.6.1997, Kok. 1997, s. I-3659, 10 kohta).

38 Työntekijöiden vapaan liikkuvuuden alalla syrjintäkielto on nimenomaisesti toteutettu perustamissopimuksen 48 artiklassa sekä tietyissä johdetun oikeuden lainsäädäntötoimissa, erityisesti työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetussa neuvoston asetuksessa (ETY) N:o 1612/68 (EYVL L 257, s. 2).

39 Ensimmäiseen, toiseen ja neljänteen kysymykseen annettujen vastausten perusteella voidaan todeta, että pääasiassa käsiteltävänä oleva tapaus kuuluu perustamissopimuksen 48 artiklan soveltamisalaan. Näin ollen kysymykseen siitä, kuuluuko tapaus perustamissopimuksen 6 artiklaan, ei tarvitse tässä yhteydessä vastata.

Kuudes kysymys

40 Kansallisen tuomioistuimen kuudes kysymys koskee sitä, onko perustamissopimuksen 48 artiklaa tulkittava siten, että se estää sellaisen verohyvitysjärjestelmän soveltamisen, joka on otettu käyttöön verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohdassa.

41 Verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohdassa perustetun verohyvitysjärjestelmän, joka on OECD:n mallisopimuksessa laadittujen sääntöjen mukainen, tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen niiden Ranskassa asuvien henkilöiden osalta, jotka saavat hyvityksensä tai muut tulonsa Saksassa, kun näitä tuloja verotetaan sekä Ranskassa että Saksassa.

42 Verohyvitysmekanismi toimii siten, että Saksassa saadut ansiotulot lasketaan mukaan Ranskan lainsäädännön mukaan määräytyvään veron perusteeseen, minkä jälkeen Saksassa maksettujen verojen perusteella, erityisesti verosopimuksen 14 artiklassa tarkoitettujen tulojen osalta, hyvitetään näitä tuloja vastaava ranskalaisen veron määrä. Tämä hyvitettävä määrä vastaa Saksassa verotettavan kokonaisnettotulon suhteellista osuutta Ranskassa verotettavista kokonaisnettotuloista.

43 Oikeudenkäyntiaineistosta käy myös ilmi, että Annette Gillyn henkilökohtaista tilannetta ja perhesuhteita ei ollut otettu Saksassa riidanalaisina verovuosina huomioon laskettaessa ansiotulojen perusteella maksettavaa veroa, kun taas Ranskassa perhesuhteet oli otettu huomioon veroja laskettaessa talouden kokonaistulojen määrittämiseksi erilaisten verovähennysten ja veron alennusten myöntämistä varten.

44 Pääasian kantajien mukaan kyseinen verohyvitysjärjestelmä rankaisee niitä henkilöitä, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, koska kaksinkertainen verotus säilyy. Saksalaisen verotuksen jyrkempi progressio ranskalaiseen verotukseen nähden ja Annette Gillyn ansiotulojen osuus talouden Ranskassa verotettavista kokonaistuloista vaikuttavat yhdessä niin, että verohyvityksen määrä on kantajien mukaan aina Saksassa tosiasiallisesti maksettuja veroja pienempi. Lisäksi se, ettei Annette Gillyn henkilökohtaista tilannetta ja perhesuhteita oteta Saksassa huomioon kokonaistulosta maksettavien verojen laskemisessa, kuten Ranskassa tehdään, johtaa kantajien mukaan siihen, että asuinvaltiossa tehtävä hyvitys on pienempi kuin työskentelyvaltiossa tosiasiallisesti maksettu vero, asuinvaltiossa myönnettävät verovähennykset ja veron alennukset huomioon ottaen.

45 Vain Saksassa kannetun veron suuruinen verohyvitys voisi pääasian kantajien mukaan kokonaan poistaa kaksinkertaisen verotuksen.

46 Tältä osin on todettava, kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 66 kohdassa, että tämäntyyppisen verosopimuksen tarkoituksena on ainoastaan välttää se, että samoja tuloja verotetaan kummassakin sopimusvaltiossa. Tarkoituksena ei ole taata sitä, että verovelvolliseen kohdistuva verotus toisessa sopimusvaltiossa ei ylitä sitä, minkä kohteeksi tämä joutuisi toisessa sopimusvaltiossa.

47 On selvää, että verohyvitysmekanismista, joka on perustettu kahdenvälisellä sopimuksella, ja sellaisena kuin se on pantu täytäntöön asuinvaltion verotusjärjestelmässä, tässä tapauksessa mahdollisesti aiheutuvat epäedulliset seuraukset johtuvat ennen kaikkea näiden jäsenvaltioiden verokantojen erilaisuudesta, joiden vahvistaminen kuuluu yhteisön sääntelyn puuttuessa jäsenvaltioiden toimivaltaan.

48 Lisäksi, kuten Ranskan, Belgian, Tanskan, Suomen, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ovat huomautuksissaan todenneet, jos asuinvaltiolla olisi velvollisuus myöntää suurempi verohyvitys kuin se rajoitettu osa veroista, joka maksetaan ulkomaisesta lähteestä saatujen tulojen perusteella, asuinvaltion olisi pienennettävä vastaavasti muista tuloista kannettavaa veroa, jolloin se menettäisi verotuloja ja sen suvereenia valtaa päättää välittömistä veroistaan loukattaisiin.

49 Siitä, että verovelvollisen henkilökohtainen tilanne ja perhesuhteet vaikuttavat asuinvaltiossa verohyvityksen määrään, mutta että näitä seikkoja ei oteta työskentelyvaltiossa huomioon, on todettava, että erilainen lähestymistapa johtuu siitä, että maassa asuvat ja ulkomailla asuvat eivät yleisesti ottaen ole välittömien verojen kannalta samassa asemassa, koska ulkomailla asuvan henkilön valtion alueelta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kaikista tuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti asuinpaikaltaan (asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 31 ja 32 kohta).

50 Gillyn tapaukseen on sovellettava samaa tulkintaa, sillä vaikka hän saa henkilökohtaiset ansiotulonsa Saksasta, ne on otettu huomioon luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen määräytymisperusteessa Ranskassa, jossa hänen verotuspaikkansa on ja jossa hän saa näin hyväkseen Ranskan lainsäädännön mukaiset verotukselliset edut, verovähennykset ja veron alennukset. Saksan veroviranomaisilla ei puolestaan ollut velvollisuutta ottaa huomioon Gillyn henkilökohtaista tilannetta eikä perhesuhteita.

51 Pääasian kantajat väittävät myös, että verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohdan soveltaminen johtaa heidän osaltaan perustamissopimuksen 48 artiklan vastaiseen kansalaisuuteen perustuvaan syrjintään sen vuoksi, että jos Annette Gillyllä olisi kaksoiskansalaisuuden sijasta ainoastaan Ranskan kansalaisuus, hänen verotuksensa kuuluisi verosopimuksen 13 artiklan 5 kohdan a alakohdan soveltamisalaan, jonka mukaan rajatyöntekijöiden ansiotuloja verotetaan asuinvaltiossa.

52 On muistettava, että verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohdan tarkoituksena on kaksinkertaisen verotuksen välttäminen silloin kun se johtuu, kuten esillä olevassa pääasiassa, Annette Gillyn Saksassa saamien tulojen verottamisesta tässä valtiossa verosopimuksen 14 artiklan 1 kohdan mukaisesti, kun häntä verotetaan talouden kokonaistulojen perusteella Ranskassa, Saksasta peräisin olevat tulot mukaan lukien.

53 Kuten ensimmäiseen, toiseen ja neljänteen kysymykseen annetuista vastauksista käy ilmi, sopimuspuolet ovat valinneet verotuspaikkaan vaikuttavat tekijät jakaakseen verotustoimivallan keskenään ja valinneet tällaiseksi tekijäksi erityisesti kansalaisuuden, silloin kun kyse on sen sopimusvaltion julkiselta sektorilta saaduista tuloista, jossa henkilö ei asu, eikä tällaista verotustoimivallan jakoa sellaisenaan voida pitää yhteisön oikeudessa kiellettynä syrjintänä.

54 Edellä esitetyn perusteella kuudenteen kysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 48 artiklaa on tulkittava siten, ettei se estä sellaisen verohyvitysmekanismin soveltamista, josta verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohdassa on kysymys.

Oikeudenkäyntikulut

55 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Ranskan, Belgian, Tanskan, Saksan, Italian, Alankomaiden, Suomen, Ruotsin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille ja 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 Strasbourgin 10.10.1996 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) EY:n perustamissopimuksen 220 artiklan toisella luetelmakohdalla ei ole välitöntä oikeusvaikutusta.

2) EY:n perustamissopimuksen 48 artiklaa on tulkittava siten, ettei se estä Pariisissa 21.7.1959 allekirjoitetun kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä ja vastavuoroisen hallinnollisen ja oikeudellisen yhteistyön perustamisesta tulo-, omaisuus-, elinkeino- ja kiinteistöverotuksen alalla Ranskan tasavallan ja Saksan liittotasavallan välillä tehdyn sopimuksen 13 artiklan 5 kohdan a alakohdan, 14 artiklan 1 kohdan ja 16 artiklan, sellaisena kuin se on muutettuna Bonnissa 9.6.1969 ja 28.9.1989 allekirjoitetuilla täydennyksillä, niiden määräysten soveltamista, joiden mukaan rajatyöntekijöiden verotus perustuu eri järjestelmään siitä riippuen, työskentelevätkö he yksityisellä vai julkisella sektorilla, ja jos kyseessä on julkinen sektori, siitä riippuen, onko heillä sen valtion kansalaisuus, jonka julkishallinnon palvelussuhteessa he

ovat, ja silloin kun kyse on opettajista, siitä riippuen, onko heidän asumisensa lyhyt- vai pitkäaikaista siinä valtiossa, jossa he tekevät opetustyötä.

3) Perustamissopimuksen 48 artiklaa on tulkittava siten, ettei se estä sellaisen verohyvitysmekanismin soveltamista, joka on otettu käyttöön verosopimuksen 20 artiklan 2 kohdan a alakohdan cc alakohdassa.

Rodríguez Iglesias Wathelet Schintgen

Mancini Moitinho de Almeida Kapteyn

Murray Puissochet Hirsch

Sevón Ioannou

Julistettiin Luxemburgissa 12 päivänä toukokuuta 1998.

R. Grass G. C. Rodríguez Iglesias

kirjaaja presidentti