Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

12 päivänä joulukuuta 2013*

Sijoittautumisvapaus — Yhdenvertainen kohtelu — Tulovero — Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva lainsäädäntö — Muusta valtiosta kuin asuinvaltiosta saadut tulot — Progressioehtoinen vapautusmenetelmä asuinvaltiossa — Henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen osittainen huomioon ottaminen — Työntekijän henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvien tiettyjen veroetujen menettäminen

Asiassa C-303/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka tribunal de première instance de Liège (Belgia) on esittänyt 31.5.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.6.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Guido Imfeld ja

Nathalie Garcet

vastaan

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit E. Juhász, A. Rosas (esittelevä tuomari), D. Šváby ja C. Vajda,

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Tourrès,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 22.4.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Guido Imfeld ja Nathalie Garcet, edustajinaan avocat M. Levaux ja avocat M. Gustin,

— Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,

— Viron hallitus, asiamiehenään M. Linntam,

— Euroopan komissio, asiamiehinään F. Dintilhac ja W. Mölls,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

kuultuaan julkisasiamiehen 13.6.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Belgiassa asuvat aviopuolisot Guido Imfeld ja Nathalie Garcet sekä toisaalta Belgian valtio ja jossa on kyseessä Imfeldin toisesta jäsenvaltiosta saamien tulojen, jotka on vapautettu veroista Belgiassa mutta joita käytetään perusteena henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvien veroetujen myöntämisessä, huomioon ottaminen toimitettaessa heidän yhteisverotustaan Belgiassa, minkä seurauksena he ovat menettäneet osan eduista, joihin heillä olisi oikeus, mikäli kyseisiä tuloja ei otettaisi huomioon.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Vuonna 1967 tehty sopimus

3 Belgian kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä ja tiettyjen muiden tulo- ja varallisuusveroa, mukaan lukien elinkeinoveroa ja maaveroa, koskevien kysymysten selvittämisestä tehdyn, Brysselissä 11.4.1967 allekirjoitetun sopimuksen (Moniteur belge 30.7.1969; jäljempänä vuonna 1967 tehty sopimus), 14 artiklassa, jonka otsikko on ”Vapaat ammatit”, määrätään seuraavaa:

”1. Sopimusvaltiossa asuvan henkilön vapaan ammatin harjoittamisesta tai muusta vastaavasta itsenäisestä toiminnasta saamia tuloja voidaan verottaa vain tässä valtiossa, ellei henkilöllä ole vakinaisesti toisessa sopimusvaltiossa kiinteää toimipaikkaa ammattinsa harjoittamista varten. Jos hänellä on tällainen kiinteä toimipaikka, hänen tulojaan voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa, mutta ainoastaan siltä osin kuin ne ovat peräisin tässä toimipaikassa harjoitetusta toiminnasta.

2. Ilmaisu ’vapaat ammatit’ kattaa erityisesti – – itsenäisen toiminnan lääkärinä, asianajajana, insinöörinä, arkkitehtinä, hammaslääkärinä ja tilintarkastajana.”

4 Vuonna 1967 tehdyn sopimuksen 23 artiklan 2 kappaleen 1 kohdassa määrätään, että Saksasta saadut tulot, joita voidaan verottaa tässä valtiossa mainitun sopimuksen nojalla, ovat Belgiassa verosta vapautettuja. Samassa määräyksessä kuitenkin täsmennetään, että tällä poikkeuksella ei rajoiteta Belgian kuningaskunnan oikeutta ottaa näin vapautettuja tuloja huomioon verokannan määrittämisessä.

Belgian oikeus

5 Vuonna 1992 annetun tuloverolain (code des impôts sur le revenu; Moniteur belge 30.7.1992), sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä (jäljempänä CIR 1992), 126 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Aviovarallisuusjärjestelmästä riippumatta puolisoiden muut tulot kuin ansiotulot lasketaan yhteen enemmän ansaitsevan puolison ansiotulojen kanssa.

2. Vero määrätään molemmille puolisoille yhteisesti.”

6 CIR 1992:n 131 §:ssä myönnetään kaikille verovelvollisille tulojen verovapaa määrä. CIR 1992:n 132 §:n mukaan mainittua verovapaata määrää korotetaan, jos verovelvollisella on huollettavia henkilöitä.

7 Kun vero määrätään molemmille puolisoille yhteisesti, mainittu korotus vähennetään CIR 1992:n 134 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan ensisijaisesti sen puolison tulo-osuudesta, jonka ansiotulot ovat suuremmat. CIR 1992:n 134 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Tulojen verovapaa määrä vahvistetaan kullekin verovelvolliselle, ja se koostuu perusmäärästä, jota on mahdollista korottaa, sekä 132 ja 133 §:ssä tarkoitetuista lisistä.

Jos verotus toimitetaan yhteisverotuksena, 132 §:ssä tarkoitetut lisät vähennetään sen verovelvollisen verotuksessa, jonka veronalainen tulo on suurempi – –.”

8 CIR 1992:n 155 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kansainvälisten sopimusten nojalla vapautetut tulot otetaan huomioon veron määrittämistä varten, mutta veron määrää vähennetään suhteessa vapautettujen tulojen osuuteen kokonaistulosta.

Sama pätee

— muiden kansainvälisten sopimusten nojalla vapautettuihin tuloihin, kunhan niihin sisältyy progressioehdon asettava lauseke;

– –

Silloin kun verotus toimitetaan yhteisverotuksena, vähennys lasketaan verovelvollista kohden tämän nettotulojen kokonaismäärästä.”

9 Lisäksi Belgian kuningaskunta antoi asiassa C-385/00, de Groot, 12.12.2002 annetun tuomion (Kok., s. I-11819) jälkeen 12.3.2008 hallinnollisen soveltamisohjeen nro Ci.RH.331/575.420, jolla myönnetään verovähennys kansainvälisellä sopimuksella vapautetuille tuloille CIR 1992:n 155 §:ssä säädetyn vähennyksen lisäksi (jäljempänä vuoden 2008 soveltamisohje).

10 Kyseisessä soveltamisohjeessa todetaan seuraavaa:

”1. Belgian verojärjestelmässä verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyviä veroetuja – – sovelletaan sekä Belgiasta että ulkomailta peräisin oleviin tuloihin. Jos mainittua henkilökohtaista tilannetta tai perhetilannetta ei ole otettu huomioon ulkomailla, osa näistä eduista menetetään.

Alankomaissa sovelletaan progressioehtoista vapautusmenetelmää, joka vastaa Belgiassa sovellettua menetelmää. [Yhteisöjen tuomioistuin] on kuitenkin [edellä mainitussa] asiassa [de Groot] antamassaan tuomiossa katsonut, että mainittu menetelmä oli henkilöiden vapaata liikkuvuutta [Euroopan unionissa] koskevan säännöstön vastainen.

Euroopan komissio kehotti Belgiaa saattamaan progressioehtoista vapautusmenetelmää koskevat Belgian verosäännökset – –yhteensopiviksi [EY] 18, [EY] 39, [EY] 43 ja [EY] 56 artiklaan – – perustuvien velvoitteiden kanssa.

Asiassa päädyttiin seuraavaan ratkaisuun: jos verovelvollisen henkilökohtaista tilannetta tai perhetilannetta ei ole otettu huomioon ulkomailla, ulkomailta peräisin olevien tulojen osalta myönnetään CIR 1992:n 155 §:ssä säädetyn vähennyksen lisäksi vielä verovähennys.

– –

3. Kansainvälisellä sopimuksella vapautetuista tuloista voidaan myöntää lisävähennys ainoastaan seuraavien edellytysten täyttyessä:

— verovelvollinen on hankkinut kansainvälisellä sopimuksella vapautetut tulot yhdestä tai useammasta Euroopan talousalueen (ETA) jäsenvaltiosta

— verovelvollisen henkilökohtaista tilannetta tai perhetilannetta ei ole otettu huomioon laskettaessa veroa, joka kyseisissä valtioissa on maksettava näistä Belgiassa verosta vapautetuista tuloista

— verovelvollinen ei ole voinut hyötyä Belgiassa kokonaisuudessaan hänen henkilökohtaiseen tilanteeseensa tai perhetilanteeseensa liittyvistä veroeduista

— Belgiassa maksettava vero, johon on lisätty ulkomailla maksettava vero, on suurempi kuin vero, joka olisi pitänyt maksaa, jos tulot olisi saatu yksinomaan Belgiasta ja niihin liittyvät verot olisi maksettu Belgiassa.

4. Lisävähennyksen myöntämistä vaativan verovelvollisen on näytettävä toteen, että hän täyttää vaaditut edellytykset.”

Pääasiat

11 Imfeld, joka on Saksan kansalainen, ja Garcet, joka on Belgian kansalainen, ovat naimisissa keskenään, heillä on kaksi lasta, ja he asuvat Belgiassa. Vaikka kansallisen oikeuden sääntöjen nojalla aviopuolisoiden verotus toimitetaan pääsääntöisesti yhteisverotuksena, he tekivät kumpikin erikseen verovuosia 2003 ja 2004 koskevat veroilmoituksensa Belgiassa ilmoittamatta, että he ovat naimisissa.

12 Imfeld, joka työskentelee asianajajana Saksassa, josta hän saa kaikki tulonsa, ei ilmoittanut Belgiassa ollenkaan verotettavia tuloja eikä yhtään huollettavaa henkilöä. Garcet, joka on palkkatyössä Belgiassa, puolestaan ilmoitti veroilmoituksessaan asuntolainan korot ja merkitsi siihen kaksi huollettavaa lasta sekä lastenhoitokustannukset.

13 Mainitut veroilmoitukset johtivat ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kolmeen oikeusriitaan, joista on kyse nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisupyynnössä.

Verovuotta 2003 koskevat oikeusriidat

14 Belgian veroviranomainen määräsi ensiksi 5.4.2004 verovuoden 2003 perusteella veron yksin Garcet’lle.

15 Mainittu veroviranomainen totesi kuitenkin 16.11.2004, ettei Garcet’ta voitu pitää naimattomana, ja lähetti siten veroilmoituksen oikaisupäätöksen, jossa se ilmoitti pääasian kantajien yhteisverotuksesta ja verotuksen toimittamisesta uudelleen Garcet’n ilmoittamien tulojen ja Imfeldin Saksassa itsenäisenä ammatinharjoittajana ansaitsemien tulojen perusteella.

16 Pääasian kantajat ilmaisivat 9.12.2004 päivätyllä kirjeellä tyytymättömyytensä näin ilmoitettuun oikaisuun, riitauttivat heille yhteisesti määrätyn veron laskemisen ja vaativat veron ei-kumulatiivista laskentaa sijoittautumisvapauden turvaamiseksi sekä Imfeldin Saksasta saamien tulojen tosiasiallisen ja täydellisen verovapauden varmistamiseksi.

17 Veroviranomainen antoi 13.12.2004 pääasian kantajille tiedoksi verotuspäätöksen, jossa se ilmoitti, että Imfeldin Saksasta saamat tulot ovat kokonaan verovapaita mutta että yhteisverotuksessa on otettava huomioon lastenhoitokustannukset, tulojen verovapaa määrä sekä korvaavista tuloista tehtävät vähennykset.

18 Yksin Garcet'n maksettavaksi määrättiin 10.2.2005 verovuotta 2003 koskeva vero, joka perustui nollaksi muutettuihin tuloihin; pääasian kantajat hakivat kyseisen päätöksen oikaisua 9.3.2005.

19 Liègen (Belgia) välittömistä veroista vastaava aluejohtaja hylkäsi oikaisuvaatimuksen 11.7.2005 tekemällään päätöksellä, minkä jälkeen pääasian kantajat nostivat 29.9.2005 kanteen tästä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

20 Verovuoden 2003 vero määrättiin 13.10.2005 molemmille pääasian kantajille yhteisesti; he tekivät tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen 13.1.2006.

21 Liègen välittömistä veroista vastaava aluejohtaja hylkäsi tämän oikaisuvaatimuksen 7.3.2006 tekemällään päätöksellä, minkä jälkeen pääasian kantajat nostivat 31.3.2006 kanteen tästä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

Verovuotta 2004 koskeva oikeusriita

22 Verovuotta 2004 koskeva vero määrättiin 24.6.2005 molemmille kantajille yhteisesti; he tekivät tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen 15.9.2005.

23 Liègen välittömistä veroista vastaava aluejohtaja hylkäsi tämän oikaisuvaatimuksen 19.10.2005 tekemällään päätöksellä, minkä jälkeen pääasian kantajat nostivat 21.11.2005 kanteen tästä päätöksestä ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

Imfeldin Saksasta saamien tulojen verokohtelu

24 Imfeldiä verotettiin vuonna 1967 tehdyn sopimuksen nojalla Saksassa hänen sieltä saamistaan tuloista. Hänen vastauksestaan unionin tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen ilmenee, että hän sai Saksaan maksettavan tuloveron yhteydessä lasten huoltoon perustuvan etuuden tulojen verovapaan määrän (Freibetrag für Kinder) muodossa.

25 Imfeldiä verotettiin erikseen eli siten, ettei hän voinut hyötyä Ehegattensplitting-järjestelmästä, joka on yhteisverotusjärjestelmä, jota voidaan tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 1a §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla soveltaa avioliitossa oleviin verovelvollisiin, jotka eivät asu pysyvästi erillään ja joita verotetaan Saksassa, vaikka he asuvat jossakin toisessa jäsenvaltiossa. Ennakkoratkaisupyynnöstä ja unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että Saksan veroviranomaiset hylkäsivät verovuoden 2003 osalta Imfeldin hakemuksen, jolla hän vaati sovellettavaksi yhteisverotusjärjestelmää.

26 Imfeldin nostama kanne mainitusta kielteisestä päätöksestä hylättiin Finanzgericht Kölnin (Saksa) 25.7.2007 antamalla tuomiolla sillä perusteella, että yhtäältä hänen veronalaiset tulonsa Saksassa olivat alle 90 prosenttia kotitalouden kokonaistuloista ja toisaalta hänen puolisonsa tulot ylittivät Saksan verolainsäädännössä säädetyn 12 372 euron absoluuttisen enimmäismäärän ja maailmanlaajuisista kokonaistuloista lasketun 10 prosentin suhteellisen enimmäismäärän. Finanzgericht Köln korosti erityisesti, että yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut kyseiset enimmäismäärät asiassa C-391/97, Gschwind, 14.9.1999 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-5451, 32 kohta).

27 Pääasian kantajan tästä tuomiosta tekemä valitus hylättiin Bundesfinanzhofin (Saksa) 17.12.2007 antamalla tuomiolla.

Kansallisen tuomioistuimen arviointi asiasta ja ennakkoratkaisukysymys

28 Kansallinen tuomioistuin toteaa, että Imfeldin ja Garcet'n verottaminen yhdessä on lain mukaista. Puolisoiden yhteisverotus toimitettiin siten kuin siitä säädetään CIR 1992:n 126 §:n 1 momentissa, ja vero määrättiin pääasian kantajille yhteisesti. CIR 1992:n 134 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan CIR 1992:n 132 §:n 3 momentissa tarkoitettu lasten huoltoon perustuvan verovapaan määrän korotus ”vähennetään ensisijaisesti sen puolison tulo-osuudesta, jonka ansiotulot ovat suuremmat”, eli nyt käsiteltävässä asiassa Imfeldin tulo-osasta.

29 Kansallinen tuomioistuin pohtii, onko Belgiassa kannetun veron laskentatapa yhteensopiva unionin oikeuden kanssa. Se katsoo tässä yhteydessä, että progressioehtoisen vapautusmenetelmän seurauksena pääasian kantajien kaltaiset verovelvolliset menettävät osan verovapaista määristä, joihin heillä on oikeus henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa perusteella, siksi, että ne vähennetään ensisijaisesti sen puolison tulo-osuudesta, jonka ansiotulot ovat suuremmat, vaikka nämä tulot ovat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kansainvälisen sopimuksen mukaan verosta vapautettuja. Sen mukaan CIR 1992:n 155 §:n ja 134 §:n 1 momentin soveltaminen yhdessä pääasian kantajien tilanteen kaltaiseen rajat ylittävään tilanteeseen saattaa olla omiaan rikkomaan unionin oikeutta.

30 Näissä olosuhteissa tribunal de première instance de Liège määräsi, että pääasian kantajien sille saattamat eri oikeusriidat on käsiteltävä yhdessä, ja päätti lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [EY] 39 artikla esteenä sille, että Belgian verojärjestelmästä ja [CIR 1992:n] 155 §:stä ja [CIR 1992:n] 134 §:n 1 momentin 2 kohdasta, soveltaen tai soveltamatta [vuonna 2008 annettua soveltamisohjetta], seuraa, että [Imfeldin] Saksasta saamat ansiotulot, jotka ovat [kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi vuonna 1967 tehdyn] sopimuksen [14 artiklan] mukaan vapautettuja, otetaan huomioon Belgian veron laskennassa ja käytetään veron määräytymisperusteena [CIR 1992:ssä] säädettyjen veroetujen myöntämisessä ja että niistä aiheutuva etu, kuten [Imfeldin] perhetilanteesta johtuva verovapaa määrä, on pienempi tai se myönnetään pienempänä kuin silloin, jos molemmilla kantajilla olisi Belgiasta saatuja tuloja ja jos [Garcet'n] eikä [Imfeldin] tulot olisivat olleet suuremmat, kun Saksassa [Imfeldiä] verotetaan erikseen hänen ansiotuloistaan eikä hän saa kaikkia hänen henkilökohtaiseen tilanteeseensa ja perhetilanteeseensa liittyviä veroetuja, jotka Saksan veroviranomaiset ottavat huomioon vain osittain?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Alustavia huomautuksia

31 Kansallinen tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta pääasiallisesti lausumaan sellaisen verokohtelun yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa, jonka jäsenvaltio, tässä tapauksessa Belgian kuningaskunta, on varannut tässä jäsenvaltiossa asuvan sellaisen avioparin tuloille, jonka toinen osapuoli saa sieltä tuloja ja toinen osapuoli toimii itsenäisenä ammatinharjoittajana toisessa jäsenvaltiossa, tässä tapauksessa Saksan liittotasavallassa, josta hän saa kaikki tulonsa, jotka muodostavat pääosan avioparin tuloista ja joita verotetaan Saksassa ja jotka ovat vapautettuja Belgiassa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kansainvälisen sopimuksen nojalla.

32 On täsmennettävä, että vaikka pääasiassa ovat kyseessä verovelvollisten henkilökohtaiseen ja perhetilanteeseen liittyvät kaksi veroetua eli lastenhoitokustannusten vähentäminen ja lasten huoltoon perustuvan tulojen verovapaan määrän korotus, kansallinen tuomioistuin tarkoittaa kysymyksessään erityisesti ”kantajan perhetilanteen vuoksi verovapaata määrää” viitatessaan CIR 1992:n 134 §:n 1 momentin 2 kohdassa määritettyihin laskutapoihin.

33 Kansallinen tuomioistuin tarkoittaa tätä sanamuotoa käyttäessään veroetua, joka muodostuu CIR 1992:n 132 §:ssä tarkoitetusta lasten huoltoon perustuvasta tulojen verovapaan määrän korotuksesta. Se toteaa, että tällainen veroetu myönnetään Belgian oikeudessa avioparille yhdessä ja että CIR 1992:n 134 §:ssä säädetyn laskutavan vuoksi, jonka mukaan kyseinen korotus vähennetään sen puolison verotuksessa, jonka veronalaiset tulot ovat suuremmat, se on pääasian kantajien tilanteen kaltaisessa tilanteessa pienempi tai se myönnetään pienempänä kuin silloin, jos kummallakin viimeksi mainituista olisi Belgiasta saatuja tuloja ja jos Garcet'n eikä Imfeldin tulot olisivat olleet suuremmat.

34 Lastenhoitokustannusten vähennyskelpoisuus ei näin ollen kuulu kansallisen tuomioistuimen kysymyksessään tarkoittamiin etuihin. Kuten Belgian hallitus on vahvistanut suullisessa käsittelyssä, lastenhoitokustannusten vähentämiseen sovelletaan eri sääntöjä, koska tällainen vähennys myönnetään vähentämällä se kunkin puolison tulojen suhteellisen osuuden mukaisesti. Se on todennut lisäksi, että Garcet'lle on myönnetty nyt käsiteltävässä asiassa vähennys lastenhoitokustannusten perusteella sen suhteellisen osuuden mukaisesti, joka vastaa hänen tulojensa määrää avioparin kokonaistuloista.

Pääasian kantajien tilanteeseen sovellettava vapaus

35 Kansallinen tuomioistuin viittaa kysymyksessään EY 39 artiklaan, jota vastaa nykyisin SEUT 45 artikla ja joka koskee työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, vaikka se viittaa useaan kertaan ennakkoratkaisupyynnössään sijoittautumisvapauteen.

36 Imfeld, joka on Belgiassa asuva Saksan kansalainen, työskentelee Saksassa asianajajana ja toimii itsenäisenä ammatinharjoittajana. Lisäksi vuonna 1967 tehdyn sopimuksen määräys, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nimenomaisesti mainitsee pääasiaan sovellettavana määräyksenä, koskee vapaita ammatteja ja muuta vastaavaa itsenäistä toimintaa.

37 Näin ollen Imfeldin tilanne ei kuulu työntekijöiden vapaan liikkuvuuden vaan sijoittautumisvapauden piiriin, johon kuuluu unionin kansalaisten oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia (ks. mm. asia C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004, Kok., s. I- 2409, 40 kohta).

38 Kuten oikeuskäytännössä on useaan kertaan todettu, vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on rajannut ennakkoratkaisupyyntönsä niin, että se koskee työntekijöiden vapaan liikkuvuuden tulkintaa, tämä seikka ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä kansalliselle tuomioistuimelle kaikkia unionin oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävänään olevaa asiaa, riippumatta siitä, mihin kyseinen tuomioistuin on viitannut esittämässään kysymyksessä (ks. vastaavasti mm. asia C-152/03, Ritter-Coulais, tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1711, 29 kohta ja asia C-544/07, Rüffler, tuomio 23.4.2009, Kok., s. I-3389, 57 kohta).

39 Ennakkoratkaisukysymys on näin ollen ymmärrettävä niin, että se koskee EY 43 artiklaa, jota vastaa nykyisin SEUT 49 artikla.

Kysymyksen arviointi

40 Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen jäsenvaltion verosäännöstön soveltamiselle, jonka seurauksena tässä jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen aviopari, joka saa tuloja sekä mainitusta jäsenvaltiosta että toisesta jäsenvaltiosta, jossa toista puolisoista verotetaan erikseen hänen ansiotuloistaan eikä hän voi saada kaikkia hänen henkilökohtaiseen tilanteeseensa tai perhetilanteeseensa liittyviä veroetuja, menettää tietyn veroedun sen kohdistamissääntöjen vuoksi, vaikka tällä avioparilla olisi oikeus veroetuun, jos molemmat puolisot saisivat kaikki tulonsa tai pääosan niistä asuinjäsenvaltiostaan.

Sijoittautumisvapauden rajoituksen olemassaolo

41 Aluksi on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että koska Euroopan unionissa ei ole toteutettu yhtenäistämis- eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittämään tulojen ja varallisuuden verotusperusteet välttääkseen tarvittaessa sopimusteitse kaksinkertaisen verotuksen. Tässä yhteydessä jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät verotusvallan jakamiseksi (ks. mm. em. asia de Groot, tuomion 93 kohta; asia C-527/06, Renneberg, tuomio 16.10.2008, Kok., s. I-7735, 48 kohta ja asia C-168/11, Beker, tuomio 28.2.2013, 32 kohta).

42 Kuitenkaan tällä verotusvallan jaolla ei mahdollisteta sitä, että jäsenvaltiot saisivat soveltaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien vastaisia toimenpiteitä. Jäsenvaltiot ovat nimittäin kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten puitteissa näin jaettua verotusvaltaa käyttäessään velvollisia noudattamaan unionin sääntöjä (em. asia de Groot, tuomion 94 kohta; em. asia Renneberg, tuomion 50 ja 51 kohta sekä em. asia Beker, tuomion 33 ja 34 kohta).

43 Lisäksi on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan periaatteessa kaikkien verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvien veroetujen myöntäminen kuuluu asuinjäsenvaltiolle, sillä tämän jäsenvaltion on, paitsi poikkeustapauksissa, helpointa arvioida verovelvollisen henkilökohtainen veronmaksukyky, koska tässä valtiossa on verovelvollisen henkilökohtaisten ja varallisuusetujen keskus (ks. mm. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok., s. I-225, 32 kohta; asia C-87/99, Zurstrassen, tuomio 16.5.2000, Kok., s. I-3337, 21 kohta ja em. asia Beker, tuomion 43 kohta).

44 Työskentelyjäsenvaltio on velvollinen ottamaan henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioon ainoastaan silloin, kun verovelvollinen saa kaikki tai lähes kaikki veronalaiset tulonsa tässä valtiossa tekemästään työstä ja kun hän ei saa juurikaan tuloja asuinvaltiostaan, minkä vuoksi asuinvaltio ei pysty myöntämään kyseiselle henkilölle etuja, joilla otetaan huomioon hänen henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa (ks. mm. em. asia Schumacker, tuomion 36 kohta; em. asia Gschwind, tuomion 27 kohta; em. asia Zurstrassen, tuomion 21–23 kohta ja em. asia de Groot, tuomion 89 kohta).

45 Sitä, onko Belgian verolainsäädännön soveltaminen pääasiassa kyseessä olevaan tilanteeseen yhteensopiva sijoittautumisvapauden kanssa, on tarkasteltava juuri näiden periaatteiden valossa.

46 Nyt käsiteltävässä asiassa pääasian kantajien asuinjäsenvaltiostaan Belgiasta saamia tuloja verotettiin yhteisesti ja Imfeldin Saksasta saamat tulot vapautettiin verosta ja Imfeldiä verotettiin vuonna 1967 tehdyn sopimuksen nojalla henkilökohtaisesti tuloista, joita hän oli saanut työskentelyvaltiostaan Saksasta.

47 Sekä Saksassa että Belgiassa on otettu ainakin osittain huomioon kantajien henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne. Imfeldillä oli Saksan verolainsäädännön nojalla oikeus lasten huoltoon perustuvaan tulojen verovapaaseen määrään (Freibetrag für Kinder), mutta hän ei voinut hyötyä Ehegattensplitting-järjestelmästä.

48 Pääasian kantajista muodostuvalla avioparilla on Belgian verolainsäädännön nojalla lähtökohtaisesti oikeus myös lasten huoltoon perustuvaan tulojen verovapaan määrän korotukseen. He eivät kuitenkaan voineet käytännössä hyötyä siitä. Lisämäärä, joka voidaan vapauttaa verosta, näet kohdistettiin vähennettäväksi Imfeldin Saksasta saamista tuloista, koska hänellä oli puolisoista suuremmat tulot. Mainitut tulot poistettiin kuitenkin tämän jälkeen veron laskentaperusteesta, koska ne oli vapautettu verosta vuonna 1967 tehdyn sopimuksen nojalla, joten loppujen lopuksi verosta ei vapautettu yhtään tulo-osaa erityisenä lasten huoltoon perustuvana korotuksena.

49 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltainen Belgian verolainsäädäntö ja tarkemmin sanoen CIR 1992:n 155 §:ssä säädetyn progressioehtoisen vapautusmenetelmän ja CIR 1992:n 134 §:ssä säädettyjen lasten huoltoon perustuvaa tulojen verovapaan määrän korotusta koskevien kohdistamissääntöjen soveltaminen yhdessä on epäedullisempaa aviopareille, jotka ovat pääasian kantajien kaltaisessa tilanteessa, jolle on tyypillistä se, että pääosa heidän tuloistaan saadaan muusta jäsenvaltiosta kuin Belgian kuningaskunnasta, kuin aviopareille, jotka saavat kaikki tulonsa tai pääosan niistä Belgiasta.

50 Pääasian kantajille on avioparina aiheutunut epäedullisia seurauksia, koska he eivät ole saaneet lasten huoltoon perustuvan verovapaan määrän korotuksen soveltamisesta johtuvaa veroetua, johon heillä olisi ollut oikeus, jos he olisivat saaneet kaikki tulonsa Belgiasta tai ainakin jos Garcet'n Belgiasta saamat tulot olisivat olleet suuremmat kuin hänen puolisonsa Saksasta saamat tulot.

51 Pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä kohdellaan siten verotuksellisesti eri tavoin aviopuolisoita, jotka ovat unionin kansalaisia ja asuvat Belgian kuningaskunnan alueella, heidän tulojensa alkuperän ja suuruuden mukaan, mikä on omiaan heikentämään heidän mahdollisuuksiaan käyttää EUT-sopimuksessa taattuja vapauksia ja etenkin sijoittautumisvapautta (ks. vastaavasti em. asia Beker, tuomion 52 kohta).

52 Kyseinen säännöstö on siten omiaan tekemään kyseisen jäsenvaltion kansalaisille vähemmän houkuttelevaksi käyttää sijoittautumisvapautta koskevia oikeuksiaan työskentelemällä toisessa jäsenvaltiossa mutta asumalla edelleen ensimmäisessä valtiossa (ks. mm. asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok., s. I-2787, 28 ja 29 kohta sekä asia C-314/08, Filipiak, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-11049, 60 kohta).

53 Kyseinen säännöstö on myös omiaan tekemään muiden jäsenvaltioiden kuin Belgian kuningaskunnan kansalaisille vähemmän houkuttelevaksi käyttää unionin kansalaisina vapaata liikkuvuutta koskevaa oikeuttaan asettumalla asumaan mainittuun jäsenvaltioon erityisesti perheiden yhdistämistarkoituksessa niin, että he voivat edelleen jatkaa työskentelyään jäsenvaltiossa, jonka kansalaisia he ovat.

54 Belgian verosäännöstössä ei myöskään oteta huomioon pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia rajat ylittäviä tilanteita, jolloin ei ole myöskään mahdollista korjata niitä kielteisiä vaikutuksia, joita sillä voi olla EUT-sopimuksessa unionin kansalaisille taattujen vapauksien käyttöön.

55 Kuten komissio korostaa kirjallisissa huomautuksissaan, säännön, jonka mukaan lasten huoltoon perustuva tulojen verovapaan määrän korotus kohdistetaan enemmän ansaitsevan puolison tuloihin, tarkoituksena on periaatteessa maksimoida edun vaikutus avioparin hyväksi kokonaisuudessaan, mukaan luettuna vähemmän ansaitseva puoliso. Koska veroasteikko on progressiivinen, verovapaan määrän korotuksen myöntäminen enemmän ansaitsevalle puolisolle on avioparille edullisempaa kuin se, että korotus jaettaisiin kahteen yhtä suureen osaan tai suhteellisesti. Paradoksaalista kyllä, pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen rajat ylittävään tilanteeseen sovellettuna tämä sääntö vaikuttaa täysin päinvastaisesti joissakin tilanteissa, kuten nyt käsiteltävässä tapauksessa silloin, kun enemmän ansaitseva puoliso saa kaikki tulonsa muusta jäsenvaltiosta kuin Belgian kuningaskunnasta.

56 Toisin kuin Belgian hallitus väittää, näin yksilöity sijoittautumisvapauden rajoitus ei ole millään tavoin välttämätön seuraus pääasiassa kyseessä olevien kansallisten lainsäädäntöjen välisistä eroista.

57 Pääasian kantajista muodostuva aviopari on näet jäänyt ilman osaa Belgiassa asuville aviopuolisoille kuuluvista vapautuksista siksi, että toinen heistä on käyttänyt sijoittautumisvapauttaan, ja Belgian verolainsäädännössä säädettyjen lasten huoltoon perustuvan verovapaan määrän korotuksen kohdistamissääntöjen vuoksi (ks. vastaavasti em. asia de Groot, tuomion 87 kohta).

58 Belgian hallitus ei voi myöskään väittää, että pääasiassa kyseessä olevalla verosäännöstöllä ei rajoiteta sijoittautumisvapautta, koska se, että Imfeld on käyttänyt sijoittautumisvapauttaan, ei ole millään tavoin huonontanut hänen verotusasemaansa, sillä hänen ei ole yhtäältä tarvinnut maksaa Saksassa

suurempaa veroa kuin hän olisi maksanut Belgiassa ja toisaalta hänen henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa on otettu huomioon Saksassa, jolloin Belgian kuningaskunta on täysin vapaa kaikista velvoitteistaan tältä osin.

59 On toki niin, kuten ilmenee pääasian taustalla olevia tosiseikkoja koskevasta selostuksesta, että Imfeldin henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne on nyt käsiteltävässä tapauksessa otettu osittain huomioon Saksassa myöntämällä hänelle lasten huoltoon perustuva verovapaa määrä (Freibetrag für Kinder).

60 Ei voida kuitenkaan katsoa, että tämän veroetuuden myöntäminen Saksassa kompensoisi jollakin tapaa pääasian kantajille Belgiassa aiheutuneen veroedun menettämisen.

61 Jäsenvaltio ei nimittäin voi vedota etuun, jonka toinen jäsenvaltio – nyt käsiteltävässä asiassa jäsenvaltio, jossa Imfeld työskentelee ja josta hän saa kaikki tulonsa – myöntää yksipuolisesti, välttääkseen velvoitteet, jotka sillä on EUT-sopimuksen nojalla ja erityisesti EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevien määräysten nojalla (ks. vastaavasti mm. asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007, Kok., s. I-9569, 78 kohta; asia C-11/07, Eckelkamp ym., tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6845, 69 kohta ja asia C-43/07, Arens-Sikken, tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6887, 66 kohta).

62 Pääasiassa kyseessä olevassa verolainsäädännössä säädetään avioparien veroedusta erityisesti lasten huoltoon perustuvan tulojen verovapaan määrän korotuksen muodossa, ja se kohdistetaan enemmän ansaitsevan puolison tuloihin ottamatta millään tavoin huomioon sitä seikkaa, ettei enemmän ansaitseva puoliso välttämättä saa henkilökohtaisia tuloja Belgiasta, kun hän on käyttänyt EUT-sopimuksessa taattuja vapauksia, mistä seuraa välittömästi ja automaattisesti, että aviopari menettää kokonaan mainitun edun. Juuri tämä edun automaattinen menetys rajoittaa sijoittautumisvapautta riippumatta Imfeldin verokohtelusta Saksassa.

63 Näin ollen Belgian hallitus ei voi vedota siihen seikkaan, että pääasiassa Imfeldin henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne on otettu osittain huomioon Saksassa hänen henkilökohtaisessa verotuksessaan ja että hän on siten voinut nauttia veroedusta Saksassa, osoittaakseen, ettei sijoittautumisvapautta ole rajoitettu.

Sijoittautumisvapauden rajoittamisen oikeuttamisperusteet

64 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpide, joka voi rajoittaa SEUT 49 artiklassa taattua sijoittautumisvapautta, voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sillä tavoitellaan EUT-sopimuksen mukaista hyväksyttävää tavoitetta ja jos sitä voidaan pitää oikeutettuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi kyseisellä rajoituksella on tällaisessa tapauksessa voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. em. asia de Lasteyrie du Saillant, tuomion 49 kohta; C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok., s. I-10837, 35 kohta ja asia C-311/08, SGI, tuomio 21.1.2010, Kok., s. I-487, 56 kohta).

65 Belgian hallitus väittää, että vaikka katsottaisiinkin, että pääasiassa kyseessä oleva verolainsäädäntö rajoittaa sijoittautumisvapautta, se voidaan joka tapauksessa oikeuttaa tarpeella turvata verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä.

66 Belgian hallitus päättelee edellä mainitussa asiassa Schumacker ja edellä mainitussa asiassa de Groot annetuista tuomioista erityisesti, että tulojen verotuksen ja verovelvollisten henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioon ottamisen välillä on yhteys siten, että tämä tilanne on otettava huomioon asuinvaltiossa vain, mikäli kyseisestä valtiosta on saatu verotettavia tuloja. Belgian hallitus korostaa, että vuonna 1967 tehdyssä sopimuksessa määrätään, että työskentelyvaltiosta saadut tulot on vapautettu asuinvaltiossa. Vapautusjärjestelmään kuuluu olennaisesti juuri se, että veron laskentaperuste pienennetään nollaan ja vähennysten tekeminen evätään, riippumatta siitä, liittyvätkö ne henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen vaiko eivät.

67 Belgian hallitus toteaa, että mikäli mentäisiin verottamatta jättämistä pidemmälle siten, että toiselle verovelvolliselle siirrettäisiin henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvät veroedut, ylitettäisiin se, mitä edellytetään unionin oikeudessa, siten kuin sitä on tulkittu edellä mainitussa asiassa de Groot annetussa tuomiossa, josta käy ilmi ainoastaan, että edut on myönnettävä täysimääräisesti verotettavien tulojen osalta ja vähennykset on voitava tehdä täysimääräisesti verotettavista tuloista. Se, että edut siirrettäisiin puolisolle, olisi omiaan vaarantamaan Belgian kuningaskunnan oikeuden käyttää verotusvaltaansa mainitun aviopuolison sen alueella toteuttamien toimintojen osalta.

68 Tässä yhteydessä on huomautettava, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen saattaa olla yleisen edun mukainen pakottava syy, jolla vapaaseen liikkuvuuteen unionissa kohdistuva rajoitus on oikeutettavissa (em. asia Beker, tuomion 56 kohta).

69 Unionin tuomioistuin on kuitenkin jo katsonut, että verovelvollisen asuinjäsenvaltio ei voi vedota tällaiseen perusteeseen välttyäkseen kyseiselle valtiolle lähtökohtaisesti kuuluvalta velvollisuudelta myöntää verovelvolliselle henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen perusteella kuuluvat vähennykset, paitsi jos kyseinen valtio sopimusteitse vapautuu velvollisuudestaan ottaa sen alueella asuvien ja osaksi toisessa jäsenvaltiossa taloudellista toimintaansa harjoittavien verovelvollisten henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne kokonaisuudessaan huomioon tai jos se katsoo, että yksi tai useampi työskentelyvaltio myöntää jopa silloin, kun sopimusta ei ole, niiden verottamien tulojen osalta etuja, joissa otetaan huomioon sellaisten verovelvollisten henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, jotka eivät asu kyseisten valtioiden alueella mutta jotka saavat sieltä veronalaisia tuloja (ks. vastaavasti em. asia de Groot, tuomion 99 ja 100 kohta sekä em. asia Beker, tuomion 56 kohta).

70 Tässä asiayhteydessä edellä mainitussa asiassa de Groot annetun tuomion 101 kohdassa on täsmennetty, että kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi käytettyjen mekanismien tai kansallisten verojärjestelmien, joiden seurauksena kaksinkertainen verotus poistuu tai lieventyy, on kuitenkin varmistettava kyseisten jäsenvaltioiden verovelvollisille, että heidän koko henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa otetaan kokonaisuudessaan asianmukaisesti huomioon siitä riippumatta, miten kyseiset jäsenvaltiot ovat jakaneet keskenään tämän velvollisuuden, koska muussa tapauksessa päädyttäisiin henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa yhteensoveltumattomaan epäyhdenvertaiseen kohteluun, joka ei missään tapauksessa seuraisi kansallisten verolainsäädäntöjen välisistä eroista.

71 Näitä näkemyksiä voidaan soveltaa myös pääasian kantajina olevan avioparin tilanteeseen.

72 Yhtäältä vuonna 1967 tehdyssä sopimuksessa ei aseteta työskentelyjäsenvaltiolle mitään velvoitetta, joka koskee sopimuspuolena olevassa toisessa jäsenvaltiossa asuvien verovelvollisten henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioon ottamista.

73 Toisaalta pääasiassa kyseessä olevassa verolainsäädännössä ei vahvisteta minkäänlaista yhteyttä kyseisen jäsenvaltion asukkailleen myöntämien veroetujen ja niiden veroetujen välillä, joita he voivat saada jossakin muussa jäsenvaltiossa toimitettavan verotuksen yhteydessä. Pääasian kantajat eivät ole jääneet vaille lasten huoltoon perustuvaa verovapaan määrän korotusta siksi, että he ovat saaneet vastaavan edun Saksassa, vaan yksistään siksi, että edun kohdistamissäännöt ovat tehneet sen tyhjäksi.

74 Belgian kuningaskunta toteaa tässä yhteydessä lisäksi, että vuoden 2008 soveltamisohjetta, jolla tällainen yhteys on tarkoitus luoda, ei voida soveltaa Imfeldin tilanteeseen.

75 Joka tapauksessa jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon turvaamisen tarpeeseen perustuva oikeuttamisperuste voidaan hyväksyä muun muassa silloin, kun asianomaisella järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää

verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta (ks. vastaavasti asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok., s. I-2647, 42 kohta; asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6373, 54 kohta; em. asia SGI, tuomion 60 kohta ja em. asia Beker, tuomion 57 kohta).

76 Nyt käsiteltävässä asiassa se, että Belgian kuningaskunta myöntäisi pääasian kantajille heidän henkilökohtaiseen tilanteeseensa ja perhetilanteeseensa perustuvat verovähennykset täysimääräisinä, ei vaarantaisi kyseistä oikeutta. Kyseinen jäsenvaltio ei tällä tavoin toimiessaan millään tavoin luopuisi osasta verotusvallastaan muiden jäsenvaltioiden hyväksi. Kuten komissio korostaa, nyt käsiteltävässä asiassa aviopareille myönnetyn edun menetys vaikuttaa siihen puolisoon, joka säilyy Belgian verotuksen piirissä. Aviopariin kohdistuva rajoittava vaikutus ei perustu Imfeldin verosta vapautettujen tulojen epäedulliseen kohteluun vaan hänen puolisonsa Garcet'n tulojen, jotka on saatu yksinomaan Belgiasta ja joita verotetaan kokonaan tässä jäsenvaltiossa kyseessä olevia veroetuja myöntämättä, epäedulliseen kohteluun.

77 Lisäksi Viron hallitus katsoo, että pääasiassa kyseessä olevan Belgian verolainsäädännön tavoitteena on välttää se, että verovelvollisen henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne otetaan samanaikaisesti huomioon kahdessa jäsenvaltiossa, ja estää siten kahden edun aiheeton myöntäminen. Se korostaa tähän liittyen, että oikeuskäytännössä on annettu jäsenvaltioille mahdollisuus estää tappioiden vähentäminen kahteen kertaan, ja viittaa tältä osin edellä mainitussa asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 47 kohtaan.

78 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 82 kohdassa, on huomattava, että vaikka voitaisiin hyväksyä, että mainitut kahden jäsenvaltion myöntämät erilaiset veroedut voidaan rinnastaa toisiinsa ja vaikka voitaisiin todeta, että pääasian kantajat ovat tosiasiassa saaneet veroedun kahteen kertaan, tämä seikka on kuitenkin vain seurausta Saksan ja Belgian verolainsäädäntöjen rinnakkaisesta soveltamisesta, sellaisena kuin siitä on sovittu näiden kahden jäsenvaltion välillä vuonna 1967 tehdyssä sopimuksessa.

79 Sitä vastoin kyseiset jäsenvaltiot voivat vapaasti ottaa huomioon toisen verotusjäsenvaltion mahdollisesti myöntämät veroedut sillä edellytyksellä – kuten käy ilmi tämän tuomion 70 kohdasta – että riippumatta siitä, miten kyseiset jäsenvaltiot ovat jakaneet tämän velvollisuuden, niiden verovelvollisille varmistetaan, että heidän koko henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa otetaan kokonaisuudessaan asianmukaisesti huomioon.

80 Näin ollen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasioissa kyseessä olevan kaltaisen jäsenvaltion verosäännöstön soveltamiselle, jonka seurauksena tässä valtiossa asuva aviopari, joka saa tuloja sekä mainitusta valtiosta että toisesta jäsenvaltiosta, menettää tosiasiallisesti tietyn veroedun sen kohdistamissääntöjen vuoksi, vaikka tällä avioparilla olisi siihen oikeus, jos enemmän ansaitseva aviopuoliso ei saisi kaikkia tulojaan toisesta jäsenvaltiosta.

Oikeudenkäyntikulut

81 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasioissa kyseessä olevan kaltaisen jäsenvaltion verosäännöstön soveltamiselle, jonka seurauksena tässä valtiossa asuva aviopari, joka saa tuloja sekä mainitusta valtiosta että toisesta jäsenvaltiosta, menettää tosiasiallisesti tietyn veroedun sen kohdistamissääntöjen vuoksi, vaikka tällä avioparilla olisi siihen oikeus, jos enemmän ansaitseva aviopuoliso ei saisi kaikkia tulojaan toisesta jäsenvaltiosta.

Allekirjoitukset