JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
29 päivänä maaliskuuta 2007 [1]

1. Tällä ennakkoratkaisupyynnöllä Luxemburgin Cour administrative pääasiallisesti pyytää yhteisöjen tuomioistuinta ratkaisemaan, onko Luxemburgin tuloverolain (loi modifiée du 4 décembre 1967 relative á l'impôt sur le revenu, jäljempänä LIR) 157 ter §:n kaltainen kansallinen lainsäädäntö ristiriidassa työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien periaatteiden (EY 39 artikla) kanssa. Tämän säännöksen mukaan Luxemburgin suurherttuakunnassa verotettaviin tuloihin sovellettavaa verokantaa määritettäessä ei oteta huomioon eräitä sellaisia tappioita, joita toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän omaisuuden vuokraus aiheuttaa yhteisön kansalaiselle, joka ei kylläkään asu Luxemburgissa mutta saa sieltä olennaisen osan verotettavista tuloistaan.

2. Yhteisöjen tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus ratkaista samankaltainen kysymys asiassa Ritter-Coulais, jossa arvioitiin, oliko sellainen Saksan lainsäädäntö yhteensoveltuva EY 39 artiklan kanssa, jonka mukaan luonnollisten henkilöiden, jotka saivat Saksassa tuloja epäitsenäisestä ansiotyöstä ja olivat kyseisessä jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisia, ei ollut mahdollista vaatia, että näihin tuloihin sovellettavaa verokantaa laskettaessa otetaan huomioon vuokratappiot, jotka liittyivät asuintaloon, jota he käyttivät itse asumistarkoitukseen ja joka sijaitsi toisessa jäsenvaltiossa. [2] Nyt käsiteltävänä oleva asia eroaa tästä tapauksesta kuitenkin kahdessa suhteessa, sillä ensinnäkin asiassa Ritter-Coulais tarkastellusta lainsäädännöstä poiketen kyseessä olevan Luxemburgin lainsäädännön mukaan – kuten edellä todetusta ilmenee – verokantaa laskettaessa ei oteta huomioon mahdollisia positiivisia tuloja, joita ulkomailla asuva henkilö saa ulkomailla sijaitsevien talojen vuokrauksesta. Toiseksi ne tappiot, joihin nyt käsiteltävänä olevaan ennakkoratkaisupyyntöön johtaneen pääasian valittajat vetoavat, liittyvät vuokrattuihin kiinteistöihin eivätkä omassa käytössä oleviin kiinteistöihin.

1 – Alkuperäinen kieli: italia.

2 – Asia C-152/03, tuomio 21.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1711).

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Asiassa merkityksellinen yhteisön oikeus*

3. EY 39 artiklassa määrätään seuraavaa:

"1. Turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus yhteisössä.

2. Se merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan.

3. Yleisen järjestyksen tai turvallisuuden taikka kansanterveyden vuoksi perustelluin rajoituksin se sisältää oikeuden:

a) hakea tosiasiallisesti tarjottua työtä;

b) liikkua tässä tarkoituksessa vapaasti jäsenvaltioiden alueella;

c) oleskella jäsenvaltion alueella työn tekemiseksi tämän valtion kotimaisten työntekijöiden työsuhdetta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten mukaisesti;

d) työsuhteen päätyttyä jäädä jäsenvaltion alueelle komission antamissa soveltamisasetuksissa säädetyin edellytyksin."

B *Kansallinen oikeus*

4. Nyt esillä olevassa asiassa merkitykselliset luonnollisten henkilöiden verotusta koskevat säännökset ja määräykset sisältyvät pääasiallisesti edellä mainittuun LIR:ään ja Luxemburgin suurherttuakunnan ja Saksan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja vastavuoroista hallinnollista virka-apua koskevien sääntöjen vahvistamiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen sekä elinkeino- ja kiinteistöverotuksen alalla 23.8.1958 tehtyyn sopimukseen (jäljempänä verosopimus).

5. Erityisesti LIR:n 157 ter §:ssä säädetään, että verovelvolliset, jotka eivät asu Luxemburgissa mutta joita verotetaan siellä vähin-

tään 90 prosentista heidän yhteenlasketusta "kotimaisesta" ja ulkomaisesta ansiotulostaan, voivat pyytää, että heitä verotetaan Luxemburgissa heidän siellä verotettavasta tulostaan. Tässä tapauksessa verokanta lasketaan sen verokannan perusteella, jota sovellettaisiin heihin, jos he asuisivat Luxemburgissa, ottamalla tässä tarkoituksessa huomioon Luxemburgista saadut tulot ja ulkomaiset *ansio*tulot. [3]

6. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että Luxemburgissa asuvan verovelvollisen osalta arviointiperusteena käytetään sitä vastoin hänen kokonaisveronmaksukykyään niin, että myös ulkomailla sijaitsevan kiinteän omaisuuden vuokraukseen mahdollisesti liittyvät tappiot otetaan huomioon määritettäessä hänen verotettavaan tuloonsa sovellettavaa verokantaa (LIR:n 134 §).

7. Verosopimuksen 4 artiklan mukaan kiinteän omaisuuden vuokratulot verotetaan sopimusvaltiossa, jossa tämä omaisuus sijaitsee.

8. Tästä sopimuksesta seuraa edelleen, että asuinvaltion kuuluu ottaa huomioon siellä verovelvollisen henkilön maailmanlaajuinen tulo tässä valtiossa verotettaviin tuloihin sovellettavan verokannan määrittämiseksi (24 artikla).

II Tosiseikat, ennakkoratkaisukysymys ja menettely yhteisöjen tuomioistuimessa

9. Lakebrinkin puolisot, jotka ovat molemmat Saksan kansalaisia ja asuvat Saksassa ja joiden verotettava tulo muodostui vuonna 2002 Luxemburgista saaduista palkkatuloista, pyysivät LIR:n 157 ter §:n perusteella yhteisverotusta Luxemburgissa.

10. Heitä verotettiin siten heidän Luxemburgissa verotettavista tuloistaan sen verokannan mukaisesti, jota olisi sovellettu heihin, jos he olisivat asuneet Luxemburgissa. Heitä koskevissa verotuspäätöksissä täsmennettiin lisäksi, että LIR:n 157 ter §:n mukaisesti tätä verokantaa määritettäessä ei ollut otettu huomioon Saksassa sijaitseviin kiinteistöihin liittyviä vuokratappioita, vaikka he olivat tätä pyytäneet.

3 – Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Luxemburgin lainsäätäjä on näin kuvaillulla 157 ter §:n mukaisella järjestelmällä pyrkinyt noudattamaan yhteisön säännöstöä, erityisesti periaatteita, jotka yhteisöjen tuomioistuin toi esiin asiassa Schumacker, jossa se rajasi työntekijöiden vapaan liikkuvuuden edellyttämää yhdenvertaista kohtelua niin, että tämä koskee vain taloudellista toimintaa, josta syntyy ansiotulon kaltaisia tuloja.

11. Lakebrinkin puolisot tekivät välittömästä verotuksesta vastaavan hallintoviraston johtajalle näistä verotuspäätöksistä kaksi oikaisuvaatimusta, joissa riitautettiin viimeksi mainittu ratkaisu.

12. Koska hallintoviranomainen ei vastannut oikaisuvaatimuksiin, Lakebrinkin puolisot valittivat Luxemburgin Tribunal administratifiin, joka yhdistettyään molemmat valitukset katsoi, että ne voitiin ottaa tutkittaviksi ja että ne olivat perusteltuja, siltä osin kuin niissä vaadittiin verotuspäätösten oikaisemista, ja täsmensi, että valittajien tuloihin sovellettavaa verokantaa laskettaessa oli otettava huomioon Saksassa sijaitseviin kiinteistöihin liittyvät vuokratappiot, sellaisina kuin Saksan veroviranomaiset olivat ne vahvistaneet.

13. Luxemburgin suurherttuakunta valitti tästä tuomiosta valtiovarainministerinsä edustamana Cour administrativeen, joka totesi olevansa epätietoinen siitä, miten EY 39 artiklaa on tulkittava, ja päätti lykätä vireillä olevan asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY 39 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä Luxemburgin suurherttuakunnassa 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?"

14. Yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan nojalla kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Lakebrinkin puolisot ja komissio sekä Luxemburgin, Ruotsin ja Alankomaiden hallitukset.

III Oikeudellinen tarkastelu

A *Välillisen syrjinnän olemassaolo*

15. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy käsiteltävänä olevalla kysymyksellään pääasiallisesti, onko EY 39 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan muualla kuin Luxemburgin suurherttuakunnassa asuvan yhteisön kansalaisen, joka kuitenkin saa tästä valtiosta olennaisen osan verotettavasta

tulostaan palkkatulon muodossa, tässä valtiossa verotettavaan tuloon sovellettavaa verokantaa määritettäessä ei oteta huomioon toisessa jäsenvaltiossa sijaitseviin kiinteistöihin liittyviä vuokratappioita, vaikka tämäntyyppisillä tuloilla on merkitystä maassa asuvan henkilön verotuksessa.

16. Luxemburgin, Ruotsin ja Alankomaiden hallitusten mukaan kysymykseen on vastattava kieltävästi, kun taas Lakebrinkin puolisot ja komissio ovat päinvastaista mieltä.

17. Koska kyseessä oleva lainsäädäntö koskee luonnollisten henkilöiden verotusta, sitä arvioitaessa on tältä osin pidettävä lähtökohtana, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että vaikka välitön verotus ei yhteisön oikeuden nykytilassa sinänsä kuulu yhteisön toimivallan piiriin, jäsenvaltioiden on silti käytettävä toimivaltaansa tällä alalla noudattaen yhteisön oikeutta, erityisesti perusvapauksia, joihin sisämarkkinoiden toteuttaminen ja toiminta perustuvat. [4]

18. Kun otetaan huomioon, että pääasian valittajat *työskentelevät* alisteisuussuhteessa jäsenvaltiossa, ei ole epäilystä siitä, että kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä tutkittaessa on tukeuduttava EY 39 artiklaan.

19. Tässä määräyksessä vahvistetaan työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskeva periaate ja kielletään kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä. [5]

20. Totean kuitenkin, että pääasian kohteena olevaa lainsäädäntöä sovelletaan asianomaisen verovelvollisen kansalaisuudesta riippumatta. Tästä huolimatta asuinpaikkaan tai lähtöpaikkaan perustuva erilainen kohtelu voi tietyissä olosuhteissa johtaa kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää vastaavaan tulokseen.

21. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kiellettyä on nimittäin paitsi kansalaisuuteen perustuva syrjintä, myös mikä tahansa syrjintä, joka muita erotteluperusteita soveltaen johtaa

4 – Ks. erityisesti asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta); asia C-246/89, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 4.10.1991 (Kok. 1991, s. I-4585, 12 kohta) ja asia C-209/01, Schilling ja Fleck Schilling, tuomio 13.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13389, 22 kohta).

5 – Ks. mm. asia C-419/92, Scholz, tuomio 13.2.1994 (Kok. 1994, s. I-505, 7 kohta).

samaan lopputulokseen, kun syrjinnällä tarkoitetaan erilaisten sääntöjen soveltamista toisiinsa rinnastettaviin tapauksiin tai saman säännön soveltamista erilaisiin tapauksiin. [6]

22. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut välittömän verotuksen osalta, että asuinpaikkaan perustuva erilainen kohtelu ei sellaisenaan ole syrjivää, koska pääsääntöisesti tämä peruste viittaa siihen, että verovelvollisella on yhteys lähtömaahansa, ja se voi siten olla hyväksyttävä perustelu erilaiselle verokohtelulle. [7]

23. Yhteisöjen tuomioistuin on tältä osin täsmentänyt, että maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät yleisesti ottaen ole rinnastettavissa toisiinsa, koska tulot, jotka henkilö saa muualta kuin asuinmaastaan, ovat useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka kertyvät pääasiallisesti hänen asuinpaikaltaan, ja koska ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, joka on yleensä hänen tavanomainen asuinpaikkansa. [8]

24. Näin ollen se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle henkilölle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää tässä jäsenvaltiossa asuvalle, ei yleensä ole syrjivää, koska maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulolähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen osalta. [9]

25. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin täsmentänyt, että asian laita on toisin tilanteessa, jossa ulkomailla asuva ei saa merkittäviä tuloja asuinvaltiostaan vaan saa olennaisen osan verotettavista tuloistaan työskentelyvaltiossa harjoitetusta toiminnasta, jolloin asuinvaltiolla ei ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja. [10] Sellaisen ulkomailla asuvan henkilön osalta, joka saa olennaisen osan tuloistaan muusta jäsenvaltiosta kuin asuinvaltiostaan, syrjintä muodostuu nimittäin

6 – Ks. mm. asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974 (Kok. 1974, s. 153, Kok. Ep. II, s. 219, 11 kohta) ja asia C-27/91, Le Manoir, tuomio 21.11.1991 (Kok. 1991, s. I-5531, 10 kohta).

7 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 31–34 kohta; asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493, 18 kohta); asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089, 41 kohta) ja asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999 (Kok. 1999, s. I-2651, 27 kohta).

8 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 31 ja 32 kohta; asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999 (Kok. 1999, s. I-5451, 22 kohta); asia C-87/99, Zurstrassen, tuomio 16.5.2000 (Kok. 2000, s. I-3337, 21 kohta) ja asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5933, 43 kohta).

9 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 34 kohta; em. asia Gschwind, tuomion 23 kohta ja em. asia Gerritse, tuomion 44 kohta.

10 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 36 kohta ja asia C-385/00, de Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11819, 89 kohta).

siitä, että tämän ulkomailla asuvan henkilöja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon sen enempää asuinvaltiossa kuin työskentelyvaltiossa. [11]

26. Kun ryhdyn käsittelemään ennakkoratkaisukysymyksen kohteena olevaa tapausta, totean, että edellä esitetyn perusteella on mielestäni kiistatonta, että tilanteessa, joka on tosiseikkojen osalta sen kaltainen kuin nyt tarkasteltavana oleva, riidanalaisen lainsäädännön soveltaminen johtaa Lakebrinkin puolisojen erilaiseen kohteluun, joka perustuu siihen, että he asuvat Luxemburgin alueen ulkopuolella.

27. Kuten edellä on todettu, Luxemburgin lainsäädännön mukaan otetaan maassa asuvien henkilöiden verotettavaan tuloon sovellettavaa verokantaa määritettäessä huomioon heidän maailmanlaajuiset tulonsa. Sitä vastoin verovelvollinen, joka ei verotuksellisesti asu Luxemburgissa mutta saa sieltä kaikki tai melkein kaikki verotettavat tulonsa, rinnastetaan maassa asuviin verovelvollisiin vain osittain, sillä verokannan laskemista koskevaa progressiosääntöä sovelletaan Luxemburgista saatujen tulojen lisäksi vain ulkomailla asuvien henkilöiden ulkomailta saamiin ansiotuloihin, joten tulot, jotka eivät kuulu tähän ryhmään, muun muassa nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevat kiinteistöjen vuokratulot, jäävät ulkopuolelle.

28. Tästä seuraa, että nyt tarkasteltavana olevan kaltaisessa tapauksessa se, ettei ulkomailla sijaitsevan kiinteän omaisuuden vuokratappioita oteta huomioon laskettaessa verokantaa, jota sovelletaan verovelvolliseen, joka ei kylläkään asu Luxemburgissa mutta saa kaikki tai melkein kaikki verotettavat tulonsa tästä valtiosta, merkitsee epäilemättä, että tämän verovelvollisen kohtelu on epäedullisempaa kuin se, jota sovelletaan tässä maassa asuvaan, vastaavaa toimintaa harjoittavaan verovelvolliseen, jonka osalta tämäntyyppiset tappiot sitä vastoin otetaan huomioon verokantaa laskettaessa.

29. Se, että Luxemburgin lainsäädännön mukaan ulkomailla asuvien henkilöiden mahdollisia positiivisia vuokratuloja ei oteta huomioon laskettaessa verokantaa LIR:n 157 ter §:n mukaisesti, ei myöskään osoita tätä päätelmää virheelliseksi Luxemburgin ja Alankomaiden hallitusten väittämin tavoin. Etu, jonka ulkomailla asuvat saattavat tällaisessa tapauksessa saada maassa asuviin verovelvollisiin verrattuna, ei kompensoi haittaa, joka ensin mainituille aiheutuu nyt käsiteltävänä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa sen enempää asuinvaltio – siellä verotettavien tulojen puuttumisen vuoksi – kuin työskentelyvaltiokaan ei ota huomioon ulkomailla sijaitsevien kiinteistöiden vuokratappioita. Se, että katsotaan, ettei haitta voi

11 – Em. asia Schumacker, tuomion 38 kohta.

johtaa syrjintään, koska se ei ole järjestelmällinen, on sama kuin katsottaisiin, että verojärjestelmä, joka on vain joskus epäedullinen ulkomailla asuville verovelvollisille, on yhteensoveltuva työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevan periaatteen kanssa, koska haitta on satunnaisuutensa vuoksi merkitykseltään vähäinen. Tällä tavalla sallittaisiin vähäiset syrjinnän muodot, ja EY 39 artiklassa asetettu yleinen kielto menettäisi sisältönsä. [12]

30. Kun on todettu, että riidanalainen lainsäädäntö johtaa erilaiseen kohteluun ulkomailla asuvien henkilöiden haitaksi, on vielä selvitettävä, onko tällainen kohtelun erilaisuus konkreettisesti syrjivää eli ovatko maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet objektiivisesti rinnastettavissa toisiinsa tarkasteltavana olevan lainsäädännön kannalta.

31. Koska tässä tapauksessa Lakebrinkin puolisot saavat kaikki verotettavat tulonsa työskentelyvaltiosta eli Luxemburgista, eikä heillä ole merkittäviä tuloja asuinvaltiostaan, katson, että heidän tilanteensa voidaan samaistaa Luxemburgin suurherttuakunnassa asuvan henkilön tilanteeseen, siltä osin kuin on kysymys verokannan määrittämistä koskevista säännöksistä.

32. Mielestäni tämä ilmenee yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jossa katsotaan, että vaikka maassa asuvat henkilöt ja ulkomailla asuvat henkilöt eivät välittömän verotuksen alalla yleisesti ottaen ole toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, koska olennainen osa verovelvollisen tuloista kertyy yleensä asuinvaltiosta ja tällä valtiolla on yleensä kaikki tarvittavat tiedot kyseisen verovelvollisen kokonaisveronmaksukyvyn arvioimiseksi, tilanteiden välillä ei kuitenkaan enää ole mitään sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi kohtelemaan ulkomailla asuvia henkilöitä eri tavalla kuin maassa asuvia verovelvollisia, jos ulkomailla asuva henkilö saa olennaisen osan verotettavista tuloistaan työskentelyvaltiossa harjoitetusta toiminnasta, koska hänellä ei ole merkittäviä tuloja asuinvaltiostaan. [13]

33. Vaikka pitää paikkansa, että yhteisöjen tuomioistuin on lausunut näin nimenomaan verojärjestelmistä, jotka koskevat ulkomailla asuvien verovelvollisten henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamista, todeten, että "objektiivisen tilanteen välillä ei ole sellaista laadullista eroa, että se oikeuttaisi erilaiseen kohteluun otettaessa

12 – Ks. vastaavasti em. asia de Groot, tuomion 97 kohta ja sijoittautumisvapauden osalta asia C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2409, 43 kohta).

13 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 36 ja 37 kohta.

verovelvollisen *henkilö- ja perhekohtainen tilanne* verotuksessa huomioon",[14] ei kuitenkaan ole sanottua, että yhteisöjen tuomioistuin on halunnut rajata ulkomailla asuvan mutta kaikki tai melkein kaikki tulonsa työskentelyvaltiosta saavan verovelvollisen samaistamista maassa asuvaan ja vastaavalla tavalla palkkatyössä olevaan verovelvolliseen niin, että se koskee yksinomaan näitä kokonaisveronmaksukykyyn liittyviä näkökohtia.

34. Käsitystä, johon yhteisöjen tuomioistuin on päätynyt maassa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollisten rinnastettavuuden osalta, on tältä osin arvioitava käsityksen taustalla olevan ajatuksen perusteella sen selvittämiseksi, voidaanko katsoa, että tämä rinnastettavuus on olemassa myös nyt esillä olevassa tapauksessa, jossa ulkomailla asuvalta verovelvolliselta evätään verotuksellinen etu, joka ei liity henkilö- tai perhekohtaiseen tilanteeseen.[15]

35. Yhteisöjen tuomioistuimen noudattaman päättelyn mukaan ulkomailla asuvan verovelvollisen tilanne yleensä on objektiivisesti erilainen kuin työskentelyvaltiossa asuvan henkilön tilanne, sillä ensin mainittu henkilö saa tästä valtiosta vain osan tuloistaan ja voi siten teoriassa saada henkilökohtaiseen verotukselliseen tilanteeseensa liittyvät verotukselliset edut kahteen kertaan eli sekä asuinvaltiossa että työskentelyvaltiossa. Maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tällaisten objektiivisesti erilaisten tilanteiden osalta yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, ettei se, että työskentelyvaltio epää henkilökohtaiseen verotukselliseen tilanteeseen liittyviä verotuksellisia etuja ulkomailla asuvalta henkilöltä, ole viimeksi mainittuun kohdistuvaa syrjintää.

36. Jos ulkomailla asuva henkilö kuitenkin saa kaikki tai melkein kaikki verotettavat tulonsa työskentelyvaltiosta, ei ole enää vaarana, että hän saisi omaan verotukselliseen tilanteeseensa – jota asuinvaltio ei voi ottaa huomioon, koska kyseisellä henkilöllä ei ole sieltä merkittäviä tuloja – liittyvät verotukselliset edut kahteen kertaan, joten hänen tilanteensa ei enää millään tavalla poikkea maassa asuvan verovelvollisen tilanteesta. Edellä todetusta seuraa, että syrjintäkiellon periaatteen – josta on esimerkkinä edellä analysoitu oikeuskäytäntö – oikea soveltaminen velvoittaa työskentelyvaltion rinnastamaan ulkomailla asuvan henkilön, jonka tulot ovat kokonaan tai melkein kokonaan peräisin sen alueelta, tässä valtiossa asuvaan henkilöön paitsi *henkilö- ja perhekohtaiseen* tilanteeseen liittyvien verotuksellisten etujen osalta myös kaikkien niiden tämän henkilön kokonaisveronmaksukykyyn liittyvien näkökohtien osalta, joilla on merkitystä myönnettäessä verotuksellisia etuja maassa asuvalle henkilölle.

14 – Sama, tuomion 37 kohta. Kursivointi tässä.

15 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Léger'n em. asiassa Ritter-Coulais 1.3.2005 esittämä ratkaisuehdotus, 91 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

37. Palaan käsittelemään kysymyksen asiasisältöä ja totean, että edellä esitetystä analyysistä seuraa, että koska Lakebrinkin puolisot eivät saa merkittäviä tuloja asuinvaltiostaan, he ovat kokonaan verovelvollisia työskentelyvaltiossa eli Luxemburgissa, jonka on myönnettävä heille kokonaisveronmaksukykyyn liittyvät verotukselliset edut, jotka annetaan maassa asuville henkilöille, sillä Lakebrinkin puolisot ovat objektiivisesti viimeksi mainittuihin rinnastettavassa tilanteessa. Tästä seuraa, että LIR:n 157 ter §:n soveltamisella syrjitään Lakebrinkin puolisoita välillisesti, koska erästä heidän veronmaksukykyynsä liittyvää näkökohtaa – eli kiinteän omaisuuden vuokratappioita – ei oteta Luxemburgissa huomioon verokantaa laskettaessa sen vuoksi, että he asuvat Luxemburgin alueen ulkopuolella.

38. On täsmennettävä, että Alankomaiden ja Ruotsin hallitusten väitteiden vastaisesti tämä ratkaisu ei vaaranna yhteisöjen tuomioistuimen useaan kertaan vahvistamaa periaatetta, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat vapaasti jakaa verotusvallan keskenään.

39. Muistutan ennen kaikkea, että edellä 37 kohdassa todettu erilainen kohtelu johtuu pelkästään Luxemburgin kansallisen lainsäädännön – LIR:n 157 ter §:n – soveltamisesta, eikä Saksan ja Luxemburgin välisellä verosopimuksella ole mitään osuutta tähän. [16]

40. On lisäksi huomautettava, että kyseessä oleva lainsäädäntö ei koske veron perusteen määrittämistä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä vaan ulkomailla asuvan henkilön veronmaksukykyyn liittyvän erään näkökohdan huomioon ottamista *pelkästään verokannan laskemiseksi*, eikä tätä näkökohtaa oteta sen lisäksi huomioon veron perusteen määrittämisen yhteydessä. Se, että edellytetään, että työskentelyvaltion on verokantaa määritettäessä poikkeuksellisesti myönnettävä ulkomailla asuvan henkilön kokonaisveronmaksukykyyn liittyvät verotukselliset edut, mukaan lukien edut, jotka mahdollisesti liittyvät sellaisen omaisuuden hallintaan, josta saadut tulot eivät kuulu työskentelyvaltion verotusvallan piiriin, ei siten merkitse, että tämä valtio verottaa tämäntyyppisiä tuloja. Tästä seuraa, että nyt esillä olevassa tapauksessa ei millään tavalla vaaranneta Saksan ja Luxemburgin välisen verosopimuksen mukaista verotuksen alueperusteista jakoa, koska silloin kun Luxemburgin suurherttuakunta verottaa ulkomailla asuvaa mutta tässä valtiossa kokonaan verovelvollista henkilöä, sen ei ole pakko sisällyttää veron perusteeseen Saksassa sijaitsevista kiinteistöistä saatuja vuokratuloja – joiden osalta verotusvalta sitä vastoin kuuluu edelleen Saksalle – mutta sen on poikkeuk-

16 – Tämä erilainen kohtelu johtuu yhdestä säännöstöstä eikä perustu eroihin tai verotusvallan jakoon kahden jäsenvaltion välillä.

sellisesti otettava ne huomioon verokantaa määritettäessä.

41. Siltä osin kuin on lopuksi kysymys siitä, miten ulkomailla asuvan verovelvollisen, joka saa kaikki tai melkein kaikki verotettavat tulonsa työskentelyvaltiosta, kokonaisveronmaksukyky on otettava huomioon, katson, ettei yhteisön oikeudessa aseteta mitään erityistä velvoitetta, vaan riittää, että kyseistä verovelvollista ei syrjitä sellaiseen maassa asuvaan henkilöön nähden, joka harjoittaa vastaavanlaista toimintaa ja on siksi objektiivisesti ensin mainittuun verovelvolliseen rinnastettavassa tilanteessa. [17]

42. Nyt esillä olevan asian kannalta tästä seuraa näin ollen, että ulkomailla asuvan verovelvollisen ulkomailta saamat vuokratulot on siinä tarkoituksessa, että ne otetaan huomioon verokannan laskemiseksi, määritettävä samoilla edellytyksillä, joista on säädetty Luxemburgissa asuvien verovelvollisten osalta, ja siten Luxemburgin verolainsäädännön säännösten mukaisesti ilman, että Saksan lainsäädännöllä olisi mitään merkitystä. [18] Mielestäni se seikka, että verotusvalta kyseisten tulojen osalta kuuluu verosopimuksen nojalla Saksalle, ei osoita tätä ratkaisua vääräksi, kuten ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämässä alimman oikeusasteen tuomiossa katsotaan ja kuten Luxemburgin hallitus on väittänyt. Kuten edellä on todettu, tällaisten tulojen määrittämisellä on nimittäin merkitystä vain siinä tarkoituksessa, että tulot otetaan työskentelyvaltiossa huomioon verokantaa laskettaessa, eikä niitä oteta sen lisäksi huomioon niiden verottamiseksi, sillä tältä osin toimivalta kuuluu edelleen Saksalle ja verotus tapahtuu positiivisten tulojen osalta Saksan lainsäädännön mukaisesti.

B *Mahdolliset oikeuttamisperusteet*

43. Koska tarkasteltavana oleva lainsäädäntö rajoittaa työntekijöiden vapaan liikkuvuuden käyttämistä, on tutkittava, voidaanko se osoittaa perustelluksi yhteisön oikeus huomioon ottaen.

44. Vaikka Luxemburgin hallitus ei muodollisesti vetoa mihinkään oikeuttamisperusteeseen kyseessä olevan lainsäädännön aiheuttaman erilaisen kohtelun osalta, se pyrkii esittämissään huomautuksissa pääasiallisesti osoittamaan, että riidanalainen lainsäädäntö

17 – Ks. vastaavanlaisen päättelyn osalta em. asia de Groot, tuomion 114 ja 115 kohta.

18 – LIR:n 134 ja 134 ter §.

perustuu tarpeeseen turvata Luxemburgin verojärjestelmän johdonmukaisuus. Tutkin siis tätä perustetta ainoastaan toissijaisesti.

1. Verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaaminen

45. Luxemburgin hallitus viittaa pääasiallisesti kyseessä olevan lainsäädännön taustalla olevaan "johdonmukaisuuteen", sillä vaikka yhtäältä lainsäädännön mukaan ulkomailla asuvien verovelvollisten vuokratappioita ei oteta huomioon sen enempää veron perustetta kuin verokantaa laskettaessa, toisaalta siinä vastaavasti ei oteta huomioon tämäntyyppisiä mahdollisia positiivisia tuloja.

46. Kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaaminen on käsite, joka on oikeuskäytännössä vakiintunut asiassa Bachmann ja asiassa komissio vastaan Belgia annetuista tuomioista lähtien; näissä tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin katsoi lähtökohtaisesti, että mainittu vaatimus on sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan perustella vapaata liikkuvuutta koskeviin perusperiaatteisiin kohdistuva rajoitus. [19]

19 – Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-209, Kok. Ep. XII, s. I-1, 21–28 kohta) ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305, 14–21 kohta).

47. Edellä mainituissa asioissa yhteisöjen tuomioistuin oikeutti verojärjestelmän johdonmukaisuuden perusteella kansallisen lainsäädännön, jossa asetettiin eläke- ja kuolemanvaravakuutuksen vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden edellytykseksi, että maksut maksettiin valtiossa, joka myönsi tämän vähennysoikeuden. Tämä rajoitus oli perusteltu sen vaatimuksen vuoksi, että verotulojen menetys, joka johtui vakuutussopimusten mukaisesti maksettujen vakuutusmaksujen vähentämisestä, oli kompensoitava verottamalla näiden sopimusten nojalla maksettuja määriä, joita ei olisi voitu verottaa, jos kysymys olisi ollut ulkomaille sijoittautuneista vakuutusyhtiöistä.

48. Verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaaminen on näistä tuomioista lähtien ollut oikeuttamisperuste, johon jäsenvaltiot ovat kaikkein useimmin vedonneet välittömän verotuksen alalla. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin supistanut verotuksen johdonmukaisuuden käsitettä tuntuvasti ja katsonut vakiintuneessa oikeuskäytännössä, että tämä vaatimus oikeuttaa perusvapauksia rajoittavan toimenpiteen, kun seuraavat kolme erillistä edellytystä täyttyvät: a) verotuksellisen edun myöntämisen ja sen, että etu kompensoidaan kantamalla vero, välillä on suora yhteys, b) vähennys on tehtävä ja vero kannettava saman verotuksen puitteissa, ja c)

niiden on kohdistuttava samaan verovelvolliseen. [20]

49. On selvää, että edellytykset, jotka koskevat sitä, että kyseessä on sama verovelvollinen ja sama vero, täyttyvät nyt esillä olevassa asiassa, mutta on vielä tutkittava, onko vuokratappioiden vähentämisen ja sen, että tämäntyyppiseen sijoitukseen liittyvät positiiviset tulot otetaan huomioon verokantaa laskettaessa, välillä suora yhteys.

50. Tältä osin on todettava, että kyseessä oleva lainsäädäntö perustuu symmetrisyyssääntöön, jonka perusteella sen enempää ulkomaisilla vuokratappioilla kuin tällaisiin kiinteistösijoituksiin liittyvillä mahdollisilla positiivisilla tuloillakaan ei ole merkitystä laskettaessa ulkomailla asuvan henkilön verokantaa. Pelkkien vuokratappioiden huomioon ottaminen vaarantaisi näin ollen tarkasteltavana olevan lainsäädännön logiikan, koska tällaista verokannan laskemisen yhteydessä annettua etua ei voitaisi kompensoida ottamalla tässä tarkoituksessa huomioon mahdollisia positiivisia tuloja, joita tämänkaltainen kiinteistösijoitus oletettavasti tuottaa myöhemmin.

51. Vaikka se, ettei ulkomaisia vuokratappioita oteta huomioon laskettaessa ulkomailla asuvan henkilön verokantaa, voi näin ollen olla lähtökohtaisesti perusteltua kyseessä olevan Luxemburgin lainsäädännön taustalla olevan logiikan turvaamista koskevan vaatimuksen vuoksi, kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin tutkittava, sovelletaanko tällaista rajoittavaa toimenpidettä niin, että suhteellisuusperiaatetta noudatetaan. Riidanalaisen toimenpiteen tavoitteiden on oltava toteutettavissa siinä säädetyillä keinoilla ja niillä ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen niiden saavuttamiseksi. [21]

52. Kyseessä oleva säännöstö ei kuitenkaan ilmeisesti ole vähiten rajoittava toimenpide, jolla voidaan taata Luxemburgin verojärjestelmän johdonmukaisuus, sillä tämä tavoite voidaan saavuttaa samoin kompensaatiovaikutuksin siten, että laskettaessa ulkomailla asuvien verokantaa otetaan huomioon sekä ulkomailla aiheutuneet vuokratappiot että sieltä saadut vuokratulot. Tällaisella järjestelmällä vältettäisiin nyt käsiteltävänä olevan kaltaiset tilanteet, joissa joitakin verovelvollisen veronmaksukykyyn vaikuttavia seikkoja ei oteta huomioon asuinvaltiossa, koska hän ei saa sieltä merkittäviä tuloja, eikä työskentelyvaltiossa, josta hän saa olennaisen osan tuloistaan.

20 – En ryhdy tässä yhteydessä tarkastelemaan perusteellisemmin "verotuksen johdonmukaisuuden" käsitettä koskevaa viimeaikaista oikeuskäytäntöä, koska sillä ei ole merkitystä nyt esillä olevassa asiassa, mutta muistutan, että yhteisöjen tuomioistuin on viimeksi soveltanut kyseisen periaatteen taustalla olevia edellytyksiä joustavasti ja antanut suuremman merkityksen tarkasteltavana olevan verojärjestelmän tavoitteelle. Ks. tältä osin asiassa C-298/05, Columbus, 29.3.2007 esittämäni ratkaisuehdotus (189 kohta ja sitä seuraavat kohdat, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

21 – Ks. mm. asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1663, 32 kohta).

IV Ratkaisuehdotus

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Luxemburgin Cour administrativen kysymykseen seuraavasti:

EY 39 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä LIR:n 157 ter §:n kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan muualla kuin Luxemburgissa asuva yhteisön kansalainen, joka saa Luxemburgista palkkatuloa, joka muodostaa olennaisen osan hänen verotettavista tuloistaan, ei – toisin kuin Luxemburgissa asuva henkilö – voi vedota Luxemburgista saamiinsa tuloihin sovellettavan verokannan määrittämisessä vuokratappioihin, jotka liittyvät toisessa jäsenvaltiossa sijaitseviin kiinteistöihin, joita hän ei itse käytä asumistarkoitukseen.