# JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
# PHILIPPE LÉGER
## 15 päivänä helmikuuta 1996 *

1. Hoge Raad der Nederlanden pyytää yhteisöjen tuomioistuinta jälleen kerran ottamaan kantaa ulkomailla asuvan verovelvollisen verotukselliseen asemaan jäsenvaltiossa. Nyt käsiteltävänä olevaa asiaa voidaan pitää jatkona asiassa Schumacker [1] 14.2.1995 ja asiassa Wielockx [2] 11.8.1995 äskettäin annetuille tuomioille.

## Asian käsittely kansallisessa tuomioistuimessa

### *Pääasiaan sovellettava lainsäädäntö*

2. Luonnollisten henkilöiden välitöntä verotusta sääntelee Alankomaissa *Wet op de inkomstenbelasting 1964* (vuoden 1964 tuloverolaki, jäljempänä tuloverolaki) [3] sekä *Wet op de loonbelasting 1964* (vuoden 1964 palkkaverolaki, jäljempänä palkkaverolaki) [4].

3. Näitä on muutettu lailla 27.4.1989 [5] ja lailla 28.12.1989 [6], jotka tulivat voimaan 1.1.1990. Tämän uudistuksen seurauksena palkkaveron ja yleisten sosiaalivakuutusmaksujen kantaminen yhdistettiin siten, että ensimmäiseen veroluokkaan sisältyy vero-osuus ja sosiaalivakuutusmaksuosuus. Veropohjaa laajennettiin luopumalla yleisten sosiaalivakuutusmaksujen vähennyskelpoisuudesta, ja samalla poistettiin eräiden muiden kohteiden vähennyskelpoisuus. Vastineeksi ensimmäisen veroluokan veroprosenttia alennettiin maassa asuvien ja tiettyjen näihin rinnastettavien henkilöiden osalta ja kolmannen veroluokan veroprosenttia kaikkien verovelvollisten osalta.

4. Palkkavero on tulovero, joka pidätetään työntekijöille maksettavasta palkasta tulon lähteellä.

5. Johtajaa, joka omistaa merkittävän osuuden suljetun rajavastuuyhtiön pääomasta, pidetään hänen työstään saamansa korvauksen osalta palkansaajana ja palkkaverotuksessa verovelvollisena. Häntä pidetään palkansaajana myös yleisten sosiaalivakuutusten

* Alkuperäinen kieli: ranska.

1 — Asia C-279/93 (Kok. 1995, s. I-225).

2 — Asia C-80/94 (Kok. 1995, s. I-2493).

3 — Laki 16.12.1964, Staatsblad 519 ja — sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna — Staatsblad 1990, 103.

4 — Laki 18.12.1964, Staatsblad 521 ja — sellaisena kuin se on myöhemmin muutettuna — Staatsblad 1990, 104.

5 — Staatsblad 122, 123 ja 129.

6 — Staatsblad 611.

osalta. Häntä ei sitä vastoin rinnasteta palkansaajaan palkansaajien sosiaalivakuutusten osalta. [7]

6. Valtiolliset rajat ylittäviä verotustapauksia säädellään tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sekä tiettyjen muiden verotukseen liittyvien kysymysten ratkaisemiseksi 19.10.1970 tehdyllä Belgian kuningaskunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välisellä sopimuksella [8] (jäljempänä kahdenvälinen sopimus).

7. Kahdenvälisen sopimuksen 15 artiklan 1 kappaleen ja 16 artiklan 1 kappaleen mukaan henkilön, joka asuu Belgiassa mutta työskentelee Alankomaissa tai joka on johtajana osakeyhtiössä, jonka kotipaikka on Alankomaissa, on maksettava saamastaan palkastaan veroa Alankomaissa. Muista tuloista häntä verotetaan asuinvaltiossa eli Belgiassa.

8. Palkkaverolain 20 a pykälän 1 momentissa on Alankomaissa asuviin ja näihin rinnastettaviin työntekijöihin sovellettava verotaulukko. Rinnastaminen tulee kysymykseen, kun työntekijän kaikista maista saamat tulot muodostuvat täysin tai melkein täysin, toisin sanoen vähintään 90-prosenttisesti, Alankomaissa verotettavasta palkasta. Palkkaverolain 20 a pykälän 3 momentin mukaan tämän ehdon oletetaan täyttyneen silloin, kun henkilön palkasta on Alankomaissa pidätettävä yleinen sosiaalivakuutusmaksu.

9. Jos työntekijä ei asu Alankomaissa eivätkä hänen kaikista maista saamansa tulot yksinomaan tai melkein yksinomaan muodostu Alankomaissa verotettavista tuloista, hänen on maksettava palkkaveroa 20 b pykälän verotaulukon mukaan.

10. Palkkaverolain 20 a ja 20 b pykälässä olevien verotaulukoiden välinen ero koskee ainoastaan ensimmäistä veroluokkaa. Palkkaverolain 20 a pykälän soveltamisalaan kuuluvien työntekijöiden verokanta oli vuonna 1990 ensimmäisessä veroluokassa 13 prosenttia, kun taas 20 b pykälän soveltamisalaan kuuluvien työntekijöiden verokanta oli samassa veroluokassa 25 prosenttia. Ennen vuotta 1990 sovellettiin ensimmäisessä veroluokassa kaikkiin työntekijöihin samaa 14 prosentin verokantaa.

11. Veron yhteydessä pidätettävien yleisten sosiaalivakuutusmaksujen suuruus ensimmäisessä veroluokassa oli vuonna 1990 22,1 prosenttia.

7 — Kansallista lainsäädäntöä on selvitetty komission kirjallisissa huomautuksissa (5 kohta).

8 — Moniteur belge 25.9.1971.

12. Työntekijän, joka maksoi Alankomaissa palkastaan yleisiä sosiaalivakuutusmaksuja ja veroa, oli siis maksettava 13 ja 22,1 prosentin eli yhteensä 35,1 prosentin suuruiset ennakkomaksut.

*Pääasiaan liittyvät tosiseikat*

13. Alankomaiden kansalaisen P. H. Asscherin kotipaikka on ollut Belgiassa vuoden 1986 toukokuusta lähtien. Hän on johtaja rajavastuuyhtiössä, jonka kotipaikka on Alankomaissa. Hän toimii siis tämän yhtiön johtajana Alankomaissa. Hän on lisäksi johtaja belgialaisessa yhtiössä, jonka kotipaikka on Belgiassa. Hän toimii siis tämän yhtiön johtajana Belgiassa.

14. Asscheria verotettiin Belgiassa hänen belgialaiselta yhtiöltä saamistaan tuloista. Hänellä on Belgiassa ollut myös velvollisuus liittyä itsenäisten ammatinharjoittajien sosiaalivakuutusjärjestelmään.

15. Asscherin Alankomaista saamat tulot ovat alle 90 prosenttia hänen kaikista maista saamistaan tuloista. Sen vuoksi häneltä ei peritä yleisiä sosiaalivakuutusmaksuja.

16. Kesäkuussa 1990 Asscher sai Alankomaista 16 250 Alankomaiden guldenin (NLG) suuruisen bruttopalkan, josta pidätettiin 7 891,17 NLG palkkaverolain 20 b pykälän nojalla.

17. Hän valitti tästä pidätyksestä toimivaltaiselle verotarkastajalle. Valitus hylättiin.

18. Asscher nosti Gerechtshof te Amsterdamissa kanteen hylkäävää päätöstä vastaan. Kanne hylättiin 13.4.1992.

19. Asscher valitti Gerechtshofin päätöksestä Hoge Raad der Nederlandeniin.

*Ennakkoratkaisukysymykset*

20. Hoge Raad der Nederlanden katsoi, että pääasian ratkaiseminen edellyttää EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan tulkintaa, ja päätti 23.3.1994 lykätä asian ratkaisemista

ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat viisi ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Onko perustamissopimuksen 48 artiklan mukaan sallittua, että jäsenvaltio (työskentelyvaltio) kantaa siellä ansaitusta ja sinne sijoittautuneen työnantajan maksamasta palkasta tulo- ja palkkaverotuksessa huomattavasti suurempaa veroa, jos työntekijä ei asu työskentelyvaltiossa vaan toisessa jäsenvaltiossa?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko erilainen kohtelu kuitenkin sallittu silloin, kun työskentelyvaltion sääntöjen mukaisesti lasketut työntekijän kaikista maista saamat tulot muodostuvat alle 90-prosenttisesti tuloista, jotka työskentelyvaltio voi ottaa huomioon ulkomailla asuvien henkilöiden tuloverotuksessa?

3) Onko sallittua tällaisen erilaisen verokannan avulla ottaa huomioon se, että työntekijä ei ole työskentelyvaltiossa velvollinen maksamaan voimassa olevia sosiaalivakuutusmaksuja?

4) Onko tämän osalta merkitystä sillä seikalla, että työntekijä on velvollinen maksamaan vastaavia sosiaalivakuutusmaksuja valtiossa, jossa hänellä on kotipaikka?

5) Onko edellisiin kysymyksiin annettavien vastausten kannalta merkitystä sillä, onko työntekijä työskentelyvaltion kansalainen?"

21. Ehdotan, että aluksi on tutkittava, kuuluuko nyt käsiteltävänä oleva asia pikemminkin perustamissopimuksen 52 artiklan kuin 48 artiklan soveltamisalaan. Sen jälkeen tutkitaan esitettyjä kysymyksiä, aloittaen viimeisestä.

**Perustamissopimuksen 52 artiklan sovellettavuus**

22. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on viitannut ainoastaan perustamissopimuksen 48 artiklaan, joka koskee työntekijöiden vapaata liikkuvuutta. Pääasian kantajaa pidetäänkin kansallisessa verooikeudessa palkansaajana.

23. Perustamissopimuksen mukainen työntekijöiden vapaa liikkuvuus on eräs yhteisön perusperiaatteista, eikä 48 artiklassa tarkoitetun työntekijän käsitteen tulkinta sen vuoksi

saa vaihdella kansallisissa oikeusjärjestyksissä, vaan sillä on yhteisön laajuinen ulottuvuus. [9]

24. Yhteisön tuomioistuin on täsmentänyt seuraavasti:

"Tämä käsite on määriteltävä sellaisten objektiivisten tunnusmerkkien mukaan, jotka ovat luonteenomaisia työsuhteelle *ottaen huomioon asianomaisten henkilöiden oikeudet ja velvollisuudet.* Työsuhteen olennainen tunnusmerkki on se, että henkilö tekee tiettynä aikana toiselle henkilölle *tämän johdon alaisena* työsuorituksen ja saa siitä vastikkeeksi palkkaa." [10]

25. Komissio huomauttaa, että yhteisöjen tuomioistuimen ei ole vielä tähän mennessä tarvinnut ottaa kantaa siihen, mikä on yhtiön johtajana toimivan osakkeenomistajan asema yhteisön oikeuden mukaan. Se korostaa, että Asscher on alankomaalaisen yhtiön ainoa osakkeenomistaja. Komissio epäilee, voidaanko tällaisessa asemassa olevaa henkilöä pitää perustamissopimuksen 48 artiklassa tarkoitettuna työntekijänä. Se katsoo, että tapaukseen on ehdottomasti sovellettava perustamissopimuksen 52 artiklaa. [11]

26. Alankomaiden kuningaskunta toivoo, että yhteisöjen tuomioistuin määrittelee selvästi yhtiön johtajan aseman yhteisön oikeudessa. [12] Se ei sulje pois sitä mahdollisuutta, että yhtiön johtajana toimivan yhteisön kansalaisen valtiolliset rajat ylittävä toiminta kuuluisi *pikemminkin perustamissopimuksen* 52 kuin 48 artiklan alaisuuteen.

27. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimen on mielestäni tarkennettava työntekijän käsitteen määritelmää yhteisön oikeudessa, jotta kansallinen tuomioistuin, jolla on tältä osin yksinomainen toimivalta, voisi ratkaista pääasian kantajan oikeudellisen aseman ottaen huomioon sekä yhteisöjen tuomioistuimen antaman määritelmän että kansallisen tuomioistuimen ratkaistavaksi saatetun asian tosiseikat ja oikeudelliset seikat.

28. Se, että työsuhteessa työ tehdään toisen henkilön alaisuudessa, on käsitteen työntekijä olennainen ja käsitteeseen sisältyvä tunnusmerkki. Mikäli tämä ominaisuus puuttuu, toisten taloudellisten toimijoiden ja kuluttajien hyväksi vastiketta vastaan suoritettua toimintaa on pidettävä pikemminkin itsenäisenä ammatinharjoittamisena. Tällaista toimintaa harjoittavaan henkilöön on mielestäni silloin sovellettava perustamissopimuksen 52 eikä 48 artiklaa.

29. Henkilön, joka toimii voittoa tavoittelevan oikeushenkilön johtajana, on riippu-

9 — Asia 53/81, Levin, tuomio 23.3.1982 (Kok. 1982, s. 1035) ja asia 66/85, Lawrie-Blum, tuomio 3.7.1986 (Kok. 1986, s. 2121, 16 kohta).

10 — Em. asia Lawrie-Blum, tuomion 17 kohta. Kursivointi kirjoittajan.

11 — Komission kirjallisten huomautusten 20 kohta.

12 — Kirjallisten huomautusten 28 kohta.

matta siitä, miten näiden kahden oikeussubjektin välinen suhde on kansallisessa oikeudessa määritelty, katsottava harjoittavan perustamissopimuksen 52 artiklassa tarkoitettua *itsenäistä ammattia*, vaikka hän tiettynä aikana tekisikin oikeushenkilölle työsuorituksia saaden niistä vastikkeeksi palkkaa, *kun hän oikeushenkilön sisäistä toimivallan jakoa koskevat lain säännökset ja yhtiöjärjestyksen määräykset huomioon ottaen ei ole sellaisen toisen henkilön tai elimen alaisuudessa, joka ei ole hänen määräysvallassaan.* Kansallisen tuomioistuimen on kysymyksessä olevan asian tosiseikat ja oikeudelliset seikat huomioon ottaen ratkaistava, onko tällainen alaisuussuhde olemassa vai ei.

30. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on siis Asscherin johtamaan yhtiöön sovellettava kansallinen lainsäädäntö huomioon ottaen pääasiaa käsitellessään analysoitava sen ratkaistavaksi saatettu tilanne, jotta se pystyisi ratkaisemaan, kuuluuko asia perustamissopimuksen 48 vai 52 artiklan soveltamisalaan.

**Viides ennakkoratkaisukysymys**

31. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tällä kysymyksellä pääasiallisesti vastauksen siihen, voiko jäsenvaltion kansalainen, joka asuu ja harjoittaa taloudellista toimintaa toisessa jäsenvaltiossa, vedota kotimaassaan joko perustamissopimuksen 48 tai 52 artiklaan sellaisen työntekijänä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana harjoittamansa toiminnan osalta, jota hän harjoittaa myös kotimaassaan.

32. Tämä kysymys koskee ongelmaa, jota kutsutaan käänteiseksi syrjinnäksi.

33. Belgian, Ranskan ja Alankomaiden hallitukset katsovat, että Asscherin tapaus on yksinomaan valtion sisäinen asia, koska hän on Alankomaiden kuningaskunnan kansalainen ja harjoittaa ammattitoimintaa sen alueella.

34. Ranskan ja Alankomaiden hallitukset viittaavat yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Werner 26.1.1993 antamaan tuomioon, jossa todetaan seuraavaa:

"ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa ei estetä sitä, että jäsenvaltio voi verottaa ankarammin kansalaisiaan, jotka eivät asu sen alueella, mutta jotka harjoittavat sen alueella ammattitoimintaa ja saavat sieltä kaikki tai melkein kaikki tulonsa tai joiden varallisuus täysin tai melkein täysin sijaitsee sen alueella, kuin niitä kansalaisiaan, jotka asuvat sen alueella." [13]

35. On selvää, että yhteisön oikeutta ei sovelleta täysin jäsenvaltioiden sisäisiin tapauksiin.

13 — Asia C-112/91 (Kok. 1993, s. I-429).

36. Jäsenvaltion kansalaiset voivat vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuitenkin vedota vapaata liikkuvuutta koskeviin perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklan määräyksiin, mikäli he oman toimintansa vuoksi ovat yhteisön oikeudessa säännellyssä tilanteessa ja "— — he ovat suhteessa kotimaahansa sellaisessa tilanteessa, joka voidaan rinnastaa kaikkien muiden perustamissopimuksella taattuja oikeuksia ja vapauksia nauttivien oikeussubjektien tilanteeseen". [14]

37. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Scholz 23.2.1994 antamassaan tuomiossa erittäin yleisluontoisesti seuraavaa:

"— — asuinpaikastaan ja kansalaisuudestaan riippumatta jokainen yhteisön kansalainen, joka on käyttänyt oikeutta työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja joka harjoittaa ammattitoimintaa toisessa jäsenvaltiossa, kuuluu [työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien yhteisön oikeuden] säännösten soveltamisalaan." [15]

38. Edellä mainitun 26.1.1993 annetun tuomion asiassa oli kysymys siitä, että hammaslääkäri Werner, joka oli Saksan kansalainen ja joka oli sijoittautunut Saksaan ja saanut siellä tutkintotodistuksen ja ammattipätevyyden, ainoastaan asui toisessa jäsenvaltiossa. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan Wernerin tapauksessa ei ollut valtiolliset rajat ylittäviä piirteitä, joiden perusteella hän olisi voinut saada yhteisön oikeudessa tunnustettuja oikeuksia.

39. Tässä asiassa antamassaan ratkaisuehdotuksessa julkisasiamies Darmon korosti seuraavaa:

"Neuvoston 28.6.1990 antamiin oleskeluoikeutta koskeviin direktiiveihin saakka — —, joilla pyritään tekemään tästä oikeudesta yleinen, perustamissopimuksen taloudellinen luonne määrittää — ja rajoittaa — henkilöiden vapaata liikkuvuutta yhteisössä." [16]

40. Näitä direktiivejä [17] ei ajallisesti voitu soveltaa Werneriä koskeneeseen pääasiaan, jonka osalta julkisasiamies Darmon päätteli seuraavaa:

"Tästä seuraa, että yhteisön kansalaisten liikkumisoikeus koskee vain *taloudellisen*

14 — Ks. erityisesti asia 115/78, Knoors, tuomio 7.2.1979 (Kok. 1979, s. 399, 24 kohta) ja asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1663, 15 kohta).

15 — Asia C-419/92 (Kok. 1994, s. I-505, 9 kohta).

16 — Em. asia Werner, ratkaisuehdotuksen 30 kohta.

17 — Oleskeluoikeudesta 28 päivänä kesäkuuta 1990 annettu neuvoston direktiivi 90/364/ETY (EYVL L 180, s. 26); ammattitoimintansa lopettaneiden työntekijöiden ja itsenäisten ammatinharjoittajien oleskeluoikeudesta 28 päivänä kesäkuuta 1990 annettu neuvoston direktiivi 90/365/ETY (EYVL L 180, s. 28); opiskelijoiden oleskeluoikeudesta 28 päivänä kesäkuuta 1990 annettu neuvoston direktiivi 90/366/ETY (EYVL L 180, s. 30), kumottu virheellisen oikeudellisen perustan vuoksi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-295/90, parlamentti v. neuvosto, 7.7.1992 antamalla tuomiolla (Kok. 1992, s. I-4193), kuitenkin niin, että direktiivin vaikutukset pysyivät voimassa uuden, oikealla oikeudellisella perustalla annetun direktiivin voimaantuloon saakka, joka on korvattu sittemmin opiskelijoiden oleskeluoikeudesta 29 päivänä lokakuuta 1993 annetulla neuvoston direktiivillä 93/96/ETY (EYVL L 317, s. 59).

*toiminnan vuoksi* tapahtuvaa liikkumista." [18]

41. Luulen, että yhteisöjen tuomioistuin joutuu tulevaisuudessa ottamaan kantaa syrjintään, joka on kohdistunut jäsenvaltion kansalaisiin, jotka ovat käyttäneet ainoastaan esimerkiksi direktiivin 90/364 [19] mukaista oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, koska tällä hetkellä yhteisön oikeudessa myönnetään tietyillä edellytyksillä yleinen oleskeluoikeus taloudellisesta toiminnasta riippumatta.

42. Tämä kysymys ei tule esille Asscheria koskevan pääasian yhteydessä.

43. Direktiiviä 90/364 ei sovellettu kesäkuussa 1990, jolloin Asscherin palkasta tehtiin riidanalainen pidätys.

44. Asscher oli siirtynyt asumaan Belgiaan vuonna 1986 harjoittaakseen siellä taloudellista toimintaa aikaisemmin perustetussa belgialaisessa yhtiössä.

45. Riippumatta siitä, onko pääasian kantajaa Belgiassa harjoitetun toiminnan osalta pidettävä työntekijänä vai itsenäisenä ammatinharjoittajana, hän on näin käyttänyt perustamissopimuksessa myönnettyä vapautta.

46. Sillä seikalla ei ole merkitystä, että Asscher harjoitti toimintaa belgialaisessa yhtiössä jo ennen kuin hän muutti asuinpaikkansa Belgiaan. Perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklassa vahvistettu vapaa liikkuvuus sisältää sekä oikeuden ryhtyä harjoittamaan toimintaa työntekijänä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana että tällaisen toiminnan harjoittamisen. [20] Vapaa liikkuvuus sisältää erityisesti oikeuden muuttaa asuinpaikkaa jo aikaisemmin harjoitetun toiminnan jatkamiseksi, paitsi jos on kysymys vilpillisestä menettelystä, joka jäsenvaltiolla on oikeus estää. [21]

47. Asscher on kotimaansa suhteen samassa asemassa kuin kaikki muutkin perustamissopimuksella taatuista oikeuksista ja vapauksista hyötyvät oikeussubjektit, siten kuin edellä mainitussa asiassa Kraus annetussa tuomiossa tarkoitettiin. Häntä, kuten muitakaan oikeussubjekteja, ei saa syrjiä.

48. Viidenteen kysymykseen on mielestäni vastattava, että jäsenvaltion kansalainen, joka asuu ja harjoittaa taloudellista toimintaa toisessa jäsenvaltiossa, voi kotimaassaan vedota

18 — Em. asia Werner, ratkaisuehdotuksen 30 kohta.

19 — Mainittu edellä alaviitteessä 17.

20 — Ks. työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta yhteisön alueella 15 päivänä lokakuuta 1968 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1612/68 (EYVL L 257, s. 2) viides perustelukappale ja II osasto sekä perustamissopimuksen 52 artiklan toinen kohta.

21 — Em. asia Knoors, tuomion 25 kohta.

perustamissopimuksen 48 tai 52 artiklaan sellaisen työntekijänä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana harjoittamansa toiminnan osalta, jota hän harjoittaa myös tässä valtiossa.

49. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiä kysymyksiä ja niihin annettavia vastauksia koskevien seuraavien pohdintojen osalta on pidettävä mielessä kyseisen jäsenvaltion kansalaisen rinnastaminen niihin muiden jäsenvaltioiden kansalaisiin, jotka verotusvaltion alueella harjoittavat toimintaa työntekijöinä tai itsenäisinä ammatinharjoittajina.

*Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

50. Ensimmäisellä kysymyksellään, jota on tarkasteltava perustamissopimuksen 52 artiklan sovellettavuutta koskevien yllä esitettyjen johtopäätösten valossa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, onko perustamissopimuksen 48 tai 52 artiklan nojalla sallittua, että jäsenvaltio, jossa toisen jäsenvaltion kansalainen harjoittaa toimintaa työntekijänä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana mutta asuu kotimaassaan tai kolmannessa jäsenvaltiossa, verottaa kyseisen toisen jäsenvaltion kansalaisen toiminnastaan saamia tuloja ankarammin kuin valtiossa asuvan henkilön tuloja.

51. Toisen ennakkoratkaisukysymyksen, joka seuraa ensimmäiseen kysymykseen mahdollisesti annettavaa kielteistä vastausta ja sellaista erityistilannetta, jossa kyseinen kansalainen ei saa kaikkia tai melkein kaikkia tulojaan siitä valtiosta, jossa hän harjoittaa toimintaa, sanamuodosta voidaan päätellä, että ensimmäisellä kysymyksellä tarkoitetaan epäsuorasti mutta selkeästi sellaista päinvastaista tilannetta, jossa kansalainen saa kaikki tai melkein kaikki tulonsa tästä valtiosta.

52. Ennen kuin ehdotan ratkaisua tällä tavalla täsmennettyyn ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, muistutan välittömiä veroja koskevasta positiivisen oikeuden tilanteesta.

53. Välitön verotus ei sellaisenaan kuulu yhteisön toimivaltaan yhteisön oikeuden nykytilassa. Perustamissopimuksen 99 artiklassa annetaan neuvostolle toimivalta ainoastaan välillisen verotuksen yhdenmukaistamisen osalta. Välitöntä verotusta koskevaa lainsäädäntöä yhdenmukaistetaan perustamissopimuksen 100 artiklan mukaan siltä osin, kuin se vaikuttaa suoraan yhteismarkkinoiden toteuttamiseen tai toimintaan, ja yhdenmukaistaminen edellyttää jäsenvaltioiden yksimielisyyttä. Perustamissopimuksen 100 a artiklan 2 kohdan mukaan sitä vastoin veroja koskevat säännökset eivät sisälly saman artiklan 1 kohdan mukaiseen määräenemmistöllä tapahtuvaan sisämarkkinoiden toteuttamista ja toimintaa koskevaan yhdenmukaistamiseen.

54. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut, että "— — jäsenvaltioiden on silti käytettävä niiden omia toimivaltuuksia yhteisön oikeutta noudattaen". [22]

55. Jäsenvaltiot eivät tästä syystä voi välittömän verotuksen alalla ryhtyä toimiin, jotka saattaisivat perusteettomasti estää työntekijöiden vapaata liikkuvuutta (perustamissopimuksen 48 artikla) [23] tai itsenäistä ammattia harjoittavien oikeussubjektien vapaata liikkuvuutta (52 artikla) [24].

56. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaista kohtelua koskevissa säännöissä ei kielletä pelkästään kansalaisuuteen tai yhtiöiden kotipaikkaan perustuvaa näkyvää syrjintää vaan myös kaikki peitelty syrjintä, joka perustuu muihin erottaviin tekijöihin mutta johtaa samaan lopputulokseen. [25]

57. Näin ollen on olemassa vaara, että kansallista lainsäädäntöä, jonka soveltaminen ei riipu kyseisen verovelvollisen kansalaisuudesta mutta jossa säädetään asuinpaikkaan perustuvasta erilaisesta kohtelusta ja joka sen vuoksi on epäedullinen ulkomailla asuville, sovelletaan pääasiallisesti toisten jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi, koska ulkomailla asuvat useimmiten ovat henkilöitä, jotka eivät ole kyseisen valtion kansalaisia. [26]

58. Yksinomaan jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden edullisempi kohtelu voi näin olla kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää. [27]

59. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan samoin "syrjintää on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa". [28]

60. Edellä mainitussa asiassa Schumacker annetussa tuomiossa, jossa oli kysymys perustamissopimuksen 48 artiklan tulkinnasta, pääasia koski kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan ainoastaan maassa asuvien henkilöiden verotuksessa voidaan ottaa huomioon perhekohtainen tilanne ja vähentää tiettyjä sosiaalikuluja.

22 — Ks. erityisesti asia C-246/89, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 4.10.1991 (Kok. 1991, s. I-4585, 12 kohta) ja em. asia Schumacker, tuomion 21 kohta.

23 — Asia C-175/88, Biehl, tuomio 8.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1779, 12 kohta).

24 — Asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273) ja asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993 (Kok. 1993, s. I-4017).

25 — Ks. erityisesti asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974 (Kok. 1974, s. 153, 11 kohta) ja em. asia Commerzbank, tuomion 14 kohta.

26 — Em. asia Biehl, tuomion 14 kohta ja samoin em. asia Schumacker, tuomion 28 kohta.

27 — Em. asia Schumacker, tuomion 29 kohta.

28 — Sama, tuomion 30 kohta.

61. Yhteisöjen tuomioistuin joutui tässä yhteydessä erittelemään sellaista tilannetta, jossa verovelvollinen on ulkomailla asuva työntekijä, joka ei saa merkittävää tuloa asuinvaltiossa, jonka verotettavat varat koostuvat pääasiallisesti työskentelyvaltiossa harjoitetun toiminnan varoista ja jonka henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei tämän vuoksi voida asuinvaltiossa ottaa hänen edukseen huomioon.

62. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että "[T]ällaisen ulkomailla asuvan ja vastaavaa ansiotyötä tekevän, maassa asuvan henkilön objektiivisen tilanteen välillä ei ole sellaista laadullista eroa, että se oikeuttaisi erilaiseen kohteluun otettaessa verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne verotuksessa huomioon". [29]

63. Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että "—— syrjintä muodostuu siitä, että tämän ulkomailla asuvan henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon asuinpaikan valtiossa eikä työskentelyvaltiossa". [30]

64. Yhteisöjen tuomioistuin on näin katsonut, että syrjintä aiheutui erilaisten sääntöjen soveltamisesta samankaltaisiin tilanteisiin. Tilanteiden samanlaisuus johtui siitä, että sekä maassa asuvia että ulkomailla asuvia verotettiin kaikista heidän tuloistaan samassa valtiossa. Ainoa ero näiden kahden verovelvollisten ryhmän välillä oli heidän asuinpaikkansa. Tämä seikka ei riittänyt syrjinnän oikeuttamiseen.

65. Edellä mainitussa asiassa Wielockx [31] annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on päätynyt samaan ratkaisuun perustamissopimuksen 52 artiklan osalta.

66. Tätä ratkaisua on perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklan osalta noudatettava sitäkin suuremmalla syyllä silloin, kun erilainen kohtelu ei ole passiivista, eli verotuksen keventämiseen tähtäävän henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomiotta jättämistä, vaan aktiivista, eli verokannan korottamista. Asiaa objektiivisesti tarkasteltaessa ei voida mitenkään perustella sitä, että maassa asuvaa ja ulkomailla asuvaa, jotka saavat kaikki tai melkein kaikki tulonsa samassa jäsenvaltiossa harjoitetusta toiminnasta, verotetaan eri verokannan mukaan yksinomaan asuinpaikan perusteella.

67. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio ei saa verottaa ankarammin toisen jäsenvaltion kansalaista, joka toimii työntekijänä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana ensin mainitussa valtiossa ja joka saa kaikki tai melkein kaikki tulonsa tästä toiminnasta, mutta joka asuu kotimaassaan tai kolmannessa jäsenvaltiossa, kuin jos hän asuisi verotusvaltiossa ja harjoittaisi

29 — Sama, tuomion 37 kohta.

30 — Sama, tuomion 38 kohta.

31 — Asia Wielockx, tuomion 20 ja 21 kohta.

siellä samaa toimintaa. Tällaista kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää on sekä se, että ulkomailla asuvan verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon että se, että häneen sovelletaan korkeampaa verokantaa.

## Toinen ennakkoratkaisukysymys

68. Kansallinen tuomioistuin kysyy, onko perustamissopimuksen 48 tai 52 artiklan mukaan sallittua, että jäsenvaltio verottaa ankarammin toisen jäsenvaltion kansalaisia kuin omia maassa asuvia kansalaisiaan, mikäli toisen maan kansalainen, joka toimii sen alueella työntekijänä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana mutta asuu kotimaassaan tai jossain muussa jäsenvaltiossa, ei saa kaikkia tai melkein kaikkia tulojaan tästä toiminnasta.

69. Alankomaiden laissa on tarkaksi rajaksi asetettu 90 prosenttia kaikista maista saaduista tuloista, jonka alittuessa ulkomailla asuvia kohdellaan verotuksessa eri tavalla kuin maassa asuvia ja jonka ylittyessä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verotuskohtelu on samanlainen. Ulkomailla asuvien henkilöiden muusta jäsenvaltiosta kuin asuinvaltiostaan saamien tiettyjen tulojen verottamisesta 21 päivänä joulukuuta 1993 antamassaan suosituksessa 94/79/EY [32] komissio on ehdottanut rajaksi 75 prosenttia verotettavasta kokonaistulosta. Edellä mainitussa asiassa Schumacker antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin ei ole halunnut määritellä mitään tiettyä prosenttilukua. Tällaisen prosentin määrääminen ei kuulukaan ennakkoratkaisumenettelyyn. Yhteisöjen tuomioistuimen tekemän erittelyn mukaan rajana on pikemminkin pidettävä sitä jäsenvaltioittain vaihtelevaa rajaa, jonka alittuessa tai ylittyessä tuloa joko verotetaan tai ei veroteta verovelvollisen asuinvaltiossa, silloin kun kyseessä on verovelvollinen, jota verotetaan ulkomailla asuvana verovelvollisena jossain toisessa jäsenvaltiossa. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuimen ei samasta syystä pidä käsiteltävänä olevassa asiassakaan määrätä sovellettavaksi tiettyä prosenttia.

70. Ennen kuin yhteisöjen tuomioistuin asiassa Schumacker antamassaan tuomiossa tarkasteli erikseen sellaisen ulkomailla asuvan henkilön tilannetta, joka saa kaikki tai melkein kaikki tulonsa työskentelyvaltiosta, se totesi, että "[M]aassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät siis yleisesti ottaen ole samankaltaisia välittömän verotuksen alalla". [33]

71. Yhteisöjen tuomioistuin on arvioinut asiaa seuraavasti:

"Ulkomailla asuvan henkilön valtion alueelta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kaikista tuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti hänen asuinpaikaltaan. Sen ohella ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen

32 — EYVL 1994 L 39, s. 22.

33 — Asia Schumacker, tuomion 31 kohta. Tämä kanta on perustamissopimuksen 52 artiklan osalta vahvistettu em. asiassa Wielockx annetun tuomion 18 kohdassa.

ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen mukaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpommin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus. Tämä paikka vastaa yleensä asianomaisen henkilön tavanomaista asuinpaikkaa. Myös kansainvälisessä vero-oikeudessa, ja erityisesti Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) kaksinkertaisen verotuksen alalla laatimassa mallisopimuksessa, hyväksytään, että asuinpaikan valtiolle kuuluu periaatteessa verovelvollisen verottaminen kokonaisvaltaisesti ottamalla huomioon tämän henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen erottamattomasti liittyvät seikat.

Maassa asuvan tilanne on sikäli erilainen, koska verovelvollisen tulojen olennainen osa keskittyy tavallisesti asuinpaikan valtioon. Tämän ohessa tällä valtiolla on yleensä kaikki tarvittavat tiedot verovelvollisen kokonaisveronmaksukyvyn arvioimiseksi ottaen huomioon hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa." [34]

72. Yhteisöjen tuomioistuin on tehnyt tästä seuraavan päätelmän:

"Näin ollen se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää maassa asuvalle, ei yleensä ottaen ole syrjivää, koska nämä kaksi verovelvollisten ryhmää eivät ole toisiinsa verrattavissa tilanteissa." [35]

73. On tärkeää huomata, että yhteisöjen tuomioistuin ei päätöksessään vahvistanut, että erilaisen kohtelun mahdollisuus voi liittyä mihin tahansa eroon maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteissa. Yhteisöjen tuomioistuin on tarkoittanut, että ainoastaan mikäli "*objektiivisen tilanteen* välillä [on] *eroa*, —— se oikeuttaisi erilaiseen kohteluun". [36]

74. Mielestäni tähän on lisättävä, että tilanteiden välisellä erolla on oltava myös *verotuksellista merkitystä*, toisin sanoen erolla on oltava riittävän kiinteä yhteys kyseiseen verotuksen alaan.

75. Kun yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että ulkomailla asuvan verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei tarvitse ottaa huomioon työskentelyvaltiossa, tämä on itse asiassa johtunut siitä, että kansainvälisessä vero-oikeudessa ne periaatteessa otetaan huomioon asuinvaltiossa verovelvollisen kaikista maista saamien tulojen yhteydessä. Henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottaminen on juuri tällainen objektiivisien tilanteiden välinen ero, ja se on verotuksellisesti merkittävä seikka. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa erilaisella kohtelulla on hyväksyttävä tarkoitus eli sen estäminen, että ulkomailla asuvan henkilö- ja perhekoh-

34 — Asia Schumacker, tuomion 32 ja 33 kohta.

35 — Asia Schumacker, tuomion 34 kohta. Tämä kanta on perustamissopimuksen 52 artiklan osalta pääasiallisesti vahvistettu asiassa Wielockx annetussa tuomiossa (19 kohta).

36 — Asia Schumacker, tuomion 37 kohta. Kursivointi kirjoittajan.

tainen tilanne otettaisiin hänen edukseen huomioon kahteen kertaan.

76. On kuitenkin huomattava, että toisaalta maassa asuvien ja toisaalta sellaisten ulkomailla asuvien, jotka eivät saa kaikkia tai melkein kaikkia tulojaan toisesta jäsenvaltiosta, erilainen kohtelu henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisessa ei näytä olevan mahdollinen Alankomaiden kuningaskunnan ja Belgian kuningaskunnan välisessä tilanteessa. Kahdenvälisen sopimuksen 25 artiklan 3 kappaleen, jonka määräykset tältä osin ovat edullisempia kuin yllämainitun OECD:n mallisopimuksen 24 artikla, mukaan "jommassakummassa valtiossa asuvat luonnolliset henkilöt saavat toisessa valtiossa hyväkseen ne henkilökohtaiset vähennykset, veron alennukset ja verohuojennukset, jotka viimeksi mainittu valtio myöntää siellä asuville henkilöille siviilisäädyn tai huoltovelvollisuuden vuoksi."

77. Toiseen kysymykseen on mielestäni vastattava, että perustamissopimuksen 48 tai 52 artiklan perusteella on periaatteessa sallittua, että jäsenvaltio verottaa raskaammin toisen jäsenvaltion kansalaisia kuin omia maassa asuvia kansalaisiaan, mikäli ulkomaan kansalainen, joka toimii sen alueella työntekijänä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana mutta asuu kotimaassaan tai jossain kolmannessa jäsenvaltiossa, ei saa kaikkia tai melkein kaikkia tulojaan tästä toiminnasta. Erilaisen kohtelun on kuitenkin perustuttava objektiivisten tilanteiden väliseen eroon, joka on verotuksellisesti merkittävä.

**Kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys**

78. Näillä kysymyksillä, joita on käsiteltävä yhdessä, ennakkoratkaisupyynnön tehnyt tuomioistuin haluaa selvittää, onko se, että ulkomailla asuvan verovelvollisen verotusvaltiossa saamasta tulosta ei siellä pidätetä sosiaalivakuutusmaksuja, sellainen objektiivisten tilanteiden välillä oleva verotuksellisesti merkittävä ero, jonka perusteella ulkomailla asuvaa voidaan verottaa ankarammin.

79. Totean heti, että se, onko ulkomailla asuva mahdollisesti velvollinen suorittamaan sosiaalivakuutusmaksuja asuinvaltiossaan, ei mielestäni ole verotuksellisesti merkittävä seikka.

80. En ole samaa mieltä kuin Alankomaiden hallitus, joka väittää, että "kohtuullisen hyvässä verojärjestelmässä on mahdollista kompensoida tietyille verovelvollisille myönnetty vapautus sosiaalivakuutusmaksujen suorittamisvelvollisuudesta ja tämän vapautuksen vaikutus veronmaksukykyyn". [37]

81. En ole samaa mieltä kuin Ranskan hallitus, joka melkein samoin sanoin väittää, että

37 — Kirjallisten huomautusten 13 kohta.

"tämä vapautus kompensoidaan Alankomaiden lainsäädännössä siten, että ensimmäisessä veroluokassa sovelletaan korkeampaa verokantaa ulkomailla asuvien tuloihin kuin maassa asuvien tuloihin" ja että tällä tavalla taataan "Alankomaiden *verojärjestelmän johdonmukaisuus*" [38] yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Bachmann 28.1.1992 antamassa tuomiossa [39] tarkoitetulla tavalla.

82. Välittömät verot ja sosiaalivakuutusmaksut ovat täysin erityyppisiä maksuja, joilla ei ole mitään *välitöntä* yhteyttä keskenään. Sosiaalivakuutusmaksujen maksaminen liittyy *sosiaalivakuutusjärjestelmään*, ja siitä seuraa oikeus saada määrättyjä suorituksia. Verojen maksaminen sitä vastoin ei anna sellaisenaan oikeutta suoritusten saamiseen, mikä on täysin vieras piirre sosiaalivakuutusjärjestelmässä.

83. Ensi näkemältä on siis vaikea päätellä, miten erityyppiset maksut voidaan kompensoida.

84. Tilannetta ei muuta pelkästään se seikka, että valtio teknisistä syistä katsoo paremmaksi kantaa välittömät verot ja sosiaalivakuutusmaksut samassa menettelyssä yhdenmukaisella määräytymisperusteella.

85. Valtio ottaa alueellaan harjoittamassaan talous- ja veropolitiikassa huomioon sellaisen yhteiskunnallis-taloudellisen tekijän kuin sosiaalivakuutusmaksuprosentin samalla tavalla kuin muutkin tekijät, esimerkiksi välittömän verotuksen merkityksen.

86. Pidätettyjen sosiaaliturvamaksujen määrä voi olla sellainen muuta kuin päätöksenteon kohteena olevaa alaa välittömästi koskeva seikka, jonka vuoksi valtio päättää keventää verorasitusta estääkseen sen, että pakollisten pidätysten kokonaismäärä muutoin nousisi.

87. Jos sosiaalivakuutusmaksujen osuus on nolla prosenttia siitä syystä, että verovelvollinen maksaa maksut toiseen valtioon tai ei ole vakuutettu kummassakaan valtiossa, sen perusteella ei saa erottaa yhtä verovelvollisten ryhmää omaksi ryhmäkseen ja verottaa sitä muita ankarammin.

38 — Kirjallisten huomautusten 4 kohdan viides alakohta.

39 — Asia C-204/90 (Kok. 1992, s. I-249). Tämän tuomion tuomiolauselmassa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että jäsenvaltio voi "sovellettavan verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi" asettaa sairaus-, tapaturma-, vanhuus- tai kuolemantapausvakuutusmaksujen vähentämisen edellytykseksi sen, että maksut maksetaan kyseisessä valtiossa, ja että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien erilainen kohtelu voi tästä syystä olla perusteltua. Yhteisöjen tuomioistuin oli tätä ennen jo korostanut (21 kohta), että "— — vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuus ja vakuutuksenantajien vakuutussopimuksen perusteella tekemien suoritusten veronalaisuus liittyvät toisiinsa", ja se oli tästä tehnyt seuraavan päätelmän (22 kohta): "Tästä seuraa, että se *verotulojen menetys, joka aiheutuu siitä, että* — — vakuutusmaksut saadaan vähentää verotettavasta kokonaistulosta, kompensoidaan tällaisessa verojärjestelmässä verottamalla vakuutuksenantajien maksamia eläkkeitä, elinkorkoja ja pääomia. Mikäli vakuutusmaksuja ei voida vähentää verotuksessa, vakuutuksenantajilta saadut suoritukset ovat verovapaita."

88. Jos valtio päättää verottaa tällaista ryhmää ankarammin, kyseessä on jompikumpi seuraavista tilanteista:

— aiheutetaan perusteetonta vahinkoa niille ulkomailla asuville verovelvollisille, jotka maksavat sosiaalivakuutusmaksuja asuinvaltiossaan,

— niiden ulkomailla asuvien osalta, jotka eivät ole vakuutettuja kummassakaan valtiossa eivätkä maksa sosiaalivakuutusmaksuja, valtio ylittää verotuksellisen itsemääräämisoikeutensa rajat ryhtyessään arvioimaan ulkomailla asuvien kokonaisveronmaksukykyä ja siis sitä, mikä on näiden maksamien verojen toivottava progressio, koska kansainvälisen vero-oikeuden nojalla asuinvaltio verottaa näitä henkilöitä heidän kaikista maista saamistaan tuloista.

89. Nyt käsiteltävänä olevan asian osalta on todettava, että kahdenvälisen sopimuksen 24 artiklan 2 kappaleen 1 kohdan nojalla verotuksen kokonaisprogression arvioiminen kuuluu Belgian kuningaskunnalle ja sillä on oikeus *verokannan määräämistä varten* ottaa huomioon Alankomaissa saadut ja siellä verotettavat tulot, jotka mainitun sopimuksen nojalla on vapautettu verosta Belgiassa.

90. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva tapaus ei missään nimessä ole sellainen, joka edellä mainitussa asiassa Bachmann annetussa tuomiossa on katsottu perustelluksi.

91. Asiassa Bachmann oli kysymys siitä, että Belgiaan sijoittautuneille yhtiöille maksettujen sosiaalivakuutusmaksujen vähentäminen verotuksessa aiheutti todellisen verotulojen menetyksen, mikä kompensoitiin verottamalla Belgiassa näiden yhtiöiden maksamia määriä. Aluksi vähennetyt ja sittemmin verotetut määrät liittyivät lisäksi samaan sopimukseen.

92. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa kyseiset ulkomailla asuvat verovelvolliset eivät ole vähentäneet Alankomaissa sosiaalivakuutusmaksuja ennen 1.1.1990 eivätkä sen jälkeen. Verotuloja ei siis ole suoranaisesti menetetty näiden sosiaalivakuutusmaksujen vuoksi. Korkeampaa verokantaa ei ole sovellettu sosiaalivakuutusmaksujen vastikkeena saatuihin suorituksiin vaan verovelvollisen ammattituloon.

93. Alankomaiden hallitus väittää, että maassa asuvat henkilöt eivät ole enää 1.1.1990 jälkeen voineet verotettavasta tulostaan vähentää maksamiaan sosiaalivakuutusmaksuja. Koska ulkomailla asuvat henkilöt, joita ei ole vakuutettu Alankomaissa, eivät edes ennen tätä päivää ole voineet vähentää

sosiaalivakuutusmaksuja, he olivat ilman perusteltua syytä suhteellisesti edullisemmassa asemassa verokannan alentamisen takia. [40]

94. Tämä väite on mielestäni epätarkka.

95. Saman verokannan soveltaminen maassa asuviin ja ulkomailla asuviin ei johda ulkomailla asuvien suosimiseen verotuksessa, vaan sillä taataan tämän verovelvollisryhmän ja maassa asuvien henkilöiden verotuskohtelun yhdenvertaisuus.

96. Kohtelun yhdenvertaisuudella, joka on säilytettävä, ei tarkoiteta saman oikeussubjektiryhmän edullisten tai epäedullisten tilanteiden yhdenvertaisuutta eri aikoina vaan samankaltaisessa tilanteessa olevien eri oikeussubjektiryhmien yhdenvertaisuutta tiettynä ajankohtana.

97. Ennen vuotta 1990 ensimmäisessä tuloveroluokassa sovellettiin samaa 14 prosentin verokantaa sekä ulkomailla asuviin että maassa asuviin, jolloin kohtelu oli yhdenvertaista. Sillä erolla, joka verokannan soveltamisen alkuvaiheessa oli verovelvollisryhmien tilanteiden välillä ja joka johtui siitä, että maassa asuvien maksamat sosiaalivakuutusmaksut olivat vähennyskelpoisia ja siitä, että ne sosiaalivakuutusmaksut, joita ulkomailla asuvat eivät oletettavasti olleet maksaneet, eivät olleet vähennyskelpoisia, ei ollut mitään yhteyttä myöhemmin sovellettavaan verokantaan, joka oli sama molemmille ryhmille. Ero liittyi johdonmukaisesti ainoastaan sosiaalivakuutusmaksujen todelliseen maksamiseen tai niiden suorittamisvelvollisuudesta saatuun vapautukseen.

98. Millään uudella seikalla ei voida vuoden 1990 jälkeen perustella sitä, että ulkomailla asuviin aletaan yhtäkkiä soveltaa 25 prosentin verokantaa ja maassa asuviin ainoastaan 13 prosentin verokantaa.

99. Sitä vastoin on korostettava, että Alankomaiden kuningaskunta väittää itse, että mikäli maassa asuvat eivät enää voi vähentää sosiaalivakuutusmaksuja, minkä vuoksi heidän verotettava tulonsa kasvaa ja heihin kohdistuva verotusrasitus lisääntyy, "verotus ei kuitenkaan ole lisääntynyt", koska "veroina ja sosiaalimaksuina kannettavat määrät ovat kokonaisuudessaan vähentyneet". [41]

100. Vaikuttaa siis siltä, että maassa asuvien kannalta verotuksellisesti neutraalin uudistuksen yhteydessä on otettu käyttöön 12 prosenttiyksikön suuruinen ero maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verokantojen välillä, viimeksi mainittujen vahingoksi.

40 — Kirjallisten huomautusten 11 kohta.

41 — Sama.

101. Vaikuttaa myös siltä, että sen estämiseksi, että tietyt ulkomailla asuvat henkilöt saisivat hyväkseen yhden prosenttiyksikön suuruisen alennuksen ennen vuotta 1990 sovellettuun verokantaan, heihin on alettu soveltaa verokantaa, joka on 12 prosenttiyksikköä suurempi kuin maassa asuviin sovellettava verokanta.

102. Kun Alankomaiden hallitus toteaa, "— — että on välttämättä estettävä se — — että verorasitus, joka kohdistuu ulkomailla asuviin, joiden — — ei tarvitse — — maksaa sosiaalivakuutusmaksuja, olisi selvästi kevyempi kuin maassa asuviin kohdistuva verorasitus", [42] se on epäilemättä sekoittanut toisaalta varsinaisen verorasituksen ja toisaalta sen rasituksen, joka laajemmin taloudellisella tasolla aiheutuu tietyssä valtiossa käytössä olevien pakollisten pidätysten, erityisesti sosiaalivakuutusmaksujen ja veronpidätysten, kokonaismäärästä.

103. Silloin kun verokanta on sama, myös verorasitus on sama, riippumatta siitä, onko tietty verovelvollinen muutoin velvollinen suorittamaan sosiaalivakuutusmaksuja vai ei.

104. Alankomaiden kuningaskunta vahvistaa, että 1.1.1990 alkaen sekä maassa asuvilla että ulkomailla asuvilla on ollut oikeus perusvähennykseen, joka vastaa verosta ja sosiaalivakuutusmaksuista vapautettua tulon määrää. [43] Sen mukaan tästä voi seurata, että ulkomailla asuvat saavat hyväkseen verosta vapaan tulon osuuden kaksi kertaa, eli sekä asuinvaltiossa että työskentelyvaltiossa, vaikka OECD:n mallisopimuksen 24 artiklan 3 kappaleen (sellaisena kuin se on ajan tasalle saatettuna 1.9.1992) mukaan työskentelyvaltiolla ei ole velvollisuutta myöntää ulkomailla asuville henkilöille samoja henkilökohtaisia vähennyksiä, veronalennuksia tai -huojennuksia siviilisäädyn tai huoltovelvollisuuden perusteella kuin valtiossa asuville. Ulkomailla asuvien henkilöiden verokannan määräämistä 25 prosentiksi ei voida tarkastella tästä seikasta erillään eikä myöskään jättää huomioon ottamatta.

105. Tätä väitettä ei voida hyväksyä.

106. Jos ulkomailla asuvat saavat perusvähennyksen hyväkseen molemmissa valtioissa, se tapahtuu näiden valtioiden sopimuksella tekemän valinnan nojalla. OECD:n mallisopimusta sovelletaan Belgian kuningaskunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä ainoastaan siltä osin, kuin mallisopimuksen määräykset on otettu osaksi tehtyä sopimusta. Kahdenvälisessä sopimuksessa ei kuitenkaan ole määräystä, jolla sopimuspuolet vapautettaisiin myöntämästä ulkomailla asuville samoja henkilökohtaisia vähennyksiä, veronalennuksia tai -huojennuksia kuin maassa asuville. Kahdenvälisen sopimuksen edellä mainitussa 25 artiklan 3 kappaleessa sitä vastoin nimenomaan määrätään, että toisessa valtiossa asuvat saavat toisessa valtiossa hyväkseen nämä vähennykset, alennukset ja huojennukset.

42 — Sama, tuomion 12 kohta.

43 — Kirjallisten huomautusten 14 kohta.

107. Alankomaiden hallitus täsmentää, että määrätessään ulkomailla asuviin sovellettavan verokannan suuruudeksi 25 prosenttia se on samalla ottanut huomioon naapurimaissa voimassa oleva verokannan, joka yleensä on korkeampi kuin Alankomaissa asuviin sovellettava verokanta, joten ulkomailla asuvien veromaksukyky on suhteellisesti parempi kuin *maassa asuvien.* [44]

108. Tällainen käsitys ei ole perusteltu.

109. Kuten olen jo korostanut, jäsenvaltion ei kuulu toisen jäsenvaltion puolesta arvioida viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa asuvien kokonaisveronmaksukykyä, kun se verottaa sitä osaa näiden tulosta, joka on saatu ensin mainitussa valtiossa. [45]

110. Mikäli valtio katsoo, että naapurivaltiossa sovellettu verokanta on asianmukainen, ja se haluaa ryhtyä soveltamaan samaa verokantaa, sen on tehtävä niin kaikkien verovelvollisten osalta, eikä se saa tässä suhteessa erotella verovelvollisia.

111. Alankomaiden kuningaskunta toteaa lopuksi, että mikäli ulkomailla asuviin vakuuttamattomiin henkilöihin olisi sovellettu samaa verokantaa kuin maassa asuviin, tällä alemmalla verokannalla olisi voinut olla "imuvaikutus". Ulkomailla asuvilla olisi ollut houkutus hankkia osa tuloistaan Alankomaista yksinomaan edullisemman verotusjärjestelmän *vuoksi.* [46]

112. Tämä väite kuvastaa sitä pelkoa, jota voidaan, kummallista kyllä, kutsua *veroinvaasioksi.*

113. Tämä väite ei vakuuta minua.

114. Ensinnäkin on vaikea kuvitella, että ensimmäiseen veroluokkaan vuoteen 1989 saakka sovelletun 14 prosentin verokannan alentamisella yhdellä prosenttiyksiköllä olisi imuvaikutus.

115. Toiseksi, ja ennen kaikkea, en pysty havaitsemaan, mitä *verotuksellista vahinkoa* aiheutuu valtiolle, jota tällainen ilmiö kohtaa.

44 — Sama, tuomion 15 kohta.

45 — Ks. edellä 88 kohta.

46 — Kirjallisten huomautusten 16 kohta.

116. Yleensä valtiot pyrkivät suojautumaan *veronkiertoa* vastaan. Tällöin verovelvollinen pyrkii järjestämään tilanteensa sellaiseksi, että häntä verottaa joku toinen, oletettavasti lievemmän verotuksen maa kuin se, jonka pitäisi häntä verottaa. Veronkierron kohteeksi joutuneen valtion kärsimä vahinko on ilmeinen: se vastaa menetettyjä verotuloja.

117. Se valtio, jonka verotettavaksi verovelvolliset tarkoituksellisesti hakeutuvat, ei todellakaan kärsi mitään vahinkoa, vaan päin vastoin hyötyy niistä verotuloista, joita se muutoin ei olisi saanut.

118. On huomattava, että edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska [47] yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että perustamissopimuksen 52 artiklassa ei sallita poikkeamista sijoittautumisvapauden perusperiaatteesta edes veronkierron uhasta johtuvista syistä. [48]

119. Loppujen lopuksi yhdelläkään näistä tarkastelluista väitteistä ei voida perustella erilaista kohtelua verojärjestelmän johdonmukaisuutta kriteerinä käyttäen, joka hyväksyttiin perusteluksi edellä mainitussa asiassa Bachmann annetussa tuomiossa. Yhdessäkään väitteessä ei tuoda esiin perustamissopimuksen 48 artiklan 3 kohdassa tai 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja "yleisen järjestyksen tai turvallisuuden taikka kansanterveyden" vuoksi perusteltuja syitä.

120. Mikäli asiasta on vielä joitakin epäilyksiä, ne hälvenevät pääasian kantajan ja komission tekemien huomautuksien takia. Nämä ovat perustellusti todenneet, että syrjinnästä on selvästi kysymys silloin, kun verrataan ulkomailla asuvaa, jonka verokanta on 25 prosenttia, Alankomaissa asuvaan verovelvolliseen, jonka verokanta on alempi eli 13 prosenttia silloinkin, kun hän ei saa kaikkia tai melkein kaikkia verotettavia tulojaan tästä valtiosta eikä maksa sinne sosiaalivakuutusmaksuja. [49]

121. Yhteenvetona on todettava, että pääasiassa käsiteltävänä olevan kaltainen erilainen kohtelu on kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää.

122. Kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on mielestäni vastattava, että se seikka, että ulkomailla asuvan verovelvollisen verotusvaltiosta saamasta tulosta ei siellä pidätetä sosiaalivakuutusmaksuja, ei ole sellainen objektiivisten tilanteiden välinen ero eikä verotuksellisesti merkittävä seikka, jonka perusteella ulkomailla asuvien ankarampaa verotusta voitaisiin pitää perusteltuna.

47 — Asia 270/83, tuomion 25 kohta.

48 — Tämä toteamus aiheuttaa mielestäni kyseisellä verotuksen alalla rajanveto-ongelman suhteessa edellä mainitussa asiassa Knoors annetussa tuomiossa tehtyyn varaukseen vilpillisen menettelyn osalta, siltä osin kuin on kysymys käänteisestä syrjinnästä (ks. edellä 46 kohdan viimeinen virke).

49 — Kirjallisten huomautusten 4.3.2. kohdan g alakohdan kolmannen alakohdan loppu ja 27 kohta.

## Ratkaisuehdotus

123. Ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Hoge Raad der Nederlandenin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Henkilön, joka toimii voittoa tavoittelevan oikeushenkilön johtajana, on riippumatta siitä, miten näiden oikeussubjektien välinen suhde on kansallisessa lainsäädännössä määritelty, katsottava harjoittavan perustamissopimuksen 52 artiklassa tarkoitettua itsenäistä ammattia, vaikka hän tiettynä aikana tekisikin oikeushenkilölle työsuorituksia saaden niistä vastikkeeksi palkkaa, kun hän oikeushenkilön sisäistä toimivallan jakoa koskevat lain säännökset ja yhtiöjärjestyksen määräykset huomioon ottaen ei ole sellaisen toisen henkilön tai elimen alaisuudessa, joka ei ole hänen määräysvallassaan. Kansallisen tuomioistuimen on kysymyksessä olevan asian tosiseikat ja oikeudelliset seikat huomioon ottaen ratkaistava, onko tällainen alaisuussuhde olemassa vai ei.

2) Jäsenvaltion kansalainen, joka asuu ja harjoittaa taloudellista toimintaa toisessa jäsenvaltiossa, voi kotimaassaan vedota joko perustamissopimuksen 48 tai 52 artiklaan sellaisen työntekijänä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana harjoittamansa toiminnan osalta, jota hän harjoittaa myös tässä valtiossa.

3) Perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltio ei saa verottaa ankarammin toisen jäsenvaltion kansalaista, joka toimii työntekijänätai itsenäisenä ammatinharjoittajana ensin mainitussa valtiossa ja joka saa kaikki tai melkein kaikki tulonsa tästä toiminnasta, mutta joka asuu kotimaassaan tai kolmannessa jäsenvaltiossa, kuin jos hän asuisi verotusvaltiossa ja harjoittaisi siellä samaa toimintaa.

4) Perustamissopimuksen 48 tai 52 artiklan mukaan on periaatteessa sallittua, että jäsenvaltio verottaa ankarammin toisen jäsenvaltion kansalaisia kuin omia

maassa asuvia kansalaisiaan, mikäli ulkomaan kansalainen, joka toimii sen alueella työntekijänä tai itsenäisenä ammatinharjoittajana mutta asuu kotimaassaan tai jossain kolmannessa jäsenvaltiossa, ei saa kaikkia tai melkein kaikkia tulojaan tästä toiminnasta. Erilaisen kohtelun on kuitenkin perustuttava objektiivisten tilanteiden väliseen eroon, joka on verotuksellisesti merkittävä.

5) Se seikka, että ulkomailla asuvan verovelvollisen verotusvaltiosta saamasta tulosta ei siellä pidätetä sosiaalivakuutusmaksuja, ei ole sellainen objektiivisten tilanteiden välinen ero eikä verotuksellisesti merkittävä seikka, jonka perusteella ulkomailla asuvien ankarampaa verotusta voitaisiin pitää perusteltuna.