YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

5 päivänä heinäkuuta 2005 *

Asiassa C-376/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Alankomaat) on esittänyt 24.7.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 8.9.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

D.

vastaan

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas ja A. Borg Barthet sekä tuomarit J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr (esittelevä tuomari), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka ja U. Lõhmus,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 14.9.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— D., edustajinaan advocat D. M. Weber ja advocat E. M. S. Spierts,

— Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, asiamiehenään G. P. Soethoudt,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja J. G. M. van Bakel,

— Belgian hallitus, asiamiehenään E. Dominkovits,

— Saksan hallitus, asiamiehenään A. Tiemann,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja C. Jurgensen-Mercier,

— Suomen hallitus, asiamiehenään A. Guimaraes-Purokoski,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään M. Bethell ja K. Manji, avustajanaan D. Wyatt, QC,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja A. Weimar,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.10.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY:n perustamissopimuksen 73 B ja 73 D artiklan (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Saksan kansalainen D. ja vastaajana Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (Alankomaiden verohallinto), joka ei ole myöntänyt ensin mainitulle vähennystä varallisuusverotuksessa.

D.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Varallisuusverolaki

3 Pääasian tosiseikkojen tapahtumisen aikaan Alankomaiden kuningaskunnassa kannettiin varallisuusveroa, joka perustui 16.12.1964 annettuun lakiin varallisuusverosta (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964, s. 520; jäljempänä varallisuusverolaki). Kyseessä on välitön varallisuudesta perittävä vero, jonka suuruus on 8 promillea omaisuuden määrästä.

4 Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevana verovuonna sovelletussa muodossa olevan varallisuusverolain 1 §:n mukaan varallisuusveroa kannetaan Alankomaissa asuvilta luonnollisilta henkilöiltä (maassa asuvat verovelvolliset) sekä kaikilta niiltä, jotka siitä huolimatta, etteivät asu tuossa jäsenvaltiossa, disponoivat varallisuudesta siellä (ulkomailla asuvat verovelvolliset).

5 Lain 3 §:n 1 ja 2 momentin mukaan maassa asuvaa verovelvollista verotetaan hänellä kalenterivuoden alussa missä tahansa olevasta yhteenlasketusta varallisuudesta. Verotettavana varallisuutena on koko omaisuuden arvo vähennettynä veloilla.

6 Lain 12 §:n mukaan ulkomailla asuvaa verovelvollista verotetaan hänellä kyseessä olevan kalenterivuoden alussa Alankomaissa olevasta varallisuudesta. Verotettavana

varallisuutena on Alankomaissa olevan omaisuuden arvo vähennettynä Alankomaista olevilla veloilla.

7 Lain 14 §:n 2 momentissa säädetään, että maassa asuvat verovelvolliset voivat tehdä vähennyksen koko varallisuudestaan, kun taas ulkomailla asuvat verovelvolliset, joita verotetaan Alankomaissa olevasta varallisuudesta, eivät vähennystä voi tehdä.

8 Lain 14 §:n 3 momentin mukaan vähennyksen suuruus vaihtelee sen mukaan, kuuluuko maassa asuva verovelvollinen naimattomia koskevaan veroluokkaan I vai naimisissa olevia koskevaan veroluokkaan II. Vähennys oli kyseessä olevana verovuonna ensin mainitussa tapauksessa 193 000 Alankomaiden guldenia (NLG) ja jälkimmäisessä 241 000 NLG.

9 Gerechtshof te 's-Gravenhagen 18.7.2000 antaman tuomion perusteella 18.4.2003 tehdyllä päätöksellä valtiovarainministeriö salli myös niiden ulkomailla asuvien verovelvollisten tehdä vähennyksen, joiden varallisuudesta vähintään 90 prosenttia on Alankomaissa.

Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus

10 Belgian kuningaskunnan ja Alankomaiden kuningaskunnan hallitusten välillä kaksinkertaisen tulo- ja varallisuusverotuksen välttämiseksi ja eräiden muiden verokysymysten ratkaisemiseksi tehty sopimus allekirjoitettiin 19.10.1970 (jäljempänä verosopimus).

D.

11 Verosopimuksen varallisuuden verottamista koskevassa luvussa olevan 23 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

"Kiinteää omaisuutta — — verotetaan siinä valtiossa, jossa se sijaitsee."

12 Verosopimuksen 24 artikla on luvussa, jonka otsikkona on "Määräykset kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi". Artiklan 1 kohta koskee Alankomaissa asuvia ja 2 kohta Belgiassa asuvia. Artiklan 1 kohdan 1 alakohdan mukaan "Alankomaat voi Alankomaissa asuvia verottaessaan sisällyttää veron perusteeseen sellaista tuloa tai varallisuutta, joka tämän sopimusten määräysten mukaan voidaan verottaa Belgiassa". Saman artiklan 2 kohdassa määrätään, että tässä tapauksessa veron määrästä tehdään vähennys Belgiassa maksetun veron huomioon ottamiseksi, ja vahvistetaan laskentasääntö tätä vähennystä varten. Artiklan 2 kohdassa on erityismääräyksiä, joita sovelletaan niihin Belgiassa asuviin, joilla on ollut tuloja Alankomaista.

13 Verosopimuksen otsikolla "Syrjimättömyys" varustetun 25 artiklan 3 kohdassa määrätään seuraavaa:

"Toisessa näistä valtioista asuvat luonnolliset henkilöt saavat toisessa valtiossa hyväkseen ne henkilökohtaiset vähennykset, vapautukset ja huojennukset, jotka tämä toinen valtio myöntää siellä asuville näiden siviilisäädyn tai perhetilanteen vuoksi."

Oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevat säännökset

14 Hallinto-oikeutta koskevan yleisen lain (Algemene Wet Bestuursrecht) ja oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevan asetuksen (Besluit proceskosten bestuursrecht) mukaan oikeudenkäyntikulujen korvaaminen määräytyy kiinteitä korvauksia koskevan järjestelmän mukaisesti. Lainopillisen asiantuntijan suorittamat toimet pisteytetään, minkä perusteella saadaan korvauksen määrä. Joissakin tapauksissa on mahdollista poiketa tästä järjestelmästä ja saada suurempi korvaus.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

15 D. asuu Saksassa. Tammikuun 1 päivänä 1998 kymmenen prosenttia hänen varallisuudestaan muodostui Alankomaissa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta, ja loput olivat Saksassa. Varallisuusverolain 1 §:n mukaan häntä verotettiin ulkomailla asuvana verovelvollisena varallisuusverotuksessa vuonna 1998.

16 Vaikka D:n varallisuudesta 90 prosenttia ei ollutkaan Alankomaissa, hän vaati varallisuusverolain 14 §:n 2 momentin mukaista vähennystä yhteisön oikeuden perusteella. Veroviranomainen hylkäsi vaatimuksen.

D.

17 D. valitti hylkäävästä päätöksestä Gerechtshof te 's-Hertogenboschiin vedoten syrjintään EY 56 ja EY 58 artiklan sekä verosopimuksen näkökulmasta.

18 D. kyseenalaistaa oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevan Alankomaiden lainsäädännön oikeutuksen sillä perusteella, että vaikka hänen vaatimuksensa hyväksyttäisiin, kulut voidaan korvata vain rajoitetusti, mikä tekee hyvin vaikeaksi tai peräti mahdottomaksi käyttää yhteisön oikeusjärjestyksen suomia oikeuksia.

19 Yhteisön oikeutta koskevien D:n väitteiden vuoksi Gerechtshof te 's-Hertogenbosch lykkäsi asian ratkaisua ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko yhteisön oikeuden ja erityisesti EY 56 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen vastaisena pidettävä kansallisessa tuomioistuimessa kysymyksessä olevan kaltaista kansallista sääntelyä, jonka nojalla kyseisessä valtiossa asuvalla verovelvollisella on aina oikeus verosta vapaata määrää koskevaan vähennykseen varallisuusverotuksessa kun taas ulkomailla asuvalla verovelvollisella ei ole sellaista oikeutta, jos hänen varansa ovat pääasiallisesti hänen asuinvaltiossaan (jossa ei kanneta varallisuusveroa)?

2) Jos näin ei ole, muuttuuko arviointi nyt esillä olevassa asiassa sen vuoksi, että Alankomaat on myöntänyt Belgiassa (jossa ei myöskään kanneta varallisuusveroa) asuville henkilöille, jotka ovat muuten vastaavassa tilanteessa, kahdenvälisen sopimuksen perusteella oikeuden verosta vapaaseen määrään?

3) Jos jompaankumpaan edellä olevaan kysymykseen on vastattava myöntävästi: Onko yhteisön oikeuden vastaisena pidettävä tässä asiassa kysymyksessä olevan kaltaista oikeudenkäyntikulusääntelyä, jonka mukaan oikeudenkäyntikuluista korvataan periaatteessa ainoastaan rajoitettu osa siinä tapauksessa, että kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva asia on ratkaistava kansalaisen eduksi siksi, että jäsenvaltio on rikkonut yhteisön oikeutta?"

Ensimmäinen kysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetut huomautukset

20 D. väittää, että pääasiassa esillä olevan Alankomaiden lainsäädännön kaltainen lainsäädäntö on EY 56 artiklan vastainen ja EY 58 artiklassa oikeuttamaton este pääomien vapaalle liikkuvuudelle, koska se syrjii ulkomailla asuvia, jotka sijoittavat kiinteistöihin Alankomaissa. Yhtä suuresta tuossa jäsenvaltiossa olevasta varallisuudesta ainoastaan tuossa maassa asuva henkilö saa tehdä varallisuusverovähennyksen.

21 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä (asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225) tarkoitettua objektiivista perustetta, joka oikeuttaisi näiden kahden verovelvollisryhmän erilaisen kohtelun, ei ole. Se, että ulkomailla asuvia henkilöitä varallisuusverotetaan rajoitetusti eli ainoastaan Alankomaissa olevasta varallisuuden osasta, kun taas maassa asuvia verotetaan rajoittamattomasti kaikkialla olevasta omaisuudesta, ei ole objektiivinen eroavuus. Tämä eroavuus selittyy jäsenvaltioiden verotustoimivallan rajoituksella.

22 D. toteaa lisäksi, että varallisuusvero on erotettava tuloverosta, josta oli kyse edellä mainitussa asiassa Schumacker annetussa tuomiossa. Tuloveroa koskevat ratkaisut eivät välttämättä ole sovellettavissa varallisuusveroon. Toisin kuin tuloveron osalta on myönnetty, varallisuusveron tapauksessa ei juuri ole merkitystä sillä, että verovelvollisen omaisuudesta valtaosa on keskittynyt hänen asuinvaltioonsa.

23 Sitä vastoin Alankomaiden, Belgian, Saksan ja Ranskan hallitusten sekä Euroopan yhteisöjen komission mielestä maassa asuvat ja ulkomailla asuvat eivät pääsääntöisesti ole rinnastettavissa tilanteissa välittömän verotuksen suhteen, ja niiden mukaan D:n kyseenalaistama erilainen kohtelu on sopusoinnussa perustamissopimuksen määräysten kanssa.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

24 Aluksi on huomattava, että D:n Alankomaihin tekemän kaltainen kiinteistösijoitus on perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) 1 artiklassa ja tämän

direktiivin liitteessä 1 olevassa pääomanliikkeiden luettelossa tarkoitettu pääomanliike. Kyseisellä luettelolla on edelleen "pääomanliikkeiden" käsitteen määrittämisen kannalta ohjeellista arvoa (ks. asia C-452/01, Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomio 23.9.2003, Kok. 2003, s. I-9743, 7 kohta). Tällainen sijoitus kuuluu EY 56 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa olevien pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamisalaan.

25 EY 56 artiklassa kielletään pääomanliikkeiden rajoitukset, ellei EY 58 artiklasta muuta johdu. Viimeksi mainitun artiklan 1 ja 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat verolainsäädännössään tehdä eron maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten välillä, kunhan tämä erottelu ei ole keino mielivaltaiseen syrjintään tai pääoman vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

26 Välittömän verotuksen alalla yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt sen, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilannetta ei pääsääntöisesti voi rinnastaa toisiinsa (em. asia Schumacker, tuomion 31 kohta).

27 Tuloveron osalta yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että maassa asuvan tilanne — verrattuna ulkomailla asuvaan — on sikäli erilainen, että maassa asuvan tulojen olennainen osa keskittyy tavallisesti asuinvaltioon. Tämän ohessa tällä valtiolla on yleensä kaikki tarvittavat tiedot verovelvollisen kokonaisveronmaksukyvyn arvioimiseksi ottaen huomioon hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa (em. asia Schumacker, tuomion 33 kohta).

28 Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tämän perusteella, ettei se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää maassa asuvalle,

yleensä ottaen ole syrjivää, koska nämä kaksi verovelvollisten ryhmää eivät ole toisiinsa verrattavissa tilanteissa.

29 Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoi, että toisin voi olla, mikäli ulkomailla asuva ei saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiostaan vaan saa olennaisen osan verotettavista tuloistaan työskentelyvaltiossa harjoitetusta toiminnasta, jolloin asuinvaltiolla ei ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa huomioon ottamisesta johtuvia etuja. Tällaisen ulkomailla asuvan ja vastaavaa ansiotyötä tekevän maassa asuvan välillä ei ole objektiivisesti ottaen sellaista eroa, johon voitaisiin perustaa erilainen kohtelu siltä osin, miten verotuksessa otetaan huomioon verovelvollisen henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne (ks. mm. em. asia Schumacker, tuomion 36 ja 37 kohta ja asia C-169/03, Wallentin, tuomio 1.7.2004, Kok. 2004, s. I-6443, 17 kohta).

30 Yhteisöjen tuomioistuin on näin hyväksynyt sen, että jäsenvaltio edellyttää veroedun myöntämiseksi ulkomailla asuville, että vähintään 90 prosenttia heidän yhteenlasketuista tuloistaan on veronalaista tässä jäsenvaltiossa (asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999, Kok. 1999, s. I-5451, 32 kohta).

31 Varallisuusverovelvollisen tilanne ja tuloverovelvollisen tilanne ovat monessa suhteessa samanlaisia.

32 Ensinnäkin varallisuusvero, kuten tuloverokin, on välitön vero, joka määrätään verovelvollisen veronmaksukyvyn perusteella. Varallisuusveroa pidetään usein tuloveron täydentäjänä, joka kohdistuu pääomaan.

33 Lisäksi varallisuusverovelvollisella on yleensä suurin osa omaisuudestaan siinä valtiossa, jossa hän asuu. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, asuinvaltio on useimmiten hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus (ks. asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003, Kok. 2003, s. I-5933, 43 kohta).

34 Onkin tutkittava, onko asia niin, kuten tuloveron tapauksessa, että maassa asuvan ja ulkomailla asuvan tilanteet eivät varallisuusverotuksessa pääsääntöisesti ole rinnastettavissa toisiinsa.

35 Tältä osin on arvioitava tilannetta D:n kaltaisen henkilön osalta, jolla on 90 prosenttia omaisuudestaan asuinjäsenvaltiossaan ja 10 prosenttia toisessa jäsenvaltiossa, jossa on käytössä sellainen varallisuusverolainsäädäntö kuin Alankomaissa. Tämä henkilö on varallisuusverovelvollinen tässä toisessa jäsenvaltiossa hänellä siellä olevasta varallisuudesta, joka vastaa 10:tä prosenttia hänen varallisuudestaan, eikä saa hyväkseen vähennystä. Tämän toisen jäsenvaltion asukkaita verotetaan näiden yhteenlasketusta eikä ainoastaan tämän jäsenvaltion alueella olevasta omaisuudesta vähennettynä vähennyksen määrällä.

36 On todettava, ettei tämä vähennys — jolla pyritään turvaamaan, että ainakin osa verovelvollisen koko omaisuudesta on varallisuusverosta vapaata — täysin toimi muutoin kuin siinä tapauksessa, että vero koskee asianomaisen koko varallisuutta. Tästä seuraa, että ulkomailla asuvat, joita verotetaan tässä toisessa jäsenvaltiossa vain osasta omaisuuttaan, eivät yleensä ole oikeutettuja saamaan kyseistä vähennystä hyväkseen.

37 Kuten tuloveronkin tapauksessa, on myös varallisuusveron osalta katsottava, että ulkomailla asuvan tilanne on erilainen kuin maassa asuvan, koska ei ainoastaan

pääosa tämän tuloista vaan myös pääosa tämän varallisuudesta keskittyy tavallisesti siihen jäsenvaltioon, jossa hän asuu. Sen vuoksi tämä jäsenvaltio voi parhaiten ottaa huomioon tämän maassa asuvan kokonaisveronmaksukyvyn soveltamalla tarvittaessa tämän osalta lainsäädäntönsä mukaisia vähennyksiä.

38 Tästä johtuu, että verovelvollinen, jolla on vain pieni osa varallisuudestaan muussa jäsenvaltiossa kuin asuinjäsenvaltiossaan, ei pääsääntöisesti ole vastaavassa tilanteessa kuin tässä toisessa jäsenvaltiossa asuvat, eikä se, että asianomaiset viranomaiset eivät myöntäneet hänelle vähennystä, jonka viimeksi mainitut saavat, merkitse syrjintää hänen osaltaan.

39 D:n mukaan kuitenkin se, että henkilön asuinjäsenvaltion lainsäädännössä ei säädetä varallisuusverosta, merkitsee sitä, että asianomaisen henkilön osalta ei vähennyksen tekemiseksi missään näistä jäsenvaltioista oteta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan, mikä tarkoittaa syrjintää hänen osaltaan. D. korostaa, että Alankomaissa asuviin sovellettavan vähennyksen kautta otetaan huomioon näiden henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, sillä vähennys vaihtelee verovelvollisen henkilön siviilisäädyn mukaan. D:n mukaan sen välttämiseksi, että häntä kohdellaan huonommin kuin Alankomaissa asuvia, tämän jäsenvaltion tulee myöntää hänelle samat edut kuin viimeksi mainituille.

40 Väitettä ei voida hyväksyä.

41 Se, että jäsenvaltio, jossa asianomaisella on vain 10 prosenttia varallisuudestaan, kohtelee eri tavoin maassa asuvia ja ulkomailla asuvia, ja se, ettei tässä tapauksessa sovelleta vähennystä, selittyy sillä, että asianomaisella henkilöllä on vain pieni osa varallisuudestaan tässä valtiossa ja että hän ei siten ole maassa asuviin

rinnastettavassa tilanteessa. Sillä seikalla, että asianomaisen asuinjäsenvaltio on lopettanut varallisuusveron kantamisen, ei ole vaikutusta tähän tosiasialliseen tilanteeseen. Koska asianomaisen varallisuudesta pääosa on valtiossa, jossa hän asuu, se jäsenvaltio, jossa hänellä on vain osa varallisuudestaan, ei ole velvollinen myöntämään hänelle niitä etuja, joita se myöntää omille asukkailleen.

42 On lisättävä, että pääasian tosiseikat eroavat edellä mainitussa asiassa Wallentin vallinneista, sillä Wallentinin vanhemmiltaan saaman elatusavun ja Saksan valtion hänelle myöntämän apurahan kaltaiset summat eivät Saksan verolainsäädännön mukaan sellaisenaan olleet verotettavaa tuloa. Näin ollen Wallentinin Saksasta saamat summat ja D:n tässä jäsenvaltiossa oleva varallisuus eivät ole rinnastettavissa, kun määritetään, onko D:n saatava Alankomaiden lainsäädännössä säädetty vähennys hänen siellä sijaitsevan omaisuutensa verotuksen yhteydessä.

43 Ensimmäiseen kysymykseen onkin vastattava, ettei EY 56 ja EY 58 artiklan kanssa ole ristiriidassa lainsäädäntö, jonka mukaan jäsenvaltio ei myönnä ulkomailla asuville verovelvollisille, joiden varallisuuden pääosa on siinä valtiossa, jossa he asuvat, niitä vähennyksiä, jotka se myöntää maassa asuville verovelvollisille.

Toinen kysymys

Alustavat huomautukset

44 Toinen kysymys koskee verosopimuksen soveltamista pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat perustamissopimuksen syrjintäkieltomääräykset huomioon ottaen. Verosopimuksen 25 artiklan 3 kohdan mukaan, jota sovelletaan sopimuksen

osapuolina oleviin kumpaankin jäsenvaltioon, Belgiassa asuva luonnollinen henkilö saa Alankomaissa hyväkseen tämän omille asukkailleen myöntämät vähennykset ja muut edut.

45 Tämän takia Belgiassa asuva, joka on vastaavassa tilanteessa kuin D., jolla on Alankomaissa kiinteistö, joka muodostaa vain 10 prosenttia hänen koko varallisuudestaan, saa — toisin kuin D. — Alankomaiden kuningaskunnan omille asukkailleen suoman vähennyksen varallisuusverotuksessa.

46 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy sen erilaisen kohtelun laillisuutta perustamissopimuksen kannalta, joka vallitsee tällaisessa tapauksessa Belgiassa asuvan ja Saksassa asuvan välillä. Tuomioistuin kysyy, onko EY 56 ja EY 58 artiklan vastaista, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kahdenvälisen sopimuksen nojalla jäsenvaltio myöntää vähennyksen, jonka se suo omille asukkailleen, yksinomaan verosopimuksen toisena sopimuspuolena olevassa valtiossa asuville eikä muissa jäsenvaltioissa asuville.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

47 D:n mukaan verosopimuksen soveltamisesta johtuva ero hänen tilanteensa ja Belgiassa asuvan henkilön vastaavan tilanteen välillä merkitsee perustamissopimuksen kieltämää syrjintää. Yhteisöjen tuomioistuin on kyllä hyväksynyt verotustoimivallan jaosta johtuvat erot yhteisön kansalaisten kohtelussa, mutta vähennyksen myöntäminen ainoastaan Belgiassa asuville ei johdu tällaisesta jaosta. Alankomaiden kuningaskunnan Belgiassa asuville suoma kohtelu ei myöskään

heijastu Belgian kuningaskunnan Alankomaissa asuville suomana vastavuoroisena kohteluna, sillä Belgiassa ei enää ole varallisuusveroa, eikä Belgia siis myönnä alueellaan kiinteistön omistaville Alankomaiden asukkaille minkäänlaista vähennystä.

48 Huomautuksia esittäneet hallitukset ja komissio sen sijaan väittävät, ettei D:n kaltaisen henkilön ja Belgiassa asuvan henkilön kohtelun välinen ero ole syrjintää. Kahdenvälisen sopimuksen osapuolena oleva jäsenvaltio ei komission mielestä ole millään tavoin perustamissopimuksen mukaan velvollinen suomaan kaikille yhteisössä asuville etuja, jotka se myöntää sopimuksen osapuolena olevassa jäsenvaltiossa asuville. Kyseiset hallitukset ja komissio vetoavat vaaraan, joka voimassa oleville kahdenvälisille sopimuksille ja niille kahdenvälisille sopimuksille, joita jäsenvaltiot voivat joutua tekemään, koituu kahdenvälisen sopimuksen suomien etujen ulottamisesta kaikkiin yhteisössä asuviin, sekä siihen oikeudelliseen epävarmuuteen, minkä tämä ulottaminen aiheuttaisi.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

49 EY 293 artiklan mukaan jäsenvaltiot ryhtyvät keskenään tarvittaessa neuvotteluihin taatakseen kansalaistensa hyväksi kaksinkertaisen verotuksen poistamisen yhteisön alueella.

50 Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-336/96, Gilly, 12.5.1998 antamassaan tuomiossa (Kok. 1998, s. I-2793, 23 kohta) todennut, että tähän päivään mennessä yhteisössä ei ole ryhdytty minkäänlaisiin yhtenäistäviin tai yhdenmukaistaviin toimenpiteisiin, kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehtyä yleissopimusta 90/436/ETY (EYVL 1990, L 225, s. 10) lukuun ottamatta, eivätkä jäsenvaltiot ole tehneet EY 293 artiklan nojalla tätä koskevia monenvälisiä sopimuksia.

D.

51 Vaikka yhteisön muita toimia tai kaikkia jäsenvaltioita koskevia yleissopimuksia ei ole, jäsenvaltiot ovat tehneet keskenään lukuisia kahdenvälisiä sopimuksia.

52 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo huomauttanut, jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät, joiden perusteella verotustoimivalta jakaantuu (ks. asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 57 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on niin ikään katsonut, ettei tästä jaosta johtuva kahden sopimuspuolena olevan jäsenvaltion kansalaisten erilainen kohtelu ole EY 39 artiklan vastaista syrjintää (ks. em. asia Gilly, tuomion 30 kohta).

53 Pääasian oikeudenkäynnissä ei kuitenkaan ole kyse verotustoimivallan jaon seurauksista saman sopimuksen osapuolina olevien jäsenvaltioiden kansalaisia tai asukkaita kohtaan, vaan siinä pyritään rinnastamaan tällaisen sopimuksen ulkopuolisessa valtiossa asuvan henkilön tilanne sopimuksen kattaman henkilön tilanteeseen.

54 Tältä osin on muistettava, että kahdenvälisen verosopimuksen soveltamisala rajoittuu siinä mainittuihin luonnollisiin henkilöihin ja oikeushenkilöihin.

55 On kuitenkin tilanteita, joissa kahdenvälisen sopimuksen mukaiset edut voidaan ulottaa tuon sopimuksen ulkopuolisessa jäsenvaltiossa asuvaan.

56 Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että tapauksessa, jossa on kyse jäsenvaltion ja kolmannen maan välisestä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdystä sopimuksesta, kansallisen kohtelun periaate velvoittaa kyseisen sopimuksen sopimuspuolena olevaa jäsenvaltiota myöntämään ulkomaisten yhtiöiden kiinteille toimipaikoille sopimuksessa määrätyt edut samoilla edellytyksillä kuin ne myönnetään kotimaisille yhtiöille (ks. em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 59 kohta).

57 Tällaisessa tapauksessa ulkomailla asuvan verovelvollisen, jolla on kiinteä toimipaikka jossakin jäsenvaltiossa, katsotaan olevan samassa tilanteessa kuin tässä valtiossa asuva verovelvollinen.

58 On kuitenkin huomattava, että kansallisen tuomioistuimen esittämä toinen kysymys lähtee siitä, että D:n kaltaisen ulkomailla asuvan henkilön tilanne ei ole rinnastettavissa Alankomaissa asuvan tilanteeseen. Kysymyksellä kysytään sitä, voidaanko D:n tilanne rinnastaa sellaisen toisen ulkomailla asuvan tilanteeseen, joka saa kaksinkertaisen verotuksen estävän sopimuksen nojalla erityiskohtelun.

59 D:n kaltaisen Saksassa asuvan verovelvollisen samanlainen kohtelu varallisuusverotuksessa Alankomaiden Belgiassa asuvan verovelvollisen kanssa edellyttää, että näiden kahden verovelvollisen katsotaan olevan samassa tilanteessa.

60 On silti muistettava, että sen välttämiseksi, että samat tulot ja sama varallisuus verotetaan sekä Alankomaissa että Belgiassa, verosopimuksen 24 artiklassa määrätään verotustoimivallan jaosta näiden kahden jäsenvaltion välillä sekä 25 artiklan 3 kohdassa siitä, että jommassakummassa jäsenvaltiossa asuvat luonnolliset henkilöt saavat toisessa hyväkseen ne henkilökohtaiset vähennykset, jotka tämä myöntää omille asukkailleen.

61 Se, että vastavuoroiset oikeudet ja velvollisuudet koskevat ainoastaan jommassakummassa sopimuspuolena olevassa jäsenvaltiossa asuvia, on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kahdenvälisten sopimusten luonnollinen seuraus. Tästä johtuu, ettei Belgiassa asuva verovelvollinen ole varallisuusverotuksessa samassa tilanteessa kuin Belgian ulkopuolella asuva verovelvollinen, kun kyse on Alankomaissa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta kannettavasta varallisuusverosta.

62 Verosopimuksen 25 artiklan 3 kohdassa olevan kaltaista sääntöä ei voida arvioida verosopimuksen muusta osasta irrallaan olevana etuna, vaan se on erottamaton osa sopimusta ja vaikuttaa osaltaan tämän yleiseen tasapainoon.

63 Edellä todetun perusteella on toiseen kysymykseen vastattava, että EY 56 ja EY 58 artiklan kanssa ristiriidassa ei ole se, että pääasian oikeudenkäynnissä esillä olevan kaltainen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kahdenvälisen sopimuksen määräys ei pääasian oikeudenkäynnissä esillä olevan kaltaisessa tapauksessa ja siinä kyseessä olevien olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa ulotu koskemaan kyseisen sopimuksen ulkopuolisen jäsenvaltion asukasta.

Kolmas kysymys

64 Koska kolmas kysymys on esitetty vain sitä tapausta varten, että jompaankumpaan kahdesta ensimmäisestä kysymyksestä annetaan myöntävä vastaus, siihen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

65 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **EY 56 ja EY 58 artiklan kanssa ristiriidassa ei ole lainsäädäntö, jonka mukaan jäsenvaltio ei myönnä ulkomailla asuville verovelvollisille, joiden varallisuuden pääosa on siinä valtiossa, jossa he asuvat, niitä vähennyksiä, jotka se myöntää maassa asuville verovelvollisille.**

2) **EY 56 ja EY 58 artiklan kanssa ristiriidassa ei ole se, että pääasian oikeudenkäynnissä esillä olevan kaltainen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kahdenvälisen sopimuksen määräys ei pääasian oikeudenkäynnissä esillä olevan kaltaisessa tapauksessa ja siinä kyseessä olevien olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa ulotu koskemaan kyseisen sopimuksen ulkopuolisen jäsenvaltion asukasta.**

Allekirjoitukset