YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

25 päivänä tammikuuta 2007 *

Asiassa C-329/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 28.6.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.9.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Dinslaken

vastaan

Gerold Meindl,

Christine Meindl-Bergerin

osallistuessa asian käsittelyyn,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann ja M. Ilešič (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.5.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja U. Forsthoff,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.7.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Dinslaken (jäljempänä Finanzamt) ja Gerold Meindl ja jossa on kyse Finanzamtin kieltäytymisestä verottamasta Meindlia yhteisesti hänen aviopuolisonsa Christine Meindl-Bergerin kanssa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Einkommensteuergesetzin, sellaisena kuin se oli vuonna 1997, (Saksan tuloverolaki, jäljempänä vuoden 1997 EStG) 26 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan puolisoilla, jotka eivät ole asumuserossa, on oikeus valita, verotetaanko heitä yhteisesti saman lain 26 b §:n mukaisesti vai verotetaanko heitä edelleen erikseen. Tällainen valintaoikeus edellyttää tämän pykälän mukaan kuitenkin, että molemmat puolisot ovat yleisesti verovelvollisia, eli että heidän tavanomainen asuin- ja kotipaikkansa on Saksassa.

4 Kuitenkin vuoden 1997 EStG:n 1 a §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan henkilöitä voidaan verottaa yhdessä tiettyjen edellytysten mukaisesti siten, että verotuksessa otetaan huomioon sellaisen ulkomailla asuvan puolison tulot, joka ei ole toisen puolison kanssa asumuserossa. Vaikka nämä tulot eivät olekaan Saksan tuloveron alaisia, niitä käytetään tämän säännöksen mukaan laskentaperusteena 26 b §:n yhteydessä. Täsmällisemmin sanottuna ne otetaan huomioon vahvistettaessa sitä verokantaa, jota sovelletaan puolison Saksan tuloveron alaisiin tuloihin niin sanotun Splitting-järjestelmän puitteissa.

5 Yhteisverotuksen edellytyksenä on ensinnäkin, että yleisesti verovelvollinen aviopuoliso on Euroopan unioniin tai Euroopan talousalueeseen (ETA) kuuluvan jäsenvaltion kansalainen ja että hänen puolisollaan on kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka Saksan ulkopuolella mutta jossakin Euroopan unionin tai ETA-maassa.

6 Toisaalta henkilöitä on mahdollista verottaa yhteisesti ainoastaan silloin, jos joko vähintään 90 prosenttia kummankin aviopuolison kalenterivuonna saamista tuloista on Saksan tuloveron alaisia tuloja tai jos niiden tulojen määrä, jotka eivät ole Saksan tuloveron alaisia, ei ylitä 24 000:ta Saksan markkaa (DEM).

7 Vuoden 1997 EStG 1 §:n 3 momentin toisen virkkeen mukaan sellaisten puolisoiden, jotka eivät ole asumuserossa, tulojen vahvistaminen toteutetaan kahdessa vaiheessa. Ensimmäisessä vaiheessa vahvistetaan maailmanlaajuisten tulojen määrä. Toisessa vaiheessa nämä maailmanlaajuiset tulot jaetaan tuloihin, jotka ovat Saksan tuloveron alaisia, ja muihin tuloihin.

8 Maailmanlaajuisia tuloja vahvistettaessa kaikki puolisoiden saamat tulot otetaan huomioon siitä riippumatta, onko ne saatu Saksasta vai ulkomailta. Vuoden 1997 EStG:n 1 a §:n 1 momentin 2 kohtaan ja 1 §:n 3 momentin toiseen virkkeeseen ei sisälly erityisiä sääntöjä siitä, millä tavoin tulot on vahvistettava, joten tulojen käsite on johdettava Saksan tuloverolainsäädännöstä. Näin on myös niiden tulojen osalta, joita ei ole ilmoitettu asuinvaltion veroviranomaisten antamassa todistuksessa tai jotka on ilmoitettu siinä verovapaiksi tuloiksi. Koska laissa ei ole määrätty päinvastaisesta, tämän todistuksen ei katsota olevan sitova.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

9 Meindl on Itävallan kansalainen, ja hän asuu Dinslakenissa (Saksassa). Hänen puolisonsa Christine Meindl-Berger on Itävallan kansalainen, ja hän asuu Innsbruckissa (Itävallassa).

10 Meindl sai Saksassa vuonna 1997 (jäljempänä riidan kohteena oleva vuosi) itsenäisestä ammatinharjoittamisesta sekä liiketoiminnasta saatuina tuloina yhteensä

138 422 DEM. Samana vuonna hänen vaimonsa synnytti tyttären. Itävallan valtio maksoi vaimolle äitiysrahaa (Wochengeld), vanhempainrahaa (Karenzgeld) sekä perhetukea (Familienhilfe). Meindl-Bergerillä ei ollut Itävallan oikeuden mukaan tänä aikana ollenkaan verotettavia tuloja.

11 Meindlin puolisot vaativat vuoden 1997 EStG:n 26 ja 26 b §.n perusteella, että heihin oli sovellettava yhteisverotusta riidan kohteena olevan vuoden osalta.

12 Finanzamt hylkäsi vaatimuksen sillä perusteella, että vuoden 1997 EStG:n 1 a §:n 1 momentin 2 kohdan ja 1 §:n 3 momentin edellytykset eivät täyttyneet. Finanzamtin mukaan Meindlin puolisoiden Saksasta saamien tulojen osuus alitti ensinnäkin 90 prosenttia ja toiseksi asiassa ylitettiin 24 000 DEM:n raja, koska Meindl-Bergerin Itävallan valtiolta saamien palkkaa korvaavien etuuksien, eli äitiysrahan ja vanhempainrahan, määrä oli Saksan markoiksi muutettuna yhteensä 26 994,73 DEM siten, että tähän ei ollut laskettu mukaan lapselle tulevaa tukea. Lisäksi näitä palkkaa korvaavia etuuksia ei ollut vuoden 1997 EStG:n mukaan vapautettu tuloverosta, koska niitä ei ollut maksettu Saksan lainsäädännön säännösten perusteella. Sitä paitsi sillä, että nämä etuudet olivat verovapaita Itävallassa, ei ollut minkäänlaista vaikutusta siihen, miten ne otettiin huomioon yhteisverotuksen toimittamista koskevan vaatimuksen tarkastelussa.

13 Finanzamt käsitteli näin ollen Meindlia verotuksessa naimattomana henkilönä ja määräsi tälle 45 046 DEM:n suuruisen tuloveron.

14 Finanzgericht hyväksyi Finanzamtin päätöksestä tuloksettoman oikaisuvaatimuksen jälkeen Meindlin nostaman kanteen. Finanzgericht katsoi, että Meindlilla oli oikeus yhteisverotukseen vuoden 1997 EStG:n 1 a §:n 1 momentin 2 kohdan ja 26 §:n nojalla.

15 Finanzamt teki asiassa Revision-valituksen Bundesfinanzhofille. Finanzamtin mukaan yhteisverotuksen edellytykset eivät ole täyttyneet. Se toteaa, että ensinnäkin Meindl-Berger oli saanut Itävallan valtiolta palkkaa korvaavina etuuksina Saksan markoiksi muutettuina yhteensä 26 994,73 DEM, joka ylittää 24 000 DEM:n rajan, ja toiseksi Meindlin puolisoiden Saksasta saaman tulon osuus jää alle 90 prosentin rajan. Lisäksi Finanzamt katsoo, että käsite tulot ja tulojen vahvistaminen määräytyvät yksinomaan Saksan vero-oikeuden eikä asuinvaltion, eli Itävallan, vero-oikeuden mukaan.

16 Finanzamt väittää erityisesti, että 90 prosentin rajan soveltuvuus yhteen yhteisön oikeuden kanssa on vahvistettu asiassa C-279/93, Schumacker, 14.2.1995 annetussa tuomiossa (Kok. 1995, s. I-225) ja asiassa C-391/96, Gschwind, 14.9.1999 annetussa tuomiossa (Kok. 1999, s. I-5451).

17 Finanzamtin mukaan EY:n perustamissopimuksen 48 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) oleva työntekijöiden vapaan liikkuvuuden periaate ei ole esteenä sille, että jos jäsenvaltion säädöksessä säädetään Splitting-järjestelmän soveltamisesta tuon jäsenvaltion alueella asuviin aviopuolisoihin, tämän veroedun myöntämiseksi tämän jäsenvaltion ulkopuolella asuville aviopuolisoille vaaditaan, että olennainen osa heidän maailmanlaajuisista tulostaan on veronalaista tuloa tässä jäsenvaltiossa.

18 Meindl vaatii Revision-valituksen hylkäämistä.

19 Näillä perusteilla Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Rikotaanko [perustamissopimuksen 52 artiklaa] silloin, jos jäsenvaltion alueella asuvaa verovelvollista kieltäydytään verottamasta tuloveron osalta yhteisesti tämän

Itävallassa asuvan aviopuolison, jonka kanssa verovelvollinen ei ole asumuserossa, kanssa sillä perusteella, että aviopuoliso on sekä ansainnut yhteisistä tuloista yli 10 prosenttia että myös yli 24 000 Saksan markkaa, kun nämä tulot ovat Itävallan lain mukaan verovapaita?"

Ennakkoratkaisukysymys

20 Kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko perustamissopimuksen 52 artikla esteenä sille, että se jäsenvaltio, jossa verovelvollinen asuu, kieltäytyy verottamasta tätä verovelvollista yhteisesti tämän puolison kanssa, jonka kanssa hän ei ole asumuserossa ja joka asuu toisessa jäsenvaltiossa, sillä perusteella, että aviopuoliso on sekä saanut yhteisistä tuloista yli 10 prosenttia että myös yli 24 000 DEM silloin, kun aviopuolison toisesta jäsenvaltiossa saamat tulot eivät ole tuloveron alaisia toisessa jäsenvaltiossa.

21 Aluksi on todettava yhtäältä, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on kuitenkin tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta ja pidättäydyttävä siten kaikenlaisesta kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä (ks. vastaavasti asia C-209/01, Schilling ja Fleck-Schilling, tuomio 13.11.2003, Kok. 2003, s. I-13389, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja toisaalta, että yhdenvertaista kohtelua koskevilla säännöillä ei kielletä ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaa ilmeistä syrjintää vaan myös kaikki sellaiset peitellyn syrjinnän muodot, jotka muita erotteluperusteita käyttämällä johtavat tosiasiallisesti samaan lopputulokseen (em. asia Schumacker, tuomion 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjinnästä on kysymys ainoastaan silloin, kun erilaisia säännöksiä sovelletaan toisiinsa rinnastettaviin tilanteisiin tai kun samaa säännöstä sovelletaan erilaisiin tilanteisiin (ks. em. asia Schumacker, tuomion 30 kohta ja em. asia Gschwind, tuomion 21 kohta).

23 Jäsenvaltion alueella asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät yleisesti ottaen ole toisiinsa rinnastettavia välittömien verojen alalla, koska ulkomailla asuvan henkilön jäsenvaltiosta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti 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 yleensä on hänen tavanomainen asuinpaikkansa (asia C-169/03, Wallentin, tuomio 1.7.2004, Kok. 2004, s. I-6443, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Meindl on kuitenkin ennakkoratkaisupyynnön mukaan verovelvollinen, joka asuu siinä valtiossa, josta hän saa kaikki kotitalouden verotettavat tulot.

25 Tässä on todettava, että Meindlia kohdellaan eri tavalla kuin sellaista maassa asuvaa verovelvollista, jonka puoliso, joka saa ainoastaan sellaisia tuloja, jotka eivät ole tuloveron alaisia, asuu myös tässä jäsenvaltiossa. Tällaista verovelvollista voidaan nimittäin verottaa yhdessä puolisonsa kanssa.

26 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 36 kohdassa, maan alueella asuva verovelvollinen, jonka puoliso asuu samassa jäsenvaltiossa ja saa siellä ainoastaan sellaisia tuloja, jotka eivät ole tuloveron alaisia, on objektiivisesti samassa tilanteessa kuin sellainen maan alueella asuva verovelvollinen, jonka puoliso asuu toisessa jäsenvaltiossa ja saa siellä ainoastaan sellaisia tuloja, jotka eivät ole tulonveron alaisia, sillä molemmissa tapauksissa kotitalouden verotettavat tulot ovat peräisin ainoastaan toisen aviopuolison ansiotoiminnasta ja molemmissa tapauksissa tämä on maan alueella asuva verovelvollinen.

27 Tältä osin on täsmennettävä, että Meindl-Berger ei ollut saanut riidan kohteena olevan vuoden aikana ollenkaan verotettavia tuloja asuinvaltiossaan, koska kysymyksessä olevat palkkaa korvaavat etuudet eivät ole sen jäsenvaltion verolainsäädännön mukaan verotettavaa tuloa.

28 Sitä paitsi edellytyksen, jonka mukaan puolison on asuttava jäsenvaltiossa, täyttäminen on helpompaa jäsenvaltion kansalaisille kuin niille muiden jäsenvaltioiden kansalaisille, jotka ovat tulleet Saksaan harjoittaakseen siellä taloudellista toimintaa, koska heidän perheenjäsenensä asuvat useimmiten muualla kuin tässä jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti asia C-87/99, Zurstrassen, tuomio 16.5.2000, Kok. 2000, s. I-3337, 19 kohta).

29 Tällaisessa tilanteessa Finanzamtin päätös katsoa Meindl naimattomaksi verovelvolliseksi, vaikka hän on naimisissa ja on saanut kaikki kotitalouden verotettavat tulot asuinvaltiossaan, sillä perusteella, että hänen puolisonsa on jäänyt asumaan toiseen jäsenvaltioon ja tämä puoliso on saanut tästä toisesta jäsenvaltiosta sellaisia tuloverosta vapaita tuloja, jotka ylittävät 10 prosenttia yhteisistä tuloista, joiden määrä on lisäksi yli 24 000 DEM, ei ole perusteltu. Nimittäin tällaisen verovelvollisen asuinvaltio on ainoa valtio, joka voi ottaa huomioon tämän verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen, sillä verovelvollinen ei ainoastaan asu tässä valtiossa, vaan hän saa sen lisäksi sieltä kaikki kotitalouden verotettavat tulot (ks. vastaavasti em. asia Zurstrassen, tuomion 23 kohta).

30 Koska nyt esillä olevassa asiassa Meindlin henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei voida ottaa huomioon yhteisverotuksessa, on todettava, että kysymyksessä on perustamissopimuksen 52 artiklassa kielletty syrjintä (ks. vastaavasti em. asia Wallentin, tuomion 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), vaikka näiden kahden aviopuolison tulot alittavatkin pääasiassa tehdyn verotuspäätöksen mukaan riidan kohteena olevana vuonna 90 prosentin rajan ja sellaisten tulojen määrä, jotka eivät ole Saksan tuloveron alaisia, ylittää 24 000 DEM.

31 Pääasian tilanne eroaa perustavanlaatuisella tavalla edellä mainitussa asiassa Gschwind olleesta tilanteesta, sillä asiassa Gschwind Meindlin vaatiman edun kaltaisen veroedun myöntämisen edellytyksenä naimisissa oleville, kyseessä olevan valtion ulkopuolella asuville henkilöille oli, että vähintään 90 prosenttia heidän maailmanlaajuisista tuloistaan oli tuloveronalaista siinä jäsenvaltiossa, jossa he työskentelivät, tai jollei tätä prosenttimäärää saavutettu, heidän ulkomailta saamansa sellaiset tulot, jotka eivät olleet veronalaista tuloa tässä valtiossa, eivät ylittäneet tiettyä enimmäismäärää, katsottiin soveltuvan yhteen perustamissopimuksen kanssa silloin, jos mahdollisuus heidän henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamiseen heidän asuinvaltiossaan pysytetään. Näin ei ole kuitenkaan kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa pääasiassa.

32 Kaiken edellä olevan perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 52 artikla on esteenä sille, että se jäsenvaltio, jossa verovelvollinen asuu, kieltäytyy verottamasta tätä verovelvollista yhteisesti tämän puolison kanssa, jonka kanssa hän ei ole asumuserossa ja joka asuu toisessa jäsenvaltiossa, sillä perusteella, että aviopuoliso on sekä saanut yhteisistä tuloista yli 10 prosenttia että myös yli 24 000 DEM, kun aviopuolison toisesta jäsenvaltiosta saamat tulot eivät ole tuloveron alaisia toisessa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

33 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 (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 52 artikla (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) on esteenä sille, että se jäsenvaltio, jossa verovelvollinen asuu, kieltäytyy verottamasta tätä verovelvollista yhteisesti tämän puolison kanssa, jonka kanssa hän ei ole asumuserossa ja joka asuu toisessa jäsenvaltiossa, sillä perusteella, että aviopuoliso on sekä saanut yhteisistä tuloista yli 10 prosenttia että myös yli 24 000 DEM, kun aviopuolison toisesta jäsenvaltiosta saamat tulot eivät ole tuloveron alaisia toisessa jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset