

Asia C-527/06

R. H. H. Renneberg

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlandenin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Työntekijöiden vapaa liikkuvuus – EY 39 artikla – Verolainsäädäntö – Tulovero – Veron määräytymisperusteen määrittäminen – Jäsenvaltion kansalainen, joka saa kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa tästä jäsenvaltiosta – Asuminen toisessa jäsenvaltiossa

Tuomion tiivistelmä

1. *Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Työntekijät – Perustamissopimuksen määräykset – Henkilöllinen soveltamisala*

(EY 39 artikla)

2. *Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Työntekijät – Yhdenvertainen kohtelu – Palkkaus – Tuloverot*

(EY 39 artikla)

1. Sellaisen yhteisön kansalaisen tilanne, joka siirrettyään asuinpaikkansa ensimmäisestä jäsenvaltiosta, jonka kansalainen hän on, toiseen valtioon työskentelee muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan, kuuluu asuinpaikan siirtämisestä lähtien EY 39 artiklan soveltamisalaan.

(ks. 37 kohta)

2. EY 39 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhteisön kansalainen, joka ei asu siinä jäsenvaltiossa, josta hän saa kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa muodostavista tuloistaan, ei voi vedota tässä jäsenvaltiossa näiden tulojen veron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan, omistamaansa ja asuinkäytössä olevaan taloon liittyviin negatiivisiin tuloihin, vaikka ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö voi vedota tällaisiin negatiivisiin tuloihin tulojensa veron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä.

Välittömän verotuksen osalta on niin, että tietyssä jäsenvaltiossa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät pääsääntöisesti ole samankaltaisia vaan ne eroavat toisistaan objektiivisesti tarkasteltuina sekä tulonlähteen osalta että verovelvollisen henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- tai perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisen osalta. Kuitenkin verotuksellisen edun, jota ei myönnetä ulkomailla asuville, osalta näiden kahden verovelvollisryhmän erilainen kohtelu voi olla syrjintää, mikäli näiden verovelvollisryhmien tilanteiden välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi erilaiseen kohteluun tältä osin. Näin on erityisesti silloin, kun ulkomailla asuva verovelvollinen ei saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiostaan ja hän saa pääosan verotettavista tuloistaan työskentelystä työskentelyjäsenvaltiossa siten, että asuinjäsenvaltiolla ei ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja, koska tällaisessa tilanteessa syrjintä muodostuu siitä, että sitä ei oteta huomioon asuinjäsenvaltiossa eikä työskentelyjäsenvaltiossa.

Vaikka henkilö tosin asuu jäsenvaltiossa, hän saa pääosan verotettavista tuloistaan toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvasta työskentelystä ilman, että hänellä olisi merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiostaan, joten hänen tilanteensa on hänen työskentelyjäsenvaltionsa kannalta hänen veronmaksukykynsä huomioon ottamisen suhteen objektiivisesti rinnastettavissa sellaisen henkilön tilanteeseen, joka asuu viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa ja myös työskentelee siellä. Jos jäsenvaltio ottaa maassa asuvien verovelvollisten maksettavaksi tulevan tuloveron määräytymisperusteen määrittämisessä huomioon toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteistöön liittyvät negatiiviset tulot, se on myös velvollinen sellaisten viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden kohdalla, jotka saavat kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa ensimmäisestä jäsenvaltiosta eivätkä saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiostaan, ottamaan huomioon nämä samat negatiiviset tulot samaa tarkoitusta varten, sillä muutoin näiden viimeksi mainittujen verovelvollisten tilannetta ei otettaisi huomioon kummassakaan kysymyksessä olevista jäsenvaltioista.

Erilainen kohtelu ei johdu pelkästään kysymyksessä olevien kansallisten verolainsäädäntöjen välillä olevasta eroavuudesta. Vaikka nimittäin asuinjäsenvaltio antaisi ottaa tappiot huomioon siellä asuvien verovelvollisten tuloverojen määräytymisperusteen määrittämisessä, verovelvollinen, joka saa kaikki tai lähes kaikki tulonsa työskentelyjäsenvaltiosta, ei pystyisi missään tapauksessa hyötymään tällaisesta edusta.

Siitä vaarasta, että ulkomailla asuvan verovelvollisen kiinteistöä koskevat tappiot otetaan huomioon kahteen kertaan, on todettava, että kysymyksessä olevan kansallisen lainsäädännön on määrä välttää tällaisen vaaran toteutuminen sellaisten maassa asuvien verovelvollisten osalta, joille on aiheutunut tappioita toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteistöstä ja joiden tilanne voi olla rinnastettavissa ulkomailla asuvan verovelvollisen tilanteeseen, joka saa kaikki tai lähes kaikki tulonsa kyseisestä ensimmäisestä jäsenvaltiosta. Lisäksi siinä tapauksessa, että osa verovelvollisen toimista suoritetaan muun kuin sen jäsenvaltion alueella, jossa hän on ansiotöissä, tämä jäsenvaltio voi pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia toimittamaan sille kaikki sellaiset tiedot, jotka voivat mahdollistaa sille tuloverojen asianmukaisen määräämisen, tai kaikki sellaiset tiedot, joita jäsenvaltio pitää tarpeellisina verovelvolliselta kannettavan tuloveron tarkan määrän määrittämiseksi soveltamansa lainsäädännön mukaisesti.

Näin ollen on niin, että sellainen asuinpaikkaan perustuva erilainen kohtelu on luonteeltaan syrjivää, koska vaikka kyseinen jäsenvaltio ottaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteistöön liittyvät negatiiviset kiinteistötulot huomioon kyseisessä jäsenvaltiossa työskentelevien ja siellä asuvien verovelvollisten tulojen ja erityisesti ansiotulojen veron määräytymisperusteen määrittämisessä, niitä ei voida ottaa huomioon sellaisen verovelvollisen tapauksessa, joka saa kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa tässä samassa jäsenvaltiossa harjoitettavasta

ansiotyöstä mutta ei asu siellä. Tästä seuraa, että sellainen kansallinen lainsäädäntö on lähtökohtaisesti EY 39 artiklassa kielletty työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoitus.

(ks. 59–62, 66, 71, 75, 77–80 ja 84 kohta sekä tuomiolauselman)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

16 päivänä lokakuuta 2008 (*)

Työntekijöiden vapaa liikkuvuus – EY 39 artikla – Verolainsäädäntö – Tulovero – Veron määräytymisperusteen määrittäminen – Jäsenvaltion kansalainen, joka saa kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa tästä jäsenvaltiosta – Asuminen toisessa jäsenvaltiossa

Asiassa C-527/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 22.12.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 27.12.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

R. H. H. Renneberg

vastaa

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Ó Caoimh, J. Klučka, U. Lohmus ja P. Lindh,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 22.5.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Renneberg,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään H. G. Sevenster ja M. de Grave,
- Ruotsin hallitus, asiamiehennään K. Wistrand,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinnään R. Lyal, A. Weimar ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.6.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 39 ja EY 56 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Renneberg, joka on Alankomaiden kansalainen, ja vastapuolena Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja jossa on kyse siitä, että veroviranomainen kieltäytyi ottamasta huomioon Rennebergin Belgiassa omistamaan kiinteistöön, jossa hän asuu, liittyviä vuokratappioita niiden tulojen veron määräytymisperusteen määrittämisessä, joista hän on velvollinen maksamaan veroa Alankomaihin, josta hän saa kaikki ansiotulonsa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Verosopimusoikeus

3 Alankomaiden kuningaskunnan hallituksen ja Belgian kuningaskunnan hallituksen välillä tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja eräiden muiden verotuksellisten kysymysten järjestämiseksi tehtyyn sopimukseen, joka on allekirjoitettu Brysselissä 19.10.1970 (Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing) (Tractatenblad 1970, nro 192; jäljempänä verosopimus), sisältyvän 4 artiklan, jonka otsikkona on ”Verotuksellinen kotipaikka”, 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Tässä sopimuksessa ’sopimusvaltiossa asuvalla henkilöllä’ tarkoitetaan kaikkia henkilöitä, jotka ovat kyseisen valtion lainsäädännön perusteella verovelvollisia tässä jäsenvaltiossa kotipaikan, asumisen, johdon sijaintipaikan tai jonkin muun sen kaltaisen syyn perusteella; – –”

4 Verosopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Kiinteästä omaisuudesta saadut tulot verotetaan siinä sopimusvaltiossa, jossa tämä omaisuus sijaitsee.”

5 Tämän sopimuksen 19 artiklan 1 kappaleen ensimmäisessä kohdassa lukee seuraavaa:

”Sopimusvaltion tai sen valtiollisen osan luonnolliselle henkilölle palveluksista, jotka tämä on suorittanut tälle valtiolle tai tälle valtiolliselle osalle, maksamat tai sen varoista maksetut palkat, eläkkeet mukaan lukien, verotetaan tässä jäsenvaltiossa.”

6 Verosopimuksen 24 artiklan 1 kappaleen 1 ja 2 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Alankomaissa asuvien henkilöiden kaksinkertainen verotus vältetään seuraavalla tavalla:

1) Alankomaat [Alankomaiden kuningaskunta] voi maassa asuvien henkilöidensä verottamisen yhteydessä sisällyttää veron määräytymisperusteeseen sellaisia tulo- tai omaisuuseriä, jotka ovat tämän verosopimuksen mukaan Belgiassa verotettavia.

2 Alankomaat [Alankomaiden kuningaskunta] [myöntää] 1 [kohdan] mukaisesti lasketulle veromäärälle vähennyksen, jollei kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen tarkoitettussa sisäisessä lainsäädännössä olevien tappioiden tasaamista koskevien säännösten soveltamisesta muuta

johdu. Tämä vähennys on 1 [kohdassa] tarkoitettuun veron määräytymisperusteeseen sisältyvien niiden tulo- tai omaisuuserien, jotka ovat Belgiassa verotettavia [muun muassa] verosopimuksen 6 [artiklan] perusteella, ja 1 [kohdassa] tarkoitettun veron määräytymisperusteen muodostavien kokonaistulojen tai kokonaisvarallisuuden määrän välistä suhdetta vastaavan veromäärän suuruinen.”

7 Kahdenvälisen verosopimuksen 25 artiklan, jonka otsikkona on ”Syrjintäkielto”, 3 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Jommassakummassa sopimusvaltiossa asuvat luonnolliset henkilöt saavat toisessa sopimusvaltiossa samat henkilökohtaiset vähennykset, vapautukset ja alennukset, jotka tämä valtio myöntää omassa maassaan asuville heidän henkilö- tai perhekohtaisen tilanteensa perusteella.”

Kansallinen säännöstö

8 Alankomaissa 16.12.1964 annetun vuoden 1964 tuloverolain (Wet op de inkomstenbelasting 1964) (Staatsblad 1964, nro 519), sellaisena kuin sitä sovelletaan tosiasioiden tapahtuma-aikaan (jäljempänä WIB), 1 §:ssä määritellään kotimaiset verovelvolliset (jäljempänä maassa asuvat verovelvolliset) Alankomaissa asuviksi luonnollisiksi henkilöiksi ja heidän vastakohtakseen ulkomaiset verovelvolliset (jäljempänä ulkomailla asuvat verovelvolliset), joilla tarkoitetaan luonnollisia henkilöitä, jotka eivät asu tässä jäsenvaltiossa mutta saavat sieltä tuloja.

9 Maassa asuvat verovelvolliset ovat verovelvollisia kaikista tuloistaan, ja ulkomailla asuvat verovelvolliset ovat verovelvollisia ainoastaan Alankomaista saamistaan tuloista.

10 Maassa asuvien verovelvollisten veron määräytymisperusteena on maailmanlaajuinen bruttotulo, vähennyskelpoisilla menoilla tai tappioilla alennettuna (WIB:n 3 §). Bruttotuloon kuuluvat muun muassa työstä ja varallisuudesta saadut nettotulot (WIB:n 4 §:n 1 momentin c kohta), joihin luetaan myös verovelvollisen omassa asunnossaan asumisesta saama etu.

11 WIB:n 42 a §:n 1 momentin mukaan tämä etu on vahvistettu kiinteämääräiseksi, eikä sen osalta oteta huomioon muita etuja tai kustannuksia, rasitteita tai poistoja kuin velkojen korot, luottokustannukset tai perittävissä olevan maanvuokran, rakennuksen pitämistä toisen kiinteistöllä koskevan oikeuden tai rasiteoikeuden perusteella suoritettavat toistuvat maksut.

12 WIB:n 4 §:n 2 momentin mukaan siinä tapauksessa, että nettotulojen laskemisessa päädytään negatiiviseen määrään, verotettavia bruttotuloja pienennetään tällä negatiivisella määrällä.

13 On selvää, että kaikkien näiden säännösten soveltaminen johtaa maassa asuvan verovelvollisen osalta siihen, että oman asunnon rahoittamiseen otetun lainan korot alentavat täyteen määrään asti bruttotuloja ja siten verotettavia tuloja, vaikka nämä korot ylittävät verovelvollisen omassa asunnossaan asumisesta saaman edun.

14 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, jos maassa asuvalle henkilölle aiheutuu negatiivisia tuloja Belgiassa sijaitsevasta kiinteistöstä, hän voi vähentää tämän negatiivisten tulojen osan muista Alankomaissa verotettavista tuloista sillä ehdolla, että seuraavana verovuonna, jonka kuluessa tästä kiinteistöstä saadaan positiivisia tuloja, näiden tulojen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtävä alennus lasketaan verosopimuksen 24 artiklan 1 kappaleen 2 kohdan, kun se luetaan yhdessä kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä 21.12.1989 tehdyn vuoden 1989 päätöksen 3 §:n 4 momentin kanssa (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989; Staatsblad 1989, nro 594; jäljempänä vuoden 1989 päätös), mukaisesti

vähentämällä tämä aiempi tappio näistä positiivisista tuloista.

Belgiassa asuvan ja Alankomaista ansiotuloa saavan henkilön verotusjärjestelmä

15 Belgiassa asuvan ja Alankomaista ansiotuloa saavan verovelvollisen verotusjärjestelmä määräytyy WIB:n ja verosopimuksen perusteella.

16 WIB:n 48 §:n nojalla vero kannetaan ulkomailla asuvilta verovelvollisilta Alankomaissa verotettavista tuloista, eli kalenterivuoden aikana saadusta alankomaalaisesta bruttotulosta.

17 WIB:n 49 §:n c kohdan mukaan alankomaalainen bruttotulo koostuu muun muassa kaikista niistä tuloista, jotka Alankomaiden ulkopuolella asuva henkilö saa Alankomaissa tekemästään työstä tai tässä jäsenvaltiossa sijaitsevista kiinteistöistä nettotuloina.

18 WIB:n 2 §:n 2 momentin nojalla Alankomaiden ulkopuolella asuva Alankomaiden kansalainen, joka on alankomaalaisen julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa, katsotaan periaatteessa Alankomaissa asuvaksi. Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaiden korkein oikeus) täsmentää, että sen 12.3.1980 antamasta tuomiosta (nro 19180, BNB 1980/170) seuraa kuitenkin, että niiden tulojen osalta, jotka verosopimuksen mukaan ovat Belgian kuningaskunnassa verotettavia, WIB:n 2 §:n 2 momentin asuinpaikkasäännöksen on väistytävä tämän verosopimuksen määräysten tieltä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

19 Renneberg siirsi joulukuussa 1993 asuinpaikkansa Alankomaista Belgiaan. Hän asui vuosina 1996 ja 1997 Belgiassa omassa asunnossaan, jonka hän oli hankkinut vuonna 1993 ja rahoittanut alankomaalaiselta pankilta ottamallaan hypoteekkilainalla.

20 Renneberg työskenteli vuosina 1996 ja 1997 julkishallinnon palveluksessa alankomaalaisessa Maastrichtin kunnassa. Hän sai näiden kahden vuoden aikana kaikki ansiotulonsa Alankomaista.

21 Rennebergin oli maksettava Belgiassa omasta asunnosta kannettavaa veroa, eli kiinteistöveroa. Hänelle Belgiassa sijaitsevasta asunnosta aiheutuneet negatiiviset tulot eivät vaikuttaneet tämän veron määrään.

22 Renneberg pyysi Alankomaissa verovuosien 1996 ja 1997 osalta toimitetuissa verotuksissa, että hän saa vähentää Belgiassa sijaitsevaan asuntoonsa liittyvät negatiiviset tulot. Hakemuksen kohteena oli asunnon vuokra-arvon ja hypoteekkilainasta maksettujen korkojen erotus.

23 Veroviranomaiset tekivät Alankomaissa näiltä vuosilta verotuspäätökset 75 265 Alankomaiden guldenin (NLG) ja 78 600 NLG:n suuruisen verotettavien tulojen perusteella eivätkä hyväksyneet vähennyksenä alankomaalaisista tuloista Rennebergin Belgiassa sijaitsevaan asuntoon liittyviä negatiivisia tuloja. Rennebergin veroilmoituksen mukaan nämä negatiiviset tulot olivat 8 165 NLG vuonna 1996 ja 8 195 NLG vuonna 1997.

24 Näistä verotuspäätöksistä tehdyt oikaisuvaatimukset hylättiin.

25 Renneberg nosti näistä päätöksistä kanteet, jotka Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenboschin valitustuomioistuim) hylkäsi 31.10.2002 antamallaan kahdella tuomiolla. Renneberg teki näistä tuomioista kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandenille.

26 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamuksista ilmenee, että pääasian valittaja on katsottava verosopimuksen 4 artiklan perusteella Belgiassa asuvaksi henkilöksi.

27 Tästä seuraa, että Rennebergiä ei kohdella Alankomaissa yleisesti verovelvollisena vaan että häneen sovelletaan kahdenvälisen verosopimuksen nojalla Belgian kuningaskunnassa verotettavien tulojen osalta ulkomailla asuviin verovelvollisiin sovellettavaa järjestelmää. Lähtökohtaisesti tulot, negatiiviset tai positiiviset, joita tämän verosopimuksen nojalla verotetaan Belgian kuningaskunnassa, eivät vaikuta siihen veroon, joka rasittaa sellaisia positiivisia tai negatiivisia tuloja, joita verosopimuksen mukaan verotetaan Alankomaissa.

28 Renneberg on vedonnut valituksessaan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-279/93, Schumacker, 14.2.1995 antamaan tuomioon (Kok. 1995, s. I-225). Hän katsoo, että koska hän on käyttänyt oikeuttaan EY 39 artiklassa taattuun vapaaseen liikkuvuuteen, hänen on saatava Alankomaissa ne edut, jotka siellä myönnetään maassa asuville verovelvollisille, sillä hänen tilanteensa on verotettavien tulojen ja sen paikan, jossa ne on saatu, osalta hyvin pitkälti rinnastettavissa näiden verovelvollisten tilanteeseen.

29 Hoge Raad der Nederlanden toteaa, että pääasiassa kysymyksessä oleva veroetu ei perustu verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen toisin kuin edellä mainitussa asiassa Schumacker kysymyksessä ollut veroetu.

30 Tämä tuomioistuin arvioi, että toisin kuin henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottaminen välittömien verojen yhteydessä progressiivisuuden periaatteen perusteella, mahdollisuus vähentää samassa verojärjestelmässä yhteen tiettyyn tulolähteeseen kuuluvat negatiiviset tulot toisesta tulolähteestä saatavista positiivisista tuloista ei ole tältä osin sellainen välittömän verotuksen yleinen ominaispiirre, että henkilön, joka on verovelvollinen eri jäsenvaltioissa siitä syystä, että hän on käyttänyt EY:n perustamissopimuksessa taattua oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen, pitäisi saada tämä etu jommassakummassa näistä valtioista.

31 Koska Hoge Raad der Nederlanden kuitenkin katsoi, että pääasiassa nousee esiin joitakin yhteisön oikeuden tulkintavaikeuksia, se lykkäsi asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY 39 ja EY 56 artiklaa tulkittava siten, että jommankumman artiklan tai molempien artiklojen vastaista on se, että verovelvollinen, jolle on aiheutunut asuin[jäsen]valtiossaan (saldoltaan) negatiivisia tuloja omasta asunnosta, jossa hän itse asuu, ja joka saa positiiviset tulonsa, eli ansiotulot, kokonaisuudessaan toisesta jäsenvaltiosta kuin siitä, jossa hän asuu, ei saa tässä toisessa jäsenvaltiossa – – vähentää negatiivisia tuloja työstä saaduista verotettavista tuloista, kun työskentely[jäsen]valtio antaa kyseisessä valtiossa asuvien henkilöiden vähentää nämä tulot?”

32 Yhteisöjen tuomioistuin esitti 4.4.2008 tiedoksi annetuilla kirjeillä Alankomaiden hallitukselle kaksi kirjallista kysymystä, jotka koskivat pääasiassa kysymyksessä olevien tosiseikkojen tapahtuma-aikaan sovellettavan vero-oikeuden tiettyjä näkökohtia. Alankomaiden hallitus vastasi näihin kysymyksiin yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 24.4.2008 jätetyssä kirjeessä.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

33 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko EY 39 artiklaa ja/tai EY 56 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhteisön kansalainen, joka ei asu siinä jäsenvaltiossa, josta hän saa kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa muodostavista tuloistaan,

ei voi vedota tässä jäsenvaltiossa näiden tulojen veron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan, omistamaansa ja asuinkäytössä olevaan taloon liittyviin negatiivisiin tuloihin, vaikka ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö voi vedota tällaisiin negatiivisiin vuokratuloihin tulojensa veron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu siltä osin kuin se koskee EY 39 artiklaa

EY 39 artiklan soveltaminen

34 Aluksi on tärkeää tarkentaa, että asiassa ei ole väitetty, että Rennebergin kaltaisen henkilön tilanne ei kuuluisi työntekijöiden vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan siitä syystä, että kyseisen henkilön suorittamassa työssä on kyse EY 39 artiklan 4 kohdassa tarkoitetusta julkishallinnon palvelusuhteesta. Lisäksi asiakirja-aineisto ei sisällä mitään tähän viittaavaa. Näin ollen on lähdettävä siitä oletuksesta, että pääasiassa kysymyksessä oleva taloudellinen toiminta ei kuulu sellaiseen työskentelyyn, joka olisi EY 39 artiklan 4 kohdassa jätetty saman artiklan 1–3 kohdan soveltamisalan ulkopuolelle.

35 Alankomaiden hallituksen sekä Euroopan yhteisöjen komission kirjallisissa huomautuksissaan edustaman kannan mukaan tässä asiassa on työntekijöiden vapaan liikkuvuuden osalta kysymyksessä puhtaasti jäsenvaltion sisäinen tilanne. Alankomaiden kansalaisella, joka jatkaa Belgiaan muutettuaan taloudellisen toimintansa harjoittamista Alankomaissa henkilökohtaisista syistä, ei ole siirtotyöläisen asemaa, eikä hän ole käyttänyt työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevaa oikeutta.

36 Tämän osalta on todettava, että kaikki yhteisön kansalaiset, jotka työskentelevät muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan, kuuluvat asuinpaikastaan ja kansalaisuudestaan riippumatta EY 39 artiklan soveltamisalaan (ks. mm. asia C-152/03, Ritter-Coulais, tuomio 21.2.2006, Kok. 2006, s. I-1711, 31 kohta; asia C-212/05, Hartmann, tuomio 18.7.2007, Kok. 2007, s. I-6303, 17 kohta; asia C-182/06, Lakebrink ja Peters-Lakebrink, tuomio 18.7.2007, Kok. 2007, s. I-6705, 15 kohta; asia C-287/05, Hendrix, tuomio 11.9.2007, Kok. 2007, s. I-6909, 46 kohta ja asia C-152/05, komissio v. Saksa, tuomio 17.1.2008, 20 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

37 Tästä seuraa, että Rennebergin kaltaisen yhteisön kansalaisen tilanne, joka siirrettyään asuinpaikkansa ensimmäisestä jäsenvaltiosta toiseen valtioon työskentelee muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan, kuuluu asuinpaikan siirtämisestä lähtien EY 39 artiklan soveltamisalaan.

38 Näin ollen on tutkittava, että onko – kuten pääasian valittaja väittää ja kuten komissio on esittänyt istunnossa – EY 39 artikla esteenä sille, että Rennebergin tilanteen kaltaisessa tilanteessa sovelletaan pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaista kansallista lainsäädäntöä.

Työntekijöiden vapaa liikkuvuus

– Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

39 Alankomaiden hallitus katsoo Ruotsin hallituksen tavoin, että mikäli yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että EY 39 artiklaa voidaan soveltaa pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiseen tilanteeseen, se, että Rennebergiä kohdellaan eri tavalla Alankomaissa asuvaan verovelvolliseen verrattuna, ei ole EY 39 artiklan vastaista, sillä tämä kohtelu seuraa yksinomaan verosopimuksen mukaisesta verotusvallan jaosta.

40 Alankomaiden hallituksen mukaan tämän jaon johdosta yksinomaan Belgian kuningaskunnan asiana on ottaa huomioon Rennebergin Belgiassa sijaitsevasta asunnosta

johtuvat negatiiviset ja positiiviset tulot. Alankomaiden kuningaskunta voi kantaa veroa ainoastaan Rennebergin ansiotuloista, eikä sillä ole oikeutta sisällyttää tämän kiinteistötuloja veron määräytymisperusteeseen. Perustamissopimuksessa ei sitä paitsi taata Euroopan unionin kansalaiselle, joka siirtyy harjoittamaan toimintaansa siihenastisesta asuinjäsenvaltiostaan toiseen jäsenvaltioon, että tällainen siirtyminen olisi verotuksen kannalta neutraalia.

41 Kyseinen hallitus päätelee tästä, että pääasiassa kysymyksessä oleva kohtelu liittyy tilanteisiin, jotka eivät ole objektiivisesti rinnastettavissa toisiinsa, eikä siihen sisälly näin ollen minkäänlaista syrjintää.

42 Sitä vastoin komissio katsoo, että työskentelyjäsenvaltion näkökulmasta kyseisessä maassa asuvan verovelvollisen ja ulkomailla asuvan verovelvollisen, jotka saavat kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa tästä samasta jäsenvaltiosta, tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavissa. Pääasiassa kysymyksessä oleva lainsäädäntö johtaa komission mukaan siihen, että näitä kahta verovelvollisten ryhmää kohdellaan eri tavalla yksinomaan asuinpaikan perusteella. Tällainen erilainen verokohtelu on EY 39 artiklassa tarkoitettua välillistä syrjintää, koska Alankomaissa otetaan huomioon Belgiassa sijaitsevaan asuntoon liittyvät negatiiviset tulot siinä tapauksessa, että verovelvollinen asuu Alankomaissa, mutta niitä ei oteta huomioon silloin, kun verovelvollinen asuu ulkomailla.

– Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

43 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön kansalaisten kaikenlaista ansiotyön tekemistä koko yhteisön alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella (ks. asia C-209/01, Schilling ja Fleck-Schilling, tuomio 13.11.2003, Kok. 2003, s. I-13389, 24 kohta; em. asia Ritter-Coulais, tuomion 33 kohta; em. asia Lakebrink ja Peters-Lakebrink, tuomion 17 kohta ja em. asia komissio v. Saksa, tuomion 21 kohta).

44 Tämän tuomion 36 ja 43 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä voidaan päätellä, että tässä 43 kohdassa esitetty koskee toimenpiteitä, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus muussa jäsenvaltiossa kuin asuinjäsenvaltiossa taloudellista toimintaa harjoittaviin yhteisön kansalaisiin, joihin kuuluvat erityisesti yhteisön kansalaiset, jotka haluavat jatkaa taloudellisen toiminnan harjoittamista tietyssä jäsenvaltiossa toiseen jäsenvaltioon tapahtuneen asuinpaikkansa siirtämisen jälkeen.

45 Ennakkoratkaisupyyntöä ilmenee, että Rennebergillä, joka työskentelee Alankomaissa mutta asuu Belgiassa, ei ole – toisin kuin Alankomaissa työskentelevillä ja siellä asuvilla henkilöillä – Alankomaiden lainsäädännön mukaan oikeutta vaatia, että hänen Belgiassa sijaitsevaan kiinteistönsä liittyvät negatiiviset tulonsa otetaan huomioon hänen Alankomaista saamiensa tulojen veron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä.

46 Pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaisesta lainsäädännöstä seuraa näin ollen, että ulkomailla asuville verovelvollisille varattu kohtelu on vähemmän edullinen kuin maassa asuvien verovelvollisten saama kohtelu.

47 Näin ollen on tutkittava, onko niin – kuten Alankomaiden ja Ruotsin hallitukset väittävät – että tällainen kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella asuvien verovelvollisten erilainen verokohtelu ei ole EY 39 artiklan vastaista, sillä se perustuu kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen, jollainen verosopimus on, mukaiseen verotusvallan jakoon.

48 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että koska yhteisössä ei ole toteutettu yhtenäistämistä eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittelemään tulojen ja varallisuuden verotusperusteet välttääkseen tarvittaessa sopimusteitse kaksinkertaisen verotuksen. Tässä yhteydessä jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät, joiden perusteella verotusvalta jakaantuu (ks. erityisesti asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 57 kohta; asia C-385/00, de Groot, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11819, 93 kohta ja asia C-265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006, Kok. 2006, s. I-923, 49 kohta).

49 Alankomaiden kuningaskunta ja Belgian kuningaskunta ovat hyväksyessään verosopimuksen 6 artiklan ja 19 artiklan 1 kappaleen käyttäneet vapauttaan vahvistaa valintansa mukaan liittymätekijät, joiden perusteella niiden verotusvallat määräytyvät. Näin ollen verosopimuksen 6 artiklan mukaan Belgiassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta peräisin olevista tuloista veroa kantaa yksinomaan Belgian kuningaskunta, kun taas sopimuksen 19 artiklan 1 kappaleen perusteella Rennebergin kaltaisen alankomaalaisen julkishallinnon palveluksessa olevan henkilön palkkatuloja verotetaan yksinomaan Alankomaissa.

50 Kuitenkaan tällä verotusvallan jaolla ei mahdollisteta sitä, että jäsenvaltiot saisivat soveltaa perustamissopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien vastaisia toimenpiteitä (ks. vastaavasti em. asia Bouanich, tuomion 50 kohta; asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11673, 54 kohta ja asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007, Kok. 2007, s. I-9569, 24 kohta).

51 Jäsenvaltiot ovat nimittäin näin kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten puitteissa jaettua verotusvaltaa käyttäessään velvollisia noudattamaan yhteisön sääntöjä (ks. vastaavasti em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 58 kohta ja em. asia Bouanich, tuomion 50 kohta) ja erityisesti noudattamaan periaatetta, jonka mukaan toisten jäsenvaltioiden kansalaisia ja kyseisen valtion niitä omia kansalaisia, jotka ovat käyttäneet perustamissopimuksessa taattuja vapauksia, on kohdeltava samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia yleensä (ks. em. asia de Groot, tuomion 94 kohta).

52 Pääasian yhteydessä on todettava, että se, että verosopimuksen osapuolet ovat käyttäneet vapauttaan vahvistaa liittymätekijät, joiden perusteella niiden verotusvallat määräytyvät, ei silti tarkoita, että Alankomaiden kuningaskunnalta vietäisiin kokonaan toimivalta ottaa huomioon Belgiassa sijaitsevaan kiinteistöön liittyviä negatiivisia tuloja sellaisen ulkomailla asuvan verovelvollisen tulojen veron määräytymisperusteen määrittämisessä, joka saa pääosan verotettavista tuloistaan tai kaikki verotettavat tulonsa Alankomaista.

53 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 81 kohdassa, Alankomaissa asuvien verovelvollisten osalta pelkästään se, että he saavat Belgian kuningaskunnan alueella sijaitsevasta kiinteistöstä tuloja, joiden osalta tämä jäsenvaltio käyttää verotusvaltaansa, ei ole esteenä sille, että Alankomaiden kuningaskunta sisällyttää tällaiset kiinteistötulot siihen veron määräytymisperusteeseen, josta nämä verovelvolliset maksavat veroa.

54 Alankomaiden hallitus on lisäksi vahvistanut yhteisöjen tuomioistuimen esittämiin kirjallisiin kysymyksiin antamissaan vastauksissa tämän ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen alleviivaaman seikan.

55 Tarkasti ottaen on niin, että silloin, kun Belgiassa sijaitsevan kiinteistön osalta on saatu positiivisia tuloja, jotka on sisällytetty verosopimuksen 24 artiklan 1 kappaleen 1 kohdan nojalla Alankomaissa maksettavan veron määräytymisperusteeseen, kaksinkertaisen verotuksen

välttämiseksi verosopimuksen 24 artiklan 1 kappaleen 2 kohdassa olevien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti on myönnettävä veron vähennys, jonka suuruus vastaa näiden tulojen suhteellista osuutta veron määräytymisperusteessa.

56 Belgiassa sijaitsevaan kiinteistöön liittyvistä negatiivisista tuloista on todettava, että ennakkoratkaisupyyntöä ja Alankomaiden hallituksen yhteisöjen tuomioistuimen esittämiin kirjallisiin kysymyksiin antamista vastauksista käy ilmi, että ne otetaan huomioon Alankomaissa asuvien verovelvollisten verotettavan tulon määrittämisessä ja että siinä tapauksessa, että samasta kiinteistöstä saatava ulkomaan tulo on positiivinen myöhempanä verovuonna, tästä positiivisesta tulosta vähennetään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtävää vähennystä laskettaessa aiempi negatiivinen tulo vuoden 1989 päätöksen 3 §:n 4 momentin mukaisesti, joka kuuluu kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen tarkoitetussa Alankomaiden lainsäädännössä oleviin tappioiden tasaamista koskeviin säännöksiin, joihin verosopimuksen 24 artiklan 1 kappaleen 2 kohdassa viitataan.

57 Koska verosopimus ei ole esteenä sille, että Belgiassa sijaitsevaan kiinteistöön liittyvät negatiiviset tulot otetaan huomioon Alankomaissa asuvan verovelvollisen tuloveron laskemista varten, se, että Alankomaiden veroviranomaiset kieltäytyivät hyväksymästä Rennebergin kaltaisen verovelvollisen vaatimaa vähennystä, ei vastoin Alankomaiden hallituksen väitettä ilmeisestikään johdu kyseisessä verosopimuksessa tehdystä valinnasta, jonka mukaan tämän verosopimuksen soveltamisalaan kuuluvien verovelvollisten kiinteistötuloja koskeva verotusvalta annetaan sille jäsenvaltiolle, jonka alueella kyseinen kiinteistö sijaitsee.

58 Se, otetaanko tämä negatiiviset tulot huomioon vai eikö oteta, riippuu todellisuudessa täten siitä, ovatko kysymyksessä olevat verovelvolliset asemaltaan Alankomaissa asuvia henkilöitä vai eivätkö ole.

59 Yhteisöjen tuomioistuin on välittömän verotuksen osalta tosin myöntänyt luonnollisten henkilöiden tuloverotukseen liittyvissä asioissa, että tietyssä jäsenvaltiossa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät pääsääntöisesti ole samankaltaisia vaan ne eroavat toisistaan objektiivisesti tarkasteltuina sekä tulonlähteen osalta että verovelvollisen henkilökohtaisen veronmaksukyvyyn tai henkilö- tai perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisen osalta (asia C-383/05, Talotta, tuomio 22.3.2007, Kok. 2007, s. I-2555, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt kuitenkin, että silloin kun on kysymys verotuksellisesta edusta, jota ei myönnetä ulkomailla asuville, näiden kahden verovelvollisryhmän erilainen kohtelu voi olla perustamissopimuksessa tarkoitettua syrjintää, mikäli näiden verovelvollisryhmien tilanteiden välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi erilaiseen kohteluun tältä osin (em. asia Talotta, tuomion 19 kohta oikeustapausrviittauksineen).

61 Näin on erityisesti silloin, kun ulkomailla asuva verovelvollinen ei saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiostaan ja hän saa pääosan verotettavista tuloistaan työskentelystä työskentelyjäsenvaltiossa siten, että asuinjäsenvaltiolla ei ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja (ks. erityisesti em. asia Schumacker, tuomion 36 kohta ja em. asia Lakebrink ja Peters-Lakebrink, tuomion 30 kohta).

62 Tällaisessa tilanteessa syrjintä muodostuu siitä, että ulkomailla asuvan verovelvollisen, joka saa pääosan tuloistaan ja lähes kaikki perheen tulot muusta jäsenvaltiosta kuin asuinjäsenvaltiostaan, henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon asuinjäsenvaltiossa eikä työskentelyjäsenvaltiossa (em. asia Schumacker, tuomion 38 kohta ja em. asia Lakebrink ja Peters-Lakebrink, tuomion 31 kohta).

63 Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt edellä mainitussa asiassa Lakebrink ja Peters-Lakebrink antamansa tuomion 34 kohdassa, että edellä mainitussa asiassa Schumacker annetussa tuomiossa kehitetty oikeuskäytäntö ulottuu kaikkiin veroetuihin, jotka liittyvät ulkomailta asuvan verovelvollisen veronmaksukykyyn ja joita ei myönnetä asuinjäsenvaltiossa eikä työskentelyjäsenvaltiossa.

64 Tämä oikeuskäytäntö soveltuu pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiseen tilanteeseen.

65 Rennebergin kaltainen verovelvollinen ei nimittäin voi Alankomaissa ansiotulojen osalta maksamansa tuloveron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä vaatia omistamaansa ja Belgiassa sijaitsevaan kiinteistöön liittyvien vuokratappioiden huomioon ottamista toisin kuin Alankomaissa asuva ja työskentelevä verovelvollinen, joka voi hänelle joko Alankomaissa sijaitsevan ja omassa asuinkäytössään olevan kiinteistön tai Belgiassa sijaitsevan sellaisen kiinteistön, jossa hän ei asu vakituisesti, osalta syntyneiden vuokratappioiden osalta vedota näihin tappioihin Alankomaissa maksettavan tuloveron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä.

66 Vaikka Rennebergin kaltainen henkilö tosin asuu jäsenvaltiossa, hän saa pääosan verotettavista tuloistaan toisessa jäsenvaltiossa tapahtuvasta työskentelystä ilman, että hänellä olisi merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiostaan, joten hänen tilanteensa on hänen työskentelyjäsenvaltionsa kannalta hänen veronmaksukykynsä huomioon ottamisen suhteen objektiivisesti rinnastettavissa sellaisen henkilön tilanteeseen, joka asuu viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa ja myös työskentelee siellä.

67 Ilmeisesti kuitenkin sellaisen henkilön, joka ei ole velvollinen maksamaan asuinjäsenvaltiossaan kiinteistötuloista luonnollisten henkilöiden tuloveroa ennakolta kannettua kiinteistöveroa lukuun ottamatta, ei ole mahdollista vaatia tässä jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteistönsä liittyvien negatiivisten tulojen ottamista huomioon, eikä hänellä lisäksi ole minkäänlaista mahdollisuutta vedota näihin negatiivisiin tuloihin työskentelyjäsenvaltiossaan verotettavien tulojensa veron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä.

68 EY 39 artiklassa vaaditaan siten periaatteessa, että työskentelyjäsenvaltion veroviranomaiset ottavat Rennebergin tilanteen kaltaisessa tilanteessa huomioon asuinjäsenvaltiossa sijaitsevaan asuntoon liittyvät negatiiviset tulot työskentelyjäsenvaltiossa verotettavien tulojen veron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä.

69 Tämän osalta on korostettava, kuten julkisasiamies on tehnyt ratkaisuehdotuksensa 84 kohdassa, että sillä, että Alankomaiden kuningaskunta laajentaa maassa asuville verovelvollisille varatun kohtelun koskemaan Rennebergin kaltaisia ulkomailta asuvia verovelvollisia, jotka saavat kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa Alankomaista, ei mitenkään aseteta kyseenalaiseksi niitä oikeuksia, jotka Belgian kuningaskunnalla on kahdenvälisen verosopimuksen perusteella, eikä osoiteta tälle mitään uutta velvoitetta.

70 Lisäksi on syytä palauttaa mieliin, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut edellä mainitussa asiassa de Groot antamansa tuomion 101 kohdassa, että kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi käytettyjen mekanismien tai kansallisten verojärjestelmien, joiden seurauksena kaksinkertainen verotus poistuu tai lieventyy, on kuitenkin varmistettava kyseisten jäsenvaltioiden verovelvollisille, että heidän koko henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa otetaan kokonaisuudessaan asianmukaisesti huomioon siitä riippumatta, miten kyseiset jäsenvaltiot ovat jakaneet tämän velvollisuuden, koska muussa tapauksessa päädyttäisiin työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa yhteensoveltumattomaan epäyhdenvertaiseen kohteluun, joka ei missään tapauksessa seuraisi kansallisten

verolainsäädäntöjen välisistä eroavaisuuksista. Kun otetaan huomioon edellä mainitussa asiassa Lakebrink ja Peters-Lakebrink annetussa tuomiossa tehty päätelmä, johon viitataan tämän tuomion 63 kohdassa, näitä toteamuksia voidaan soveltaa myös työntekijöiden koko veronmaksukyvyyn huomioon ottamiseen.

71 Koska Alankomaiden kuningaskunta, kuten tämän tuomion 56 kohdassa on todettu, ottaa maassa asuvien verovelvollisten maksettavaksi tulevan tuloveron määräytymisperusteen määrittämisessä huomioon Belgiassa sijaitsevaan kiinteistöön liittyvät negatiiviset tulot, se on myös velvollinen sellaisten viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden kohdalla, jotka saavat kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa Alankomaista eivätkä saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiostaan, ottamaan huomioon nämä samat negatiiviset tulot samaa tarkoitusta varten, sillä muutoin näiden viimeksi mainittujen verovelvollisten tilannetta ei otettaisi huomioon kummassakaan kysymyksessä olevista jäsenvaltioista.

72 On kuitenkin tutkittava Alankomaiden hallituksen esittämä argumentti, jonka mukaan Rennebergille Belgiassa sijaitsevan asunnon hankkimisesta aiheutuneet negatiiviset verotukselliset seuraukset johtuisivat näiden kahden jäsenvaltion sisäisten verolainsäädäntöjen välisestä eroavuudesta.

73 Alankomaiden hallituksen mukaan eroavuutena on se, että Alankomaiden verolainsäädännön mukaan hypoteekkilainasta maksetut korot saadaan vähentää työtuloista, kun taas Belgian verolainsäädännössä ei tunneta tällaista mahdollisuutta. Belgian vero-oikeuden mukaan hypoteekkilainasta maksetut korot voidaan nimittäin vähentää aina ainoastaan kiinteistötuloista. Näin ollen kyseinen henkilö ei olisi voinut vähentää hypoteekkilainan korkojen negatiivista määrää tästä tulosta silloinkaan, kun hän olisi saanut ansiotuloa Belgiasta.

74 Kyseisen hallituksen mukaan Rennebergille aiheutuvat epäedulliset verotukselliset seuraukset eivät johdu Alankomaiden järjestelmän soveltamisesta sinänsä vaan siitä, että Belgian verolainsäädännön mukaan hypoteekkilainasta maksettuja korkoja saadaan vähentää tiukemmin edellytyksin kuin Alankomaiden järjestelmässä. Se, että Rennebergin on mahdotonta saada negatiivisia tulojaan otetuksi huomioon Belgiassa, on seuraus siitä, että hän on muuttanut asuinpaikkansa tähän jäsenvaltioon, eikä se johdu Alankomaiden verolainsäädännön soveltamisesta. Koska perustamissopimuksessa taatun vapauden rajoitus johtuu yksinkertaisesti ainoastaan kansallisten verolainsäädäntöjen välisestä eroavuudesta, sitä ei ole kielletty yhteisön oikeudessa.

75 Tältä osin on kiinnitettävä huomiota siihen, että pääasiassa kysymyksessä oleva erilainen kohtelu ei johdu – toisin kuin Alankomaiden hallitus väittää – pelkästään kysymyksessä olevien kansallisten verolainsäädäntöjen välillä olevasta eroavuudesta. Nimittäin silloinkin, kun Belgian tuloverojärjestelmä on kyseisen hallituksen esittämän kaltainen, ja vaikka Belgian kuningaskunta antaisi ottaa pääasiassa kyseessä olevat tappiot huomioon Belgiassa asuvien verovelvollisten tuloverojen määräytymisperusteen määrittämisessä, Rennebergin kaltaisessa tilanteessa oleva verovelvollinen, joka saa kaikki tai lähes kaikki tulonsa Alankomaista, ei pystyisi missään tapauksessa hyötymään tällaisesta edusta.

76 On myös hylättävä Alankomaiden hallituksen istunnossa tämän osalta esittämä toinen argumentti, joka olennaisilta osin perustuu vaaraan siitä, että ulkomailla asuvan verovelvollisen Belgiassa sijaitsevaa kiinteistöä koskevat tappiot otetaan huomioon kahteen kertaan.

77 Näin on ensinnäkin siksi, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi annetulla kansallisella lainsäädännöllä, kun se luetaan yhdessä verosopimuksen 24 artiklan 1 kappaleen 2 kohdan kanssa, on määrä välttää tällaisen vaaran toteutuminen sellaisten maassa asuvien verovelvollisten osalta, joille on aiheutunut tappioita Belgiassa sijaitsevasta kiinteistöstä ja joiden

tilanne voi olla rinnastettavissa Rennebergin kaltaisen ulkomailla asuvan verovelvollisen tilanteeseen.

78 Toiseksi siinä tapauksessa, että osa verovelvollisen toimista suoritetaan muun kuin sen jäsenvaltion alueella, jossa hän on ansiotöissä, jäsenvaltio voi pyytää jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisien keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) nojalla toisen jäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia toimittamaan sille kaikki sellaiset tiedot, jotka voivat mahdollistaa sille tuloverojen asianmukaisen määräämisen, tai kaikki sellaiset tiedot, joita jäsenvaltio pitää tarpeellisina verovelvolliselta kannettavan tuloveron tarkan määrän määrittämiseksi soveltamansa lainsäädännön mukaisesti (ks. vastaavasti asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6817, 42 kohta).

79 Näin ollen – kuten komissio esitti istunnossa – on niin, että esillä olevassa asiassa kysymyksessä olevan kaltainen asuinpaikkaan perustuva erilainen kohtelu on luonteeltaan syrjivää, koska vaikka kyseinen jäsenvaltio ottaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteistöön liittyvät negatiiviset kiinteistötulot huomioon kyseisessä jäsenvaltiossa työskentelevien ja siellä asuvien verovelvollisten tulojen ja erityisesti ansiotulojen veron määräytymisperusteen määrittämisessä, niitä ei voida ottaa huomioon sellaisen verovelvollisen tapauksessa, joka saa kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa tässä samassa jäsenvaltiossa harjoitettavasta ansiotyöstä mutta ei asu siellä.

80 Tästä seuraa, että pääasiassa kysymyksessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö on lähtökohtaisesti EY 39 artiklassa kielletty työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoitus.

81 On kuitenkin tutkittava, voidaanko tätä rajoitusta pitää oikeutettuna. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksessa taattuja perusvapauksia rajoittava toimenpide voi olla sallittu ainoastaan, jos sillä pyritään perustamissopimuksen mukaiseen, sallittuun tavoitteeseen ja jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi tällaisessa tapauksessa toimenpiteellä on voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteuttaminen, eikä tällä toimenpiteellä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti erityisesti asia C-109/04, Kranemann, tuomio 17.3.2005, Kok. 2005, s. I-2421, 33 kohta ja asia C-40/05, Lyyski, tuomio 11.1.2007, Kok. 2007, s. I-99, 38 kohta).

82 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa jättäneet hallitukset eivät ole kuitenkaan vedonneet mahdolliseen oikeutukseen, eikä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ole esittänyt tätä.

83 EY 39 artikla on täten esteenä sille, että Rennebergin kaltaisen ulkomailla asuvan sellaisen verovelvollisen tilanteessa, joka saa kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa yhdestä jäsenvaltiossa, tämän jäsenvaltion veroviranomaiset kieltäytyvät ottamasta huomioon toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa kiinteistöä koskevia negatiivisia vuokratuloja.

84 Edellä olevan perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että EY 39 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhteisön kansalainen, joka ei asu siinä jäsenvaltiossa, josta hän saa kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa muodostavista tuloistaan, ei voi vedota tässä jäsenvaltiossa näiden tulojen veron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan, omistamaansa ja asuinkäytössä olevaan taloon liittyviin negatiivisiin tuloihin, vaikka ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö voi vedota tällaisiin negatiivisiin tuloihin tulojensa veron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu siltä osin kuin se koskee EY 56 artiklaa

85 Kun otetaan huomioon siihen esitettyyn kysymykseen annettu vastaus, joka koski EY 39 artiklan seurauksia pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaisen verolainsäädännön soveltamisen osalta, ei ole tarpeen tutkia, ovatko perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset esteenä mainitun kaltaiselle lainsäädännölle.

Oikeudenkäyntikulut

86 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY 39 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhteisön kansalainen, joka ei asu siinä jäsenvaltiossa, josta hän saa kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa muodostavista tuloistaan, ei voi vedota tässä jäsenvaltiossa näiden tulojen veron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan, omistamaansa ja asuinkäytössä olevaan taloon liittyviin negatiivisiin tuloihin, vaikka ensimmäisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö voi vedota tällaisiin negatiivisiin tuloihin tulojensa veron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.