

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

11 päivänä syyskuuta 2014 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Tulovero – Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva lainsäädäntö – Muusta jäsenvaltiosta kuin asuinjäsenvaltiosta saatujen kiinteistötulojen verotus – Progressioehtoinen vapautusmenetelmä asuinjäsenvaltiossa – Asuinjäsenvaltiossa ja muussa jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen erilainen kohtelu

Asiassa C-489/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka hof van beroep te Antwerpen (Belgia) on esittänyt 3.9.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 10.9.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ronny Verest ja

Gaby Gerards

vastaan

Belgian valtio,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Belgian hallitus, asiamiehinnään J.-C. Halleux ja M. Jacobs,
- Ranskan hallitus, asiamiehinnään G. de Bergues ja J.-S. Pilczer,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään A. Cordewener ja W. Roels,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 63 ja SEUT 65 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Ronny Verest ja Gaby Gerards sekä Belgian valtio ja joka koskee Ranskassa sijaitsevan kiinteistön verokohtelua Belgiassa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Vuoden 1992 tuloverolain (Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, jäljempänä WIB 92) 7 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”§ 1. Kiinteistötuloja ovat

1° kiinteistöjen, joita ei ole annettu vuokralle, osalta

a) Belgiassa sijaitsevien kiinteistöjen osalta

– laskennallinen kiinteistötulo, kun kyse on rakentamattomista kiinteistöistä, sellaisista materiaaleista ja varusteista, jotka ovat luonteeltaan tai käyttötarkoituksensa puolesta kiinteää omaisuutta, tai 12 §:n 3 momentissa tarkoitetuista asunnoista

– laskennallinen kiinteistötulo, jota on korotettu 40 prosentilla, kun kyse on muista kiinteistöistä

b) ulkomailla sijaitsevien kiinteistöjen osalta: vuokra-arvo

– —”

4 WIB 92:n 13 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kiinteistöjen vuokra-arvon, vuokran ja vuokraetuksien osalta nettotulolla tarkoitetaan tulon bruttomäärää vähennettynä ylläpito- ja korjauskulujen osalta

– 40 prosentilla, kun kyse on rakennetuista kiinteistöistä ja materiaaleista ja varusteista, jotka ovat luonteeltaan tai käyttötarkoituksensa puolesta kiinteää omaisuutta – —

– —”

5 WIB 92:n 155 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kansainvälisten sopimusten nojalla vapautetut tulot otetaan huomioon veron määrittämistä varten, mutta veron määrää vähennetään suhteessa vapautettujen tulojen osuuteen kokonaistuloista.

– —”

6 Ranskan ja Belgian välisen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja molemminpuolista hallinnollista ja oikeudellista avunantoa koskevien sääntöjen vahvistamiseksi tuloverojen alalla tehdyn sopimuksen, joka on allekirjoitettu Brysselissä 10.3.1964 (jäljempänä kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus), 3 artiklan 1 kappaleen sanamuoto on seuraava:

”Kiinteästä omaisuudesta, tarpeisto ja maa- ja metsätalousyritysten eloton ja elävä yritysomaisuus mukaan lukien, saatuja tuloja voidaan verottaa ainoastaan siinä sopimusvaltiossa, jossa kyseinen omaisuus sijaitsee.”

7 Kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen 19 artiklan A kohdan 2 ja 4 kappaleessa määrätään seuraavaa:

"Kaksinkertainen verotus vältetään seuraavalla tavalla:

Belgian osalta:

--

2. Muut kuin edellä 1 kappaleessa tarkoitetut tulot vapautetaan tämän sopimuksen 2 artiklan 3 kappaleen A kohdassa mainituista belgialaisista veroista, kun oikeus verottaa niitä on annettu yksinomaan Ranskalle.

--

4. Edellä olevista määräyksistä poiketen tässä sopimuksessa tarkoitetut belgialaiset verot voidaan laskea tämän sopimuksen nojalla Belgiassa verotettavista tuloista sellaisen kannan mukaisesti, joka vastaa Belgian lainsäädännön mukaisesti verotettavissa olevien tulojen kokonaismäärää."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasian valittajat asuvat Belgiassa, jossa heidän tulonsa verotetaan. Sen jälkeen, kun he olivat ostaneet elokuussa 2004 Ranskasta kiinteistön, he jättivät seuraavana vuonna veroilmoituksen, johon kohdistui Belgian veroviranomaisten tekemiä oikaisuja. Valittajat riitauttivat kyseiset oikaisut ja nostivat rechtbank van eerste aanleg te Antwerpenissä (Antwerpenin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin) kanteen.

9 Heidän kanteensa hylkäämisen jälkeen pääasian valittajat hakivat muutosta hof van beroep te Antwerpenissä (Antwerpenin muutoksenhakutuomioistuin).

10 Viimeksi mainitun tuomioistuimen mukaan sen käsiteltävänä oleva asia koskee Ranskassa sijaitsevan kiinteistön verokohtelua Belgiassa. Se toteaa tässä yhteydessä, että kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan kiinteistötuloja verotetaan ainoastaan siinä valtiossa, jossa kiinteistö sijaitsee. Kyseiseen vapautukseen liittyy Belgian kuningaskunnan hyväksi progressioehto, jonka mukaan Ranskassa sijaitsevista kiinteistöistä saatavat kiinteistötulot voidaan ottaa huomioon laskettaessa Belgiassa verotettaviin tuloihin sovellettavaa verokantaa.

11 Hof van beroep te Antwerpen toteaa myös, että Belgiassa sijaitsevista kiinteistöistä, joita ei ole annettu vuokralle, saatava tulo määritetään laskennallisen kiinteistötulon perusteella ja että laskennallinen kiinteistötulo vahvistetaan samankaltaisella tavalla Ranskassa. WIB 92:n 7 §:n mukaan kiinteistöistä, joita ei ole annettu vuokralle mutta jotka sijaitsevat muussa valtiossa kuin Belgiassa, saatava tulo määritetään kuitenkin pelkästään niiden vuokra-arvon perusteella. Belgialainen laskennallinen kiinteistötulo ja ranskalainen laskennallinen kiinteistötulo ovat verrattavissa toisiinsa, mutta laskennallinen kiinteistötulo on yleensä pienempi kuin vuokra-arvo.

12 Näiden seikkojen valossa hof van beroep te Antwerpen on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY 56 artikla esteenä sille, että jäsenvaltiossa verotetaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa vuokraamatonta kiinteää omaisuutta muulla perusteella kuin paikallisten laskennallisten kiinteistötulojen perusteella, erityisesti nyt käsiteltävässä tapauksessa, jossa paikalliset laskennalliset kiinteistötulot määritetään vastaavalla tavalla kuin Belgiassa sijaitsevan kiinteän omaisuuden laskennalliset kiinteistötulot Belgiassa?"

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Kysymyksen ulottuvuus

13 On muistutettava, että kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklalla luodussa yhteistyömenettelyssä unionin tuomioistuimen tehtävänä on antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian. Unionin tuomioistuimen on tämän vuoksi tarvittaessa muotoiltava sille esitetyt kysymykset uudelleen (tuomio Brey, C-140/12, EU:C:2013:565, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

14 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, pääasiassa kyseessä olevaa kansallista säännöstöä on näin ollen arvioitava sen tosiasiallisessa ja oikeudellisessa asiayhteydessä, sellaisena kuin se ilmenee ennakkoratkaisupyyntöstä.

15 On selvää, että pääasiassa on kyse Belgiassa asuvien henkilöiden, pääasian valittajien, Ranskasta hankkimastaan kiinteistöstä, jota ei ole annettu vuokralle, saamien tulojen verokohtelusta. Näiden kahden jäsenvaltion välillä tehdyn kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen mukaan kyseiseen kiinteistöön liittyvät kiinteistötulot verotetaan ainoastaan Ranskassa. Sopimuksessa määrätty niin sanottu ”progressioehto” mahdollistaa kuitenkin sen, että Belgian viranomaiset ottavat kyseiset tulot huomioon määrittäessään verokantaa, jota sovelletaan pelkästään Belgiassa verotettaviin tuloihin.

16 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että menettelytavat, joiden mukaan kiinteistöistä, joita ei ole annettu vuokralle, peräisin olevat tulot voidaan määrittää, ovat erilaiset aina sen mukaan, sijaitseeko kiinteistö Belgiassa vai muussa jäsenvaltiossa. Näin ollen ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasiassa Ranskassa sijaitsevasta kiinteistöstä, jota ei ole annettu vuokralle, saatava tulo määritetään vuokra-arvon, joka on suurempi kuin vastaavan Belgiassa sijaitsevan kiinteistön laskennallinen kiinteistötulo, perusteella.

17 Edellä esitetyn perusteella on näin ollen ratkaistava, onko SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan sopimukseen sisältyvän progressiolausekkeen soveltamisen yhteydessä, että tuloverokantaa määritettäessä muussa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteistöstä, jota ei ole annettu vuokralle, saatavat tulot vahvistetaan kyseisen kiinteistön ”vuokra-arvon” perusteella, kun taas kiinteistöstä, joka on tällainen mutta sijaitsee ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa, saatavat tulot vahvistetaan kyseisen kiinteistön ”laskennallisen kiinteistötulon” perusteella ja viimeksi mainittu tulo on yleensä pienempi kuin ”vuokra-arvo”.

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo

18 Aluksi on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että koska Euroopan unionissa ei ole toteutettu yhtenäistämistä- eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittämään tulojen ja varallisuuden verotusperusteet välttääkseen tarvittaessa sopimusteitse kaksinkertaisen verotuksen. Tässä yhteydessä jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät verotusvallan jakamiseksi (tuomio Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 Kuitenkaan tällä verotusvallan jaolla ei mahdollisteta sitä, että jäsenvaltiot saisivat soveltaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien vastaisia toimenpiteitä. Jäsenvaltiot ovat

nimittäin kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kahdenvälisen sopimusten puitteissa näin jaettua verotusvaltaa käyttäessään velvollisia noudattamaan unionin sääntöjä (tuomio Imfeld ja Garcet, EU:C:2013:822, 42 kohta).

20 Tästä seuraa, että jollei EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien noudattamisesta muuta johdu, jäsenvaltio voi vapaasti säätää luonnollisten henkilöiden tulojen verottamiseksi sellaisista kiinteistöstä, jota ei ole annettu vuokralle, saatavan kiinteistötulon arviointimenetelmistä, jotka ovat erilaiset aina sen mukaan, sijaitseeko kiinteistö kyseisessä jäsenvaltiossa vai muussa jäsenvaltiossa.

21 Tässä yhteydessä on muistutettava, että toimenpiteisiin, jotka SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään kiinteistösijoituksia muissa jäsenvaltioissa (tuomio Libert ym., C-197/11 ja C-203/11, EU:C:2013:288, 44 kohta).

22 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa on selvää, että kaikki Belgiassa asuvien henkilöiden kiinteistötulot otetaan huomioon vahvistettaessa verokantaa, jota sovelletaan heidän Belgiassa verotettaviin tuloihinsa. On myös selvää, että Belgiassa sijaitsevasta kiinteistöstä, jota ei ole annettu vuokralle, saatava tulo määritetään laskennallisen kiinteistötulon, joka on pienempi kuin vastaavasta muussa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteistöstä saatavan tulon määrittämiseen käytettävä vuokra-arvo, perusteella.

23 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, voidaanko Belgiassa asuvien henkilöiden, jotka omistavat muussa jäsenvaltiossa kuin Belgiassa sijaitsevan kiinteistön, jota ei ole annettu vuokralle, verotettaviin tuloihin soveltaa tästä syystä verokantaa, joka on korkeampi kuin Belgiassa asuvien henkilöiden, jotka omistavat vastaavan kiinteistön Belgiassa, tuloihin sovellettava verokanta.

24 Jos asia on näin, pääasiassa kyseessä olevan kaltainen säännöstö merkitsee erilaista kohtelua, joka voi aiheuttaa sen, että Belgiassa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään kiinteistösijoituksia muissa jäsenvaltioissa kuin Belgiassa, mikä voi johtaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukseen, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 63 artiklassa.

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta koskevan oikeuttamisperusteen olemassaolo

25 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan se, mitä SEUT 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella.

26 Tätä määräystä on pääomien vapaata liikkuvuutta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen sitä ei voida tulkita niin, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, missä he asuvat tai mihin valtioon he sijoittavat pääomansa, olisi automaattisesti sopusoinnussa EUT-sopimuksen kanssa (ks. tuomio Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Mainitussa määräyksessä määrättyä poikkeusta itseään nimittäin rajoittaa SEUT 65 artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset "eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista" (ks. tuomio Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, 56 kohta).

28 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava mainitun artiklan 3 kohdassa kielletystä syrjinnästä. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta kansallisen verosäännösten voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, siinä säädetyn erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettua yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. tuomio *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, 57 kohta).

29 Yhtäältä pääasiassa on selvää, että kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen, sellaisena kuin sitä sovelletaan Belgiassa, mukaan Ranskassa sijaitsevista kiinteistöistä saatavia kiinteistötuloja ei veroteta Belgiassa, kun taas viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevista kiinteistöistä saatavat kiinteistötulot sisällytetään veron perusteeseen. Kyseinen sopimus mahdollistaa kuitenkin sen, että Belgian viranomaiset ottavat Ranskassa sijaitsevista kiinteistöistä saatavat kiinteistötulot huomioon määrittäessään kyseisessä sopimuksessa määrätyn ”progressioehdon” mukaisesti verokantaa, jota sovelletaan Belgiassa verotettaviin tuloihin.

30 On todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että progressioehtoinen vapautusmenetelmä mahdollistaa sen varmistamisen, että asuinjäsenvaltio voi ottaa verovelvollisen tulot, jotka on vapautettu verosta asuinjäsenvaltiossa, kuitenkin huomioon progressiivisuussäännön soveltamiseksi laskettaessa verovelvollisen muihin tuloihin kohdistuvan veron määrää (ks. vastaavasti tuomio *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, 47 kohta).

31 Tällaisen säännösten tavoitteena on sen välttäminen, että asuinjäsenvaltiossa sovelletaan verovelvollisen, joka omistaa muussa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön, verotettaviin tuloihin verokantaa, joka on alempi kuin verovelvollisten, jotka omistavat vastaavia kiinteistöjä asuinjäsenvaltiossa, tuloihin sovellettava verokanta.

32 Kyseisen tavoitteen valossa verovelvollisten, jotka ovat hankkineet kiinteistön asuinjäsenvaltiostaan, tilanne on rinnastettavissa sellaisten verovelvollisten tilanteeseen, jotka ovat hankkineet tällaisen kiinteistön muusta jäsenvaltiosta.

33 Toisaalta on todettava, että Belgian hallitus ei ole vedonnut mihinkään yleistä etua koskevaan tavoitteeseen, joka voisi olla oikeuttamisperuste.

34 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, koska kyseinen säännöstö voi johtaa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan sopimukseen sisältyvän progressiolausekkeen soveltamisen yhteydessä korkeampaan tuloverokantaan pelkästään sen takia, että kiinteistötulojen määrittämistä koskeva menetelmä johtaa siihen, että muussa jäsenvaltiossa sijaitsevista kiinteistöistä, joita ei ole annettu vuokralle, peräisin olevat tulot arvioidaan suuremmiksi kuin tällaisista ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevista kiinteistöistä peräisin olevat tulot. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, onko pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä tällainen vaikutus.

Oikeudenkäyntikulut

35 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, koska kyseinen säännöstö voi johtaa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaan sopimukseen sisältyvän progressiolausekkeen soveltamisen yhteydessä korkeampaan tuloverokantaan pelkästään sen takia, että kiinteistötulojen määrittämistä koskeva menetelmä johtaa siihen, että muussa jäsenvaltiossa sijaitsevista kiinteistöistä, joita ei ole annettu vuokralle, peräisin olevat tulot arvioidaan suuremmiksi kuin tällaisista ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevista kiinteistöistä peräisin olevat tulot. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, onko pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä tällainen vaikutus.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.