

# Tunnistetiedot poistettu

Käännös

C-241/20 - 1

Asia C-241/20

## Ennakkoratkaisupyyntö

### Jättämispäivä:

5.6.2020

### Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Luxembourgin [provinssin] alioikeus, Belgia)

### Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

1.4.2020

### Valittaja:

BJ

### Vastapuoli:

Belgian valtio

---

## VÄLIPÄÄTÖS 1.4.2020

[--]

Tribunal de première instance du Luxembourg [--] on päättänyt seuraavaa:

### Asiassa:

BJ, [--] ARLON, [--]

**valittaja**, [--]

### Vastaan:

**Belgian valtio**, [--]

**vastapuoli**, [--]

\*\*\*\*\*

[– –]

\*\*\*\*\*

[– –] [Kansallisia prosessioikeudellisia seikkoja]

## **I. Pääasian tausta ja tosiseikat**

BJ, jonka verotuksellinen kotipaikka on Belgia, harjoitti verovuosina 2006, 2007, 2008, 2009 ja 2010 ammatillista toimintaansa Luxemburgin suurherttuakunnassa [alkup. s. 2], jossa hän omistaa asunnon, joka on annettu vuokralle luonnolliselle henkilölle, joka ei harjoita mitään ammatillista toimintaa vuokratuissa kiinteistöissä, vaan käyttää sitä ainoastaan vakituksena asuntona.

BJ omistaa lisäksi Belgiassa kaksi asuntoa, joista toinen on hänen oma asuntonsa ja toinen on annettu vuokralle luonnolliselle henkilölle, joka käyttää sitä ainoastaan vakituksena asuntona.

BJ:n ansiotuloihin sovellettiin valituksenalaisina verovuosina Belgian ja Luxemburgin suurherttuakunnan välistä sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi (Convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg, jäljempänä verosopimus), tarkemmin ottaen sen 15 artiklan 1 kappaletta, jossa määrätään seuraavaa: ”jollei jäljempänä 16, 18, 19 ja 20 artiklan määräyksistä muuta johdu, sopimusvaltiossa asuvan henkilön epäitsenäisestä ansiotyöstään saamaa palkkaa ja muuta vastaavaa tuloa voidaan verottaa vain tässä valtiossa, jollei työ ole tehty toisessa sopimusvaltiossa. Jos työ on siellä tehty, voidaan siitä saatua tuloa verottaa tässä toisessa valtiossa”.

Tapauksessa on riidatonta, että BJ täyttää ehdot, jotka vaaditaan hänen Luxemburgista peräisin olevan ansiotulonsa verottamiseksi Luxemburgin suurherttuakunnassa.

BJ:n Luxemburgista peräisin oleviin vuokratuloihin sovellettiin lisäksi valituksenalaisina verovuosina verosopimuksen 6 artiklan 1 kappaletta, jossa määrätään, että ”kiinteästä omaisuudesta saatua tuloa verotetaan siinä sopimusvaltiossa, jossa kyseinen omaisuus sijaitsee”.

Verosopimuksen 23 artiklan 2 kappaleen mukaan ”Belgiassa asuvien henkilöiden kaksinkertainen verotus vältetään seuraavalla tavalla: 1. Luxemburgista peräisin olevat tulot – lukuun ottamatta 2 ja 3 kohdassa tarkoitettuja tuloja – ja Luxemburgissa sijaitseva varallisuus, joita voidaan verottaa kyseisessä valtiossa edellisten artiklojen perusteella, vapautetaan verosta Belgiassa. Tämä vapautus ei rajoita Belgian oikeutta ottaa tällä perusteella verosta vapautettuja tuloja ja varallisuutta huomioon verokantaa määrittäessään”.

Vuoden 1992 tuloverokoodeksin (code des impôts sur le revenu, jäljempänä vuoden 1992 CIR) 155 §:n mukaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kansainvälisten sopimusten nojalla vapautetut tulot otetaan huomioon veron määrittämistä varten, mutta veron määrää vähennetään suhteessa vapautettujen tulojen osuuteen kokonaistulosta.

Valituksenalaisina verovuosina Belgian valtio laski verosopimuksella, jonka soveltamisessa BJ voi vaatia vuoden 1992 CIR:n 155 §:ssä säädetyn progressiota koskevan varauman noudattamista, verosta vapautettuja ulkomaisia tuloja koskevan verovähennyksen määrän sen jälkeen, kun se oli tehnyt vuoden 1992 CIR:n 130 §:ssä säädetyn mukaisesti lasketusta verosta seuraavat vähennykset:

- verosta vapautettuja osuuksia (luonnollisten henkilöiden veronalaisesta tulosta) koskeva verovähennys (vuoden 1992 CIR:n 131 §);
- pitkäaikaisia säästötalletuksia (yksilöllisen henkivakuutus sopimuksen vakuutusmaksuja) koskeva verovähennys (vuoden 1992 CIR:n 145/1 §); **[alkup. s. 3]**
- energiansäästöön liittyviä kuluja koskeva verovähennys (vuoden 1992 CIR:n 145/24 §).

Näiden verovähennyksien määriä tai sitä, että BJ täyttää oikeudelliset vaatimukset niiden saamiseksi, ei ole kiistetty.

Verohallinto myöntää vasta toisessa vaiheessa verosta vapautettuja ulkomaisia tuloja koskevan verovähennyksen, joka vuoden 1992 CIR:n 155 §:n mukaisesti suhteutetaan siihen osuuteen, jonka verosta vapautetut ulkomaiset tulot muodostavat veronalaisten tulojen kokonaismäärästä.

BJ moittii näiden vähennyskategorioiden hyvitysjärjestystä, koska verohallinnon omaksuma laskutapa johtaa henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen perustuvien vähennysten osan menettämiseen, verrattuna laskutapaan, jonka mukaan nämä vähennykset tehtäisiin vasta sen jälkeen, kun vuoden 1992 CIR:n 155 §:n mukaisesti verosta vapautetut ulkomaiset tulot on vähennetty.

Sen sijaan, että BJ saisi täysin hyväkseen Belgiassa maksettavaa veroa koskevat vähennykset, kyseisistä vähennyksistä menetetään verosta vapautettujen ulkomaisten tulojen osuutta vastaava osa.

BJ:n mukaan verohallinnon käyttämä verovelan laskukaava ei mahdollista käsiteltävässä asiassa sitä, että hän saisi täysin hyväkseen kaikki veroedut, joihin hänellä on oikeus Belgian verolainsäädännön mukaan.

Tämä seuraa lisäksi nimenomaisesti hallinnollisesta soveltamisohjeesta nro RH.331/575.420 (AFER n° 8/2008): ”Belgian verojärjestelmässä verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyviä veroetuja (elatusmaksujen vähennys, huollettavista lapsista tehtävät verosta vapautettuja

osuuksia koskevat lisäykset) sovelletaan sekä Belgiasta että ulkomailta peräisin oleviin tuloihin. Jos mainittua henkilökohtaista tilannetta tai perhetilannetta ei ole otettu huomioon ulkomailla, osa näistä eduista menetetään”.

Käsiteltävässä asiassa suurin osa näistä veroeduista menetetään, koska vähennykset ovat pienentäneet Belgiasta peräisin olevista tuloista maksettavaa veroa vain hyvin vähän.

Hallintoviranomaisen hylättyä BJ:n valitukset BJ valitti Tribunaliin.

Tribunal [– –] otti valitukset tutkittaviksi ja yhdisti asiat [– –].

## **II. Asianosaisten vaatimukset**

BJ vaatii Tribunalia

- ensisijaisesti

- o ottamaan valituksen tutkittavaksi ja toteamaan sen perustelluksi;
- o ja siten **[alkup. s. 4]**
  - kumoamaan hänelle määrätyn maksuvelvollisuuden tai alentamaan sitä asianmukaisin osin [– –];
  - määräämään näiden maksujen uudelleenlaskennasta, jossa noudatetaan tarkasti verosopimusta ja unionin oikeutta [– –];
  - velvoittamaan Belgian valtion palauttamaan hänelle maksuvelvollisuuden kumoamisen tai alentamisen johdosta perusteetta perityn summan täysimääräisesti viivästyskorkoineen;
  - velvoittamaan Belgian valtion korvaamaan oikeudenkäyntikulut [– –];

- toissijaisesti

- o esittämään seuraavat ennakkoratkaisukysymykset Euroopan unionin tuomioistuimelle:

[– –] **[alkup. s. 5]** [– –] [Samat kysymykset kuin ratkaisuosassa]

Belgian valtio vaatii Tribunalia

- ensisijaisesti

- o [– –];

- toissijaisesti

- o toteamaan, että ei ole syytä esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle BJ:n ehdottamia ennakkoratkaisukysymyksiä;
- o toteamaan valituksen perustelluksi vain hyvin vähäiseltä osalta, joka koskee Luxemburgista peräisin olevien kiinteistötulojen arviointia, ja muilta osin perusteettomaksi;
- o velvoittamaan BJ:n korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

### **III. Tarkastelu**

#### **1. Oikeudenkäynnin kohde**

[– –] [alkup. s. 6] [– –] [Niiden verovuosien rajaaminen, joita tuomioistuimen arvion mukaan on syytä käsitellä]

#### **2. SEUT 45 artiklan rikkominen**

Tutustuttuaan päätösneuvotteluiden yhteydessä unionin tuomioistuimen 14.3.2019 antamaan tuomioon Jacob ja Lennertz (C-174/18) Tribunal määräsi 2.5.2019 antamassaan päätöksessä uuden suullisen käsittelyn aloittamisesta antaakseen asianosaisille mahdollisuuden keskustella kontradiktorisesti kyseisen tuomion vaikutuksesta BJ:n tilanteeseen.

Asiassa, joka johti tuomioon Jacob ja Lennertz, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteli pääasiallisesti, onko SEUT 45 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä BJ:n Tribunalin käsiteltäväksi saattamassa asiassa kyseessä olevan kaltaisen jäsenvaltion verolainsäädännön, eli kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn Belgian ja Luxemburgin suurherttuakunnan välisen sopimuksen ja vuoden 1992 tuloverokoodeksin 131 §:n sekä saman koodeksin 145/1, 145/21, 145/21, 145/21, 145/24, 145/31, 145/33 ja 155 §:n soveltamiselle, josta seuraa, että kyseisessä valtiossa asuivilta puolisoilta, joista toinen saa muusta jäsenvaltiosta eläkettä, joka kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kahdenvälisen sopimuksen perusteella on vapautettu verosta ensimmäisessä jäsenvaltiossa, evätään osa kyseisellä lainsäädännöllä myönnettävistä veroeduista.

Unionin tuomioistuin muistuttaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan periaatteessa kaikkien verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvien veroetujen myöntäminen kuuluu jäsenvaltiolle, jossa verovelvollinen asuu, sillä tämän jäsenvaltion on, paitsi poikkeustapauksissa, helpointa arvioida verovelvollisen henkilökohtainen veronmaksukyky, koska tässä valtiossa on verovelvollisen henkilökohtaisten etujen ja varallisuusetujen keskus (26 kohta).

Unionin tuomioistuin muistuttaa myös, että asuinjäsenvaltio ei voi toimia siten, että verovelvollinen menettää osan tulojen verosta vapautettua osuutta koskevasta

edustaan ja henkilökohtaisista verotuksellisista eduistaan siksi, että hän on saanut kyseisen vuoden aikana myös toisesta jäsenvaltiosta palkkatuloja, joita on verotettu tässä toisessa jäsenvaltiossa ottamatta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan (27 kohta).

Unionin tuomioistuin huomauttaa, että koska Belgian verolainsäädännöllä verovähennykset kohdistetaan perusteeseen, joka sisältää yhtä aikaa sellaiset Belgiasta peräisin olevat tulot, joita ei ole vapautettu, ja ulkomailta peräisin olevat vapautetut tulot, ja koska viimeksi mainittujen osuus veron perusteena olevista kokonaistuloista vähennetään vasta tämän jälkeen verosta, Belgian verolainsäädännöstä saattaa seurata – kuten Belgian hallitus itsekin on kirjallisissa huomautuksissaan myöntänyt – että Jacobin ja Lennertzin pariskunnan kaltaiset verovelvolliset menettävät osan niistä kaikista veroeduista, jotka heille olisi myönnetty, jos kaikki heidän tulonsa olisivat olleet peräisin Belgiasta [alkup. s. 7] ja jos verovähennykset olisi näin kohdistettu yksinomaan näihin tuloihin, tai jos vuoden 2008 hallinnollista soveltamisohjetta olisi voitu soveltaa näihin etuihin (31 kohta).

Unionin tuomioistuin katsoi, että puolisoiden Jacob ja Lennertz asuinjäsenvaltiona juuri Belgian kuningaskunnan tehtäviin kuuluu myöntää viimeksi mainituille kaikki näiden henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen perustuvat veroedut, ja että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vapautettuun osuuteen perustuvia verovähennyksiä on pidetty verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvinä etuina (tuomion 32 ja 33 kohta). Toiseksi sen kysymyksen osalta, voidaanko pääasiassa kyseessä olevien muiden verovähennysten, eli pitkäaikaisiin säästötalletuksiin, palveluseteleillä maksettuihin suorituksiin, asunnon energiansäästöön liittyviin kuluihin, asunnon turvaamisen asuntomurroilta ja tulipaloilta liittyviin kuluihin sekä lahjoituksiin perustuvien verovähennysten, katsoa liittyvän pääasian kantajan henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen, unionin tuomioistuin selittää, että 18.7.2007 annetusta tuomiosta Lakebrink ja Peters-Lakebrink (C- 182/06, EU:C:2007:452) ilmenee, että asuinjäsenvaltion on mahdollisia veroetuja myöntäessään arvioitava verovelvollisen henkilökohtaista veronmaksukykyä kokonaisuutena. Tältä osin se katsoi, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisilla verovähennyksillä, eli pitkäaikaisiin säästötalletuksiin, palveluseteleillä maksettuihin suorituksiin, asunnon energiansäästöön liittyviin kuluihin, asunnon turvaamisen asuntomurroilta ja tulipaloilta liittyviin kuluihin sekä lahjoituksiin perustuvilla vähennyksillä, pyritään pääasiallisesti kannustamaan verovelvollista suorittamaan sellaisia menoja ja investointeja, jotka välttämättä vaikuttavat hänen veronmaksukykyynsä. Tällaisten verovähennysten voidaan siis katsoa liittyvän Jacobin ja Lennertzin pariskunnan henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen samalla perusteella kuin vapautettuun osuuteen perustuvien verovähennysten. Tästä seuraa, että puolisoille Jacob ja Lennertz on pariskuntana aiheutunut haittaa, koska he eivät ole täysin saaneet niitä veroetuja, joihin heillä olisi ollut oikeus, jos he molemmat olisivat saaneet kaikki tulonsa Belgiassa. (tuomion 40-42 kohta).

Unionin tuomioistuin toteaa, että pääasiassa kyseessä olevassa säännöstössä kohdellaan siten verotuksellisesti eri tavoin aviopuolisoita, jotka ovat unionin kansalaisia ja asuvat Belgian kuningaskunnan alueella, heidän tulojensa alkuperän mukaan, mikä saattaa saada heidät luopumaan EUT-sopimuksessa taattujen vapauksien ja etenkin SEUT 45 artiklassa taatun työntekijöiden vapaan liikkuvuuden käyttämisestä.

➤ *BJ:n näkemys*

BJ katsoo, että tuomio Jacob ja Lennertz oikeuttaa hänen väitteensä ja vahvistaa Belgian valtion käyttämän laskutavan lainvastaisuuden, koska kaikkia tuomiossa huomioituja verovähennyksiä sovelletaan yhtä lailla palkkatuloihin kuin palkan sijaan saatuihin tuloihin.

BJ muistuttaa, että hänen pääasiallinen valitusperusteensa on, että hänelle ei ole myönnetty täysin niitä vähennyksiä, joihin hän väittää olevansa oikeutettu, toisin kuin niille maassa asuville verovelvollisille, joiden tulot ovat ainoastaan kotimaisesta lähteestä. [alkup. s. 8]

Hän ei väitä, että häneltä olisi evätty ne kokonaan, sillä Belgian verohallinto myönsi hänelle ne kaikki omasta aloitteestaan tuloverokoodeksin vaatimusten mukaisesti, katsomatta hänen kotimaisia tulojaan ”vähäisiksi” tai ”merkityksettömiksi”.

Hän toteaa, että Belgian valtio ei kiistä, että unionin tuomioistuimen 14.3.2019 antama tuomio puolisoita Jacob ja Lennertz koskevassa asiassa velvoittaa sen laskemaan veron BJ:n vaatimalla tavalla, mutta ei juuri BJ:n tapauksessa, koska hänen Belgiasta peräisin olevat tulonsa ovat liian pienet.

Hän huomauttaa, että Belgian valtio vetoaa 14.2.1995 annettuun tuomioon Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), vaikka se tunnustaa, että Schumacker ei saanut mitään tuloja asuinvaltiossaan. Hän selittää, että asiassa, joka johti 18.7.2007 annettuun tuomioon Lakebrink ja Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), ratkaisu oli samanlainen, koska se koski negatiivisia vuokratuloja.

Käsiteltävässä asiassa BJ väittää, että hänen saamansa ja ilmoittamansa Belgiasta saadut tulot ovat riittävän merkittävät, jotta Belgian lainsäädäntöä sovelletaan häneen niin kuin muihin Belgiassa asuviin.

Tuomiot Schumacker ja Lakebrink ja Peters-Lakebrink koskevat tilanteita, joissa asuinjäsenvaltiolla ei ollut mahdollisuutta myöntää verolainsäädännön mukaisia etuja, kun taas BJ:n tilanteessa etujen myöntäminen olisi matemaattisesti mahdollista, mutta niitä ei myönnetä.

BJ tuo lopuksi esiin, että asuinvaltiosta saatujen tulojen merkittävyyttä koskeva oikeuskäytäntö koski menettelyitä, jotka työntekijät olivat panneet vireille työskentelyvaltioitaan kohtaan, ja väittää, että unionin tuomioistuin olisi hiljattain

vahvistanut, että kyse ei koskaan ollut siitä, että asuinvaltion sallittaisiin vapautua velvollisuuksistaan silloin, kun sillä on ”matemaattisesti” mahdollisuus täyttää ne. ”Ratkaiseva arviointiperuste nimittäin on edelleen se, että jäsenvaltion on mahdotonta ottaa verotuksessa huomioon verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaista tilannetta riittävien veronalaisten tulojen puuttumisen johdosta, kun taas tällainen huomioon ottaminen on riittävien tulojen vuoksi mahdollista muualla” (tuomio 9.2.2017 X v. Staatssecretaris van Financiën, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

➤ *Belgian valtion näkemys*

Belgian valtion mukaan sen ja BJ:n välisen oikeusriidan erityispiirteet eivät mahdollista tuomion Jacob ja Lennertz sisältämien oikeusohjeiden soveltamista sellaisenaan.

Belgian valtio katsoo, että vaikka tuomiolla Jacob ja Lennertz ratkaistussa asiassa Jacob asuikin Belgiassa ja sai tuloja Luxemburgista, hän ei suinkaan saanut miltei kaikkia tulojaan Luxemburgin suurherttuakunnasta. Jacob mainitsi itse asiassa kyseiseltä verovuodelta antamassaan yhteisessä veroilmoituksessa kaksi eläkettä, joista ensimmäinen, 15 699,57 euron suuruinen eläke oli peräisin Belgiasta ja toinen, 14 330,75 euron suuruinen eläke oli peräisin Luxemburgista. Näihin kahteen eläkkeeseen lisättiin Jacobin ilmoittamat 1 181,60 euron suuruiset kiinteistötulot **[alkup. s. 9]**, jolloin Jacobin tulojen kokonaismääräksi tuli 31 211,92 euroa.

Belgian valtion mukaan ei ole siis yllättävää, että tällaisessa tapauksessa ja ottaen huomioon aikaisempi oikeuskäytäntö, johon unionin tuomioistuin viittaa (tuomio 12.12.2002, de Groot, C-385/00; tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12 ja tuomio 22.6.2017, Bechtel, C-20/16), unionin tuomioistuin arvioi, että Jacobin ja Lennertzin pariskunnan asuinvaltiona Belgian oli myönnettävä verovelvolliselle hänen henkilökohtaiseen tilanteeseensa ja perhetilanteensa liittyvät veroedut.

Belgian valtion mukaan tilanne on toinen silloin kun, kuten käsiteltävässä asiassa, Belgiassa asuva henkilö saa miltei kaikki tulonsa Luxemburgin suurherttuakunnasta.

Vaikka Belgian valtio ei kiistä, että periaatteessa asuinvaltion on myönnettävä kaikki henkilökohtaiseen tilanteeseen liittyvät edut, tämä velvollisuus saattaa kuitenkin olla työskentelyvaltiolla silloin, kun verovelvollinen saa miltei kaikki tai kaikki verotettavat tulonsa jälkimmäisessä harjoitetusta toiminnasta, eikä saa merkittäviä tuloja asuinvaltiossaan (tuomio 14.2.1995, Finanzamt Köln-Altstadt v. Schumacker, C-279/93), mistä on kyse Belgian valtion ja BJ:n välisessä asiassa.

Se huomauttaa, että vaikka on totta, että Schumacker ei saanut mitään tuloja asuinvaltiossaan, kun taas BJ saa asuinvaltiossaan tuloja, jotka se katsoo<sup>1</sup> hyvin

<sup>1</sup> Belgian valtio tuo esiin esimerkiksi verovuoden 2006, jolloin BJ ilmoitti tulojensa kokonaismääräksi 66 396,78 euroa, josta verosta vapautettua Luxemburgista peräisin olevaa

vähäisiksi, Belgian valtion mukaan Schumacker-oikeuskäytäntö soveltuisi myös silloin, kun henkilö saa veronalaisia tuloja asuinvaltiossaan, mutta ne eivät ole merkittäviä (”miltei kaikki”, tuomio Schumacker, 36 kohta). BJ:n Belgiasta saamat tulot eivät käsiteltävässä asiassa olleet merkittäviä.

Belgian valtio katsoo löytävänsä vahvistuksen väitteelleen unionin tuomioistuimen 18.7.2007 antamasta tuomiosta Lakebrink ja Peters-Lakebrink (C-182/06), joka koski Saksassa asuvia henkilöitä, jotka työskentelivät ainoastaan Luxemburgin suurherttuakunnassa, ja joilla ei ollut muuta Saksasta peräisin olevaa tuloa kuin (negatiivisia) tuloja, jotka liittyivät kiinteään omaisuuteen.

Belgian valtio toteaa edelleen, että jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtävillä sopimuksilla muuttaa lähtökohtaisesti asuinvaltioon kohdistuvaa velvollisuutta siten, että asuinvaltio voi sopimusteitse vapautua velvollisuudestaan ottaa sen alueella asuvien ja osaksi ulkomailla taloudellista toimintaansa harjoittavien verovelvollisten henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne kokonaisuudessaan huomioon (tuomio, 12.12.2012, de Groot, C-385/00, 99 kohta). **[alkup. s. 10]**

Asuinvaltio voi myös vapautua tästä velvollisuudesta, jos se katsoo, että yksi tai useampi työskentelyvaltio myöntää jopa silloin, kun sopimusta ei ole, niiden verottamien tulojen osalta etuja, joissa otetaan huomioon sellaisten verovelvollisten henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, jotka eivät asu kyseisten valtioiden alueella, mutta jotka saavat sieltä veronalaisia tuloja (tuomio de Groot, 100 kohta).

Belgian valtio toteaa, että unionin tuomioistuin vastasi tuomiossaan de Groot ennakkoratkaisukysymykseen, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa kysymyksessä olevan kaltainen, kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyyn sopimukseen sisältyvä tai siihen sisällyttämättömän säännöstö, jonka nojalla verovelvollinen menettää tuloveronsa laskemisen yhteydessä asuinvaltiossaan osan tulojen verosta vapaata määrää koskevasta edustaan ja henkilökohtaisista verotuksellisista eduistaan siksi, että hän on saanut kyseisen vuoden aikana myös toisesta jäsenvaltiosta palkkatuloja, joita on verotettu tässä toisessa jäsenvaltiossa ottamatta huomioon hänen henkilökohtaista tilannettaan ja perhetilannettaan, on EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) vastainen.

Belgian valtio väittää kuitenkin, että käsiteltävässä asiassa Luxemburgin suurherttuakunta on ottanut huomioon BJ:n henkilökohtaisen tilanteen Luxemburgissa maksettavan veron laskemisen yhteydessä verovuosina 2006–2009, koska on tiedossa, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus sisältää erityisen määräyksen, joka liittyy toisessa valtiossa asuvan

ansiotuloa oli 58 235,78 euroa ja kiinteistötuloa 6 600,00 euroa, ja Belgiassa täysimääräisesti verotettavaa tuloa oli 1 561 euron arvosta.

verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioon ottamiseen työskentelyvaltiossa.

Verosopimuksen 24 artiklan 4 kappaleessa määrätään nimenomaisesti, että ”Belgiassa asuvan luonnollisen henkilön, jonka ansiotuloista yli 50 prosenttia on 7 ja 14–19 artiklan mukaisesti veronalaista tuloa Luxemburgissa, sopimuksen 6, 7 ja 13–19 artiklan mukaan Luxemburgissa verotettavia tuloja verotetaan hänen pyynnöstään sellaisen tuloveroprosentin mukaan, jota häneen hänen tilanteensa ja hänen perheensä kulut sekä hänen kaikki tulonsa huomioiden sovellettaisiin, jos hän asuisi Luxemburgissa”. Kyseisiltä vuosilta Luxemburgista saatua tuloa koskevista verotuspäätöksistä ilmenee, että verotuksessa noudatettiin verosopimuksen 24 artiklan 4 kappaletta.

Luxemburgin suurherttuakunta on siis täyttänyt velvollisuudet, jotka kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus sille asettaa.

Belgian valtion mukaan tämä erottaa käsiteltävän asian niistä asioista, jotka johtivat tuomioihin Imfeld ja Garcet sekä Bechtel, koska kyseiset kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyt sopimukset eivät asettaneet työskentelyvaltiolle mitään velvollisuutta ottaa huomioon sopimuksen toisena osapuolena olevassa jäsenvaltiossa asuvien verovelvollisten henkilökohtaista tilannetta ja perhetilannetta.

Belgian valtio katsoo, että BJ haluaisi hyötyä täysimääräisesti hänen henkilökohtaiseen tilanteeseensa ja perhetilanteeseensa liittyvistä veroeduista sekä Luxemburgissa että Belgiassa. **[alkup. s. 11]**

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei kuitenkaan vaadita tällaista kaksinkertaista huomioimista. Tärkeää on varmistaa kyseisten jäsenvaltioiden verovelvollisille, että heidän koko henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa otetaan kokonaisuudessaan asianmukaisesti huomioon siitä riippumatta, miten kyseiset jäsenvaltiot ovat jakaneet keskenään tämän velvollisuuden.

Nämä huomiot johtivat siihen, että Cour d’appel de Liège katsoi 28.2.2017 antamassaan verovuosia 2004, 2005 ja 2006 koskevassa tuomiossa, ettei Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 17, 45 ja 49 artiklasta ilmennyt, voiko verovelvollinen vaatia verohyvityksen yhteydessä asuinvaltiossa maksettavaan veroon lastenhoitoon ja palveluseteleihin liittyviä verovähennyksiä, joita hän olisi voinut vaatia, jos verotus olisi tapahtunut täysin asuinvaltiossa, jos verovelvollisen tuloja verotetaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella osittain asuinvaltiossa ja osittain siinä valtiossa, jota palkkatyötä harjoitetaan.

Belgian valtio tuo lopuksi esiin sen seikan, että unionin tuomioistuin katsoi 9.2.2017 antamassaan tuomiossa X v. Staatssecretaris van Financiën (C-283/15, 48 kohta), että tilanteessa, jossa itsenäinen ammatinharjoittaja saa veronalaisia tuloja useiden muiden jäsenvaltioiden kuin asuinjäsenvaltionsa alueelta, tällainen yhteensovittaminen voidaan saavuttaa vain sillä, että hänen sallitaan vetoavan

oikeuteensa vähentää ”negatiiviset tulot” kaikissa niissä jäsenvaltioissa, jotka myöntävät tämän kaltaisen veroedun, siinä suhteessa, kuinka suuren osan tuloistaan hän saa kustakin jäsenvaltiosta, ja tätä varten hänen on toimitettava toimivaltaisille kansallisille veroviranomaisille kaikki tiedot maailmanlaajuisista tuloistaan, jotta mainitut viranomaiset voivat määrittää mainitun suhteellisen osuuden.

Belgian valtio päättelee tästä, että unionin tuomioistuin myöntää implisiittisesti, että riittää, että henkilön henkilökohtainen ja perhetilanne otetaan periaatteessa huomioon kokonaisuudessaan, vaikka jäsenvaltioiden verojärjestelmien erojen takia kyseinen henkilö ei voisi saavuttaa täsmälleen kaikkia niitä veroetuja, jotka hän olisi voinut saavuttaa, jos hän olisi ansainnut kaikki tulonsa yhdessä valtiossa.

➤ Tribunalin arviointi

Tribunalissa on vireillä useita asioita, joissa BJ valittaa siitä, että Belgian verohallinto on soveltanut vuoden 1992 CIR:n 155 §:ää – vapautusta, jossa on progressiota koskeva varaus – pitkäaikaisiin säästötalletuksiin, energiansäästöön liittyviin kuluihin ja vapautettuun osuuteen perustuvien verovähennyksien laskemisessa.

Kyseessä ovat BJ:hin kohdistuvat verotuspäätökset Belgiassa, valtiossa, jossa BJ asui verovuosina 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 ja 2011.

Tribunal toteaa, että BJ:n Belgiassa ilmoittamien maailmanlaajuisien tulojen prosenttiosuudet ovat kehittyneet riidanalaisina vuosina seuraavalla tavalla: **[alkup. s. 12]**

Verovuosi	Veronalaisten tulojen kokonaismäärä	Belgiasta saadut tulot (netto)	Luxemburgista saadut tulot (netto)	Belgiasta saatujen tulojen osuus kokonaismäärästä
2007	63 633,37 EUR	4 093,60 EUR	59 539,77 EUR	6,44 %
2008	66 413,40 EUR	5 296,20 EUR	61 117,20 EUR	8,00 %
2009	65 281,88 EUR	4 548,24 EUR	60 733,64 EUR	7,00 %
2010	75 893,89 EUR	4 957,95 EUR	70 935,94 EUR	6,5 %
2011	80 599,20 EUR	5 604,43 EUR	74 994,77 EUR	7 %

Kieltämättä BJ:n asuinvaltiosta Belgiasta peräisin olevien tulojen osuus hänen maailmanlaajuisista tuloistaan on vähäinen, vaikkakin se vaihtelee verovuositain.

Unionin tuomioistuin vastasi 14.3.2019 antamassaan tuomiossa Jacob ja Lennertz ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, että SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen lainsäädännön, Belgian verolain, soveltamiselle, jonka vaikutuksesta kyseisessä valtiossa asuivilta puolisoilta, joista toinen saa muusta jäsenvaltiosta eläkettä, joka kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn kahdenvälisen sopimuksen perusteella on vapautettu verosta ensimmäisessä jäsenvaltiossa, evätään osa kyseisellä lainsäädännöllä myönnettävistä veroeduista.

Belgian valtiolla ja BJ:llä on erilaiset näkemykset siitä, onko kysymyksellä BJ:n tulojen jakautumisesta Luxemburgista ja Belgiasta saatuihin tuloihin, tässä tapauksessa sillä seikalla, että hänen Belgiasta saamansa tulot eivät ole merkittäviä määrällisesti tai suhteellisesti, vaikutusta Belgialle asuinvaltiona kuuluviin velvollisuuksiin.

Asiassa on siis edelleen SEUT 45 artiklan tulkintaa koskeva vaikeus, joka oikeuttaa sen, että Tribunal esittää unionin tuomioistuimelle SEUT 267 mukaisesti ennakkoratkaisukysymykset.

On syytä esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

[– –] **[alkup. s. 13]** [– –] [Samat kysymykset kuin ratkaisuosassa]

#### **IV. Oikeudenkäyntikulut**

[– –]

#### **NÄILLÄ PERUSTEILLA**

#### **TRIBUNAL**

[– –]

Katsoo, että ennen asian ratkaisemista on syytä esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1. Onko SEUT 45 artikla esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle, joka toistetaan tai ei toisteta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa, jonka mukaan verovelvollinen menettää asuinvaltiossa toimitettavan tuloverotuksen yhteydessä osan eduista, jotka koskevat kyseisen tulon verosta vapautettua osuutta ja muita henkilökohtaisia veroetuja (kuten pitkäaikaisia säästötalletuksia eli yksilöllisen henkivakuutus sopimuksen vakuutusmaksuja ja energiansäästöön liittyviä kuluja koskevan verovähennyksen), koska hän on kyseisenä vuonna saanut myös toisessa jäsenvaltiossa palkkaa, jota on verotettu siellä? **[alkup. s. 14]**

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko siihen vastattava toisin, jos verovelvollinen ei saa määrällisesti tai suhteellisesti merkittäviä tuloja

asuinvaltiossaan, mutta asuinvaltiolla on silti mahdollisuus myöntää hänelle veroetuja?

3. Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko siihen vastattava toisin, jos verovelvollinen on asuinvaltion ja toisen valtion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella hyötynyt tässä toisessa valtiossa siellä verotettavien tulojen osalta henkilökohtaisista veroeduista, joista säädetään tämän toisen valtion verolainsäädännössä, mutta kyseiset veroedut eivät sisällä joitain niistä veroeduista, joihin verovelvollisella on periaatteessa oikeus asuinvaltiossaan?

4. Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko siihen vastattava toisin, jos tästä viimeksi mainitusta erosta huolimatta verovelvollinen saa tässä toisessa valtiossa vähintään vastaavan suuruisen verovähennyksen kuin sen, jonka hän on menettänyt asuinvaltiossaan?

5. Ovatko vastaukset samat, kun pääasiassa kyseessä olevan kaltaista lainsäädäntöä, joka toistetaan tai ei toisteta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä sopimuksessa, jonka vuoksi verovelvollinen menettää asuinvaltiossa toimitettavan tuloverotuksen laskemisen yhteydessä osan eduista, jotka koskevat kyseisen tulon verosta vapautettua osuutta ja muita henkilökohtaisia veroetuja (kuten pitkäaikaisia säästötalletuksia eli yksilöllisen henkivakuutusmaksuja ja energiansäästöön liittyviä kuluja koskevaa verovähennystä), koska hän on kyseisenä vuonna saanut myös toisessa jäsenvaltiossa omistamastaan kiinteistöstä vuokratuloja, joita on verotettu siellä, tarkastellaan Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 63 artiklan 1 kohdan ja 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan kannalta?”

[– –]