

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO
26 päivänä tammikuuta 1993 *

Asiassa C-112/91,

jonka Finanzgericht Köln (Saksan liittotasavalta) on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensiksi mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Hans Werner

vastaan

Finanzamt Aachen-Innenstadt,

ennakkoratkaisun ETY:n perustamissopimuksen 7 ja 52 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti O. Due, jaostojen puheenjohtajat C. N. Kakouris, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Zuleeg, J. L. Murray sekä tuomarit G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse, M. Díez de Velasco, P. J. G. Kapteyn ja D. A. O. Edward,

julkisasiamies: M. Darmon,

kirjaaja: johtava hallintovirkkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

- Hans Werner, edustajanaan verotusasiantuntija Wolfgang Kaefer,
- Finanzamt Aachen-Innenstadt, asiamiehenään Regierungsdirektor Hermann Kersten,
- Belgian hallitus, asiamiehenään talousministeriön pääjohtaja R. Verhoeven,
- Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat Ernst Röder ja saman ministeriön Regierungsdirektor Joachim Karl,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston apulaisjohtaja Edwige Belliard ja saman ministeriön apulaisulkoasiainsihteeri Géraud de Bergues,
- Italian hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön diplomaattisten riitaasioiden osaston päällikkö Luigi Ferrari Bravo, avustajanaan valtionasiamies Pier Giorgio Ferri,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään Euroopan yhteisöihin liittyvistä asioista vastaavan keskusviraston oikeudellisen osaston päällikkö Luís Inez Fernandes, Euroopan yhteisöihin liittyvistä asioista vastaavan keskusviraston oikeudellisen osaston virkamies António Goucha Soares ja talousministeriön verotutkimuskeskuksen lakimies Maria Margarida Mesquita Palha,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään barrister Christopher Vajda ja Treasury Solicitor's Departmentin virkamies John Collins,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellinen pääneuvonantaja Henri Étienne,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan suulliset huomautukset, jotka sille ovat 19.5.1992 pidetyssä istunnossa esittäneet Hans Werner, edustajanaan Wolfgang Kaefer ja Münchenin asianajajayhteisöön kuuluva asianajaja Saß, Finanzamt Aachen-Innenstadt, Saksan hallitus, Ranskan hallitus, Italian hallitus, Portugalin hallitus, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.10.1992 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Finanzgericht Köln (Saksan liittotasavalta) on esittänyt 10.1.1991 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 15.4.1991, yhteisöjen tuomioistuimelle ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kolme kysymystä sijoittautumisoikeuden ja kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltämisestä koskevien perustamissopimuksen määräysten tulkinnasta arvioidakseen, ovatko kaksi kansallista lakia, joista toinen koskee tuloveroa ja toinen varallisuusveroa ja joissa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, asuvatko he kyseisen jäsenvaltion alueella vai eivät, yhteensoveltuvia yhteisön oikeuden kanssa.
- 2 Kysymykset on esitetty Hans Wernerin ja Finanzamt Achen-Innenstadtin (verohallinto, Aachen) välisen oikeudenkäynnin yhteydessä, jonka aiheena on *Einkommensteuergesetz*issä (laki tuloverosta) ja *Vermögensteuergesetz*issä (laki varallisuusverosta) verovelvollisuudelle säädetty edellytykset.
- 3 *Einkommensteuergesetz*in 1 pykälän 1 momentin 1 kohdan mukaan luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka on Saksan liittotasavallassa tai jotka oleskelevat siellä vakinaisesti, ovat verovelvollisia kaikkien tulojensa osalta. Sitä vastoin 1 pykälän 4 momentin mukaan luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka ei ole Saksassa tai jotka eivät oleskele siellä vakinaisesti, ovat verovelvollisia ainoastaan Saksasta saamiensa tulojen osalta. Saman lain 49 pykälän 1 momentin 3 kohdan mukaan tällaisia Saksasta saatuja tuloja ovat erityisesti tulot itsenäisestä asiatyöstä, jota harjoitetaan tai on harjoitettu Saksassa. Yleisen verovelvollisuuden yhteydessä sovelletaan aviopareihin edullisempaa asteikkoa, joka on nimeltään "Splitting-Tarif". Lisäksi verovelvolliset voivat vähentää veronalaisista tuloistaan määrättyjä kuluja, kuten erityisesti maksamansa sairaus-, tapaturma- ja vastuuvakuutusmaksut, lakisääteiset eläke- ja työttömyysvakuutusmaksut, elatusmaksut, osan asuntosäästämiseen tallettamistaan varoista, kirkollisveron sekä määrättyt ammatilliseen koulutukseen liittyvät menot. Kyseiset edut evätään henkilöiltä, jotka ovat vain rajoitetusti verovelvollisia. Lisäksi heihin sovelletaan eri verokantaa.
- 4 *Vermögensteuergesetz*issä on vastaavia säännöksiä. Kyseisessä laissa säädetään sellaisten verovelvollisten hyväksi, joita koskee yleinen verovelvollisuus, erityisvähennyksistä nimenomaan silloin kun aviopuolisoita verotetaan

yhteisesti tai kun lapsia verotetaan yhdessä toisen vanhemman kanssa. Kysymyksessä olevia etuja ei myönnetä rajoitetusti verovelvollisille.

- 5 Hans Werner, joka on Saksan kansalainen, on asunut aviopuolisonsa kanssa Alankomaissa vuodesta 1961 lähtien. Kuten asianosaisten esittämistä huomautuksista ilmenee, hänellä on Saksan lainsäädännössä hammaslääkärin ammatin harjoittamiseen vaaditut tutkintotodistukset ja pätevyys. Vuoden 1981 loka-kuuhun saakka hän harjoitti kyseistä toimintaa Aachenissa (Saksan liittotasavalta) sijaitsevan hammaslääkäriaseman työntekijänä. Tämän jälkeen hän avasi hammaslääkärin yksityisvastaanoton niin ikään Aachenissa. Kyseinen toiminta muodosti hänen yksinomaisen tulolähteensä.
- 6 Määrätessään veroja verovuodelle 1982 Finanzamt Aachen-Innenstadt katsoi Hans Wernerin olevan rajoitetusti verovelvollinen sekä tulo- että varallisuusveron osalta sillä perusteella, että hän ei asunut Saksassa.
- 7 Hans Werner, joka halusi hyötyä tuloveron ”Splitting-Tarifista” ja varallisuusverotuksessa tehtävistä vähennyksistä, valitti molemmista verotuspäätöksistä Finanzamt Aachen-Innenstadtin. Finanzamt hylkäsi kyseiset valitukset. Tämän jälkeen Hans Werner valitti edelleen Finanzgericht Kölniin.
- 8 Finanzgericht Köln katsoi tarpeelliseksi esittää kolme perustamissopimuksen 7 ja 52 artiklan tulkintaa koskevaa ennakkoratkaisukysymystä. Kysymykset kuuluvat seuraavasti:

- ”1) Rajoittuuko ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklan soveltamisala vaatimukseen kansallisen kohtelun myöntämisestä yhteisön kansalaisille vai sisältyykö siihen tämän lisäksi kielto rajoittaa sijoittautumisvapautta?
- 2) Siinä tapauksessa, että ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa kielletään sijoittautumisvapautta koskevat rajoitukset, rikkovatko verotukselliset epäkohdat kieltoa rajoittaa sijoittautumisvapautta, jos nämä epäkohdat johtuvat siitä, että verovelvollinen

asuu Euroopan yhteisöjen jäsenvaltiossa (Alankomaiden kuningaskunta) ja

saa kaikki tai lähes kaikki veronalaiset tulonsa (yli 90 %) muussa jäsenvaltiossa (Saksan liittotasavalta), jossa hänellä on koko tai lähes koko varallisuusveron alainen varallisuutensa, koska hän on sijoittautu-

nut viimeksi mainittuun jäsenvaltioon ammattinsa vuoksi ja harjoittaa siellä itsenäistä ammattia?

Onko jäsenvaltion, jossa verovelvollinen harjoittaa itsenäistä ammattiaan, tämän vuoksi kohdeltava asianomaista maassa asuvana verovelvollisena?

- 3) Rikotaanko ETY:n perustamissopimuksen 7 artiklassa tarkoitettua välillistä syrjintää koskevaa kieltoa, jos Saksan kansalaiselle, joka täyttää edellä olevassa 2 kohdassa mainitut tosiseikkoja koskevat edellytykset, määrätään rajoitettua verovelvollisuutta koskevien kansallisten säännösten perusteella olennaisesti korkeampi vero kuin Saksaan sijoittautuneelle verovelvolliselle, joka on yleisesti verovelvollinen ja muilta osin samanlaisessa tilanteessa?”
- 9 Pääasiaa koskevia tosiseikkoja, sovellettavaa kansallista lainsäädäntöä sekä yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä kirjallisia huomautuksia koskevat tarkemmat tiedot ilmenevät suullista käsittelyä varten laaditusta kertomuksesta. Oikeudenkäyntiasiakirjojen näitä osia käsitellään jäljempänä vain, mikäli se on tarpeen tuomioistuimen perustelujen selvittämiseksi.

Sijoittautumisvapaus

- 10 Oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, että ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään Finanzgericht Köln haluaa selvittää, estetäänkö perustamissopimuksen 52 artiklassa jäsenvaltiota määräämästä sellaisille kansalaisilleen, jotka harjoittavat sen alueella ammatillista toimintaa ja saavat sieltä kaikki tai lähes kaikki tulonsa tai joiden koko tai lähes koko varallisuus on siellä, korkeampaa veroa silloin kun he eivät asu kyseisessä jäsenvaltiossa kuin silloin kun he asuvat siellä.
- 11 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön viitaten kansallinen tuomioistuin esittää tältä osin epäilyksensä siitä, onko *Einkommensteuergesetz*issä ja *Vermögenssteuergesetz*issä säädetty maassa asuvia ja muualla asuvia verovelvollisia koskeva erilainen verokohtelu yhteensopeltuva perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa. Tältä osin se viittaa ensiksi asiassa 115/78, Knörs, 7.2.1979 annettuun tuomioon (Kok. 1979, s. 399) ja toteaa, että Hans Werner – koska hän tekee ansiotyötä muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa hän asuu – on samassa tilanteessa kuin kaikki muut henkilöt, joihin sovelletaan

perustamissopimuksessa taattuja oikeuksia ja vapauksia. Asiassa 175/88, Biehl, 8.5.1990 annetun tuomion (Kok. 1990, s. I-1779) perusteella kansallinen tuomioistuin katsoo, että veroetuuksien epäämällä rajoitetaan 52 artiklassa määrättyä sijoittautumisvapautta. Lopuksi se korostaa, että asiassa 270/83, komissio vastaan Ranska, 28.1.1986 annetun tuomion (Kok. 1986, s. 273) mukaan erilaista kohtelua perustamissopimuksessa myönnettyjen oikeuksien käytössä ei voida perusteella sillä, että jäsenvaltioiden lainsäädäntöä ei ole yhdenmukaistettu verotuksen alalla, eikä sillä, että noudatetaan muun jäsenvaltion kanssa tehtyä sopimusta kuten käsiteltävänä olevassa tapauksessa 16.6.1959 Saksan liittotasavallan ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä tehtyä sopimusta tulo- ja varallisuusverojen sekä erilaisten muiden verojen kaksinkertaisen soveltamisen estämiseksi ja muiden verotuksellisten kysymysten ratkaisemiseksi (*Bundesgesetzblatt* 1960 II, s. 1781).

- 12 Aivan aluksi on painotettava, että edellä mainitun oikeuskäytännön perustana olevien tosiseikkojen ja käsiteltävänä olevan asian tosiseikkojen välillä on merkittäviä eroavuuksia.
- 13 Ensiksi on huomautettava, että toisin kuin Knoors, joka on Alankomaiden kansalainen, joka halusi sijoittautua Alankomaihin ja käyttää siellä muussa jäsenvaltiossa, tässä tapauksessa Belgiassa, hankittua ammatillista pätevyyttä, Hans Werner on Saksan kansalainen, joka sijoittautui kotijäsenvaltioonsa siellä hankkimansa ammatillisen pätevyyden ja kokemuksen perusteella.
- 14 Käsiteltävänä oleva tapaus poikkeaa myös yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa tuomiossa Biehl ratkaistavana olleesta tapauksesta. Biehl oli Saksan kansalainen ja häneen sovellettiin Luxemburgin verolainsäädäntöä, jonka mukaan mahdollinen veronpalautuksen maksaminen edellytti vakinaista asuinpaikkaa Luxemburgin suurherttuakunnan alueella ja joka näin ollen oli erityisen epäedullinen muun jäsenvaltion kansalaisuutta oleville verovelvollisille, kun taas Hans Werner on Saksan kansalainen, johon sovelletaan sen jäsenvaltion lainsäädäntöä, jonka kansalainen hän on.
- 15 Lopuksi on todettava, että myös edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska annetun tuomion taustalla olevat olosuhteet poikkeavat nyt esillä olevista. Kyseisessä asiassa oli kysymys yhtiöihin sen mukaan sovellettavista erilaisista säännöksistä, oliko yhtiöiden kotipaikka Ranskassa vai muussa jäsenvaltiossa; viimeksi mainitussa tapauksessa kohtelu oli epäedullisempaa kuin Ranskaan sijoittautuneilla yhtiöillä. Perustamissopimuksen 58 artiklan mukaan jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetut yhtiöt, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön

alueella, rinnastetaan sijoittautumisoikeutta koskevan luvun määräyksiä sovellettaessa luonnollisiin henkilöihin, jotka ovat jäsenvaltion kansalaisia. Tässä asiayhteydessä, kuten yhteisöjen tuomioistuin on kyseisessä tuomiossa (18 kohta) huomauttanut, tällä tavoin ymmärretty kotipaikka vastaa yhtiöiden osalta luonnollisten henkilöiden kansalaisuutta. Hans Wernerin riitauttamassa lainsäädännössä säädettyä erilaista verokohtelua ei kuitenkaan sovelleta luonnollisten henkilöiden kansalaisuuden vaan heidän asuinpaikkansa perusteella.

- 16 On syytä korostaa, että Hans Werner on Saksan kansalainen, joka on hankkinut Saksassa tutkintotodistuksensa ja ammatillisen pätevyytensä ja harjoittanut aina ammatillista toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa, ja häneen on sovellettu Saksan verolainsäädäntöä. Ainoa tekijä, joka poikkeaa puhtaasti kansallisesta tilanteesta, on se, että Hans Werner asuu muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa hän harjoittaa ammatillista toimintaansa.
- 17 Näin ollen kansalliselle tuomioistuimelle on vastattava, että ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa ei estetä jäsenvaltiota määräämästä sellaisille kansalaisilleen, jotka harjoittavat kyseisen jäsenvaltion alueella ammatillista toimintaa ja jotka saavat sieltä kaikki tai lähes kaikki tulonsa tai joiden koko tai lähes koko varallisuus on siellä, veroa, joka on korkeampi silloin, kun he eivät asu kyseisessä jäsenvaltiossa, kuin silloin, kun he asuvat siellä.

Syrjintä

- 18 Kolmannella kysymyksellään Finanzgericht Köln pyrkii selvittämään, onko perustamissopimuksen 7 artikla esteenä sille, että jäsenvaltio määrää kansalaisilleen, jotka harjoittavat sen alueella ammatillista toimintaa, korkeamman veron silloin kun he eivät asu kyseisessä jäsenvaltiossa.
- 19 Tältä osin 7 artiklassa erityisesti määrätään, että kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä perustamissopimuksen soveltamisalalla, sanotun kuitenkaan rajoittamatta sen erityismääräysten soveltamista.
- 20 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on asiassa 90/76, Van Ameyde, 9.6.1977 antamassaan tuomiossa (Kok. 1977, s. 1091, 27 kohta) todennut, perustamissopimuksen 7 artiklassa määrätyn periaatteen täytäntöönpano sijoittautumisvapauden alalla taataan perustamissopimuksen 52 artiklassa, mistä seuraa, että silloin kun säännökset ovat yhteensoveltuvia 52 artiklan kanssa, ne ovat yhteensoveltuvia myös 7 artiklan kanssa.

Oikeudenkäyntikulut

- 21 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Belgian, Saksan, Ranskan, Italian, Portugalin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille sekä komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikuluista.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Finanzgericht Kölnin 10.1.1991 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa ei estetä jäsenvaltiota määräämästä sellaisille kansalaisilleen, jotka harjoittavat kyseisen jäsenvaltion alueella ammatillista toimintaa ja jotka saavat sieltä kaikki tai lähes kaikki tulonsa tai joiden koko tai lähes koko varallisuus on siellä, veroa, joka on korkeampi silloin, kun he eivät asu kyseisessä jäsenvaltiossa, kuin silloin, kun he asuvat siellä.

Due	Kakouris	Rodríguez Iglesias	Zuleeg	Murray
	Mancini	Joliet	Schockweiler	
Moitinho de Almeida	Grévisse	Díez de Velasco	Kapteyn	Edward

Julistettiin Luxemburgissa 26 päivänä tammikuuta 1993.

J.-G. Giraud
kirjaaja

O. Due
presidentti

