

Asia C-169/03

Florian W. Wallentin

vastaan

Riksskatteverket

(Regeringsrättenin (Ruotsi) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Työntekijät – Tulovero – Sellaisen verovelvollisen rajoitettu verovelvollisuus, joka saa vähäisen osan tuloistaan yhdessä jäsenvaltiossa ja joka asuu toisessa jäsenvaltiossa

Tuomion tiivistelmä

Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Työntekijät – Yhdenvertainen kohtelu – Palkkaus – Tulovero – Sitä, että ulkomailla asuvien henkilöiden, jotka eivät saa asuinjäsenvaltiossaan verotettavia tuloja, tuloista peritään lähdeveroa, jonka osalta kaikki verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen liittyvät vähennykset on poissuljettu, ei voida hyväksyä

(EY 39 artikla)

EY 39 artikla on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan luonnollisilta henkilöiltä, joilla ei katsota olevan verotuksellista kotipaikkaa kyseisessä jäsenvaltiossa mutta jotka saavat sieltä työtuloa,

– verotetaan lähdeveroa, jonka osalta ei myönnetä perusvähennystä tai muuta verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen liittyvää vähennystä

– kun taas tuossa jäsenvaltiossa asuvilla henkilöillä on oikeus tällaisiin vähennyksiin yleisessä tuloverotuksessa kaiken sen tulon osalta, jonka he ovat ansainneet kyseessä olevassa jäsenvaltiossa ja ulkomailla

– silloin kun henkilöt, jotka eivät asu verotusvaltiossa, ovat saaneet omassa asuinvaltiossaan ainoastaan tuloja, jotka eivät ole luonteeltaan tuloveron alaisia.

(ks. 24 kohta ja tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

1 päivänä heinäkuuta 2004 (*)

Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Työntekijät – Tulovero – Sellaisen verovelvollisen rajoitettu verovelvollisuus, joka saa vähäisen osan tuloistaan yhdessä jäsenvaltiossa ja joka asuu toisessa jäsenvaltiossa

Asiassa C-169/03,

jonka Regeringsrätten (Ruotsi) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadaksesen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Florian W. Wallentin

vastaa

Riksskatteverket

ennakkoratkaisun EY 39 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. La Pergola, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta ja K. Lenaerts,

julkisasiamies: P. Léger,

kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Wallentin itse,
- Riksskatteverket, asiamiehenään T. Wallén,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja C. Mercier,
- Suomen hallitus, asiamiehenään A. Guimaraes-Purokoski,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja K. Simonsson,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.3.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Regeringsrätten on 10.4.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 14.4.2003, esittänyt EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen EY 39 artiklan tulkinnasta saadaksesen tietää, onko Ruotsin oikeuden säännöksiä, jotka koskevat erityisen tuloveron perimistä ulkomailla asuvilta henkilöiltä, pidettävä tietyiltä osin kyseisen artiklan vastaisina.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Wallentin ja Riksskatteverket (verohallinto).

Asiaa koskevat oikeussäännöt, pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

3 Saksan kansalainen Wallentin asui pääasiassa kyseessä olevien tosiseikkojen tapahtumai-
aikaan Saksassa, jossa hän opiskeli. Hän sai kuukausittain vanhemmiltaan 650 Saksan markan

(DEM) suuruisen summan sekä Saksan valtiolta 350 DEM:n suuruisen apurahan asumismenojaan ja elinkustannuksia varten. Nämä määrät eivät olleet Saksan verolainsäädännön mukaan luonteeltaan verotettavaa tuloa.

4 Wallentin suoritti 3.–25.7.1996 palkallisen harjoittelun Ruotsin kirkon palveluksessa. Tämän johdosta hän oleskeli Ruotsissa 1.7.–20.8.1996. Ruotsin kirkko maksoi hänelle 8 724 Ruotsin kruunun (SEK) määräisen summan korvauksena hänen harjoittelustaan.

5 Wallentin haki Ruotsin veroviranomaisilta kyseisen määrän vapauttamista tuloverosta. Veroviranomaiset hylkäsivät hänen hakemuksensa ja totesivat, että kyseessä olevaa määrää oli tuloverotettava 25 prosentin verokannan mukaan lagen (1991:586) om skärskild inkomstskatt för utomlands bosatta ?nimisen lain (ulkomailla asuivilta henkilöiltä perittävästä erityisestä tuloverosta annettu laki, jäljempänä SINK-laki) nojalla, jossa säädetään rajoitetusta tuloverovelvollisuudesta.

6 SINK-lakia sovelletaan ulkomailla asuviin henkilöihin, jotka Ruotsissa lyhytaikaisesti – alle kuusi kuukautta vuodessa – oleskellessaan saavat siellä tuloja. Kyseessä on lähdevero, eikä mitään oikeutta verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen liittyviin vähennyksiin ole. Sen sijaan erityisen tuloveron verokanta on alempi kuin yleisessä tuloverotuksessa sovellettava verokanta, joka – joskin se on progressiivinen – on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan noin 30 prosenttia.

7 Henkilöillä, jotka asuvat Ruotsissa yli kuusi kuukautta vuodessa ja joita verotetaan yleisessä tuloverotuksessa (yleisesti verovelvolliset), on oikeus perusvähennykseen, jonka määrä kyseessä olevan verovuoden osalta oli 8 600 SEK. Tämä vähennys myönnetään kokonaisuudessaan ainoastaan verovelvollisille, jotka ovat asuneet Ruotsissa koko verovuoden ajan. Tätä lyhyempien mutta yli kuuden kuukauden pituisten asumisajanjaksojen osalta vähennys myönnetään Ruotsissa oleskeltujen kuukausien määrän mukaisessa suhteessa.

8 Wallentin katsoo, että perusvähennyksen myöntäminen ainoastaan yleisesti verovelvollisille mutta ei rajoitetusti verovelvollisille muodostaa EY 39 artiklan mukaan kielletyn syrjinnän.

9 Länsrätten i Norbottens län (Ruotsi), joka käsitteli asian ensimmäisenä oikeusasteena, hyväksyi Wallentinin kanteen. Kammarrätten i Sundsvall (Ruotsi) kumosi kyseisen tuomion veroviranomaisten tekemän valituksen johdosta annetulla tuomiolla, josta Wallentin valitti Regeringsrätteniin. Tämä oli epävarma siitä, onko kyseessä oleva lainsäädäntö EY 39 artiklan vastainen, ja päätti lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY 39 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan luonnollisilta henkilöiltä, joilla ei katsota olevan verotuksellista kotipaikkaa asianomaisessa jäsenvaltiossa, mutta jotka saavat sieltä työtuloa (rajoitettu verovelvollisuus), verotetaan lähdeveroa, jonka osalta ei myönnetä perusvähennystä tai muuta verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen liittyvää vähennystä, kun taas tuossa jäsenvaltiossa asuvilla henkilöillä on oikeus tällaisiin vähennyksiin yleisessä tuloverotuksessa kaiken sen tulon osalta, jonka he ovat ansainneet kyseessä olevassa jäsenvaltiossa ja ulkomailla (yleinen verovelvollisuus); mutta jossa se, että ensin mainituilla henkilöillä ei ole oikeutta muun muassa perusvähennykseen, on otettu huomioon soveltamalla heidän osaltaan alempaa verokantaa kuin maassa asuvien veroverollisten osalta?”

Ennakkoratkaisukysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

10 Riksskatteverket sekä Ranskan ja Suomen hallitus toteavat asiassa C-279/93, Schumacker, 14.2.1995 annetun tuomion (Kok. 1995, s. I-225); asiassa C-80/94, Wielockx, 11.8.1995 annetun tuomion (Kok. 1995, s. I-2493) ja asiassa C-234/01, Gerritse, 12.6.2003 annetun tuomion (Kok. 2003, s. I-5933) perusteella, että on tarkoituksenmukaista tehdä ero yleisesti tuloverovelvollisten ja rajoitetusti tuloverovelvollisten välillä, koska kyseiset verovelvolliset eivät ole objektiivisesti arvioiden vertailukelpoisessa tilanteessa sen enempää tulolähteensä kuin henkilökohtaisen veronmaksukykyä taikka henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa osalta. Niiden mukaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, mikä yleensä on hänen tavanomainen asuinpaikkansa. Kyseessä olevan vähennyksen epääminen ei näin ollen ole syrjivää.

11 Riksskatteverketin mukaan Wallentin ei voi väittää tilanteensa olevan verrattavissa maassa asuvien henkilöiden tilanteeseen. Riksskatteverketin mukaan Wallentinin tilanne on pikemminkin verrattavissa sellaisten henkilöiden tilanteeseen, jotka ovat asuneet ja työskennelleet Ruotsissa osan vuodesta ja jotka siis saavat hyväkseen suhteellisen osuuden perusvähennyksestä. Kyseessä oleva vähennys voitaisiin siis myöntää Wallentinille hänen Ruotsissa oleskelemiaan kahta kuukautta vastaavan suhteellisen osuuden osalta, mutta ei kokonaisuudessaan.

12 Suomen hallitus korostaa verojärjestelmän yhtenäisyyttä, joka on säilytettävä. Sen mukaan olisi tämän yhtenäisyyden vastaista, jos verovelvolliselle, jota verotetaan kiinteän verokannan mukaan lähdeverojärjestelmän yhteydessä, myönnettäisiin progressiivisen verotuksen yhteydessä sovellettava vähennys. Ulkomailla asuva verovelvollinen, jonka Ruotsissa saamasta tulosta peritään lähdevero, saisi näin perusteettoman edun.

13 Wallentin ja komissio kuitenkin katsovat, että kyseessä oleva lainsäädäntö muodostaa EY 39 artiklassa kielletyn syrjinnän ja että perusvähennys on myönnettävä kokonaisuudessaan kyseessä olevassa tapauksessa.

14 Komissio viittaa erityisesti edellä mainitussa asiassa Schumacker annetun tuomion 36 kohtaan, jossa se katsoo yhteisöjen tuomioistuimen vahvistaneen, että tämän tuomion 10 kohdassa esitetyn kaltaiset periaatteet eivät sovellu silloin, kun ulkomailla asuva henkilö ei saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiossaan ja saa olennaisen osan verotettavista tuloistaan työskentelyvaltiossa harjoitetusta toiminnasta; asuinvaltiolla ei tällöin ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja. Komission mukaan tämä näkemys soveltuu myös nyt esillä olevaan tapaukseen.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

15 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät yleisesti ottaen ole vertailukelpoisia välittömien verojen alalla, koska ulkomailla asuvan henkilön kyseessä olevassa valtiossa saama tulo on useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti asuinpaikaltaan, ja koska ulkomailla asuvan henkilön kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, mikä yleensä on hänen tavanomainen asuinpaikkansa (em. asia Schumacker, tuomion 31 ja 32 kohta; asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999, Kok. 1999, s. I-5451, 22 kohta; asia C-87/99, Zurstrassen, tuomio 16.5.2000, Kok. 2000, s. I-3337, 21 kohta ja em. asia Gerritse, tuomion 43 kohta).

16 Lisäksi se, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle henkilölle tiettyjä sellaisia veroetuja,

jotka se myöntää kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle henkilölle, ei yleensä ole syrjivää, koska maassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulolähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen osalta (em. asia Schumacker, tuomion 34 kohta; em. asia Gschwind, tuomion 23 kohta ja em. asia Gerritse, tuomion 44 kohta).

17 Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut, että asian laita on toisin tilanteessa, jossa ulkomailla asuva henkilö ei saa merkittäviä tuloja asuinvaltiossaan ja saa olennaisen osan verotettavista tuloistaan työskentelyvaltiossa harjoitetusta toiminnasta; asuinvaltiolla ei tällöin ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja (ks. em. asia Schumacker, tuomion 36 kohta ja asia C-385/00, de Groot, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11819, 89 kohta). Sellaisen ulkomailla asuvan henkilön osalta, joka saa olennaisen osan tuloistaan muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan, syrjintä muodostuu nimittäin siitä, että tämän ulkomailla asuvan henkilön henkilö- ja perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon asuinvaltiossa eikä työskentelyvaltiossa (em. asia Schumacker, tuomion 38 kohta); näin on riippumatta siitä, että erityiseen tuloveroon ja yleiseen tuloveroon sovelletaan eri verokantoja.

18 Tämä juuri on tilanne pääasiassa, jolle on ominaista se, että Wallentinilla ei kyseessä olevien tosiseikkojen tapahtuma-aikaan ollut lainkaan verotettavia tuloja asuinvaltiossaan, koska hänen vanhemmiltaan saamansa kuukausittainen elatusapu ja Saksan valtion hänelle myöntämä apuraha eivät tuon valtion verolainsäädännön mukaan olleet verotettavaa tuloa.

19 Mitä tulee kysymykseen siitä, kuvastaako kyseessä oleva perusvähennys verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamista, yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että sillä, että Saksan lainsäädännön mukaan tulo on verovapaata tiettyyn enimmäismäärään asti ("Grundfreibetrag"), pyritään sosiaaliseen päämäärään, koska näin voidaan taata verovelvolliselle tuloverosta vapautettu toimeentulominimi (em. asia Gerritse, tuomion 48 kohta). Minkään asiakirja-aineistosta ilmenevän seikan perusteella ei ole syytä arvioida Ruotsin verolainsäädännössä säädettyä perusvähennystä eri tavalla.

20 Tästä seuraa, että se, että tätä vähennystä ei myönnetä rajoitetusti verovelvollisille henkilöille, jotka eivät saa verotettavaa tuloa asuinvaltiossaan, muodostaa EY 39 artiklassa kielletyn syrjinnän.

21 Väitettä siitä, että verovähennyksen myöntäminen ulkomailla asuvalle henkilölle vaarantaisi verotuksen yhtenäisyyden, koska Ruotsin verolainsäädännössä on suora yhteys henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamisen ja sen oikeuden välillä, että maassa asuvien henkilöiden maailmanlaajuisia tuloja voidaan verottaa kokonaisuudessaan ja progressiivisesti, ei voida hyväksyä. Pääasian kaltaisessa tilanteessa asuinvaltio ei nimittäin voi ottaa verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaista tilannetta huomioon, koska verorasitusta ei ole olemassa kyseisessä valtiossa. Silloin kun asian laita on näin, yhdenvertaista kohtelua koskevan yhteisön oikeuden periaatteen mukaan edellytetään, että ulkomaalaisen ulkomailla asuvan henkilön henkilö- ja perhekohtainen tilanne otetaan työskentelyvaltiossa huomioon samalla tavalla kuin maassa asuvien kansalaisten tilanne ja että tälle myönnetään samat veroedut (ks. em. asia Schumacker, tuomion 41 kohta).

22 Pääasiassa kysymyksessä olevalla erottelulla maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden välillä ei siis ole minkäänlaista sovellettavan verojärjestelmän yhtenäisyyden takaamisen tarpeeseen perustuvaa oikeutusta (ks. samankaltaisen tilanteen osalta em. asia Schumacker, tuomion 42 kohta).

23 Lisäksi esillä olevassa tapauksessa saman verovähennyksen myöntäminen Wallentinille

kuin sellaisille henkilöille, jotka ovat asuneet Ruotsissa koko verovuoden ajan, ei antaisi tälle perusteetonta veroetua, koska tämä ei ole saanut asuinjäsenvaltiossaan mitään verotettavaa tuloa, jonka osalta hän voisi olla oikeutettu samankaltaiseen vähennykseen siellä.

24 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava siten, että EY 39 artikla on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan luonnollisilta henkilöiltä, joilla ei katsota olevan verotuksellista kotipaikkaa kyseisessä jäsenvaltiossa mutta jotka saavat sieltä työtuloa,

- verotetaan lähdeveroa, jonka osalta ei myönnetä perusvähennystä tai muuta verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen liittyvää vähennystä
- kun taas tuossa jäsenvaltiossa asuvilla henkilöillä on oikeus tällaisiin vähennyksiin yleisessä tuloverotuksessa kaiken sen tulon osalta, jonka he ovat ansainneet kyseessä olevassa jäsenvaltiossa ja ulkomailla
- silloin kun henkilöt, jotka eivät asu verotusvaltiossa, ovat saaneet omassa asuinvaltiossaan ainoastaan tuloja, jotka eivät ole luonteeltaan tuloveron alaisia.

Oikeudenkäyntikulut

25 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Ranskan ja Suomen 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 oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

on ratkaissut Regeringsrättenin 10.4.2003 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

EY 39 artikla on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan luonnollisilta henkilöiltä, joilla ei katsota olevan verotuksellista kotipaikkaa kyseisessä jäsenvaltiossa mutta jotka saavat sieltä työtuloa,

- **verotetaan lähdeveroa, jonka osalta ei myönnetä perusvähennystä tai muuta verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen liittyvää vähennystä**
- **kun taas tuossa jäsenvaltiossa asuvilla henkilöillä on oikeus tällaisiin vähennyksiin yleisessä tuloverotuksessa kaiken sen tulon osalta, jonka he ovat ansainneet kyseessä olevassa jäsenvaltiossa ja ulkomailla**
- **silloin kun henkilöt, jotka eivät asu verotusvaltiossa, ovat saaneet omassa asuinvaltiossaan ainoastaan tuloja, jotka eivät ole luonteeltaan tuloveron alaisia.**

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Julistettiin Luxemburgissa 1 päivänä heinäkuuta 2004.

R. Grass

P. Jann

kirjaaja

ensimmäisen jaoston puheenjohtaja

* Oikeudenkäyntikieli: ruotsi.