

Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

18 päivänä joulukuuta 2014 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Sijoittautumisvapaus – Verolainsäädäntö – Tulovero – Ulkomailla asuva verovelvollinen – Omistajansa omassa käytössä olevaan historialliseen monumenttiin liittyvien kulujen vähennysoikeus – Vähennyskeltottomuus monumentin osalta pelkästään sillä perusteella, että sitä ei ole suojeltu verotusvaltiossa, vaikka se on suojeltu asuinvaltiossa

Asiassa C-87/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 1.2.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.2.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Staatssecretaris van Financiën

vastaan

X,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta, varapresidentti K. Lenaerts, joka hoitaa toisen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), A. Arabadjiev ja J. L. da Cruz Vilaça,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa menettelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- X, edustajinaan F. Engelen, S. Douma ja G. Boulogne,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehinään B. Koopman ja M. Bulterman,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään A. Rubio González,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään D. Colas ja J.-S. Pilczer,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato P. Gentili,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään S. Brighthouse, avustajanaan barrister R. Hill,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja W. Mölls,

kuultuaan julkisasiamiehen 4.9.2014 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan tulkintaa.

2 Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainasioista vastaava valtiosihteeri) sekä X ja jossa on kyse Alankomaiden veroviranomaisten kieltäytymisestä vähentää tämän verovelvollisen X tuloista tiettyjä kuluja, jotka liittyvät hänen asuntonsa, joka on Belgiassa sijaitseva linna, joka on suojeltu tämän jäsenvaltion historiallisista monumenteista annetun lainsäädännön nojalla, kunnossapitoon, pelkästään sillä perusteella, että kyseistä linnaa ei ole suojeltu Alankomaiden kuningaskunnan historiallisista monumenteista annetun lainsäädännön nojalla.

Alankomaiden oikeus

3 Vuoden 2001 tuloverolain (wet inkomstenbelasting 2001), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä tuloverolaki), 2.5 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kotimainen verovelvollinen, joka ei asu Alankomaissa koko kalenterivuotta, ja ulkomainen verovelvollinen, joka kuuluu Euroopan unionin toisen jäsenvaltion, Alankomaiden saarten Bonairen, Sint Eustatiuksen ja Saban tai ministerin päätöksellä määrätyn sellaisen kolmannen valtion asukkaana, jonka kanssa Alankomaiden kuningaskunta on tehnyt kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi sopimuksen, jossa määrätään tietojen vaihdosta, tämän jäsenvaltion, Alankomaiden saarten Bonairen, Sint Eustatiuksen ja Saban tai tällaisen kolmannen valtion verotuksen piiriin, voi halutessaan valita, että häneen sovelletaan tämän lain kotimaisia verovelvollisia koskevia säännöksiä. – –”

4 Tämän lain 3.1 §:n sanamuoto on seuraava:

”1. Työstä ja asunnosta saadut veronalaiset tulot ovat tuloja, jotka ovat peräisin työstä ja asunnosta ja joista on vähennetty mahdolliset työhön ja asuntoon liittyvät tappiot (osa 3.13).

2. Työstä ja asunnosta saadut tulot vastaavat seuraavien määrien yhteismäärää:

- a. yrityksen veronalainen voitto (osa 3.2)
- b. veronalainen palkka (osa 3.3)
- c. muista toiminnoista peräisin oleva veronalainen tulos (osa 3.4)
- d. veronalaiset säännölliset korvaukset ja maksut (osa 3.5)
- e. omasta asunnosta saadut veronalaiset tulot (osa 3.6)
- f. tulonhankintaan liittyvät negatiiviset kulut (osa 3.8) ja
- g. henkilökohtaiset negatiiviset vähennykset (osa 3.9)

vähennettynä seuraavilla määrillä:

- h. vähennys sen vuoksi, ettei omaan asuntoon liittyviä velkoja ole lainkaan tai lähes lainkaan

(osa 3.6a),

- i. tulonhankintaan liittyvät kustannukset (osa 3.7) ja
- j. henkilökohtaiset vähennykset (luku 6).”

5 Ennakkoratkaisupyynnön toteamuksista ilmenee, että verovelvollisen asunnosta peräisin olevat veronalaiset tulot määritetään kiinteämääräisesti prosenttiosuutena asunnon arvosta.

6 Tuloverolain 6 luvussa asetetaan muun muassa suojeltuun rakennukseen liittyvien kulujen vähentämistä koskevat erityissäännöt. Vähennysmahdollisuus on olemassa sekä omien asuntojen että sellaisten suojeltujen rakennusten osalta, joista saadaan kyseisen lain 5 luvussa tarkoitetun kaltaisesta säästämisestä ja sijoittamisesta eli toissijaisista asunnoista ja sijoitusasunnoista peräisin olevaa tuloa. Tuloverolain 6.31 §:n ja 6.1 §:n 2 momentin alkuosan ja g kohdan, kun niitä tarkastellaan yhdessä, perusteella suojeltuun rakennukseen liittyvät kulut, siltä osin kuin ne ylittävät tietyn raja-arvon, voidaan tietyillä edellytyksillä ottaa huomioon henkilökohtaisina vähennyksinä. Nämä edellytykset eivät liity verovelvollisen henkilöön tai hänen veronmaksukykyynsä. Tilanteissa, joissa suojeltu rakennus on katsottava omaksi asunnoksi, kyseisellä järjestelmällä sallitaan ylläpitokulujen vähentäminen edeltävässä kohdassa mainitun kiinteän määrän rajoissa.

7 Tuloverolain 6.2 §:n, jonka otsikko on ”Henkilökohtaisten vähennysten huomioon ottaminen”, sanamuoto on seuraava:

”1. Henkilökohtainen vähennys alentaa kalenterivuoden työstä ja asunnosta saatua tuloa, joka ei kuitenkaan voi olla negatiivinen.

2. Jos henkilökohtainen vähennys ei alenna kalenterivuoden työstä ja asunnosta saatua tuloa, se vähentää verovuoden säästämisestä ja sijoittamisesta peräisin olevaa veronalaista tuloa, joka ei kuitenkaan voi olla negatiivinen.

3. Jos henkilökohtainen vähennys ei alenna kalenterivuoden työstä ja asunnosta saatua tuloa tai säästämisestä ja sijoittamisesta peräisin olevaa veronalaista tuloa, se vähentää verovuoden merkittävistä omistussuosuksista peräisin olevaa tuloa, joka ei kuitenkaan voi olla negatiivinen.

4. Sovellettaessa 1 ja 3 momenttia työstä ja asunnosta saatu tulo ja merkittävistä omistussuosuksista peräisin oleva tulo määritetään ottamatta huomioon säilytettäviä tuloja.

5. Vähennystapauksessa huomioon otetaan ensiksi 6.1 §:n 2 momentin d kohdassa tarkoitettuihin erityisiin kunnossapitokustannuksiin liittyvät kulut.”

8 Historiallisista monumenteista vuonna 1988 annetun lain (Monumentenwet 1988), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan (jäljempänä historiallisista monumenteista annettu laki), 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Toimivaltaisella ministerillä on kunkin kunnan osalta rekisteri suojelluista monumenteista. Hän kirjaa rekisteriin luokittelemansa historialliset monumentit sikäli kuin luokitukselta ei ole valitettu tai tällainen valitus on hylätty.

2. Toimivaltainen ministeri lähettää maakuntahallitukselle sekä pormestarille ja kunnanhallituksen jäsenille jäljennöksen kustakin rekisteriin tehdystä kirjauksesta.

3. Pormestarille ja kunnanhallituksen jäsenille osoitettu jäljennös toimitetaan kunnanvirastoon nähtäväksi. Kuka tahansa voi saada siitä jäljennöksen omalla kustannuksellaan.”

9 Tämän lain 7 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Edellä 3 §:n 2–6 momenttia, 4 §:ää ja 6 §:ää ei sovelleta, jos historiallinen monumentti ei sijaitse kunnan alueella.

2. Ennen kuin toimivaltainen ministeri lausuu 1 momentissa tarkoitetusta monumentista, hän kuulee Raad vor cultuuria.

3. Toimivaltainen ministeri pitää kansallista rekisteriä, johon hän kirjaa 1 momentissa tarkoitetut luokittelemansa monumentit sikäli kuin luokitukselta ei ole valitettu tai tällainen valitus on hylätty. Jäljennös kirjaamisesta toimitetaan kyseistä aluetta hallinnoivalle taholle sekä maakuntahallitukselle, jos monumentti sijaitsee maakunnan alueella.”

10 Saman lain 3 §:ssä säädetään esineen historiallisen monumentin aseman myöntämisen yksityiskohdista seuraavaa:

”1. Toimivaltainen ministeri voi viran puolesta luokitella kiinteistömonumentin suojelluksi monumentiksi.

2. Ennen kuin toimivaltainen ministeri päättää asiasta, hän kuulee sen kunnan, jossa monumentti sijaitsee, pormestaria ja kunnanhallituksen jäseniä sekä maakuntahallitusta, jos monumentti sijaitsee vuoden 1994 tieliikennelain nojalla nimettyjen taajama-alueiden ulkopuolella.

3. Toimivaltainen ministeri antaa 2 momentissa tarkoitetun lausuntopyynnön tiedoksi henkilöille, jotka on kiinteistörekisterin perustiedoissa nimetty omistajiksi ja rajoitettujen esineoikeuksien haltijoiksi.

4. Pormestari ja kunnanhallituksen jäsenet antavat 3 momentissa tarkoitetuille henkilöille, joita asia koskee, mahdollisuuden tulla kuulluksi ja järjestävät 2 §:n 2 momentissa tarkoitetun neuvottelun.

5. Pormestari ja kunnanhallituksen jäsenet antavat lausuntonsa viiden kuukauden kuluessa 2 momentissa tarkoitetun lausuntopyynnön lähettämisestä, maakuntahallitus puolestaan neljän kuukauden kuluessa.

6. Toimivaltainen ministeri tekee päätöksen Raad vor cultuuria kuultuaan kymmenen kuukauden kuluessa lausuntopyynnön lähettämisestä pormestarille ja kunnanhallituksen jäsenille.”

11 Vaikka historiallisista monumenteista annetussa laissa ei aseteta nimenomaista edellytystä, jonka mukaan monumentin olisi sijaittava Alankomaiden alueella, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää selvänä, että tämä edellytys johtuu väistämättä kyseisen lain yleisestä rakenteesta, sellaisena kuin sitä selvennetään lain esitöissä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 X, joka on Alankomaiden kansalainen, muutti vuonna 2004 Alankomaista Belgiaan asuakseen siellä omistamassaan linnassa.

13 Tämä linna on Belgiassa suojeltu historiallisena monumenttina. Sen sijaan Alankomaissa tätä linnaa ei ole kirjattu mihinkään historiallisista monumenteista annetun lain 6 §:ssä tai 7 §:ssä

mainituista rekistereistä.

14 Pääasiassa kyseessä olevan verovuoden aikana X työskenteli Alankomaissa sellaisen yhtiön johtajana, jonka ainoa osakkeenomistaja hän oli. Hän ei saanut mitään tuloja Belgiasta.

15 X, joka oli valinnut, että häneen sovelletaan Alankomaissa asuvia verovelvollisia koskevaa järjestelmää, ilmoitti tulonsa tässä jäsenvaltiossa vähentäen 18 140 euroa linnan, josta hän oli tehnyt Alankomaiden tuloverolaissa tarkoitettun oman asuntonsa, kunnossapitokuluina ja arvonalennuksesta aiheutuneina kuluina.

16 Tämän jälkeen X:ään kohdistettiin tätä vähennystä koskeva oikaisu sillä perusteella, että tuloverolain 6.31 §:n 2 momentissa säädetty edellytys, jonka mukaan monumentin on oltava kirjattu johonkin historiallisista monumenteista annetun lain 6 §:ssä ja 7 §:ssä tarkoitetuista rekistereistä, ei täyttynyt.

17 Rechtbank Breda katsoi, että kyseessä olevaa vähennysoikeutta ei pidä rajata koskemaan ainoastaan Alankomaissa sijaitsevia monumentteja, ja hyväksyi X:n tästä oikaisusta nostaman kanteen. Gerechtshof te 's Hertogenbosch hylkäsi Alankomaiden verohallinnon tekemän valituksen. Staatssecretaris van Financiën teki tästä ratkaisusta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin.

18 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Ovatko unionin oikeus ja erityisesti sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset esteenä sille, että Belgiassa asuva henkilö, jota verotetaan oman hakemuksensa perusteella Alankomaissa kuin siellä asuvaa ja jolle on aiheutunut kuluja Belgiassa sijaitsevasta linnasta, jota hän käyttää asuntonaan ja joka on Belgiassa luokiteltu lailla suojelluksi monumentiksi ja kylämaisemaksi, ei saa vähentää kyseisiä kuluja Alankomaiden tuloverotuksessa sillä perusteella, ettei linnaa ole merkitty Alankomaissa suojeltujen monumenttien rekisteriin?

2) Onko tässä yhteydessä merkitystä sillä, voiko asianosainen vähentää kyseiset kulut tämänhetkisistä tai tulevista irtaimeen omaisuuteen liittyvistä tuloista asuinvaltionsa Belgian tuloverotuksessa valitsemalla tällaisten tulojen progressiivisen verotuksen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

19 Kysymyksillään, jotka on tutkittava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko SEUT 49 ja SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että niiden vastainen on jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa kansallisen kulttuuriperinnön suojelemiseksi varataan suojeltuihin monumentteihin liittyvien kulujen vähennysoikeus ainoastaan tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevien monumenttien omistajille.

20 Aluksi on täsmennettävä, että vaikka kyse voi olla sekä pääomien vapaan liikkuvuuden että sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, pääasian asiayhteydessä näin uudelleen muotoiltuihin kysymyksiin on vastattava sijoittautumisvapauden valossa.

21 SEUT 49 artiklan soveltamisalaan kuuluu nimittäin kansalaisuudestaan riippumatta jokainen jossakin jäsenvaltiossa asuva henkilö, joka omistaa yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, sellaisen osuuden tai määrän osakkeita, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan tämän yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta (ks. tuomio N, C?470/04, EU:C:2006:525, 27 kohta).

22 Tällaisessa tilanteessa on X, joka pääasiassa kyseessä olevan verovuoden aikana hankki

kotipaikan Belgiasta ja hoiti Alankomaissa Alankomaiden oikeuden soveltamisalaan kuuluvan yhtiön, jonka ainoa osakkeenomistaja hän oli, asioita.

23 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 49 artikla on esteenä sellaisille kansallisille toimenpiteille, jotka – vaikka niitä sovelletaan ilman kansalaisuuteen perustuvaa erottelua – ovat omiaan tekemään unionin kansalaisille hankalammaksi tai vähemmän houkuttelevaksi EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen (ks. mm. tuomio *Atanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 On todettava, että pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä rajoitetaan sijoittautumisvapautta.

25 Tilanteissa, jotka ovat samankaltaisia kuin se, jossa on X, jolla ei ole kotipaikkaa Alankomaissa mutta joka valitsi – koska hänen kaikki toimintansa tapahtuu tässä jäsenvaltiossa – siellä asuvien verojärjestelmän, tämä lainsäädäntö aiheuttaa historiallisissa monumenteissa asuvien henkilöiden erilaisen kohtelun sen perusteella, sijaitseeko heidän asuinpaikkansa Alankomaissa vai ei.

26 Tämä erilainen kohtelu on omiaan tekemään verovelvollisten, joiden asuntona on jäsenvaltion alueella sijaitseva historiallinen monumentti, toiminnan harjoittamisesta toisessa jäsenvaltiossa vähemmän houkuttelevaa.

27 Kysymyksessä saattaa olla EUT-sopimuksessa tarkoitettu syrjintä tietyssä jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden välillä kuitenkin ainoastaan silloin, jos huolimatta siitä, että näiden henkilöiden asuinpaikka on eri jäsenvaltioissa, kävisi ilmi, että kyseisten kansallisten säännösten tarkoituksen ja sisällön kannalta nämä verovelvollisten kaksi ryhmää ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa (ks. tuomio komissio v. *Viro*, C-39/10, EU:C:2012:282, 51 kohta).

28 Unionin tuomioistuin katsoo, ettei tilanne ole tällainen pääasiassa.

29 Pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön tarkoitus, sellaisena kuin se ilmenee muun muassa lakiehdotuksen, jonka perusteella tuloverolaki annettiin, perusteluista, on nimittäin Alankomaiden kulttuurihistoriallisen perinnön säilyttäminen ja suojaaminen tiettyihin suojeltuihin monumentteihin, erityisesti omistajiensa asuntona toimiviin monumentteihin, liittyvien kulujen erityisen vähennysoikeuden avulla.

30 Tässä tarkoituksessa Alankomaiden kuningaskunta on antanut kyseisen vähennysoikeuden verovelvollisille, jotka omistavat Alankomaissa sijaitsevia suojeltuja monumentteja, vaikka he asuvat toisessa jäsenvaltiossa, kuten Alankomaiden hallituksen esittämistä kirjallisista huomautuksista ilmenee.

31 Näin ollen se, että verotuksellinen etu, jonka tarkoituksena on Alankomaiden kulttuurihistoriallisen perinnön säilyttäminen, varataan ainoastaan Alankomaiden alueella sijaitsevien suojeltujen monumenttien omistajille, on osa Alankomaiden lainsäätäjän tavoittelemaa päämäärää.

32 Tästä seuraavaa erilaista kohtelua sovelletaan siis verovelvollisten ryhmiin, joiden ei voida katsoa olevan objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa.

33 Tämä voisi olla toisin ainoastaan tilanteessa, jossa verovelvollinen osoittaisi, että hänen omistamansa monumentti, vaikka se sijaitsee muun jäsenvaltion kuin Alankomaiden kuningaskunnan alueella, kuuluu kuitenkin Alankomaiden kulttuurihistorialliseen perintöön ja että

tämän vuoksi tätä monumenttia voidaan sen Alankomaiden ulkopuolella sijaitsemisesta huolimatta suojella Alankomaiden historiallisista monumenteista annetun lain nojalla.

34 Edellä esitetyn perusteella kysymyksiin on vastattava, että SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa kansallisen kulttuurihistoriallisen perinnön suojelemiseksi varataan suojeltuihin monumentteihin liittyvien kulujen vähennysoikeus ainoastaan kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevien monumenttien omistajille, kunhan tämä mahdollisuus on myös sellaisten monumenttien omistajilla, jotka voivat kuulua tämän jäsenvaltion kulttuurihistorialliseen perintöön huolimatta siitä, että ne sijaitsevat toisen jäsenvaltion alueella.

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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, ettei se ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa kansallisen kulttuurihistoriallisen perinnön suojelemiseksi varataan suojeltuihin monumentteihin liittyvien kulujen vähennysoikeus ainoastaan kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevien monumenttien omistajille, kunhan tämä mahdollisuus on myös sellaisten monumenttien omistajilla, jotka voivat kuulua tämän jäsenvaltion kulttuurihistorialliseen perintöön huolimatta siitä, että ne sijaitsevat toisen jäsenvaltion alueella.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.