JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
YVES BOT
9 päivänä joulukuuta 2010[1]

1. Nyt käsiteltävän ennakkoratkaisuasian tarkoituksena on jälleen kerran arvioida jäsenvaltion sellaisen verolainsäädännön yhdenmukaisuutta yhteisön oikeuden kanssa, jonka mukaan etuun ovat oikeutettuja vain kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat verovelvolliset.

2. Kyse on Saksan lainsäädännöstä, jonka mukaan vain Saksassa asuvilla verovelvollisilla on oikeus vähentää veronalaisista tuloistaan eläke, jota he maksavat vanhemmalleen sukupolvenvaihdoksessa tehdyn kiinteistön omistusoikeuden luovuttamisen tai ennakkoperintönä siirtämisen seurauksena. Tämän lainsäädännön mukaan ulkomailla asuvalla verovelvollisella, joka saa Saksassa tuloja tällaisen kiinteistön vuokrasta ja jonka kokonaistuloista nämä vuokratulot muodostavat vain pienen osan, ei ole oikeutta vähentää näistä Saksassa veronalaisista vuokratuloistaan tällaista eläkettä.

3. Saksan veroviranomaisten mielestä kyseistä eläkettä ei nimittäin tule pitää Saksassa saatuihin vuokratuloihin suoraan liittyvinä menoina vaan henkilökohtaisena kustannuksena, joka on otettava huomioon laskettaessa veroja, jotka verovelvollisen on maksettava asuinvaltiossaan.

4. Tässä ratkaisuehdotuksessa totean aluksi, että pääasian olosuhteissa kyseisen lainsäädännön yhdenmukaisuutta yhteisön oikeuden kanssa on arvioitava pääomien vapaa liikkuvuuden kannalta. Sen jälkeen esitän syyt, joiden vuoksi vanhemmalle kiinteistön omistusoikeuden siirtämisen vuoksi maksettavaa eläkettä on mielestäni pidettävä kyseisen kiinteistön tuottamiin vuokratuloihin suoraan liittyvänä menona silloin, kun eläkkeen maksamisvelvoite johtuu omaisuuden siirtämisestä; näin ollen ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanne on tämän eläkkeen osalta rinnastettavissa Saksassa asuvien verovelvollisten tilanteeseen.

5. Tämän perusteella kyseisen lainsäädännön soveltaminen on mielestäni epäsuoraa syrjintää ja – koska sille ei ole oikeuttamisperustetta – pääomien vapaan liikkuvuuden vastaista.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

6. EY 56 artiklan 1 alakohdan mukaan kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä, ovat kiellettyjä.

7. EY 58 artiklan 1 alakohdan a luetelmakohdan mukaan EY 56 artiklan määräykset eivät rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella.

8. EY 58 artiklan 3 kohdan mukaan tällaiset säännökset eivät kuitenkaan saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään tai EY 56 artiklassa tarkoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

II Pääasian tosiseikat ja kansallinen lainsäädäntö

9. Kantaja, joka on Saksan kansalainen, asuu Belgiassa ja työskentelee siellä palkattuna työntekijänä. Vuonna 2002 hänen bruttoansiotulonsa kyseisestä työstä olivat 67 679,03 euroa.

10. Kantaja hankki tai sai ennakkoperintönä vuosina 1992 ja 2002 vanhemmiltaan joko täysin omistusoikeuksin tai yhteisomistusoikeuksin veljensä kanssa useita kiinteistöjä, minkä seurauksena sekä hänen että hänen veljensä oli 1.12.2002 alkaen maksettava 1 000 euron kuukausieläkettä.

11. Niedersächsisches Finanzgericht (Ala-Saksin osavaltion veroasiaintuomioistuin, Saksa) kuvaa tapahtumia seuraavasti:

”Notaarin vahvistamalla ja 27.4.1992 päivätyllä sopimuksella kantaja sai vanhemmiltaan osoitteessa Hameln, Wilhelmplatz 7, sijaitsevan kiinteistön, jota rasitti käyttö- ja tuotto-oikeus vanhempien hyväksi. Kantajan äiti siirsi 2.12.2002 tehdyllä sopimuksella ennakkoperintönä lisäksi muita kiinteistöjä kantajalle ja tämän veljelle Hermannille. Osoitteessa Hameln, Pyrmonter Str. 28 sijaitseva tontti siirrettiin kantajan veljelle. Sovittiin eläkevelvoitteesta, jonka suuruus oli 1 000 euroa kuukaudessa. Käyttöoikeus ja rasitteet siirtyivät 1.11.2002. Kantajan veli oli yhteisomistajana kiinteistöissä, jotka sijaitsivat Pötzenissa, osoitteissa im Dorf ja im Höxter 1, 1 A. Kantaja osti 1.11.2002 veljeltään myös tämän laskennallisen puolikkaan näistä omistusoikeuksista. Tähän asti voimassa olleet äidin käyttö- ja tuotto-oikeudet eri kiinteistöihin muutettiin eläkkeeksi, jolloin kantajan sekä hänen veljensä oli maksettava

1.12.2002 alkaen äidilleen 1 000 euron suuruista kuukausieläkettä.”

12. Kantaja sai vuonna 2002 näiden kiinteistöjen vuokraamisesta tuloja 2 785,00 euroa ja 749,50 euroa. Saksasta saatujen vuokratulojen verotuksessa ei otettu huomioon kantajan maksamaa 1 000 euron suuruista eläkettä.

13. Sovellettavan Saksan oikeuden mukaan eläke on vähennyskelpoinen tuloverolain (Einkommensteuergesetz) [2] 10 §:n 1 momentin 1 a kohdan mukaisena erityismenona. EStG:n 50 §:n 1 momentin neljännen virkkeen mukaan Saksan liittotasavallan alueella rajoitetusti verovelvolliset, eli ulkomailla asuvat verovelvolliset, eivät kuitenkaan saa tehdä vähennystä erityismenojen perusteella.

14. Kansallinen tuomioistuin täsmentää asiaa seuraavasti:

”Kantajan ainoa kotipaikka on Belgiassa. Siksi hän on Saksassa rajoitetusti tuloverovelvollinen eli verovelvollinen vain Saksasta saamiensa tulojen osalta. Näihin tuloihin kuuluvat EStG:n 49 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan sekä yhteisomistuksessa olevasta kiinteistöstä saadut vuokratulot että yksin kantajalle kuuluvasta Wilhelmplatz 7:ssä sijaitsevasta kiinteistöstä saadut vuokratulot. Toisin kuin yleisesti verovelvollinen, kantaja ei saa – – EStG:n 50 §:n 1 momentin neljännen virkkeen nojalla tehdä vähennystä eläkkeen perusteella – – EStG:n 10 §:n 1 momentin 1 a alakohdan mukaisena erityismenona.”

15. Saksan hallitus on toimittanut seuraavat lisätiedot.

16. EStG:n 50 §:n 1 momentin ensimmäisessä ja neljännessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Rajoitetusti verovelvolliset voivat vähentää vain sellaisia elinkeinomenoja (4 §:n 4–8 momentti) ja tulonhankkimismenoja (9 §), jotka ovat taloudellisessa yhteydessä Saksasta saatuihin tuloihin. – – 34 §:n sekä 9 a §:n, 10 §:n, 10 a §:n, 10 c §:n, 16 §:n 4 momentin, 20 §:n 4 momentin, 24 a §:n, 32 §:n, 32 a §:n 6 momentin, 33 §:n, 33 a §:n, 33 b §:n ja 33 c §:n muita säännöksiä ei sovelleta.”

17. Elinkeinomenot määritellään EStG:n 4 §:n 4 momentissa ”menoiksi, jotka aiheutuvat elinkeinon harjoittamisesta”. Tulonhankkimismenot ovat EStG:n 9 §:n 1 momentin

2 – BGBl. 2002 I, s. 4245; jäljempänä EStG.

ensimmäisen virkkeen mukaan ”menoja, jotka aiheutuvat tulojen hankkimisesta, turvaamisesta ja säilyttämisestä”.

18. Erityismenot määritellään EStG:n 10 §:n 1 momentin 1 a kohdassa seuraavasti:

”erityismenoja ovat seuraavat menot silloin, kun ne eivät ole elinkeinomenoja eivätkä tulonhankkimismenoja:

– –

1 a) erityisistä velvoitteista johtuvat eläkkeet sekä säännölliset suoritukset, joilla ei ole taloudellista yhteyttä verotettavaan tuloon sisältymättömiin tuloihin.”

19. Elatussuoritukset (eläkkeet tai säännölliset suoritukset) ovat toistuvia suorituksia, jotka liittyvät yhden tai useamman omaisuuserän luovuttamiseen ennakkoperintönä (sukupolvenvaihdokseen). Elatussuoritukset eivät ole luovutuksen vastikkeita eivätkä hankintamenoja vaan mahdollisesti EStG:n 10 §:n 1 momentin 1a alakohdassa tarkoitettuja erityismenoja.

20. Kyseisessä toimessa luovutuksensaajan saannon on osapuolten tahdon mukaan oltava ainakin osittain vastikkeeton (lahjoitus). Eläke tai säännöllinen suoritus on määritettävä luovuttajan elatustarpeiden perusteella.

21. Perheenjäsenten välisissä luovutuksissa kumottavissa olevana olettamana on, että toistuvat suoritukset on määritetty ainoastaan edunsaajan elatustarpeiden ja maksajan yleisen maksukyvyn perusteella riippumatta luovutetun omaisuuden arvosta. Perheenjäsenet ovat tyypillinen esimerkki ”elatusyhteisöstä”, joka on tässä yhteydessä tarpeen.

22. Bundesfinanzhof (ylimmän oikeusasteen verotuomioistuin) on kuvannut sukupolvenvaihdosta (Vermögenübergabe), johon liittyy elatussuoritus, seuraavasti:

”Yksityisoikeuden kannalta sukupolvenvaihdossopimus on sopimus, jolla vanhemmat – ottaen huomioon tulevan perinnön – luovuttavat omaisuutensa, erityisesti oman yrityksensä tai yksityiset kiinteistönsä, yhdelle tai useammalle jälkeläiselleen turvaten itselleen – – riittävät toimeentulovarat. Sukupolvenvaihdossopimuksen erityispiirre on, että se sallii seuraavan sukupolven hyödyntää jo ennen perintötilannetta taloudellista yksikköä, jonka ansiosta se voi ainakin osittain huolehtia aineellisista tarpeistaan ja samalla ainakin osittain turvata luovuttajan toimeentulon luovutetun omaisuuden varoista. Koska sukupolvenvaihdossopimus on myös lahjoitus, se eroaa sopimuksesta, jossa elatussuorituksia sitoudutaan maksamaan samanarvoisena pidettyä vastiketta vastaan (BFHE 161, A.

317, 326 ja 327 sekä BStBl. II 1990, s. 8472, C. II. 1.a kohta).”

23. Lisäksi Bundesfinanzhofin oikeuskäytännöstä seuraa, että sukupolvenvaihdokseen objektiivisesti liittyvät elatussuoritukset luokitellaan erityismenoiksi (EStG:n 10 §:n 1 momentin 1 a kohta) ja toistuviksi suorituksiksi (EStG:n 22 §:n 1 momentti), koska luovuttaja todellisuudessa turvaa elatussuorituksen muodossa itselleen omaisuudestaan tuloja, jotka vastaisuudessa henkilön, jolle omaisuus on luovutettu, on kerrytettävä. Nämä elatussuoritukset eroavat EStG:n 12 §:n 1 momentissa tarkoitetuista tavanomaisista elatukseen liittyvistä suorituksista sikäli, että ne katsotaan omaisuudesta ennalta varatuiksi tuloiksi. Koska kyseinen elatussuoritus ei ole luovutuksensaajan antama vastike, sen määrää ei vähennetä siirretyn omaisuuden arvosta (BFHE 161, A. 317, 328 ja 329 sekä BStBl. II 1990, 8472, C. II. 1.c kohta).

III Ennakkoratkaisupyyntö

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko Saksan lainsäädännössä näin säädetty Saksassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten erilainen kohtelu yhteisön oikeuden mukaista. Se toteaa eläkevelvoitteen olevan rasite, joka kohdistuu kantajan tuloihin samalla tavoin kuin tämän Saksassa asuvan veljen tuloihin, koska kumpikin on yhtä lailla verovelvollinen Saksassa sijaitsevista ja heille siirretyistä kiinteistöistä saamistaan tuloista.

25. Niedersächsisches Finanzgericht päätti näin ollen lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY 56 tai EY 12 artiklan kanssa ristiriidassa se, että Saksassa rajoitetusti verovelvollinen perheenjäsen ei voi vähentää maksamiaan eläkkeitä kiinteistövuokratuloistaan erityismenoina toisin kuin Saksassa yleisesti verovelvollinen?”

IV Arviointi

A *Ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottaminen*

26. Saksan hallituksen mielestä nyt käsiteltävä ennakkoratkaisukysymys on jätettävä tutkimatta. Sen mukaan kansallinen tuomioistuin ei ole määritellyt riittävästi tosiseikkoja, jotka liittyvät kiinteistöjen kantajalle luovuttamisen tapaan, olemassa olleen käyttö- ja

tuotto-oikeuden loppumiseen tai kuukausieläkkeen maksamiseen. Se katsoo myös, ettei kansallinen tuomioistuin ole riittävästi selvittänyt kansallisen lainsäädännön sisältöä tai tulkintaa erityismenojen osalta sekä sen osalta, miten erityismenot eroavat elinkeinomenoista ja tulonhankkimismenoista.

27. En yhdy Saksan hallituksen väitteisiin.

28. Kuten Saksan hallitus on muistuttanut, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tarve saada sellainen yhteisön oikeuden tulkintaratkaisu, josta olisi kansalliselle tuomioistuimelle hyötyä, edellyttää tosin, että kyseisen tuomioistuimen on määriteltävä esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat olettamukset, joihin kysymykset perustuvat. Niin ikään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ennakkoratkaisupyyntöihin sisältyvien tietojen antamisella pyritään paitsi siihen, että niiden perusteella unionin tuomioistuin voi antaa hyödyllisiä vastauksia, myös siihen, että jäsenvaltioilla ja muilla osapuolilla, joita asia koskee, on mahdollisuus esittää huomautuksensa Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. Unionin tuomioistuimen on näin ollen valvottava, että tämä mahdollisuus turvataan, kun otetaan huomioon se, että edellä mainitun artiklan mukaan ainoastaan ennakkoratkaisupyynnöt annetaan tiedoksi kyseisille osapuolille. [3]

29. On myös totta, ettei kansallisen tuomioistuimen päätöksessä selosteta kovinkaan yksityiskohtaisesti olosuhteita, joissa kiinteistöt luovutettiin ja käyttö- ja tuotto-oikeus muutettiin kuukausieläkkeeksi. Kansallisen tuomioistuimen selvitys Saksan lainsäädännöstä on myös vähemmän perusteellinen kuin Saksan hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan antama selvitys.

30. Mielestäni ennakkoratkaisupyynnössä esitetty selvitys pääasian tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista on kuitenkin riittävä, jotta osapuolet, joilla on oikeus osallistua tähän menettelyyn, voivat esittää unionin tuomioistuimelle huomautuksensa ja jotta unionin tuomioistuin voi antaa ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle vastauksen, josta on hyötyä asian ratkaisemisessa.

31. Toimitetuista tiedoista käy ilmi, että kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön perusteella Saksassa asuville verovelvollisille aiheutuu etua oikeudesta vähentää veronalaisista tuloistaan eläke, jota he maksavat vanhemmalleen sukupolvenvaihdoksessa tehdyn kiinteistön luovuttamisen tai ennakkoperintönä siirtämisen seurauksena. Tosiseikkojen kuvauksen perusteella on myös ilmeistä, ettei riidanalainen eläke vastaa siirretyn tai luovutetun kiinteistön arvoa. Siitä käy lisäksi ilmi, että ennakkoratkaisua pyytäneen

3 – Ks. asia C-67/96, Albany, tuomio 21.9.1999 (Kok., s. I-5751, 39 ja 40 kohta) ja asia C-293/03, My, tuomio 16.12.2004 (Kok., s. I-12013, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian ratkaisu riippuu siitä, onko tällainen verovelvollisten erilainen kohtelu sen mukaan, asuvatko he Saksassa vai ulkomailla, ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

32. Niin ikään on korostettava, että kantajan ja Saksan hallituksen lisäksi Ranskan hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia, joiden sisältö osoittaa, että osapuolet ovat kyenneet ymmärtämään pääasiaan liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat.

33. Katson siis, että nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö on epätäsmällisyyksistään huolimatta otettava tutkittavaksi.

B *Asiakysymys*

34. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko kyseinen lainsäädäntö ristiriidassa EY 56 ja EY 12 artiklan kanssa. Se pohtii siis kysymyksellään, onko näitä artikloja tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaisesti lapsi, joka on kyseisessä jäsenvaltiossa rajoitetusti verovelvollinen ja maksaa vanhemmilleen eläkettä kiinteistöomaisuuden siirtämisen seurauksena, ei voi vähentää tätä eläkettä kyseisistä kiinteistöistä saamistaan vuokratuloista, vaikka yleisesti verovelvollinen voi näin tehdä.

35. Totean aluksi, että kyseisen lainsäädännön yhdenmukaisuutta yhteisön oikeuden kanssa on arvioitava ainoastaan pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten pohjalta. Sen jälkeen esitän syyt, joiden vuoksi kyseinen lainsäädäntö muodostaa esteen tälle pääomien vapaalle liikkuvuudelle.

1. Sovellettava liikkumisvapaus

36. Aluksi on muistutettava, että vaikka välitön verotus kuuluu edelleen jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tätä toimivaltaa käyttäessään noudatettava Euroopan yhteisöä koskevia sitoumuksiaan ja

etenkin perustamissopimuksessa määrättyjä periaatteita ja liikkumisvapauksia. [4]

37. EY 12 artiklassa ilmaistaan yleinen kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kielto, ja käsiteltävän asian osalta oikeuskäytännöstä ilmenee, että EY 12 artiklaa voidaan soveltaa itsenäisesti ainoastaan sellaisiin yhteisön oikeuden soveltamisalaan kuuluviin tapauksiin, joita varten perustamissopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä sääntöjä. [5]

38. Kansallinen tuomioistuin viittaa ennakkoratkaisukysymyksessään myös EY 56 artiklaan, jossa kielletään nimenomaisesti kaikki pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset, ja sitä voidaan soveltaa pääasiaan. Oikeuskäytännöstä ilmenee nimittäin, että ulkomailla asuvan verovelvollisen vuokratulojen verotusta koskeva jäsenvaltion lainsäädäntö kuuluu pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan. [6]

39. Tämä oikeuskäytäntö perustuu siihen, että kiinteistösijoitukset mainitaan neuvoston direktiivin 88/361/ETY [7] liitteessä I olevassa pääomanliikkeiden nimikkeistössä, jolla on edelleen ohjeellista arvoa ratkaistaessa EY 56 artiklan soveltamisalaa. [8] Näin ollen siinä, että Belgiassa asuva kantaja on hankkinut Saksassa sijaitsevia kiinteistöjä, on kyse pääomanliikkeestä. [9]

40. Lisäksi kyseisen nimikkeistön ja oikeuskäytännön perusteella myös kiinteistön omistusoikeuden siirtämisessä perintönä tai lahjoituksena toisessa jäsenvaltiossa asuvalle unionin kansalaiselle on kyse pääomanliikkeestä. [10] Tästä oikeuskäytännöstä seuraa loogisesti se, että kiinteistöjen omistusoikeuden siirtäminen ennakkoperintönä kuuluu EY 56 artiklan soveltamisalaan silloin, kun siirtämiseen liittyy kansainvälinen tekijä, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, jossa edunsaaja asuu muussa kuin kiinteistöjen sijaintijäsenvaltiossa.

4 – Ks. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok., s. I-225, 21 kohta) ja asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007 (Kok., s. I-11531, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

5 – Ks. asia C-443/06, Hollmann, tuomio 11.10.2007 (Kok., s. I-8491, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6 – Ks. asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok., s. I-8203, 24 kohta).

7 – Perustamissopimuksen 67 artiklan [joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annettu direktiivi (EYVL L 178, s. 5).

8 – Ks. yhdistetyt asiat C-463/04 ja C-464/04, Federconsumatori ym., tuomio 6.12.2007 (Kok., s. I-10419, 20 kohta) ja asia C-11/07, Eckelkamp ym., tuomio 11.9.2008 (Kok., s. I-6845, 38 kohta).

9 – Ks. asia C-364/01, Barbier, tuomio 11.12.2003 (Kok., s. I-15013, 58 kohta).

10 – Ks. perinnöstä asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006, (Kok., s. I-1957, 42 kohta) ja asia C-256/06, Jäger, tuomio 17.1.2008 (Kok., s. I-123, 25–27 kohta). Ks. lahjoituksesta asia C-318/07, Persche, tuomio 27.1.2009 (Kok., s. I-359, 27 kohta).

41. Näin ollen kyseistä artiklaa voidaan soveltaa nyt käsiteltävään asiaan, kuten kaikki ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet myöntävät, ja ehdotankin, että tuomioistuin rajoittaa esitetyn kysymyksen tutkimisen kyseisen artiklan tulkintaan.

2. Perusteettoman rajoituksen olemassaolo

42. Käsiteltävän asian keskeinen kysymys on, onko kantajan maksettavana olevaa eläkettä pidettävä hänen Saksasta saamiinsa vuokratuloihin suoraan liittyvänä menona vai henkilökohtaisena kustannuksena.

43. Kysymys on ongelmallinen siksi, että EY 56 ja EY 58 artiklassa kielletään jäsenvaltiota säätämästä samassa tilanteessa olevien verovelvollisten erilaisesta kohtelusta sen mukaan, asuvatko he kyseisessä jäsenvaltiossa vai eivät.

44. Kuten Ranskan hallitus kuitenkin muistuttaa, välittömän verotuksen alalla on katsottu, että tietyssä jäsenvaltiossa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät pääsääntöisesti ole samankaltaisia. [11] Sen mukaan ulkomailla asuvan tulo on nimittäin yleensä vain osa hänen kaikista tuloistaan, jotka hän hankkii pääasiallisesti asuinpaikaltaan. Lisäksi verovelvollisen henkilökohtaista tilannetta ja perhetilannetta sekä veronmaksukykyä on helpointa arvioida siinä jäsenvaltiossa, jossa hän asuu. Ulkomailla asuvalla verovelvollisella ei näin ollen periaatteessa ole perusteita moittia jäsenvaltiota, josta hän saa vain vähäisen osan tuloistaan, siitä, ettei se myönnä hänelle hänen maksettavanaan olevan elatukseen liittyvän suorituksen vähentämisoikeuden kaltaista henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen perustuvaa veroetua, koska kyseinen velvoite kuuluu hänen asuinjäsenvaltiolleen. [12]

45. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio, joka on tulojen lähteenä, on velvollinen ottamaan huomioon ulkomailla asuvan verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen vain, jos verovelvollinen saa kaikki tai lähes kaikki verotettavat tulonsa kyseisestä jäsenvaltiosta. [13]

46. Käsiteltävässä asiassa on selvää, että kantajan Saksasta saamat vuokratulot muodostavat vain vähäisen osan hänen verotettavista tuloistaan, koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen mukaan kantaja saa yli 90 prosenttia tuloistaan asuinmaastaan Belgiasta. Tästä seuraa se, että jos riidan kohteena olevaa eläkettä on pidettävä henkilökohtaisena kustannuksena,

11 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 31 kohta ja asia C-440/08, Gielen, tuomio 18.3.2010 (Kok., s. I-2323, 43 kohta).

12 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 32 kohta ja asia C-385/00, de Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok., s. I-11819, 99–102 kohta).

13 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 36 kohta ja asia C-527/06, Renneberg, tuomio 16.10.2008 (Kok., s. I-7735, 61 kohta).

joka voidaan rinnastaa elatukseen liittyvään suoritukseen, kantajalla ei ole perusteita moittia Saksan veroviranomaisia siitä, ettei hän saa vähentää sitä Saksassa verotettavista vuokratuloistaan.

47. Kantajalla on sitä vastoin perusteita vaatia tällaista vähennysoikeutta, jos eläkettä voidaan pitää kyseisiin vuokratuloihin suoraan liittyvänä menona. Oikeuskäytännöstä ilmeneekin, että tällaisten menojen osalta kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat ja ulkomailla asuvat verovelvolliset ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa ja heitä on näin ollen kohdeltava yhdenvertaisesti. [14]

48. Saksan ja Ranskan hallitukset väittävät, ettei kyseistä oikeuskäytäntöä voida soveltaa riidanalaiseen eläkkeeseen syistä, jotka voidaan tiivistää seuraavasti.

49. Saksan hallitus väittää, että Saksan lainsäädännössä sovelletaan suoran yhteyden kriteeriä. Se toteaa, että EStG:n 50 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan rajoitetusti verovelvollisella on oikeus vähentää tuloistaan elinkeinomenot, toisin sanoen elinkeinotoiminnasta aiheutuvat menot, sekä tulonhankkimismenot, jotka aiheutuvat tulojen hankkimisesta, turvaamisesta ja säilyttämisestä.

50. Nyt käsiteltävässä asiassa on sen mielestä kuitenkin selvää, että kyseinen eläke ei ole tulonhankkimismeno vaan EStG:n 10 §:ssä tarkoitettu erityismeno. Eläke ei ole vastike kantajalle siirretyistä kiinteistöistä. Eläkkeen määrä on vahvistettu riippumatta kiinteistöjen arvosta edunsaajan toimeentulotarpeiden sekä maksajan yleisen taloudellisen veronmaksukyvyn perusteella. Se perustuu perheensisäiseen järjestelyyn. Saksan hallituksen mukaan ennakkoratkaisupyynnöstä ilmeneekin, että kantajan äiti halusi luovuttaa kiinteistönsä varmistaen samalla, että hänen toimeentulotarpeistaan huolehditaan.

51. Tämän perusteella Saksan hallitus katsoo, että kyseisessä tapauksessa Schröderin saamilla vuokratuloilla ei ole suoraa yhteyttä hänen äidilleen maksamaansa eläkkeeseen, koska eläke ei liity erottamattomasti näihin tuloihin edellä mainitussa asiassa Centro Equestre da Lezíria Grande annetun tuomion 25 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

52. Saksan hallituksen mukaan edellä mainitussa asiassa Conijn annetun tuomion 22 kohdassa todettiin, että verokonsultointikuluilla, joita myös pidettiin EStG:n 10 §:ssä tarkoitettuina erityismenoina, oli suora

14 – Ks. asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003 (Kok., s. I-5933, 27 kohta); asia C-346/04, Conijn, tuomio 6.7.2006 (Kok., s. I-6137, 20–24 kohta) ja asia C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande, tuomio 15.2.2007 (Kok., s. I-1425, 23–25 kohta).

yhteys tuloihin, joita verotettiin rajoitetun verovelvollisuuden mukaisesti. Sen mukaan asiassa, jossa kyseinen tuomio annettiin, yhteys oli kuitenkin sikäli välttämätön, että kulut olivat lähes väistämättömiä kyseisten tulojen saamiseksi ja luonteeltaan pikemminkin tulonhankkimis- kuin erityismenoja. Sen sijaan eläke ei ole Saksan hallituksen mielestä pääasiassa vuokratulojen saamisen luontainen tai oikeudellinen seuraus vaan perustuu Schröderin perhesiteisiin.

53. Myös Ranskan hallitus kiistää kantajan maksaman eläkkeen ja hänen saamiensa vuokratulojen välisen suoran yhteyden.

54. Se väittää, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 1 a alakohdan tarkoituksen ja sisällön perusteella kyseisen säännöksen soveltamisalaan kuuluvaa eläkettä ei voida pitää suorana taloudellisena vastikkeena sille, että kantajan äiti luopui vuokrattujen kiinteistöjen käyttö- ja tuotto-oikeudesta. Ranskan hallitus tähdentää lisäksi, ettei kantajan maksaman eläkkeen määrä ole suorassa suhteessa vuokratulojen määrään. Sen mukaan kantajan maksaman eläkkeen määrällä ei ole suoraa taloudellista yhteyttä vuokratuloihin, koska kiinteistöt olisivat voineet olla tuottamatta tällaisia tuloja tai tuottaa hyvin suuria tuloja ilman, että se vaikuttaisi eläkkeeseen.

55. En ole samaa mieltä Saksan ja Ranskan hallitusten kanssa. Katson komission tavoin, että kantajan äidilleen Saksassa sijaitsevien useiden kiinteistöjen omistusoikeuden luovuttamisen seurauksena maksaman eläkkeen voidaan katsoa olevan suorassa yhteydessä näiden kiinteistöjen tuottamiin vuokratuloihin seuraavista syistä.

56. Tarkasteltaessa osapuolten kirjallisissa huomautuksissa mainittuja tuomioita huomataan unionin tuomioistuimen katsoneen, että ulkomailla asuvan verovelvollisen tulojen ja menojen välillä on suora yhteys seuraavissa olosuhteissa.

57. Edellä mainitussa asiassa Gerritse annetussa tuomiossa oli kyse muusikon, joka on Alankomaiden kansalainen, tulonhankkimismenoista, jotka liittyivät Saksassa sijaitsevalla radioasemalla suoritettuun ja Saksassa verotettuun palveluun. Tuomiossa todettiin, että nämä tulonhankkimismenot liittyivät ”suoraan siihen toimintaan, josta Saksassa verotettava tulo on syntynyt, joten Saksassa asuvat henkilöt ja muualla kuin Saksassa asuvat henkilöt ovat tältä osin toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa”. [15]

58. Edellä mainitussa asiassa Conijn annetussa tuomiossa laajennettiin tätä analyysia

15 – Tuomion 27 kohta.

verokonsultointikuluihin, joita oli aiheutunut muualla kuin Saksassa asuvalle verovelvolliselle Saksasta saatuja tuloja koskevan veroilmoituksen tekemisestä. Tuomion mukaan veroilmoituksen tekemisvelvollisuus perustuu siihen seikkaan, että henkilö saa tuloja kyseisestä jäsenvaltiosta. Tämän perusteella tuomiossa pääteltiin, että kyseiset kulut liittyvät välittömästi Saksassa verotettaviin tuloihin siten, että ne rasittavat samalla tavoin kaikkien verovelvollisten saamia tuloja, olipa kyse Saksassa tai ulkomailla asuvista verovelvollisista. [16] Lisäksi tuomiossa todettiin, että maassa asuvat ja ulkomailla asuvat verovelvolliset ovat vastaavanlaisessa tilanteessa kansallisen verolainsäädännön monimutkaisuuteen nähden ja että maassa asuville verovelvollisille myönnettyä vähennysoikeutta, jonka tarkoituksena on hyvittää verokonsultoinnista aiheutuneita kuluja, on voitava soveltaa myös ulkomailla asuviin verovelvollisiin, jotka kohtaavat samoja kansallisen verojärjestelmän monimutkaisuuteen liittyviä ongelmia. [17]

59. Totean vielä, että edellä mainitussa asiassa Centro Equestre da Lezíria Grande annetun tuomion mukaan ”jäsenvaltiosta, jossa toimintaa harjoitetaan, saatuihin tuloihin suorassa yhteydessä olevilla tulonhankkimismenoilla” on katsottava tarkoitettavan menoja, jotka ovat suorassa taloudellisessa yhteydessä kyseisessä valtiossa verotettuun palveluun ja siis liittyvät siihen erottamattomasti – kuten matka- ja majoitusmenot – riippumatta siitä, missä ja milloin menot syntyivät. [18]

16 – Tuomion 22 kohta.

17 – Ibid., tuomion 23 kohta.

18 – Tuomion 25 kohta.

60. Mielestäni tämän oikeuskäytännön perusteella tutkittaessa sitä, onko meno katsottava henkilökohtaiseksi kustannukseksi vai verotettavaan tuloon suoraan liittyväksi kuluksi, ratkaisevaa on se, mistä meno on aiheutunut. Menon on katsottava liittyvän suoraan kyseisiin tuloihin, jos sen on aiheuttanut toiminta, jonka ansiosta kyseiset tulot on saatu, eikä verovelvollisen henkilökohtainen tilanne.

61. Kuten komissio korostaa, käsiteltävässä asiassa kantaja on voinut saada vuokratuloja vain siksi, että hänelle on siirretty kyseisten kiinteistöjen omistusoikeus, ja siirtäminen on voinut toteutua vain kyseisen eläkkeen maksamista vastaan.

62. Kuten asiakirja-aineistosta ilmenee, eläke ei tosin vastaa siirrettyjen kiinteistöjen arvoa. Saksan hallitus toteaakin, että eläkkeen määrä on voitu vahvistaa perheensisäisesti osapuolten yhteisellä päätöksellä sekä luovuttajan tarpeiden että luovutuksensaajan maksukyvyn perusteella. Tämä seikka ei kuitenkaan vaikuta siihen, että luovutuksensaajan oli sitouduttava maksamaan kyseinen eläke voidakseen saada vanhemmiltaan kiinteistöjen omistusoikeuden ja siten näiden kiinteistöjen tuottamat vuokratulot.

63. Kantaja ei toisin sanoen olisi voinut saada vuokrattujen kiinteistöjen omistusoikeutta ja siten kiinteistöjen tuottamia vuokratuloja maksamatta eläkettä.

64. Mielestäni nyt käsiteltävässä asiassa ratkaisevaa on siis se, että kyseinen eläke johtuu Saksassa verotettavia vuokratuloja tuottavien kiinteistöjen omistusoikeuden siirtämisestä eikä pelkästään lasten velvollisuudesta avustaa vanhempiaan. Koska riidan kohteena olevan eläkkeen on aiheuttanut vuokrattujen kiinteistöjen omistusoikeuden siirtäminen, minkä tarkistaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä, mielestäni eläkkeen on katsottava liittyvän suoraan näiden kiinteistöjen tuottamiin vuokratuloihin.

65. Mielestäni tämän arvioinnin kanssa ristiriidassa ei ole se, että – toisin kuin edellä mainituissa asioissa Gerritse ja Conijn annetuissa tuomioissa tarkoitetut tulonhankkimismenot ja verokonsultointikulut – riidan kohteena oleva eläke olisi maksettava, vaikka kantaja ei olisi vuokrannut kiinteistöjä eikä näin ollen saisi lainkaan Saksassa verotettavia tuloja.

66. Pidän tärkeänä sitä, että ulkomailla asuvia ja tällaisia vuokratuloja saavia verovelvollisia verotetaan samoin kuin maassa asuvia verovelvollisia ja että nämä ulkomailla asuvat verovelvolliset eivät olisi voineet saada luovuttajalta kiinteistöjä eivätkä siten vuokrata niitä sitoutumatta maksamaan tälle eläkettä.

67. Näin ollen on niin, jos unionin tuomioistuin yhtyy tähän arviointiin, että kantajan kaltaiset ulkomailla asuvat verovelvolliset ovat tällaisen eläkkeen osalta samassa tilanteessa kuin maassa asuvat verovelvolliset. Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan tällaisen eläkkeen vähentämisoikeus Saksassa veronalaisista tuloista on vain Saksassa asuvilla verovelvollisilla, vaikuttaa siten olevan ristiriidassa EY 56 artiklan kanssa.

68. Saksan hallitus ei myöskään ole esittänyt perusteita tällaiselle erilaiselle kohtelulle.

69. Näin ollen ehdotan, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen vastataan seuraavasti: EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion sellainen lainsäädäntö, jonka mukaisesti lapsi, joka on kyseisessä jäsenvaltiossa rajoitetusti tuloverovelvollinen ja maksaa vanhemmilleen eläkettä, koska hänelle on siirretty kiinteistöjen omistusoikeus joko luovutuksena tai ennakkoperintönä, ei – toisin kuin maassa asuva verovelvollinen – voi vähentää tätä eläkettä kyseisistä kiinteistöistä saamistaan vuokratuloista, on ristiriidassa kyseisen artiklan määräysten kanssa, koska eläke on seurausta mainitusta omistusoikeuden siirrosta.

V Ratkaisuehdotus

70. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Niedersächsisches Finanzgerichtin esittämään kysymykseen seuraavasti:

EY 56 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion sellainen lainsäädäntö, jonka mukaisesti lapsi, joka on kyseisessä jäsenvaltiossa rajoitetusti tuloverovelvollinen ja maksaa vanhemmilleen eläkettä, koska hänelle on siirretty kiinteistöjen omistusoikeus joko luovutuksena tai ennakkoperintönä, ei – toisin kuin maassa asuva verovelvollinen – voi vähentää tätä eläkettä kyseisistä kiinteistöistä saamistaan vuokratuloista, on ristiriidassa kyseisen artiklan määräysten kanssa, koska eläke on seurausta mainitusta omistusoikeuden siirrosta.