JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PHILIPPE LÉGER

9 päivänä maaliskuuta 2006 [1]

1. Yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään esillä olevassa ennakkoratkaisupyynnössä ratkaisemaan, onko yhteisön oikeus esteenä sille, että jäsenvaltion kansalainen, joka on rajoitetusti tuloverovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa, tässä tapauksessa Saksan liittotasavallassa, ei voi vähentää verotettavasta tulostaan viimeksi mainitun jäsenvaltion verovelvoitteiden täyttämiseksi verokonsultoinnista aiheutuneita kuluja, vaikka tässä samassa jäsenvaltiossa yleisesti tuloverovelvollinen voisi vähentää tällaiset kulut.

I Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

2. Tuloverolain (Einkommensteuergesetz) mukaan, sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 1997 (jäljempänä vuoden 1997 EStG), [2] on tehtävä ero yleisesti tuloverovelvollisten ja rajoitetusti tuloverovelvollisten välillä. Ensin mainituista poiketen rajoitetusti verovelvollisia ovat henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa Saksassa ja joita verotetaan siellä ainoastaan tässä jäsenvaltiossa saaduista tuloista.

3. Vuoden 1997 EStG:n 49 §:n 1 momentin 2 kohdan a alakohdassa mainitaan tällaisina kotimaantuloina käsiteollisesta, teollisesta ja kaupallisesta toiminnasta saadut tulot.

4. Vuoden 1997 EStG:n 50 §:n 1 momentissa on erityissäännöksiä, joita sovelletaan Saksassa rajoitetusti tuloverovelvollisiin. Nämä verovelvolliset eivät voi vähentää verotettavasta tulostaan "erityismenoja", kuten verokonsultoinnista aiheutuvia kuluja, [3] vaikka yleisesti verovelvolliset voivat vähentää tällaiset kulut vuoden 1997 EStG:n 10 §:n 1 momentin 6 kohdan nojalla.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – BGBl. 1997 I, s. 823 ja sitä seuraavat sivut.

3 – Ks. vuoden 1997 EStG:n 50 §:n 1 momentin viides virke.

5. On vielä täsmennettävä, että viimeksi mainitussa pykälässä tehdään ero "erityismenoina" pidettävien kulujen ja "elinkeinokulujen" tai "ammattitoiminnasta aiheutuvien kulujen" välillä.

II Pääasian oikeudenkäynti

6. Conijn, joka on Alankomaiden kansalainen ja asuu Alankomaissa, sai vuonna 1998 Saksan oikeuden mukaan perustetun kommandiittiyhtiön osakkuuden perusteella kuolinpesän kautta kotimaantuloja elinkeinonharjoittamisesta 146 373,50 Saksan markkaa (DEM). Tämä summa oli alle 90 prosenttia Conijnin kokonaistuloista.

7. Veroilmoituksessaan vuodelta 1998 Conijn vaati vuoden 1997 EStG:n 10 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaisina "erityismenoina" vähennettäväksi kyseisen veroilmoituksen laatimiseksi Saksassa verokonsultoinnista itselleen aiheutuneita kuluja, jotka olivat suuruudeltaan 1 046 DEM.

8. Finanzamt Hamburg-Nord (jäljempänä Finanzamt) epäsi näiden menojen vähennyksen vuoden 1997 EStG:n 50 §:n 1 momentin viidennen virkkeen perusteella.

9. Conijn nosti Finanzamtin päätöksestä kanteen Finanzgericht Hamburgissa. Kanne hylättiin 11.11.2003 annetulla tuomiolla.

10. Pääasian valittaja vaati Revision-menettelyssä, että Bundesfinanzhof kumoaisi kyseisen tuomion ja katsoisi, että verokonsultoinnista aiheutuneet kulut ovat vähennyskelpoisia. Finanzamt vaati puolestaan Revision-valituksen hylkäämistä.

III Ennakkoratkaisupyyntö

11. Bundesfinanzhof toteaa ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessään, että vuoden 1997 EStG:n edellä mainittuihin säännöksiin perustuva maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten erilainen kohtelu voisi olla EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) tunnustetun perusvapauden eli sijoittautumisvapauden vastaista.

12. Se toteaa aluksi yhteisöjen tuomioistuimen toistuvasti katsoneen, että maassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät yleisesti ottaen ole

vertailukelpoisia ja että siksi verovelvollisen henkilökohtaisia vähennyksiä lähdemaassa ei tarvitse ulottaa koskemaan ulkomailla asuvia.

13. Tämän jälkeen se huomauttaa, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella ainoastaan silloin, kun rajoitetusti verovelvollinen saa lähes kaikki tulonsa lähdemaasta, yhdenvertaisen kohtelun periaate edellyttää henkilö- tai perhekohtaisten veroetujen ulottamista tähän verovelvolliseen. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan tämä rajoitus koskee kuitenkin suoraan ainoastaan verovelvollisen henkilö- tai perhekohtaisia veroetuja eikä "kaikkia mahdollisia soveltamistapauksia yksityiselämän alueella".

14. Bundesfinanzhof toteaa tältä osin, että verokonsultoinnista aiheutuvien kulujen vähennyskelpoisuuden perustana ovat ennen kaikkea tukitoimiin ja kannustamiseen liittyvät tarkoitukset, joilla ei ole mitään tekemistä verovelvollisten henkilökohtaisen tilanteen kanssa. Verovelvollisen pitäisi saada tietty hyvitys siitä, että hän on joutunut turvautumaan verokonsulttiin monimutkaisen verolainsäädännön vuoksi, ja tässä hyvityksessä on otettava huomioon hänelle aiheutuneet tuloja pienentävät "pakolliset menot". Nämä seikat eivät kuitenkaan selitä, miksi tätä veroetua ei saisi antaa ulkomailla asuville ainakin silloin kun verokonsultointi ei koske veroilmoitusta verovelvollisen asuinvaltiossa vaan ainoastaan veroilmoitusta lähdemaassa.

15. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan silloinkin, kun verokonsultoinnista aiheutuneet kulut ovat yksityiselämään liittyviä menoja, on katsottava, että sikäli kuin Saksan lainsäätäjä on päättänyt sallia näiden menojen vähennyksen, sen on johdonmukaisesti pidettävä tästä kiinni. Nämä menot merkitsevät kuluerää, joka koskee ulkomailla asuvia samoin kuin maassa asuvia. Molemmat ovat nimittäin yhtä lailla velvollisia antamaan veroilmoituksen.

16. Bundesfinanzhof pitää edellä mainituista syistä epäselvänä, onko esillä olevassa asiassa sovellettava Saksan lainsäädäntö yhteensopiva yhteisön oikeuden kanssa, minkä vuoksi se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 52 artiklan [josta on muutettuna tullut EY 43 artikla] vastaista, että Saksan liittotasavallassa rajoitetusti verovelvollinen toisen jäsenvaltion kansalainen ei voi vähentää verotettavista tuloistaan verokonsultoinnista aiheutuneita kustannuksiaan erityismenoina, vaikka yleisesti verovelvollinen voisi vähentää ne?"

IV Asian tarkastelu

17. Bundesfinanzhof pyrkii tällä kysymyksellään selvittämään, onko perustamissopimuksen 52 artikla esteenä sille, että jäsenvaltion kansalainen, joka on rajoitetusti tuloverovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa, tässä tapauksessa Saksassa, ei voi vähentää verotettavasta tulostaan viimeksi mainitun jäsenvaltion verovelvoitteiden täyttämiseksi verokonsultoinnista aiheutuneita kuluja, vaikka tässä samassa jäsenvaltiossa yleisesti tuloverovelvollinen voisi vähentää tällaiset kulut.

18. Aluksi on todettava komission tavoin, että kansallisen tuomioistuimen kuvaamien tosiseikkojen perusteella ei ole mahdollista tietää, millaisen osuuden Conijn omistaa Saksan oikeuden mukaan perustetusta kommandiittiyhtiöstä.

19. Tästä tiedosta voisi kuitenkin olla hyötyä määritettäessä, mitä perustamissopimuksen artikloja on sovellettava pääasian oikeudenkäynnissä, toisin sanoen onko asiassa sovellettava sijoittautumisvapautta vai pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia artikloja.

20. Kuten tiedetään, perustamissopimuksen 52 artiklan toisen kohdan mukaan "sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä – – niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia". Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan "jäsenvaltion kansalainen käyttää sijoittautumisoikeuttaan, kun hän omistaa yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, sellaisen osuuden tai määrän osakkeita, joka antaa hänelle vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin ja toimintaan". [4]

21. Jos tämä viimeksi mainittu edellytys ei täyty, sovelletaan sitä vastoin pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä.

22. Vastauksena perustamissopimuksen 52 artiklan sovellettavuudesta tässä asiassa mahdollisesti esittäviin epäilyihin ja riittävien täsmennysten puuttuessa tältä osin ennakkoratkaisupyynnöstä on huomattava yhteisöjen tuomioistuimen katsoneen, että "EY 234 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuinten ja yhteisöjen tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, oikeusriidan tosiseikaston

4 – Asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787, 22 kohta). Ks. vastaavasti myös asia C-208/00, Überseering, tuomio 5.11.2002 (Kok. 2002, s. I-9919, 77 kohta) ja asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10829, 37 kohta).

arvioiminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan". [5] Näin ollen on riittävää todeta, että kansallinen tuomioistuin näyttää esillä olevassa asiassa päätyneen perustamissopimuksen 52 artiklan sovellettavuuteen sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa ja että koska asiassa ei ole esitetty ratkaisevia seikkoja, jotka puoltaisivat pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten sovellettavuutta, yhteisöjen tuomioistuimen on tulkittava tämän tuomioistuimen mainitsemaa oikeussääntöä.

23. Kyseisen tuomioistuimen on yhteisöjen tuomioistuimen tässä asiassa perustamissopimuksen 52 artiklalle antaman tulkinnan perusteella tarkistettava, omistaako Conijn Saksan oikeuden mukaan perustetusta kommandiittiyhtiöstä sellaisen osuuden, joka antaa hänelle vaikutusvaltaa yhtiön päätöksiin ja toimintaan. Muussa tapauksessa pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö koskisi EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklassa (josta on tullut EY 56 artikla) tarkoitettua pääomien vapaata liikkuvuutta eikä perustamissopimuksen 52 artiklassa suojattua sijoittautumisvapautta. [6] On kuitenkin korostettava, että viimeksi mainitussa tilanteessa yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymykseen antama vastaus olisi voimassa myös pääomien vapaan liikkuvuuden osalta, koska – kuten jäljempänä todetaan – ongelman ydin on tässä siinä, merkitseekö Saksan lainsäädäntö, jonka mukaan rajoitetusti verovelvolliset eivät voi vähentää yksityisesti verokonsultoinnista aiheutuneita kuluja, yhteisön oikeudessa kiellettyä syrjintää vai ei.

24. Seuraavaksi on syytä antaa täsmällinen vastaus Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen.

25. Ensinnäkin on huomattava, että jäsenvaltiot eivät saa rajoittaa sijoittautumisvapautta myöskään verosäännöksillä. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vakiintuneesti katsottu, että vaikka välittömät verot eivät sinänsä kuulukaan yhteisöjen toimivallan piiriin yhteisön oikeuden nykytilassa, jäsenvaltioiden on silti käytettävä omaa toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen. [7]

26. Tämä merkitsee erityisesti sitä, että niiden on "pidättäydyttävä – – kaikenlaisesta ilmeisestä tai peitellystä kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä". [8] Yhdenvertaisen kohtelun periaatteella kielletään paitsi kansalaisuuteen perustuva ilmeinen syrjintä, myös kaikki peitellyt syrjinnän muodot, jotka

5 – Asia C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2409, 41 kohta). Ks. vastaavasti myös asia C-326/00, IKA, tuomio 25.2.2003 (Kok. 2003, s. I-1703, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

6 – Ks. vastaavasti asia C-268/03, De Baeck, määräys 8.6.2004 (Kok. 2004, s. I-5961, 25 ja 26 kohta).

7 – Ks. mm. em. asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

8 – Ks. mm. asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta) ja asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11819, 75 kohta).

muita erotteluperusteita soveltaen johtavat samaan lopputulokseen.[9] Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että jäsenvaltion kansallista lainsäädäntöä, jossa tietyt veroedut on varattu ainoastaan maan alueella asuville, saatetaan soveltaa pääasiallisesti toisten jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi, sillä ulkomailla asuvat ovat useimmiten henkilöitä, jotka eivät ole sen valtion kansalaisia, joten tällainen lainsäädäntö voi merkitä kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää.[10]

27. Yhteisöjen tuomioistuimen niin ikään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "erilaisten säännösten soveltaminen samankaltaisiin tilanteisiin tai saman säännöksen soveltaminen erilaisiin tilanteisiin merkitsee syrjintää".[11] Tutkiessaan, onko kysymys syrjinnästä, yhteisöjen tuomioistuin on perinteisesti lähtenyt periaatteesta, jonka mukaan "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".[12]

28. Näin ollen "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".[13]

29. Tämän periaatteen esitettyään yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin edellä mainitussa asiassa Schumacker antamastaan tuomiosta lähtien täsmentänyt, että maassa asuva ja ulkomailla asuva eivät ole objektiivisesti erilaisessa tilanteessa, jos "ulkomailla asuva ei saa merkittäviä tuloja asuinpaikkansa valtiosta, vaan saa olennaisen osan verotettavista varoistaan työskentelyvaltiossa harjoitetusta toiminnasta; asuinpaikan valtiolla ei tällöin ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja".[14] Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan "tällai-

9 – Ks. mm. asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974 (Kok. 1974, s. 153, Kok. Ep. II, s. 219, 11 kohta); asia C-27/91, Le Manoir, tuomio 21.11.1991 (Kok. 1991, s. I-5531, 10 kohta) ja asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 26 kohta).

10 – Ks. mm. em. asiassa Schumacker annetun tuomion 28 ja 29 kohta ja asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089, 38 kohta).

11 – Ks. mm. em. asiassa Wielockx annetun tuomion 17 kohta.

12 – Ks. mm. asia C-169/03, Wallentin, tuomio 1.7.2004 (Kok. 2004, s. I-6443, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

13 – Ibidem, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

14 – Em. asiassa Schumacker annetun tuomion 36 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin on em. asiassa Wielockx antamassaan tuomiossa kuitenkin katsonut, että "ulkomailla asuva verovelvollinen – työntekijä tai itsenäinen ammatinharjoittaja – joka saa kaiken tai lähes kaiken tulonsa siinä valtiossa, jossa hän harjoittaa ammattitoimintaansa, on tuloverotuksen kannalta objektiivisesti samassa tilanteessa kuin viimeksi mainitussa valtiossa asuva henkilö, joka harjoittaa siellä samaa toimintaa" (20 kohta).

sen ulkomailla asuvan ja vastaavaa – – työtä tekevän, maassa asuvan henkilön objektiivisen tilanteen välillä ei ole sellaista laadullista eroa, että se oikeuttaisi erilaiseen kohteluun otettaessa verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne verotuksessa huomioon". [15]

30. Tätä oikeuskäytäntöä on sovellettu veroetuihin, jotka liittyvät verovelvollisten henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamiseen, kuten naimisissa olevien pariskuntien palkkatuloveroasteikon progression lieventämiseen, [16] eläkevarauksen perustamiseen käytetyn voiton vähentämiseen veronalaisesta tulosta [17] ja elatusavun maksamisen kaltaisiin henkilökohtaisiin velvoitteisiin perustuviin verovähennyksiin. [18]

31. Toisin kuin Saksan hallitus, katson, ettei edellä mainitussa asiassa Schumacker annettuun tuomioon perustuvaa oikeuskäytäntöä voida soveltaa Bundesfinanzhofin yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saattamaan asiaan.

32. Tämän oikeuskäytännön mukaan ulkomailla asuvien ja maassa asuvien rinnastettavuutta koskeva kriteeri perustuu siihen, että ulkomailla asuvat saavat maassa asuvien tavoin kaikki tai lähes kaikki verotettavat varansa verotusvaltiossa harjoitetusta toiminnasta. Tämä ei kuitenkaan päde Conijnin kaltaiseen jäsenvaltion kansalaiseen, jonka verotusvaltiossa saamat tulot ovat kansallisen tuomioistuimen esittämien tietojen mukaan alle 90 prosenttia hänen kokonaistuloistaan. [19]

33. Toisaalta tämä oikeuskäytäntö on jo alun perin koskenut ainoastaan verovelvollisten henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyvien veroetujen huomioon ottamista. Mielestäni verokonsultoinnista aiheutuvat kulut eivät voi kuulua tämän luokan veroetuihin, sillä ne eivät liity mitenkään verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaiselle tilanteelle ominaisiin seikkoihin.

34. Tältä osin on mielestäni jokseenkin merkityksetöntä, että verokonsultin avulla laaditussa veroilmoituksessa mainitaan joitakin verovelvollisen siviilisäätyyn tai perhetilanteeseen liittyviä seikkoja. Tällaisella toteamuksella ei voida mielestäni kyseenalaistaa sitä, että verokonsultoinnista aiheutuneiden

15 – Em. asiassa Schumacker annetun tuomion 37 kohta.

16 – Em. asiassa Schumacker annettu tuomio.

17 – Em. asiassa Wielockx annettu tuomio.

18 – Em. asiassa De Groot annettu tuomio.

19 – Ks. tältä osin asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999 (Kok. 1999, s. I-5451), jossa yhteisöjen tuomioistuin piti hyväksyttävänä sitä, että jäsenvaltio asettaa edellytykseksi henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamiseen perustuvan veroedun myöntämiseksi ulkomailla asuville, että vähintään 90 prosenttia heidän kokonaistuloistaan on veronalaista tuossa valtiossa (32 kohta).

kulujen vähennyskelpoisuudella ei ole tarkoitus ottaa huomioon verovelvollisten henkilö- ja perhekohtaista tilannetta.

35. Koska katson, että tällaisten kulujen vähennyskelpoisuus ei ole ulkomailla asuvan verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamiseen liittyvä veroetu, on ratkaistava, miten tämänkaltaiseen veroetuun on suhtauduttava yhteisön oikeuden ja erityisesti perustamissopimuksen 52 artiklan valossa.

36. Saksan hallitus toteaa tämän veroedun luonteesta kirjallisissa huomautuksissaan, että Saksan oikeudessa "erityismenoiksi" luokiteltavat verokonsultoinnista aiheutuvat kulut ovat "yksityiselämään liittyviä menoja", sillä verovelvollinen itse päättää yksityisesti kääntyä verokonsultin puoleen. [20]

37. Saksan hallitus selittää myös, että nämä verokonsultoinnista aiheutuvat kulut, joita on pidetty yksityisinä menoina, on pidettävä erillään ammattitoiminnassa aiheutuneista kuluista. Jos kyseiset kulut ovat aiheutuneet ammattitoiminnan yhteydessä, ne voidaan vähentää verotuksessa elinkeinokuluina tai ammattitoiminnan kuluina. Tämä mahdollisuus koskee sekä luonnollisia henkilöitä että pääomayhtiöitä riippumatta siitä, ovatko ne rajoitetusti vai yleisesti verovelvollisia Saksassa. Conijnin asemassa oleva ulkomailla asuva verovelvollinen voisi siis aivan hyvin vähentää veronalaisesta tulosta verokonsultoinnista aiheutuneita kuluja, jotka liittyvät ammattitoimintaan. [21]

38. Saksan hallitus toteaa vielä, että Saksan oikeudessa yksityiselämään liittyviä menoja ei voi lähtökohtaisesti vähentää verotuksessa. Yksityiset menot voidaan kuitenkin poikkeuksellisesti vähentää tuloverosta, jos laissa niin nimenomaisesti säädetään ja jos ne ovat "veronmaksukykyä ja taloudellista kapasiteettia heikentäviä välttämättömiä kustannuksia". Kyseisen hallituksen mukaan näin on juuri vuoden 1997 EStG:n 10 §:n 1 momentin 6 kohdassa tarkoitettujen verokonsultoinnista aiheutuvien kulujen osalta. Näitä kuluja pidetään yleisesti verovelvollisten "erityismenoina", "koska nämä kulut saattavat olla usein tarpeen vero-oikeuden monimutkaisuuden vuoksi ja

20 – Kirjallisten huomautusten 22 kohta. Tähän luokkaan kuuluvien menojen osalta on syytä mainita asia C-209/01, Schilling ja Fleck-Schilling, tuomio 13.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13389), joka koskee kotiapulaisesta aiheutuvien menojen vähentämiseen perustuvaa veroetua. Huomattakoon kuitenkin, että kyseinen tuomio koskee aivan erityisiä olosuhteita, koska "Euroopan yhteisöjen virkamiehiin ja muuhun henkilöstöön sovelletaan verotuksen osalta erityissäännöksiä, jotka erottavat heidät muista työntekijöistä" (29 kohta).

21 – Kirjallisten huomautusten 21 kohta.

voivat siten vaikuttaa verovelvollisen taloudellisiin mahdollisuuksiin". [22]

39. Nämä selitykset eivät mielestäni osoita kyseessä olevan verolainsäädännön olevan yhteensopiva yhteisön oikeuden ja erityisesti perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa.

40. On selvää, että vuoden 1997 EStG:n mukaan oikeus vähentää verokonsultoinnista aiheutuneet kulut "erityismenoina" on yksinomaan Saksassa asuville verovelvollisille varattu veroetu. Ulkomailla asuvat verovelvolliset ovat siis tässä suhteessa epäedullisemmassa asemassa kuin maassa asuvat verovelvolliset, mikä voi osaltaan tehdä Saksaan sijoittautumisen niille vähemmän houkuttelevaksi. [23]

41. Perustuuko tämä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten erilainen kohtelu näiden kahden verovelvollisten ryhmän objektiivisesti erilaiseen tilanteeseen siten, ettei sitä voida pitää kansalaisuuteen perustuvana välillisenä syrjintänä?

42. Näin ei mielestäni ole.

43. Katson, että verokonsultoinnista aiheutuvien kulujen vähennyskelpoisuuden osalta maassa asuvat ja ulkomailla asuvat verovelvolliset ovat objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa siten, että niiden erilainen kohtelu tältä osin merkitsee kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää.

44. Esillä olevassa asiassa maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteiden rinnastettavuutta pitäisi mielestäni tutkia vastaavin perustein kuin yhteisöjen tuomioistuin omaksui asiassa Gerritse 12.6.2003 antamassaan tuomiossa. [24]

45. Kyseisessä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "vaarana on, että kansallista lainsäädäntöä, jossa ulkomailla

22 – Kirjallisten huomautusten 23 kohta. Saksan hallitus täsmentää, että tämä sääntö koskee paitsi kansalliseen verojärjestelmään liittyviä konsultointikuluja, myös ulkomaista verojärjestelmää koskevia konsultointikuluja. Sen mukaan "ulkomainen vero-oikeus on usein aivan yhtä monimutkaista kuin Saksan vero-oikeus" (sama kohta).

23 – Konsultointikulut voivat toki vastata, kuten pääasian oikeudenkäynnissä, vain pientä osaa verotettavista tuloista. Huomattakoon kuitenkin, että yhteisöjen tuomioistuimen mukaan "perustamissopimuksen 52 artiklalla kielletään lisäksi sijoittautumisvapauden vähäinenkin tai pienimerkityksinen rajoittaminen" (ks. mm. em. asiassa De Lasteyrie du Saillant annetun tuomion 43 kohta).

24 – Asia C-234/01 (Kok. 2003, s. I-5933).

asuvilta evätään kyseisessä jäsenvaltiossa asuvilla oleva oikeus elinkeinokulujen vähentämiseen verotuksessa, sovelletaan pääasiallisesti toisten jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi; tämän vuoksi kyse on – – kansalaisuuteen perustuvasta välillisestä syrjinnästä". [25]

46. Ennen tällaisen johtopäätöksen tekemistä yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi kuitenkin varmistua siitä, että maassa asuvat ja ulkomailla asuvat ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa elinkeinokulujen vähennysmahdollisuuden osalta. Tämän vuoksi se katsoi, että "nyt kyseessä olevat elinkeinokulut liittyvät 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". [26]

47. Maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteiden rinnastettavuutta koskeva kriteeri perustuu ajatukseen, jonka mukaan näiden kahden verovelvollisten ryhmän Saksassa harjoittamasta samasta ammatillisesta toiminnasta saamia tuloja pienentävät samalla tavoin kyseisestä toiminnasta välittömästi aiheutuvat ammattitoimintaan liittyvät kulut.

25 – Ibidem, 28 kohta.
26 – Ibidem, 27 kohta.

Koska tältä osin näiden kahden ryhmän välillä ei ole mitään objektiivista eroa, erilainen kohtelu tällaisten kulujen vähentämismahdollisuuden osalta merkitsee kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää.

48. Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Schumacker annettuun tuomioon perustuvan oikeuskäytännön ohella katsonut, että tarkasteltaessa veroetuja, jotka eivät liity verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottamiseen, voidaan käyttää muita maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten rinnastettavuutta koskevia kriteerejä.

49. Esillä olevassa asiassa maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteiden rinnastettavuus perustuu mielestäni seuraaviin seikkoihin.

50. Ensinnäkin verovelvolliselle, asuipa tämä sitten Saksassa tai ei, verokonsultoinnista tuloveroilmoituksen laatimiseksi tässä jäsenvaltiossa aiheutuvat kulut liittyvät suoraan tässä samassa jäsenvaltiossa verotettaviin tuloihin, joten ne rasittavat samalla tavoin näiden kahden verovelvollisten ryhmän saamia tuloja.

51. Toiseksi maassa asuvat ja ulkomailla asuvat verovelvolliset ovat mielestäni toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa vero-oikeuden monimutkaisuuden osalta.

52. Huomattakoon, että Saksan hallituksen mukaan verokonsultoinnista aiheutuvien kulujen vähennyskelpoisuus selittyy sillä, että nämä kulut saattavat olla usein tarpeen vero-oikeuden monimutkaisuuden vuoksi ja voivat siten vaikuttaa verovelvollisen taloudellisiin mahdollisuuksiin. Kyseisen hallituksen mielestä on siis syytä "antaa verovelvolliselle hyvitys kuluista, jotka ovat vero-oikeuden johdosta vähentäneet hänen varojaan". [27]

53. Mielestäni nämä perustelut soveltuvat myös ulkomailla asuvaan verovelvolliseen, jonka on maassa asuvan verovelvollisen tavoin laadittava tuloveroilmoitus ja joka joutuu näin ollen vastaavasti selvittämään monimutkaista vero-oikeutta.

54. Katson näin ollen, että tarkasteltaessa mahdollisuutta vähentää verokonsultoinnista aiheutuneet kulut "erityismenoina" maassa asuvat ja ulkomailla asuvat verovelvolliset ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa, koska nämä kulut liittyvät suoraan Saksassa verotettaviin tuloihin ja koska tuloveroilmoituksen laatimista varten nämä kaksi verovelvollisten ryhmää joutuvat selvittämään monimutkaista vero-oikeutta.

55. Näin ollen maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten erilaista kohtelua, sellaisena kuin se perustuu edellä mainittuihin vuoden 1997 EStG:n säännöksiin, on mielestäni pidettävä perustamissopimuksen 52 artiklan vastaisena kansalaisuuteen perustuvana välillisenä syrjintänä.

56. Koska tässä oikeudenkäynnissä ei ole esitetty yhtään perustelua tälle sijoittautumisvapaudelle asetetulle rajoitukselle, yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi mielestäni tyytyä toteamaan, että perustamissopimuksen 52 artikla on esteenä sille, että jäsenvaltion kansalainen, joka on rajoitetusti tuloverovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa, ei voi vähentää verotettavasta tulostaan viimeksi mainitun jäsenvaltion verovelvoitteiden täyttämiseksi verokonsultoinnista aiheutuneita kuluja, vaikka tässä samassa jäsenvaltiossa yleisesti tuloverovelvollinen voisi vähentää tällaiset kulut.

27 – Kirjallisten huomautusten 29 kohta.

V Ratkaisuehdotus

57. Kaikilla näillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 52 artikla (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) on esteenä sille, että jäsenvaltion kansalainen, joka on rajoitetusti tuloverovelvollinen toisessa jäsenvaltiossa, ei voi vähentää verotettavasta tulostaan viimeksi mainitun jäsenvaltion verovelvoitteiden täyttämiseksi verokonsultoinnista aiheutuneita kuluja, vaikka tässä samassa jäsenvaltiossa yleisesti tuloverovelvollinen voisi vähentää tällaiset kulut.