JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PHILIPPE LÉGER

1 päivänä maaliskuuta 2005 [1]

1. Esillä olevassa asiassa on jälleen kerran kyse sellaisten verovelvollisten, jotka eivät asu verotusvaltiossa, verokohtelun arvioinnista yhteisön oikeuden kannalta.

2. Tarkemmin sanottuna tutkittavana on se, onko yhteisön oikeuden kanssa ristiriidassa se, että sellaiset Saksan kansalaiset, jotka asuvat Ranskassa ja työskentelevät julkisen vallan ylläpitämässä lukiossa Saksassa, eivät saa omakotitalon omasta käytöstä johtuvia vuokratulon tappioita huomioon otetuiksi laskettaessa heidän tuloistaan kannettavaa veroa Saksassa.

I Käsiteltävän asian kannalta merkitykselliset kansallisen verolainsäädännön säännökset

3. Ne merkitykselliset säännökset, jotka koskevat Ranskassa asuvien luonnollisten henkilöiden tuloverovelvollisuutta sekä verotettavan tulon ja verokannan määrittämistä Saksassa, ovat pääasiallisesti vuoden 1987 laissa luonnollisten henkilöiden tulojen verottamisesta (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG 1987) ja Ranskan ja Saksan välisessä kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevassa sopimuksessa (jäljempänä Ranskan ja Saksan välinen verosopimus). [2]

A *Sellaisten luonnollisten henkilöiden, jotka asuvat Ranskassa ja työskentelevät Saksassa, tuloverovelvollisuus Saksassa*

4. EStG 1987:n 1 §:ssä määritellään, ketkä luonnolliset henkilöt ovat tuloverovelvollisia Saksassa. Kyseisessä jäsenvaltiossa verovelvollisia ovat siten kansalaisuudesta riippumatta sellaiset luonnolliset henkilöt, joiden

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — Kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi ja vastavuoroisen hallinnollisen ja oikeudellisen yhteistyön perustamiseksi tulo-, omaisuus-, elinkeino- ja kiinteistöverotuksen alalla Ranskan tasavallan ja Saksan liittotasavallan välillä Pariisissa 21.7.1959 tehty sopimus. Sopimusta on muutettu myöhemmin Bonnissa 9.6.1969 ja 28.9.1989 sekä Pariisissa 20.12.2001 tehdyillä täydennyksillä.

kotipaikka tai tavanomainen oleskelupaikka on tämän jäsenvaltion alueella (1 §:n 1 momentti), sekä sellaiset Saksan kansalaiset, joiden kotipaikka tai tavanomainen oleskelupaikka on ulkomailla ja jotka työskentelevät julkishallinnon palveluksessa Saksassa tai ulkomailla (1 §:n 2 ja 3 momentti). [3]

5. Kun määritetään sitä, mikä valtio on toimivaltainen verottamaan Ranskassa asuvien Saksan kansalaisten tuloja, sovelletaan Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen määräyksiä. Kyseisen sopimuksen 14 artiklan 1 kappaleessa määrätään, että palkkaa, jota maksetaan sopimusvaltion, sen osavaltion tai näiden julkisoikeudellisten oikeushenkilöjen hallinnollisissa tai sotilaallisissa tehtävissä palveleville luonnollisille henkilöille, jotka ovat kyseisen sopimusvaltion kansalaisia mutta asuvat toisessa sopimusvaltiossa, saadaan verottaa vain palkkaa maksavassa valtiossa.

6. Mainitun määräyksen nojalla Ranskassa asuvan Saksan kansalaisen, joka työskentelee julkisen vallan ylläpitämän lukion opettajana Saksassa, tuloja verotetaan Saksassa. Luonnollinen henkilö, joka on ainoastaan Ranskan kansalainen ja asuu Ranskassa, mutta työskentelee kuitenkin julkisen vallan ylläpitämässä lukiossa Saksassa, on sitä vastoin tuloverovelvollinen Ranskassa, mutta ei Saksassa.

3 — Tämä sääntö koskee tietyin edellytyksin myös Saksan kansalaisen perheenjäsentä ja avopuolisoa.

B *Sellaisten luonnollisten henkilöiden, jotka asuvat Ranskassa ja työskentelevät Saksassa, verotettavan tulon määrittäminen Saksassa*

7. Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen 20 artiklan 1 kappaleen a kohdan ensimmäisessä virkkeessä, luettuna yhdessä saman sopimuksen 2 artiklan 1 kappaleen 4 kohdan a alakohdan kanssa, määrätään, että Saksan veron määräytymisperusteen ulkopuolelle jäävät ne Ranskasta saadut tulot ja se Ranskassa oleva varallisuus, joita mainitun sopimuksen perusteella verotetaan Ranskassa.

8. Kyseisen sopimuksen 3 artiklan 1 ja 4 kappaleen nojalla kiinteästä omaisuudesta saatavia tuloja verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, missä kyseinen omaisuus sijaitsee. Tämä koskee tuloja, jotka saadaan kaikesta kiinteän omaisuuden käytöstä, esimerkiksi kyseisen omaisuuden vuokraamisesta.

9. Saksan oikeudessa käsitteellä tulot (Einkünfte) tarkoitetaan sekä *positiivista tuloa*, joka tarkoittaa luonnollisen henkilön saamaa voittoa, että *negatiivista tuloa*, joka voi olla tappiota tai voittoa, joka luonnolliselta henkilöltä jää saamatta.

10. Saksan oikeuden mukaan tällainen negatiivinen tulo voi johtua siitä, että luonnolliset henkilöt käyttävät kiinteää omaisuuttaan henkilökohtaisiin tarpeisiinsa. [4]

11. Kyseisistä säännöksistä, yhdessä luettuina, johtuu se, että ulkomailla sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta aiheutuvia negatiivisia tuloja ei oteta huomioon määritettäessä Ranskassa asuvien luonnollisten henkilöiden verotettavaa tuloa Saksassa.

12. On mainittava, että Saksan oikeudesta yksinäänkin tarkasteltuna johtuu, että mainittuja negatiivisia tuloja ei oteta huomioon. EStG 1987:n 2 a §:n 1 momentin 1 virkkeen 4 kohdassa määrätään, että negatiivinen tulo, joka on syntynyt vieraassa valtiossa sijaitsevan kiinteän omaisuuden vuokraamisessa, saadaan vähentää vain samasta valtiosta saaduista saman tulolajin tuloista.

C Sellaisten luonnollisten henkilöiden, jotka asuvat Ranskassa ja työskentelevät Saksassa, verokannan määrittäminen Saksassa

13. Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen 20 artiklan 1 kappaleen a kohdan toisen virkkeen mukaan se, että Ranskasta saatuja tuloja ei saada ottaa huomioon määritettäessä veron perustetta Saksassa, ei rajoita Saksan liittotasavallan oikeutta ottaa kyseisiä tuloja huomioon verokantaa määritettäessä.

14. Saksan verolainsäädännössä säädetään, että kun verovelvollisella on ulkomaisia tuloja, jotka ovat kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevan sopimuksen perusteella verovapaita, kyseiset tulot luetaan mukaan veron määräytymisperusteeseen ainoastaan verokannan määrittämistarkoituksessa. [5] Kyseisen säännöksen nojalla saadaan laskennallinen veron määräytymisperuste, jonka perusteella määritetään verokanta.

15. Kyseessä oleva progressioehto voidaan luokitella negatiiviseksi progressioehdoksi, sillä sen mukaan negatiivinen tulo pienentää laskennallisesti veronalaista tuloa, mikä puolestaan johtaa alemman verokannan soveltamiseen. [6]

16. Bundesfinanzhofin (Saksa) oikeuskäytännön [7] mukaan EStG 1987:n 2 a §:n

4 — Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa tältä osin EStG 1987:n 21 §:n 2 momentin 1 virkkeeseen ja 52 §:n 21 momentin 2 virkkeeseen.

5 — Ks. EStG 1987:n 32 b §:n 2 momentin 2 kohta luettuna yhdessä saman pykälän 1 momentin 2 kohdan kanssa.

6 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön s. 2.

7 — Ks. mm. seuraavat tuomiot: tuomio 17.10.1990, I R 182/87, DB 1991, s. 314; tuomio 17.10.1990, I R 177/87, BFH/NV 1992, s. 104; tuomio 13.5.1993, IV R 69/92, BFH/NV 1994, s. 100 ja tuomio 17.11.1999, I R 7/99, BFHE 191, s. 108.

1 momentin 1 virkkeen 4 kohta on poikkeus tästä säännöstä siltä osin kuin on kyse ulkomailta saaduista negatiivisista tuloista, jotka ovat syntyneet ulkomailla sijaitsevan kiinteän omaisuuden vuokraamisessa. Ulkomailta saatuja negatiivisia tuloja ei näin ollen lueta mukaan laskennalliseen veron perusteeseen verokantaa määritettäessä. [8] EStG 1987:n 2 a §:n 1 momentin 2 virkkeessä lisäksi nimenomaisesti suljetaan pois EStG 1987:n 10 d §:n, jonka mukaan tietyillä edellytyksillä negatiiviset tulot voidaan lukea mukaan, soveltaminen.

II Tosiseikat ja pääasian käsittelyn vaiheet

17. Avioparia Hans-Jürgen ja Monique Ritter-Coulais, jotka molemmat ovat Saksan kansalaisia, [9] pidettiin vuoden 1987 tuloverotuksessa yhdessä verotettavina yleisesti verovelvollisina puolisoina.

18. Puolisot omistivat Ranskassa sijaitsevan asuintalon, ja molemmat työskentelivät opettajina julkisen vallan ylläpitämässä lukiossa Saksassa. [10]

19. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Ritter-Coulais't vaativat, että vuokratulon tappio, joka johtui siitä, että heidän Ranskassa sijaitseva omakotitalonsa oli heidän omassa asumiskäytössään, otettaisiin huomioon määritettäessä heidän tuloihinsa sovellettavaa verokantaa EStG 1987:n 32 b §:n 1 momentin 2 kohdan ja 2 momentin 2 kohdan mukaisesti. [11]

8 — Perustelut sille, että ulkomailta saatuja negatiivisia tuloja ei oteta huomioon verokantaa määritettäessä, voidaan esittää tiivistetysti seuraavalla tavalla: Lähtökohtana on, että EStG 1987:n 2 a §:n 1 momentin 1 virkkeen 4 kohdassa säädetään, että negatiivinen tulo, joka on syntynyt vieraassa valtiossa sijaitsevan kiinteän omaisuuden vuokraamisessa, saadaan vähentää vain samasta valtiosta saaduista saman tulolajin tuloista. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tuo esille, että kyseessä oleva "tappiontasauksen kielto" (käyttäisin mieluummin ilmaisua rajoitus) johtaa "lainsäädännön systematiikan mukaisesti siihen, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja ulkomaisia tuloja ei oteta huomioon laskettaessa tuloa, jonka perusteella määritetään EStG 1987:n 32 b §:n 1 momentin 2 kohdassa ja 2 momentin 2 kohdassa tarkoitettu verokanta". Kyseinen tuomioistuin tarkentaa, että "tämä pätee myös siihen tilanteeseen, jossa tulot ovat jonkin verosopimuksen perusteella verovapaita" (ennakkoratkaisupyynnön s. 6, 2 kappale, b kohta). Toisin sanoen Ranskassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta saatava negatiivinen tulo saadaan vähentää vain Ranskassa sijaitsevasta omaisuudesta saatavasta positiivisesta tulosta.

9 — Avioparin edustaja ilmoitti suullisessa käsittelyssä, että Hans-Jürgen Ritter-Coulais on Saksan kansalainen ja Monique Ritter-Coulais on Ranskan kansalainen, joka on saanut kaksoiskansalaisuuden avioitumisensa johdosta.

10 — Avioparia pidettiin siis vuoden 1987 verotuksessa Saksassa tuloverovelvollisina Ranskassa asuvina Saksan kansalaisina, jotka työskentelevät julkisen vallan ylläpitämässä lukiossa Saksassa. Se, että Monique Ritter-Coulais on myös Ranskan kansalainen, ei siis ollut merkityksellistä Saksan tuloverotuksessa.

11 — On muistettava, että kyseisen kansallisen lainsäädännön mukaan verovelvollisen ulkomaiset tulot, jotka ovat kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevan sopimuksen perusteella verovapaita, luetaan laskennallisesti mukaan veron määräytymisperusteeseen ainoastaan verokannan määrittämistarkoituksessa.

20. Veroviranomainen epäsi pyynnön EStG 1987:n 2 a §:n 1 momentin 1 virkkeen 4 kohdan, jonka mukaan ulkomailta saatuja negatiivisia tuloja, jotka ovat syntyneet ulkomailla sijaitsevan kiinteän omaisuuden vuokraamisessa, ei oteta huomioon verokantaa määritettäessä, nojalla. [12]

21. Ritter-Coulais't valittivat kyseisestä veroviranomaisen päätöksestä Finanzgerichtiin (Saksa). Finanzgericht hylkäsi valituksen muun muassa sillä perusteella, että valittajia ei kohdeltu yhteisön oikeudessa kielletyllä tavalla syrjivästi, koska myöskään Saksassa asuvat luonnolliset henkilöt eivät saa vähentää kyseessä olevia ulkomailta saatuja tappioita. [13]

22. Tämän jälkeen valittajat hakivat kyseiseen päätökseen muutosta Bundesfinanzhofilta. He vaativat Finanzgerichtin päätöksen kumoamisen lisäksi sitä, että verotuspäätöstä muutetaan niin, että vuokratulon tappio otetaan huomioon määritettäessä verokantaa vuoden 1987 verotuksessa.

12 — Tästä voidaan päätellä, että *vuokratappiot*, joihin Ritter-Coulais't vetoavat ja jotka ovat aiheutuneet siitä, että puolisot ovat itse asuneet Ranskassa sijaitsevassa asunnossaan, rinnastetaan kansallista lainsäädäntöä sovellettaessa sellaisiin *ulkomailta saatuihin negatiivisiin tuloihin, jotka ovat syntyneet ulkomailla sijaitsevan kiinteän omaisuuden vuokraamisessa*.

13 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön s. 3.

III Ennakkoratkaisupyyntö

23. Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset, koska sen mukaan kyseessä olevan muutoksenhaun ratkaisu riippuu kysymyksiin annettavista vastauksista:

"1) Onko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 43 ja 56 artiklan kanssa ristiriidassa se, että kun Saksassa yleisesti verovelvollinen luonnollinen henkilö, joka saa Saksassa tuloja epäitsenäisestä ansiotyöstä, ei saa Saksassa vähentää toisessa jäsenvaltiossa aiheutuneita vuokratappioita selvitettäessä hänen verotettavaa tuloaan?

2) Jos tähän kysymykseen vastataan kieltävästi, onko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 43 ja 56 artiklan kanssa ristiriidassa se, että mainittuja tappioita ei voida ottaa huomioon myöskään niin sanotun negatiivisen progressioehdon kautta?"

IV Tapauksen tarkastelu

A *Tulkittavana oleva yhteisön oikeus*

24. Näissä kahdessa ennakkoratkaisukysymyksessä on kyse EY 43 artiklan, joka koskee jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle, sekä EY 56 artiklan, joka koskee pääomien ja maksujen vapaata liikkuvuutta, tulkinnasta.

25. Asiakirjoista käy kuitenkin selvästi ilmi, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse luonnollisista henkilöistä, jotka ovat opettajina julkisen vallan ylläpitämässä lukiossa Saksassa eli *harjoittavat epäitsenäistä ansiotyötä* jäsenvaltiossa.

26. EY 43 artiklan tulkinta ei siis ole käsiteltävänä olevassa asiassa merkityksellistä, eikä siitä ole hyötyä pääasian ratkaisemisessa. EY 43 artiklan toisen kohdan sanamuodon mukaan nimittäin "sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa *itsenäistä ammattia* — —".[14]

27. Sama koskee EY 56 artiklan tulkintaa koskevaa pyyntöä, sillä tapaus, jota ennakkoratkaisupyyntö koskee, ei kuulu kyseisen artiklan aineelliseen soveltamisalaan.

28. Yhteisöjen tuomioistuimen määritelmän mukaan "pääomanliikkeet ovat rahoituksellisia toimia, joilla pyritään pääasiassa kyseisten varojen sijoittamiseen tai investoimiseen"[15] ja joihin ei kuulu korvaus, joka saadaan tavaran tai palvelun kaupasta. Lisäksi voidaan panna merkille, että perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY[16] — vaikka sitä ei sovellettukaan ennakkoratkaisupyynnön tosiseikkojen tapahtuma-aikaan — liitteenä on esimerkinomainen eri pääomanliikkeitä kuvaava nimikkeistö, joka jakaantuu 13 otsikkoon, joista yksi on kiinteistösijoitukset.

29. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei kuitenkaan ilmene mitään sellaisia seikkoja, joiden perusteella voitaisiin katsoa, että kyseisessä tilanteessa tapahtuisi kiinteistösijoitukseen liittyvää rajat ylittävää pääomanliikettä.

14 — Kursivointi tässä.

15 — Yhdistetyt asiat 286/82 ja 26/83, Luisi ja Carbone, tuomio 31.1.1984 (Kok. 1984, s. 377, Kok. Ep. VII, s. 455, 21 kohta).

16 — EYVL L 178, s. 5.

30. Tämän vuoksi EY 56 artiklan tulkinnasta ei mielestäni ole hyötyä pääasian ratkaisemisessa, eikä se ole merkityksellistä pääasian kannalta.

31. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin EY 234 artiklan nojalla toimivaltainen esittämään jäsenvaltioiden tuomioistuimille kaikki yhteisön oikeuden tulkintaa koskevat seikat, joista voi olla hyötyä pääasian ratkaisemisessa. Tässä yhteydessä "yhteisöjen tuomioistuin voi joutua — — ottamaan huomioon sellaisia yhteisön oikeussääntöjä, joihin kansallinen tuomioistuin ei ole viitannut kysymystä esittäessään". [17]

32. Kun otetaan huomioon mainitut seikat, on mielestäni välttämätöntä ymmärtää Bundesfinanzhofin esittämät kysymykset siten, että niillä pyydetään asian kannalta merkityksellisen yhteisön oikeuden tulkintaa eli tässä tapauksessa ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 48 artikla, josta on puolestaan muutettuna tullut EY 39 artikla) tulkintaa, koska tämä artikla koskee työntekijöitä siinä merkityksessä kuin työntekijä on yhteisön oikeudessa määritelty. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan nimittäin "työntekijänä on pidettävä henkilöä, joka suorittaa määrätyn ajanjakson aikana toisen hyväksi ja tämän valvonnan alaisena työtä, josta hänelle suoritetaan vastike". [18]

B *Yhteisön oikeuden soveltamisen kannalta riittävä toiseen jäsenvaltioon liittyvä tekijä*

33. Totesin juuri, että aineelliselta kannalta se, että Ritter-Coulais't ovat työntekijöitä, tekee teoriassa mahdolliseksi sen, että heitä koskevat perustamissopimuksen 48 artiklan määräykset työntekijöiden vapaan liikkuvuuden turvaamisesta.

34. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan mainitun artiklan soveltamisalaan kuuluvat kuitenkin vain sellaiset henkilökohtaiset tilanteet, joihin sovelletaan yhteisön oikeutta, eli tilanteet, joissa on sellainen riittävä toiseen jäsenvaltioon liittyvä tekijä, joka saa aikaan kyseisen oikeuden sovellettavuuden. [19]

17 — Asia C-241/89, SARPP, tuomio 12.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4695, 8 kohta). Ks. vastaavasti mm. asia C-315/92, Verband Sozialer Wettbewerb (ns. Clinique-tapaus), tuomio 2.2.1994 (Kok. 1994, s. I-317, Kok. Ep. XV, s. I-13, 7 kohta); asia C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, tuomio 4.3.1999 (Kok. 1999, s. I-1301, 16 kohta) ja asia C-365/02, Lindfors, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7183, 32 kohta).

18 — Asia C-85/96, Martínez Sala, tuomio 12.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2691, 32 kohta).

19 — Yleisemmällä tasolla sanottuna työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, sijoittautumisvapautta ja palvelun tarjoamisen vapautta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä "ei voida soveltaa sellaiseen toimintaan, joka tapahtuu kaikilta merkityksellisiltä osiltaan yhden jäsenvaltion sisällä" (asia C-134/95, USSL n° 47 di Biella, tuomio 16.1.1997 (Kok. 1997, s. I-195, 19 kohta). Ks. vastaavasti asia C-41/90, Höfner ja Elser, tuomio 23.4.1991 (Kok. 1991, s. I-1979, 37 kohta); asia C-332/90, Steen, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-341, 9 kohta) ja yhdistetyt asiat C-29/94–C-35/94, Aubertin ym., tuomio 16.2.1995 (Kok. 1995, s. I-301, 9 kohta).

35. On siis tarkasteltava sitä, onko se, että Monique Ritter-Coulais oli vuonna 1987 sekä Ranskan että Saksan kansalainen, tai se, että puolisot asuivat kyseisenä aikana Ranskassa, kyseisenä ajankohtana sovellettavan yhteisön oikeuden kannalta riittävä toiseen jäsenvaltioon liittyvä tekijä.

36. Totean heti, että minusta se, että Monique Ritter-Coulais'lla oli vuonna 1987 Ranskan ja Saksan kaksoiskansalaisuus, ei riitä tekemään puolisoiden, joita verotettiin Saksassa yhdessä puolisoina ja Saksan kansalaisina, tilanteesta yhteisön oikeudessa säänneltyä tilannetta. Kuten edellä esittämästäni käy ilmi, puolisoiden tuloverotusvelvollisuutta määriteltäessä huomioon otettiin ainoastaan molempien Saksan kansalaisuus, koska heitä pidettiin tässä yhteydessä — jos näin voidaan sanoa — yhtenä verotusyksikkönä. [20] Tästä syystä ei mielestäni ole merkityksellistä tarkastella kummankin puolison tilannetta erikseen yhteisön oikeuden kannalta, mikä olisikin keinotekoista, koska heitä verotettiin yhdessä.

37. Ritter-Coulais'iden tilannetta ei mielestäni voida myöskään rinnastaa Annette Gillyn tilanteeseen, jota yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli asiassa Gilly 12.5.1998 antamassaan tuomiossa. [21] Annette Gilly, joka oli alun perin Saksan kansalainen ja sai lisäksi Ranskan kansalaisuuden avioliiton kautta, oli luokanopettaja julkisen vallan ylläpitämässä oppilaitoksessa Saksassa. Gillyt asuivat Ranskassa. Annette Gillyn ansiotuloja verotettiin Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen 14 artiklan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla Saksassa, koska kyseessä oli julkiselta sektorilta maksettava palkka ja koska palkansaaja oli Saksan kansalainen. [22] Annette Gillyn tuloja verotettiin myös Ranskassa, jossa niihin sovellettiin verohyvitystä, joka oli vastaavista tuloista Ranskassa perittävän veron suuruinen, mutta pienempi kuin Saksassa kannettu vero, mikä oli syynä siihen, että Gillyt riitauttivat Ranskan veroviranomaisen verotuspäätöksen. [23]

38. Ranskan hallitus katsoi kyseisessä asiassa, että Annette Gilly ei ollut käyttänyt Ranskassa perustamissopimuksen 48 artiklan mukaan hänelle kuuluvia oikeuksia, koska hän työskenteli kotimaassaan Saksassa.

39. Yhteisöjen tuomioistuin vastasi tähän väitteeseen, että Annette Gillyn tilanne kuuluu työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien säännösten soveltamisalaan, ja totesi seuraavaa: "Tältä osin on painotettava sitä, että Annette Gilly on saanut Ranskan kansalaisuuden avioliiton perusteella ja että

20 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 17 ja 18 kohta ja etenkin alaviite sivulla 10.

21 — Asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2793).

22 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 5 ja 6 kohta.

23 — Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen, sellaisena kuin se on 28.9.1989 tehdyillä muutoksilla täydennettynä, 20 artiklan 2 kappaleen a kohdan cc alakohdan mukaan.

hän harjoittaa ammattiaan Saksassa, vaikka asuukin Ranskassa. Näin ollen häntä on pidettävä *Ranskassa* henkilönä, joka käyttää perustamissopimuksen mukaista oikeuttaan liikkua vapaasti tehdäkseen työtä jossakin muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan. Se, että hän on säilyttänyt työskentelyvaltion kansalaisuuden, ei saata millään tavoin kyseenalaiseksi sitä, että *Ranskan viranomaisten kannalta* asianomainen Ranskan kansalainen harjoittaa ammattiaan toisessa jäsenvaltiossa — —." [24]

40. Ranskan viranomaisten kannalta, ja siltä osin kuin oli kyse Annette Gillyn Saksasta saadun palkan verotuksesta Ranskassa, Annette Gillya oli siis pidettävä henkilönä, joka käy Ranskasta ansiotyössä toisessa jäsenvaltiossa eli harjoittaa taloudellista toimintaa toisessa jäsenvaltiossa.

41. Ritter-Coulais'iden tilannetta on tarkasteltava toiselta kannalta eli Saksan viranomaisten kannalta siltä osin kuin on kyse Saksasta saadun palkan verotuksesta Saksassa. Saksan viranomaisten kannalta on näin ollen selvää, että asianomaiset ovat ansiotyössä Saksan valtion alueella ja poistuvat sieltä mennäkseen Ranskassa sijaitsevaan asuntoonsa.

42. Kun asiaa on tarkennettu näiltä osin, totean lisäksi, että mielestäni se, että asunto on toisessa jäsenvaltiossa, ei yksinään pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana vuonna 1987 ollut sellainen seikka, joka kyseisenä ajankohtana sovellettavan yhteisön oikeuden kannalta oli voinut olla Ritter-Coulais'iden henkilökohtaisessa tilanteessa riittävä toiseen jäsenvaltioon liittyvä tekijä.

43. Tähän ratkaisuun on päädyttävä mielestäni sen vuoksi, että vuonna 1987 sovelletun yhteisön oikeuden mukaan henkilöiden vapaa liikkuvuus tarkoitti vain liikkumista, joka tapahtui taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi.

44. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut yleisesti, että "kaikki yhteisöjen kansalaiset, *jotka ovat käyttäneet oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen* ja *tehneet työtä toisessa jäsenvaltiossa*, kuuluvat asuinpaikastaan ja kansalaisuudestaan riippumatta perustamissopimuksen [vapaata liikkuvuutta koskevien] määräysten soveltamisalaan". [25]

24 — Em. asia Gilly, tuomion 21 kohta. Kursivointi tässä.

25 — Asia C-419/92, Scholz, tuomio 23.2.1994 (Kok. 1994, s. I-505, 9 kohta). Kursivointi tässä.

45. Toisessa jäsenvaltiossa työskentelemisen lisäksi myös toisessa jäsenvaltiossa hankittu tutkinto tai ammattipätevyys on sellainen toiseen jäsenvaltioon liittyvä tekijä, jonka perusteella yhteisön oikeus tulee sovellettavaksi. [26]

46. Sen lisäksi, että kyseessä oleva toiseen jäsenvaltioon liittyvä tekijä kiinnittää kyseessä olevan tilanteen yhteisön oikeuteen, se tekee myös tietyissä tilanteissa mahdolliseksi käänteiseksi syrjinnäksi usein nimitetyn ilmiön torjunnan; tällainen syrjintähän tarkoittaa sitä, että jäsenvaltio kohtelee omia kansalaisiaan vähemmän suotuisasti kuin toisten jäsenvaltioiden kansalaisia.

47. Kun jonkin jäsenvaltion kansalaiset ovat toimintansa, kuten toisessa jäsenvaltiossa hankitun ammatillisen pätevyyden, johdosta *sellaisessa tilanteessa, jota yhteisön oikeudessa säännellään*, he voivat vedota perustamissopimuksen henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskeviin säännöksiin kotivaltiotaan vastaan. Kyseessä olevat kansalaiset ovat "siihen valtioon nähden, josta he ovat lähtöisin, samassa tilanteessa kuin kaikki muutkin henkilöt, joihin sovelletaan perustamissopimuksessa taattuja oikeuksia ja vapauksia". [27]

48. Käänteisestä syrjinnästä voidaan määrätä yhteisön oikeuden mukaisia sanktioita vain, jos kyseessä oleva tilanne saatetaan jollain tavalla yhteisön oikeuden soveltamisalaan. Jos näin ei ole, käänteisestä syrjinnästä johtuvat mahdolliset sanktiot riippuvat sovellettavasta kansallisesta oikeudesta.

49. Kun otetaan huomioon edellä mainitut seikat, on todettava, että ennakkoratkaisupyynnön asiakirjoista ilmenevien tietojen perusteella ei voida päätellä, että Ritter-Coulais't olisivat asettautuneet Ranskaan harjoittaakseen siellä taloudellista toimintaa tai hankkiakseen siellä ammatillisen pätevyyden. [28] Näyttää päinvastoin siltä, että he ovat valinneet asuinpaikakseen Ranskan täysin yksityisluonteisista syistä. Koska he olivat ansiotyössä siinä jäsenvaltiossa, jonka kansalaisia he ovat, eli Saksan liittotasavallassa, heidän tilanteessaan ainoa toiseen jäsenvaltioon liittyvä tekijä oli näin ollen heidän asuinpaikkansa Ranskassa.

26 — Ks. erityisesti kyseessä olevan oikeuskäytännön pohjana oleva sijoittautumisvapautta koskeva asia 115/78, Knoors, tuomio 7.2.1979 (Kok. 1979, s. 399, Kok. Ep. IV, s. 321). Saman on pädettävä myös työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen; ks. asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1663, Kok. Ep. XIV, s. I-177, 15 ja 16 kohta).

27 — Em. asia Knoors, tuomion 24 kohta.

28 — Asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4265, Kok. Ep. XIII s. I-19, 17 kohta).

50. Toisin sanoen Ritter-Coulais't eivät olleet käyttäneet oikeuttaan perustamissopimuksen 48 artiklan mukaiseen vapaaseen liikkuvuuteen työskennelläkseen muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jonka kansalaisia he olivat.

51. Voidaan panna merkille, että tältä osin nyt käsiteltävänä oleva asia on samankaltainen kuin asiassa Werner 26.1.1993 annettu tuomio, jonka perusteena olleet tosiasialliset olosuhteet vastaavat Ritter-Coulais'iden olosuhteita vuonna 1987. [29]

52. Mainitussa asiassa Saksassa itsenäistä hammaslääkärin ammattia harjoittava Hans Werner, joka oli hankkinut tutkintotodistuksensa ja ammatillisen pätevyytensä kyseisessä valtiossa, asui Alankomaissa. Hän vaati muun muassa, että hänen henkilökohtaiset olosuhteensa otettaisiin huomioon, kun hänen tulojaan verotetaan Saksassa, niin että hän hyötyisi aviopareihin sovellettavasta edullisemmasta asteikosta eli Splitting-Tarifista. Asiassa toimivaltainen kansallinen viranomainen hylkäsi Wernerin vaatimuksen sillä perusteella, että Werner ei asunut Saksassa eikä häneen näin ollen sovellettu yleisesti verovelvollisia koskevia säännöksiä, joiden nojalla kyseessä olevan edun voi vain saada.

53. Näiden tosiseikkojen perusteella yhteisöjen tuomioistuimelle esitettiin kysymykset ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 52 artikla, josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) tulkinnasta.

54. Yhteisöjen tuomioistuin totesi kyseisessä tuomiossa, että sen lisäksi, että Werner oli hankkinut tutkintotodistuksensa ja pätevyytensä Saksassa, hän on "harjoittanut aina ammatillista toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa, ja häneen on sovellettu Saksan verolainsäädäntöä". Yhteisöjen tuomioistuin totesi myös, että "ainoa tekijä, joka poikkeaa puhtaasti kansallisesta tilanteesta, on se, että Hans Werner asuu muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa hän harjoittaa ammatillista toimintaansa". [30]

55. Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa ei estetä jäsenvaltiota määräämästä sellaisille kansalaisilleen, jotka harjoittavat kyseisen jäsenvaltion alueella ammatillista toimintaa ja jotka saavat sieltä kaikki tai lähes kaikki tulonsa tai joiden koko tai lähes koko varallisuus on siellä, veroa, joka on korkeampi silloin, kun he eivät asu kyseisessä jäsenvaltiossa, kuin silloin, kun he asuvat siellä". [31]

29 — Asia C-112/91, Werner, tuomio 26.1.1993 (Kok. 1993, s. I-429, Kok. Ep. XIV s. I-7).

30 — Idem, 16 kohta.

31 — Idem, 17 kohta.

56. Julkisasiamies Darmon ehdotti edellä mainitussa asiassa Werner antamassaan ratkaisuehdotuksessa,[32] että yhteisöjen tuomioistuin toteaa, ettei "ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa eikä 7 artiklaa sovelleta, jos kyseessä on pelkästään yhden jäsenvaltion sisäinen tilanne — —".[33]

57. Oli miten tahansa ja vaikka yhteisöjen tuomioistuin ei nimenomaisesti määritellyt kyseessä ollutta tilannetta pelkästään yhden jäsenvaltion sisäiseksi tilanteeksi, mikä mielestäni olisi ollut loogista tuomion perusteluihin nähden, se katsoi samoin kuin julkisasiamies Darmon, että pelkästään se, että asuinpaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ei mahdollista perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevien säännösten soveltamista.[34]

58. Mielestäni ei ole estettä sille, että kyseistä perustetta sovelletaan, kun on kyse työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta, jota koskevat määräykset turvaavat samoin jäsenvaltioiden kansalaisten taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi tapahtuvaa liikkumista yhteisössä.

59. Katson lisäksi, että edellä mainitussa asiassa Werner annetun tuomion perustelutapa on pätevä huolimatta siihen kohdistetusta arvostelusta.[35]

60. Mielestäni ei nimittäin ole perusteita kyseenalaistaa seuraavia julkisasiamies Darmonin edellä mainitussa asiassa Werner toteamia seikkoja: "Kun oleskelua koskevia 28.6.1990 annettuja neuvoston direktiivejä, joilla kyseisestä oikeudesta tehtiin yleinen, ei vielä sovellettu, henkilöiden vapaata liikkuvuutta yhteisössä säänteli — ja sitä rajoitti — perustamissopimuksen taloudellinen luonne. Tämän perusteella yhteisön kansalaisille

32 — Em. asia Werner, julkisasiamiehen 6.11.1992 antama ratkaisuehdotus.

33 — Idem, 55 kohta.

34 — Olen samaa mieltä kuin julkisasiamies Tizzano, joka katsoi, että "asiassa Werner annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin ainoastaan vahvisti periaatteen, jonka mukaan yhteisön säännöstöä ei sovelleta pelkästään yhden jäsenvaltion sisäisiin tilanteisiin". Ks. julkisasiamies Tizzanon 6.3.2003 antama ratkaisuehdotus asiassa C-209/01, Schilling ja Fleck-Schilling, tuomio 13.11.2003 (83 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

35 — Asiassa Werner annettua tuomiota on luonnehdittu hämmentäväksi (Rohmer, X., oikeustapauskommentti 1000, *Droit fiscal* 1993, nro 19). Kyseistä oikeuskäytäntöä on myös maltillisemmin pidetty "todennäköisesti vanhentuneena Euroopan unionia koskevan sopimuksen voimaan tulon ja Euroopan unionin kansalaisuuden myötä" (Derouin, P., ja Martin, P., *Droit communautaire et fiscalité — Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2004, s. 48). Voidaan todeta, että näistä arvioista huolimatta Ranskan Conseil d'État on päätöksessään 8.7.2002, joka koski valitusta vuoden 1987 ja 1988 tuloverotuksesta (valitus nro 225159, *Recueil Lebon*), käyttänyt yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Werner tekemää tulkintaa.Lisäksi mielestäni on virheellisesti päätelty, jos katsotaan, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-279/93, Schumacker, 14.2.1995 antamassaan tuomiossa (Kok. 1995, s. I-225) palannut edellä mainitun asian Werner perusteluihin. Kuten totesin asiassa Schumacker esittämässäni ratkaisuehdotuksessa (33 kohta), että toisin kuin tilanne asiassa Werner, asiassa Schumacker esillä ollut tilanne kuului selvästi yhteisön oikeuden soveltamisalan piiriin. Schumacker, joka oli Belgian kansalainen, oli nimittäin hankkinut ammattipätevyytensä ja -kokemuksensa muualla kuin Saksan liittotasavallassa ja käyttänyt perustamissopimuksen 48 artiklassa vahvistettua oikeutta työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen saapuakseen tähän maahan tekemään ansiotyötä. Mielestäni tällainen tilanne ei siis ole täysin jäsenvaltion sisäinen.

kuuluvan liikkumisoikeuden edellytyksenä on, että liikkuminen tapahtuu *taloudellisen toiminnan harjoittamista varten.*" [36]

61. Vuoden 1990 oleskeluoikeutta koskevat direktiivit ja EY:n perustamissopimuksen 8 a artikla, joka perustuu Maastrichtin sopimukseen, eivät olleet voimassa vuonna 1987 pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana. Koska kyseessä olevia oikeussäännöksiä ei sen vuoksi, että ne tulivat voimaan vasta myöhemmin, sovelleta ennakkoratkaisupyynnön perusteena olevaan asiaan, mikä koski myös edellä mainitussa asiassa Werner annettua tuomiota, en tarkastele niitä enemmälti tässä ratkaisuehdotuksessa.

62. Olen siis samaa mieltä kuin komissio [37] siitä, että EY 18 artiklaan perustuvia periaatteita ei voida soveltaa, kun on kyse tilanteista, jotka syntyivät ja joiden vaikutukset ovat aiheutuneet ennen kyseisen säännöksen voimaantuloa.

63. Mielestäni olisi vastoin oikeusvarmuuden periaatetta, jos asiassa oltaisiin toisella kannalla ja huomioon otettaisiin sellaiset periaatteet ja säännökset, jotka koskevat unionin kansalaisia, ja niiden perusteella tarkasteltaisiin sellaista valitusasiaa, joka koskee vuoden 1987 verotusta.

64. Oikeusvarmuuden periaate, joka on yhteisön oikeuden perusperiaate, tarkoittaa sitä, että "yhteisön lainsäädännön on oltava yksiselitteistä ja yksityisten on voitava ennakoida sen soveltaminen". [38] Tästä sovellettavien oikeusnormien yksiselitteisyyttä ja ennakoitavuutta koskevasta vaatimuksesta johtuu mielestäni välttämättömästi se, että tietyn ajankohdan tilannetta on tarkasteltavana ainoastaan kyseisenä aikana voimassa olleiden oikeussäännösten nojalla. [39]

65. Näiden täsmennyksien jälkeen haluan kuitenkin todeta sen mukaisesti, mitä totesin asiassa Asscher antamassani ratkaisuehdotuksessa, [40] että oleskeluoikeutta koskevien

36 — Ks. em. asia Werner, julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 30 kohta.

37 — Ks. kirjallisten huomautusten 52 kohta.

38 — Asia 70/83, Kloppenburg, tuomio 22.2.1984 (Kok. 1984, s. 1075, Kok. Ep. VII, s. 513, 11 kohta). Ks. myös asia C-354/95, National Farmers' Union ym., tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4559, 57 kohta).

39 — Tämä ei sitä vastoin estä ottamasta huomioon yhteisöjen tuomioistuimen myöhempää oikeuskäytäntöä, joka koskee sellaisten oikeussäännösten tulkintaa, joita *sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan.* Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan nimittäin yhteisöjen tuomioistuin vahvistaa yhteisön oikeuden säännöksen merkityksen ja soveltamisalan "sellaisena kuin säännöstä tai määräystä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulohetkestä lähtien". Ks. asia 61/79, Denkavit italiana, tuomio 27.3.1980 (Kok. 1980, s. 1205, Kok. Ep. V, s. 149, 16 kohta).

40 — Asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089). Ks. etenkin kyseisessä asiassa esittämäni ratkaisuehdotuksen 41 kohta, jossa totean seuraavaa: "Luulen, että yhteisöjen tuomioistuin joutuu tulevaisuudessa ottamaan kantaa syrjintään, joka on kohdistunut jäsenvaltioiden kansalaisiin, jotka ovat käyttäneet ainoastaan esimerkiksi direktiivin 90/364 mukaista oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, koska tällä hetkellä yhteisön oikeudessa myönnetään tietyillä edellytyksillä yleinen oleskeluoikeus taloudellisesta toiminnasta riippumatta."Lisäksi on kiinnostavaa panna merkille tarkasteltaessa yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettujen eri tyyppitapausten eroavaisuuksia, että erona Hans Wernerin P. H. Asscherilla oli oikeus vedota kotivaltiotaan vastaan EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaan, koska "hän sen perusteella, että hän harjoittaa taloudellista toimintaa jossain muussa jäsenvaltiossa kuin kotimaassaan, on tässä viimeksi mainitussa valtiossa rinnastettavissa keneen tahansa oikeussubjektiin, joka voi vastaanottavassa valtiossa vedota perustamissopimuksessa taattuihin oikeuksiin ja vapauksiin" (em. asia Asscher, tuomion 34 kohta).

yhteisön johdetun oikeuden säännösten [41] samoin kuin EY 18 artiklankin perusteella on mielestäni mahdollista katsoa, että jo se seikka, että henkilön asuinpaikka on toisessa jäsenvaltiossa, on sellainen riittävä toiseen jäsenvaltioon liittyvä tekijä, jonka perusteella yhteisön oikeutta voidaan soveltaa yhteisön kansalaisen tilanteeseen.

66. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut, että vaikka unionin kansalaisuuden tarkoituksena ei ole ulottaa perustamissopimuksen aineellista soveltamisalaa koskemaan myös jäsenvaltioiden sisäisiä tilanteita, jotka eivät liity millään tavalla yhteisön oikeuteen, tällainen liittymäkohta yhteisön oikeuteen kuitenkin on olemassa "sellaisten henkilöiden osalta, jotka ovat jonkin jäsenvaltion kansalaisia ja jotka oleskelevat laillisesti toisen jäsenvaltion alueella". [42]

67. Kyseessä olevaa perustelua, joka perustuu unionin kansalaisuudesta johtuviin oikeusvaikutuksiin, ei kuitenkaan voida ottaa sellaisenaan tämän analyysin perusteeksi, sillä pelkkä toisessa jäsenvaltiossa asuminen ei vuonna 1987 sovellettavan yhteisön oikeuden kannalta ole sellainen riittävä toiseen jäsenvaltioon liittyvä tekijä, jonka perusteella henkilöt, jotka ovat Ritter-Coulais'iden kaltaisessa tilanteessa, voivat vedota perustamissopimuksen työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten mukaiseen suojaan.

68. Onko tämän toteamisen jälkeen automaattisesti ehdotettava, ettei yhteisöjen tuomioistuin anna aineellisessa kysymyksessä vastausta kansallisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin? Tätä seikkaa on tarkasteltava seuraavaksi.

C *Onko välttämätöntä antaa kansalliselle tuomioistuimelle asian kannalta merkityksellisen yhteisön oikeuden tulkintaa koskeva vastaus?*

69. Tiedossa on, että yhteisöjen tuomioistuin on aikaisemmin voinut jättää ottamatta aineellisesti kantaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksiin, kun se katsoi, että kyseessä on pelkästään jäsenvaltion sisäinen tilanne, johon yhteisön oikeutta ei sovelleta, eli esimerkiksi, jos "tilanteella ei siten ole mitään liittymäkohtaa johonkin yhteisön oikeudessa tarkoitettuun tilanteeseen henkilöiden ja palvelujen vapaan liikkuvuuden alalla". [43]

41 — Kyse on pääasiallisesti oleskeluoikeudesta 28 päivänä kesäkuuta 1990 annetusta neuvoston direktiivistä 90/364/ETY (EYVL L 180, s. 26). Kyseinen direktiivi on kumottu Euroopan unionin kansalaisten ja heidän perheenjäsentensä oikeudesta liikkua ja oleskella vapaasti jäsenvaltioiden alueella 29 päivänä huhtikuuta 2004 annetulla Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivillä 2004/38/EY (EUVL L 158, s. 77).

42 — Asia C-148/02, Garcia Avello, tuomio 2.10.2003 (Kok. 2003, s. I-11613, 26 ja 27 kohta).

43 — Em. asia USSL n° 47 di Biella, tuomion 22 kohta.

70. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin muuttanut oikeuskäytäntöään tältä osin. Niinpä tavaroiden vapaan liikkuvuuden alalla kehitetyn oikeuskäytännön,[44] joka on ulotettu myös pääomien vapaan liikkuvuuden alalle,[45] mukaan se seikka, että pääasian merkitykselliset tosiseikat ovat tapahtuneet yhdessä ainoassa jäsenvaltiossa, ei sellaisenaan johda kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisukysymyksen tutkimatta jättämiseen.

71. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin todennut, että "periaatteessa yksinomaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta".[46] Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että "kansallisen tuomioistuimen esittämä pyyntö voidaan jättää tutkimatta vain, jos on ilmeistä, että tämän tuomioistuimen pyytämällä yhteisön oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen".[47]

72. Yhteisöjen tuomioistuin on itse luokitellut poikkeustilanteeksi kyseisen tilanteen, jossa se jättää ratkaisun antamatta.[48]

73. Kyseisten periaatteiden mukaan ja koska "ei ole ilmeistä, että pyydetty yhteisön oikeuden tulkinta ei olisi tarpeellinen kansalliselle tuomioistuimelle",[49] yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymyksiin on vastattava.

74. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut tarkemmin, että "vastaus voi nimittäin olla sille hyödyllinen tilanteessa, jossa [jäsenvaltion] kansalaisella on kansallisen oikeuden nojalla oltava samat oikeudet kuin toisen jäsenvaltion kansalaisella yhteisön oikeuden perusteella samanlaisessa tilanteessa".[50]

75. Tiedän, että edelleen keskustellaan siitä, voiko yhteisöjen tuomioistuin todeta olevansa toimivaltainen vastaamaan ennakkoratkaisukysymyksiin, jotka koskevat yhteisön oikeuden säännösten soveltamista sellaisissa

44 — Asia C-448/98, Guimont, tuomio 5.12.2000 (Kok. 2000, s. I-10663).

45 — Yhdistetyt asiat C-515/99, C-519/99–C-524/99 ja C-526/99–C-540/99, Reisch ym., tuomio 5.3.2002 (Kok. 2002, s. I-2157) ja asia C-300/01, Salzmann, tuomio 15.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4899).

46 — Ks. erityisesti em. asia Guimont, tuomion 22 kohta.

47 — Asia C-281/98, Angonese, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4139, 18 kohta). Voidaan panna merkille, että kyseinen asia koskee työntekijöiden vapaata liikkuvuutta, mikä voi vahvistaa ajatusta siitä, että se oikeuskäytännön suuntaus, jota kehitettiin kyseisen tuomion jälkeen em. asiassa Guimont annetussa tuomiossa, voi olla sovellettavissa myös nyt käsiteltävänä olevalla oikeudenalalla.

48 — Em. asia Salzmann, tuomion 32 kohta.

49 — Em. asia Guimont, tuomion 23 kohta.

50 — Em. yhdistetyt asiat Reisch ym., tuomion 26 kohta. Tätä kantaa selittää julkisasiamies Geelhoedin kyseisessä asiassa antaman ratkaisuehdotuksen toteamus, jonka mukaan "jos — — kansallisessa oikeudessa kielletään käänteinen syrjintä, kansallinen tuomioistuin tarvitsee tulkintaa niistä oikeuksista, jotka kuuluvat muiden jäsenvaltioiden kansalaisille yhteisön oikeuden perusteella, voidakseen todeta, onko kyse käänteisestä syrjinnästä" (ratkaisuehdotuksen 87 kohta).

tapauksissa, joissa kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian tosiseikat eivät kuulu yhteisön oikeuden soveltamisalaan. [51]

76. Riippumatta siitä, missä määrin tätä yhteisöjen tuomioistuimen kehittämää oikeuskäytännön suuntausta koskevat vastaargumentit ovat osuvia, kyseistä suuntausta ei kuitenkaan voida jättää huomiotta käsiteltävänä olevassa asiassa. Tästä syystä ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin tarkastelee aineellisesti Bundesfinanzhofin esittämiä ennakkoratkaisukysymyksiä.

77. Osoitettuani edellä ensin, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia kuuluu työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien säännösten aineelliseen soveltamisalaan eikä sijoittautumisvapautta tai pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamisalaan, ja sitten, että valittajien henkilökohtaisessa tilanteessa vuonna 1987 ei ollut mitään sellaista toiseen jäsenvaltioon liittyvää tekijää, jolla olisi merkitystä perustamissopimuksen 48 artiklan kannalta, ja vielä, että viimeksi mainittu seikka ei yhteisöjen tuomioistuimen kehittämän oikeuskäytännön suuntauksen mukaan automaattisesti ole esteenä sille, että yhteisöjen tuomioistuin ottaa kantaa tulkittavana olevaan yhteisön oikeuteen, ja koska selvitin, että mielestäni kyseiset kaksi kansallisen tuomioistuimen esittämää ennakkoratkaisukysymystä vaativat oman analyysin, aloitan kysymysten aineellisen tarkastelun.

78. Kahdella kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko perustamissopimuksen 48 artiklaa tulkittava siten, että sen kanssa ristiriidassa on se, että jonkin jäsenvaltion kansalaiset, jotka ovat Saksassa yleisesti verovelvollisia [52] ja jotka saavat Saksassa tuloja epäitsenäisestä ansiotyöstä, eivät saa toisessa jäsenvaltiossa vähentää omakotitalon omasta käytöstä aiheutuneita vuokratulon tappioita selvitettäessä heidän verotettavaa tuloaan Saksassa ja määritettäessä heidän tuloverokantaansa kyseisessä jäsenvaltiossa.

51 — Ks. erityisesti julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus yhdistetyissä asioissa C-321/94–C-324/94, Pistre ym., tuomio 7.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2343, ratkaisuehdotuksen 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja julkisasiamies Saggion em. asiassa Guimont antama ratkaisuehdotus (6 ja 7 kohta). Kyseessä olevat keskustelut koskevat myös yhdistetyissä asioissa C-297/88 ja C-197/89, Dzodzi, 18.10.1990 annetun tuomion (Kok. 1990, s. I-3763, Kok. Ep. X, s. 555), jossa on erityisesti kyse siitä, että kansallisessa säännöksessä viitataan yhteisön oikeuteen, ulottuvuutta: Ks. julkisasiamies Jacobsin antamat ratkaisuehdotukset asiassa C-28/95, Leur-Bloem, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4161, ratkaisuehdotuksen 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat); asiassa C-130/95, Giloy, tuomio 17.7.1997 (Kok. 1997, s. I-4291) ja asiassa C-306/99, BIAO, tuomio 7.1.2003 (Kok. 2003, s. I-1, ratkaisuehdotuksen 47–70 kohta).

52 — Käytän tässä ilmaisua, jota kansallinen tuomioistuin käyttää ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessään. Mielestäni kyseessä olevan ilmaisun on tulkittava tarkoittavan sitä, että Ritter-Coulais'ihin sovellettiin yleisesti verovelvollisia koskevia säännöksiä, joita normaalisti sovelletaan vain Saksassa asuviin henkilöihin, vaikka tämä seikka ei käykään selvästi ilmi ennakkoratkaisupyynnöstä (ks. erityisesti em. asia Werner ja em. asia Schumacker). Tältä osin vaikuttaa olevan kyse sellaisiin virkamiehiin, jotka eivät asu Saksassa, sovellettavasta poikkeuksesta.

D *Onko kyseessä perustamissopimuksen työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevissa määräyksissä kielletty välillinen syrjintä?*

79. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden on käytettävä toimivaltaansa välittömän verotuksen alalla yhteisön oikeutta noudattaen, vaikka välitön verotus ei sellaisenaan kuulukaan yhteisön toimivaltaan.[53] Työntekijöiden vapaa liikkuvuus merkitsee sitä, että kaikki jäsenvaltioiden työntekijöiden kansalaisuuteen perustuva syrjintä poistetaan erityisesti palkkauksessa. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Biehl 8.5.1990 antamassaan tuomiossa,[54] että palkkoihin sovellettavan yhdenvertaisen kohtelun periaatteella ei olisi vaikutusta, jos se voitaisiin vaarantaa tuloveroa koskevilla syrjivillä kansallisilla säännöksillä.

80. On myös kiistatonta, että yhdenvertaista kohtelua koskevilla säännöksillä ei kielletä pelkästään kansalaisuuteen perustuvaa ilmeistä syrjintää, vaan myös kaikki piilevät syrjinnän muodot, joissa tosiasiallisesti päädytään samaan lopputulokseen muita erotteluperusteita soveltamalla.[55] Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa veroedut varataan ainoastaan kyseisessä valtiossa asuville henkilöille, voi asettaa pääasiallisesti huonompaan asemaan toisten jäsenvaltioiden kansalaiset, koska ulkomailla asuvilla ei useimmitenkaan ole kyseisen valtion kansalaisuutta, joten tällainen lainsäädäntö voi olla välillisesti kansalaisuuden perusteella syrjivä.[56]

81. On kuitenkin todettava, että "syrjintää voi olla ainoastaan erilaisten säännösten soveltaminen toisiinsa rinnastettaviin tilanteisiin tai saman säännöksen soveltaminen erilaisiin tilanteisiin".[57]

82. Yhteisöjen tuomioistuin on hiljattain jälleen kerran muistuttanut, 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".[58]

53 — Ks. erityisesti asia C-246/89, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 4.10.1991 (Kok. 1991, s. I-4585, 12 kohta) ja em. asia Schilling, tuomion 22 kohta.

54 — Asia C-175/88, Biehl, tuomio 8.5.1990 (Kok. 1990, s. I-1795, Kok. Ep. X, s. 417, 12 kohta).

55 — Ks. mm. asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974 (Kok. 1974, s. 153, Kok. Ep. II, s. 219, 11 kohta) ja asia C-27/91, Le Manoir, tuomio 21.11.1991 (Kok. 1991, s. I-5531, 10 kohta).

56 — Ks. mm. em. asia Schumacker, tuomion 28 kohta; em. asia Asscher, tuomion 38 kohta ja asia C-87/99, Zurstrassen, tuomio 16.5.2000 (Kok. 2000, s. I-3337, 19 ja 20 kohta).

57 — Em. asia Schumacker, tuomion 30 kohta.

58 — Ks. erityisesti asia C-169/03, Wallentin, tuomio 1.7.2004 (Kok. 2004, S. I-6443, 15 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

83. Tämän vuoksi "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". [59]

84. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin edellä mainitussa asiassa Schumacker todennut, että ulkomailla asuva ja maassa asuva henkilö eivät ole objektiivisesti erilaisissa tilanteissa, jos ulkomailla asuva ei saa merkittäviä tuloja asuinpaikkansa valtiosta, vaan saa olennaisen osan verotettavista varoistaan työskentelyvaltiosta. Tällaisessa tilanteessa asuinpaikan valtiolla ei nimittäin ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja. Erilainen kohtelu syrjii ulkomailla asuvaa, sillä hänen henkilö- ja perhekohtaista tilannettaan ei oteta huomioon asuinvaltiossa eikä työskentelyvaltiossa. [60]

85. Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan valituksen tosi- ja oikeusseikkojen, sellaisina kuin ne on esitetty ennakkoratkaisupyynnössä, perusteella ne periaatteet, jotka olen yllä esittänyt, johtavat seuraavaan analyysiin.

86. EStG 1987:n 2 a §:n 1 momentin 1 virkkeen 4 kohdalla, jossa säädetään, kuten muistamme, että negatiivinen tulo, joka on syntynyt vieraassa valtiossa sijaitsevan kiinteän omaisuuden vuokraamisesta, saadaan vähentää vain samasta valtiosta saaduista saman tulolajin tuloista, on Saksan oikeuden mukaan sellainen vaikutus, ettei kyseessä olevan kaltaisia ulkomailta saatuja negatiivisia tuloja oteta yksinään [61] huomioon verotettavan tulon ja tuloverokannan määrittämisessä Saksassa. [62]

87. Lyhyesti sanottuna Saksassa yleisesti tuloverovelvollinen henkilö, joka omistaa toisessa jäsenvaltiossa olevan asuintalon ja asuu kyseissä talossa mutta jolla ei ole vuokratuloja kyseisestä valtiosta, ei saa huomioon otetuiksi niitä vuokratulon tappioita, jotka johtuvat siitä, että talo on kyseisen henkilön omassa asuinkäytössä, kun määrätään hänen veronsa määrää.

88. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että sama henkilö, joka omistaa Saksassa asuintalon ja asuu siinä, saa sitä vastoin vastaavat negatiiviset tulot huomioon otetuiksi määrättäessä hänen tuloveronsa määrää. [63]

59 — Idem, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

60 — Em. asia Schumacker, tuomion 36–38 kohta.

61 — Eli silloin, kun ei ole ulkomaisia saman tulolajin ja samasta valtiosta saatuja tuloja.

62 — Viittaan tältä osin tämän ratkaisuehdotuksen 16 kohdassa esitettyyn ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selvitykseen sekä sivun 8 alaviitteeseen.

63 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön s. 2 ja 7 ja komission huomautuksien 33 kohta.

89. Saksan verolainsäädännön soveltaminen johtaa siis siihen, että henkilöiltä, jotka asuvat ulkomailla, evätään tietyn veroedun saaminen, mikä merkitsee erilaista kohtelua, joka on epäedullinen kyseisille henkilöille. [64]

90. Se, että kohtelu on kyseessä olevalla tavalla erilaista, ei kuitenkaan ole perustamissopimuksen vastaista syrjintää, jos maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet ovat lähtökohtaisesti objektiivisesti tarkasteltuna erilaiset.

91. Korostan kuitenkin, että jos ulkomailla asuvat henkilöt saavat aviopari Ritter-Coulais'iden tapaan kaikki tai lähes kaikki maailmanlaajuiset tulonsa Saksasta, on heitä pidettävä tuloveron määräämistä koskevien säännösten kannalta samanlaisessa tilanteessa olevina kuin henkilöitä, jotka sekä asuvat että työskentelevät kyseisessä jäsenvaltiossa.

92. Niiden verovelvollisten, jotka työskentelevät jossakin jäsenvaltiossa mutta eivät asu siellä, erilainen kohtelu verrattuna niihin verovelvollisiin, jotka työskentelevät ja asuvat kyseisessä jäsenvaltiossa, kun erilainen kohtelu merkitsee sitä, että ensiksi mainituilta evätään mahdollisuus saada kiinteästä omaisuudesta saatava negatiivinen tulo huomioon otetuksi, on selvästi tältä osin perustamissopimuksen 48 artiklassa kiellettyä asuinpaikkaan perustuvaa välillistä syrjintää.

93. Yhteisöjen tuomioistuin on tuonut esille syyt, joihin kyseessä oleva tarkastelutapa perustuu, niissä asioissa, joissa on kyse ulkomailla asuvien verovelvollisten henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyvistä veroeduista.

94. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun verovelvollinen on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, ja vaikka hänen oman asuinvaltionsa tehtävänä on todella ottaa huomioon hänen henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa, edellytetään lisäksi, että verovelvollinen voi olla tuossa valtiossa sellaisen verotuksen kohteena, jossa henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen huomioon ottaminen on mahdollista. Jos asia on näin, asuinvaltio pystyy ottamaan huomioon siellä asuvan verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen. [65]

64 — Voidaan panna merkille, että vaikka kansallisen tuomioistuimen käsiteltävässä asiassa sovellettava verotusta koskeva säännöstö perustuu, kuten edellä on todettu, Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen määräyksiin ja kansalliseen lainsäädäntöön, välitön syy Saksassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden erilaiseen kohteluun ovat kuitenkin viimeksi mainitut säännökset ja erityisesti EStG 1987:n 2 a §:n 1 momentin 1 virkkeen 4 kohta.

65 — Ks. erityisesti asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999 (Kok. 1999, s. I-5451, 29 ja 30 kohta).

95. Tällaisessa tapauksessa työskentelyvaltion kansallisen lainsäädännön mukaiset verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyvät veroedut, jotka vaikuttavat laskettaessa tuloveroa, saadaan evätä ulkomailla asuvilta henkilöiltä sen vuoksi, että he voivat hyötyä vastaavista eduista asuinvaltiossaan.

96. Päinvastaisessa tilanteessa, eli jos verovelvollisella ei ole asuinvaltiossaan riittävästi veronalaista tuloa, jotta hän voisi saada veroedun hyväkseen, on veroedun saamisen edellytyksenä oleva tilanne välttämättä otettava huomioon työskentelyvaltiossa. [66]

97. Kyseessä oleva oikeuskäytäntö merkitsee sitä, että verovelvollisen verottaminen, joka tapahtuu joko työskentelyvaltiossa tai asuinvaltiossa, ei saa johtaa siihen, että verovelvollisen henkilö- tai perhekohtaista tilannetta ei oteta huomioon kummassakaan valtiossa, tai siihen, että se otetaan huomioon vain osittain. [67]

98. Yleisemmällä tasolla kyseessä oleva oikeuskäytäntö tarkoittaa mielestäni sitä, että *ulkomailla asuvan henkilön kykyä maksaa veroja*, joka perustuu sekä hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa [68] huomioon ottamiseen että hänen kaikkien *tulojensa ja tappioidensa huomioon ottamiseen*, [69] ei saada arvioida toimivaltaisissa viranomaisissa ainoastaan asuinpaikan perusteella eri tavalla, silloin kun sekä maassa asuvat verovelvolliset että ulkomailla asuvat verovelvolliset saavat kaikki tai lähes kaikki veronalaiset tulonsa verotusvaltiosta.

99. Tällaiseen lopputulokseen johtaa kuitenkin sellainen kansallinen lainsäädäntö, jonka nojalla ulkomailla asuvilta henkilöiltä evätään se, että he saisivat *ulkomailta saadut negatiiviset tulot*, joita ovat *vuokratappiot, huomioon otetuiksi* verotettavan tulon ja/tai verokannan määrittämisessä, vaikka tämä mahdollisuus on sellaisilla maassa asuvilla henkilöillä, jotka samoin saavat kaikki tulonsa tai lähes kaikki tulonsa kyseisestä jäsenvaltiosta.

66 — Ks. erityisesti asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493).

67 — Ks. asia C-385/00, de Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11819), jossa yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että "kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi käytettyjen mekanismien tai kansallisten verojärjestelmien, joiden seurauksena kaksinkertainen verotus poistuu tai lieventyy, on kuitenkin varmistettava kyseisten jäsenvaltioiden verovelvollisille, että heidän koko henkilökohtainen tilanteensa ja perhetilanteensa otetaan kokonaisuudessaan asianmukaisesti huomioon siitä riippumatta, miten kyseiset jäsenvaltiot ovat jakaneet tämän velvollisuuden, koska muussa tapauksessa päädyttäisiin työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa yhteensoveltumattomaan epäyhdenvertaiseen kohteluun, joka ei missään tapauksessa seuraisi kansallisten verolainsäädäntöjen välisistä eroista" (tuomion 101 kohta).

68 — Verovelvollisten henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyviä veroetuja ovat mielestäni esimerkiksi aviopuolisoja koskeva tuloveroasteikon progression lieventäminen (em. asia Schumacker), eläkevarakseen sijoitettujen yritystulojen vähentämisoikeus (em. asia Wielockx) sekä verovähennykset, jotka perustuvat henkilökohtaisiin velvollisuuksiin, kuten elatusavun maksamisvelvollisuuteen (em. asia de Groot).

69 — Tätä koskevaan oikeuskäytäntöön kuuluu mielestäni asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5933) ainakin elinkeinokulujen vähentämistä koskevalta osaltaan. Yhteisöjen tuomioistuin nimittäin totesi kyseisessä asiassa, että perustamissopimuksen palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien perustamissopimuksen määräyksien kanssa ristiriidassa on sellainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan ulkomailla asuvia henkilöitä verotetaan pääsääntöisesti bruttotulojen perusteella eli niin, ettei tuloista vähennetä elinkeinokuluja, kun taas kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia verotetaan nettotulojen perusteella eli niin, että ensin vähennetään elinkeinokulut.

100. Tämän vuoksi katson, että perustamissopimuksen 48 artiklaa on tulkittava niin, että sen kanssa ristiriidassa on sellainen kansallinen lainsäädäntö, joka syrjii kyseisellä tavalla työntekijöitä, jotka asuvat ulkomailla.

101. Olen tietoinen siitä, että valitsemani lähestymistapa, joka perustuu olemassa olevaan oikeuskäytäntöön, johtaa maassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden täysin yhdenvertaiseen kohteluun sellaisten erilaisten veroetujen saamisessa,[70] jotka liittyvät usein erottamattomasti jäsenvaltioiden harjoittamaan talous- ja sosiaalipolitiikkaan.

102. Korostan kuitenkin, että tällainen tulkinta on mielestäni pätevä vain, jos ulkomailla asuva verovelvollinen saa kaikki tai lähes kaikki tulonsa verotusvaltiosta. Tämä on nimittäin se seikka, jonka mukaan määräytyy, onko maassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden erilainen kohtelu perustamissopimuksen henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevissa määräyksissä kiellettyä syrjivää kohtelua.

E *Välillisen syrjinnän mahdollinen perusteltavuus*

103. Saksan hallituksen mukaan se, että kyseessä olevia vuokratulon tappioita ei saada vähentää, perustuu tarpeeseen säilyttää Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen ja kansallisen lainsäädännön muodostaman verojärjestelmän johdonmukaisuus.

104. Saksan hallituksen mukaan kyseinen johdonmukaisuus tarkoittaa sitä, että koska Saksan liittotasavallalla ei Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen 3 artiklan 1 kappaleen nojalla ole toimivaltaa verottaa Ranskassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta saatavia tuloja, on perusteltua, että Saksa ei suostu ottamaan huomioon tappioita, jotka aiheutuvat kyseisestä kiinteästä omaisuudesta, kun kyseiset tappiot eivät ole vähennettävissä Ranskasta saatavista saman tulolajin tuloista.

105. Saksan hallituksen mukaan kyseinen verojärjestelmä perustuu lisäksi verotustoimivallan jakoon, joka yhteisöjen tuomioistuimen mukaan voi olla perusteluna erilaiselle verokohtelulle. Saksan hallitus viittaa tältä osin edellä mainitussa asiassa Gilly annettuun tuomioon.

70 — Kun tarkastellaan, mitä erilaisia veroetuja kyseinen lähestymistapa voi koskea, voidaan panna merkille, että Bundesfinanzhof on vastikään saattanut yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi ennakkoratkaisupyynnön, joka koskee sitä, "onko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 52 artiklan vastaista se, että toisen jäsenvaltion kansalainen, joka on Saksan liittotasavallassa rajoitetusti verovelvollinen, ei voi vähentää veronalaisista tuloistaan *verokonsultoinnista aiheutuneita kustannuksiaan* erityismenoina, kun taas yleisesti verovelvollinen voi tehdä kyseisen vähennyksen" (kursivointi tässä, 12.8.2004 tehty ennakkoratkaisupyyntö, asia C-346/04, Conjin, asia on vielä vireillä).

106. Saksan hallituksen perustelut eivät vakuuta etenkään siksi, että niissä sekoitetaan kaksi erilaista ongelmaa eli se, joka koskee verotuspaikkaan vaikuttavia tekijöitä, ja se, joka koskee sovellettavalta verolainsäädännöltä edellytettävää johdonmukaisuutta.

107. Siltä osin kuin on kysymys verotuspaikkaan vaikuttavia tekijöitä koskevasta ongelmasta, on ensiksi tarkennettava, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Gilly antamassaan tuomiossa todennut pelkästään, että EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan vastaisia eivät ole sellaiset kahdenvälisen sopimuksen määräykset, joissa vahvistetaan kyseisissä jäsenvaltioissa työskentelevien työntekijöiden verotuspaikat muun muassa sen mukaan, ovatko kyseiset työntekijät työssä yksityisellä vai julkisella sektorilla ja, jos he ovat työssä julkisella sektorilla, ovatko he sen valtion kansalaisia, jonka hallinnon palveluksessa he ovat.

108. Kyse on nimittäin tältä osin sellaisista säännöksistä, joissa määrätään vain siitä, missä jäsenvaltiossa luonnolliselta henkilöltä kannetaan tulovero.[71] Kyseisistä säännöksistä mahdollisesti johtuvat erot jäsenvaltioiden soveltaman verotuksen tasossa johtuvat siitä, ettei yhteisössä ole toteutettu yhdenmukaistavia toimia välittömien verojen veroasteikkojen osalta.

109. Nyt käsiteltävässä asiassa onkin päinvastoin kysymys verotettavan tulon ja verokannan määrittämistä koskevista säännöksistä. Kyse ei ollenkaan ole niistä Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen määräyksistä tai EStG 1987:n säännöksistä, joiden nojalla sellaiset luonnolliset henkilöt kuin Ritter-Coulais't ovat tuloverovelvollisia Saksassa sen vuoksi, että he ovat Saksan kansalaisia, jotka toimivat opettajina julkisen vallan ylläpitämässä lukiossa Saksassa.

110. Nyt käsiteltävässä asiassa ei myöskään ole suoraan kyse verotustoimivallan jakoa koskevasta määräyksestä, kuten Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen 3 artiklan 1 kappaleesta, jonka mukaan "kiinteästä omaisuudesta saatavat tulot — — verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, missä kyseinen omaisuus sijaitsee".

111. Nimittäin se, ettei Saksassa oteta huomioon *tappioita*, jotka aiheutuvat kiinteästä omaisuudesta, ei johdu kyseisestä artiklasta vaan pelkästään kansallisesta lainsäädännöstä, kuten olen yllä todennut.

71 — Tämä perustuu "sopimuspuolten valtaan vahvistaa verotustoimivallan jakoperusteet kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi" (em. asia Gilly, tuomion 30 kohta).

112. Toiseksi, kun on kyse sovellettavan verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarvetta koskevasta perustelusta, tiedossa on, että yhteisöjen tuomioistuin on sangen säännönmukaisesti hylännyt kyseisen perustelun ja muistuttanut, että niissä tapauksissa, joissa se on todennut, että kyseessä oleva tarve voi olla perusteena sellaiselle lainsäädännölle, joka voi rajoittaa perusvapauksia, [72] on olemassa suora yhteys yhtäältä vanhuuseläke- ja kuolemanvaravakuutussopimusten puitteissa maksettujen vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden ja toisaalta kyseisten sopimusten perusteella maksettujen summien verotuksen välillä. [73]

113. Jotta sovellettavan verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarvetta koskeva perustelu voitaisiin hyväksyä, on veroedun saamisen ja tätä etua kompensoivan veron kantamisen välillä siis oltava suora yhteys, vähentämisen ja veron kantamisen on tapahduttava saman verotuksen puitteissa ja kyse on oltava yhdestä ja samasta verovelvollisesta.

114. Mielestäni esillä olevassa asiassa vuokratulon tappioiden vähentämisen, joka tapahtuu tuloveron määräämisessä työskentelyjäsenvaltiossa, ja kiinteästä omaisuudesta saatavien tulojen verottamisen, joka tapahtuu siinä jäsenvaltiossa, missä kiinteä omaisuus sijaitsee, välillä ei ole kyseistä yhteyttä.

115. Sellainen maassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden erottelu, joka toteutuu Saksan lainsäädännön nojalla, ei siis mielestäni ole perusteltavissa tarpeella taata sovellettavan verojärjestelmän johdonmukaisuus.

116. Sitä paitsi mikään ei viittaa siihen, että nyt käsiteltävässä asiassa esillä olevat vuokratappiot voitaisiin ottaa huomioon asuinvaltion myöhemmissä verotuksissa.

117. Lopuksi muistutan samasta asiasta, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, eli siitä, että verotulojen vähentymistä ei voida pitää yleisen edun mukaisena pakottavana syynä, jolla voitaisiin perustella kansallinen toimenpide, joka rajoittaa perusvapautta. [74]

72 — Kyse on asiasta C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 28 kohta) ja asiasta C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305, 21 kohta).

73 — Ks. mm. em. asia de Groot, tuomion 108 kohta.

74 — Ks. mm. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000 s. I-4071, 59 kohta).

V Ratkaisuehdotus

118. Näillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

ETY:n perustamissopimuksen 48 artiklaa (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 48 artikla, josta on puolestaan muutettuna tullut EY 39 artikla) on tulkittava siten, että sen kanssa ristiriidassa on se, että jonkin jäsenvaltion kansalaiset, jotka ovat Saksassa yleisesti verovelvollisia ja jotka saavat Saksassa tuloja epäitsenäisestä ansiotyöstä, eivät saa huomioon otetuiksi toisessa jäsenvaltiossa omakotitalon omasta käytöstä aiheutuneita vuokratappioita selvitettäessä heidän verotettavaa tuloaan Saksassa ja määritettäessä heidän tuloverokantaansa kyseisessä jäsenvaltiossa.