YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

14 päivänä syyskuuta 2006 *

Asiassa C-386/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 14.7.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 8.9.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Centro di Musicologia Walter Stauffer

vastaan

Finanzamt München für Körperschaften,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet ja U. Lõhmus (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.10.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Centro di Musicologia Walter Stauffer, edustajanaan Rechtsanwalt O. Thömmes,

– Finanzamt München für Körperschaften, asiamiehinään C. Anneser ja K. Schmid,

– Saksan hallitus, asiamiehinään A. Tiemann ja U. Forsthoff,

– Irlanti, asiamiehinään D. O'Hagan, D. Moloney, BL, ja K. Maguire, BL,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato P. Gentili,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään C. White, avustajanaan barrister R. Hill,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään K. Gross ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.12.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla), EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 48 artikla), EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla), EY:n perustamissopimuksen 66 artiklan (josta tullut EY 55 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan (josta on muutettuna tullut EY 56 artikla) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty Italian oikeuden mukaan perustetun säätiön, Centro di Musicologia Walter Staufferin (jäljempänä säätiö) ja Finanzamt München für Körperschaftenin (jäljempänä Finanzamt) välisessä riita-asiassa, jossa on kyse yhteisöjen tiettyjen tulojen veronalaisuudesta vuonna 1997.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Perustamissopimuksen 67 artiklan [kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) liitteen I, jonka otsikko on "Direktiivin 1 artiklassa tarkoitettu pääomanliikkeiden nimikkeistö", johdanto-osassa todetaan seuraavaa:

"Pääomanliikkeet, sekä kotimaan että ulkomaan valuutan määräiset, on luokiteltu tässä nimikkeistössä niiden varojen ja velkojen taloudellisen laadun mukaan, joita ne koskevat.

Tässä nimikkeistössä luetelluilla pääomanliikkeillä tarkoitetaan:

– kaikkia pääomanliikkeiden kannalta välttämättömiä toimia kuten sopimuksen tekemistä valuuttatoimesta ja sen täyttämistä sekä siihen liittyviä valuutansiirtoja. Yleensä valuuttatoimi suoritetaan eri jäsenvaltioissa asuvien välillä, mutta pääomanliikkeen voi myös suorittaa yksi henkilö omaan lukuunsa (esimerkiksi maastamuuttajan varojen siirtäminen),

– luonnollisen tai oikeushenkilön suorittamia toimia – –

– taloudellisen yksikön mahdollisuutta hyödyntää kaikkia kohdemarkkinoiden rahoitusmenetelmiä kyseessä olevaa tointa suoritettaessa. Esimerkiksi arvopapereiden ja muiden rahoitusmarkkinavälineiden hankkimisena pidetään avistakauppojen lisäksi myös kaikkia muita käytössä olevia kaupankäyntimenettelyjä, kuten termiinikauppoja, kauppoja, joihin liittyy optio tai merkintäoikeus, muihin vaateisiin vaihtamisia ja niin edelleen. – –

– toimia, joiden tarkoituksena on kertyneiden varojen rahaksi muuttaminen tai siirtäminen, rahaksi muuttamisesta saatujen tulojen kotiuttaminen tai niiden välitön käyttäminen yhteisön oikeuteen perustuvien velvoitteiden asettamissa rajoissa,

– luottojen tai lainojen takaisinmaksutoimia.

Tässä nimikkeistössä ei luetella kaikkia pääomanliikkeinä pidettäviä toimia ja siksi siihen on sisällytetty otsikko XIII F. 'Muut pääomanliikkeet – sekalaiset'. Tämän vuoksi sitä ei tule tulkita tavalla, joka rajoittaisi tämän direktiivin 1 artiklassa ilmaistun pääomanliikkeiden täydellisen vapauttamisen periaatteen soveltamista."

4 Mainittu nimikkeistö sisältää kolmetoista eri pääomanliikkeitä koskevaa ryhmää. Otsakkeen II, "Kiinteistösijoitukset", alla mainitaan seuraavaa:

"A. Ulkomailla asuvan kiinteistösijoitukset kotimaahan

– –".

Kansallinen lainsäädäntö

Vuoden 1996 yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz 1996, jäljempänä KStG) merkityksellisissä säännöksissä säädetään seuraavaa:

"2 §: Rajoitettu verovelvollisuus

Rajoitetusti verovelvollisia ovat

1) sellaiset yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja omaisuusmassat, joiden liikkeenjohto tai kotipaikka ei sijaitse maan alueella, maan alueella saamistaan tuloista – –

5 §: Vapautukset

1) Yhteisöverosta on vapautettu

– –

9. sellaiset yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja omaisuusmassat, jotka niiden sääntöjen, säädekirjan tai muiden määräysten mukaan ja tosiasiallisen

asiainhoidon perusteella toimivat yksinomaan ja välittömästi yleishyödyllisissä, hyväntekeväisyyteen liittyvissä tai kirkollisissa tarkoituksissa [vuoden 1977 Abgabenordnungin (laki yleisistä verosäännöistä, jäljempänä AO) 51–68 §]. Verovapaus jää saamatta kuitenkin niiltä osin kuin harjoitetaan elinkeinotoimintaa. Tämä ei kuitenkaan koske itse hoidettavia metsätalousyksiköitä;

2) Tämän pykälän 1 momentin vapautukset eivät koske

– –

3. edellä mainitun 2 §:n 1 kohdassa tarkoitettuja rajoitetusti verovelvollisia.

– –

8 §: Tulon määrän selvittäminen

1) Se, mitä on pidettävä tulona ja miten tulon määrä selvitetään, määräytyy Einkommensteuergesetzin [tuloverolain] ja tämän lain perusteella – –."

6 Vuoden 1990 tuloverolain (Einkommensteuergesetz 1990, jäljempänä EStG) merkityksellisissä säännöksissä säädetään seuraavaa:

"21 §: Vuokraus

1) Vuokratuloja ovat

1. kiinteän omaisuuden, erityisesti tonttien, rakennusten ja rakennusten osien vuokraamisesta saadut tulot – –.

49 §: Rajoitetusti verotettavat tulot

1) Rajoitetun verovelvollisuuden (1 §:n 4 momentti) mukaisia kotimaisia tuloja ovat

– –

6. vuokratulot (21 §), mikäli kiinteä omaisuus, esinekokonaisuus tai oikeudet sijaitsevat kotimaassa – –."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 Säätiö, joka katsotaan Italian lainsäädännön mukaan yleishyödylliseksi, omistaa liikekiinteistön Münchenissä.

8 Finanzamt kantoi säätiön tämän liikekiinteistön vuokrauksesta saaduista tuloista yhteisöveroa vuodelta 1997. Säätiöllä ei ole Saksassa toimipaikkaa eikä sillä ole sivuliikkeitä. Liikekiinteistön vuokraamiseen liittyvät palvelut tarjoaa saksalainen isännöitsijä.

9 Riidanalaisen toiminnan aikana voimassa olleiden sääntöjen mukaan säätiö ei tavoittele voittoa. Sillä on yksinomaan kulttuurisia tavoitteita, jotka liittyvät koulutukseen ja kasvatukseen tukemalla kieli- ja jousisoittimien perinteisen valmistuksen opetusta sekä musiikkihistorian ja musiikkitieteen opetusta yleisesti. Säätiö saa myöntää yhden tai useita opintoavustuksia, jotka mahdollistavat nuorten sveitsiläisten, ensisijaisesti berniläisten (Sveitsi) oleskelun Cremonassa (Italia) koko opetusjakson keston ajan.

10 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toimittamien tietojen perusteella säätiö on riidanalaisia toimia suorittaessaan pyrkinyt yleishyödyllisiin tavoitteisiin AO:n 51–68 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Tämän tuomioistuimen mukaan mainitun lain 52 §:ssä tarkoitettu yleisen edun edistäminen ei edellytä, että edistämistoimenpiteet tulevat Saksan kansalaisten hyväksi. Näin ollen säätiö olisi lähtökohtaisesti vapautettu yhteisöverosta KStG:n 5 §:n 1 momentin 9 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla, eikä sen tuloista ole kannettava veroa tämän saman

säännöksen toisen ja kolmannen virkkeen mukaisesti, koska vuokraus on ainoastaan omaisuudenhoitoa eikä ole AO:n 14 §:n 1 momentissa tarkoitettua elinkeinotoimintaa.

11 Koska säätiön kotipaikka ja liikkeenjohto on Italiassa, se on kuitenkin Saksassa saamastaan vuokratulosta rajoitetusti verovelvollinen. Näin ollen on sovellettava KStG:n 5 §:n 2 momentin 3 kohtaa, jonka mukaan verovapautusta, jota sovelletaan erityisesti oikeushenkilöihin, joiden toiminnalla pyritään yksinomaan ja välittömästi yleishyödyllisiin tavoitteisiin, ei sovelleta rajoitetusti verovelvollisiin toimijoihin. Tämän säännöksen perusteella säätiöltä on kannettu yhteisöveroa liikekiinteistön vuokraamisesta Saksassa saaduista tuloista.

12 Säätiö teki vuoden 1997 verotuksesta oikaisuvaatimuksen sillä perusteella, että sen tulisi yleishyödyllisenä säätiönä olla vapautettu verosta. Tämä oikaisuvaatimus hylättiin. Näin ollen se nosti Finanzgericht Münchenissä kanteen, joka ei menestynyt. Säätiö teki tämän jälkeen Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin, joka katsoo, että on epävarmaa, täyttääkö KStG:n 5 §:n 2 momentin 3 kohdassa säädetty yhteisöjen yhteisöveron verovapautuksen ulkopuolelle jättäminen yhteisön oikeudessa asetetut vaatimukset.

13 Näillä perusteilla Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan, luettuna yhdessä 58 artiklan kanssa, 59 artiklan, luettuna yhdessä 66 artiklan ja 58 artiklan kanssa, sekä 73 b artiklan vastaista, että jäsenvaltion yksityisoikeuden mukaisesti perustettua yleishyödyllistä säätiötä, joka on toisessa jäsenvaltiossa vuokratulojensa osalta rajoitetusti verovel-

vollinen, ei ole vapautettu tässä toisessa jäsenvaltiossa yhteisöverosta toisin kuin siellä yleisesti verovelvollista yleishyödyllistä säätiötä, jolla on vastaavia tuloja?"

Ennakkoratkaisukysymys

14 Bundesfinanzhof kysyy kysymyksellään, onko sijoittautumisvapautta, palvelujen tarjoamisen vapautta ja/tai pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EY:n perustamissopimuksen säännösten vastaista, että jäsenvaltio, joka vapauttaa yhteisöverosta yleishyödyllisten, lähtökohtaisesti yleisesti verovelvollisten säätiöiden jäsenvaltiossa saamat vuokratulot, jos näiden säätiöiden kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, kieltäytyy myöntämästä samaa vapautusta samankaltaisista tuloista yksityisoikeuden mukaisesti perustetulle yleishyödylliselle säätiölle pelkästään siitä syystä, että koska se on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, se on ensiksi mainitun jäsenvaltion alueella vain rajoitetusti verovelvollinen.

15 Toissijaisesti on muistutettava, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, viimeksi mainittujen on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. etenkin asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta; asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005, Kok. 2005, s. I-2057, 14 kohta ja asia C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-1957, 36 kohta).

16 Edelleen on tutkittava, voiko säätiö käsiteltävänä olevan asian tosiseikat huomioon ottaen vedota sijoittautumisvapautta, palvelujen tarjoamisen vapautta ja/tai pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin sääntöihin.

17 Sijoittautumisvapaus, joka perustamissopimuksen 52 artiklassa tunnustetaan jäsenvaltioiden kansalaisille ja joka sisältää oikeuden ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeuden perustaa ja johtaa yrityksiä niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia, sisältää perustamissopimuksen 58 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 35 kohta; asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I-10837, 30 kohta ja asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-2107, 29 kohta).

18 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksessa tarkoitettu sijoittautumisen käsite on hyvin laaja ja se merkitsee yhteisön kansalaisen mahdollisuutta osallistua pysyvästi ja jatkuvasti muun kuin sen jäsenvaltion taloudelliseen elämään, josta hän on peräisin, ja hyötyä tästä osallistumisesta ja tämä käsite edistää näin itsenäisten ammattien harjoittamisen alalla taloudellista ja sosiaalista vuorovaikutusta yhteisössä (ks. vastaavasti asia 2/74, Reyners, tuomio 21.6.1974, Kok. 1974, s. 631, Kok. Ep. II, s. 311, 21 kohta ja asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995, Kok. 1995, s. I-4165, 25 kohta).

19 Sijoittautumisoikeuteen liittyvien määräysten ja säännösten soveltaminen edellyttää kuitenkin periaatteessa pysyvää läsnäoloa vastaanottavassa jäsenvaltiossa ja siinä tapauksessa, että hankitaan tai omistetaan kiinteistöjä, niiden aktiivista hallinnointia. Ennakkoratkaisukysymyksen esittäneen tuomioistuimen esittämien tosiseikkojen mukaan säätiö ei omista Saksassa toimintansa harjoittamiseen tarkoitettuja tiloja, ja kiinteistön vuokraamiseen liittyvät palvelut tarjoaa saksalainen isännöitsijä.

20 Näin ollen on katsottava, että sijoittautumisvapautta koskevat säännökset eivät sovellu pääasiassa kyseessä olevaan tilanteeseen.

21 Edelleen on määriteltävä, voiko säätiö vedota perustamissopimuksen 73 b–73 g artiklaan, jotka koskevat pääomien vapaata liikkuvuutta.

22 Tältä osin on huomattava, että perustamissopimuksessa ei määritellä "pääomanliikkeiden" ja "maksujen" käsitteitä. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu, että koska perustamissopimuksen 73 b artiklassa toistetaan asiallisesti direktiivin 88/361 1 artiklan sisältö ja vaikka tämä direktiivi on annettu ETY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan nojalla (ETY:n perustamissopimuksen 67–73 artikla on korvattu EY:n perustamissopimuksen 73 b–73 g artiklalla, joista on tullut EY 56–EY 60 artikla), direktiivin liitteenä olevalla "pääomanliikkeiden" nimikkeistöllä on edelleen pääomanliikkeiden käsitteen määrittämisen kannalta sama ohjeellinen arvo kuin ennen uusien artikloiden voimaantuloa, vaikkakin tiedetään, että nimikkeistön johdannon mukaan siinä oleva luettelo ei ole tyhjentävä (ks. vastaavasti mm. asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999, Kok. 1999, s. I-1661, 21 kohta ja 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, 30 kohta ja em. asia Van Hilten-van Heijden, tuomion 39 kohta).

23 On selvää, että säätiöllä, jonka kotipaikka on Italiassa, on Münchenissä liikekiinteistö, jota se vuokraa. Direktiivin 88/361 liitteessä I lueteltujen pääomanliikkeiden joukossa mainitaan otsikon II, "Kiinteistösijoitukset", alla ulkomailla asuvan kiinteistösijoitukset kotimaahan.

24 Tästä seuraa, että sekä kiinteistön omistaminen että sen hyödyntäminen kuuluvat pääomien vapaaseen liikkuvuuteen. Näin ollen ei ole syytä tutkia, toimiiko säätiö palvelujen suorittajana.

25 Perustamissopimuksen 73 b artiklan mukaan kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä.

26 Sen määrittelemiseksi, muodostaako pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännös perustamissopimuksen 73 b artiklassa tarkoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, on tutkittava, aiheutuuko sen soveltamisesta yleishyödyllisiä säätiöitä, joiden kotipaikka on ulkomailla, koskeva rajoitus sikäli kuin siinä ei myönnetä niille kotimaassa saatujen vuokratulojen osalta vapautusta, jonka saavat muut samankaltaiset säätiöt, jotka ovat yleisesti verovelvollisia tällä alueella.

27 Se seikka, että vuokratulojen verovapaus soveltuu ainoastaan yleishyödyllisiin säätiöihin, jotka ovat lähtökohtaisesti yleisesti verovelvollisia Saksan alueella, tarkoittaa sellaisten säätiöiden asettamista huonompaan asemaan, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ja voi muodostaa esteen pääomien ja maksujen vapaalle liikkuvuudelle.

28 Edellä esitetystä seuraa, että pääasiassa kyseessä oleva säännös muodostaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, joka on lähtökohtaisesti kielletty perustamissopimuksen 73 b artiklassa.

29 On kuitenkin tutkittava, voiko tuollainen rajoitus olla perusteltu perustamissopimuksen säännösten perusteella.

30 Tältä osin on todettava, että perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan se, mitä 73 b artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai pääomansa sijoituspaikan perusteella.

31 Joka tapauksessa perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohtaa, jota on poikkeuksena pääomien vapaan liikkuvuuden perusperiaatteeseen tulkittava suppeasti, ei voida tulkita siten, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän kotipaikkansa tai pääomansa sijoituspaikan perusteella, soveltuisi automaattisesti yhteen perustamissopimuksen kanssa. Perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaista poikkeusta itseäänkin rajoittaa perustamissopimuksen 73 d artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset "eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 73 b artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista" (ks. asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 28 kohta).

32 Perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdassa sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava tämän saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä tai peitellystä rajoittamisesta. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta sellaisten kansallisten verosäännösten, jotka ovat kyseessä pääasiassa ja joissa kohdellaan eri tavoin yleisesti ja rajoitetusti verovelvollisia säätiöitä, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa verrattavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä, kuten verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen tarve tai verovalvonnan tehokkuus (ks. vastaavasti asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 43 kohta ja em. asia Manninen, tuomion 29 kohta). Lisäksi, jotta Saksan alueella yleisesti verovelvollisten yleishyödyllisten säätiöiden ja toisaalta samanlaiset säätiöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, välinen erilainen kohtelu olisi perusteltua, se ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseessä olevilla säännöksillä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi.

33 Finanzamt ja Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset esittävät, että yleisesti verovelvollinen yleishyödyllinen säätiö ja kantaja, joka on vain rajoitetusti verovelvollinen sen vuoksi, että sen kotipaikka on ulkomailla, eivät ole toisiinsa verrattavassa tilanteessa.

34 Yhtäältä ensimmäinen on integroitunut saksalaiseen yhteiskuntaan ja suorittaa tehtäviä, joista alueellisen yhteisön tai kansallisten viranomaisten muutoin tulisi huolehtia ja jotka rasittaisivat valtion budjettia, kun taas toiseksi mainitun yleishyödylliset toimet, jotka ovat sekä sääntömääräisiä että tosiasiallisia, koskevat vain Italian tasavaltaa ja Sveitsin valaliittoa.

35 Toisaalta edellytykset, joilla jäsenvaltiot katsovat säätiön yleishyödylliseksi, mikä vaikuttaa veroetujen ja muiden etujen myöntämiseen, ovat eri jäsenvaltioissa erilaisia sen mukaan, miten kukin niistä arvioi yleishyödyllisyyden ja kuinka laajaksi ne katsovat käsitteen "yleinen etu". Tästä seuraa, että Italian lainsäädännön mukaiset edellytykset täyttävää säätiötä ei voida verrata Saksan lainsäädännön mukaiset edellytykset täyttävään säätiöön, koska on hyvin todennäköistä, että jäsenvaltioissa yleishyödyllisyyden toteamiseen sovellettavat edellytykset ovat erilaiset.

36 Mitään näistä väitteistä ei voida hyväksyä.

37 Ensiksi, vaikka jäsenvaltioilla on oikeus vaatia, että niiden tiettyjen veroetujen myöntämistä varten yleishyödyllisiksi katsomien säätiöiden ja näiden toiminnan välillä on oltava riittävän läheinen yhteys, ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen päätöksestä seuraa, että tuollaisen yhteyden olemassaolo ei ole merkityksellinen pääasian ratkaisemisen kannalta.

38 AO:n 52 §:n mukaan yhteisö harjoittaa yleishyödyllistä toimintaa, jos sen toiminta on suunnattu edistämään epäitsekkäästi yleistä etua, ilman että kuitenkaan tehdään eroa sen välillä, harjoittaako se toimintaa kotimaassa vai ulkomailla. Ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin katsoo, että tässä säännöksessä tarkoitettu yleisen edun edistäminen ei tarkoita, että näistä edistämistoimenpiteistä hyötyvät Saksan liittotasavallan kansalaiset tai asukkaat.

39 Toiseksi, kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 94 kohdassa, pitää paikkansa, että yhteisön lainsäädännössä ei vaadita, että jäsenvaltiot tunnustaisivat, että alkuperämaassaan yleishyödyllisiksi tunnustetut ulkomaiset säätiöt saisivat automaattisesti hyväkseen saman tunnustamisen niiden alueella. Jäsenvaltioilla on nimittäin tältä osin harkintavalta, jota niiden tulee harjoittaa yhteisön lainsäädännön mukaisesti (ks. vastaavasti asia C-415/04, Kinderopvang Enschede, tuomio 9.2.2006, Kok. 2006, s. I-1385, 23 kohta). Näillä edellytyksillä ne voivat päättää vapaasti niistä yhdyskunnan intresseistä, joita ne haluavat edistää myöntämällä etuja yhteisöille ja säätiöille, jotka pyrkivät epäitsekkäästi mainittuihin intresseihin liittyviin tavoitteisiin.

40 Tästä huolimatta kun yhdessä jäsenvaltiossa yleishyödylliseksi katsottu säätiö täyttää myös toisen jäsenvaltion lainsäädännössä tässä tarkoituksessa asetetut edellytykset ja kun sen tarkoituksena on edistää samanlaisia yhdyskunnan intressejä, minkä arvioiminen kuuluu viimeksi mainitun valtion viranomaisten, mukaan lukien tuomioistuimet, toimivaltaan, tämän jäsenvaltion viranomaiset eivät voi kieltää tältä säätiöltä oikeutta samanlaiseen kohteluun pelkästään sillä perusteella, että sillä ei ole kotipaikkaa sen alueella.

41 Pääasiassa ennakkoratkaisupyynnön tehnyt tuomioistuin katsoo, että säätiö harjoitti riidanalaisena vuonna AO:n 51–68 §:ssä tarkoitettua yleishyödyllistä toimintaa ja että se myös täytti sääntömääräiset edellytykset KStG:n 5 §:n 1 momentin 9 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaiselle vapautukselle yhtiöverosta.

42 Pääasiassa kyseessä olevissa olosuhteissa KStG:n 5 §:n 2 momentin 3 kohdan säännös johtaa siihen, että säätiöitä, jotka ovat objektiivisesti katsoen toisiinsa verrattavissa olevassa tilanteessa, käsitellään eri tavalla niiden kotipaikan perusteella. Tästä seuraa, että tällainen verotuksellinen toimenpide ei voi lähtökohtaisesti muodostaa EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla sallittua erilaista kohtelua, ellei sitä voida perustella yleisen edun mukaisella pakottavalla syyllä (ks. vastaavasti em. asia Verkooijen, tuomion 46 kohta ja em. asia Manninen, tuomion 29 kohta sekä asia C-265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006, Kok. 2006, s. I-923, 38 kohta).

43 Oikeuttaakseen yhtäältä Saksassa yleishyödyllisiksi katsottujen säätiöiden, jotka ovat yleisesti verovelvollisia ja toisaalta säätiöiden, joilla ei ole kotipaikkaa tässä jäsenvaltiossa, erilaisen kohtelun, yhteisöjen tuomioistuimessa on esitetty erityisesti kulttuurin, koulutuksen ja kasvatuksen edistämiseen, verovalvonnan tehokkuuteen, välttämättömyyteen taata kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus, välttämättömyyteen säilyttää veropohja sekä rikollisuuden torjuntaan liittyviä tavoitteita.

44 Finanzamt katsoo ensiksi, että kansallisten säätiöiden, joilla on kulttuuriin liittyviä tavoitteita, veroetu kuuluu EY:n perustamissopimuksen 92 artiklan 3 kohdan d alakohdan (josta on muutettuna tullut EY 87 artiklan 3 kohdan d alakohta) ja 128 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 151 artikla) soveltamisalaan ja että kotimaisia säätiöitä, jotka pyrkivät ainoastaan kasvatukseen ja koulutukseen liittyviin tavoitteisiin, koskevat poikkeussäännökset ovat näin ollen yhteensoveltuvia yhteisön oikeuden kanssa.

45 Tätä väitettä ei voida hyväksyä. Vaikka tietyt korkeatasoisen kulttuurin ja koulutuksen edistämiseen liittyvät kansallisen tason tavoitteet voivat merkitä yleisen edun mukaisia pakottavia syitä (ks. vastaavasti asia C-198/89, komissio v. Kreikka, tuomio 26.2.1991, Kok. 1991, s. I-727 ja asia C-153/02, Neri, tuomio 13.11.2003, Kok. 2003, s. I-13555, 46 kohta), yhteisön tuomioistuimen hallussa olevien tietojen perusteella ei kuitenkaan voida todeta, että kyseessä olevalla säännöksellä verovapaudesta pyrittäisiin tuollaisiin tavoitteisiin tai että se olisi EY:n perustamissopimuksen 92 ja 93 artiklassa säädetty tuki. Ennakkoratkaisukysymyksen esittäneen tuomioistuimen päätöksestä nimittäin ilmenee, että AO:n 52 artiklassa ei edellytetä, että yleishyödyllisten säätiöiden toiminnasta on hyötyä kansalliselle yhdyskunnalle.

46 Toiseksi sekä Finanzamt että Saksan hallitus, Irlanti ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsovat, että pääasiassa kyseessä oleva verolainsäädäntö on perusteltu ensinnäkin sen vuoksi, että on vaikeaa tarkastaa, täyttääkö yleishyödyllinen säätiö, jonka kotipaikka on ulkomailla, tosiasiallisesti ja missä määrin kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetut sääntömääräiset tavoitteet, ja toiseksi sen vuoksi, että on tarpeen tarkastaa tämän säätiön tosiasiallinen hallinto.

47 Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut toistuvasti, että verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen on yksi sellaisista yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joilla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen (ks. esim. asia 120/78, Rewe-Zentral, ns. Cassis de Dijon -tapaus, tuomio 20.2.1979, Kok. 1979, s. 649, Kok. Ep. IV, s. 393, 8 kohta ja asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997, Kok. 1997, s. I-2471, 31 kohta).

48 Ennen kuin jäsenvaltio myöntää säätiölle verovapautuksen, sillä on siten oikeus soveltaa toimenpiteitä, joilla se voi varmistua selvällä ja täsmällisellä tavalla, täyttääkö säätiö kansallisessa lainsäädännössä vapautukselle asetetut edellytykset, ja valvoa säätiön tosiasiallista hallintoa esimerkiksi vuosittaisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Voi tietysti osoittautua vaikeammaksi suorittaa tarvittavia tarkastuksia säätiöiden osalta, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Kyse on kuitenkin puhtaasti hallinnollisista hankaluuksista, jotka eivät ole riittävä peruste sille, että kyseessä olevan jäsenvaltion viranomaiset kieltäytyvät myöntämästä mainituille säätiöille samoja verovapautuksia kuin samankaltaisille säätiöille, jotka ovat lähtökohtaisesti yleisesti verovelvollisia tässä valtiossa (ks. vastaavasti asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 29 kohta).

49 Tältä osin on muistutettava, että mikään ei estä kyseessä olevia veroviranomaisia vaatimasta, että verovapautusta vaativa yleishyödyllinen säätiö toimittaa sellaisia asiaa koskevia selvityksiä, joiden perusteella veroviranomaiset voivat suorittaa tarpeelliset tarkastukset. Kansallista järjestelmää, jolla ehdottomasti estetään verovelvollisia esittämästä tuollaista näyttöä, ei voida perustella verotarkastusten tehokkuudella (ks. vastaavasti em. asia Laboratoires Fournier, tuomion 25 kohta).

50 Lisäksi kyseessä olevat veroviranomaiset voivat jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna 16.11.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/106/EY (EUVL

L 359, s. 30), perusteella pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia toimittamaan sille kaikki sellaiset tiedot, jotka se tarvitsee määrittääkseen verovelvollisen veron oikein, mukaan luettuna mahdollisuuden myöntää sille verovapautus (ks. asia C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999, Kok. 1999, s. I-7641, 26 kohta ja asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6817, 42 kohta).

51 Kolmanneksi Saksan hallitus väittää, että ulkomaille sijoittautuneen säätiön vapautus yhteisöverosta tulojen osalta, jotka se saa sen Saksassa sijaitsevan omaisuuden hoidosta, asettaa kyseenalaiseksi kansallisen verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden. Saksan hallituksen mukaan vapautuksen tarkoituksena on poistaa verovelvollisuus yleishyödyllisten säätiöiden yleisen edun mukaiselta toiminnalta. Sikäli kuin viimeksi mainitut hoitavat välittömästi yleistä etua palvelevia tehtäviä, ne korvaavat valtion, joka voi myöntää niille vastaavasti veroetuuden loukkaamatta velvollisuuttaan tasaveroiseen kohteluun.

52 Tältä osin on muistutettava, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että tarpeella säilyttää verotusjärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus (asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 28 kohta ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305, 21 kohta).

53 Jotta kuitenkin tähän tarpeeseen tukeutuva perustelu voitaisiin hyväksyä, kyseisen veroedun on oltava suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (ks. vastaavasti asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995, Kok. 1995, s. I-3955, 18 kohta; asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996, Kok. 1996, s. I-3089, 58 kohta; asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 29 kohta; em. asia Vestergaard, tuomion 24 kohta ja asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002, Kok. 2002, s. I-10829, 52 kohta).

54 Kuten edellä mainitussa asiassa Bachmann annetun tuomion 21–23 kohdasta ja edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Belgia annetun tuomion 14–16 kohdasta ilmenee, nämä tuomiot perustuvat siihen, että Belgian oikeudessa on mahdollisuudella vähentää vakuutusmaksut veronalaisista tuloista saman tuloverovelvollisen osalta suora yhteys myöhemmin tapahtuvaan vakuutuksenantajan suorittamien rahamäärien verotukseen (em. asia Manninen, tuomion 42 kohta).

55 Saksan hallitusten väitettä, jolla pyritään perustelemaan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus sillä, että on tarpeen taata verojärjestelmän johdonmukaisuus, ei kuitenkaan voida hyväksyä.

56 Toisaalta veroetua, joka koostuu vuokratulojen verovapaudesta, ei vastaa mikään rasitus, joka koskisi yleisesti verovelvollisia säätiöitä. Toisin sanoen verotusjärjestelmässä ei ole olemassa suoraa yhteyttä tämän vapautuksen ja sen välillä, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero.

57 Toisaalta, vaikka halu varata verovapautus yleishyödyllisille säätiöille, jotka noudattavat tämän jäsenvaltion poliittisia tavoitteita, voi vaikuttaa ensi näkemältä lailliselta, AO:n 52 §:ssä ei kuitenkaan ennakkoratkaisukysymyksen esittäneen tuomioistuimen yhteisöjen tuomioistuimelle toimittamien tietojen mukaan edellytetä, että edistämistoimenpiteet tulisivat kotimaisen yhdyskunnan hyväksi. Tällä perusteella kansallinen tuomioistuin katsoo, että pääasiassa kyseessä oleva säätiö voisi saada hyväkseen vapautuksen, jos sillä olisi samat tavoitteet ja sen kotipaikka olisi Saksassa.

58 Neljänneksi Saksan hallitus korostaa, että kieltäytyminen myöntää rajoitetusti verovelvollisille säätiöille verovapautus on perusteltu välttämättömyydellä säilyttää veropohja.

59 Yhteisöveron vapautuksen myöntäminen ulkomaille sijoittautuneille yleishyödyllisille säätiöille johtaisi varmasti Saksan liittotasavallan verotulojen vähenemiseen yhteisöveron osalta. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä kuitenkin seuraa, että verotulojen vähenemistä ei voida katsoa pakottavaksi yleisen edun mukaiseksi syyksi, johon voidaan vedota perusvapauden periaatteen vastaisen toimenpiteen perustelemiseksi (ks. vastaavasti em. asia Verkooijen, tuomion 59 kohta; asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002, Kok. 2002, s. I-8147, 56 kohta; em. asia X ja Y, tuomion 50 kohta ja em. asia Manninen, tuomion 49 kohta).

60 Viidenneksi etenkin Finanzamt ja Saksan hallitus ovat esittäneet suullisessa käsittelyssä, että ei ole suljettu pois, että rikollisjoukot ja terroristijärjestöt käyttäisivät säätiön oikeudellista muotoa rahanpesuun ja rahojen laittomaan siirtämiseen toisesta jäsenvaltiosta toiseen.

61 Vaikka oletettaisiin, että jäsenvaltioiden viranomaiset pyrkisivät rikollisuuden torjuntaan varatessaan verovapautuksen kotimaahan sijoittautuneille yleishyödyllisille säätiöille, yleisluonteista oletusta rikollisesta toiminnasta ei voida kuitenkaan tehdä sillä perusteella, että säätiö on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon. Lisäksi se, että tuollaisilta säätiöiltä evätään verovapautus, vaikka on olemassa erilaisia tapoja tarkastaa niiden tilejä ja toimintaa, vaikuttaa toimenpiteeltä, joka ylittää sen, mikä on tarpeen rikollisuuden ehkäisemiseksi (ks. vastaavasti asia C-243/01, Gambelli ym., tuomio 6.11.2003, Kok. 2003, s. I-13031, 74 kohta).

62 Edellä esitetty huomioon ottaen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 73 b artiklaa, luettuna yhdessä perustamissopimuksen 73 d artiklan kanssa, on tulkittava siten, että niiden vastaista on, että jäsenvaltio, joka vapauttaa yhteisöverosta lähtökohtaisesti yleisesti verovelvollisten säätiöiden jäsen-

valtiosta saamat vuokratulot, jos näiden säätiöiden kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, kieltäytyy myöntämästä samaa vapautusta samankaltaisista tuloista yksityisoikeuden mukaisesti perustetulle yleishyödylliselle säätiölle pelkästään siitä syystä, että koska se on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, se on ensiksi mainitun jäsenvaltion alueella vain rajoitetusti verovelvollinen.

Oikeudenkäyntikulut

63 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklaa, luettuna yhdessä perustamissopimuksen 73 d artiklan kanssa, on tulkittava siten, että niiden vastaista on, että jäsenvaltio, joka vapauttaa yhteisöverosta lähtökohtaisesti yleisesti verovelvollisten säätiöiden jäsenvaltiosta saamat vuokratulot, jos näiden säätiöiden kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa, kieltäytyy myöntämästä samaa vapautusta samankaltaisista tuloista yksityisoikeuden mukaisesti perustetulle yleishyödylliselle säätiölle pelkästään siitä syystä, että koska se on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, se on ensiksi mainitun jäsenvaltion alueella vain rajoitetusti verovelvollinen.

Allekirjoitukset