YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

11 päivänä syyskuuta 2007 *

Asiassa C-76/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Köln (Saksa) on esittänyt 27.1.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 16.2.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Herbert Schwarz ja

Marga Gootjes-Schwarz

vastaan

Finanzamt Bergisch Gladbach,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (esittelevä tuomari) ja K. Lenaerts sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič ja J. Malenovský,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 2.5.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Schwarz ja Gootjes-Schwarz, edustajanaan Rechtsanwalt W. Meilicke,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja U. Forsthoff,

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

kuultuaan julkisasiamiehen 21.9.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY:n perustamissopimuksen 8 a artiklan 1 kohdan sekä 48, 52 ja 59 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 18 artiklan 1 kohta sekä EY 39, EY 43 ja EY 49 artikla) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Schwarz ja Gootjes-Schwarz (jäljempänä puolisot Schwarz), jotka ovat Saksassa asuvia Saksan kansalaisia, ja Finanzamt Bergisch Gladbach (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee viimeksi mainitun päätöstä evätä puolisoilta verovähennys sellaisten koulumaksujen osalta, jotka he suorittivat siitä, että heidän lapsensa kävivät toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta koulua, koska kansallisen tuloverolainsäädännön mukaan kyseinen vähennys myönnetään vain niille verovelvollisille, jotka ovat suorittaneet koulumaksuja tietyille saksalaisille yksityiskouluille.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

3 Saksan liittotasavallan 23.5.1949 säädetyn perustuslain (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, jäljempänä perustuslaki) 7 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

"4) Oikeus yksityisten koulujen perustamiseen taataan. Julkisia kouluja korvaavien yksityisten koulujen on saatava lupa valtiolta, ja niihin sovelletaan osavaltion lainsäädäntöä. Lupa on myönnettävä, mikäli yksityisen koulun opetukselle asettamat tavoitteet, varustetaso ja opettajien akateeminen koulutus ovat samantasoisia kuin julkisissa kouluissa ja mikäli vanhempien omistussuhteisiin perustuvaa oppilaitten erottelua ei tueta. Lupaa ei saa myöntää, mikäli opettajien taloudellista ja oikeudellista asemaa ei ole turvattu riittävällä tavalla."

4 Tuloverolain, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997 I, s. 821; jäljempänä EStG), 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Erityisiä menoja [Sonderausgaben] [jotka oikeuttavat vähennykseen tuloverotuksessa] ovat seuraavat kustannukset, kun ne eivät ole elinkeinomenoja eivätkä tulonhankkimiskustannuksia:

1. – –

9. 30 prosenttia maksuista, jotka verovelvollinen suorittaa sellaisen lapsen, jonka osalta hän saa lapsivähennyksen tai lapsilisää, koulunkäynnistä perustuslain 7 §:n 4 momentin mukaisesti valtiollisesti hyväksytyssä tai osavaltion lainsäädännössä sallitussa korvaavassa koulussa tai osavaltion lainsäädännössä tunnustetussa yleissivistävässä täydentävässä koulussa, lukuun ottamatta majoitukseen ja elatukseen liittyviä maksuja."

5 Lisäksi EStG:n 33 §:n 1 momentin mukaan verovelvollinen voi hakemuksestaan saada tuloveron huojennuksen, jos tälle aiheutuu pakosta suurempia kustannuksia (poikkeukselliset kustannukset) kuin suurelle enemmistölle niistä verovelvollisista, joilla on vastaavat tulot sekä vastaavat varallisuus- ja perhesuhteet.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

6 Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan puolisot Schwarz asuivat Saksassa ja olivat siellä tuloverotuksessa yhteisesti verotettavia. Asianomaisten mukaan heidän kolme lastaan tarvitsevat erityistä kouluopetusta. Tästä syystä he ilmoittivat kaksi lapsistaan, joista toinen on syntynyt 1981 ja toinen 1986, Skotlantiin sijoittautu-

neeseen ja erittäin lahjakkaiden lasten opetukseen erikoistuneeseen kouluun nimeltä Cademuir International School (jäljempänä Cademuir School), jolle he suorittivat koulumaksuja vuosina 1998 ja 1999.

7 Koska puolisot Schwarz eivät aluksi jättäneet veroilmoituksia kyseisiltä vuosilta, toimivaltaiset viranomaiset arvioivat heidän veronsa määräytymisperusteet. He tekivät saamistaan arvioverotuspäätöksistä oikaisuvaatimuksen Finanzamtissa.

8 Tämän oikaisuvaatimuksen yhteydessä esittämissään veroilmoituksissa puolisot Schwarz ilmoittivat ensisijaisesti EStG:n 33 §:n 1 momentissa tarkoitettuina poikkeuksellisina kustannuksina eri rahamääriä, jotka vastasivat vuosien 1998 ja 1999 osalta koulumaksuja, jotka he olivat suorittaneet lastensa käymälle yksityiskoululle, ja yhden lapsensa sairaalakuluja.

9 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoittaa, että puolisot Schwarz eivät ole täsmentäneet, mikä osa näistä rahamääristä koskee koulumaksuja, kun majoitusta ja elatusta ei oteta huomioon, mutta että tämä osa on vähintään 10 000 Saksan markkaa (DEM) vuodessa.

10 Finanzamt antoi 13.9.2001 oikaisumenettelyn yhteydessä muutetut verotuspäätökset, joissa se otti huomioon puolisoiden Schwarz ilmoittaman veron määräytymisperusteen, paitsi niitä poikkeuksellisia kustannuksia, joihin he olivat vedonneet. Koska asianomaiset pysyttivät oikaisuvaatimuksensa, Finanzamt hylkäsi sen perusteettomana 6.12.2001 tekemällään päätöksellä. Tähän viimeksi mainittuun päätökseen puolisot Schwarz ovat hakeneet muutosta Finanzgericht Kölniltä.

11 Muutoksenhaussaan puolisot Schwarz vaativat ensisijaisesti, että heille vuosilta 1998 ja 1999 määrättyä tuloveroa huojennetaan niiden EStG:n 33 §:n 1 momentissa tarkoitettujen poikkeuksellisten kustannusten perusteella, joita heille on aiheutunut. Toissijaisesti he vaativat, että heille myönnetään vähennys erityisinä menoina EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan nojalla.

12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ensinnäkin hylkää puolisoiden Schwarz esittämän vaatimuksen ottaa EStG:n 33 §:n 1 momentissa tarkoitettuina poikkeuksellisina kustannuksina huomioon rahamäärät, joihin he ovat vedonneet.

13 Tämä tuomioistuin täsmentää sitten, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohtaa sovelletaan vain silloin, kun on kyse tiettyjen Saksan alueelle sijoittautuneiden koulujen käymisestä, ja että näin ollen koulumaksuja, jotka on suoritettu toisessa jäsenvaltiossa sijaitseville kouluille, ei voida ottaa huomioon sellaisina erityisinä menoina, jotka oikeuttavat verovähennykseen. Koska EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetty vähennys on rajoitettu koskemaan tietyille Saksaan sijoittautuneille kouluille suoritettuja koulumaksuja, kyseinen tuomioistuin epäilee tällaisen rajoituksen yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa.

14 Tässä tilanteessa Finanzgericht Köln on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY:n perustamissopimuksen 8 a – – artikla ([unionin kansalaisten] yleinen liikkumisvapaus), 48 – – artikla (työntekijöiden vapaa liikkuvuus), 52 – – artikla (sijoittautumisvapaus) tai 59 – – artikla (palvelujen tarjoamisen vapaus) esteenä sille, että tietyille saksalaisille kouluille suoritettavia koulumaksuja, toisin kuin muualla [Euroopan] yhteisön alueella sijaitseville kouluille suoritettavia koulumaksuja,

pidetään [EStG:n], sellaisena kuin sitä sovellettiin vuosien 1998 ja 1999 osalta, 10 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaisesti verovähennykseen oikeuttavina erityisinä menoina?"

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko EY:n perustamissopimuksen 8 a artiklan 1 kohta tai 48, 52 tai 59 artikla esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvolliset voivat vähentää tuloverotuksessa erityisinä menoina tietyille tämän jäsenvaltion alueelle sijoittautuneille yksityiskouluille suorittamansa koulumaksut mutta jossa evätään yleisesti tällainen mahdollisuus silloin, kun koulumaksut on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yksityiskoululle.

16 Aluksi on täsmennettävä, että koska pääasian taustalla olevat tosiseikat koskevat vuosia 1998 ja 1999, unionin kansalaisten vapaata liikkuvuutta, sijoittautumisvapautta, työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja palvelujen tarjoamisen vapautta koskevat määräykset ovat peräisin EY:n perustamissopimuksen eri versioista sen mukaan, liittyykö pääasiassa kyseessä oleva oikeudellinen tilanne Amsterdamin sopimuksen voimaantulopäivää 1.5.1999 edeltävään vai sen jälkeiseen aikaan (EY:n perustamissopimuksen 8 a artiklan 1 kohta sekä 48, 52 ja 59 artikla 1.5.1999 edeltävän oikeudellisen tilanteen osalta; EY 18 artiklan 1 kohta sekä EY 39, EY 43 ja EY 49 artikla kyseisen päivän jälkeisen oikeudellisen tilanteen osalta).

17 Koska kuitenkin kyseisten artiklojen sisältöä ei niiden olennaisilta osilta muutettu Amsterdamin sopimuksella, kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 16 kohdassa, kyseisiin määräyksiin viitataan jäljempänä käyttäen numerointia, joka on ollut voimassa 1.5.1999 jälkeen.

EY:n perustamissopimuksen sovellettavat määräykset

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

18 Puolisot Schwarz totesivat ensinnäkin istunnossa, että EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan osalta he yhtyvät näkemykseen, jonka Euroopan yhteisöjen komissio esitti tänään annettuun tuomioon johtaneessa asiassa C-318/05, komissio vastaan Saksa (Kok. 2007, s. I-6957) ja jonka mukaan kyseisiä artikloja on sovellettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen lainsäädäntöön.

19 He katsovat sitten, että palvelujen tarjoamisen vapauden periaatetta on sovellettava pääasian taustalla olevaan tilanteeseen, koska yhtäältä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella lainsäädännöllä rajoitetaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yksityiskoulujen, jotka haluavat tarjota palvelujaan saksalaisten verovelvollisten lapsille, koulutustarjontaa ja koska toisaalta saksalaiset verovelvolliset, jotka suunnittelevat lastensa ilmoittamista tällaiseen yksityiskouluun, voivat luopua tällaisesta ajatuksesta kyseisen lainsäädännön takia.

20 Puolisoiden Schwarz mukaan Cademuir Schoolin kaltaiset toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet yksityiskoulut tarjoavat vastikkeellisia palveluja, eikä voida pitää mahdottomana, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan nojalla tuettavat saksalaiset koulut ovat palvelujen tarjoajan asemassa. Heidän mukaansa nimittäin rahamääriä, jotka vanhemmat, jotka voivat vähentää verotuksessa 30 prosenttia varsinaisista koulumaksuista, tosiasiallisesti suorittavat kyseisille saksalaisille kouluille, voivat olla korkeampia kuin ne koulumaksut, jotka suoritetaan Cademuir Schoolin kaltaiselle toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle koululle.

21 Saksan hallitus väittää ensinnäkin, että EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklaa ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen.

22 Se katsoo sitten, että Cademuir Schoolin harjoittama opetustoiminta ei kuulu EY 49 artiklan soveltamisalaan. Palvelujen tarjoamisen vapaus edellyttää, että kyse on taloudellisesta toiminnasta, kuten ilmenee EY 50 artiklan sanamuodosta, jonka mukaan palveluilla tarkoitetaan "suorituksia, joista tavallisesti maksetaan korvaus".

23 Saksan hallituksen mukaan koulut eivät harjoita taloudellista toimintaa. Oppilaitosten harjoittamasta toiminnasta ei tavallisesti makseta korvausta, eikä sitä voida pitää EY 50 artiklassa tarkoitettuna palvelujen tarjoamisena (ks. vastaavasti asia 263/86, Humbel ja Edel, tuomio 27.9.1988, Kok. 1988, s. 5365, 18 kohta).

24 Kyseinen hallitus toteaa, että vaikka opetuksesta, jota pääasiallisesti yksityisin varoin rahoitettavat korkeakoulut antavat, tuleekin EY 50 artiklassa tarkoitettu palvelu (asia C-109/92, Wirth, tuomio 7.12.1993, Kok. 1993, s. I-6447, 17 kohta), Cademuir Schoolin pelkästä yksityisestä luonteesta ei voida päätellä, että se harjoittaa taloudellista toimintaa. Tällaista päätelmää ei voida tehdä myöskään sen perusteella, että vanhemmat suorittavat koulumaksuja. Sillä nimittäin, että suoritetaan koulumaksuja, jotta voitaisiin osallistua tietyssä määrin kansallisen koulutusjärjestelmän toimintakuluihin, ei ole vaikutusta, sillä kyseessä olevaa toimintaa ei voida luokitella palvelujen tarjoamiseksi (ks. vastaavasti em. asia Humbel ja Edel, tuomion 19 kohta ja em. asia Wirth, tuomion 15 kohta). Saksan hallitus huomauttaa lisäksi siitä, että ennakkoratkaisupyynnössä ei ilmoiteta, rahoitetaanko Cademuir School yksinomaan vai pääasiassa yksityisin varoin (esim. vanhempien maksamin avustuksin) tai onko se voittoa tavoitteleva oppilaitos.

25 Komissio katsoo Saksan hallituksen tavoin, että pääasiassa ei ole kyse EY 39 artiklassa määrätyn työntekijöiden vapaan liikkuvuuden tai EY 43 artiklassa määrätyn sijoittautumisvapauden rajoituksesta.

26 Komissio väittää ensisijaisesti, että EY 49 artiklaa voidaan soveltaa ja että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle.

27 Komissio katsoo tämän osalta, että pääasiaan voidaan soveltaa niin sanottua passiivista palvelujen tarjoamisen vapautta, jonka yhteydessä palvelun vastaanottajat eli puolisoiden Schwarz lapset menevät toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen palvelujen tarjoajan luo eli tässä tapauksessa käyvät tässä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa yksityiskoulua.

28 Komission mukaan nuorten kasvatuksessa ja koulutuksessa voi olla kyse palveluista. Asiassa Humbel ja Edel ja asiassa Wirth annetuista tuomioista ilmenee, että vastikkeellisten opetuspalvelujen olennaisena piirteenä on se, että oppilas tai kolmas suorittaa maksuja, jotka vastaavat suunnilleen opetuksen taloudellisia kustannuksia. Tällaisessa tapauksessa opetuspalvelun tarjoamista on pidettävä taloudellisena toimintana.

29 Komissio kuitenkin toteaa, että sellaisessa julkisessa opetuksessa, jolla valtio pyrkii suorittamaan yhteiskunnallisia, kulttuurisia ja koulutuksellisia tehtäviään ja jonka kustannuksista suurimman osan valtio maksaa, ei ole kyse vastikkeellisesta palvelusta (ks. vastaavasti em. asia Wirth, tuomion 15 ja 16 kohta). Se, että oppilas mahdollisesti osallistuu julkisen opetuksen rahoitukseen maksamalla kirjoittautumismaksun, ei riitä tekemään tästä opetuksesta vastikkeellista palvelua (ks. vastaavasti em. asia Humbel ja Edel, tuomion 19 kohta).

30 Komissio katsoo, että palvelujen tarjoamisen vapauden periaatteen sovellettavuutta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin tosiseikkoihin ei voida kyseenalaistaa, sillä palvelujen vastikkeellisuuden arviointi ei voi perustua yksinomaan siihen, että tarkastellaan Saksan järjestelmässä edullisemmassa asemassa olevien yksityiskoulujen tilannetta. Komission mukaan on päinvastoin tukeuduttava niiden yksityiskoulujen tilanteeseen, jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon ja jotka on jätetty EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetyn veroedun ulkopuolelle.

31 Koska joissakin jäsenvaltioissa on yksityiskouluja, jotka selviävät ilman minkäänlaista valtion avustusta ja joita hallinnoidaan voittoa tavoittelevien yritysten tavoin, EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdasta ilmenevän kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa suljetaan yleisesti rahamäärät, jotka on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille kouluille, siinä säädetyn veroedun ulkopuolelle, on omiaan rajoittamaan näiden voittoa tavoittelevien toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yksityiskoulujen sellaista palvelujen tarjontaa, joka tapahtuu jäsenvaltiosta toiseen.

32 Komissio katsoo toissijaisesti, että mikäli yhteisöjen tuomioistuimen mukaan pääasiassa ei voida soveltaa palvelujen tarjoamisen vapauden periaatetta, EY 12 artiklan ensimmäisen kohdan ja EY 18 artiklan 1 kohdan määräyksiä yhdessä tarkasteltuina voidaan soveltaa, ja ne ovat esteenä kyseiselle lainsäädännölle.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

33 Ensinnäkin EY:n perustamissopimuksen niiden määräysten määrittämiseksi, joita voidaan soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin tosiseikkoihin, on todettava, kuten julkisasiamies teki ratkaisuehdotuksensa 25 kohdassa, ettei näitä tosiseikkoja ole tarpeen tutkia EY 39 eikä myöskään EY 43 artiklan valossa. Sellaiset puolisoiden Schwarz kaltaiset vanhemmat nimittäin, jotka ovat tuloverovelvollisia jäsenvaltiossa ja lähettävät lapsensa käymään toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta yksityiskoulua, vaikkeivät he tee tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa mitään palkkatyötä eivätkä

itse harjoita siellä minkäänlaista taloudellista toimintaa, eivät niin tehdessään käytä oikeuttaan tehdä palkkatyötä toisessa jäsenvaltiossa eivätkä he myöskään käytä oikeuttaan sijoittautua sinne itsenäisinä ammatinharjoittajina, joten EY 39 ja EY 43 artiklaa ei voida soveltaa heidän tilanteeseensa.

34 Toiseksi on palautettava mieleen, että palvelujen tarjoamisen vapauden takaavat määräykset ovat erityinen ilmaus EY 18 artiklasta, jossa yleisesti määrätään unionin kansalaisten oikeudesta liikkua ja oleskella vapaasti jäsenvaltioiden alueella (asia C-92/01, Stylianakis, tuomio 6.2.2003, Kok. 2003, s. I-1291, 18 kohta ja asia C-208/05, ITC, tuomio 11.1.2007, Kok. 2007, s. I-181, 64 kohta). Jos siis pääasia kuuluu EY 49 artiklan soveltamisalaan, yhteisöjen tuomioistuimen ei tarvitse lausua EY 18 artiklan tulkinnasta (ks. em. asia Stylianakis, tuomion 20 kohta ja em. asia ITC, tuomion 65 kohta).

35 EY 18 artiklan 1 kohdasta on siis tarpeen lausua vain, mikäli pääasia ei kuulu EY 49 artiklan soveltamisalaan.

36 Tämän osalta on ensinnäkin muistutettava siitä, että vaikka EY 50 artiklan kolmannessa kohdassa mainitaankin vain aktiivinen palvelujen tarjoamisen vapaus, jonka yhteydessä palvelujen tarjoaja menee palvelujen vastaanottajan luo, vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelujen tarjoamisen vapaus sisältää palvelujen vastaanottajien vapauden mennä toiseen jäsenvaltioon, jossa palvelujen tarjoaja on, hankkiakseen siellä nämä palvelut (ks. yhdistetyt asiat 286/82 ja 26/83, Luisi ja Carbone, tuomio 31.1.1984, Kok. 1984, s. 377, Kok. Ep. VII, s. 455, 10 ja 16 kohta). Pääasiassa on kyse verovähennyksen epäämisestä sillä perusteella, että käyty yksityiskoulu on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, ja siis mahdollisuudesta käyttää tällaiselta koululta peräisin olevaa koulutustarjontaa.

37 On kuitenkin tutkittava, onko tällaisen koulutustarjonnan tarkoituksena palvelujen tarjoaminen. Tätä varten on selvitettävä, kuuluuko Cademuir Schoolin kaltaisen koulun antama opetus EY 50 artiklan ensimmäisen kohdan mukaisesti "suorituksiin, joista tavallisesti maksetaan korvaus".

38 Tämän viimeksi mainitun määräyksen on jo katsottu tarkoittavan, että korvauksen olennainen piirre on se, että korvaus on kyseessä olevan suorituksen taloudellinen vastike (ks. em. asia Humbel ja Edel, tuomion 17 kohta; asia C-157/99, Smits ja Peerbooms, tuomio 12.7.2001, Kok. 2001, s. I-5473, 58 kohta; asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002, Kok. 2002, s. I-8147, 26 kohta; asia C-355/00, Freskot, tuomio 22.5.2003, Kok. 2003, s. I-5263, 55 kohta ja asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6817, 23 kohta).

39 Yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen jättänyt EY 50 artiklaan sisältyvän palvelujen käsitteen ulkopuolelle opetuksen, jota antavat sellaiset tietyt oppilaitokset, jotka kuuluvat julkiseen koulutusjärjestelmään ja joita rahoitetaan kokonaan tai pääasiallisesti julkisin varoin (ks. vastaavasti em. asia Humbel ja Edel, tuomion 17 ja 18 kohta ja em. asia Wirth, tuomion 15 ja 16 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että perustaessaan ja pysyttäessään tällaisen julkisen koulutusjärjestelmän, joka saa yleensä rahoituksensa julkisista varoista eikä oppilailta tai heidän vanhemmiltaan, valtio ei pyri harjoittamaan voittoa tuottavaa toimintaa, vaan se suorittaa yhteiskunnallisia, kulttuurisia ja koulutuksellisia tehtäviään väestöään kohtaan.

40 Yhteisöjen tuomioistuin on sitä vastoin katsonut, että opetuksessa, jota antavia oppilaitoksia rahoitetaan pääosin yksityisin, erityisesti opiskelijoilta ja heidän vanhemmiltaan saatavin varoin, on kyse EY 50 artiklassa tarkoitetusta palvelusta, koska näiden oppilaitosten tavoitteena on tarjota palvelu korvausta vastaan (em. asia Wirth, tuomion 17 kohta).

41 Tässä yhteydessä on täsmennettävä, että tämän yksityisen rahoituksen ei tarvitse olla pääasiallisesti peräisin oppilailta tai heidän vanhemmiltaan. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan nimittäin EY 50 artiklassa ei vaadita, että palvelu olisi sen vastaanottajien maksama (ks. erityisesti asia 352/85, Bond van Adverteerders ym., tuomio 26.4.1988, Kok. 1988, s. 2085, Kok. Ep. IX, s. 455, 16 kohta; yhdistetyt asiat C-51/96 ja C-191/97, Deliège, tuomio 11.4.2000, Kok. 2000, s. I-2549, 56 kohta; em. asia Smits ja Peerbooms, tuomion 57 kohta ja em. asia Skandia ja Ramstedt, tuomion 24 kohta).

42 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ilmoittamista tiedoista ilmenee, että koulumaksut, jotka puolisot Schwarz suorittivat Cademuir Schoolille kahdesta lapsestaan, on arvioitu olevan yksinään vähintään 10 000 DEM vuodessa. Saksan hallituksen mukaan tämä määrä on selvästi suurempi kuin niiden yksityiskoulujen vaatima määrä, jotka ovat sijoittautuneet Saksaan ja joihin sovelletaan EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohtaa.

43 Koska ennakkoratkaisupyynnössä ei esitetä mitään täsmällistä tietoa Cademuir Schoolin rahoitus- ja toimintatavoista, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on joka tapauksessa arvioida, rahoitetaanko tämä koulu pääasiassa yksityisin varoin.

44 On lisättävä, että sen selvittämiseksi, voidaanko EY 49 artiklaa soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin tosiseikkoihin, on merkityksetöntä, suorittavatko palvelun vastaanottajan jäsenvaltioon, tässä tapauksessa Saksan liittotasavaltaan, sijoittautuneet koulut, jotka on hyväksytty, sallittu tai tunnustettu tässä valtiossa EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitetulla tavalla, sellaisia palveluja, joista on kyse EY 50 artiklan ensimmäisessä kohdassa. Merkitystä on vain sillä, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yksityiskoulun voidaan katsoa tarjoavan palveluja korvausta vastaan.

45 Yhteisöjen tuomioistuin nimittäin katsoi asiassa C-372/04, Watts, 16.5.2006 antamassaan tuomiossa (Kok. 2006, s. I-4325, 90 kohta), joka koskee palvelun

tarjoamisena pidettävää lääketieteellistä hoitoa, että EY 49 artiklaa oli sovellettava Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuneen sellaisen potilaan tilanteeseen, jonka terveydentila edellytti sairaalahoitoa ja joka mentyään toiseen jäsenvaltioon hankkiakseen siellä kyseessä ollutta vastikkeellista hoitoa haki sitten hoitokulujensa korvaamista kansallisesta terveydenhoitojärjestelmästä, vaikka Yhdistyneen kuningaskunnan kansallisessa terveydenhoitojärjestelmässä tarjottiin ilmaiseksi täysin samanlaisia luontoisetuuksia.

46 Yhteisöjen tuomioistuin totesi kyseisen tuomion 91 kohdassa, että ilman, että käsiteltävänä olleessa tapauksessa olisi ollut tarpeen ratkaista, oliko tämän tuomion taustalla olleessa asiassa kyseessä olleen kaltaisen kansallisen terveydenhoitojärjestelmän piirissä annettu sairaalahoito itsessään palvelu, jota tarkoitetaan palvelujen tarjoamisen vapautta koskevissa EY:n perustamissopimuksen määräyksissä, oli katsottava, että pääasian taustalla olevan kaltainen tilanne, jossa henkilö, jonka terveydentila edellyttää sairaalahoitoa, menee toiseen jäsenvaltioon ja saa siellä hoitoa vastiketta vastaan, kuuluu kyseisten määräysten soveltamisalaan.

47 Tästä seuraa, että EY 49 artiklaa sovelletaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisiin tosiseikkoihin silloin, kun kyseessä olevan jäsenvaltion verovelvolliset laittavat lapsensa yksityiskouluun, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon ja jonka voidaan katsoa tarjoavan vastikkeellisia palveluja eli joka rahoitetaan pääosin yksityisin varoin, minkä tarkistaminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle.

Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

48 Puolisoiden Schwarz mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö on EY 49 artiklan vastainen, eikä se ole perusteltu.

49 Saksan hallituksen mukaan palvelujen tarjoamisen vapauden mahdollinen rajoitus on perusteltu nyt käsiteltävänä olevassa asiassa.

50 Se katsoo ensinnäkin, että EY 49 artiklasta ei seuraa jäsenvaltiolle velvollisuutta tukea koulumaksujen perusteella myönnettävällä veroedulla oppilaitoksia, jotka kuuluvat toisen jäsenvaltion koulutusjärjestelmän piiriin. Jos Saksan liittotasavallan olisi sallittava alueensa ulkopuolella sijaitseville oppilaitoksille suoritettujen koulumaksujen vähennyskelpoisuus, tästä seuraisi, että näille viimeksi mainituille oppilaitoksille myönnettäisiin välillisesti samat avustukset kuin myönnetään saksalaisille yksityiskouluille, mikä olisi vastoin EY:n perustamissopimuksessa määrättyä toimivallan jakoa. EY 149 artiklassa nimittäin määrätään, että yhteisö toimii koulutuksen alalla pitäen arvossa jäsenvaltioiden vastuuta opetuksen sisällöstä ja koulutusjärjestelmän järjestämisestä sekä niiden sivistyksellistä ja kielellistä monimuotoisuutta.

51 Tämän osalta Saksan hallitus väittää, että koska koulutuspolitiikka kuuluu kunkin valtion keskeisiin tehtäviin ja koska sen rakenne vaihtelee suuresti jäsenvaltiosta toiseen historiallisten ja kulttuuristen perinteiden vuoksi, tällä alalla on keskeistä, että valtiolla on mahdollisuus suorittaa valvontaa ja antaa rahoitusta. Perustuslain 7 §:ssä säädetään opetuksen perusperiaatteista, ja lisäksi opetus kuuluu osavaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan. Tässä artiklassa, jossa säädetään yksityiskouluja koskevista pakollisista puitteista, taataan oikeus perustaa tällaisia kouluja ja mahdollistetaan siten sellainen dualistinen koulutusjärjestelmä, joka tarjoaa valinnanvapauden.

52 Kyseinen hallitus katsoo, että koska Saksan valtio ei voi mitenkään vaikuttaa Cademuir Schoolin organisointiin eikä etenkään opetusohjelmiin, se ei voi myöskään olla velvollinen tukemaan taloudellisesti tämän koulun toimintaa luopumalla sille kuuluvista verotuloista.

53 Saksan hallitus katsoo toiseksi, että pääasiassa kyseessä olevan veroedun epääminen silloin, kun koulumaksut on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille yksityiskouluille, on perusteltu siksi, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitetut saksalaiset koulut ja Cademuir Schoolin kaltaiset toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet yksityiskoulut eivät ole tilanteeltaan objektiivisesti rinnastettavissa toisiinsa.

54 Kyseisen hallituksen mukaan EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetään välillisestä valtion tuesta sellaisille tietyille yksityiskouluille, joille asetetaan erityisiä rasitteita. Kyseessä ovat valtiollisesti hyväksytyt korvaavat koulut, osavaltion lainsäädännössä sallitut korvaavat koulut ja osavaltion lainsäädännössä tunnustetut yleissivistävät täydentävät koulut.

55 Perustuslain 7 §:n 4 momentin nojalla hyväksytyille korvaaville kouluille asetettujen erittäin korkeiden laadullisten ja taloudellisten vaatimusten vastineeksi Saksan valtiosääntöoikeudessa säädetään vastaavasta julkisen rahoituksen velvollisuudesta. Saksan hallituksen mukaan valtiolla on harkintavaltaa, kun se takaa velvollisuutensa tukea kyseisen säännöksen mukaisia korvaavia yksityiskouluja. Tällainen tuki annetaan enimmäkseen suorien avustusten muodossa. Yksityiskoulut saavat siten noin 80 prosenttia summista, jotka maksetaan niihin rinnastettavissa olevalle julkiselle koululle. EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa konkretisoidaan tämä perustuslaillinen avustamisvelvollisuus, ja siinä tuetaan hyväksyttyjä kouluja välillisesti veroeduilla, jotka myönnetään koulumaksujen perusteella.

56 Sama pätee osavaltion lainsäädännössä sallittuihin korvaaviin kouluihin tai osavaltion lainsäädännössä tunnustettuihin yleissivistäviin täydentäviin kouluihin. Saksan hallitus tosin toteaa, että perustuslaissa asetettuja erityisiä vaatimuksia ei sovelleta näihin kouluihin ja että perustuslaista ei voida johtaa rahoitusvelvollisuutta. Osavaltion lainsäädännössä annettu lupa tai osavaltion lainsäädännössä annettu tunnustus asettaa kuitenkin käytännössä nämä koulut hyväksyttyjen koulujen kanssa

samaan oikeudelliseen järjestelmään. Tällaisesta luvasta tai tunnustuksesta johtuvien rasitteiden vuoksi valtiolla on myös näiden koulujen osalta avustamisvelvollisuus, vaikka tämä perustuukin pelkästään lakiin.

57 Saksan hallituksen mukaan tällaista yhteyttä yhtäältä valtion asettamien vaatimusten ja toisaalta vastaavan julkisen tuen välillä ei ole Cademuir Schoolin tapauksessa. Tällaisella oppilaitoksella ei etenkään ole velvollisuutta välttää vanhempien varallisuuteen perustuvaa oppilaiden valintaa eli velvollisuutta, joka merkitsee välttämättä, että koulumaksut eivät riitä kustannusten kattamiseen. Silloin poistuu se ratkaiseva seikka, joka koskee EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitettuihin kouluihin kohdistuvaa rasitetta, joka tekee valtion näille kouluille antaman tuen perustelluksi.

58 Lopuksi kyseinen hallitus katsoo, että veroedun ulottaminen Cademuir Schoolille suoritettuihin koulumaksuihin on vastoin perustuslain 7 §:n 4 momentin kolmanteen virkkeeseen sisältyvää vaatimusta välttää oppilaiden valinta vanhempien varallisuuden perusteella, ja lisäksi se voi johtaa EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan nojalla myönnettävän vähennyksen kokonaismäärän selvään kasvuun.

59 EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitetuille yksityiskouluille suoritettavat koulumaksut nimittäin vahvistetaan määrältään vähäisiksi, jotta voitaisiin välttää oppilaiden valinta heidän vanhempiensa varallisuuden perusteella, joten välillinen tuki, jonka valtio näille kouluille antaa oppilaiden vanhemmille aiheutuneiden erityisten menojen vähennyskelpoisuuden muodossa, on määrältään pieni. Asia on toisin Cademuir Schoolin kaltaisen koulun osalta, jonka koulumaksut ovat huomattavasti korkeammat kuin ensin mainittujen koulujen vaatimat koulumaksut.

60 Tämän osalta Saksan hallitus muistuttaa siitä, että yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa C-209/03, Bidar, 15.3.2005 antamassaan tuomiossa (Kok. 2005, s. I-2119,

56 kohta), että kaikilla jäsenvaltioilla on oikeus huolehtia siitä, että toisesta jäsenvaltiosta tuleville opiskelijoille toimeentuloa varten myönnettävien tukien myöntämisestä ei muodostu sellaista kohtuutonta kustannusta, jolla saattaisi olla vaikutuksia niiden tukien kokonaismäärään, joita kyseinen jäsenvaltio voi myöntää. Saksan hallitus pitää samalla tavalla perusteltuna, että jäsenvaltio asettaa veroedun myöntämiselle sellaiset kriteerit, joiden avulla voidaan välttää, että kyseinen etu alenee määrältään pienemmäksi kuin jäsenvaltio pitää tarpeellisena.

61 Komissio katsoo, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö on vastoin palvelujen tarjoamisen vapautta. Komission mukaan EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa ei säädetä sellaisista objektiivisista kriteereistä, joiden avulla olisi mahdollista määrittää, minkälaiset saksalaisten koulujen ja ulkomaisten koulujen vaatimat koulumaksut ovat vähennyskelpoisia. Kyseisessä säännöksessä asetetaan koulumaksujen vähennyskelpoisuuden edellytykseksi ainoastaan se, että kyseessä oleva yksityiskoulu on hyväksytty tai tunnustettu Saksassa, joten vähennyskelpoisuuden ratkaisevana edellytyksenä on se, että koulu on sijoittautunut tämän jäsenvaltion alueelle. Jokaiselle toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle yksityiskoululle suoritetut koulumaksut jäävät automaattisesti verovähennyksen soveltamisalan ulkopuolelle huolimatta niiden määrästä. Koska mikään näistä yksityiskouluista ei voi täyttää EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädettyjä edellytyksiä, näitä kouluja ei voida erottaa toisistaan sen mukaan, ovatko ne teoriassa rinnastettavissa saksalaisiin kouluihin vai eivät.

62 Komission mukaan kouluja, jotka ovat EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetyn järjestelmän takia epäedullisemmassa asemassa, ovat ainakin ne koulut, joiden yksinomaisena rahoituksena ovat niiden vaatimat koulumaksut ja niiden muu taloudellinen toiminta ja jotka siis kiistatta tarjoavat vastikkeellisia palveluja. Niiden syrjivää kohtelua on vähintäänkin pidettävä EY 49 artiklassa taatun palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksena.

63 Komission mukaan tällainen EY 49 artiklan rikkominen ei voi olla perusteltu varsinkaan, kun Saksan liittotasavalta on yhteisön oikeuden mukaisesti edelleen vapaa rajoittamaan koulumaksujen vähennyskelpoisuuden koskemaan tietynlaisia

kouluja tai tiettyjä määriä, kunhan vain se edellytys täyttyy, että vähennyskelpoisuus perustuu objektiivisiin kriteereihin eikä riipu koulun sijoittautumispaikasta. Komissio katsoo, että kyseisen rikkomisen vakavuutta lisää se, että jäsenvaltioiden kielten levittäminen ja opiskelijoiden liikkuvuuden edistäminen kuuluvat EY 149 artiklan 2 kohdan ensimmäisen ja toisen luetelmakohdan nojalla nimenomaisesti yhteisön tavoitteisiin.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

64 EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdasta ilmenevän kaltaisessa jäsenvaltion verolainsäädännössä asetetaan verovähennyksen myöntämisen edellytykseksi se, että koulumaksut on suoritettu tämän jäsenvaltion hyväksymille tai sovellettavassa osavaltion lainsäädännössä sallituille tai tunnustetuille yksityiskouluille, mikä jo edellyttää, että nämä koulut ovat sijoittautuneet tähän jäsenvaltioon.

65 Saksassa verovelvollisina olevilta evätään tässä lainsäädännössä yleisesti mahdollisuus vähentää veronalaisista tuloistaan osa niistä koulumaksuista, jotka liittyvät siihen, että heidän lapsensa käyvät toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa yksityiskoulua, vaikka tällainen mahdollisuus on voimassa niiden koulumaksujen osalta, jotka on suoritettu tietyille saksalaisille yksityiskouluille. Kyseisestä lainsäädännöstä siis aiheutuu näille verovelvollisille suurempi verorasitus silloin, kun he puolisoiden Schwarz tavoin ovat laittaneet lapsensa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan yksityiskouluun eivätkä Saksan alueelle sijoittautuneeseen yksityiskouluun.

66 EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdasta ilmenevän kaltaisesta lainsäädännöstä seuraa, että Saksassa asuville verovelvollisille on vähemmän houkuttelevaa laittaa lapsensa kouluihin, jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon. Lisäksi se rajoittaa myös koulutustarjontaa, joka on peräisin muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta yksityisiltä oppilaitoksilta ja joka on tarkoitettu Saksassa asuvien verovelvollisten lapsille.

67 Tällaisen lainsäädännön on katsottava rajoittavan EY 49 artiklassa taattua palvelujen tarjoamisen vapautta. Tämä artikla nimittäin estää kaikkien sellaisten kansallisten säännösten soveltamisen, joiden vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen pelkästään jäsenvaltion sisällä (ks. erityisesti asia C-118/96, Safir, tuomio 28.4.1998, Kok. 1998, s. I-1897, 23 kohta; em. asia Smits ja Peerbooms, tuomion 61 kohta; em. asia Danner, tuomion 29 kohta; asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 23 kohta; em. asia Watts, tuomion 94 kohta ja asia C-444/05, Stamatelaki, tuomio 19.4.2007, Kok. 2007, s. I-3185, 25 kohta).

68 Saksan hallituksen mukaan palvelujen tarjoamisen vapauden mahdollinen rajoitus on perusteltu ensinnäkin siksi, että palvelujen tarjoamisen vapautta koskevasta periaatteesta ei voi seurata velvollisuutta ulottaa tietyille jäsenvaltion koulutusjärjestelmään kuuluville kouluille myönnettävää edullisempaa verokohtelua koskemaan kouluja, jotka kuuluvat toisen jäsenvaltion koulutusjärjestelmän piiriin.

69 Tämän osalta on huomattava, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohta koskee koulumaksujen verokohtelua. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä katsotaan, että vaikka välitön verotus kuuluukin jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. erityisesti em. asia Danner, tuomion 28 kohta; asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006, Kok. 2006, s. I-11673, 36 kohta ja asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007, Kok. 2007, s. I-2107, 25 kohta).

70 Samoin on todettava, että vaikka onkin selvää, että yhteisön oikeudella ei loukata jäsenvaltioiden toimivaltaa opetuksen sisällön ja koulutusjärjestelmän järjestämisen sekä niiden sivistyksellisen ja kielellisen monimuotoisuuden osalta (EY 149 artiklan 1 kohta) eikä myöskään ammatillisen koulutuksen sisällön ja järjestämisen osalta (EY 150 artiklan 1 kohta), jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta, erityisesti niitä säännöksiä ja määräyksiä, jotka koskevat palvelujen tarjoamisen vapautta (ks. vastaavasti em. asia Watts, tuomion 92 ja 147 kohta).

71 Saksan hallituksen väitteestä, jonka mukaan jäsenvaltio ei voi olla velvollinen antamaan taloudellista tukea toisen jäsenvaltion koulutusjärjestelmään kuuluville kouluille, on lisäksi riittävää todeta, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa ei säädetä, että Saksan valtio antaa suoraa avustusta kyseessä oleville kouluille, vaan siinä säädetään vanhemmille myönnettävästä veroedusta näiden lapsistaan suorittamien koulumaksujen perusteella.

72 Kyseinen hallitus katsoo, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetyn veroedun epääminen silloin, kun koulumaksut on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille yksityiskouluille, on perusteltu siksi, että kyseisessä säännöksessä tarkoitetut saksalaiset koulut ja Cademuir Schoolin kaltaiset toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet yksityiskoulut eivät ole tilanteeltaan objektiivisesti rinnastettavissa toisiinsa, ja tästä argumentista on huomattava, että kyseisen säännöksen mukaan osa koulumaksuista on vähennyskelpoinen vain, mikäli kyseessä oleva yksityiskoulu on Saksassa hyväksytty, sallittu tai tunnustettu, eikä siinä säädetä sellaisesta objektiivisesta kriteeristä, jonka avulla olisi mahdollista selvittää, minkälaiset saksalaisten koulujen vaatimat koulumaksut ovat vähennyskelpoisia.

73 Tästä seuraa, että kaikilta muuhun jäsenvaltioon kuin Saksan liittotasavaltaan sijoittautuneilta yksityiskouluilta evätään pääasiassa kyseessä oleva veroetu automaattisesti pelkästään siitä syystä, etteivät ne ole sijoittautuneet Saksaan, eikä tällöin tarkastella, täyttävätkö ne joitain kriteerejä eli esimerkiksi sen, peritäänkö koulumaksut sen suuruisina, etteivät ne mahdollista oppilaiden valintaa heidän vanhempiensa varallisuuden perusteella.

74 Perustellakseen palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen, jollaisena pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä on pidettävä, Saksan hallitus myös katsoo edellä mainitussa asiassa Bidar annettuun tuomioon vedoten, että jäsenvaltio voi perustellusti sitoa avustuksen tai veroedun myöntämisen kriteereihin, joiden tarkoituksena on välttää, että tällaiset avustukset tai edut alenevat määrältään pienemmiksi kuin jäsenvaltio pitää tarpeellisena.

75 Tämän hallituksen mukaan argumentteja, jotka esitettiin kyseisessä tuomiossa, joka koskee opiskelijoiden toimeentulon kattamiseen tarkoitettujen avustusten myöntämistä ja unionin kansalaisten vapaata liikkuvuutta, on tarkasteltava yleisessä asiayhteydessä siten, että kun julkiset varat ovat rajallisia, verovähennyksen myöntämisen laajentaminen merkitsisi välttämättä yksityishenkilöille myönnettävien henkilökohtaisten vähennysten määrän alentamista, jotta toimenpide pysyisi verotuksellisesti neutraalina. Saksan hallitus toteaa tämän osalta, että valtion talousarviolle aiheutuvat lisäkustannukset johtuisivat siitä, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohtaa sovellettaisiin myös koulumaksuihin, jotka on suoritettu tietyille toisessa jäsenvaltiossa sijaitseville kouluille.

76 Tällaista argumenttia ei kuitenkaan voida hyväksyä seuraavista syistä.

77 Ensinnäkin yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotulojen vähentymisen estäminen ei kuulu syihin, jotka mainitaan EY 46 artiklassa luettuna yhdessä EY 55 artiklan kanssa, eikä sitä voida myöskään pitää yleisen edun mukaisena pakottavana syynä.

78 Siitä Saksan hallituksen väitteestä, jonka mukaan kukin jäsenvaltio voi vapaasti huolehtia siitä, ettei koulumaksuihin liittyvien avustusten myöntämisestä koidu sellaista kohtuutonta kustannusta, joka voisi vaikuttaa sen avustuksen kokonaismäärään, jonka kyseinen valtio voi myöntää, on todettava, että kyseisen hallituksen toimittamista tiedoista ilmenee, että se liiallinen taloudellinen kustannus, joka kyseisen hallituksen mukaan aiheutuisi verovähennyksen ulottamisesta tietyille toisessa jäsenvaltiossa sijaitseville kouluille suoritettuihin koulumaksuihin, johtuisi siitä, että näille kouluille välillisesti myönnettävät avustukset olisivat määrältään paljon suuremmat kuin ne avustukset, jotka maksetaan Saksassa hyväksytyille, sallituille tai tunnustetuille oppilaitoksille, koska toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden koulujen on rahoitettava toimintansa itse korkeilla koulumaksuilla.

79 Vaikka oletettaisiinkin, että edellä mainitussa asiassa Bidar annetussa tuomiossa esitettyjen perustelujen kanssa identtisiä perusteluja on sovellettava pääasian taustalla olevan kaltaisessa tilanteessa koulumaksuihin liittyvään veroetuun, tästä on todettava komission tavoin, että kun toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille kouluille suoritettuja koulumaksuja koskevan pääasiassa kyseessä olevan verovähennyksen epäämisellä pyritään varmistamaan, että yksityiskoulujen toimintakulut voidaan kattaa aiheuttamatta valtiolle kohtuutonta taloudellista kustannusta edellä mainitussa asiassa Bidar annetussa tuomiossa esitettyjen perustelujen mukaisesti, tällainen tavoite voitaisiin saavuttaa lievemmillä keinoilla.

80 Kuten nimittäin julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 62 kohdassa, valtiontalouden ylikuormittumisen välttääkseen jäsenvaltio voi vapaasti rajoittaa koulumaksujen perusteella vähennyskelpoisen määrän sellaiseen tiettyyn määrään, joka vastaa verovähennystä, jonka tämä valtio tiettyjen omien arvojensa perusteella myöntää alueellaan sijaitsevien koulujen käymisestä, mikä olisi lievempi keino kuin kyseisen verovähennyksen epääminen.

81 On joka tapauksessa suhteetonta evätä EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetty verovähennys kokonaan sellaisten koulumaksujen osalta, jotka Saksassa tuloverovelvolliset ovat suorittaneet muuhun jäsenvaltioon kuin Saksan liittotasavaltaan sijoittautuneille kouluille. Tällöin nimittäin jätetään kyseessä olevan verovähennyksen ulkopuolelle koulumaksut, jotka kyseiset verovelvolliset ovat suorittaneet toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille kouluille, riippumatta siitä, täyttävätkö nämä koulut sellaisia objektiivisia kriteerejä, jotka on vahvistettu kullekin jäsenvaltiolle ominaisten periaatteiden perusteella ja joiden avulla voidaan selvittää, minkälaiset koulumaksut oikeuttavat kyseiseen verovähennykseen.

82 Ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on edellä esitetyn perusteella vastattava, että kun jäsenvaltion verovelvolliset laittavat lapsensa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan ja pääosin yksityisin varoin rahoitettavaan kouluun, EY 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka

mukaan verovelvolliset voivat vähentää tuloverotuksessa erityisinä menoina tietyille tämän jäsenvaltion alueelle sijoittautuneille yksityiskouluille suorittamansa koulumaksut mutta jossa evätään yleisesti tällainen mahdollisuus silloin, kun koulumaksut on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yksityiskoululle.

Unionin kansalaisten vapaan liikkuvuuden rajoitus

83 Kuten tämän tuomion 35 ja 47 kohdasta ilmenee, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi katsoa, ettei EY 49 artiklaa voida soveltaa pääasian tosiseikkoihin, pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö on tutkittava EY 18 artiklaan nähden.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

84 Saksan hallituksen mukaan EY 18 artikla ei ole esteenä EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan kaltaiselle lainsäädännölle.

85 Komissio toteaa, että mikäli yhteisöjen tuomioistuin katsoo, ettei EY 49 artiklaa voida soveltaa, kyseinen lainsäädäntö on vastoin oikeuksia, jotka pääasian kantajille annetaan sekä EY 12 artiklan ensimmäisen kohdan että EY 18 artiklan 1 kohdan määräyksissä.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

86 Kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, unionin kansalaisen aseman tarkoituksena on olla jäsenvaltioiden kansalaisten perustavanlaatuinen asema, jonka perusteella samassa tilanteessa olevat jäsenvaltioiden kansalaiset voivat saada EY:n perustamissopimuksen aineellisella soveltamisalalla osakseen saman oikeudellisen kohtelun kansalaisuudestaan riippumatta, jollei tätä koskevista nimenomaisesti määrätyistä poikkeuksista muuta johdu (ks. erityisesti asia C-184/99, Grzelczyk, tuomio 20.9.2001, Kok. 2001, s. I-6193, 31 kohta; asia C-224/98, D'Hoop, tuomio 11.7.2002, Kok. 2002, s. I-6191, 28 kohta; asia C-148/02, Garcia Avello, tuomio 2.10.2003, Kok. 2003, s. I-11613, 22 ja 23 kohta ja asia C-224/02, Pusa, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-5763, 16 kohta).

87 Tällaisia yhteisön oikeuden soveltamisalaan kuuluvia tilanteita ovat muun muassa tilanteet, jotka koskevat EY:n perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien, erityisesti EY 18 artiklassa myönnetyn vapauden liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, käyttämistä (ks. erityisesti em. asia Grzelczyk, tuomion 33 kohta; em. asia D'Hoop, tuomion 29 kohta; em. asia Garcia Avello, tuomion 24 kohta ja em. asia Pusa, tuomion 17 kohta).

88 Koska unionin kansalaista on kohdeltava kaikissa jäsenvaltioissa oikeudellisesti samalla tavalla kuin samassa tilanteessa olevia näiden jäsenvaltioiden omia kansalaisia, olisi liikkumisvapautta koskevan oikeuden vastaista, jos häntä saataisiin kohdella siinä jäsenvaltiossa, jonka kansalainen hän on, epäedullisemmin kuin häntä kohdeltaisiin siinä tapauksessa, että hän ei olisi käyttänyt EY:n perustamissopimuksessa annettuja liikkumisvapautta koskevia mahdollisuuksia (em. asia D'Hoop, tuomion 30 kohta ja em. asia Pusa, tuomion 18 kohta).

89 Nämä mahdollisuudet eivät nimittäin saisi täyttä vaikutustaan, jos niiden käyttäminen saataisiin tehdä jäsenvaltion kansalaiselle vähemmän houkuttelevaksi

sillä tavalla, että hänen oleskelulleen vastaanottavassa jäsenvaltiossa asetetaan esteitä hänen kotivaltionsa lainsäädännössä, joka on hänelle epäedullinen pelkästään sen vuoksi, että hän on käyttänyt näitä mahdollisuuksiaan (ks. vastaavasti asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992, Kok. 1992, s. I-4265, Kok. Ep. XIII, s. I-19, 23 kohta; em. asia D'Hoop, tuomion 31 kohta; em. asia Pusa, tuomion 19 kohta ja asia C-406/04, De Cuyper, tuomio 18.7.2006, Kok. 2006, s. I-6947, 39 kohta).

90 Puolisoiden Schwarz lapset ovat toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa oppilaitosta käymällä käyttäneet oikeuttaan liikkua vapaasti. Asiassa C-200/02, Zhu ja Chen, 19.10.2004 annetusta tuomiosta (Kok. 2004, s. I-9925, 20 kohta) nimittäin ilmenee, että jopa pieni lapsi voi vedota yhteisön oikeudessa taattuihin vapaata liikkumista ja oleskelua koskeviin oikeuksiin.

91 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa kansallisessa lainsäädännössä kohdellaan Saksassa tuloverovelvollisia eri tavalla sen mukaan, ovatko he laittaneet lapsensa Saksassa sijaitsevaan kouluun vai lähettäneet lapsensa kouluun, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon.

92 Koska pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä asetetaan koulumaksuihin perustuvan verovähennyksen myöntämisen edellytykseksi se, että koulumaksut on suoritettu yksityiskoululle, joka täyttää tietyt edellytykset Saksassa, ja koska siinä evätään kyseinen vähennys tässä jäsenvaltiossa tuloverovelvollisilta sillä perusteella, että he ovat lähettäneet lapsensa käymään koulua toisessa jäsenvaltiossa, kyseinen lainsäädäntö saattaa Saksan kansalaisten lapset epäedullisempaan asemaan pelkästään siksi, että he ovat käyttäneet liikkumisvapauttaan menemällä toiseen jäsenvaltioon käydäkseen siellä koulua.

93 Kansallinen lainsäädäntö, jolla tietyt oman maan kansalaiset asetetaan huonompaan asemaan pelkästään sen vuoksi, että he ovat käyttäneet vapauttaan liikkua ja

oleskella toisessa jäsenvaltiossa, on kuitenkin EY 18 artiklan 1 kohdassa jokaiselle unionin kansalaiselle tunnustettuja vapauksia koskeva rajoitus (em. asia De Cuyper, tuomion 39 kohta ja asia C-192/05, Tas-Hagen ja Tas, tuomio 26.10.2006, Kok. 2006, s. I-10451, 31 kohta).

94 Tällainen rajoitus voisi olla yhteisön oikeuden perusteella oikeutettu ainoastaan, jos se perustuisi objektiivisiin ja kyseessä olevien henkilöiden kansalaisuudesta riippumattomiin syihin ja olisi oikeassa suhteessa kansallisessa oikeudessa hyväksyttävästi tavoiteltuun päämäärään (em. asia D'Hoop, tuomion 36 kohta; em. asia De Cuyper, tuomion 40 kohta ja em. asia Tas-Hagen ja Tas, tuomion 33 kohta).

95 On huomattava, että yrittääkseen perustella palvelujen tarjoamisen vapauden mahdollisen rajoituksen Saksan hallitus on esittänyt argumentit, jotka selostetaan tämän tuomion 58–60 kohdassa ja joissa vedotaan arviointiin, jonka yhteisöjen tuomioistuin teki edellä mainitussa asiassa Bidar antamassaan tuomiossa EY 18 artiklan tulkinnan osalta.

96 Kyseisen tuomion 56 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kaikilla jäsenvaltioilla on oikeus huolehtia siitä, että toisesta jäsenvaltiosta tuleville opiskelijoille toimeentuloa varten myönnettävien tukien myöntämisestä ei muodostu sellaista kohtuutonta kustannusta, jolla saattaisi olla vaikutuksia niiden tukien kokonaismäärään, joita kyseinen jäsenvaltio voi myöntää.

97 Vaikka oletettaisiinkin, että samoja perusteluja on sovellettava pääasian taustalla olevan kaltaisessa tilanteessa koulumaksuja koskevaan veroetuun, EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan kaltainen lainsäädäntö ei kuitenkaan missään tapauksessa ole oikeassa suhteessa sillä tavoiteltaviin päämääriin, ja asia on näin niistä samoista syistä, jotka selostettiin tämän tuomion 81 kohdassa, kun kyseistä lainsäädäntöä tarkasteltiin palvelujen tarjoamisen vapautta koskevaan periaatteeseen nähden.

98 Tästä seuraa, että kun jäsenvaltion verovelvollisten lapset käyvät toisessa jäsenvaltiossa koulua, jonka tarjoamat palvelut eivät kuulu EY 49 artiklan soveltamisalaan, EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan kaltaisesta lainsäädännöstä seuraa, että kyseiset lapset ovat perusteettomasti huonommassa asemassa kuin ne lapset, jotka eivät ole käyttäneet liikkumisvapauttaan siten, että he olisivat menneet käymään koulua, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, ja sillä loukataan oikeuksia, jotka kyseisille lapsille annetaan EY 18 artiklan 1 kohdassa.

99 Ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on siis vastattava, että kun jäsenvaltion verovelvolliset lähettävät lapsensa käymään toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta koulua, jonka tarjoamat palvelut eivät kuulu EY 49 artiklan soveltamisalaan, EY 18 artikla on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvolliset voivat vähentää tuloverotuksessa erityisinä menoina tietyille tämän jäsenvaltion alueelle sijoittautuneille kouluille suorittamansa koulumaksut mutta jossa evätään yleisesti tällainen mahdollisuus silloin, kun koulumaksut on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle koululle.

Oikeudenkäyntikulut

100 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 (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Kun jäsenvaltion verovelvolliset laittavat lapsensa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan ja pääosin yksityisin varoin rahoitettavaan kouluun, EY 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvolliset voivat vähentää tuloverotuksessa erityisinä menoina tietyille tämän jäsenvaltion alueelle sijoittautuneille yksityiskouluille suorittamansa koulumaksut mutta jossa evätään yleisesti tällainen mahdollisuus silloin, kun koulumaksut on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yksityiskoululle.**

2) **Kun jäsenvaltion verovelvolliset lähettävät lapsensa käymään toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta koulua, jonka tarjoamat palvelut eivät kuulu EY 49 artiklan soveltamisalaan, EY 18 artikla on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan verovelvolliset voivat vähentää tuloverotuksessa erityisinä menoina tietyille tämän jäsenvaltion alueelle sijoittautuneille kouluille suorittamansa koulumaksut mutta jossa evätään yleisesti tällainen mahdollisuus silloin, kun koulumaksut on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle koululle.**

Allekirjoitukset