JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

10 päivänä lokakuuta 2007 [1]

1. Esillä olevalla ennakkoratkaisupyynnöllä Bundesfinanzhof ennen kaikkea tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta EY 49 artiklan, jolla taataan palvelujen tarjoamisen vapaus, soveltamisalasta ja perusteluista, joihin jäsenvaltio voi vedota tilanteissa, joissa yksityishenkilön oikeutta käyttää tätä vapautta rajoitetaan valtion tuloverosääntöjen seurauksena.

I Oikeudenkäyntimenettely kansallisessa tuomioistuimessa ja ennakkoratkaisukysymykset

2. Esillä olevan asian tosiseikasto on melko yksinkertainen. Pääasian valittaja (jäljempänä Jundt) on Saksan kansalainen, joka on ammatiltaan asianajaja ja asuu ja työskentelee Saksassa. Tuloverovelvollisuuden osalta häntä verotetaan yhdessä hänen vaimonsa kanssa, minkä vuoksi myös vaimo on asianosaisena tässä asiassa. Vuonna 1991 Jundt otti vastaan 16-tuntisen opetustehtävän Strasbourgin yliopistossa, josta maksettiin palkkiota 5 760 Ranskan frangia (FRF); Ranskan sosiaaliturvamaksujen vähentämisen jälkeen hän sai 4 814,79 FRF nettosuorituksen.

3. Kun Finanzamt (Saksan verovirasto) peri nettosuorituksesta tuloveroa, Jundt teki oikaisuvaatimuksen ja väitti, että Einkommensteuergesetzin (jäljempänä EStG) (tuloverolaki) 3 §:n 26 momenttia oli sovellettava. Tällä säännöksellä vapautetaan verosta enintään 2 400 Saksan markan (DEM) (1 848 euron) tulot, jotka on saatu "kulukorvauksena" sivutoimesta valmentajana, kouluttajana tai kasvattajana tai muussa vastaavassa toiminnassa taikka sivutoimisesta taiteellisesta toiminnasta tai sivutoimisesta vanhusten, sairaiden tai vammaisten hoidosta kansallisen julkisen oikeushenkilön tai voittoa tuottamatonta toimintaa, hyväntekeväisyyttä ja kirkollista toimintaa edistävän laitoksen palveluksessa tai sen toimeksiannosta.

4. Oikaisuvaatimus hylättiin, ja Jundt vei asian Finanzgerichtiin (verotuomioistuin), joka ratkaisi sen veroviraston hyväksi. Bun-

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

desfinanzhof (liittovaltion verotuomioistuin) myönsi Jundtille valitusluvan oikeuskysymyksistä. Jundtin pääasiallisena valitusperusteena on se, että kun veroviranomaiset epäävät häneltä verohelpotuksen, tämä on yhteisön oikeuden vastaista, koska sillä syrjitään muiden jäsenvaltioiden julkisoikeudellisten laitosten palveluksessa harjoitettua toimintaa.

5. Bundesfinanzhof lykkäsi asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kolme ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Onko EY:n perustamissopimuksen 59 artiklaa (josta on tullut EY 49 artikla) tulkittava siten, että sen suoja-alueeseen kuuluu myös sivutoiminen toiminta opettajana julkisoikeudellisen oikeushenkilön (yliopisto) palveluksessa tai sen toimeksiannosta silloin, kun tätä toimintaa harjoitetaan lähes vapaaehtoistyönä ainoastaan kulukorvausta vastaan?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus, joka muodostuu siitä, että korvausten osalta myönnetään veronhuojennuksia ainoastaan silloin, kun korvausten maksajina ovat kyseisen jäsenvaltion julkisoikeudelliset oikeushenkilöt (tässä: Einkommensteuergesetzin (tuloverolaki) 3 §:n 26 momentti), perusteltu sen vuoksi, että kansallisen veronhuojennuksen peruste on se, että toimintaa harjoitetaan kyseisen jäsenvaltion jonkin julkisoikeudellisen oikeushenkilön hyväksi?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko EY:n perustamissopimuksen 126 artiklaa (josta on tullut EY 149 artikla) tulkittava siten, että verooikeudellinen sääntely, jonka avulla täydennetään koulutusjärjestelmän järjestämistä (kuten tässä Einkommensteuergesetzin 3 §:n 26 momentti), on sallittu, kun otetaan huomioon, että jäsenvaltioilla on edelleen vastuu tältä osin?"

II Ensimmäinen kysymys: EY 49 artiklan soveltamisala

6. Asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, että kyseinen kansallinen sääntö rajoittaa EY:n perustamissopimuksen 49 artiklassa taattua Jundtin vapautta tarjota palvelujaan toisessa jäsenvaltiossa sikäli kuin sillä evätään häneltä veroetu, jonka hän olisi saanut, mikäli hän olisi tarjonnut samoja palveluja omassa maassaan oleville vastaanottajille. On selvää,

että jos Jundt olisi saanut saman rahasumman sivutoimisena opettajana saksalaisessa julkisessa yliopistossa, EStG:n 3 §:n 26 momenttia olisi sovellettu ja hänet olisi vapautettu verosta.

7. Bundesfinanzhof epäilee, kuuluuko Jundtin toiminta EY 49 artiklan soveltamisalaan, koska EStG:n 3 §:n 26 momentissa viitataan "kulukorvauksiin". EY 50 artiklan mukaan tässä sopimuksessa "palveluilla tarkoitetaan suorituksia, joista tavallisesti maksetaan korvaus – –". Näin ollen jotta toiminta luokiteltaisiin "palveluksi" ja saisi EY 49 artiklan mukaista suojaa, palvelun tarjoamista harjoittavan henkilön on saatava korvaus. Jos palvelun tarjoajalle maksetaan ainoastaan korvausta toimintaan liittyvien "kulujen" kattamiseksi, mutta hän ei saa voittoa, Bundesfinanzhof kysyy, ollaanko edelleen perustamissopimuksen käsitteen "palvelut" alalla? Tai toisin muotoiltuna, onko "kulukorvaus" "korvaus" siten, että kyseessä oleva toiminta kuuluu EY 49 ja EY 50 artiklan soveltamisalaan?

8. Ensinnäkin yhteisöjen tuomioistuin on omaksunut laajan tulkinnan siitä, mikä katsotaan perustamissopimuksessa tarkoitetuksi "korvaukseksi", ja keskittynyt kyseessä olevan toiminnan taloudelliseen luonteeseen. Asiassa Bond van Adverteerders 26.4.1988 annetussa tuomiossa,[2] joka koski radio- ja televisio-ohjelmien rajat ylittävää lähettämistä, se katsoi, että se seikka, että lähettävän valtion lähetystoiminnan harjoittajat eivät maksaneet ohjelmiensa välittämisestä vastaanottavan jäsenvaltion kaapeliverkkotoiminnan harjoittajille, ei merkinnyt sitä, ettei palvelua tarjottu korvausta vastaan, koska kaapeliverkkotoiminnan harjoittajien asiakkaat maksoivat heille eikä EY:n perustamissopimuksen 60 artiklassa (josta on tullut EY 50 artikla) edellytetä, että palvelusta maksavat ne, joille palvelu suoritetaan.

9. Asiassa Steymann 5.10.1988 annetussa tuomiossa[3] kantaja suoritti erilaisia ruumiillisia työtehtäviä, kuten putkimiehentyötä ja yleisiä kotitaloustöitä sellaisen uskonnollisen yhdyskunnan palveluksessa, jonka jäsen hän oli ja joka vuorostaan huolehti hänen aineellisista tarpeistaan. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että hänen työnsä, joka oli yhteisöön kuulumisen olennainen osa, voisi olla "taloudellista toimintaa" ja hänen ryhmältä saamansa palvelut "välillistä vastiketta" hänen työstään. Ratkaisussa ilmaistaan selkeästi, että korvauksen ei tarvitse olla rahallinen maksu vaan se voi olla myös luontoissuoritus ja liittyä vain *välillisesti* tarjottuihin palveluihin.

2 – Asia 352/85, Bond van Adverteerders, tuomio 26.4.1988 (Kok. 1988, s. 2085, Kok. Ep. IX, s. 455, 16 kohta). Ks. myös yhdistetyt asiat C-51/96 ja C-191/97, Deliège, tuomio 11.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2549).

3 – Asia 196/87, Steymann, tuomio 5.10.1988 (Kok. 1988, s. 6159, Kok. Ep. IX, s. 771).

10. Korvauksen käsitettä pohdittiin myöhemmin asiassa Geraets-Smits ja Peerbooms 12.7.2001 annetussa tuomiossa [4] sairaanhoitopalveluiden tarjoamisen osalta. Joukko jäsenvaltioita väitti, että korvauksesta ei ole kyse silloin, kun potilas saa hoitoa sairaalassa maksamatta siitä itse tai siten, että hän saa korvauksen sairausvakuutusjärjestelmästä. Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin hylkäsi tämän näkemyksen ja katsoi, että se, että vakuutuksenantaja maksaa hoidosta välittömästi ja kiinteämääräisesti, ei merkitse sitä, että tämä hoito jäisi yhteisön oikeuden soveltamisalan ulkopuolelle. Selittäessään oikeaa lähestymistapaa korvauksen käsitteeseen yhteisöjen tuomioistuin toisti periaatteen, jonka mukaan "korvauksen olennainen piirre on se, että se on kyseisen suorituksen taloudellinen vastike", ja katsoi, että "sairausvakuutuskassojen – – suorittamat – vaikkakin kiinteämääräiset – maksut ovat sairaalalaitosten suorituksista maksettavia taloudellisia vastikkeita, joten niitä on epäilemättä pidettävä sairaalan saamina korvauksina, koska sairaala harjoittaa tämänkaltaista *taloudellista toimintaa*" (kursivointi tässä). [5]

11. Lisäksi mikään – sen enempää perustamissopimuksessa kuin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössäkään – ei viittaa siihen, että henkilön olisi saatava voittoa hyötyäkseen perustamissopimuksen takuusta, joka koskee palvelujen tarjoamisen vapautta. Komissio esittää huomautuksissaan perustellusti, että "korvaus" ja "voitto" ovat kaksi eri käsitettä ja EY 50 artiklassa viitataan ainoastaan korvaukseen merkkinä taloudellisen toiminnan olemassaolosta. Asiassa Geraets-Smits ja Peerbooms tietyt jäsenvaltiot olivat väittäneet, että palvelu voi kuulua EY 50 artiklan soveltamisalaan vain, jos sitä tarjoava yksityishenkilö tarjoaa sitä voiton tavoittelutarkoituksessa, mutta yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi tämän väitteen. Kuten julkisasiamies Jacobs totesi, "toiminta ei – – välttämättä lakkaa olemasta taloudellista vain siksi, ettei sillä tavoitella voittoa". [6] Voitonhankintatarkoituksen puuttuminen ei itsessään aiheuta sitä, että toiminta jää EY 50 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle.

12. Ratkaisevana tekijänä, joka tuo toiminnan palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan, on sen taloudellinen luonne: toimintaa ei saa harjoittaa ilman vastiketta, mutta harjoittajan ei tarvitse tavoitella voittoa.

4 – Asia C-157/99, Geraets-Smits ja Peerbooms, tuomio 12.7.2001 (Kok. 2001, s. I-5473).

5 – Ibid., tuomion 58 kohta.

6 – Asia C-5/05, Joustra, tuomio 23.11.2006 (Kok. 2006, s. I-11075, 84 kohta). Käsittelin tätä asiaa myös ratkaisuehdotuksessani asiassa C-205/03, FENIN, tuomio 11.7.2006 (Kok. 2006, s. I-6295), joka koski "yrityksen" käsitteen määritelmää kilpailuoikeuden kannalta. Kuten selitin mainitussa yhteydessä, "silloinkin, kun mitään voittoa ei tavoitella, kyse voi olla sellaisesta markkinoihin osallistumisesta, joka voi vaarantaa kilpailuoikeuden tavoitteet".

13. Lopuksi komissio väittää, että esillä olevassa asiassa Strasbourgin yliopiston Jundtille suorittamat maksut eivät mitenkään rajoittuneet hänen tosiasiallisiin kuluihinsa. Tämä on tosiseikkoja koskeva kysymys, joka kuuluu kansallisen tuomioistuimen ratkaistavaksi. Joka tapauksessa kun otetaan huomioon edellä oleva keskustelu "korvauksen" käsitteestä, tätä asiaa on tarpeetonta tutkia erikseen.

14. Ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen seuraavaa: "Sivutoiminen opetustoiminta, josta kouluttaja saa kulukorvausta, julkisen oikeushenkilön palveluksessa tai sen toimeksiannosta, kuuluu EY 49 artiklan soveltamisalaan."

III Toinen kysymys: Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen perustelut

15. Jäsenvaltion on mahdollista toteuttaa toimenpiteitä, joilla rajoitetaan palvelujen tarjoamisen vapautta, jos toimenpiteet perustellaan yleiseen etuun liittyvillä syillä ja jos ne ovat oikeasuhteisia tavoiteltuun, oikeutettuun päämäärään nähden. [7] Bundesfinanzhof tiedustelee, onko se, että kyseistä verohelpotusta sovelletaan ainoastaan kansallisen julkisoikeudellisen oikeushenkilön hyväksi, tällainen syy. Sen arvioinnin painopisteenä on tarve säilyttää verojärjestelmän yhdenmukaisuus. Lisäksi Saksan hallitus väittää, että kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö voidaan perustella toimenpiteenä, jolla edistetään koulutusta, tutkimusta ja kehitystä Saksan julkisissa yliopistoissa.

A *Koulutuksen, tutkimuksen ja kehityksen edistäminen*

16. Saksan hallituksen esittämän perustelun ydin on, että EStG:n 3 §:n 26 momentin tavoitteena on koulutuksen ja tutkimuksen edistäminen, joka, kuten yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, voi olla yleistä etua koskeva pakottava syy. [8] Tällä säännöksellä mahdollistetaan se, että julkiset yliopistot houkuttelevat opettajia, jotka suostuvat opettamaan sivutoimisesti pienehköä, tuloverosta

7 – Ks. esim. asia C-433/04, komissio v. Belgia, tuomio 9.11.2006 (Kok. 2006, s. I-10653, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 – Asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005 (Kok. 2005, s. I-2057, 23 kohta).

vapaata korvausta vastaan. Siten se toimii kannustimena sille, että pätevät henkilöt ryhtyvät yliopisto-opetuksen ja -tutkimuksen kaltaiseen toimintaan, josta on hyötyä yleisölle, ja saavat korvauksena palveluistaan maksun, jolla katetaan heidän ammatilliset kulunsa. Tällä tavalla yliopistot pystyvät hoitamaan tehtäviään joutumatta kilpailemaan keskenään riittävän pätevistä opettajista käyttämällä rajallisia varojaan siten, että opettajille tarjotaan taloudellisia kannustimia. Tätä perustelua jatketaan toteamalla, että Saksalla on oikeus käyttää verojärjestelmää omien kansallisten yliopistojensa tukemiseen mutta sillä ei ole velvollisuutta tarjota samankaltaista tukea muiden jäsenvaltioiden yliopistoille vapauttamalla tuloverosta korvaukset, joita muiden jäsenvaltioiden yliopistot maksavat opettajille, joita verotetaan Saksassa. Tämä on seurausta siitä seikasta, että sekä välitön verotus että koulutusjärjestelmän järjestäminen ovat aloja, joita yhä säännellään pääasiallisesti kansallisella oikeudella ja joiden osalta jäsenvaltioilla on erittäin laaja harkintavalta niiden antaessa asiaa koskevia kansallisia säännöksiä.

17. Tämä perustelu on hylättävä. Vaikka jäsenvaltiot voivat ottaa käyttöön menettelytapoja ja toimenpiteitä koulutuksen ja tutkimuksen edistämiseksi akateemisissa laitoksissaan, niiden on menetellessään näin toimittava tavalla, joka on yhteisön oikeuden mukainen. EY 149 artiklan 1 kohdassa määrätään, että "yhteisö myötävaikuttaa korkealaatuisen koulutuksen kehittämiseen rohkaisemalla jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä sekä tarvittaessa tukemalla ja täydentämällä jäsenvaltioiden toimintaa – –", ja EY 149 artiklan 2 kohdassa todetaan, että "yhteisön toiminnalla pyritään – – edistämään opiskelijoiden ja opettajien liikkuvuutta". Kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on selvästi näiden tavoitteiden vastainen, koska sillä houkutellaan opettajia olemaan käyttämättä perusvapauttaan tarjota palvelujaan muussa kuin omassa jäsenvaltiossaan epäämällä heiltä veroetu, jonka he olisivat saaneet, jos he olisivat jääneet kotimaahansa. On ilmeistä, että silloin, kun Saksassa verovelvollinen opettaja joutuu valitsemaan, jääkö hän Saksaan ja saa verovapaan palkkion vai meneekö Ranskaan ja maksaa veron samasta palkkiosta, hän on taipuvainen jäämään Saksaan. Asiassa komissio vastaan Itävalta 7.7.2005 annetussa tuomiossa, [9] joka koski opiskelijoiden liikkuvuutta ja pääsyä yliopistokoulutukseen, yhteisöjen tuomioistuin ilmaisi, ettei se hyväksy tämänkaltaista kansallista toimenpidettä, ja totesi seuraavaa: "Perustamissopimuksessa liikkumisvapauden alalla annetut mahdollisuudet eivät saa täyttä vaikutustaan, jos henkilö joutuu epäedulliseen asemaan pelkästään sen vuoksi, että hän on käyttänyt näitä mahdollisuuksiaan. Tällä seikalla on erityinen merkitys koulutuksen alalla, kun otetaan huomioon EY 3 artiklan 1 kohdan q alakohdan ja EY 149 artiklan 2 kohdan toisen luetelmakohdan tavoitteet eli opiskelijoiden ja opettajien liikkuvuuden edistäminen" (44 kohta). Esillä olevassa asiassa kyseessä oleva kansallisen oikeuden säännös voitaisiin perustella ainoastaan vetoamalla pakottaviin syihin, joiden vuoksi tämä nimenomainen toimenpide olisi välttämätön koulutuksen ja tutkimuksen edistämiseksi saksalaisissa yliopistoissa. Ilmeisesti on kuitenkin mahdollista saavuttaa tämä tavoite käyttämällä vaihtoehtoisia keinoja, joilla ei keinotekoi-

9 – Asia C-147/03, komissio v. Itävalta, tuomio 7.7.2005 (Kok. 2005, s. I-5969).

sesti vääristetä opettajien sitä koskevaa valintaa, missä he tarjoavat palvelujaan, eikä Saksan hallitus ole esittänyt perusteluja, joilla osoitetaan, että sen tavoittelemaa oikeutettua päämäärää ei voida saavuttaa, ellei kyseistä verotoimenpidettä sallita.

18. Yhteisöjen tuomioistuin on hiljattain käsitellyt tämän perustelun vaikutusta tutkimuslaitosten osalta asiassa Laboratoires Fournier antamassaan tuomiossa. [10] Kyseessä olleessa kansallisessa oikeudessa myönnettiin teollisuuden ja kaupan alan yrityksille tutkimuskuluja koskeva verovähennys, mutta ainoastaan, jos tutkimusta harjoitettiin Ranskassa. Yhtenä perusteluista, joihin Ranskan hallitus vetosi, oli tarve edistää tutkimusta ja kehitystä. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin myönsi, että tämä voisi olla oikeutettu yleiseen etuun liittyvä syy, se katsoi, että tällä syyllä ei voitu perustella kyseisiä toimenpiteitä, koska toimenpide oli EY 163 artiklassa, jossa, kuten EY 149 artiklassa koulutuksen osalta, korostetaan jäsenvaltioiden välisen yhteistyön tarvetta sisämarkkinoiden täysimääräisten mahdollisuuksien hyödyntämiseksi, [11] nimenomaisesti ilmaistujen yhteisön politiikan tavoitteiden vastainen. Saksan hallitus on väittänyt, että esillä oleva asia olisi erotettava asiassa Laboratoires Fournier annetusta tuomiosta, koska mainitussa asiassa kansallinen oikeus vaikutti yritysten investointipäätöksiin, kun tässä asiassa taas EStG:n 3 §:n 26 momentin vaikutuksena on objektiivisen edun antaminen saksalaisille yliopistoille vaikuttamatta millään tavalla sellaisten ulkomaisten yliopistojen toimintaan, jotka haluavat käyttää saksalaisia opettajia. Mielestäni tämä osoittaa, että esillä olevan asian merkitys on ymmärretty väärin. Kuten olen jo selittänyt, kyseessä olevan kansallisen oikeuden säännöksen ongelmana on, että sillä tavoitellaan lähtökohtaisesti oikeutettua tavoitetta vääristämällä opettajien valintaa tavalla, joka on ristiriidassa perustamissopimuksen kanssa. EStG:n 3 §:n 26 momentilla harjoitetaan samankaltaista vaikuttamista opettajien päätökseen siitä, missä he tarjoavat palvelujaan Euroopan yhteisössä, kuin asiassa Laboratoires Fournier annetussa tuomiossa kyseessä olleella kansallisella lainsäädännöllä.

19. Lopuksi on todettava, että Saksan hallitus on oikeassa todetessaan, että millään jäsenvaltiolla ei ole velvollisuutta tukea toisen jäsenvaltion akateemisia laitoksia tai koulutuslaitoksia. Tämä ei kuitenkaan ole pätevä syy puuttua perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttöön. Se, että jäsenvaltiolla ei ole velvollisuutta tukea tiettyjä toimintoja muissa jäsenvaltioissa, on eri asia kuin se, että evätään tiettyjä taloudellisia etuja omilta kansalaisilta tai toisen jäsenvaltion kansalaisilta pelkästään siitä syystä, että he ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen. Euroopan unionin kaltaisessa hankkeessa ja erityisesti vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten mukaisten oikeuksien käyt-

10 – Mainittu edellä alaviitteessä 8.

11 – EY 163 artiklan 1 kohdassa todetaan, että "yhteisön tavoitteena on lujittaa yhteisön teollisuuden tieteellistä ja teknologista perustaa", ja EY 163 artiklan 2 kohdassa todetaan, että "tätä varten yhteisö edistää kaikkialla yhteisössä yrityksiä, – – tutkimuskeskuksia ja korkeakouluja niiden korkealaatuiseen tutkimukseen ja teknologiseen kehittämiseen liittyvissä pyrkimyksissä; se tukee niiden pyrkimyksiä keskinäiseen yhteistyöhön varsinkin – – poistamalla yhteistyön oikeudelliset ja verotukselliset esteet pyrkien erityisesti siihen, että yritykset voivat täysin käyttää hyväkseen sisämarkkinoiden tarjoamia mahdollisuuksia".

tämisen seurauksena on väistämätöntä, että jotkut jäsenvaltioiden varat hyödyttävät myös muista jäsenvaltioista olevia henkilöitä tai laitoksia. Kuten yhteisöjen tuomioistuin selitti asiassa Grzelczyk 20.9.2001 antamassaan tuomiossa, "tietty tämän jäsenvaltion kansalaisten taloudellinen solidaarisuus muiden jäsenvaltioiden kansalaisia kohtaan" on tarpeen. [12] Tämän lähestymistavan taustalla olevana ajatuksena on, että vaikka kansallisilla hallituksilla on yksinomainen toimivalta säännellä sosiaaliturvan tai koulutuspolitiikan kaltaisia aloja, ne eivät voi rajoittaa perustamissopimuksessa taattujen oikeuksien käyttöä varmistaakseen, että kyseessä olevia varoja käytetään ainoastaan niiden omien kansalaisten hyväksi. [13]

B *Verojärjestelmän johdonmukaisuus*

20. Asiassa Bachmann 28.1.1992 antamassaan tuomiossa [14] yhteisöjen tuomioistuin tutki kansallisen lainsäädännön, jolla sallittiin eläke- ja henkivakuutusmaksujen vähennys verotettavasta tulosta, jos ne oli maksettu Belgiassa, muttei siinä tapauksessa, että ne oli maksettu toisessa jäsenvaltiossa, yhteensoveltuvuutta työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten kanssa. Se katsoi, että säännös voitiin perustella tarpeella varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus, koska maksujen vähennyskelpoisuuden ja vakuutuksenantajien maksamien summien verollisuuden välillä oli välitön yhteys, sillä vakuutusmaksujen vähentämisestä aiheutuva verotulojen menetys korvattiin verottamalla vakuutuksenantajien maksamia eläkkeitä, elinkorkoja ja pääomia.

21. Myöhemmissä ratkaisuissa on tehty selväksi, että vaatimus, joka koskee välitöntä yhteyttä kyseessä olevan verovähennyksen ja sen erityisellä verolla tapahtuvan korvaamisen välillä, on melko hankala edellytys, jota ei ole helppo täyttää. Jäsenvaltiot ovat vedonneet useissa yhteyksissä tarpeeseen säilyttää verotuksen johdonmukaisuus, mutta yhteisöjen tuomioistuin on hylännyt tämän perustelun katsomalla, että mitään tällaista välitöntä yhteyttä ei ole. [15] Jopa niissä harvoissa asioissa, joissa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että yhteys saattoi lähtökohtaisesti olla olemassa, se hylkäsi väitetyn perustelun, koska vastaajina olleet hallitukset eivät olleet osoittaneet, että kansallinen toimenpide oli tarpeellinen. [16]

12 – Asia C-184/99, Grzelczyk, tuomio 20.9.2001 (Kok. 2001, s. I-6193, 44 kohta). Ks. myös asia C-209/03, Bidar, tuomio 15.3.2005 (Kok. 2005, s. I-2119, 56 kohta) ja julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotuksen 53 kohta edellä alaviitteessä 9 mainitussa asiassa komissio v. Itävalta.

13 – Ks. Giubboni, S., "Free Movement of Persons and European Solidarity", *European Law Journal*, osa 13, 2007, nro 3, s. 360–379.

14 – Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1). Ks. myös asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305).

15 – Ks. esim. asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007 (Kok. 2007, s. I-2647, 62–64 kohta) ja asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8203, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 – Asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225); asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I-7477) ja asia C-292/04, Meilicke ym., tuomio 6.3.2007 (Kok. 2007, s. I-1835).

22. Esillä olevan asian ennakkoratkaisupyynnössä Bundesfinanzhof toteaa, että EStG:n 3 §:n 26 momentin tarkoituksena on vapauttaa Saksan valtio tietyistä sen velvoitteista verotoimenpiteellä: toisaalta opettajille myönnetään verohelpotus, jos he opettavat julkisissa yliopistoissa; toisaalta Saksan valtio saa vastaavan hyödyn, koska se voi saada näiden yliopistojen opetus- ja tutkimustarpeet katetuiksi edulliseen hintaan. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin päättelee siten, että verohelpotuksen ja valtion laitoksen hyväksi harjoitettavan opetustoiminnan välillä on välitön yhteys.

23. Mielestäni asiassa Bachmann annetun tuomion jälkeisen oikeuskäytännön perusteella asia ei voi olla näin. Tarkastellessaan perusvapauksien käyttöön vaikuttavaa kansallista lainsäädäntöä yhteisöjen tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että verohelpotuksen ja erityisen veron, jolla se korvataan, välillä on oltava selvä yhteys. Esillä olevassa asiassa esitetään, että vapautus tuloverosta korvataan hyödyllä, jonka Saksan valtio saa sivutoimisten opettajien opetus- ja tutkimustoiminnasta. Tällainen yleinen, epämääräinen ja etäinen yhteys yksityishenkilön saaman verohelpotuksen ja valtion saaman hyödyn välillä ei kuitenkaan täytä asiassa Bachmann annetussa tuomiossa asetettuja edellytyksiä. [17]

24. Näin ollen mielestäni EStG:n 3 §:n 26 momenttia ei voida perustella viittaamalla tarpeeseen varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus.

25. Ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa toiseen kysymykseen seuraavaa: "Sillä, että valtion verohelpotusta sovelletaan ainoastaan, jos toiminnasta on etua kansalliselle julkisoikeudelliselle oikeushenkilölle, ei voida perustella palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta."

17 – Asiassa C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10837) esitin, että asiassa Bachmann esitetty arviointi on liian tiukka ja sitä olisi lievennettävä siten, että kansallisen lainsäädännön tavoitteesta tehtäisiin ratkaiseva peruste verotuksen johdonmukaisuutta koskevan arvioinnin osalta. Julkisasiamies Kokott teki samankaltaisen ehdotuksen em. asiassa Manninen antamassaan ratkaisuehdotuksessa. Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan poikennut asiassa Bachmann omaksumastaan kannasta. Joka tapauksessa EStG:n 3 §:n 26 momenttia ei voida hyväksyä edes lievemmässä arvioinnissa, sillä vaikka periaatteessa hyväksytään, että sen tavoite ja logiikka ovat yhteisön oikeuden mukaisia, ei ole osoitettu, että puuttuminen Jundtin oikeuteen tarjota palvelujaan toisessa jäsenvaltiossa on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

IV Kolmas kysymys: koulutusjärjestelmän järjestäminen

26. EY 149 artiklan 1 kohdassa määrätään, että "yhteisö myötävaikuttaa korkealaatuisen koulutuksen kehittämiseen rohkaisemalla jäsenvaltioiden välistä yhteistyötä sekä tarvittaessa tukemalla ja täydentämällä jäsenvaltioiden toimintaa pitäen täysin arvossa jäsenvaltioiden vastuuta opetuksen sisällöstä ja koulutusjärjestelmän järjestämisestä sekä niiden sivistyksellistä ja kielellistä monimuotoisuutta". Bundesfinanzhof kysyy, voidaanko EStG:n 3 §:n 26 momentti säästää ilmentymänä jäsenvaltioiden toimivallasta ratkaista itse, miten niiden koulutusjärjestelmät on järjestettävä. Bundesfinanzhof katsoo, että tähän toimivaltaan kuuluu vapaus rajata verohelpotus toimintaan, jota harjoitetaan kansallisen julkisen yliopiston palveluksessa tai sen toimeksiannosta. Bundesfinanzhofin mukaan EStG:n 3 §:n 26 momentin tavoitteena ei ole rajoittaa palvelujen tarjoamisen vapautta vaan kannustaa ihmisiä osallistumaan lähes palkatta kulukorvausta vastaan julkisten laitosten tarjoamaan opetustoimintaan.

27. Tämän kysymyksen osalta tarvitsee todeta ainoastaan kaksi seikkaa. Ensinnäkin, kuten komissio perustellusti toteaa, EStG:n 3 §:n 26 momentti ei ole toimenpide, joka kuuluu opetuksen tai koulutusjärjestelmän järjestämisen sisältöön. Se on pikemminkin yleinen verotoimenpide, jolla myönnetään verohelpotus tilanteessa, jossa yksityishenkilö harjoittaa toimintaa yleisön hyväksi. Opetus ja tutkimus, joiden edunsaajina ovat julkiset opetuslaitokset, kuuluvat tietenkin sen soveltamisalaan; sama kuitenkin pätee joukkoon muita toimintoja (taidehankkeisiin osallistumisesta vanhustenhoitoon) ja laitoksia (hyväntekeväisyysjärjestöistä kirkollisiin järjestöihin). Tällainen säännös ei selvästi ole ilmentymä jäsenvaltioiden toimivallasta järjestää koulutusjärjestelmänsä; muussa tapauksessa jokainen kansallisen laki, jonka voitaisiin sanoa jollakin tavalla liittyvän koulutukseen, kuuluisi EY 149 artiklan soveltamisalaan.

28. Toiseksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloinkin, kun jäsenvaltio sääntelee alaa, joka kuuluu sen yksinomaiseen toimivaltaan, sen on menetellessään näin toimittava tavalla, joka on yhteensopiva perustamissopimuksen ja erityisesti perusvapauksien kanssa.[18] Yhteisöjen tuomioistuin on hiljattain vahvistanut tämän periaatteen opetuksen järjestämisen osalta asiassa komissio vastaan Itävalta antamassaan tuomiossa.[19] Toista kysymystä koskevassa tarkastelussani

18 – Ks. esim. edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Manninen (välitön verotus); asia C-55/00, Gottardo, tuomio 15.1.2002 (Kok. 2002, s. I-413) (sosiaaliturva); asia C-324/98, Teleaustria, tuomio 7.12.2000 (Kok. 2000, s. I-10745) (julkiset hankintasopimukset, jotka eivät kuulu hankintadirektiivien soveltamisalaan).

19 – Mainittu edellä alaviitteessä 9.

olen jo selittänyt, että kyseessä olevalla kansallisen oikeuden säännöksellä määrätään keinotekoisista esteistä, jotka liittyvät opettajien sitä koskevaan valintaan, missä he tarjoavat palvelujaan. Näin ollen vaikka säännös olisi koulutusjärjestelmän järjestämiseen liittyvä toimenpide, se olisi silti perustamissopimuksen vastainen.

29. Ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kolmanteen kysymykseen seuraavaa: "EY 149 artiklaa, jossa määrätään, että jäsenvaltiot vastaavat koulutusjärjestelmiensä järjestämisestä, ei voida tulkita siten, että EStG:n 3 §:n 26 momentti ei kuulu palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan tai että se merkitsisi sitä, että kyseessä olevan verohelpotuksen epääminen muiden jäsenvaltioiden yliopistoissa opettavilta opettajilta on laillista."

V Ratkaisuehdotus

30. Näistä syistä ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin antaa Bundesfinanzhofin esittämiin kysymyksiin seuraavat vastaukset:

1) Sivutoiminen opetustoiminta, josta kouluttaja saa kulukorvausta, julkisen oikeushenkilön palveluksessa tai sen toimeksiannosta, kuuluu EY 49 artiklan soveltamisalaan.

2) Sillä, että valtion verohelpotusta sovelletaan ainoastaan, jos toiminnasta on etua kansalliselle julkisoikeudelliselle oikeushenkilölle, ei voida perustella palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusta.

3) EY 149 artiklaa, jossa määrätään, että jäsenvaltiot vastaavat koulutusjärjestelmiensä järjestämisestä, ei voida tulkita siten, että tuloverolain 3 §:n 26 momentti ei kuulu palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan tai että se merkitsisi sitä, että kyseessä olevan verohelpotuksen epääminen muiden jäsenvaltioiden yliopistoissa opettavilta opettajilta on laillista.