JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER
22 päivänä kesäkuuta 2006 [1]

1. Onko EY:n perustamissopimuksen 59 artiklaa (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla) tulkittava siten, että jäsenvaltion verolainsäädäntö, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön elinkeinotoiminnan kulut, joita sille on aiheutunut palvelujen suorittamisesta ensin mainitussa valtiossa, voidaan ottaa veronpalautusmenettelyssä huomioon vain sillä edellytyksellä, että niillä on suora taloudellinen yhteys tästä palvelusta saatuihin tuloihin, kun tällaista edellytystä ei sovelleta tähän valtioon sijoittautuneeseen yhtiöön, on ristiriidassa tämän määräyksen kanssa?

2. Entä onko jäsenvaltion verolainsäädäntö, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön aikaisemmin suorittama vero voidaan palauttaa vain sillä edellytyksellä, että elinkeinotoiminnan kulut, joiden huomioon ottamista vaaditaan, ovat enemmän kuin puolet niistä tuloista, joita tämä yhtiö on saanut ensin mainitusta valtiosta, ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan kanssa?

3. Nämä ovat lähinnä ne kysymykset, joita Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisuasiassa, jonka taustalla on Portugalin oikeuden mukaan perustetun yhtiön ja Saksan veroviranomaisten välinen riita, joka koskee sitä, että Saksan veroviranomaiset ovat kieltäytyneet ottamasta huomioon kaikkia elinkeinotoiminnan kuluja, jotka olivat aiheutuneet kyseisen yhtiön Saksassa järjestämistä hevosnäytöksistä, sellaisen veron palauttamista koskevan menettelyn yhteydessä, jonka kyseinen yhtiö oli suorittanut tuloista, joita se oli saanut kyseisistä hevosnäytöksistä.

I Asiaa koskeva kansallinen lainsäädäntö

4. Saksan verolainsäädännön mukaan yhtiöt, joilla ei ole kotipaikkaa eikä johtoa Saksassa, ovat rajoitetusti verovelvollisia, eli niiltä kannetaan vero ainoastaan niiden kyseisestä jäsenvaltiosta saamien tulojen perusteella. [2]

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Yhtiöverolain (Körperschaftsteuergesetz, jäljempänä KStG) 2 §:n 1 momentti.

5. Tuloista, joita tämä Portugalin oikeuden mukaan perustettu pääomayhtiö, jolla ei ole kotipaikkaa eikä johtoa Saksassa, saa Saksassa järjestämistään hevosnäytöksistä, kannetaan siten yhtiövero Saksassa. [3] Tämä yhtiö kuuluu siten Saksan yhtiöveron kannalta rajoitetusti verovelvollisten ryhmään. Se on näin ollen rajoitetusti verovelvollinen tässä jäsenvaltiossa.

6. Kun kyseessä ovat rajoitetusti verovelvolliset, tulovero kannetaan lähdeverona Saksassa järjestetyistä taide-, urheilu- tai muista tapahtumista saaduista tuloista. [4] Kyseisessä jäsenvaltiossa rajoitetusti verovelvolliseen yhtiöön sovellettava lähdeverokanta oli pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana 45 prosenttia. [5]

7. Lähdeveron alaisista tuloista kannettava vero katsotaan suoritetuksi tällä lähdeverolla, [6] jota pidetään lopullisena verona.

8. Tästä säännöstä on kuitenkin yksi poikkeus, sillä rajoitetusti verovelvollinen voi vaatia laskettua ja suoritettua veroa kokonaan tai osittain palautettavaksi.

9. Palautus edellyttää sitä, että elinkeinotoiminnan kulut, joilla on suora taloudellinen yhteys verotettaviin tuloihin, ovat enemmän kuin puolet tulojen määrästä. [7]

10. Suoritettu vero siis palautetaan, mikäli sen määrä on enemmän kun 50 prosenttia tulojen ja niihin suorassa taloudellisessa yhteydessä olevien elinkeinotoiminnan kulujen erotuksesta. [8]

11. Toisin kuin rajoitetusti verovelvolliset, yleisesti verovelvolliset, jotka ovat siten

3 – Tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG) 49 §:n 1 momentin 2 kohdan d alakohta, sellaisena kuin se on muutettuna vuosina 1996 ja 1997, luettuna yhdessä KStG:n 8 §:n 1 momentin sekä Saksan liittotasavallan ja Portugalin tasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä tulo- ja pääomaverotuksen alalla 15.7.1980 tehdyn sopimuksen (BGBl. 1982 II, s. 129; jäljempänä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus) 17 §:n 2 momentin kanssa.

4 – EStG:n 50 a §:n 4 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohta.

5 – KStG:n 23 §:n 1 momentti.

6 – EStG:n 50 §:n 5 momentin ensimmäinen virke.

7 – EStG:n 50 §:n 5 momentin neljännen virkkeen 3 kohdan toinen virke. Täsmennettäköön, että tätä pykälää, joka otettiin EStG:hen vuonna 1997, sovelletaan taannehtivasti tuloihin, jotka on saatu 31.12.1995 jälkeen (ks. vuoden 1997 EStG:n 52 §:n 3 momentin toinen virke.

8 – EStG:n 50 §:n 5 momentin neljännen virkkeen 3 kohdan kolmas virke.

rajoituksitta verovelvollisia Saksassa, voivat vähentää kyseisessä jäsenvaltiossa verotettavista tuloistaan kaikki kulut, jotka liittyvät sen alueella pidettäviin taide- tai urheilutapahtumiin, eikä siinä yhteydessä tehdä eroa sen perusteella, onko näillä kuluilla suora taloudellinen yhteys näihin tuloihin. Myös niiden yleiskulut ovat siis vähennyskelpoisia.

12. Todettakoon lopuksi, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 24 §:n 1 momentin a kohdassa määrätään, että kun Portugalin tasavallassa asuva henkilö saa tuloja, joista kannetaan tämän sopimuksen nojalla vero Saksassa, Portugalin tasavalta vähentää tämän henkilön tuloista kannettavan veron määrästä Saksassa maksetun tuloveron.

II Tosiseikasto ja pääasian oikeudenkäynnin vaiheet

13. Centro Equestre da Lezíria Grande Lda (jäljempänä CELG tai pääasian valittaja) on Portugalin oikeuden mukaan perustettu pääomayhtiö, jonka kotipaikka ja johto sijaitsevat Portugalissa. CELG osallistui vuonna 1996 Saksassa, Irlannissa ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa kiertueeseen, jolla esiteltiin ja opetettiin hevosten koulutusta.

14. CELG on yhtiöveron osalta Saksassa rajoitetusti verovelvollinen kyseisessä jäsenvaltiossa saamistaan tuloista. Se vaati vuonna 1997 Bundesamt für Finanzenilta (liittovaltion verovirasto, jäljempänä BfF) EStG:n 50 §:n 5 momentin neljännen virkkeen 3 kohdan nojalla näistä tuloista lähdeverona pidätetyn 71 758 Saksan markan (DEM) suuruisen yhtiöveron ja 5 381,85 DEM:n suuruisen solidaarisuusveron palauttamista.

15. CELG esitti tätä tarkoitusta varten ja BfF:n vaatimuksesta oikeaksi todistetun Portugalin taseen otteen, jossa mainittiin tiettyjä kuluja, jotka liittyivät koko vuonna 1996 toteutettuun kiertueeseen eli 14 näytökseen.

16. Tässä otteessa mainittiin seuraavat kulut: viestintä-, matka-, majoitus- ja mainontakulut; henkilöstökulut, hevosiin liittyneet juoksevat kulut; vesi- ja sähkökulut; eläinlääkäri- ja lääkekulut; kengityskulut; hevosten ja ratsastajien varusteet sekä asujen poistot; hevosia koskevat poistot; kuljetuksista kuorma-autoilla aiheutuneet kulut (lukuisat pitkistä matkoista johtuvat korjaukset ja poistot) sekä veroneuvontakulut.

17. Koska näytöksiä pidettiin 11 saksalaisessa kaupungissa, CELG laski, että 11/14 kuluista liittyi Saksaan, mikä vastasi 367 028,70 DEM:aa. Koska koko kiertueen tulot olivat 354 361 DEM, CELG katsoi, että sille oli aiheutunut 12 667,70 DEM:n tappio.

18. BfF epäsi CELG:n hakeman palautuksen muun muassa sillä perusteella, että kulujen ja Saksasta saatujen tulojen väliltä osittain puuttui suora taloudellinen yhteys.

19. CELG riitautti tämän päätöksen valittamalla Finanzgerichtiin (veroasioita käsittelevä tuomioistuin). Se vetosi siinä yhteydessä muihin kuluihin, joita olivat muun muassa puolet kirjanpitokuluista ja näytösten määrän mukainen osuus lisenssimaksuista. Finanzgericht hylkäsi valituksen perusteettomana, koska se katsoi, että yli 50 prosentilla esitetyistä kuluista ei ollut suoraa yhteyttä tuloihin. Lisäksi tämän tuomioistuimen toteamusten mukaan pääasian valittajan kulut, joilla on suora yhteys Saksasta saatuihin tuloihin, eivät olleet enemmän kuin puolet niistä. CELG teki tuolloin "Revision"-valituksen Bundesfinanzhofiin.

III Ennakkoratkaisupyyntö

20. Bundesfinanzhof huomauttaa ennakkoratkaisupyynnössään aluksi Finanzgerichtin esittämien toteamusten perusteella, että vaikka pääasian valittajalle aiheutuneet kulut ovat kokonaisuudessaan suuremmat kuin puolet tuloista, tämä ei tarkoita sitä, että "Revision"-valitus pitäisi hyväksyä, koska yleiskuluilla ei voida katsoa olevan EStG:n 50 §:n 5 momentin neljännen virkkeen 3 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettua suoraa taloudellista yhteyttä Saksasta saatuihin tuloihin.

21. Bundesfinanzhof arvioi, että voidaan epäillä, onko Saksan verolainsäädännöstä johtuva yleisesti verovelvollisten ja rajoitetusti verovelvollisten tulojen määrittämiseen sovellettava erilainen kohtelu yhteensopiva yhteisön oikeuden kanssa. Kansallisen tuomioistuimen mukaan tämä erilainen kohtelu saattaisi tarkemmin sanoen olla EY:n perustamissopimuksen 59 artiklassa ja EY:n perustamissopimuksen 60 artiklassa (josta on tullut EY 50 artikla) taatun palvelujen tarjoamisen vapauden vastainen ja siten ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, sellaisena kuin se ilmenee sen asiassa Gerritse 12.6.2003 antamasta tuomiosta. [9]

9 – Asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5933).

22. Bundesfinanzhof viittaa tähän oikeuskäytäntöön, jonka se katsoo olevan sovellettavissa myös luonnollisiin henkilöihin, ja pohtii syitä, joiden vuoksi ulkomainen verovelvollinen on Saksan verolainsäädännön mukaan epäedullisemmassa asemassa kotimaassa asuvaan verrattuna.

23. Se huomauttaa tässä yhteydessä, että vaikka tällainen erilainen kohtelu on perusteltavissa sillä, että kyseisiin välillisiin kuluihin voidaan vedota sekä palautusmenettelyssä Saksassa että asuinvaltiossa, tämä kaksinkertaisen vähentämisen vaara on olemassa samalla tavoin niiden kulujen osalta, joilla on suora taloudellinen yhteys Saksasta saatuihin tuloihin.

24. Tällaisella elinkeinotoiminnan kulujen kaksinkertaisen vähentämisen vaaralla ei myöskään ole merkitystä siltä osin kuin asuinvaltio ei vältä kaksinkertaista verotusta tulonlähdevaltion kanssa – kuten tässä tapauksessa Portugalin tasavalta Saksan liittotasavallan kanssa – poikkeuksen avulla vaan siten, että Saksassa kannettu vero vähennetään Portugalissa kannettavasta verosta.

25. Kansallinen tuomioistuin arvioi lisäksi, että mahdollinen elinkeinotoiminnan kulujen kaksinkertaisen vähentämisen vaara ei ole hyväksyttävä perustelu ulkomaalaisten epäedulliselle kohtelulle, sillä halua välttää verotulojen vähentyminen ei missään tapauksessa voida pitää yleistä etua koskevana pakottavana syynä.[10] Kansallisen tuomioistuimen mukaan erilaista kohtelua ei voida myöskään perustella riidanalaisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarpeella.

26. Näiden seikkojen perusteella Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan vastaista, että Saksassa rajoitetusti verovelvollinen, joka on toisen jäsenvaltion kansalainen, voi vaatia Saksasta saamistaan tuloista lähdeverona kannetusta verosta palautusta vain, jos näiden tulojen kanssa suorassa taloudellisessa yhteydessä olevat elinkeinokulut ovat enemmän kuin puolet tulojen määrästä?"

IV Oikeudellinen arviointi

27. Tämä ennakkoratkaisukysymys sisältää mielestäni kaksi osatekijää.

10 – Se viittaa tässä yhteydessä asiassa C-264/96, ICI, 16.7.1998 annettuun tuomioon (Kok. 1998, s. I-4695, 28 kohta).

28. Bundesfinanzhof pyrkii ensinnäkin selvittämään, onko jäsenvaltion verolainsäädännön, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön elinkeinotoiminnan kulut, joita sille on aiheutunut palvelujen suorittamisesta ensin mainitussa valtiossa, voidaan ottaa huomioon suoritetuista palveluista saaduista tuloista aikaisemmin maksetun veron palauttamista koskevan menettelyn yhteydessä vain sillä edellytyksellä, että niillä on suora taloudellinen yhteys näihin tuloihin, kun tällaista edellytystä ei sovelleta tähän valtioon sijoittautuneeseen yhtiöön, katsottava olevan ristiriidassa perustamissopimuksen 59 artiklan kanssa.

29. Toiseksi se pohtii, onko jäsenvaltion verolainsäädäntö, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön aikaisemmin suorittama vero voidaan palauttaa vain sillä edellytyksellä, että elinkeinotoiminnan kulut, joiden huomioon ottamista vaaditaan, ovat enemmän kuin puolet niistä tuloista, joita tämä yhtiö on saanut ensin mainitusta valtiosta, ristiriidassa tämän perustamissopimuksen artiklan kanssa.

30. Bundesfinanzhof pyytää kaiken kaikkiaan yhteisöjen tuomioistuinta tässä yhteydessä tutkimaan EStG:n 50 §:n 5 momentin neljännen virkkeen 3 kohdan toisen virkkeen yhteensopivuuden perustamissopimuksen 59 artiklan kanssa siltä osin kuin kyseisessä kansallisessa säännöksessä asetetaan ulkomaisen palvelunsuorittajan elinkeinotoiminnan kulujen huomioon ottamiseksi kaksi päällekkäistä edellytystä eli ensinnäkin edellytys, joka koskee suoraa taloudellista yhteyttä elinkeinotoiminnan kulujen ja tulojen välillä, ja toiseksi edellytys, jonka mukaan näiden kulujen on oltava enemmän kuin puolet tuloista, joita tämä palvelunsuorittaja on saanut toimintavaltiossa.

A *Elinkeinotoiminnan kulujen ja tulojen suoraa taloudellista yhteyttä koskeva edellytys*

31. Kuten edellä on todettu, on selvitettävä, onko jäsenvaltion lainsäädännön, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle palvelun suorittamisesta ensin mainitussa valtiossa aiheutuneet elinkeinotoiminnan kulut voidaan ottaa suoritetuista palveluista saaduista tuloista aikaisemmin maksettua veroa koskevan palautusmenettelyn yhteydessä huomioon vain sillä edellytyksellä, että niillä on suora taloudellinen yhteys näihin tuloihin, kun tällaista edellytystä ei sovelleta tähän valtioon sijoittautuneeseen yhtiöön, katsottava olevan ristiriidassa perustamissopimuksen 59 artiklan kanssa.

32. Edellytys, joka koskee taloudellista yhteyttä, jonka on kansallisen oikeuden nojalla vallittava vähennettäviksi vaadittujen elinkeinotoiminnan kulujen ja verotettavat tulot tuoneen toiminnan välillä, ilmentää mielestäni verotuksen alueperiaatetta, jonka yhteisöjen tuomioistuin on tunnustanut sovellettavaksi yhteisön oikeudessa. [11]

33. On tämän periaatteen mukaista, että jäsenvaltio asettaa alueellaan asuville verovelvollisille yleisen verovelvollisuuden eli verottaa heitä heidän maailmanlaajuisista tuloistaan ja että sitä vastoin ulkomaiset verovelvolliset ovat rajoitetusti verovelvollisia tässä valtiossa, mikä merkitsee sitä, että heiltä kannetaan vero ainoastaan tuloista, joita ne saavat kyseisessä valtiossa harjoittamastaan toiminnasta.

34. Lisäksi ulkomaisten verovelvollisten osalta on niin ikään verotuksen alueperiaatteen mukaista, että määritettäessä sen veron määräytymisperustetta, joka heidän on suoritettava, kyseisessä valtiossa kannettavaa veroa laskettaessa otetaan huomioon ainoastaan tulot ja kulut, jotka liittyvät heidän toimintaansa verotusvaltiossa.

35. Tässä yhteydessä on asianmukaista vedota edellä mainitussa asiassa Futura Participations ja Singer annettuun tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuimen piti muun muassa ratkaista, oliko se, että jäsenvaltio asetti verovelvollisen, jolla oli sivuliike mutta ei kotipaikkaa tässä valtiossa, hakeman aikaisempien tappioiden tasaamisen edellytykseksi sen, että tappioilla on taloudellinen yhteys tämän verovelvollisen tästä valtiosta saamiin tuloihin, ristiriidassa EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) kanssa. Tämä edellytys merkitsi sitä, että tasata voitiin ainoastaan tappioita, jotka johtuivat ulkomaisen verovelvollisen toiminnasta verottavan jäsenvaltion alueella.

36. Todettuaan, että laskettaessa veron määräytymisperustetta ulkomaisten verovelvollisten osalta verotusvaltiossa maksettavan veron suuruus laskettiin ottamalla huomioon ainoastaan ne voitot tai tappiot, jotka olivat syntyneet verovelvollisen toiminnasta Luxemburgissa, yhteisöjen tuomioistuin arvioi, että "ei voida katsoa, että tällainen järjestelmä, joka on verotuksen alalla sovellettavan alueperiaatteen (principe de territorialité) mukainen, olisi ilmeisellä tai peitellyllä tavalla syrjivä ja siten perustamissopimuksen vastainen". [12]

37. Tästä oikeuskäytännöstä voidaan mielestäni päätellä, että edellytys, jonka mukaan vähennettäviksi vaadittujen elinkeinotoimin-

11 – Ks. mm. asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 21 ja 22 kohta) ja asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10837, 39 kohta).

12 – Em. asia Futura Participations ja Singer, tuomion 22 kohta.

nan kulujen ja verotettavien tulojen välillä on oltava taloudellinen yhteys, sellaisena kuin se ilmenee EStG:n 50 §:n 5 momentin neljännen virkkeen 3 kohdan toisesta virkkeestä, ei sellaisenaan ole ristiriidassa perustamissopimuksen 59 artiklan kanssa.

38. Vaikka tämä edellytys, jonka veron kantava jäsenvaltio on asettanut toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden palveluja suorittavien yhtiöiden elinkeinotoiminnan kulujen vähennyskelpoisuudelle, on siis mielestäni perusteltavissa verotuksen alueperiaatteella, yksityiskohtaiset säännöt, joiden mukaisesti tätä edellytystä sovelletaan kansallisessa oikeudessa, eivät saa kuitenkaan johtaa siihen, että näitä yhtiöitä syrjitään verotusvaltioon sijoittautuneisiin palveluja suorittaviin yhtiöihin nähden.

39. Tässä vaiheessa on siis selvitettävä, johtaako Saksan verolainsäädännön soveltaminen, siltä osin kuin siinä vaaditaan, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden palveluja suorittavien yhtiöiden elinkeinotoiminnan kulujen ja tulojen taloudellinen yhteys on suora, näiden yhtiöiden syrjivään kohteluun, joka olisi palvelujen tarjoamisen vapauden vastaista.

40. Kuten Saksan hallitus esittää, sen kansallisen lainsäädännön mukaan on erotettava toisistaan kolme esimerkkitapausta. [13]

41. Ensinnäkin kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä sallitaan Saksassa yleisesti verovelvollisen pääomayhtiön osalta, että tämä yhtiö vähentää verotettavista tuloistaan kaikki toimintakulut, jotka liittyvät sen järjestämiin hevosnäytöksiin. Mitään eroa ei tehdä sen mukaan, onko näillä kuluilla suora yhteys tuloihin vai ei. Myös yleiskulut ovat siten vähennettävissä verotettavista tuloista.

42. Toiseksi Saksassa rajoitetusti verovelvollisen ja kyseisessä jäsenvaltiossa vastaavaa toimintaa harjoittavan pääomayhtiön osalta toimintakulut ovat kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia, mikäli yhtiöllä on toimipaikka tässä valtiossa. Jotta yhtiöllä voidaan katsoa olevan toimipaikka Saksassa, riittää, että sillä on siellä pysyvä edustaja tai toimintayksikkö.

43. Lopuksi rajoitetusti verovelvolliselta pääomayhtiöltä, joka harjoittaa vastaavaa toimintaa Saksassa ja jolla ei ole tässä jäsenvaltiossa toimipaikkaa, voidaan ottaa huomioon ainoastaan sen toimintakulut, joilla on suora taloudellinen yhteys sen Saksasta saamiin

13 – Ks. kirjalliset huomautukset, 9 kohta.

tuloihin eli Saksassa järjestettyihin näytöksiin. Tämä vastaa CELG:n tilannetta nyt käsiteltävässä asiassa.

44. Saksan hallitus myöntää, että CELG:n kaltaisia yhtiöitä, jotka ovat rajoitetusti verovelvollisia ja joilla ei ole toimipaikkaa Saksassa, kohdellaan verotuksessa eri tavalla kuin kahden ensimmäisen esimerkkitapauksen mukaisia yhtiöitä. Sen mielestä tämä erilainen kohtelu ei merkitse palvelujen tarjoamisen vapauden vastaista syrjintää, koska sellaisen rajoitetusti verovelvollisen pääomayhtiön tilanne, jolla ei ole toimipaikkaa Saksassa, ei ole verrattavissa sellaisen rajoitetusti tai yleisesti verovelvollisen pääomayhtiön tilanteeseen, jolla on toimipaikka tässä jäsenvaltiossa. [14] Saksan hallitus huomauttaa tässä yhteydessä erityisesti, että rajoitetusti verovelvollinen pääomayhtiö, jolla ei ole Saksassa toimipaikkaa, ei osallistu yhtä vahvasti kansalliseen talouselämään. [15]

45. En ole samaa mieltä.

14 – Kirjallisten huomautusten 10 ja 11 kohta.

15 – Kirjallisten huomautusten 12 kohta.

46. Toisin kuin Saksan hallitus väittää, niiden kulujen vähennysmahdollisuuden kannalta, joilla on taloudellinen yhteys Saksassa järjestettäviin taide- tai urheilunäytöksiin, rajoitetusti verovelvollinen yhtiö, jolla ei ole toimipaikkaa tässä jäsenvaltiossa, ei ole mielestäni objektiivisesti arvioiden eri tilanteessa kuin yhtiö, joka on rajoitetusti tai yleisesti verovelvollinen ja jolla on toimipaikka kyseisessä valtiossa.

47. Kun kyseessä on samantyyppisten palvelujen suorittaminen, näille yhtiöille on näet aiheutunut samantyyppisiä ja -suuruisia kuluja, jotka ovat välttämättömiä näytösten järjestämiseksi. Saman Saksassa harjoitetun toiminnan osalta niiden tuloja ovat siten vähentäneet samalla tavoin kulut, joilla on taloudellinen yhteys niiden toimintaan valtiossa, jossa ne ovat järjestäneet näytökset.

48. Se, että niitä kohdellaan verotuksessa eri tavoin sen kannalta, voivatko ne vähentää tällaiset verotusvaltiossa suoritettuihin palveluihin liittyvät kulut, merkitsee siten mielestäni perustamissopimuksen 59 artiklan vastaista syrjintää.

49. Tätä selvitystä tukee mielestäni se, mitä yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainitussa asiassa Gerritse antamassaan tuomiossa elinkeinotoiminnan kulujen vähennyskelpoisuuden osalta.

50. Kyseisessä asiassa Alankomaiden kansalainen ja Alankomaissa asuva Gerritse oli saanut vuonna 1996 palkkaa siitä, että hän oli toiminut rumpalina radioasemalla Berliinissä. Palkasta pidätettiin lähdeverona 25 prosentin suuruinen tulovero. Gerritse ja Euroopan yhteisöjen komissio vetosivat yhteisöjen tuomioistuimessa muun muassa siihen, että yleisesti verovelvollisten ammatinharjoittajien osalta kannettiin tuloveroa ainoastaan voitosta, koska elinkeinotoiminnan kuluja ei yleensä sisällytetä veron perusteeseen, kun rajoitetusti verovelvollisten osalta 25 prosentin vero kannettiin tuloista, koska elinkeinotoiminnan kulut eivät olleet vähennyskelpoisia. Gerritse oli vedonnut lisäksi Saksan verolainsäädännön riidanalaisten säännösten seurausten vakavuuteen Saksassa kiertueella olevien ulkomaisten esiintyjien kannalta, sillä heidän elinkeinotoimintansa kulut ovat usein hyvin suuria.

51. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomiossaan, että "vaarana on, että kansallista lainsäädäntöä, jossa ulkomailla asuvilta evätään kyseisessä jäsenvaltiossa asuvilla oleva oikeus elinkeinokulujen vähentämiseen verotuksessa, sovelletaan pääasiallisesti toisten jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi; tämän vuoksi kyse on lähtökohtaisesti perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan vastaisesta kansalaisuuteen perustuvasta välillisestä syrjinnästä". [16]

52. Tätä toteamusta varten yhteisöjen tuomioistuimen piti varmistua siitä, että kotimaisten toimijoiden ja ulkomaisten toimijoiden tilanteet olivat rinnastettavissa elinkeinotoiminnan kulujen vähennyskelpoisuuden kannalta. Se totesi tältä osin, että "nyt kyseessä olevat elinkeinokulut liittyvät suoraan siihen toimintaan, josta Saksassa verotettava tulo on syntynyt, joten Saksassa asuvat henkilöt ja muualla kuin Saksassa asuvat henkilöt ovat tältä osin toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa". [17]

53. Saksassa asuvien henkilöiden ja muualla kuin Saksassa asuvien henkilöiden tilanteiden rinnasteisuutta koskeva edellytys perustuu tässä tapauksessa siihen ajatukseen, että samasta Saksassa harjoitetusta elinkeinotoiminnasta saaduista tuloista vähennetään samalla tavoin elinkeinotoiminnan kulut, jotka niiden on pitänyt suorittaa kyseisen toiminnan harjoittamiseksi. Koska niiden välillä ei ole tässä mielessä mitään objektiivista eroa, se, että niitä kohdellaan eri tavoin tällaisten kulujen vähennysmahdollisuuden

16 – 28 kohta.
17 – 27 kohta.

kannalta, merkitsee perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan vastaista kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää.

54. Yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen todennut, että kotimaisia ja ulkomaisia palvelunsuorittajia on kohdeltava samalla tavoin veron määräytymisperusteen osalta ja erityisesti siltä osin kuin kyseessä on sellaisten elinkeinotoiminnan kulujen vähentäminen, joilla on suora yhteys toimintaan, josta Saksassa verotettavat tulot on saatu.

55. Mikään ei mielestäni estä sitä, että näin olisi myös siinä tapauksessa, että palvelujen tarjoamisen vapauteen vetoavat yhteisöt eivätkä luonnolliset henkilöt.

56. Lisäksi on todettava, että vaikka yhteisöjen tuomioistuin korosti kyseisessä tuomiossa elinkeinotoiminnan kulujen ja Saksassa verotettavien tulojen taustalla olevan toiminnan suoraa yhteyttä, tälle edellytykselle ei mielestäni voida antaa samaa merkitystä kuin kansallisessa oikeudessa annetaan EStG:n 50 §:n 5 momentin neljännen virkkeen 3 kohdan toisessa virkkeessä mainitulle "suoraa taloudellista yhteyttä" koskevalle edellytykselle. Huomautettakoon tässä yhteydessä, että viimeksi mainitun säännöksen mukaan niiden yhtiöiden osalta, jotka ovat rajoitetusti verovelvollisia Saksassa ja joilla ei ole toimipaikkaa kyseisessä jäsenvaltiossa, ei voida ottaa huomioon niiden yleiskuluja, vaikka niillä olisi taloudellinen yhteys niiden kyseisessä valtiossa harjoittamaan toimintaan.

57. En usko myöskään, että yhteisöjen tuomioistuin olisi todetessaan, että "elinkeinokulut liittyvät suoraan siihen toimintaan, josta Saksassa verotettava tulo on syntynyt", osoittaakseen kotimaisten toimijoiden ja ulkomaisten toimijoiden tilanteiden rinnasteisuuden, halunnut ilmaista mitään muuta kuin näiden kulujen ja näiden tulojen välisen *taloudellisen syy-yhteyden* välttämättömyyden sen mukaisesti, kuin verotuksen alueperiaate edellä kuvatuin tavoin edellyttää.

58. Tämän selvityksen perusteella voidaan mielestäni katsoa, että Saksassa järjestettyihin hevosnäytöksiin liittyvien kulujen vähennysmahdollisuuden kannalta ja samalla tavoin kuin palvelunsuorittajat, jotka ovat palvelujen suorittamisvaltiossa asuvia tai ulkomailla asuvia luonnollisia henkilöitä, yhtiö, joka on rajoitetusti verovelvollinen ja jolla ei ole toimipaikkaa tässä jäsenvaltiossa, ei ole objektiivisesti arvioiden eri tilanteessa kuin yhtiö, joka on rajoitetusti tai yleisesti verovelvollinen ja jolla on toimipaikka kyseisessä valtiossa. Näitä yhtiöitä on siten

kohdeltava samalla tavalla veron määräytymisperusteen ja tarkemmin sanoen niiden elinkeinotoiminnan kulujen vähennyskelpoisuuden osalta, jotka liittyvät toimintaan, jonka yhteydessä Saksassa verotettavat tulot on saatu.

59. Syyt, joita Saksan hallitus on esittänyt perustellakseen kotimaisten ja ulkomaisten palvelunsuorittajien erilaista verokohtelua niiden elinkeinotoiminnan kulujen vähennyskelpoisuuden osalta, jotka liittyvät taloudellisesti niiden toimintaan verotusvaltiossa, eivät ole mielestäni vakuuttavia.

60. Aluksi on todettava mahdollisesta vaarasta, joka liittyy elinkeinotoiminnan kulujen kaksinkertaiseen vähentämiseen ensin valtiossa, jossa palvelu on suoritettu, ja sitten valtiossa, johon kyseinen yhtiö on sijoittautunut, että Saksan verolainsäädännön säännöksistä ilmenee, että valtiovarainministeriö voi EStG:n 50 §:n 5 momentin mukaisen palautusmenettelyn yhteydessä ilmoittaa rajoitetusti verovelvollisen asuinvaltiolle palautusvaatimuksen sisällöstä ja sen määrästä ja että tämän vaatimuksen esittäminen merkitsee suostumusta siihen, että tiedot toimitetaan kyseiselle valtiolle. Saksan liittotasavallassa on siten säädetty mekanismista, jonka ansiosta on nimenomaan mahdollista estää niiden elinkeinotoiminnan kulujen kaksinkertainen vähentäminen, jotka se suostuu ottamaan huomioon. Katson, että tällaista verotusvaltion ja asuinvaltion toimivaltaisten viranomaisten välistä yhteistyömekanismia pitäisi kyetä soveltamaan laajemminkin kaikkiin elinkeinotoiminnan kuluihin, jotka liittyvät taloudellisesti ulkomaisen palvelunsuorittajan verotusvaltiossa harjoittamaan toimintaan. [18]

61. Lisäksi on huomautettava, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 24 §:n 1 momentin a kohdassa määrätään, että kun Portugalin tasavallassa asuva henkilö saa tuloja, joista kannetaan tämän sopimuksen nojalla vero Saksassa, Portugalin tasavalta vähentää tämän henkilön tuloista kannettavan veron määrästä Saksassa maksetun tuloveron. Se, että asuinvaltio soveltaa tätä vähennysmenettelyä, saattaa johtaa siihen, että se selvittää, mitkä elinkeinotoiminnan kulut on otettu huomioon laskettaessa toimintavaltiossa suoritettua veroa, jotta tällaisten kulujen kaksinkertainen vähentäminen estettäisiin.

62. Näiden seikkojen perusteella katson, että vaikka se, että ulkomaiseen palvelunsuorittajaan sovelletaan edellytystä, joka koskee vähennettäviksi vaadittujen elinkeinotoimin-

18 – Sen yhteistyömekanismin lisäksi, josta säädetään tällä tavoin Saksan verolainsäädännössä veronpalautusmenettelyn osalta, täsmennettäköön, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annetulla neuvoston direktiivillä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) on otettu yleisemmin käyttöön periaate, jonka mukaan näiden viranomaisten on vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, joiden avulla ne voivat määrittää tulo- ja omaisuusveron oikein.

nan kulujen ja verotettavien tulojen välistä taloudellista yhteyttä, ei sinänsä ole perustamissopimuksen 59 artiklan vastaista, tätä artiklaa on sitä vastoin tulkittava siten, että jäsenvaltion verolainsäädäntö, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön elinkeinotoiminnan kulut, joita sille on aiheutunut palvelujen suorittamisesta ensin mainitussa valtiossa, voidaan ottaa huomioon suoritetuista palveluista saaduista tuloista aikaisemmin maksetun veron palauttamista koskevan menettelyn yhteydessä vain sillä edellytyksellä, että niillä on suora taloudellinen yhteys näihin tuloihin, kun tällaista edellytystä ei sovelleta tähän valtioon sijoittautuneeseen yhtiöön, on ristiriidassa sen kanssa.

63. Täsmennettäköön lopuksi, että verotuksen alueperiaatteen mukaisesti ja sen perusteella, mitä edellä mainitussa asiassa Gerritse annetusta tuomiosta mielestäni seuraa, tämä ratkaisu pätee ainoastaan sellaisiin elinkeinotoiminnan kuluihin, joilla on taloudellinen yhteys näytöksiin, joita on pidetty verotusvaltion alueella, eli kuluihin, jotka ovat olleet välttämättömiä hevosnäytösten asianmukaiseksi toteuttamiseksi tässä valtiossa. Siinä tapauksessa, että näytöskiertue on järjestetty useissa jäsenvaltioissa, kuten pääasian riitaan liittyvässä tilanteessa, verotusvaltion on otettava huomioon ulkomaisen palvelunsuorittajan elinkeinotoiminnan kulut niiden näytösten lukumäärän mukaan, joita on järjestetty kyseisen valtion alueella.

B *Edellytys, jonka nojalla elinkeinotoiminnan kulujen on oltava enemmän kuin puolet palvelunsuorittajan toimintavaltiosta saamista tuloista*

64. Bundesfinanzhof tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta myös sitä, onko jäsenvaltion verolainsäädännön, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön aikaisemmin suorittama vero voidaan palauttaa vain sillä edellytyksellä, että elinkeinotoiminnan kulut, joiden huomioon ottamista vaaditaan, ovat enemmän kuin puolet niistä tuloista, joita tämä yhtiö on saanut ensin mainitusta valtiosta, katsottava olevan ristiriidassa perustamissopimuksen 59 artiklan kanssa.

65. Edellä on todettu, että asiassa Gerritse annettuun tuomioon perustuvasta oikeuskäytännöstä seuraa, että kotimaisia ja ulkomaisia palveluntarjoajia on kohdeltava samalla tavoin veron määräytymisperusteen osalta ja erityisesti siltä osin kuin kyseessä on niiden kulujen vähennyskelpoisuus, joilla on taloudellinen yhteys verotusvaltiossa suoritettuun palveluun.

66. Koska Saksan verolainsäädännössä asetetaan ulkomaisen palvelunsuorittajan elinkeinotoiminnan kulujen huomioon ottamiselle lisäedellytys siihen nähden, mitä sovelletaan kotimaisiin toimijoihin, siinä käsitellään ensin mainittuja epäedullisemmin kuin jälkimmäisiä. Mikäli näet ulkomainen palvelunsuorittaja ei täytä edellytystä, jonka mukaan sen huomioon otettaviksi vaatimien

elinkeinotoiminnan kulujen on oltava enemmän kuin puolet siitä valtiosta saaduista tuloista, jossa palvelu on suoritettu, sen on mahdotonta saada nämä kulut huomioon otetuiksi, toisin kuin kotimaisen palvelunsuorittajan, jolle tämä on mahdollista. Tästä seuraa tässä tapauksessa, että ulkomaista palvelunsuorittajaa verotetaan raskaammin.

67. Kuten edellä on osoitettu, koska kotimaisten ja ulkomaisten palvelunsuorittajien tilanne on rinnastettavissa niiden elinkeinotoiminnan kulujen huomioon ottamisen kannalta, joilla on taloudellinen yhteys niiden toimintaan verotusvaltiossa, tällainen ulkomaisten palvelunsuorittajien epäedullinen kohtelu merkitsee perustamissopimuksen 59 artiklan vastaista syrjintää.

68. Ehdotan siis, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Bundesfinanzhofille, että perustamissopimuksen 59 artiklaa on tulkittava siten, että jäsenvaltion verolainsäädäntö, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön aikaisemmin suorittama vero voidaan palauttaa vain sillä edellytyksellä, että elinkeinotoiminnan kulut, joiden huomioon ottamista vaaditaan, ovat enemmän kuin puolet niistä tuloista, joita tämä yhtiö on saanut ensin mainitusta valtiosta, kun tällaista edellytystä ei sovelleta tähän valtioon sijoittautuneeseen yhtiöön, on ristiriidassa sen kanssa.

V Ratkaisuehdotus

69. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Vaikka se, että ulkomaiseen palvelunsuorittajaan sovelletaan edellytystä, joka koskee vähennettäviksi vaadittujen elinkeinotoiminnan kulujen ja verotettavien tulojen

välistä taloudellista yhteyttä, ei sinänsä ole perustamissopimuksen 59 artiklan vastaista, tätä artiklaa on sitä vastoin tulkittava siten, että jäsenvaltion verolainsäädäntö, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön elinkeinotoiminnan kulut, joita sille on aiheutunut palvelujen suorittamisesta ensin mainitussa valtiossa, voidaan ottaa huomioon suoritetuista palveluista saaduista tuloista aikaisemmin maksetun veron palauttamista koskevan menettelyn yhteydessä vain sillä edellytyksellä, että niillä on suora taloudellinen yhteys näihin tuloihin, kun tällaista edellytystä ei sovelleta tähän valtioon sijoittautuneeseen yhtiöön, on ristiriidassa sen kanssa.

Perustamissopimuksen 59 artiklaa on lisäksi tulkittava siten, että jäsenvaltion verolainsäädäntö, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön aikaisemmin suorittama vero voidaan palauttaa vain sillä edellytyksellä, että elinkeinotoiminnan kulut, joiden huomioon ottamista vaaditaan, ovat enemmän kuin puolet niistä tuloista, joita tämä yhtiö on saanut ensin mainitusta valtiosta, kun tällaista edellytystä ei sovelleta tähän valtioon sijoittautuneeseen yhtiöön, on ristiriidassa sen kanssa.