YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO

26 päivänä lokakuuta 1999 *

Asiassa C-294/97,

jonka Finanzgericht Münster (Saksa) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Eurowings Luftverkehrs AG

vastaan

Finanzamt Dortmund-Unna

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla) tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat J. C. Moitinho de Almeida (esittelevä tuomari), D. A. O. Edward ja

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

L. Sevón sekä tuomarit P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm ja M. Wathelet,

julkisasiamies: J. Mischo,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Eurowings Luftverkehrs AG, edustajinaan veroneuvoja W. Tillmann, Dortmund, veroneuvoja W. Kaefer, Aachen, ja Euroopan toimintojen osastopäällikkö G. Saß,

— Finanzamt Dortmund-Unna, edustajanaan johtava ylijohtaja E. Scheidemantel,

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön ministerineuvos E. Röder ja saman ministeriön ylijohtaja C.-D. Quassowski,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja J. Sack ja oikeudellisen yksikön virkamies H. Michard,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Eurowings Luftverkehrs AG:n, Saksan hallituksen ja komission 2.12.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.1.1999 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Finanzgericht Münster on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 28.7.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.8.1997, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla ennakkoratkaisukysymyksen EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla) tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Eurowings Luftverkehrs AG (jäljempänä Eurowings) ja Finanzamt Dortmund-Unna (jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse Eurowingsin velvollisuudesta lisätä tiettyjä eriä elinkeinoveron perusteeseen Gewerbesteuergesetzin (elinkeinoverolaki, jäljempänä GewStG) mukaan.

Saksan lainsäädäntö

3 GewStG:n, joka on annettu 21.3.1991 (BGBl. I, s. 814), 2 §:ssä säädetään, että kaikki kiinteät teollista tai kaupallista toimintaa Saksassa harjoittavat liikkeet ovat elinkeinoverovelvollisia.

4 Elinkeinovero on varallisuusvero, jota peritään kaikilta teollista ja kaupallista toimintaa harjoittavilta liikkeiltä riippumatta liikkeen omistajan maksukyvystä ja henkilökohtaisesta tilanteesta.

5 GewStG:n 6 §:n mukaan veron perusteena oleva määrä muodostuu liikevoitosta sekä teollisen ja kaupallisen toiminnan käyttöomaisuudesta. Veron peruste rajoittuu 1.1.1998 lähtien teollista tai kaupallista toimintaa harjoittavan liikkeen liikevoittoon.

6 Teollista tai kaupallista toimintaa harjoittavan liikkeen liikevoitto määritetään tuloverolain tai yhtiöverolain säännösten mukaan, mihin on lisättävä GewStG:n 8 §:n nojalla mukaan luettavat erät ja mistä on vähennettävä tämän lain 9 §:ssä tarkoitetut vähennykset. Lisäysten ja vähennysten tarkoituksena on määritellä teollista tai kaupallista toimintaa harjoittavan liikkeen objektiivinen liikevoitto riippumatta siitä, onko se saatu omasta vai vieraasta pääomasta.

7 GewStG:n 8 §:n otsikkona on "Lisäykset veron perusteeseen", ja sen 7 momentissa säädetään siten, että teollista tai kaupallista toimintaa harjoittavan liikkeen liikevoittoon lisätään

"puolet vuokrista tai käyttömaksuista, joita maksetaan kolmannen omistamien, liikkeen käyttöomaisuuteen kuuluvien tuotantohyödykkeiden käytöstä. Lisäystä ei tehdä, jos vuokraa tai käyttömaksua verotetaan sellaisen vuokralleantajan teollisen tai taloudellisen toiminnan verotuksen yhteydessä, joka on elinkeinoverovelvollinen, paitsi jos liikeyritys tai osa siitä on vuokrattu kiinteistönä tai irtaimistona ja jos vuokra on suurempi kuin 250 000 Saksan markkaa. Huomioon otetaan se summa, joka vuokralleottajan on maksettava vuokralleantajalle

kunnan alueella sijaitsevaan tuotantoyksikköön kuuluvien kolmansien omistamien tuotantohyödykkeiden käytöstä."

8 GewStG:ssä siis oletetaan, että vuokratusta hyödykkeestä saatava nettohyöty vastaa summaa, joka on puolet maksetuista vuokrista.

9 Teollisen ja kaupallisen toiminnan käyttöomaisuus vastaa käyttöomaisuuden verotusarvoa, joka on määritelty hallinnon arvioimia veron perusteita koskevan lain mukaisesti, mihin lisätään GewStG:n 12 §:n 2 momentin nojalla huomioon otettavat erät ja mistä vähennetään GewStG:n 12 §:n 3 momentissa tarkoitetut vähennykset. Näiden lisäysten ja vähennysten tarkoituksena on määrittää ne omat ja kolmansien varat, joita objektiivisesti katsottuna käytetään teollisen tai kaupallisen toiminnan harjoittamiseen.

10 GewStG:n 12 §:n, jonka otsikkona on "Teollisen ja kaupallisen toiminnan käyttöomaisuus", 2 momentin 2 kohdassa säädetään, että verotettavan yksikön verotusarvoon on lisättävä

"sellaisten tuotantohyödykkeiden (käypä) arvo, joita teollista ja kaupallista toimintaa harjoittava liike ei omista mutta joita se käyttää ja jotka yhteiskäyttäjä tai kolmas osapuoli omistaa, jos tämä arvo ei sisälly teollista ja taloudellista toimintaa harjoittavan laitoksen verotettavan yksikön arvoon. Lisäystä ei tehdä, jos tuotantohyödykkeet kuuluvat vuokralleantajan käyttöomaisuuteen, paitsi jos liikeyritys tai osa siitä on vuokrattu kiinteistönä tai irtaimistona ja jos liikeyrityksen (tai osan siitä) yhteydessä vuokrattujen tuotantohyödykkeiden (käyvät) arvot, jotka sisältyvät vuokralleantajan käyttöomaisuuteen, ovat suuremmat kuin 2,5 miljoonaa Saksan markkaa. Huomioon on otettava niiden tuotantohyödykkeiden arvojen yhteismäärä, jotka vuokralleantaja saattaa vuokralleottajan hallintaan käytettäväksi tietyn kunnan alueella sijaitsevassa teollista ja kaupallista toimintaa harjoittavassa liikkeessä."

11 GewStG:n 12 §:n 2 momentin 2 kohdan toisessa virkkeessä säädetään kolmansien omistamien tuotantohyödykkeiden osalta samoin kuin 8 §:n 7 momentin toisessa virkkeessä vuokrien osalta siitä, että niiden arvoa ei lisätä veron perusteeseen, jos näitä hyödykkeitä verotetaan vuokralleantajan elinkeinoverotuksen yhteydessä.

12 Eurowingsin yhteisöjen tuomioistuimelle toimittamista huomautuksista ilmenee, että elinkeinoveron määrä lasketaan kahdessa vaiheessa: ensin käyttöomaisuus ja liikevoitto kerrotaan "verokertoimella", joka on koko Saksan alueella 0,2 prosenttia käyttöomaisuuden ja 5 prosenttia pääomayhtiöiden tuottaman liikevoiton osalta, minkä jälkeen näin saatu "painotettu verotettava määrä" kerrotaan kunkin kunnan määrittelemällä prosenttiluvulla. Prosenttiluku vaihteli vuonna 1993 erityisesti Norderfriedrichskoogin kunnan (Schleswig-Holstein) 0 prosentista Frankfurt am Mainin 515 prosenttiin. Dortmundissa sovellettiin vuonna 1993 prosenttilukua 450.

Pääasian tosiseikat

13 Eurowings suorittaa vuorolentoja sekä charter-lentoja Saksassa ja Euroopassa. Vuonna 1993 se vuokrasi ilma-aluksen Air Tara Ltd:ltä, joka on Irlannin oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö ja jonka kotipaikka on Shannon; tästä ilma-aluksesta maksetaan vuokraa 467 914 Saksan markkaa (DEM). Ilma-aluksen käypä arvo oli 1 320 000 DEM. Finanzamt määritti 21.5.1996 tekemällään päätöksellä elinkeinoveron määrän vuodelta 1993 lisäämällä teollisesta tai kaupallisesta toiminnasta saatuun voittoon GewStG:n 8 §:n 7 momentin mukaisesti puolet tosiasiallisesti maksetuista vuokrista eli 233 947 DEM. GewStG:n 12 §:n 2 momentin nojalla se myös lisäsi vuokratun ilma-aluksen käyvän arvon eli 1 320 000 DEM käyttöpääomaan.

14 Eurowings esitti 13.6.1996 Finanzamtin päätöksestä oikaisuvaatimuksen, jonka Finanzamt hylkäsi 8.7.1996 tekemällään päätöksellä.

15 Eurowings nosti 11.7.1996 kanteen Finanzgericht Münsterissä sillä perusteella, että GewStG:n 8 §:n 7 momentti ja 12 §:n 2 momentti olivat perustamissopimuksen 59 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen vastaisia.

16 Finanzgericht katsoo, että Eurowings voi yhteisön oikeuden nojalla vedota perustamissopimuksen 59 artiklassa kiellettyyn syrjintään, vaikka tällainen syrjintä ei kohdistu siihen suoraan, vaan kohdistuu Irlannin oikeuden mukaan perustettuun vuokralleantajana toimivaan yhteisöön.

17 Finanzgericht toteaa myös, että Irlannin oikeuden mukaiset "Limited"-yhtiöt voidaan rinnastaa Saksan oikeuden mukaisiin yhtiöverolain 1 §:ssä tarkoitettuihin pääomayhtiöihin ja että jos tällaiset yhtiöt vuokraavat ilma-aluksia Saksassa, ne katsotaan GewStG:n 2 §:ssä tarkoitetuiksi teollista ja kaupallista toimintaa harjoittaviksi liikkeiksi.

18 Finanzgericht korostaa, että elinkeinoveron perusteena olevaan määrään lisäämistä koskevan järjestelmän taustalla on lainsäätäjän tahto varmistaa, että Saksaan sijoittautuneen teollista tai kaupallista toimintaa harjoittavan liikkeen käyttämiä tuotantovälineitä verotetaan vain kerran riippumatta siitä, onko tuotantovälineet hankittu omilla vai ulkopuolisilla varoilla ja onko käyttöomaisuus yksityisoikeudellisesti yhteisön omistuksessa. Tällaiseen järjestelmään kuuluu siten erottamattomasti, että säädetään poikkeuksesta sellaisia tilanteita varten, joissa vuokria tai kyseisiä hyödykkeitä verotetaan vuokralleantajan elinkeinoverotuksen yhteydessä.

19 Finanzgericht katsoo kuitenkin, että sellaisen vuokralleottajan verokohtelu, joka vuokraa hyödykkeen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta vuokralleantajalta, on epäedullisempi kuin jos vuokralleottaja vuokraisi hyödykkeen Saksaan sijoittautuneelta vuokralleantajalta, mikä voi olla perustamissopimuksen 59 artiklan vastaista peiteltyä syrjintää.

20 Finanzgericht epäilee, voidaanko kyseessä olevia GewStG:n säännöksiä perustella verotuksen johdonmukaisuutta koskevalla tavoitteella. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön (asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493 ja asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995, Kok. 1995, s. I-3955) mukaan jäsenvaltiossa asuvien ja muualla asuvien erilainen kohtelu voi olla verotuksen johdonmukaisuutta koskevan periaatteen nojalla perusteltua vain sillä edellytyksellä, että jäsenvaltion kansalaiselle verotuksesta johtuva haitta korvataan tälle henkilölle vastaavalla verotuksellisella edulla, joten todellisuudessa tällöin ei ole kyse tähän henkilöön kohdistuvasta syrjinnästä. Pelkällä välillisellä yhteydellä verovelvolliselle myönnetyn verotuksellisen edun ja toisen verovelvollisen kärsimän epäedullisen verokohtelun välillä ei voida perustella jäsenvaltiossa asuvan ja muualla asuvan välistä syrjintää. Tältä osin Finanzgerich toteaa, että Bundesfinanzhof on 30.12.1996 antamassaan päätöksessä (BStBl. II, 1997, s. 466) epäillyt, ovatko lisäämistä veron perusteeseen koskevat GewStG:n 8 §:n 7 momentin toisen virkkeen ja 12 §:n 2 momentin 2 kohdan säännökset yhteensopivia perustamissopimuksen 59 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa esitetyn syrjintäkiellon kanssa, vaikka Bundesfinanzhof onkin aikaisemmassa päätöksessään todennut säännösten olevan yhteensopivia tämän kiellon kanssa (päätös 15.6.1983, BStBl. II 1984, s. 17).

21 Finanzgericht pohtii myös, onko otettava huomioon se, että vuokralleantajana oleva Irlannin oikeuden mukaan perustettu yhtiö ei maksa mitään elinkeinoveroon verrattavaa veroa ja että se hyötyy "Shannon-eduista", joiden mukainen yhteisövero on 10 prosenttia. Tällaiset verotukselliset edut voivat neutralisoida pääasiassa palveluiden tarjoamisen vapaudelle teoriassa kohdistuvan haitan ja niiden seurauksena voi olla se, että jos vuokralleantaja olisi oikeutettu samoihin veron perusteeseen lisäämiseen liittyviin poikkeuksiin kuin Saksaan sijoittautuneet vuokralleantajat, jälkimmäiset joutuisivat syrjinnän kohteiksi. Finanzgericht epäilee, voidaanko tällaisia perusteluja hyväksyä, kun yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että epäedullisen verokohtelun hyvittämistä muilla verotuksellisilla eduilla syrjivän kohtelun perustelemiseksi ei voida hyväksyä (asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, 21 kohta ja asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996, Kok. 1996, s. I-3089).

22 Tässä tilanteessa Finanzgericht Münster päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko Euroopan unionista 7 päivänä helmikuuta 1992 tehdyn sopimuksen 59 artiklaan sisältyvän palvelujen tarjoamisen vapauden periaatteen vastaisena pidettävä veron perusteeseen lisäämistä koskevia säännöksiä, jotka sisältyvät Gewerbesteuergesetzin [elinkeinoverolaki] 8 §:n 7 momentin toiseen virkkeeseen ja 12 §:n 2 momentin 2 kohdan toiseen virkkeeseen?"

Ennakkoratkaisukysymys

23 Ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen elinkeinoveroa koskeva kansallinen lainsäädäntö 59 artiklan vastainen.

24 Saksan hallitus katsoo, että GewStG:n 8 §:n 7 momentti ja 12 §:n 2 momentti eivät sisällä muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien suoraa tai epäsuoraa syrjintää.

25 Saksan hallitus korostaa ensiksi, että velvollisuutta määrittää veron peruste edellä mainituissa säännöksissä tarkoitetulla tavalla sovelletaan, kun vuokralleantaja ei ole elinkeinoverovelvollinen riippumatta siitä, onko se sijoittautunut Saksaan tai muuhun jäsenvaltioon. Vuokralleottajan on tehtävä kyseinen veron perusteeseen lisääminen myös, jos se vuokraa hyödykkeen sellaiselta Saksaan sijoittautuneelta vuokralleantajalta, joka ei ole elinkeinoverovelvollinen.

26 Näin ollen vuokralleottajan, joka vuokraa apteekin Saksaan sijoittautuneelta apteekkarilta, joka on lopettanut toimintansa ja joka ei siksi ole enää elinkeinoverovelvollinen, on lisättävä liikevoittoonsa puolet apteekin tiloista maksetusta vuokrasta.

27 Sama koskee Saksan hallituksen mukaan myös vuokralleottajaa, joka vuokraa hyödykkeen Saksaan sijoittautuneelta vuokranantajalta, joka on vapautettu elinkeinoveron maksuvelvollisuudesta tai joka liittovaltion, osavaltioiden tai kuntien tapaan ei ole elinkeinoverovelvollinen suvereenisuutensa vuoksi. Siten satamatoimintaa harjoittavan yhtiön, joka vuokraa satamakaupungilta nosturin, on lisättävä liikevoittoonsa puolet nosturin vuokrasta.

28 Saksan hallitus huomauttaa samoin kuin Finanzamt, että kun välitöntä verotusta ei ole yhdenmukaistettu, sellaisen vuokralleantajan, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon ja joka ei ole elinkeinoverovelvollinen, tilannetta ei pidä verrata Saksaan sijoittautuneen ja elinkeinoverovelvollisen vuokralleantajan tilanteeseen ja että näihin tilanteisiin voidaan soveltaa eri säännöksiä.

29 Saksan hallituksen mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut vuokralleantaja voi tarjota vuokralleottajalle edullisempaa vuokraa, koska se ei ole elinkeinoverovelvollinen. Sen sijaan Saksaan sijoittautunut ja elinkeinoverovelvollinen vuokranantaja lisää verorasitteen vuokrahintaan ja siten siirtää sen vuokraajalle.

30 GewStG:n 8 §:n 7 momentissa ja 12 §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetuilla lisäyksillä korvataan siten vuokralleottajan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle vuokralleantajalle maksamaa edullisempaa vuokraa. Kyseiset lisäykset eivät kuitenkaan aiheuta tällaiselle vuokralleantajalle minkäänlaista kilpailuhaittaa.

Molemmissa tapauksissa elinkeinoveron aiheuttama taloudellinen rasite on sama ja on lopulta Saksaan sijoittautuneen vuokralleottajan maksettava.

31 Saksan hallitus huomauttaa vielä, että GewstG:n 8 §:n 7 momentissa ja 12 §:n 2 momentissa tarkoitettujen lisäysten tarkoituksena on taata se, että elinkeinovero peritään vuokrista ja vuokrattujen tuotantohyödykkeiden arvosta vain kerran riippumatta siitä, onko vuokralleantaja sijoittautunut Saksaan vai muuhun jäsenvaltioon. Vuokrien ja vuokrattujen omaisuuserien arvon lisääminen vuokralleottajan veron perusteeseen, kun vuokralleantaja on elinkeinoverovelvollinen, johtaisi kaksinkertaisen veron perimiseen vuokrista ja omaisuuseristä.

32 Aluksi on todettava, että vaikka välittömät verot eivät sinänsä kuulukaan yhteisön toimivaltaan yhteisön oikeuden nykytilassa, jäsenvaltioiden on silti käytettävä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta).

33 Koska leasing on EY:n perustamissopimuksen 60 artiklassa (josta on tullut EY 50 artikla) tarkoitettu palvelu, on syytä huomauttaa, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 59 artiklassa vaaditaan sekä kaiken palvelujen tarjoajan kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän poistamista että kaikkien sellaisten palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitusten poistamista, jotka johtuvat siitä, että palvelujen tarjoaja on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon kuin missä palvelu tarjotaan (asia 205/84, komissio v. Saksa, tuomio 4.12.1986, Kok. 1986, s. 3755, 25 kohta ja asia C-180/89, komissio v. Italia, tuomio 26.2.1991, Kok. 1991, s. I-709, 15 kohta).

34 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 59 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi myös näiden palvelujen vastaanottajalle (ks. mm. yhdistetyt asiat 286/82 ja 26/83, Luisi ja Carbone, tuomio 31.1.1984, Kok. 1984, s. 377 ja em. asia Svensson ja Gustavsson). Eurowings voi siten leasingpalvelujen vastaanottajana vedota tällä määräyksellä perustettuihin subjektiivisiin oikeuksiin.

35 Tältä osin on todettava, että pääasiassa velvollisuus tehdä GewStG:n 8 §:n 7 momentissa ja 12 §:n 2 momentissa tarkoitetut lisäykset koskee aina sellaisia saksalaisia yrityksiä, jotka vuokraavat hyödykkeitä muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneilta vuokralleantajilta, jotka eivät koskaan ole elinkeinoverovelvollisia, kun taas velvollisuus tehdä nämä lisäykset ei yleensä koske saksalaisia yrityksiä, jotka vuokraavat hyödykkeitä Saksaan sijoittautuneilta vuokralleantajilta, jotka tavallisesti ovat elinkeinoverovelvollisia lukuun ottamatta harvoja tämän tuomion 25—27 kohdassa mainittuja tilanteita.

36 Pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä luodaan siten erilainen verojärjestelmä riippuen suurimmassa osassa tapauksista siitä, onko palvelujen tarjoaja sijoittautunut Saksaan vai muuhun jäsenvaltioon.

37 Kuten ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin toteaa, tällaisessa lainsäädännössä säädetään lisäksi verojärjestelmästä, joka on saksalaisille muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta vuokralleantajilta hyödykkeitä vuokraaville yrityksille epäedullinen ja omiaan vähentämään yhteydenottoja tällaisiin vuokralleantajiin.

38 Kuten Eurowings on huomauttanut, eikä Saksan hallitus ole tätä kiistänyt, saksalaisessa leasingtilanteessa vuokralleottaja vapautetaan verosta vain siksi, että vuokralleantaja on elinkeinoverovelvollinen riippumatta siitä, että vuokralleantajalla saattaa olla mahdollisuus välttää veron tosiasiallinen maksaminen. Pääasian asiakirjoista ilmenee, että vuokralleantajalla on useita keinoja vähentää tosiasiallisesti maksettavan veron määrää, kuten kirjanpitoarvon huomioonottaminen hyödykkeiden markkina-arvon sijasta, pitkäaikaisten lainojen mää-

rästä puolen huomioon ottaminen koko määrän sijasta, factoring-rahoituksen käyttäminen hyödykkeiden ostamiseen käyttöomaisuuden pienentämiseksi sekä hyödykkeiden vuokraamisesta Saksaan syntyneen todellisen voiton huomioon ottaminen puolen vuokran sijasta. Saksalaisten pankkien tarjoama "leasingrahoitus" mahdollistaa sen, että liikevoitosta ei ole koskaan maksettava veroa ja että käyttöomaisuudesta on maksettava veroa vain osalta sopimuksen voimassaoloaikaa. Koska ilma-alusten vuokralleottaja ei ole sidottu kaupunkiin, jossa lentokenttä sijaitsee, se voi sijoittautua kuntaan, jonka asettama elinkeinoverokanta on hyvin alhainen tai jossa veroa ei jopa kanneta lainkaan.

39 Näin ollen elinkeinoverosta sellaisille saksalaisille yrityksille aiheutuva taloudellinen rasite, jotka vuokraavat hyödykkeitä Saksaan sijoittautuneilta vuokralleantajilta, ei välttämättä vastaa, toisin kuin Saksan hallitus väittää, elinkeinoverosta sellaisille saksalaisille yrityksille aiheutuvaa taloudellista rasitetta, jotka vuokraavat hyödykkeitä muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneilta vuokralleantajilta.

40 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa verotuksellinen etu varataan suurimmalle osalle yrityksistä, jotka vuokraavat hyödykkeitä tähän valtioon sijoittautuneilta vuokralleantajilta, kun taas se evätään aina yrityksiltä, jotka vuokraavat hyödykkeitä muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneilta vuokralleantajilta, on perustamissopimuksen 59 artiklassa kiellettyä palvelujen tarjoajan sijoittautumispaikkaan perustuvaa erilaista kohtelua.

41 Tällaista erilaista kohtelua ei voida perustella verojärjestelmän johdonmukaisuuteen liittyvillä syillä.

42 Kuten Bundesfinanzhof toteaa 30.12.1996 tekemässään ennakkoratkaisukysymyksen esittäneen tuomioistuimen mainitsemassa päätöksessä, pelkällä verovelvolliselle myönnetyn verotuksellisen edun, kuten sen, että saksalaisilla Saksaan sijoittautuneilta vuokralleantajilta hyödykkeitä vuokraavilla yrityksillä ei ole

velvollisuutta toteuttaa riidanalaisia lisäyksiä, ja toisen verovelvollisen kohtaaman epäedullisen verokohtelun, kuten kyseisten vuokranantajien elinkeinoverovelvollisuuden, välisellä välillisellä yhteydellä ei voida perustella sitä, että saksalaisia yrityksiä kohdellaan verotuksessa eri tavalla sen mukaan, vuokraavatko ne hyödykkeitä Saksaan vai muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta vuokranantajilta.

43 Toisin kuin Finanzamt esittää, tällaista erilaista kohtelua ei voida perustella myöskään sillä, että muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneen vuokralleantajan on siellä maksettava vain vähäistä veroa.

44 Mahdollinen palvelujen tarjoajien saama verotuksellinen etu, joka johtuu niiden siinä jäsenvaltiossa maksaman veron vähäisyydestä, johon ne ovat sijoittautuneet, ei oikeuta toista jäsenvaltiota perustelemaan sillä tähän valtioon sijoittautuneiden palvelujen saajien epäedullisempaa verokohtelua (ks. EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) osalta em. asia komissio v. Ranska, tuomion 21 kohta ja em. asia Asscher, tuomion 53 kohta).

45 Kuten komissio on perustellusti huomauttanut, tällaiset luonteeltaan hyvittävät verotukselliset maksut vahingoittaisivat itse sisämarkkinoiden perusteita.

46 Kansalliselle tuomioistuimelle on siten vastattava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen elinkeinoveroa koskeva kansallinen lainsäädäntö on perustamissopimuksen 59 artiklan vastainen.

Oikeudenkäyntikulut

47 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Finanzgericht Münsterin 28.7.1997 antamassaan päätöksessä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen elinkeinoveroa koskeva kansallinen lainsäädäntö on EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 49 artikla) vastainen.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida

Edward Sevón Kapteyn

Gulmann Puissochet Hirsch

Jann Ragnemalm Wathelet

Julistettiin Luxemburgissa 26 päivänä lokakuuta 1999.

R. Grass

kirjaaja

G. C. Rodríguez Iglesias

presidentti