YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

6 päivänä heinäkuuta 2006 *

Asiassa C-346/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 26.5.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 12.8.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Robert Hans Conijn

vastaan

Finanzamt Hamburg-Nord,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (esittelevä tuomari) ja A. Ó Caoimh,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Saksan hallitus, asiamiehinään C. D. Quassowski ja A. Tiemann,

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

kuultuaan julkisasiamiehen 9.3.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa vastakkain ovat Conijn ja Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, jonka tehtävät ovat 1.3.2005 lähtien siirtyneet Finanzamt Hamburg-Nordille (jäljempänä Finanzamt). Conijn on vaatinut, että hänelle myönnetään oikeus vähentää veronalaisesta tulostaan kulut, jotka ovat aiheutuneet verokonsultoinnista, jota hän on käyttänyt laatiakseen veroilmoituksen tuloista, joita hän on saanut Saksasta rajoitetusti verovelvollisena henkilönä.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

3 Einkommensteuergesetzin (tuloverolaki) mukaan, sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 1997 (jäljempänä vuoden 1997 EStG), on erotettava kaikesta tulostaan yleisesti verovelvolliset, jotka asuvat Saksassa, ja rajoitetusti verovelvolliset, jotka eivät asu Saksassa mutta joita verotetaan siellä heidän kyseisestä valtiosta saamistaan tuloista.

4 Vuoden 1997 EStG:n 15 §:n 1 momentin 2 kohdassa, joka koskee käsiteollisesta, teollisesta ja kaupallisesta toiminnasta saatuja tuloja, säädetään seuraavaa:

"1. Käsiteollisesta, teollisesta ja kaupallisesta toiminnasta saaduilla tuloilla tarkoitetaan:

1) – –

2) 'Offene Handelsgesellschaftin', 'Kommanditgesellschaftin' ja muiden sellaisten yhtiöiden, joiden yhtiömiestä on pidettävä yrityksen johtajana (tai yhtenä yrittäjistä), yhtiömiesten voitto-osuuksia sekä korvauksia, jotka yhtiömies on saanut yhtiön hyväksi tekemistään palveluksista tai siitä syystä, että hän on myöntänyt lainaa tai antanut omaisuutta yhtiön käytettäväksi. Yhtiömies, jolla on yhtiössä välillinen omistusosuus yhden tai useamman henkilöyhtiön välityksellä, rinnastetaan yhtiömieheen, jolla on yhtiössä välitön omistusosuus; häntä pidetään yhtenä yrittäjistä sellaisessa yhtiössä, jossa hän on yhtiömiehenä välillisesti, mikäli häntä itseään ja niitä henkilöyhtiöitä, joiden välityksellä hänellä on omistusosuus yhtiössä, voidaan pitää yhtenä yrittäjistä niissä henkilöyhtiöissä, joissa ne ovat välittöminä yhtiömiehinä."

5 Vuoden 1997 EStG:n 49 §:n 1 momentin 2 kohdan a kohdassa säädetään, että käsiteollisesta, teollisesta ja kaupallisesta toiminnasta saadut tulot ovat veronalaista tuloa.

6 EStG:n 50 §:n 1 momentin mukaan Saksassa rajoitetusti verovelvolliset eivät voi vähentää verokonsultoinnista aiheutuneita kuluja erityismenoina, toisin kuin yleisesti verovelvolliset, jotka vuoden 1997 EStG:n 10 §:n 1 momentin 6 kohdan nojalla voivat vähentää mainitut kulut.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys

7 Conijn, joka on Alankomaiden kansalainen ja asuu Alankomaissa, sai vuonna 1998 Saksan oikeuden mukaan perustetun kommandiittiyhtiön omistusosuuden perus-

teella kuolinpesän kautta teollisesta ja kaupallisesta toiminnasta Saksasta peräisin olevia tuloja 146 373,50 Saksan markkaa (DEM). Tämä summa oli alle 90 prosenttia Conijnin maailmanlaajuisista kokonaistuloista.

8 Veroilmoituksessaan vuodelta 1998 Conijn vähensi vuoden 1997 EStG:n 10 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaisina erityismenoina veronalaisesta tulostaan 1 046 DEM:n suuruisen määrän, joka vastasi kuluja, joita hänelle oli aiheutunut verokonsultoinnista, jota hän oli käyttänyt laatiakseen veroilmoituksensa Saksassa. Finanzamt kieltäytyi hyväksymästä näiden kulujen vähentämistä vuoden 1997 EStG: n 50 §:n 1 momentin perusteella.

9 Conijn nosti tästä Finanzamtin hylkäävästä päätöksestä kanteen Finanzgericht Hamburgissa. Kanne hylättiin 11.11.2003 annetulla tuomiolla. Tämän jälkeen Conijn valitti mainitusta tuomiosta Bundesfinanzhofiin Revision-menettelyssä ja vaati, että kyseinen tuomio kumotaan ja että verokonsultoinnista aiheutuneet kulut katsotaan vähennyskelpoisiksi. Finanzamt vaati puolestaan valituksen hylkäämistä.

10 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko perustamissopimuksen 52 artiklan – – vastaista, että Saksan liittotasavallassa rajoitetusti verovelvollinen toisen jäsenvaltion kansalainen ei voi vähentää verotettavista tuloistaan hänelle verokonsultoinnista aiheutuneita kuluja erityismenoina, vaikka yleisesti verovelvollinen voisi vähentää ne?"

Ennakkoratkaisukysymyksen arviointi

11 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee pääpiirteissään, onko perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jossa ei sallita rajoitetusti verovelvollisen vähentävän verotettavista tuloistaan erityismenoina kuluja, joita hänelle on aiheutunut veroilmoituksen laatimiseksi käyttämästään verokonsultoinnista, samalla tavoin kuin yleisesti verovelvollisen.

12 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion kansalaisten vapauteen sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa yrityksiä ja harjoittaa yritystoimintaa niiden edellytysten mukaisesti, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännössä on määritelty sen omille kansalaisille (ks. mm. asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 13 kohta; asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999, Kok. 1999, s. I-2651, 22 kohta ja asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I-2787, 27 kohta).

13 Conijnia verotetaan Saksassa EStG:n 49 §:n nojalla hänen kyseisestä jäsenvaltiosta saamistaan teollisesta ja kaupallisesta toiminnasta peräisin olevista tuloista. Asiassa on selvää, että häntä verotetaan välittömästi mainitun toiminnan johdosta kommandiittiyhtiön voiton perusteella ja että tässä ominaisuudessa hänen itsensä katsotaan kansallisen verolainsäädännön kannalta arvioituna harjoittavan yritystoimintaa.

14 Vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta; asia C-35/98,

Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 32 kohta ja asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6817, 25 kohta).

15 Täten kansalliset verosäännökset eivät saa muodostaa ilmeistä tai peiteltyä kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää (ks. mm. em. asia Wielockx, tuomion 16 kohta ja asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11819, 75 kohta).

16 Se seikka, että jäsenvaltio ei anna ulkomailla asuvalle henkilölle tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle henkilölle, ei kuitenkaan yleensä ole syrjivää, koska maassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulon lähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen osalta (asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 34 kohta ja asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999, Kok. 1999, s. I-5451, 23 kohta).

17 Nykyään kansainvälisessä vero-oikeudessa ja muun muassa kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyssä taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) mallisopimuksessa (mallisopimus tulojen ja varallisuuden kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, OECD:n veroasioiden komitean kertomus, 1977, 29.4.2000 päivätty versio) asumista pidetään pääsääntöisenä verotuksellisena liittymänä jaettaessa verotusvalta eri valtioiden välillä kansainvälisluonteisissa tilanteissa.

18 Nyt esillä olevassa asiassa oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, että Alankomaissa asuva Conijn sai Saksan alueelta alle 90 prosenttia kokonaistulostaan.

19 Näin ollen on ratkaistava kysymys siitä, oikeuttaako tällaisen ulkomailla asuvan ja maassa asuvan henkilön tilanteen välinen objektiivinen ero sen, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa kansallisessa lainsäädännössä ei ensin mainitun osalta hyväksytä vähennettäviksi verokonsultoinnista aiheutuneita kuluja, vaikka viimeksi mainittu voi vähentää mainitut kulut veroilmoituksensa yhteydessä.

20 Rajallisesti verovelvollisen henkilön tuloihin välittömästi liittyvien kulujen osalta yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että tällaisten kulujen, kuten toisessa jäsenvaltiossa harjoitettuun toimintaan liittyvien tulonhankintamenojen, suhteen rajallisesti verovelvollista on kohdeltava samalla tavoin kuin yleisesti verovelvollisia (ks. asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003, Kok. 2003, s. I-5933, 27 kohta).

21 Verokonsultointikulujen vähentäminen yleisesti verovelvollisten osalta "erityismenoina" selittyy Saksan hallituksen mukaan sillä, että mainitut kulut ovat tarpeellisia kansallisen verolainsäädännön monimutkaisuuden johdosta.

22 Conijnille on aiheutunut pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia verokonsultointikuluja hänen Saksasta saamiaan tuloja koskevan veroilmoituksen laatimisen johdosta. Veroilmoituksen täyttämisvelvollisuus perustuu siihen seikkaan, että mainittu henkilö saa tuloja kyseisestä jäsenvaltiosta. Verokonsultointikulut liittyvät välittömästi kyseisessä jäsenvaltiossa verotettaviin tuloihin siten, että ne rasittavat samalla tavoin kaikkien verovelvollisten saamia tuloja, olipa kyse sitten maassa asuvista tai ulkomailla asuvista verovelvollisista.

23 Lisäksi maassa asuvat ja ulkomailla asuvat verovelvolliset ovat vastaavanlaisessa tilanteessa kansallisen verolainsäädännön monimutkaisuuteen nähden. Täten

maassa asuville verovelvollisille myönnettyä vähennysoikeutta, jonka tarkoituksena on hyvittää verokonsultoinnista aiheutuneita kuluja, on voitava soveltaa myös ulkomailla asuviin verovelvollisiin, joita kohtaavat samat kansallisen verojärjestelmän monimutkaisuuteen liittyvät ongelmat.

24 Tässä tilanteessa, kun arvioidaan mahdollisuutta vähentää verokonsultoinnista aiheutuneet kulut erityismenoina, maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanne on vastaavanlainen ja kansallinen lainsäädäntö, jossa evätään tämä vähennysmahdollisuus ulkomailla asuvilta, merkitsee perustamissopimuksen 52 artiklassa tarkoitettua kiellettyä rajoitusta.

25 Koska yhteisöjen tuomioistuimelle ei ole esitetty mitään täsmällisiä väitteitä, joilla tällainen erilainen kohtelu voitaisiin oikeuttaa, on katsottava, että on olemassa vaara, että kansallisesta säännöksestä aiheutuu haittaa lähinnä muiden jäsenvaltioiden kansalaisille, ja että tästä säännöksestä aiheutuu täten välillistä kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää.

26 Tämän johdosta esitettyyn kysymykseen on vastattava siten, että perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa ristiriidassa on kansallinen lainsäädäntö, jossa ei sallita rajoitetusti verovelvollisen vähentävän verotettavista tuloistaan erityismenoina kuluja, joita hänelle on aiheutunut veroilmoituksen laatimiseksi käyttämästään verokonsultoinnista, samalla tavoin kuin yleisesti verovelvollisen.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) kanssa ristiriidassa on kansallinen lainsäädäntö, jossa ei sallita rajoitetusti verovelvollisen vähentävän verotettavista tuloistaan erityismenoina kuluja, joita hänelle on aiheutunut veroilmoituksen laatimiseksi käyttämästään verokonsultoinnista, samalla tavoin kuin yleisesti verovelvollisen.

Allekirjoitukset