YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

11 päivänä syyskuuta 2007 *

Asiassa C-318/05,

jossa on kyse EY 226 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 17.8.2005,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään K. Gross ja R. Lyal, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Saksan liittotasavalta, asiamiehinään M. Lumma ja U. Forsthoff,

vastaajana,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

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

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

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 2.5.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.9.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan yhteisöjen komissio vaatii kanteellaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut EY 18, EY 39, EY 43 ja EY 49 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se epää poikkeuksetta oikeuden vähentää verotuksessa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen koulun käymiseen liittyvät

koulumaksut sellaisina erityisinä menoina, joista säädetään tuloverolain, sellaisena kuin se on julkaistu 19.10.2002 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002 I, s. 4210; jäljempänä EStG), 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa.

Kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö

2 Saksan lainsäädännön mukaan yksityiskoulun käymiseen liittyviä kustannuksia korvataan lapsivähennyksillä verotuksessa ja lapsilisillä. Sikäli kuin koulutukseen liittyviä lisäkustannuksia aiheutuu majoituksesta toisella paikkakunnalla, tällaisia kustannuksia korvataan kiinteämääräisellä koulutusvähennyksellä, josta säädetään EStG:n 33 a §:n 2 momentissa. Sama pätee ulkomaisen koulun käymisestä johtuviin lisäkustannuksiin.

3 EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetään koulumaksujen vähentämisestä erityisinä menoina (Sonderausgaben) seuraavaa:

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

1. – –

9. 30 prosenttia maksuista, jotka verovelvollinen suorittaa sellaisen lapsen, jonka osalta hän saa lapsivähennyksen tai lapsilisää, koulunkäynnistä Grundgesetzin (perustuslaki) 7 §:n 4 momentin mukaisesti valtiollisesti

hyväksytyssä tai osavaltion lainsäädännössä sallitussa korvaavassa koulussa tai osavaltion lainsäädännössä tunnustetussa yleissivistävässä täydentävässä koulussa, lukuun ottamatta majoitukseen ja elatukseen liittyviä maksuja."

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

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

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

5 Katsottuaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut EY 18, EY 39, EY 43 ja EY 49 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se epää poikkeuksetta oikeuden vähentää verotuksessa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan koulun käymiseen liittyvät koulumaksut sellaisina erityisinä menoina, joista säädetään EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa, komissio aloitti jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn, josta määrätään EY 226 artiklan ensimmäisessä kohdassa. Tämän määräyksen mukaisesti ja kehotettuaan 19.7.2002 antamallaan virallisella huomautuksella Saksan liittotasavaltaa esittämään huomautuksensa komissio antoi 7.1.2004 perustellun lausunnon, jossa se kehotti kyseistä jäsenvaltiota toteuttamaan kyseisten velvoitteiden noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa kyseisen lausunnon vastaanottamisesta.

6 Komissio ei ollut tyytyväinen vastaukseen, jonka Saksan viranomaiset antoivat kyseiseen perusteltuun lausuntoon, ja siksi se päätti nostaa nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

7 Tällä välin esitettiin ennakkoratkaisupyyntö EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetyn kaltaisen järjestelmän yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden kanssa (asia C-76/05, Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tänään annettu tuomio, Kok. 2007, s. I-6849).

Kanne

8 Komissio katsoo kanteessaan, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetty järjestelmä, jossa koulumaksujen vähennyskelpoisuus rajoitetaan koskemaan tiettyjen saksalaisten koulujen käymiseen liittyviä koulumaksuja, johtaa kyseessä olevien verovelvollisten osalta edullisempaan verotukseen, koska järjestelmän seurauksena veronalaiset tulot vähenevät ja siten kyseisten verovelvollisten verorasitus pienenee. Verovähennykseen oikeuttavia koulumaksuja ovat ne, jotka suoritetaan valtiollisesti hyväksytyille tai kyseessä olevan osavaltion lainsäädännössä sallituille korvaaville kouluille, joiden tarkoituksena on korvata kyseisessä osavaltiossa jo toimiva tai suunniteltu julkinen oppilaitos, ja täydentäville kouluille, jotka ovat korvaavista kouluista poikkeavia saksalaisia oppilaitoksia, jotka on osavaltion lainsäädännössä tunnustettava yleissivistäviksi täydentäviksi kouluiksi.

9 Komissio perustaa kanteensa väitteeseen, jonka mukaan koulumaksujen vähennyskelpoisuuden rajoittaminen tiettyjen saksalaisten koulujen käymisestä aiheutuviin koulumaksuihin ei ole yhteisön oikeuden mukaista. Komission mukaan tällainen rajoitus on vastoin yhtäältä työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevaa oikeutta ja sijoittautumisvapautta (ensimmäisen kanneperusteen ensimmäinen osa) ja toisaalta Saksan kansalaisten ja muiden unionin kansalaisten vapaata liikkuvuutta koskevaa yleistä oikeutta (ensimmäisen kanneperusteen toinen osa). Rajoitus on myös vastoin

toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yksityiskoulujen oikeutta palvelujen tarjoamisen vapauteen ja kyseessä olevien Saksassa asuvien vanhempien vastaavaa oikeutta (toinen kanneperuste). Lopuksi komissio katsoo, että kyseisellä rajoituksella kavennetaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yksityiskoulujen sijoittautumisvapautta perusteettomasti (kolmas kanneperuste).

10 Saksan liittotasavalta katsoo vastineessaan, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetty järjestelmä on yhteisön oikeuden mukainen. Tällä järjestelmällä, jota sovelletaan vain niihin yksityiskouluihin, jotka täyttävät perustuslaissa ja kyseessä olevan osavaltion lainsäädännössä säädetyt tietyt edellytykset ja jotka tästä syystä hyväksytään, sallitaan tai tunnustetaan, ei loukata toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yksityiskoulujen oikeutta palvelujen tarjoamisen vapauteen eikä myöskään vanhempien vastaavaa oikeutta. Kyseinen järjestelmä ei ole mitenkään vastoin työntekijöiden oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen, eikä se ole myöskään vastoin sijoittautumisvapautta tai vanhempien yleistä oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen. Sillä ei myöskään loukata toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevien yksityiskoulujen sijoittautumisvapautta.

11 Komissio pysyttää vastauksessaan kaikki vaatimukset, jotka se esitti kannekirjelmässään.

12 Komissio toteaa, että Saksan liittotasavalta käsittelee vastineessaan lähes yksinomaan palvelujen tarjoamisen vapautta koskevan periaatteen mahdollista loukkaamista. Työntekijöiden vapaan liikkuvuuden, sijoittautumisvapauden tai kyseessä olevien vanhempien vapaata liikkuvuutta koskevan yleisen oikeuden sekä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevien yksityiskoulujen sijoittautumisvapauden osalta vastineessa kiistetään ilman minkäänlaisia perusteluja se, että kyse voisi olla EY:n perustamissopimuksen vastaavien määräysten rikkomisesta. Todettuaan, että palvelujen tarjoamisen vapaus on EY 50 artiklan mukaisesti muihin perusvapauksiin nähden

toissijainen vapaus, komissio katsoo, että kyseiset argumentit eivät ole ratkaisevia, ja viittaa kannekirjelmänsä niihin kohtiin, joissa se vetoaa yksityiskohtaisesti muiden vapaata liikkuvuutta koskevien oikeuksien loukkaamiseen.

13 Palvelujen tarjoamisen vapaudesta komissio täsmentää, että se myönsi kannekirjelmässään, että Saksassa hyväksyttyjen, tunnustettujen tai sallittujen yksityiskoulujen perimät koulumaksut voivat olla määrältään liian vähäisiä, jotta näiden koulujen tarjoamia palveluja voitaisiin pitää vastikkeellisina. Komissio toteaa kuitenkin viitanneensa mahdollisuuteen, että jokin yksityinen laitos kantaa kaikki ne kustannukset, joita ei kateta koulumaksuilla.

14 Tässä yhteydessä komissio toteaa, että Bundesfinanzhof katsoi 12.8.1999 antamassaan tuomiossa (BSTBl. 2000 II, s. 65), että avustukset, jotka vanhemmat antavat yksityiskoulua tukevalle yhdistykselle, ovat korvaus palvelusta eivätkä avustus, joka olisi verotuksessa lahjoituksena vähennyskelpoinen. Asia on näin silloin, kun koulumaksujen vähäisen määrän takia koulun pitäminen voi jatkua vain tukiyhdistyksen antamien avustusten ansiosta. Koulun pitäjälle suoritettuja koulumaksuja ja tällaiselle yhdistykselle annettuja lahjoituksia on tällöin mahdoton erottaa toisistaan.

15 Komissio päättelee tästä, että jos tällainen yhdistys tukee saksalaista yksityiskoulua, tämän koulun tarjoamien palvelujen vastikkeellisuuden arvioinnissa on otettava huomioon paitsi varsinaiset koulumaksut myös kyseiselle yhdistykselle annetut avustukset. Koulumaksujen ja tukiyhdistykselle annettujen avustusten yhteismäärän takia tällaisen yksityiskoulun tarjoamassa opetuksessa voi tosiasiallisesti olla kyse palveluista, jotka tarjotaan korvausta vastaan, ja kyseiset avustukset voivat olla huomattavia, koska tällaisiin kouluihin ei voida soveltaa velvollisuutta välttää, että oppilaat valitaan varallisuuden perusteella.

16 Komissio väittää sitten, että argumentit, jotka Saksan liittotasavalta on esittänyt kyseessä olevan lainsäädännön perustelemiseksi, eivät ole vakuuttavia. Se katsoo erityisesti, että saksalaiset koulut ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevat yksityiskoulut eivät ole niin erilaisia, että niiden perimiä koulumaksuja olisi yleisesti kohdeltava verotuksessa eri tavalla.

17 Saksan hallitus pysyttää vastauksessaan kantansa, jonka se ilmaisi vastineessaan. Sen mukaan tässä riita-asiassa on keskeistä palvelujen tarjoamisen vapaus. Saksan liittotasavalta ei voi olla velvollinen tukemaan taloudellisesti alueensa ulkopuolella sijaitsevia yksityiskouluja, koska jäsenvaltiolla on toimivalta myöntää julkista tukea vain omalla vastuualueellaan. Toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneita yksityiskouluja ei syrjitä silloin, kun valtio ei ulota julkista tukea yhteisön laajuiseksi.

18 On täsmennettävä, että kirjelmissään ja istunnossa Saksan hallitus mainitsi, että koulumaksuilla, jotka suoritetaan toisessa jäsenvaltiossa sijaitseville saksalaisille kouluille ja Euroopan yhteisöjen virkamiesten ja toimihenkilöiden lapsille tarkoitetuille kouluille (jäljempänä eurooppakoulut), on erityispiirteitä; myös näihin koulumaksuihin sovelletaan EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohtaa.

19 Saksan hallitus toteaa näin ollen, että Bundesfinanzhof myönsi 14.12.2004 antamassaan tuomiossa (XI R 32/03), että koulumaksut, jotka on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille ja Saksan osavaltioiden opetus- ja kulttuuriministerien pysyvän kokouksen tunnustamille saksalaisille kouluille, ovat verotuksessa erityisinä menoina vähennyskelpoisia EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaisesti. Saksan hallitus toteaa samoin, että Bundesfinanzhofin 5.4.2006 antamasta tuomiosta (XI R 1/04) ilmenee, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden eurooppakoulujen asema vastaa Saksan valtion hyväksymillä kouluilla olevaa asemaa, joten verovelvolliset,

jotka ovat suorittaneet koulumaksuja tällaisille kouluille, voivat saada EStG:n saman säännöksen mukaisen vähennyksen poikkeuksena säännöstä, jonka mukaan muissa jäsenvaltioissa sijaitseville yksityiskouluille suoritettuja koulumaksuja ei pidä katsoa tällaiseen vähennykseen oikeuttaviksi erityisiksi menoiksi.

20 Saksan hallituksen mukaan on siis virheellistä väittää, kuten komissio tekee, että kaikkien toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden koulujen käymiseen liittyviltä koulumaksuilta evätään EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan mukainen vähennyskelpoisuus erityisinä menoina.

21 Komissio panee merkille Bundesfinanzhofin oikeuskäytännöstä johtuvat poikkeukset, joihin Saksan hallitus tukeutuu. Komission mukaan tämän oikeuskäytännön avulla voidaan poistaa haitta, joka aiheutuu tietyille saksalaisille kouluille ja eurooppakouluille siitä, että ne ovat sijoittautuneet Saksan alueen ulkopuolelle, mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yksityiskoulujen kohtelu on edelleen syrjivää.

Alustavat huomautukset EY 18 artiklasta ja unionin kansalaisten yleisestä oikeudesta vapaaseen liikkuvuuteen

Asianosaisten lausumat

22 Komission mukaan EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetty järjestelmä on vastoin kyseessä olevien vanhempien vapaata liikkuvuutta koskevia oikeuksia, erityisesti unionin kansalaisten yleistä oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen.

23 Ensinnäkin tämä järjestelmä on omiaan loukkaamaan muista jäsenvaltioista lähtöisin olevien vanhempien oikeutta muuttaa henkilökohtaisista syistä Saksaan. Se epäedullinen verotus, jota heihin saatettaisiin soveltaa, jos he haluaisivat lastensa jatkavan koulunkäyntiään heidän lähtövaltiossaan, voi nimittäin saada heidät luopumaan muuttamisesta Saksaan. Heidän muuttamisensa tähän jäsenvaltioon on joka tapauksessa vaikeampaa.

24 Sikäli kuin kyse on sellaisista Saksan kansalaisista, jotka pysyvät yleisesti verovelvollisina Saksassa, vaikka he ovat muuttaneet toiseen jäsenvaltioon, kyseinen epäedullinen verotus voi koskea myös heitä, jos he ovat päättäneet laittaa lapsensa tässä toisessa valtiossa sijaitsevaan paikalliseen yksityiskouluun, saksalaiseen kouluun tai eurooppakouluun.

25 Myös ne Saksan kansalaiset, jotka asuvat Saksassa ja jotka laittavat lapsensa muissa jäsenvaltioissa sijaitseviin yksityiskouluihin, voivat vedota vapaata liikkuvuutta koskevaan yleiseen oikeuteen. Komissio nimittäin katsoo, että tällaiset vanhemmat ovat käyttäneet kyseistä oikeutta lastensa välityksellä eikä tälle ole esteenä se, että nämä lapset oleskelevat säännöllisesti toisessa jäsenvaltiossa pelkästään siinä tarkoituksessa, että he käyvät siellä yleissivistävää koulua.

26 Komission mukaan sekä EY 12 artiklan 1 kohdan että EY 18 artiklan 1 kohdan määräyksistä seuraa, että kun kyseessä olevat Saksan kansalaiset ovat käyttäneet, ainakin välillisesti eli lastensa kautta oikeuttaan liikkua vapaasti, he voivat vedota oikeuteensa tulla kohdelluiksi samalla tavalla kuin kohdellaan muita Saksan kansalaisia.

27 Komission mukaan kyseessä olevat EY 18 artiklan rikkomiset eivät ole perusteltuja.

28 Komissio katsoo tämän osalta, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa ei säädetä sellaisesta objektiivisesta kriteeristä, jonka avulla olisi mahdollista määrittää tapaukset, joissa saksalaisille kouluille ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitseville kouluille suoritetut koulumaksut ovat tuloverotuksessa vähennyskelpoisia. Komission mukaan tässä säännöksessä asetetaan vähennyskelpoisuuden edellytykseksi ainoastaan se, että kyseessä oleva yksityiskoulu on hyväksytty tai tunnustettu Saksassa. Vähennyskelpoisuuden ratkaisevana edellytyksenä on se, että kyseessä oleva yksityiskoulu sijaitsee Saksassa. Komission mukaan jokainen toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut koulu jää automaattisesti verovähennyksen soveltamisalan ulkopuolelle, huolimatta koulun vaatimien koulumaksujen määrästä eli silloinkin, kun koulu toimii pitkälti samalla tavalla kuin yksityiskoulu, joka on tunnustettu tai hyväksytty Saksassa.

29 Komission mukaan veroedun myöntämisen edellytykseksi ei ole mitään objektiivista syytä asettaa sitä, että käydään sellaista yksityiskoulua, joka sijaitsee Saksan liittotasavallan alueella, ja tämä jäsenvaltio on yhteisön oikeuden mukaisesti edelleen vapaa rajoittamaan koulumaksujen vähennyskelpoisuuden koskemaan tietynlaisia oppilaitoksia tai tietynsuuruisia koulumaksuja. Tähän riittää vain se, että vähennyskelpoisuus myönnetään objektiivisten kriteerien eikä koulun sijainnin mukaan.

30 Komissio päättelee tästä, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohta on vastoin vapaata liikkuvuutta koskevaa yleistä oikeutta, joka Saksan kansalaisilla ja muilla unionin kansalaisilla on EY 18 artiklan nojalla.

31 Saksan hallitus kiistää argumentit, joiden mukaan EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohta on vastoin kyseessä olevien vanhempien yleistä oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen. Vaikka tätä oikeutta olisikin rajoitettu, tällainen rajoittaminen olisi joka tapauksessa perusteltu, kun otetaan huomioon ne objektiiviset erot, joita on EStG:n kyseisessä säännöksessä tarkoitettujen saksalaisten yksityiskoulujen ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevien yksityiskoulujen välillä.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

32 Siitä, voidaanko EY 18 artiklaa soveltaa kyseessä olevaan kansalliseen lainsäädäntöön, on palautettava mieleen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen tarjoamisen vapauden takaavat määräykset ovat erityinen ilmaus EY 18 artiklasta, jossa yleisesti määrätään unionin kansalaisten oikeudesta liikkua ja oleskella vapaasti jäsenvaltioiden alueella (asia C-92/01, Stylianakis, tuomio 6.2.2003, Kok. 2003, s. I-1291, 18 kohta ja asia C-208/05, ITC, tuomio 11.1.2007, Kok. 2007, s. I-181, 64 kohta).

33 Jos siis kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö kuuluu EY 49 artiklan soveltamisalaan, yhteisöjen tuomioistuimen ei tarvitse lausua EY 18 artiklan tulkinnasta (ks. em. asia Stylianakis, tuomion 20 kohta ja em. asia ITC, tuomion 65 kohta).

34 EY 18 artiklan 1 kohdasta on siis tarpeen lausua vain, mikäli kyseessä oleva lainsäädäntö ei kuulu EY 49 artiklan soveltamisalaan.

35 Samalla tavalla EY 18 artiklasta, jossa ilmaistaan yleisesti jokaisella unionin kansalaisella oleva oikeus vapaasti liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, on sijoittautumisvapauden osalta erityismääräys EY 43 artiklassa ja työntekijöiden vapaan liikkuvuuden osalta EY 39 artiklassa (asia C-345/05, komissio v. Portugali, tuomio 26.10.2006, Kok. 2006, s. I-10633, 13 kohta ja asia C-104/06, komissio v. Ruotsi, tuomio 18.1.2007, Kok. 2007, s. I-671, 15 kohta).

36 Jos siis kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö kuuluu EY 39 tai EY 43 artiklan soveltamisalaan, yhteisöjen tuomioistuimen ei tarvitse lausua EY 18 artiklan tulkinnasta.

37 Näin ollen on tutkittava ensiksi, onko EY 49 artikla, jota asianosaisten huomautukset pääosin koskevat, esteenä EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan säännöksille (toinen kanneperuste), ja toiseksi on tutkittava, ovatko EY 39 artikla ja/tai EY 43 artikla esteenä kyseisille säännöksille (ensimmäisen kanneperusteen ensimmäinen osa ja kolmas kanneperuste).

Toinen kanneperuste, jonka mukaan palvelujen tarjoamisen vapautta on rajoitettu

Asianosaisten lausumat

38 Komission mukaan EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetty järjestelmä on vastoin palvelujen tarjoamisen vapautta, joka on niillä Saksassa asuvilla verovelvollisilla, jotka haluavat lastensa käyvän toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa yksityiskoulua, ja se on myös vastoin palvelujen tarjoamisen vapautta, joka on niillä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevilla yksityiskouluilla, jotka haluavat tarjota palvelujaan Saksassa asuville verovelvollisille.

39 Komissio katsoo ensinnäkin, että riidanalainen järjestelmä on vastoin niin sanottua passiivista palvelujen tarjoamisen vapautta (palvelujen käyttäminen), joka on jo kauan tunnustettu oikeuskäytännössä. Kyse on tilanteesta, jossa palvelun saajat, eli Saksassa asuvien verovelvollisten lapset, menevät palvelun tarjoajan luo eli tässä tapauksessa käyvät toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa yksityiskoulua.

40 Komission mukaan tämä asia koskee myös oikeutta niin sanottuun aktiiviseen palvelujen tarjoamisen vapauteen, joka on muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilla yksityiskouluilla. Riidanalaisen vähennysjärjestelmän voimassaolon takia verovelvolliset, jotka laittavat lapsensa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneeseen yksityis-

kouluun, ovat epäedullisemmassa asemassa kuin ne, jotka valitsevat saksalaisen yksityiskoulun. Toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yksityisten oppilaitosten on siis vaikeampi tarjota tehokkaasti palvelujaan saksalaisille asiakkaille. Jäsenvaltiosta toiseen suoritettavia opetus- ja koulutuspalveluja kohdellaan siis puhtaasti kotimaisiin palveluihin nähden epäedullisemmin.

41 Komission mukaan nuorten opetuksessa ja koulutuksessa voi olla kyse palvelujen tarjoamisesta, kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö osoittaa.

42 Komission mukaan asiassa 263/86, Humbel ja Edel, 27.9.1988 annetusta tuomiosta (Kok. 1988, s. 5365, 18 kohta) ja asiassa C-109/92, Wirth, 7.12.1993 annetusta tuomiosta (Kok. 1993, s. I-6447, 17 kohta) ilmenee, että vastikkeellisen palvelujen tarjoamisen olennaisena piirteenä on se, että oppilas tai kolmas suorittaa koulumaksuja, joilla katetaan merkittävä osa opetuksen kustannuksista. Tällaisessa tapauksessa opetuspalvelujen tarjoamista on pidettävä kaupallisena toimintana.

43 Kyseisen toimielimen mukaan vastikkeellisena palvelujen tarjoamisena ei sitä vastoin voida pitää julkista opetusta, joka kuuluu valtion yhteiskunnalliseen ja poliittiseen tehtävään ja jonka kustannuksista suurimman osan valtio maksaa. Se, että oppilas mahdollisesti osallistuu kustannuksiin suorittamalla koulumaksuja, ei riitä tekemään opetuksesta vastikkeellista.

44 Komissio katsoo, että tarjottujen palvelujen vastikkeellisuuden arviointi ei voi perustua yksinomaan siihen, että tarkastellaan Saksan lainsäädännössä suosittuja yksityiskouluja, vaan huomioon on otettava myös niiden yksityiskoulujen tilanne, jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon ja joille ei myönnetä EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädettyä etua.

45 Komissio toteaa, että muissa jäsenvaltioissa yksityiskoulujen organisointi poikkeaa toisinaan huomattavasti Saksan mallista. On siten yksityiskouluja, jotka selviävät ilman valtion avustusta tai joita hallinnoidaan voittoa tavoittelevien yritysten tavoin. Tällaiset oppilaitokset kiistatta tarjoavat vastikkeellisia palveluja. Komissio katsoo, että sikäli kuin EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetyssä järjestelmässä evätään siinä säädetty veroetu yleisesti, jos koulut ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, tällainen järjestelmä on omiaan rajoittamaan näiden voittoa tavoittelevien toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden koulujen sellaista palvelujen tarjontaa, joka tapahtuu jäsenvaltiosta toiseen.

46 Komission mukaan on merkityksetöntä, täyttääkö toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yksityiskoulu Saksan lainsäädännössä asetetut vaatimukset vai ei. Koska yksikään näistä yksityiskouluista ei voi täyttää EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädettyjä edellytyksiä, komission mukaan on hyödytöntä tehdä eroa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevien yksityisten oppilaitosten välillä sen mukaan, ovatko ne teoriassa rinnastettavissa saksalaisiin yksityiskouluihin vai eivät, kun selvitetään, onko niiden kohtelu syrjivää vai ei.

47 Komissio väittää, että niiden koulujen joukossa, jotka ovat riidanalaisen järjestelmän takia epäedullisessa asemassa, ovat joka tapauksessa oppilaitokset, joiden rahoitus perustuu yksinomaan koulumaksuihin ja liitännäiseen taloudelliseen toimintaan ja jotka siis kiistatta tarjoavat vastikkeellisia palveluja. Niiden syrjivää kohtelua on pidettävä palvelujen tarjoamisen vapauden loukkaamisena.

48 Komission mukaan palvelujen tarjoamisen vapautta koskevan oikeuden loukkaus ei ole perusteltu. Se viittaa tämän osalta yleisestä liikkumisvapaudesta esittämiinsä argumentteihin. Se lisää, että EY 49 artiklasta johtuvien velvoitteiden laiminlyönnin vakavuutta lisää se, että jäsenvaltioiden kielten levittäminen ja opiskelijoiden liikkuvuuden edistäminen kuuluvat EY 149 artiklan 2 kohdan ensimmäisen ja toisen luetelmakohdan nojalla nimenomaisesti Euroopan yhteisön tavoitteisiin.

49 Saksan hallitus katsoo ensisijaisesti, ettei tässä asiassa ole kyse palvelujen tarjoamisen vapauden rajoittamisesta, sillä palvelujen tarjoamisen vapauden edellytykset eivät täyty. Toissijaisesti se väittää, että palvelujen tarjoamisen vapauden mahdollinen rajoitus olisi joka tapauksessa perusteltu.

50 Kyseinen hallitus katsoo ensinnäkin, että palvelujen tarjoamisen vapauden edellytykset eivät täyty, koska koulut, jotka täyttävät EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetyt vaatimukset, eivät tarjoa perustamissopimuksessa tarkoitettuja palveluja.

51 Saksan hallituksen mukaan palvelujen tarjoamisen vapaus edellyttää, että kyse on taloudellisesta toiminnasta, kuten ilmenee EY 50 artiklaan sisältyvästä ilmauksesta "maksetaan korvaus". Edellä mainitussa asiassa Humbel ja Edel antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että korvauksen olennainen piirre, jona on se, että korvaus on kyseessä olevan suorituksen taloudellinen vastike, puuttuu kansallisen koulutusjärjestelmän mukaisesti annettavasta opetuksesta.

52 Saksan hallitus toteaa, että pelkästään koulun yksityisestä luonteesta ei voida päätellä, että koulu harjoittaa taloudellista toimintaa ja tarjoaa EY 49 ja EY 50 artiklassa tarkoitettuja palveluja. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että sillä, että vanhemmat suorittavat koulumaksuja osallistuakseen tietyssä määrin järjestelmän toimintakuluihin, ei ole vaikutusta, kun harjoitettava toiminta luokitellaan palvelujen tarjoamisen käsitteeseen nähden (ks. vastaavasti em. asia Humbel ja Edel, tuomion 19 kohta ja em. asia Wirth, tuomion 15 kohta).

53 Kyseinen hallitus katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä ilmaistujen periaatteiden perusteella on todettava, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitetut saksalaiset koulut eivät tarjoa EY 49 ja EY 50 artiklassa

tarkoitettuja palveluja ja että kyseisiä kouluja vastaavien toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden koulujen antamassa opetuksessa ei myöskään ole kyse samoissa artikloissa tarkoitetusta palvelujen tarjoamisesta.

54 Saksan hallitus väittää toiseksi, että palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus olisi joka tapauksessa monista syistä perusteltu.

55 Tämän hallituksen mukaan palvelujen tarjoamisen vapaus ei voi synnyttää velvollisuutta rahoittaa kouluja, jotka kuuluvat toisen jäsenvaltion koulutusjärjestelmän piiriin. Koulutuspolitiikka kuuluu kunkin valtion keskeisiin tehtäviin, ja sen rakenne poikkeaa suuresti jäsenvaltiosta toiseen.

56 Koska Saksan liittotasavalta ei voi mitenkään vaikuttaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yksityiskoulujen organisointiin eikä etenkään niiden seuraamiin opetusohjelmiin, se ei voi olla velvollinen tukemaan taloudellisesti näiden koulujen toimintaa luopumalla sille kuuluvista verotuloista.

57 Kyseinen hallitus väittää myös, että palvelujen tarjoamisen vapautta koskeva periaate ei velvoita Saksan liittotasavaltaa ulottamaan EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan nojalla myönnettävää veroetua koskemaan koulumaksuja, jotka on suoritettu toisessa jäsenvaltiossa sijaitseville yksityiskouluille. Tällaisen velvollisuuden puuttumisesta johtuva erilainen verokohtelu on perusteltu, sillä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet koulut, jotka tarjoavat EY 49 ja EY 50 artiklassa tarkoitettuja palveluja, poikkeavat objektiivisesti niistä saksalaisista kouluista, joiden käyminen oikeuttaa EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädettyyn veroetuun.

58 Saksan hallitus katsoo ensinnäkin, että nämä viimeksi mainitut koulut eivät toimi voittoa tavoittelevien yhtiöiden tavoin, toisin kuin olisi asia toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevien yksityiskoulujen osalta, jos ne kuuluvat palvelujen tarjoamisen vapauden soveltamisalaan. Tällaiset toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevat yksityiskoulut vastaavat juuri niitä saksalaisia yksityiskouluja, joita ei tueta EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan kautta. Saksan liittotasavallan päätöstä, jonka mukaan tämän säännöksen nojalla tuetaan vain sellaisia kouluja, jotka koulutustarjontansa välityksellä toteuttavat valtiolle kuuluvaa koulutustehtävää, ovat osa kansallista koulutusjärjestelmää eivätkä siis tavoittele voittoa, ei voida kiertää vetoamalla palvelujen tarjoamisen vapauden periaatteeseen.

59 Saksan hallitus katsoo toiseksi, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetty järjestelmä vastaa valtion antamaa tukea, jolla osittain korvataan tässä säännöksessä tarkoitetuille kouluille aiheutuvat rasitteet. Perustuslaissa asetetaan valtiolle velvollisuus antaa kyseisille kouluille taloudellista tukea niille asetettujen vaatimusten kompensoimiseksi. Tällainen tuki annetaan enimmäkseen suorien avustusten muodossa. Kyseessä olevat koulut saavat siten noin 80 prosenttia summista, jotka maksetaan niihin rinnastettavissa olevalle julkiselle koululle. EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa konkretisoidaan tämä perustuslaillinen avustamisvelvollisuus siten, että Saksan valtiolle annetaan mahdollisuus tukea kyseisiä kouluja välillisesti veroeduilla, jotka myönnetään koulumaksujen perusteella.

60 Kyseisen valtion asettamien vaatimusten ja vastaavan julkisen tuen välistä yhteyttä ei ole sellaisten toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yksityiskoulujen osalta, jotka tarjoavat EY 49 ja EY 50 artiklassa tarkoitettuja palveluja. Koska Saksan valtio ei aseta näille kouluille mitään vaatimuksia, sillä ei ole mitään velvollisuutta tukea niitä taloudellisesti.

61 Kolmanneksi Saksan liittotasavalta katsoo, että jos se olisi velvollinen myöntämään EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetyn veroedun riippumatta vaadittujen koulumaksujen määrästä, se suosisi niitä kouluja, jotka korkeiden koulumaksujensa takia valitsevat oppilaat heidän vanhempiensa varallisuuden mukaan. Sen olisi lisäksi

annettava näille kouluille suurempaa tukea kuin kouluille, joiden käyminen oikeuttaa kyseiseen veroetuun, koska kyseiset koulumaksut olisivat huomattavasti korkeammat kuin näiden viimeksi mainittujen koulujen vaatimat koulumaksut.

62 Saksan hallitus väittää neljänneksi, että velvollisuus myöntää veroetu sellaisten koulumaksujen perusteella, jotka on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille yksityiskouluille, johtaa EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetyn vähennyksen kokonaismäärän selvään kasvuun.

63 Saksan hallituksen mukaan yhteisöjen tuomioistuin katsoi kuitenkin asiassa C-209/03, Bidar, 15.3.2005 antamassaan tuomiossa (Kok. 2005, s. I-2119, 56 kohta), että kaikilla jäsenvaltioilla on oikeus huolehtia siitä, että toisesta jäsenvaltiosta tuleville opiskelijoille toimeentuloa varten myönnettävien tukien myöntämisestä ei muodostu sellaista kohtuutonta kustannusta, jolla saattaisi olla vaikutuksia niiden tukien kokonaismäärään, joita kyseinen jäsenvaltio voi myöntää. Saksan hallitus pitää samalla tavalla perusteltuna, että jäsenvaltio asettaa veroedun myöntämiselle sellaiset kriteerit, joiden avulla voidaan välttää, että kyseinen etu alenee määrältään pienemmäksi kuin jäsenvaltio pitää tarpeellisena.

64 Viidenneksi Saksan hallitus toteaa, että veroetu, joka myönnetään tietyille Saksassa sijaitseville yksityiskouluille suoritetuista koulumaksuista, on perusteltu, koska nämä koulut on hyväksytty, sallittu tai tunnustettu. Toisessa jäsenvaltiossa sijaitseville yksityiskouluille ei lähtökohtaisesti anneta vastaavaa lupaa, hyväksyntää tai tunnustusta (lukuun ottamatta toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevien saksalaisten koulujen ja eurooppakoulujen erityistapausta). Saksan kouluviranomaiset valvovat lähtökohtaisesti ainoastaan kouluja, jotka sijaitsevat Saksan alueella.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

65 Palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten sovellettavuudesta riidanalaiseen verolainsäädäntöön on ensinnäkin palautettava mieleen, että vaikka EY 50 artiklan kolmannessa kohdassa mainitaankin vain aktiivinen palvelujen tarjoamisen vapaus, jonka yhteydessä palvelun tarjoaja menee palvelun saajan luokse, vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelujen tarjoamisen vapaus sisältää palvelujen vastaanottajien vapauden mennä toiseen jäsenvaltioon, jossa palvelun tarjoaja on, hankkiakseen siellä nämä palvelut (ks. yhdistetyt asiat 286/82 ja 26/83, Luisi ja Carbone, tuomio 31.1.1984, Kok. 1984, s. 377, Kok. Ep. VII, s. 455, 10 ja 16 kohta). Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön soveltaminen johtaa siihen, että kyseessä oleva jäsenvaltio epää verovähennyksen sen perusteella, että käydään toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta yksityiskoulua. Palvelujen tarjoamisen vapauden periaate koskee näin ollen mahdollisuutta turvautua koulutustarjontaan, joka on peräisin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta yksityiskoululta.

66 On kuitenkin tutkittava, onko tällaisen koulutustarjonnan tarkoituksena palvelujen tarjoaminen. Tätä varten on selvitettävä, kuuluuko toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yksityiskoulun antama opetus EY 50 artiklan ensimmäisen kohdan mukaisesti "suorituksiin, joista tavallisesti maksetaan korvaus".

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

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

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

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

71 On selvää, että pääosin julkisin varoin rahoitettavaan julkiseen koulutusjärjestelmään, jossa valtio hoitaa yhteiskunnallista, koulutuksellista ja kulttuurista tehtäväänsä, kuuluvien koulujen ohella joissakin jäsenvaltioissa on kouluja, jotka eivät kuulu tällaiseen julkiseen koulutusjärjestelmään ja jotka rahoitetaan pääosin yksityisin varoin.

72 Tällaisten koulujen antamaa opetusta on pidettävä palveluna, josta maksetaan korvaus.

73 On lisättävä, että sen selvittämiseksi, voidaanko EY 49 artiklaa soveltaa kyseessä olevaan kansalliseen lainsäädäntöön, on merkityksetöntä, suorittavatko palvelun vastaanottajan jäsenvaltioon, tässä tapauksessa Saksan liittotasavaltaan, sijoittautuneet koulut, jotka on hyväksytty, sallittu tai tunnustettu tässä valtiossa kyseisessä lainsäädännössä tarkoitetulla tavalla, sellaisia palveluja, joista on kyse EY 50 artiklan ensimmäisessä kohdassa. Merkitystä on vain sillä, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yksityiskoulun voidaan katsoa tarjoavan palveluja korvausta vastaan.

74 Yhteisöjen tuomioistuin nimittäin katsoi asiassa C-372/04, Watts, 16.5.2006 antamassaan tuomiossa (Kok. 2006, s. I-4325, 90 kohta), joka koskee palvelun tarjoamisena pidettävää lääketieteellistä hoitoa, että EY 49 artiklaa oli sovellettava Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan sellaisen potilaan tilanteeseen, jonka terveydentila edellytti sairaalahoitoa ja joka mentyään toiseen jäsenvaltioon hankkiakseen siellä kyseessä ollutta vastikkeellista hoitoa haki sitten hoitokulujensa korvaamista kansallisesta terveydenhoitojärjestelmästä, vaikka Yhdistyneen kuningaskunnan kansallisessa terveydenhoitojärjestelmässä tarjottiin ilmaiseksi täysin samanlaisia luontoisetuuksia.

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

76 Tästä seuraa, että EY 49 artiklaa sovelletaan kyseessä olevaan kansalliseen lainsäädäntöön silloin, kun yksityiskoulu, johon kyseessä olevan jäsenvaltion verovelvolliset laittavat lapsensa, on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon ja kun sen voidaan katsoa tarjoavan vastikkeellisia palveluja eli kun se rahoitetaan pääosin yksityisin varoin.

77 On selvitettävä, rajoittaako kyseessä oleva verolainsäädäntö tällaisissa olosuhteissa palvelujen tarjoamisen vapautta, kuten komissio väittää.

78 Tämän osalta on huomattava, että kyseisessä lainsäädännössä asetetaan verovähennyksen myöntämisen edellytykseksi se, että koulumaksut on suoritettu yksityiskouluille, jotka Saksan valtio on hyväksynyt tai jotka on sovellettavassa osavaltion lainsäädännössä sallittu tai tunnustettu, mikä jo edellyttää sitä, että kyseiset koulut ovat sijoittautuneet Saksaan.

79 Saksassa verovelvollisina olevilta evätään tässä lainsäädännössä yleisesti mahdollisuus vähentää veronalaisista tuloistaan osa niistä koulumaksuista, jotka liittyvät siihen, että heidän lapsensa käyvät Saksan alueen ulkopuolelle sijoittautunutta yksityiskoulua, lukuun ottamatta koulumaksuja, jotka on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sellaisille saksalaisille kouluille, jotka Saksan osavaltioiden opetus- ja kulttuuriministerien pysyvä kokous on tunnustanut, tai eurooppakouluille, vaikka tällainen mahdollisuus on voimassa niiden koulumaksujen osalta, jotka on suoritettu tietyille saksalaisille yksityiskouluille. Kyseisestä lainsäädännöstä siis aiheutuu näille verovelvollisille suurempi verorasitus silloin, kun he laittavat lapsensa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan yksityiskouluun eivätkä Saksan alueelle sijoittautuneeseen yksityiskouluun.

80 EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan säännöksistä seuraa, että Saksassa asuville verovelvollisille on vähemmän houkuttelevaa laittaa lapsensa kouluihin, jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon. Lisäksi nämä säännökset rajoittavat myös koulutustarjontaa, joka on peräisin muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneilta yksityisiltä oppilaitoksilta ja joka on tarkoitettu Saksassa asuvien verovelvollisten lapsille.

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

82 Koska asiassa on osoitettu olevan kyse palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksesta, on tutkittava, voiko rajoitus olla objektiivisesti perusteltu.

83 Saksan hallitus esittää useita argumentteja rajoituksen perustelemiseksi.

84 Se katsoo ensinnäkin, että palvelujen tarjoamisen vapauden mahdollinen rajoitus on perusteltu siksi, että palvelujen tarjoamisen vapautta koskevasta periaatteesta ei voi seurata velvollisuutta ulottaa tietyille jäsenvaltion koulutusjärjestelmään kuuluville kouluille myönnettävää edullisempaa verokohtelua koskemaan kouluja, jotka kuuluvat toisen jäsenvaltion koulutusjärjestelmän piiriin (ks. tämän tuomion 55 kohta).

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

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

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

88 Saksan hallitus katsoo toiseksi, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetyn veroedun epääminen silloin, kun koulumaksut on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille yksityiskouluille, on perusteltu siksi, että kyseisessä pykälässä tarkoitetut saksalaiset koulut ja sellaiset toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet yksityiskoulut, jotka tarjoavat EY 49 ja EY 50 artiklassa tarkoitettuja palveluja, eivät ole tilanteeltaan objektiivisesti rinnastettavissa toisiinsa (ks. tämän tuomion 57 kohta).

89 EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitetuilla kouluilla on nimittäin perustuslain 7 §:n 4 momentissa säädetty velvollisuus välttää, että oppilaat valitaan heidän vanhempiensa varallisuuden perusteella, joten koulumaksut on vahvistettu tasolle, jonka avulla ei voida kattaa kyseisten koulujen menoja, ja Saksan valtiolla on vastaava velvollisuus tukea näitä kouluja taloudellisesti. Tällaista yhteyttä valtion asettamien vaatimusten ja vastaavan julkisen tuen välillä ei ole sellaisten toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yksityiskoulujen osalta, jotka tarjoavat EY 49 ja EY 50 artiklassa tarkoitettuja palveluja (ks. tämän tuomion 60 kohta). Veroedun ulottaminen koulumaksuihin, jotka on peritty sellaisten koulujen käymisestä, jotka eivät täytä EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan vaatimuksia, on vastoin perustuslain 7 §:n 4 momentissa säädettyä vaatimusta välttää, että oppilaat valitaan heidän vanhempiensa varallisuuden perusteella (ks. tämän tuomion 61 kohta).

90 Tällaisia argumentteja ei voida hyväksyä. On nimittäin huomattava, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan osa koulumaksuista on vähennyskelpoinen vain, mikäli kyseessä oleva yksityiskoulu on Saksassa hyväksytty, sallittu tai tunnustettu, eikä siinä säädetä sellaisesta objektiivisesta kriteeristä, jonka avulla olisi mahdollista selvittää, minkälaiset saksalaisten koulujen vaatimat koulumaksut olisivat vähennyskelpoisia.

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

92 Perustellakseen palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen, jollaisena kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä on pidettävä, Saksan hallitus myös katsoo edellä mainitussa asiassa Bidar annettuun tuomioon vedoten, että jäsenvaltio voi perustellusti sitoa avustuksen tai veroedun myöntämisen kriteereihin, joiden tarkoituksena on välttää, että tällaiset avustukset tai edut alenevat määrältään pienemmiksi kuin jäsenvaltio pitää tarpeellisena (ks. tämän tuomion 62 ja 63 kohta).

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

94 Tällaista argumenttia ei kuitenkaan voida hyväksyä seuraavista syistä.

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

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

97 Vaikka oletettaisiinkin, että edellä mainitussa asiassa Bidar annetussa tuomiossa esitettyjen perustelujen kanssa identtisiä perusteluja on sovellettava koulumaksuihin liittyvän veroedun myöntämiseen, tästä on todettava komission tavoin, että kun toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille kouluille suoritettuja koulumaksuja koskevan kyseisen verovähennyksen epäämisellä pyritään varmistamaan, että yksityiskoulujen toimintakulut voidaan kattaa aiheuttamatta valtiolle kohtuutonta taloudellista kustannusta kyseisessä asiassa Bidar annetussa tuomiossa esitettyjen perustelujen mukaisesti, tällainen tavoite voitaisiin saavuttaa lievemmillä keinoilla.

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

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

100 Edellä esitetyn perusteella toinen kanneperuste, johon komissio vetoaa kanteensa tueksi, on katsottava perustelluksi ja on todettava, että tilanteissa, joissa Saksassa tuloverovelvolliset laittavat lapsensa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan ja pääosin yksityisin varoin rahoitettavaan kouluun, Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut EY

49 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se epää yleisesti tällaisen koulun käymiseen liittyvien koulumaksujen osalta verovähennyksen, joka myönnetään EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitettuina erityisinä menoina.

Ensimmäisen kanneperusteen ensimmäinen osa, jonka mukaan työntekijöiden vapaata liikkuvuutta on rajoitettu, ja kolmas kanneperuste, jonka mukaan sijoittautumisvapautta on rajoitettu

Asianosaisten lausumat

101 Komission mukaan EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetty järjestelmä on vastoin niitä kyseessä olevien verovelvollisten oikeuksia, jotka perustuvat työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja sijoittautumisvapauteen (ensimmäisen kanneperusteen ensimmäinen osa).

102 Yhtäältä kyseinen järjestelmä on omiaan rajoittamaan muista jäsenvaltioista lähtöisin olevien vanhempien oikeutta tehdä palkkatyötä Saksassa (EY 39 artikla) ja heidän oikeuttaan sijoittautua sinne itsenäisinä ammatinharjoittajina (EY 43 artikla). Se epäedullisempi verokohtelu, jota heihin saatetaan soveltaa, jos he haluavat lastensa jatkavan koulunkäyntiään heidän lähtövaltiossaan, voi nimittäin saada heidät luopumaan sijoittautumisesta Saksaan tai työskentelemään siellä rajatyöntekijöinä. Näiden vanhempien on joka tapauksessa vaikeampi muuttaa Saksaan tai työskennellä siellä.

103 Toisaalta komissio katsoo, että myös sellaiset Saksan kansalaiset, jotka pysyvät yleisesti verovelvollisina Saksassa, vaikka he ovat muuttaneet toiseen jäsenvaltioon, olisivat epäedullisemmassa asemassa, jos he päättäisivät laittaa lapsensa paikalliseen yksityiskouluun, joka sijaitsee tässä toisessa jäsenvaltiossa.

104 Komission mukaan tällaiset EY 39 ja EY 43 artiklan rikkomiset eivät ole perusteltuja.

105 Komissio väittää tämän osalta, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa ei säädetä sellaisesta objektiivisesta kriteeristä, jonka avulla olisi mahdollista määrittää tapaukset, joissa saksalaisille kouluille ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille kouluille suoritetut koulumaksut ovat vähennyskelpoisia. Kyseisessä säännöksessä asetetaan näiden kulujen vähennyskelpoisuuden edellytykseksi ainoastaan se, että kyseessä oleva yksityiskoulu on hyväksytty tai tunnustettu Saksassa. Vähennyskelpoisuuden ratkaisevana edellytyksenä on siis se, että kyseessä oleva yksityiskoulu sijaitsee Saksassa. Jokainen toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut koulu jää automaattisesti verovähennyksen soveltamisalan ulkopuolelle huolimatta koulun vaatimien koulumaksujen määrästä eli silloinkin, kun se toimii pitkälti samalla tavalla kuin yksityiskoulu, joka on tunnustettu tai hyväksytty Saksassa.

106 Komission mukaan veroedun myöntämisen edellytykseksi ei ole mitään objektiivista syytä asettaa sitä, että käydään sellaista yksityiskoulua, joka sijaitsee Saksan liittotasavallan alueella, ja tämä jäsenvaltio on yhteisön oikeuden mukaisesti edelleen vapaa rajoittamaan koulumaksujen verovähennyskelpoisuuden koskemaan tietynlaisia oppilaitoksia tai tietynsuuruisia koulumaksuja. Tähän riittää vain se, että vähennyskelpoisuus myönnetään objektiivisten kriteerien eikä koulun sijainnin mukaan.

107 Komissio katsoo kolmannessa kanneperusteessaan vastaavasti, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetyllä järjestelmällä rajoitetaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yksityiskoulujen sijoittautumisvapautta. Komission mukaan tämä järjestelmä pakottaa nämä koulut sijoittautumaan Saksaan ainakin sivuliikkeen muodossa. Kyseiset koulut nimittäin voivat saada valtiollisesti hyväksytyn tai kyseessä olevan osavaltion lainsäädännössä sallitun korvaavan koulun aseman tai osavaltion lainsäädännössä tunnustetun yleissivistävän täydentävän koulun aseman

ainoastaan, mikäli ne tarjoavat palvelujaan Saksan alueelta. Jotta kyseisille kouluille ei aiheutuisi saksalaisiin yksityisiin oppilaitoksiin nähden kilpailuhaittaa, niiden on sijoittauduttava Saksan alueelle.

108 Tällaisessa sijoittautumispaikan valintaa koskevassa rajoituksessa on komission mukaan kyse sellaisesta EY 43 artiklan vastaisesta erilaisesta kohtelusta, joka ei ole perusteltu.

109 Kyseinen toimielin päättelee tästä, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan on katsottava rajoittavan EY 39 artiklassa määrättyä työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja EY 43 artiklassa määrättyä sijoittautumisvapautta.

110 Saksan hallitus puolestaan kiistää, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohta olisi vastoin työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevaa oikeutta ja sijoittautumisvapautta. Vaikka näitä vapauksia olisikin rajoitettu, tällainen rajoittaminen olisi joka tapauksessa objektiivisesti perusteltu, kun otetaan huomioon ne objektiiviset erot, joita on EStG:n kyseisessä säännöksessä tarkoitettujen saksalaisten yksityiskoulujen ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevien yksityiskoulujen välillä ja jotka on edellä selostettu.

111 Kyseinen hallitus kiistää samoin, että toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevien koulujen sijoittautumisvapautta olisi loukattu. Se ei ymmärrä, miten riidanalainen vähennysjärjestelmä vaikuttaisi kyseiseen vapauteen. Jos kuitenkin kyseistä vapautta on katsottava loukatun, tällainen loukkaus olisi joka tapauksessa objektiivisesti perusteltu, kun otetaan huomioon ne edellä mainitut erot, joita on EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitettujen saksalaisten yksityiskoulujen ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevien yksityiskoulujen välillä.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

112 On tutkittava, ovatko EY 39 ja EY 43 artikla esteenä EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan säännöksille.

113 Ensimmäisen kanneperusteensa ensimmäisessä osassa komissio väittää, että tällainen lainsäädäntö, jolla kyseessä olevat verovelvolliset asetetaan verotuksellisesti epäedulliseen asemaan, vaikuttaa toisesta jäsenvaltiosta lähtöisin oleviin palkkatyöntekijöihin tai itsenäisinä ammatinharjoittajina toimiviin verovelvollisiin, jotka ovat henkilökohtaisista syistä muuttaneet Saksaan ja haluavat lastensa jatkavan koulunkäyntiään heidän lähtövaltiossaan, ja se vaikuttaa myös saksalaisiin verovelvollisiin, jotka muutettuaan asumaan toiseen jäsenvaltioon ovat laittaneet lapsensa siellä yksityiskouluun. Komission mukaan tällainen lainsäädäntö on tältä osin EY 39 ja EY 43 artiklan vastainen.

114 Kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön kansalaisten kaikenlaista ansiotyön tekemistä koko yhteisön alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella (ks. asia C-464/02, komissio v. Tanska, tuomio 15.9.2005, Kok. 2005, s. I-7929, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; em. asia komissio v. Portugali, tuomion 15 kohta ja em. asia komissio v. Ruotsi, tuomion 17 kohta).

115 Säännösten, joilla estetään jäsenvaltion kansalaista lähtemästä kotimaastaan käyttääkseen oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tai tehdään siitä vähemmän houkuttelevaa, on siis katsottava rajoittavan tätä vapautta, vaikka näitä säännöksiä sovellettaisiin riippumatta kyseisten työntekijöiden kansalaisuudesta (em. asia komissio v. Tanska, tuomion 35 kohta; em. asia komissio v. Portugali, tuomion 16 kohta ja em. asia komissio v. Ruotsi, tuomion 18 kohta).

116 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on katsottava, että kuten julkisasiamies totesi ratkaisuehdotuksensa 83 kohdassa, EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa asetetaan epäedulliseen asemaan erityisesti palkkatyöntekijät ja itsenäiset ammatinharjoittajat, jotka ovat muuttaneet asumaan Saksaan tai jotka työskentelevät siellä ja joiden lapset edelleen käyvät toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa maksullista koulua. Saksan alueella asuvat työntekijät ovat EStG:n 1 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan yleisesti tuloverovelvollisia. EStG:n 1 §:n 3 momentin mukaan rajatyöntekijät, jotka työskentelevät Saksassa mutteivät asu siellä, ovat pyynnöstään myös yleisesti tuloverovelvollisia. Kukaan näistä työntekijöistä ei EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan voi saada erityisvähennystä osasta niitä koulumaksuja, jotka he ovat suorittaneet, vaikka kyseisen säännöksen mukaan he voisivat sellaisen saada, jos heidän lapsensa kävisivät Saksassa sijaitsevaa koulua.

117 Tällainen erilainen kohtelu on omiaan tekemään kyseisille työntekijöille vaikeammaksi käyttää EY 39 tai EY 43 artiklaan perustuvia oikeuksiaan.

118 EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohta on myös omiaan saattamaan Saksan kansalaiset epäedulliseen asemaan silloin, kun he muuttavat asumaan toiseen jäsenvaltioon, jossa heidän lapsensa käyvät maksullista koulua.

119 Tällaiset Saksan kansalaiset eivät tosin enää pääsääntöisesti ole verovelvollisia Saksassa silloin, kun he ovat lähteneet tästä jäsenvaltiosta, joten kyseessä olevaa verolainsäädäntöä ei voida soveltaa heidän vahingokseen. Tätä sääntöä ei kuitenkaan EStG:n 1 §:n 2 momentin mukaan sovelleta toisessa jäsenvaltiossa työskenteleviin virkamiehiin, eikä sitä Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista 8.4.1965 tehdyn pöytäkirjan (EYVL 1967, 152, s. 13) 14 artiklan mukaan sovelleta myöskään Euroopan yhteisöjen virkamiehiin. Jos ne näistä virkamiehistä, jotka ovat Saksan kansalaisia, laittavat lapsensa toisessa jäsenvaltiossa sijaitseviin maksullisiin kouluihin, lukuun ottamatta kuitenkaan saksalaisia kouluja ja eurooppakouluja, EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan heillä ei ole mahdollisuutta vähentää veronalaisista tuloistaan osaa suorittamistaan koulumaksuista.

120 Tämän tuomion 85–99 kohdassa esitetyistä syistä tällaista epäyhdenvertaista kohtelua ei voida perustella argumenteilla, jotka Saksan hallitus on esittänyt yrittääkseen perustella perusvapauden rajoituksen.

121 Komission ensimmäisen kanneperusteen ensimmäinen osa on siis katsottava perustelluksi, ja on todettava, että Saksan liittotasavalta on jättänyt noudattamatta EY 39 ja EY 43 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se epää EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa säädetyn verovähennyksen yleisesti niiden koulumaksujen osalta, jotka on suoritettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille kouluille.

122 Kolmannesta kanneperusteesta, jonka mukaan muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien yksityiskoulujen sijoittautumisvapautta on loukattu, on todettava, kuten julkisasiamies teki ratkaisuehdotuksensa 85 kohdassa, että se, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan mukaan koulumaksujen verovähennyskelpoisuus riippuu koulun sijaintipaikasta, ei suoraan vaikuta muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien yksityiskoulujen sijoittautumisvapauteen. Tämä seikka ei sellaisenaan vaikeuta näiden koulujen sijoittautumista Saksaan.

123 Komission kolmas kanneperuste on siis hylättävä.

Ensimmäisen kanneperusteen toinen osa, jonka mukaan unionin kansalaisten yleistä oikeutta vapaaseen liikkuvuuteen on loukattu

124 Kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä on tarkasteltava vielä EY 18 artiklan 1 kohtaan nähden kaikkien niiden tilanteiden osalta, jotka eivät kuulu EY 39, EY 43 eivätkä EY 49 artiklan soveltamisalaan.

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

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

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

128 Nämä mahdollisuudet eivät nimittäin voisi saada täyttä vaikutustaan, jos niiden käyttäminen saataisiin tehdä jäsenvaltion kansalaiselle vähemmän houkuttelevaksi asettamalla sille esteitä kansallisessa lainsäädännössä, joka on hänelle epäedullinen pelkästään sen vuoksi, että hän on käyttänyt näitä mahdollisuuksiaan (ks. vastaavasti asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992, Kok. 1992, s. I-4265, 23 kohta; em. asia D'Hoop, tuomion 31 kohta ja em. asia Pusa, tuomion 19 kohta).

129 Kun kyseessä olevien Saksan kansalaisten lapset menevät toiseen jäsenvaltioon käydäkseen siellä koulua, he käyttävät oikeuttaan liikkua vapaasti. Asiassa C-200/02, Zhu ja Chen, 19.10.2004 annetusta tuomiosta (Kok. 2004, s. I-9925, 20 kohta) nimittäin ilmenee, että jopa pieni lapsi voi vedota yhteisön oikeudessa taattuihin vapaata liikkumista ja oleskelua koskeviin oikeuksiin.

130 Kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä kohdellaan Saksassa tuloverovelvollisia eri tavalla sen mukaan, ovatko he laittaneet lapsensa tässä jäsenvaltiossa sijaitsevaan kouluun vai lähettäneet lapsensa kouluun, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon.

131 Koska kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä asetetaan koulumaksuista myönnettävän verovähennyksen saamisen edellytykseksi se, että koulumaksut on suoritettu yksityiskoululle, joka täyttää tietyt edellytykset Saksassa, ja koska siinä evätään kyseinen vähennys vanhemmilta, joiden lapset käyvät toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta koulua, kyseinen lainsäädäntö saattaa tiettyjen Saksan kansalaisten lapset epäedullisempaan asemaan pelkästään siksi, että he ovat käyttäneet liikkumisvapauttaan menemällä toiseen jäsenvaltioon käydäkseen siellä koulua.

132 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä kuitenkin katsotaan, että kansallinen lainsäädäntö, jolla tietyt oman maan kansalaiset asetetaan huonompaan asemaan pelkästään sen vuoksi, että he ovat käyttäneet vapauttaan liikkua toisessa jäsenvaltiossa, on EY 18 artiklan 1 kohdassa jokaiselle unionin kansalaiselle tunnustettuja vapauksia koskeva rajoitus (asia C-406/04, De Cuyper, tuomio 18.7.2006, Kok. 2006, s. I-6947, 39 kohta ja asia C-192/05, Tas-Hagen ja Tas, tuomio 26.10.2006, Kok. 2006, s. I-10451, 31 kohta).

133 Tällainen rajoitus voisi olla yhteisön oikeuden perusteella oikeutettu ainoastaan, jos se perustuisi objektiivisiin ja kyseessä olevien henkilöiden kansalaisuudesta riippumattomiin syihin ja olisi oikeassa suhteessa kansallisessa oikeudessa

hyväksyttävästi tavoiteltuun päämäärään (em. asia D'Hoop, tuomion 36 kohta; em. asia De Cuyper, tuomion 40 kohta ja em. asia Tas-Hagen ja Tas, tuomion 33 kohta).

134 On huomattava, että yrittääkseen perustella palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksen, jollaisena kyseessä olevaa lainsäädäntöä on pidettävä, Saksan hallitus on esittänyt argumentit, jotka selostetaan tämän tuomion 55–64 kohdassa. Se on erityisesti vedonnut arviointiin, jonka yhteisöjen tuomioistuin teki edellä mainitussa asiassa Bidar antamassaan tuomiossa, joka koskee EY 18 artiklan tulkintaa.

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

136 Vaikka oletettaisiinkin, että samoja perusteluja on sovellettava koulumaksuja koskevaan veroetuun, EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdan säännökset eivät kuitenkaan missään tapauksessa ole oikeassa suhteessa niillä tavoiteltaviin päämääriin, ja asia on näin niistä samoista syistä, jotka selostettiin tämän tuomion 99 kohdassa, kun kyseisiä säännöksiä tarkasteltiin palvelujen tarjoamisen vapautta koskevaan periaatteeseen nähden.

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

138 Komission ensimmäisen kanneperusteen toinen osa on siis myös katsottava perustelluksi.

139 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut EY 18, EY 39, EY 43 ja EY 49 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se epää yleisesti oikeuden vähentää verotuksessa koulumaksut, jotka liittyvät toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan koulun käymiseen, sellaisina erityisinä menoina, joista säädetään EStG:n 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa. Muilta osin eli sen kanneperusteen osalta, jonka mukaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden koulujen sijoittautumisvapautta on loukattu, kanne on hylättävä.

Oikeudenkäyntikulut

140 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut, että Saksan liittotasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, ja koska tämä on pääosin hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

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

1) Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut EY 18, EY 39, EY 43 ja EY 49 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se epää yleisesti oikeuden

vähentää verotuksessa koulumaksut, jotka liittyvät toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan koulun käymiseen, sellaisina erityisinä menoina, joista säädetään tuloverolain (Einkommensteuergesetz), sellaisena kuin se on julkaistu 19.10.2002, 10 §:n 1 momentin 9 kohdassa.

2) Kanne hylätään muilta osin.

3) Saksan liittotasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Allekirjoitukset