JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JEAN MISCHO
26 päivänä tammikuuta 1999 *

1. Ilmailuyhtiö Eurowings Luftverkehrs AG:n, joka on Saksan oikeuden mukaan perustettu yhtiö (jäljempänä Eurowings), ja Finanzamt Dortmund-Unnan välisessä elinkeinoveron (Gewerbesteuer) maksamista koskevassa riita-asiassa Finanzgericht Münster on esittänyt ennakkoratkaisukysymyksen EY:n perustamissopimuksen 59 artiklan tulkinnasta tiettyihin Gewerbesteuergesetzin (Saksan elinkeinoverolaki, jäljempänä GewStG) osiin nähden.

Saksan lainsäädäntö

2. GewStG:n, [1] joka on annettu 21.3.1991, 2 §:ssä säädetään, että kaikki kiinteät teollista tai kaupallista toimintaa Saksassa harjoittavat liikkeet ovat elinkeinoverovelvollisia.

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

4. GewStG:n 6 §:n mukaan veron perusteena oleva määrä muodostuu liikevoitosta sekä teollisen ja kaupallisen toiminnan käyttöomaisuudesta. [2]

5. 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.

* Alkuperäinen kieli: ranska.

1 — BGBl. I, s. 814.

2 — Veron peruste rajoittuu 1.1.1998 lähtien teollista tai kaupallista toimintaa harjoittavan liikkeen liikevoittoon.

6. 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."

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

8. 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.

9. 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 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."

10. 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.

11. 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

12. 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.

13. Eurowings esitti 13.6.1996 Finanzamt Dortmund Unnan päätöksestä oikaisuvaatimuksen. Finanzamt hylkäsi sen 8.7.1996 tekemällään päätöksellä. 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.

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

15. 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.

16. 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. Tämä lainsäätäjän tahto ilmenee vuokrien ja tuotantohyödykkeiden arvon lisäämisenä teollista tai kaupallista toimintaa harjoittavan liikkeen liikevoittoon. Tällaiseen järjestelmään kuuluu siten erottamattomasti, että säädetään poikkeuksesta sellaisia tilanteita varten, joissa vuokria tai kyseisiä hyödykkeitä verotetaan vuokralleantajan elinkeinoverotuksen yhteydessä.

17. 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.

18. Finanzgericht epäilee, voidaanko kyseessä olevia GewStG:n säännöksiä perustella verotuksen johdonmukaisuutta koskevalla tavoitteella. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön [3] 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 Finanzgericht toteaa, että Bundesfinanzhof on 30.12.1996 antamassaan päätöksessä [4] 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. [5]

3 — 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).

4 — BStBl. II, 1997, s. 466.

5 — Päätös 15.6.1983 (BStBl. II, 1984, s. 17).

19. 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 vapauteen 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. [6]

20. 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?"

Alkuhuomautus

21. Kuten komissio on perustellusti huomauttanut, ennakkoratkaisukysymys esitetyssä muodossaan on jätettävä tutkimatta, sillä siinä pyydetään yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, ovatko Saksan oikeussäännöt yhteisön oikeuden mukaisia.

22. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vaikka yhteisöjen tuomioistuin ei voi perustamissopimuksen 177 artiklan perusteella lausua kansallisen toimenpiteen yhteensopivuudesta yhteisön oikeuden kanssa, mikä olisi mahdollista perustamissopimuksen 169 artiklan perusteella, se on kuitenkin toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset yhteisön oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta sen arvioidessa tätä yhteensopivuutta sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa. [7]

23. Finanzgericht Münsterin esittämä ennakkoratkaisukysymys on näin ollen ymmärrettävä siten, että sillä pyritään selvittämään, ovatko GewStG:n 8 §:n 7 momentin toisessa virkkeessä ja 12 §:n 2 momentin 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetun kaltaiset kansalliset säännökset perustamissopimuksen 59 artiklan vastaisia.

6 — 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).

7 — Ks. mm. yhdistetyt asiat C-304/94, C-330/94, C-342/94 ja C-224/95, Tombesi ym., tuomio 25.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3561).

Tapauksen tarkastelu

Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä esitetyt periaatteet

24. Tarkastelen aluksi yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä esitettyjä periaatteita, joiden valossa käsiteltävänä olevaa ongelmaa on tarkasteltava. Pääasia koskee välitöntä verotusta. Kuitenkin yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "vaikka välittömät verot eivät sinänsä kuulukaan yhteisön toimivaltaan yhteisön oikeuden nykytilassa, jäsenvaltioiden on silti käytettävä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen". [8] Jäsenvaltioiden on siis myös tällä alalla noudatettava perustamissopimuksesta johtuvia perusvapauksia, joihin kuuluu palvelujen tarjoamisen vapaus.

25. Toiseksi on todettava, että kyseiset säännökset on laadittu sanamuodoltaan neutraaleiksi niin, että niitä ei ole tarkoitus soveltaa erityisesti sellaisiin palvelujen tarjoajiin, jotka ovat ulkomaalaisia tai jotka haluavat toimia Saksassa muusta jäsenvaltiosta käsin. Käsiteltävänä olevassa asiassa riidanalaista on sitä paitsi tämän säännöksen soveltaminen saksalaiseen Saksassa toimivaan yhtiöön.

26. Esitetyt väitteet koskevat epäsuoraa rajoitusta siten, että Saksan lain soveltaminen saksalaiseen yritykseen houkuttelee tätä olemaan käyttämättä muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneen toimijan tarjoamia palveluja.

27. Kuten Finanzgericht Münster, Eurowings ja komissio ovat perustellusti huomauttaneet, oikeuskäytännön [9] mukaan perustamissopimuksen 59 artiklalla perustetaan oikeuksia palvelujen tarjoajan lisäksi myös palvelujen vastaanottajalle.

28. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksen 59 artiklaa saatetaan rikkoa kansallisuuteen perustuvan välittömän syrjinnän tai palvelujen tarjoajan asuinpaikkaan perustuvan välillisen syrjinnän lisäksi myös silloin, kun kaikkiin taloudellisiin toimijoihin erotuksetta sovellettavan kansallisen lainsäädännön seurauksena jäsenvaltioiden välinen palvelujen tarjoaminen tulee vaikeammaksi kuin puhtaasti jäsenvaltion sisäinen palvelujen tarjoaminen. [10]

8 — Ks. mm. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta).

9 — 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.

10 — Ks. mm. asia C-381/93, komissio v. Ranska, tuomio 5.10.1994 (Kok. 1994, s. I-5145, 17 kohta).

Kyseessä olevan lainsäädännön vaikutukset

29. Kun yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä esitetyt periaatteet on näin palautettu mieleen, voin ryhtyä tarkastelemaan riidanalaista lainsäädäntöä.

30. Aluksi totean, että Saksan lainsäätäjän *tavoitetta*, sellaisena kuin Finanzgericht on sen esittänyt (ks. edellä 16 kohta), ei voida riitauttaa.

31. Myöskään saksalaisen vuokralleottajan elinkeinoon liittyvää verovelvollisuutta riippumatta siitä, mihin valtioon vuokralleantaja on sijoittautunut, ei sellaisenaan voida kiistää.

32. Ongelmana ovat sen sijaan *yksityiskohtaiset säännöt*, jotka säätelevät vuokralleottajan verotusta sen mukaan, toimiiko vuokralleantaja Saksassa vai muussa jäsenvaltiossa.

33. Saksan lainsäätäjä on tarkoittanut, että vuokralleottajan ei tarvitse tehdä lisäyksiä, jos lisättäviä omaisuusarvoja on jo verotettu vuokralleantajan elinkeinoveron (Gewerbesteuer) yhteydessä, mitä ei määritelmän mukaan koskaan tapahdu, jos vuokralleantaja on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon.

34. Finanzgericht Münster on tehnyt tästä jo ennakkoratkaisupyyntöä koskeneessa päätöksessään[11] seuraavan johtopäätöksen:

"Vertailu jäsenvaltioon sijoittautuneen ja muualle sijoittautuneen vuokralleantajan tilanteen välillä saa — — toteamaan, että ulkomaalaiselle vuokralleantajalle maksetut korvaukset johtavat jäsenvaltioon sijoittautuneen elinkeinoverovelvollisen yhtiön kannalta epäedullisempaan verokohteluun, mikä voi olla EY:n perustamissopimuksesta johtuvan syrjintäkiellon vastaista, jos vuokralleantajalla on toisen Euroopan unionin jäsenvaltion kansallisuus tai jos sen kotipaikka tai hallintopaikka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa." Finanzgerichtin arvion mukaan tämä järjestelmä aiheuttaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle palvelujen tarjoajalle kilpailuhaitan, sillä se "on omiaan houkuttelemaan saksalaisia vuokralleottajia tekemään sopimuksen, kun sopimusehdot muutoin ovat samanlaiset, mieluummin saksalaisen vuokralleantajan kanssa".

35. Kansallisen tuomioistuimen esittämä kansallisen lainsäädännön ja sen vaikutusten kuvaus antaa todellakin aiheen ajatella, että kyseessä on palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus.

11 — II kohdan 5 a alakohdan kolmas alakohta.

36. Finanzamt Dortmund-Unna ja Saksan hallitus ovat kuitenkin kiistäneet tämän esittäen tältä osin neljä erilaista perustelua.

Kyseessä olevan lainsäädännön puolesta esitetyt perustelut

37. Saksan hallitus katsoo ensiksi, että riidanalaiset säännökset eivät sisällä lainkaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden palvelujen tarjoajien suoraa syrjintää eivätkä myöskään "peiteltyä välillistä syrjintää", sillä vuokralleottajien on tehtävä kyseiset lisäykset myös Saksaan sijoittautuneilta vuokralleantajilta vuokrattujen hyödykkeiden osalta, *jos nämä jälkimmäiset eivät ole elinkeinoverovelvollisia.*

38. Sama koskee apteekkaria, joka toimintansa lopettamisen jälkeen sopii Saksassa sijaitsevan apteekkinsa vuokraamisesta. Koska apteekkari ei enää harjoita teollista tai kaupallista toimintaa, hän ei ole elinkeinoverovelvollinen. Sen sijaan vuokralleottajan apteekkitoiminnasta on maksettava elinkeinoveroa ja sen vuoksi tämän toiminnan voittoon on lisättävä puolet apteekin tiloista maksetuista vuokrista GewStG:n 8 §:n 7 momentin ensimmäisen virkkeen mukaisesti.

39. Tilanne on myös tällainen, kun vuokralleantaja on vapautettu elinkeinoverosta tai kun vuokralleantaja ei liittovaltion, osavaltioiden tai kuntien tapaan ole elinkeinoverovelvollinen suvereenisuutensa vuoksi. Siten satamatoimintaa harjoittavan yhtiön, joka vuokraa satamakaupungilta nosturin, on lisättävä liikevoittoonsa puolet nosturin vuokrasta GewStG:n 8 §:n 7 momentin ensimmäisen virkkeen mukaisesti.

40. Eurowings ja komissio korostavat kuitenkin, että tilanteet, joissa jäsenvaltiossa toimiva vuokralleantaja ei ole elinkeinoverovelvollinen, ovat hyvin harvinaisia. Yhtiöt, jotka eivät ole elinkeinoverovelvollisia, harjoittavat vuokraustoimintaa toimintansa laadusta riippuen korkeintaan vain toissijaisesti ja satunnaisesti.

41. Suullisessa käsittelyssä esitetyt huomautukset huomioon ottaen tätä tosiseikkaa voidaan pitää riidattomana.

42. Jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa verotuksellinen etu varataan useimmille kotimaisille toiminnoille, kun taas rajat ylittävälle toiminnalle sitä ei myönnetä milloin-

kaan, rajoittaa kuitenkin kiistämättä palvelujen tarjoamisen vapautta.

43. Muistutan tässä yhteydessä siitä, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Safir [12] katsonut, että tässä asiassa kyseessä oleva verotus vaikuttaa olevan *useimmissa tapauksissa* ankarampi kuin puhtaasti kotimaista toimintaa koskeva verotus.

44. Toiseksi Saksan hallitus pyrkii perustelemaan kyseistä verojärjestelmää tarpeella varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus, minkä yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt asiassa Bachmann. [13]

45. Komissio vastustaa tätä väitettä toteamalla, että tässä asiassa kyseessä ollutta tilannetta ei voida verrata käsiteltävänä olevan asian tilanteeseen, sillä verovelvollisen kärsimä haitta (vakuutusmaksujen vähentämättä jättäminen) kompensoitiin verovelvolliselle itselleen myönnetyllä muulla edulla (vakuutussumman verottamatta jättäminen).

46. Finanzgericht ja Eurowings huomauttavat perustellusti, että edellä mainituissa viimeaikaisissa asioissa Wielockx sekä Svensson ja Gustavsson annetuissa tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin on edellyttänyt, että myönnetyn vähennyksen ja epäedullisen verotuksellisen seurauksen välillä on välitön yhteys. Käsiteltävänä olevassa asiassa välitöntä yhteyttä ei ole, koska verovelvollisen eli vuokralleottajan edullisen verokohtelun perusteluna on veron periminen toiselta verovelvolliselta eli saksalaiselta vuokralleantajalta. Finanzgericht ja Eurowings viittaavat tältä osin myös Bundesfinanzhofin 30.12.1996 tekemään päätökseen, [14] jossa todetaan seuraavaa:

"Tällaista yhteyttä ei missään tapauksessa ole, kun suosiva verojärjestelmä koskee vain yhtä verovelvollista, kun taas johdonmukaisuuden edellyttämä verotuksellinen haitta koskee toista verovelvollista, jolloin näiden kahden verosäännöksen välillä on vain välillinen yhteys.

Sama koskee siten myös elinkeinoverosäännöksiä: vuokralleottajana toimivan verovelvollisen mahdollisuutta vähentää vuokrat tai käyttömaksut ja vuokratun hyödykkeen arvo perustellaan elinkeinoverotukseen kuuluvan yhdenkertaisen verotuksen periaatteen mukaan vain sillä, että vastaavan suuruinen vero on peritty toiselta verovelvolliselta eli vuokralleantajalta. Tällaisen vähennyksen kieltäminen, kun vuokrasopimus on solmittu toiseen yhteisön jäsenvaltioon sijoittautuneen vuokralleantajan kanssa, rajoittaa siten palvelujen tarjoamisen vapautta. Sillä, että tämä ei vaikuta lopputulokseen, koska leasing-vuokramaksuihin vaikuttaa joko vuokralleantajan tai vuokralleottajan maksama elinkeinovero, ei ole merkitystä. Ratkaisevaa on se, että vuokralleottaja saattaa kääntyä mieluummin samaan

12 — Asia C-118/96, Safir, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1897).

13 — Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249).

14 — Mainittu edellä.

jäsenvaltioon sijoittautuneiden kuin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden leasingvuokralleantajien puoleen, jotta sen ei tarvitse itse maksaa GewStG:n 8 §:n 7 momentin ja 12 §:n 2 momentin 2 kohdan sisältämistä, lisäyksiä veron perusteeseen koskevista säännöistä johtuvia veroja. Ulkomaisen kilpailijan mahdollisuudet menestyä markkinoilla muutoin yhdenvertaisella tarjouksella ovat tämän vuoksi heikommat kuin kotimaisen kilpailijan mahdollisuudet.

— — Voidaan vahvasti epäillä, että GewStG:n 8 §:n 7 momentin toisen virkkeen ja 12 §:n 2 momentin 2 kohdan toisen virkkeen sisältämät, lisäyksiä veron perusteeseen koskevat säännöt eivät ole yhdenmukaisia EY:n perustamissopimuksen 59 artiklasta johtuvan syrjintäkiellon kanssa."

47. Koska Bundesfinanzhofin käsiteltäväksi ei saatettu riita-asian asiakysymystä, vaan menettelyyn eli veropäätöksen täytäntöönpanon lykkäämishakemukseen liittyvä kysymys, se ei Eurowingsin mielestä voinut itse esittää ennakkoratkaisukysymystä yhteisöjen tuomioistuimelle.

48. Bundesfinanzhofin arviointi asiasta on joka tapauksessa sopusoinnussa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa myös verotuksen johdonmukaisuuden osalta. Verojärjestelmän johdonmukaisuuden varmistamisen tarpeesta johtuvaa pakottavaa vaatimusta ei voitaisi siten hyväksyä tässä asiassa.

49. Kolmanneksi Saksan hallitus katsoo, että lisääminen vuokralleottajan veron perusteeseen ei ole enää perusteltua, jos myös (saksalainen) vuokralleantaja on elinkeinoverovelvollinen, koska tällainen lisäys aiheuttaisi vuokrien ja vuokrattujen omaisuuserien arvon kahdenkertaisen verotuksen. Kun palvelun tarjoaa elinkeinoverovelvollinen vuokralleantaja, tämä lisää verorasituksen vuokrahintaan ja siten siirtää sen vuokralleottajan maksettavaksi. Verorasitus jää siten taloudelliselta kannalta katsottuna lopulta vuokralleottajan vastattavaksi.

50. Näillä väitteillä pyritään osoittamaan, että verosta vastaa joka tapauksessa vuokralleottaja. Jos vuokralleantaja ei ole elinkeinoverovelvollinen, vuokralleottaja maksaa veron suoraan lisäysten muodossa, kun taas jos vuokralleantaja on elinkeinoverovelvollinen, vuokralleottaja maksaa veron epäsuorasti vuokralleantajan perimän vuokran muodossa.

51. Tämä selitys ei ole vakuuttava.

52. Kuten Eurowings on huomauttanut, eikä Saksan hallitus ole tätä kiistänyt, saksalainen leasingvuokralleottaja on aina vapautettu verosta siksi, että vuokralleantaja on elinkeinoverovelvollinen, ottamatta huomioon vuokralleantajan mahdollisuuksia välttyä veron tosiasialliselta perimiseltä. Vuokralleantajalla on käytössään, toisin kuin rajat ylittävään sopimukseen osallisella vuokralleottajalla, useita keinoja vähentää veron määrää, kuten erityisesti hyödykkeiden kirjanpitoarvon huomioon

ottaminen niiden markkina-arvon sijasta, pitkäaikaisten lainojen määrästä puolen huomioonottaminen koko määrän sijasta, factoringrahoituksen käyttäminen hyödykkeiden ostamiseen käyttöomaisuuden pienentämiseksi sekä hyödykkeiden vuokraamisesta Saksaan syntyneen todellisen voiton huomioonottaminen puolen vuokran sijasta. Saksalaiset pankit tarjoavat "leasingrahoitusta", jota koskevasta esitteestä ilmenee, 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 veroa ei jopa kanneta lainkaan.

53. On siten hyvin mahdollista, että vuokrattuja hyödykkeitä ei tosiasiassa veroteta saksalaisen vuokralleantajan elinkeinoverotuksen yhteydessä, mutta vuokralleottaja ei kuitenkaan joudu tekemään lisäyksiä veron perusteeseen. Siten vuokralleottajan lisäyksistä vapauttamisesta saama etu ei mitenkään liity vuokralleantajan GewStG:n nojalla maksamaan elinkeinoveroon.

54. Vaikka hyödykkeitä verotettaisiin saksalaisen vuokralleantajan verotuksen yhteydessä, siitä ei mielestäni vielä seuraa, että tämä verorasitus siirrettäisiin automaattisesti ja kokonaisuudessaan vuokraan vuokralleottajan maksettavaksi.

55. Muun kuin arvonlisäverojärjestelmän yhteydessä, joka on nimenomaisesti suunniteltu siten, että todellinen verorasitus jää lopullisen kuluttajan maksettavaksi, on uskallettua väittää, että kuluttajan verorasitus olisi sama riippumatta siitä, maksaako hän veron itse verovelvollisena vai lisääkö verovelvollinen tavarantoimittajana tai palvelun luovuttajana veron palvelun hintaan.

56. Kilpailujärjestelmässä verorasituksen siirtämisen hyödykkeen tai palvelun hintaan ei voida olettaa olevan täydellistä tai automaattista, vaan se, siirretäänkö verorasitus ja missä määrin, riippuu täysin markkinoilla tietyllä hetkellä vallitsevista kilpailuolosuhteista. Verorasituksen siirtäminen automaattisesti ja täydellisesti vaatisi saksalaisten vuokralleantajien välistä lainvastaista sopimusta. Vaikka näin olisi, en ymmärrä, miten jäsenvaltion lainsäädännön lainvastaisuus voisi poistua sillä, että taloudellisten toimijoiden käyttäytyminen kumoaa tämän lainsäädännön vaikutukset.

57. Saksan järjestelmää ei siten voida pitää neutraalina saksalaisten vuokralleantajien ja muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden vuokralleantajien välisen kilpailun kannalta. Se todellakin kannustaa saksalaisia irtainten tuotantohyödykkeiden vuokralleottajia käyttämään Saksaan sijoittautuneen vuokralleantajan palveluja, koska tämä voi tarjota asiakkailleen palvelun, jonka arvoa ei oteta huomioon asiakkaiden elinkeinoveron perustetta määritettäessä ja jonka hintaan ei välttämättä sisälly elinkeinoveroa.

58. Neljänneksi on tarkasteltava pääasian vastaajan eli Finanzamtin esittämää väitettä, jonka mukaan "sen arvioimiseksi, onko palvelujen tarjonnan vapautta rajoitettu, on vertailtava verotuksellisia olosuhteita kokonaisuudessaan (eli käsiteltävänä olevassa asiassa on otettava huomioon Irlannin kevyempi verotus)". Ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin puolestaan pohtii, eikö huomioon ole otettava sitä, että Irlannin oikeuden mukaan perustetun vuokralleantajan ei pidä maksaa mitään Saksan elinkeinoveroa vastaava veroa. Tämä tuomioistuin epäilee kuitenkin, voidaanko tällaista perustelua hyväksyä, kun huomioon otetaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö. [15]

59. Finanzgerichtin epäilyt ovat perusteltuja. Kannatan ehdottomasti komission mielipidettä, jonka mukaan tällaisen perustelun hyväksyminen "olisi puuttumista sisämarkkinoiden perusteisiin. Jos erot yritysten välittömässä verotuksessa voitaisiin 'neutraloida' tavaroiden, palvelujen ja pääoman liikkumisesta yhteisön sisällä maksettavilla jäsenvaltioiden tasaavilla maksuilla, näistä perusvapauksista ei jäisi jäljelle paljoakaan. Lähes kaikista jäsenvaltioiden välillä liikkuvista tavaroista ja palveluista olisi maksettava jotain tasausmaksua. —— Jäsenvaltioiden ja yritysten on periaatteessa hyväksyttävä erot verotuksessa samoin kuin erot sosiaaliturva- ja työvoimamaksuissa."

15 — Ks. edellä 19 kohta.

60. Suullisessa käsittelyssä myös Saksan liittotasavallan edustaja myönsi, ettei ole syytä ottaa huomioon sitä, kannetaanko muissa jäsenvaltioissa vastaavaa veroa.

61. On vielä tarkasteltava, onko kyseessä oleva verojärjestelmä ainoa, jolla Saksan liittotasavalta voi saavuttaa haluamansa päämäärän, vai onko siihen olemassa muita keinoja.

62. Yksi mahdollinen keino olisi "ylikansallisten" palvelujen elinkeinoverotuksen alentaminen "kansallisten" palvelujen verotuksen tasolle. Tämä keino on kuitenkin vain teoreettinen niin kauan kuin elinkeinoveroprosentti voi vaihdella eri kunnissa 0 ja 515 prosentin välillä ja niin kauan kuin vuokralleantajan elinkeinoveron siirtäminen vuokralleottajan maksettavaksi on täysin sattumanvaraista.

63. Toinen keino yhdenvertaisen kohtelun toteuttamiseksi olisi vuokralleottajien velvoittaminen tekemään lisäykset veron perusteeseen myös silloin, kun leasingsopimus solmitaan saksalaisen vuokralleantajan kanssa, joka puolestaan vapautettaisiin elinkeinoverosta.

64. Tällöin Saksan viranomaiset voisivat ottaa mallia järjestelmästä, jota jo sovelletaan, jos liikeyritys (Betrieb) tai osa siitä on vuokrattu ja jos vuokra on suurempi kuin 250 000 Saksan markkaa (ks. 8 §:n 7 momentin toisen virkkeen lopussa mainittu "poikkeuksen poikkeus").

65. Elinkeinoverolaissa säädetään, että jos vuokrat on lisätty vuokralleottajan elinkeinoveron perusteeseen, vuokralleantajan tai vuokratun omaisuuden omistajan veron perustetta pienennetään vastaavasti (GewStG:n 9 §:n 4 momentti).

66. Tällaisten vuokrasopimusten osalta samat säännöt soveltuvat käyttöomaisuuden määrittämiseen (12 §:n 2 momentin 2 kohta ja 3 momentin 3 kohta) 31.12.1997 asti, mistä lähtien käyttöpääomaa ei enää oteta huomioon elinkeinoveroa määritettäessä.

67. Riidanalainen järjestelmä ei siten täytä myöskään edellytystä, jonka mukaan sen olisi oltava "objektiivisesti arvioituna välttämätön" halutun tavoitteen saavuttamiseksi.

68. Arviointini päätteeksi minun on siten todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen järjestelmä rajoittaa palvelujen tarjoamisen vapautta, kun rajat ylittävän palvelun vastaanottajaa verotetaan aina, vaikkei ole varmaa, joutuuko kotimaisen palvelun vastaanottaja maksamaan jossain muodossa vastaavan maksun vai ylipäänsä mitään.

Ratkaisuehdotus

Ehdotan sen vuoksi, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Finanzgericht Münsterin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen komission ehdottamalla tavalla eli seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 59 artiklaa on tulkittava siten, että sillä kielletään jäsenvaltiota perimästä tiettyjen erien lisäämistä elinkeinoveron perusteeseen

koskevien säännösten nojalla palvelun vastaanottajan elinkeinotoiminnasta suurempaa veroa silloin, kun kyseisen palvelun tarjoaja on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, kuin silloin, kun palvelun tarjoaja on sijoittautunut samaan valtioon.