JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
CHRISTINE STIX-HACKL
15 päivänä joulukuuta 2005 [1]

I Johdanto

1. Tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuimen on pääasiassa selvitettävä, voidaanko ulkomaista säätiötä, joka täyttää jäsenvaltion yleishyödyllisyydelle asettamat vaatimukset, kohdella sen kotipaikan sijainnin nojalla tiettyihin kotimaisiin tuloihin liittyvien välittömien verojen osalta huonommin kuin vastaavaa kotimaista säätiötä.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Yhteisön lainsäädäntö*

2. Ne yhteisön oikeuden määräykset, joiden tulkintaa nyt pyydetään, ovat EY:n perustamissopimuksen 52, 58, 59, 66 ja 73 b artikla.

B *Kansallinen lainsäädäntö*

3. Saksan Körperschaftsteuergesetzin [2] (yhteisöverolain, jäljempänä KStG) asiaa koskevissa säännöksissä säädetään seuraavaa:

”2 §

Rajoitettu verovelvollisuus

Rajoitetusti verovelvollisia ovat

1) sellaiset yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja omaisuusmassat, joiden liikkeenjohto tai kotipaikka ei sijaitse maan alueella, maan alueella saamistaan tuloista – –.”

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Vuoden 1996 Körperschaftsteuergesetz, sellaisena kuin se on 22.2.1996 annetussa versiossa (BGBl. I, s. 340, BStBl. I, s. 166).

"5 §

Vapautukset

1. Yhteisöverosta on vapautettu

– –

9) sellaiset yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja omaisuusmassat, jotka niiden sääntöjen, säädekirjan tai muiden määräysten mukaan ja tosiasiallisen asiainhoidon perusteella toimivat yksinomaan ja välittömästi yleishyödyllisissä, hyväntekeväisyyteen liittyvissä tai kirkollisissa tarkoituksissa (Abgabenordnungin [laki yleisistä verosäännöistä] 51–68 §). Verovapaus jää saamatta kuitenkin niiltä osin kuin harjoitetaan elinkeinotoimintaa. Tämä ei kuitenkaan koske itse hoidettavia metsätalousyksiköitä;

– –

2. Tämän pykälän 1 momentin vapautukset eivät koske

– –

3. edellä mainitun 2 §:n 1 kohdassa tarkoitettuja rajoitetusti verovelvollisia."

"8 §

Tulon määrän selvittäminen

1. Se, mitä on pidettävä tulona ja miten tulon määrä selvitetään, määräytyy Einkommensteuergesetzin [tuloverolain] ja tämän lain perusteella – –."

4. Saksan Einkommensteuergesetzin (jäljempänä EStG) asiaa koskevissa säännöksissä säädetään seuraavaa:

"21 §

[Vuokraus]

(1.) Vuokratuloja ovat

1. kiinteän omaisuuden, erityisesti tonttien, rakennusten ja rakennusten osien vuokraamisesta saadut tulot – –."

"49 §

Rajoitetusti verotettavat tulot

(1.) Rajoitetun verovelvollisuuden (1 §:n 4 momentti) mukaisia kotimaisia tuloja ovat

– –

6. vuokratulot (21 §), mikäli kiinteä omaisuus, esinekokonaisuus tai oikeudet sijaitsevat kotimaassa – – ."

paikkaa eikä rekisteröityä sivuliikettä. Sillä ei ole myöskään saksalaista tytäryhtiötä. Kiinteistön vuokraamiseen liittyvät palvelut tarjoaa saksalainen isännöitsijä.

7. Säätiön vuonna 1997 voimassa olleiden sääntöjen mukaan säätiön toiminnan tarkoituksena on yksinomaisesti koulutus ja kasvatus tukemalla kieli- ja jousisoittimien perinteisen valmistuksen opetusta sekä musiikkihistorian ja musiikkitieteen opetusta yleisesti. Säätiö saa myöntää yhden tai useita opintoavustuksia, jotka mahdollistavat nuorten sveitsiläisten, ensisijaisesti berniläisten, oleskelun Cremonassa koko opetusjakson keston ajan.

III Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

5. Kantaja, Centro di musicologia Walter Stauffer (jäljempänä säätiö) on Italian oikeuden mukaan perustettu säätiö, jonka kotipaikka on Italiassa.

6. Säätiö omistaa liikekiinteistön Münchenissä ja saa sen vuokralle antamisesta tuloja, joista Finanzamt München (jäljempänä vastaaja) on kantanut yhteisöveroa vuodelta 1997. Säätiöllä ei ole Saksassa omaa toimi-

8. Saksan Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisupyyntö perustuu oletukseen siitä, että säätiö harjoitti riidassa kysymyksessä olevana vuonna yleishyödyllistä toimintaa ja täytti KStG:n 5 §:n 1 momentin 9 kohdan ensimmäisessä virkkeessä yhteisöjen verovapaudelle sääntöjen osalta asetetut vaatimukset, jolloin näiden tulojen 5 §:n 1 momentin 9 kohdan toisen ja kolmannen virkkeen mukainen rajoitettu verovelvollisuus ei tule kyseeseen, koska vuokraus oli omaisuudenhoitoa eikä siis elinkeinotoimintaa.

9. Bundesfinanzhof toteaa erityisesti, että Saksan Abgabenordnungin (jäljempänä AO 1977) 52 §:ssä tarkoitettu yleisen edun edistäminen ei edellytä, että edistämistoimenpiteet tulevat Saksassa asuvien tai Saksan kansalaisten hyväksi.

10. Bundesfinanzhofille on tosiseikat määrittävän Finanzgerichtin lausumien valossa epäselvää pelkästään se, täyttääkö säätiö myös sen tosiasialliselle toiminnan hoitamiselle asetetut vaatimukset, ja erityisesti, käyttääkö se kootut varat lyhyen ajan sisällä niihin säännöissä määrättyihin tarkoituksiin, joiden vuoksi se saa verovapautuksen. Tämän kysymyksen vuoksi Bundesfinanzhof harkitsee asian palauttamista Finanzgerichtiin.

11. Koska säätiö saa vuokratulonsa Italiassa sijaitsevan kotipaikkansa ja siellä toimivan johtonsa takia rajoitetun verovelvollisuuden puitteissa EStG:n 49 §:n 1 momentin 6 kohdassa – luettuna yhdessä EStG:n 21 §:n ja KStG:n 2 §:n 1 kohdan ja 8 §:n 1 momentin kanssa – tarkoitetulla tavalla, Bundesfinanzhof katsoo, että asiassa tulee sovellettavaksi KStG:n 5 §:n 2 momentin 3 kohta (nyttemmin KStG:n 5 §:n 2 momentin 2 kohta), jonka mukaan verovapautusta ei sovelleta rajoitetusti verovelvollisiin henkilöihin. Sen vuoksi säätiö on verovelvollinen liikekiinteistön vuokraamisesta Saksassa saatavien tulojen osalta.

12. Finanzgericht München hylkäsi säätiön yhtiöveron kantamista koskevan kanteen. Säätiö teki Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin, joka katsoo, että on epävarmaa, täyttääkö KStG:n 5 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettu ulkomaisten yhteisöjen yhteisöveron verovapautuksen ulkopuolelle jättäminen yhteisön oikeudessa asetetut vaatimukset. Bundesfinanzhofin mukaan se saattaa loukata sijoittautumisvapautta ja palvelujen tarjoamisen vapautta ja/tai pääomien vapaata liikkuvuutta.

13. Bundesfinanzhof katsoo erityisesti, että vaikka kyseessä olevien yhtiöiden on EY 48 artiklan 2 kohdan mukaan oltava voittoa tavoittelevia, se ei käsiteltävänä olevassa asiassa ole näiden perusvapauksien soveltamisalaan kuulumisen esteenä. Voiton tavoittelulla ei tarkoiteta ainoastaan voiton maksimointia, vaan lisäksi kaikkea sellaista toimintaa, joka kuuluu taloudelliseen toimintaan, jolla on ansiotarkoitus ja joka suoritetaan vastiketta vastaan. Näin tarkasteltuna myös käsiteltävänä olevan tapauksen kaltainen kiinteistön vuokralle antaminen voi olla tässä tarkoitettua voiton tavoittelua.

14. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin epäilee myös sitä, onko yleishyödyllisten säätiöiden, joiden kotipaikka on kotimaassa, ja yleishyödyllisten säätiöiden, joiden kotipaikka on ulkomailla, erilainen kohtelu perusteltua johdonmukaisuusperiaatteen nojalla. Sen mielestä johdonmukaisuuden periaatteesta seuraa, että verovapau-

tus on yleishyödyllisten tarkoitusperien vastine. Sellaisen ulkomaisen säätiön, joka toteuttaa tarkoitusperiään ulkomailla, yleishyödylliset tarkoitusperät eivät tule loppujen lopuksi Saksan hyväksi. Bundesfinanzhof korostaa, että AO 1977:n 52 §:n 1 momentissa ei kuitenkaan säädetä, että yleishyödyllisyyden tunnustaminen verotuksessa riippuisi siitä, että kysymyksessä pitäisi olla saksalaisten yleisen edun edistäminen. Edun hyväksi lukemisen ja verovapautuksen oletettua vastaavuutta ei siis näin tarkasteltuna liitettäisi Saksan verolainsäädännössä yleishyödyllisyyteen vaan rajoitettua ja yleistä verovelvollisuutta koskevaan jaotteluun tai kulloisenkin säätiön kotipaikan sijaintiin Saksassa tai ulkomailla, mikä ei olisi enää johdonmukaista.

15. Bundesfinanzhof on päättänyt 14.7.2004 tekemällään päätöksellä lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan, luettuna yhdessä 58 artiklan kanssa, 59 artiklan, luettuna yhdessä 66 artiklan ja 58 artiklan kanssa, sekä 73 b artiklan vastaista, että jäsenvaltion yksityisoikeuden mukaisesti perustettua yleishyödyllistä säätiötä, joka on toisessa jäsenvaltiossa vuokratulojensa osalta rajoitetusti verovelvollinen, ei ole vapautettu tässä toisessa jäsenvaltiossa yhteisöverosta toisin kuin siellä yleisesti verovelvollista yleishyödyllistä säätiötä, jolla on vastaavia tuloja?"

IV Ennakkoratkaisukysymys

16. Aluksi on käsiteltävä kysymystä lähtökohtaisesta perusvapauksien soveltamisalaan kuulumisesta kyseisen säätiön yleishyödyllisen luonteen vuoksi (A). Sen jälkeen on tutkittava, mitä perusvapautta on sovellettava tapauksessa, jossa saadaan tuloja kiinteistön vuokralle antamisesta toisessa jäsenvaltiossa kuin kotipaikan sijaintivaltiossa (B). Kun nämä alustavat kysymykset on selvitetty, on keskityttävä mahdollisen asiaa koskevan perusvapauden rajoittamiseen (C). Jos yhtä tai useaa perusvapautta on rajoitettu yhteisön oikeuden kannalta katsottuna merkityksellisesti, on lopuksi tutkittava mahdolliset oikeuttamisperusteet (D).

A *Perusvapauksien soveltamisalaan kuuluminen*

1. Asianosaisten pääasialliset väittämät

17. *Saksan hallitus* katsoo, ettei perusvapauksia voida tässä lainkaan soveltaa, koska yleishyödyllisiä yhteisöjä ja säätiöitä koskevan verolainsäädännön sisältö on Saksassa sosiaalipoliittinen. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tällaisia sään-

nöksiä sovelletaan yhteisön muiden jäsenvaltioiden kansalaisiin ainoastaan, kun kyseisen yhteisön kansalaisen ja kyseessä olevan jäsenvaltion välillä on riittävän läheinen yhteys, jota käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole olemassa.

18. Vastaaja lisää siihen, että säätiöoikeus kuuluu osavaltioiden kulttuuripolitiikkaan, jota Euroopan unioni ei voi yhdenmukaistaa. Sama pätee myös koulutuspolitiikkaan.

19. Irlannin *Chief State Solicitor* toteaa olennaisilta osin, että ne EY:n perustamissopimuksen määräykset, jotka suojaavat neljää vapautta ja takaavat ne, eivät saa vaikuttaa verotussyistä tapahtuvan yleishyödyllisyyden tunnustamisen vaikutuksiin jäsenvaltioissa. Perusvapauksien soveltaminen edellyttäisi sen mielestä lisäksi, että laitos harjoittaisi toimintaa, jonka tarkoituksena on tavoitella voittoa.

20. *Komissio* puolestaan korostaa, että kyseisen verolainsäädännön sosiaalipoliittinen motivaatio ei estä soveltamasta EY:n perustamissopimusta. *Säätiö* huomauttaa lisäksi, ettei yleishyödyllisiä yhteisöjä ja säätiöitä koskevan lainsäädännön tai vero-oikeuden yhdenmukaistamisen puute yhteisön tasolla estä soveltamasta perusvapauksia. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan myös jäsenvaltioille jääneen sääntelytoimivallan käyttämisessä on otettava huomioon perusvapaudet.

2. Oikeudellinen arviointi

21. Aluksi on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus ei kuulu yhteisön toimivaltaan, mutta että jäsenvaltioiden on tämän alan toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta. [3]

22. Saksan hallituksen esille ottama kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön sosiaalipoliittinen tavoitekaan ei aseta kyseenalaiseksi perusvapauksien lähtökohtaista soveltamista. Komissio on mielestäni aivan oikeutetusti korostanut, että KStG:n 5 §:n 1 momentin 9 kohdan poikkeussäännös ei koske sosiaalista etua vaan on pikemminkin verotusta koskeva poikkeussäännös, jonka tausta-ajatus on sosiaalipoliittinen.

3 – Ks. erityisesti asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta) ja asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I-7477, 19 kohta).

23. Vaikka oletettaisiinkin, että kyseisen säännöksen olisi Saksan hallituksen kannan mukaisesti katsottava kuuluvan sosiaalisiin etuuksiin – mistä ei mielestäni ole kyse –, on muistutettava siitä, että yhteisöjen tuomioistuin lähtee tältäkin osin lähtökohtaisesti yhteisön lainsäädännön merkityksellisyydestä: asiassa C-120/95 [4] ja asiassa C-158/96 [5] 28.4.1998 antamissaan tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että "koska alaa ei ole yhteisön säännöksillä yhdenmukaistettu, kunkin jäsenvaltion lainsäädännössä voidaan vapaasti vahvistaa edellytykset oikeudelle tai velvollisuudelle liittyä johonkin sosiaaliturvajärjestelmään – – ja edellytykset, joiden täyttyessä oikeus etuuksiin syntyy", mutta että "jäsenvaltioiden on kuitenkin tätä toimivaltaa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta", minkä johdosta "riidanalaisen kansallisen sääntelyn kuuluminen sosiaaliturvan alaan ei estä perustamissopimuksen 59 ja 60 artiklan soveltamista". Pidän näin ollen kiinni asiassa C-512/03, Blanckaert, 12.5.2005 antamassani ratkaisuehdotuksessa esittämästäni kannasta, [6] jonka mukaan lainsäädännön luokittelemisella vero- tai sosiaalioikeuteen ei ole vaikutusta siihen, että lähtökohtaisesti on noudatettava yhteisön oikeutta.

24. Yhteisön tai säätiön myötävaikuttaminen sosiaalipoliittisten tavoitteiden toteuttamiseen ei lähtökohtaisesti estä soveltamasta yhteisön oikeutta; ratkaisevaa on pikemminkin se, harjoittaako laitos tällöin taloudellista toimintaa. [7]

25. Seuraavaksi on selvitettävä, mitä perusvapautta sovelletaan.

B *Asiaa koskevat perusvapaudet*

1. Asianosaisten pääasialliset väittämät

26. *Säätiö* katsoo, että liikekiinteistöä hoitavan isännöitsijän toiminta on luettava säätiön pysyväksi läsnäoloksi Saksassa. Siksi rakennuksen isännöinti kuuluu sijoittautumisvapauden soveltamisalaan. Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin ei ole yhtä mieltä tästä seikasta, tätä toimintaa olisi tarkasteltava palvelujen tarjoamisen vapauden kannalta, koska siinä tarjotaan jäsenvaltion rajan ylittävää palvelua vastiketta vastaan. Tämä taloudellinen toiminta kuuluu joka tapauksessa pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan. Perustamissopimuksen 67 artiklan (joka on kumottu

4 – Decker (Kok. 1998, s. I-1831, 22 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

5 – Kohll (Kok. 1998, s. I-1931, 18 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

6 – Mainitun ratkaisuehdotuksen 65 kohta (tuomio 8.9.2005, Kok. 2005, s. I-7685).

7 – Tämä oli ilmeisesti yhteisöjen tuomioistuimen perusteena, kun se totesi asiassa C-355/00, Freskot, 22.5.2003 antamassaan tuomiossa (Kok. 2003, s. I-5263), että pakollisen vakuutusjärjestelmän sosiaalipoliittiset tavoitteet voivat oikeuttaa palvelujen tarjoamisen vapauteen kohdistuvan mahdollisen haitan. Ks. myös julkisasiamies Poiares Maduron 10.11.2005 antama ratkaisuehdotus vireillä olevassa asiassa C-205/03 P, FENIN, joka koskee yrityskäsitteen soveltamista kansallisesta terveysjärjestelmästä vastaavaan yksikköön.

Amsterdamin sopimuksella) [8] täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY liitteessä I on nimittäin pääomanliikkeiden nimikkeistö, ja tulojen saaminen kuuluu sen II kohdan A alakohdan mukaisiin pääomanliikkeisiin, joista on mainittu ulkomailla asuvan kiinteistösijoitukset kotimaahan. Tämän nimikkeistön selityksissä tällaiset investoinnit määritellään yksityishenkilöiden suorittamiksi rakennusten ostoiksi voittotarkoituksessa tai henkilökohtaiseen käyttöön.

27. *Komissio* puolestaan katsoo, ettei palvelujen tarjoamisen vapautta voida soveltaa. Säätiö tosin tarjoaa jäsenvaltion rajan ylittävää palvelua vastiketta vastaan, mutta koska tässä asiassa ensisijainen merkitys on pääomien vapaalla liikkuvuudella, palvelujen tarjoamisen vapaus jää toissijaiseksi. Lisäksi komissio toteaa säätiön kannasta poiketen, ettei asia kuulu sijoittautumisvapauden aineelliseen soveltamisalaan, koska kiinteistön vuokraus Saksassa on vain omaisuudenhoitoa eikä sijoittautumisvapautta koskevissa määräyksissä tarkoitettua elinkeinotoimintaa.

28. *Vastaaja, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* ja – toissijaisesti – *Saksan hallitus* sekä *Irlannin Chief State Solicitor* puolestaan katsovat, että EY:n perustamissopimuksen 58 artiklaa on tulkittava niin, että sillä suljetaan EY:n perustamissopimuksen 52 ja 59 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle kaikki ne oikeushenkilöt, joiden säännöissä määrätään, etteivät ne tavoittele voittoa, samantekevää, harjoittavatko ne taloudellista toimintaa vai eivät. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan tämän vahvistaa asiassa C-174/00 [9] annettu tuomio, ja se lisää siihen, että yhteisöjen tuomioistuin ei seurannut julkisasiamies Cosmansin 28.1.1999 antamaa tältä osin toisensisältöistä ratkaisuehdotusta asiassa C-172/98. [10]

29. Vastaaja toteaa tässä yhteydessä, että EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan 2 kohdan mukaista voiton tavoittelun käsitettä on tulkittava niin, että se on tiukempi kriteeri kuin pelkkä taloudellisena toimijana toiminen, sillä se liittyy kulloisenkin organisaation sisäiseen rakenteeseen. Ratkaisevaa on vastaajan mielestä, onko säätiön tavoitteena sen sääntöjen mukaan myös ylijäämien saaminen. EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan 2 kohdassa jäsenvaltioille annetaan mahdollisuus estää kilpailun vääristymät, joita voisi syntyä voittoa tavoittelemattomien yhteenliittymien kilpaillessa yritysten kanssa.

8 – EYVL L 178, s. 5.

9 – Kennemer Golf, tuomio 21.3.2002 (Kok. 2002, s. I-3293).

10 – Komissio v. Belgia, tuomio 29.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3999).

30. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan kansallisen tuomioistuimen kuvaamat tosiseikat eivät viittaa siihen, että EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan mukaista pääomien vapaata liikkuvuutta olisi loukattu.

31. *Italian hallitus* puolestaan olettaa, että tämä asia kuuluu suoraan EY:n perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta ja palvelujen tarjoamisen vapautta koskevien määräysten soveltamisalaan. Riidanalainen saksalainen lainsäädäntö on ristiriidassa myös pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa, koska Saksan ulkopuolella sijaitsevia oikeushenkilöitä voidaan estää investoimasta Saksaan.

2. Oikeudellinen arviointi

a) Alustavat huomautukset

32. Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisukysymys koskee perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta, palvelujen tarjoamisen vapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä. Koska EY 50 artiklan 1 kohdan mukainen palvelujen tarjoamisen vapaus on toissijainen muihin perusvapauksiin nähden, sitä on tutkittava ainoastaan, mikäli käsiteltävänä oleva asia ei kuulu sijoittautumisvapauden eikä pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan.

33. Sijoittautumisvapauden osalta on huomautettava aluksi, että asianosaiset ovat esittäneet perustamissopimuksen 48 artiklan 2 kohdan tulkintaa koskevia perusteellisia kannanottoja siltä osin kuin tässä määräyksessä suljetaan yksityisoikeudelliset oikeushenkilöt, jotka eivät tavoittele voittoa, sijoittautumisvapauden – ja perustamissopimuksen 55 artiklan nojalla palvelujen tarjoamisen vapauden – henkilöllisen soveltamisalan ulkopuolelle. Se, tavoitteleeko – ja missä määrin – yleishyödyllinen säätiö voittoa, on tosin selvitettävä ainoastaan, jos säätiön kyseessä oleva vuokraustoiminta kuuluu sijoittautumisvapauden soveltamisalaan.

34. Aluksi on siis selvitettävä, onko kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä arvioitava sijoittautumisvapauden ja/tai pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta. Jos säätiön Saksassa harjoittama toiminta kuuluu jommankumman näistä vapauksista tai niiden molempien aineelliseen soveltamisalaan, on tutkittava, kuuluuko säätiö niiden oikeussubjektien joukkoon, joihin kyseistä vapautta sovelletaan.

b) Sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden rajaaminen

35. Sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten välillä on läheinen yhteys, joka käy ilmi jo EY 58 artiklan 2 kohdan ja EY 43 artiklan 2 kohdan keskinäisistä viittauksista.

36. Näiden perusvapauksien rajaaminen on työllistänyt yhteisöjen tuomioistuinta useissa päätöksissä. Tähänastisessa oikeuskäytännössä se on lähtenyt sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden samanaikaisesta sovellettavuudesta. Tämän oikeuskäytännön lähtökohtana on se, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevissa määräyksissä estetään muita perusvapauksia koskevien määräysten samanaikainen soveltaminen ainoastaan, jos on kyse toimenpiteistä, jotka koskevat erityisesti pääomavirtoja. Jos pääomavirtoihin vaikuttaa välillisesti se, että taloudellisen toiminnan harjoittamista toisessa jäsenvaltiossa vaikeutetaan, merkityksellisenä on kuitenkin pidettävä myös perusvapautta, jonka soveltamisalaan toiminta kuuluu. [11]

11 – Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 34 kohta) ja asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I-3955).

37. Pääomien vapaa liikkuvuus ja sijoittautumisvapaus limittyvät ennen kaikkea silloin, kun yksittäisen jäsenvaltion lainsäädäntö koskee yritykseen osallistumisen [12] tai kiinteistöjen hankinnan [13] muodossa tapahtuvia suoria investointeja rajat ylittävän taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi.

38. EY 44 artiklan 2 kohdan e alakohdasta seuraa yhtäältä, että sijoittautumisvapaus koskee myös tarvittavien taloudelliseen toimintaan käytettävien kiinteistöjen hankintaa. Kiinteistösijoitukset ovat toisaalta direktiivin 88/361 liitteessä I olevan pääomanliikkeiden nimikkeistön mukaisia pääomanliikkeitä, ja koska tätä nimikkeistöä käytetään yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä EY 56 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen mukaisen pääomanliikkeen käsitteen määrittelyyn, [14] kiinteistösijoitus kuuluu samalla

12 – Ks. esim. asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787) ja asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4071).

13 – Ks. esim. asia C-302/97, Konle, tuomio 1.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3099). Vrt. asia C-423/98, Albore, tuomio 13.7.2000 (Kok. 2000, s. I-5965), jossa kiinteistön ostajan vaikuttimet jäivät taka-alalle.

14 – Ks. asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999 (Kok. 1999, s. I-1661, 21 kohta): "Koska EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklassa [josta on tullut EY 56 artikla] kuitenkin toistetaan asiallisesti direktiivin 88/361/ETY 1 artiklan sisältö, direktiivin liitteenä olevalla pääomanliikkeiden nimikkeistöllä on edelleen pääomanliikkeiden käsitteen määrittämisen kannalta samaa ohjeellista arvoa kuin ennen uusien artikloiden voimaantuloa, kun otetaan huomioon, että nimikkeistön johdannon mukaan siinä oleva luettelo ei ole tyhjentävä, vaikka tämä direktiivi on annettu ETY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan nojalla, jotka on sittemmin korvattu EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklalla ja sitä seuraavilla artikloilla."

myös pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan.

39. Yhteisöjen tuomioistuimen laatimat pääomien vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden mahdollista rinnakkaissuhdetta koskevat rajaamisperusteet voidaan esittää lyhyesti seuraavasti:

1. Rajat ylittävä kiinteistön hankinta on lähtökohtaisesti aina pääomasijoitus, joka sen vuoksi on hankinnan syystä riippumatta suojattu pääomien vapaata liikkuvuutta koskevilla määräyksillä. [15]

2. Jos kiinteistön hankinta on tarpeen pysyväisluonteisen taloudellisen toiminnan harjoittamiseksi toisessa jäsenvaltiossa, hankinta kuuluu myös sijoittautumisvapauden suoja-alaan. [16] [17]

40. Tätä taustaa vasten on tutkittava, kuuluuko pääasian riidanalainen ulkomaisen säätiön kiinteistöhankinta – edellä esitettyjen rajaamisperusteiden nojalla – pääomien vapaan liikkuvuuden ja/tai sijoittautumisvapauden aineelliseen soveltamisalaan.

i) Pääomien vapaan liikkuvuuden aineellinen soveltamisala

41. Käsiteltävänä olevassa asiassa on sovellettava pääomien vapaan liikkuvuuden aineellista soveltamisalaa, koska säätiö, jonka

15 – Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Albore, tuomion 14 kohta. Tässä suhteessa vanhentuneita lienevät asia 63/86, komissio v. Italia, tuomio 14.1.1988 (Kok. 1988, s. 29) ja asia 305/87, komissio v. Kreikka, tuomio 30.5.1989 (Kok. 1989, s. 1461), jotka koskivat kansallisia säännöksiä, joilla kiellettiin muiden jäsenvaltioiden kansalaisia hankkimasta kiinteistöjä tietyiltä kotimaan alueilta. Yhteisöjen tuomioistuin päätti, että tällaiset säännökset ovat sijoittautumisvapauden vastaisia – tosin ajankohtana, jolloin perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä ei voitu vielä välittömästi soveltaa.

16 – Edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Konle, tuomion 16 ja 22 kohta. Tähän päätelmään päätyy myös julkisasiamies Alber edellä alaviitteessä 12 mainitussa asiassa Baars antamansa ratkaisuehdotuksen 26–30 kohdassa, jossa hän tarkastelee suoria sijoituksia ja kiinteistösijoituksia yhdessä ja ottaa sen vuoksi käyttöön välittömyyden perusteen. Ks. vastaavasti myös Christoph Ohler, *Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit*, "Artikel 56 EG", 126–129 kohta; Bernadette Schäfers, *Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen*, s. 316; Jürgen Bröhmer teoksessa Christian Calliess / Matthias Ruffert (toim.): *Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag*, "Artikel 56 EG", 22–25 kohta ja Randelzhofer/Forsthoff teoksessa Grabitz/Hilf, *EGV*, "Artikel 43 EG", 28–31 kohta.

17 – Vrt. viimeksi myös edellä alaviitteessä 6 mainittu asia C-512/03, Blanckaert, tuomio 8.9.2005, tuomion 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat: pääasian kantaja hankki vapaa-ajan asunnon ulkomailta. Siitä saatavien kuvitteellisten vuokratulojen verotusta tutkittiin pääomien vapaan liikkuvuuden – eikä sijoittautumisvapauden – nojalla.

kotipaikka on Italiassa, on hankkinut kiinteistön Saksasta ja ulkomailla asuvan kiinteistösijoitus kotimaahan on direktiivin 88/361 1 artiklan ja tämän direktiivin pääomanliikkeiden nimikkeistön mukainen pääomanliike. [18]

– Pysyväisluonteisesti harjoitettava itsenäinen taloudellinen toiminta?

44. Aluksi on tutkittava, onko pääasiassa tapahtuneen kiinteistön vuokrauksen kaltainen toiminta ylipäänsä taloudellista toimintaa.

ii) Sijoittautumisvapauden aineellinen soveltamisala

42. Jotta sekä pääomien vapaa liikkuvuus että sijoittautumisvapaus olisivat aineellisesti sovellettavissa, säätiön pitäisi käyttää Saksassa sijaitsevaa kiinteistöä kiinteänä toimipaikkana taloudellisen toiminnan harjoittamiseen. [19]

45. Komissio on todennut huomautuksissaan, ettei näin ole, koska kiinteistön vuokraus on Saksan lainsäädännön mukaan omaisuudenhoitoa eikä itsenäistä elinkeinotoimintaa.

43. Tässä yhteydessä on todettava aluksi, että säätiö on antanut Saksasta hankitun kiinteistön vuokralle ja ettei kiinteistön vuokralle antaminen täydennä olemassa olevan toimipaikan toimintaa, vaan on säätiön päätoimintaa Saksassa. [20]

46. En voi yhtyä tähän tulkintaan. Kiinteistöjen vuokraus on tosin AO 1977:n 14 §:n mukaan ainoastaan omaisuudenhoitoa eikä elinkeinotoimintaa. Yhteisön oikeuden käsitettä ei voida kuitenkaan lähtökohtaisesti tulkita jäsenvaltion lainsäädännön nojalla. Saksan verolainsäädännön ratkaisevaa merkitystä ei tue myöskään se, että tämän kansallisen säännöksen tarkoitus ja tavoite eivät ole missään yhteydessä tässä tulkittavaan sijoittautumisvapauteen.

18 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 38 kohta.

19 – Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneessa oikeuskäytännössään määritellyt sijoittautumisen pysyväisluonteiseksi taloudellisen toiminnan tosiasialliseksi harjoittamiseksi toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin (esim. asia C-221/89, Factortame, tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3905, Kok. Ep. XI, s. I-325, 20 kohta)).

20 – Edellä alaviitteessä 13 mainitussa asiassa Konle pääasian kantajan tarkoituksena oli käyttää – rajan ylittävästi hankittua – kiinteistöä Saksassa jo olleen yrityksen kaupalliseen toimintaan.

47. AO 1977:n 14 §:n ilmeisenä tarkoituksena on nimittäin yleensä kaiketi vaatimattomien kiinteistönvuokrauksesta saatavien

tulojen verotuksellinen suosiminen elinkeinotoiminnasta saataviin tuloihin nähden. Sijoittautumisvapauden tarkoituksena puolestaan on yhteismarkkinoiden taloudellisten toimijoiden suojaaminen, jolloin taloudellisen toiminnan laajuudella ei ole merkitystä, jollei ole kyse täysin merkityksettömästä ja toisarvoisesta toiminnasta. Mitä laajemmin taloudellisen toiminnan käsitettä yhteisön lainsäädännössä tulkitaan, sitä laajempi on edunsaajien joukko, joten tätä taustaa vasten ei ole yllättävää, että yhteisöjen tuomioistuin on soveltanut taloudellisen toiminnan käsitteen laajaa tulkintaa. [21]

– Kiinteän toimipaikan olemassaolo?

50. Säätiöllä ei ole omia toimitiloja eikä näin ollen myöskään kiinteää toimipaikkaa Saksassa. Kiinteistön vuokraamiseen liittyvät palvelut tarjoaa asiakirjojen mukaan saksalainen isännöitsijä. On siis epävarmaa, voidaanko säätiön isännöitsijän toiminnan katsoa tarkoittavan pysyvää läsnäoloa Saksassa.

48. Taloudellista toimintaa voivat näin ollen harjoittaa myös oikeushenkilöt, jotka käsiteltävänä olevassa asiassa esitettyyn tapaan toimivat tavoittelematta maksimaalista voittoa. [22] Vaikka säätiön tavoitteena kiinteistön vuokralle antamisen yhteydessä ei yleishyödyllisenä säätiönä olisikaan voiton maksimointi, vuokraus on kuitenkin vastikkeellista toimintaa ja osallistumista talouselämään tavalla, joka ei ole täysin merkityksetön. Münchenin kiinteistön vuokraus on siis sijoittautumisvapautta koskevien määräysten mukaista itsenäistä taloudellista toimintaa.

51. Asiassa 205/84 [23] antamassaan tuomiossa (ns. vakuutustuomio) yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että yrityksen on katsottava olevan sijoittautunut myös, kun sen läsnäolo toisessa jäsenvaltiossa hoidetaan toimistossa, jota hoitaa itsenäinen henkilö, jolla on kuitenkin valtuudet toimia pysyvästi yrityksen puolesta samoin kuin toimisi kauppaedustajan liike.

49. Samalla täyttyy myös pysyväisluonteisuutta koskeva kriteeri.

52. Tällaisissa tapauksissa vaaditaan kuitenkin tällaisen itsenäisen henkilön yksinomainen tai pääasiallinen yhteys toimeksiantajaan, niin että kyseinen henkilö osallistuu sopimusten tekemiseen eikä toimi samanaikaisesti kilpailijayritysten lukuun. Ainoastaan kun itsenäinen henkilö rajoittaa tällä tavalla yrittäjän vapauttaan, sen edustaman yrityk-

21 – Vrt. esim. asia 36/74, Walrave ja Koch, tuomio 12.12.1974 (Kok. 1974, s. 1405, 4 kohta).

22 – Vrt. asia 221/85, komissio v. Belgia, tuomio 12.2.1987 (Kok. 1987, s. 719) ja asia C-70/95, Sodemare ym., tuomio 17.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3395).

23 – Asia 205/84, komissio v. Saksa, tuomio 4.12.1986 (Kok. 1986, s. 3755, 21 kohta, Kok. Ep. VIII, s. 769).

sen katsotaan sijoittautuneen isäntämaahan. [24]

53. Yhteisöjen tuomioistuimella ei ole ollut tilaisuutta soveltaa näitä kriteerejä muihin tapauksiin, mahdollisesti vakuutusalan ominaispiirteiden vuoksi, [25] niin että kriteerien yleispätevyys saattaa olla kyseenalainen.

54. Tästä riippumatta on todettava, että isännöitsijä toimii joka tapauksessa useiden omistajien lukuun eikä näin ollen vastaa edellä esitettyjä kriteerejä, niin että isännöitsijän toimintaa ei voida lukea toimeksiantajan toiminnaksi.

55. Edellä esitetyn perusteella sijoittautumisvapauden soveltaminen kariutuu käsiteltävänä olevassa asiassa kiinteän toimipaikan puuttumiseen Saksassa.

c) Pääomien vapaan liikkuvuuden henkilöllinen soveltamisala

56. Perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten sovellettavuus riippuu kuitenkin vielä siitä, kuuluuko säätiö Italian lainsäädännön mukaisena yleishyödyllisenä säätiönä näiden määräysten henkilölliseen soveltamisalaan. Vastaus puolestaan riippuu siitä, kuuluuko kyseessä olevan säätiön kaltainen yleishyödyllinen säätiö pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten edunsaajien joukkoon.

57. Riippumatta siitä, miten vuokraustoiminta luokitellaan yhteisön lainsäädännön nojalla yksittäistapauksessa, säätiö saatettaisiin sulkea pääomien vapaan liikkuvuuden henkilöllisen soveltamisalan ulkopuolelle. Se voisi johtua esimerkiksi EY 48 artiklan 2 kohdan analogisesta soveltamisesta, nimittäin jos säätiön yleishyödyllisestä luonteesta pääteltäisiin, että sen pyrkimyksenä ei ole voiton tavoittelu.

58. Sanamuotonsa perusteella EY 48 artiklaa on sovellettava perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevaan lukuun. EY 55 artiklan viittauksen takia EY 48 artiklaa on sovellettava myös palvelujen tarjoamisen vapauteen. Perustamissopimuksen pääomien

24 – Ks. Tiedjen ja Trobergin tähän liittyvät huomautukset em. teoksessa von der Groeben/Schwarze, *Artikel 43*, 44–46 kohta; ja Randelzhofer/Forsthoff em. teoksessa Grabitz, *Artikel 43*, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

25 – Muista talouden aloista poiketen vakuutusasiamies osallistuu yleensä merkittävästi vakuutustuotteen suunnitteluun.

vapaata liikkuvuutta koskevat määräykset sen sijaan eivät sisällä tällaista viittausta. EY:n perustamissopimuksen sanamuoto ja systematiikka tukevat siis sitä, että EY 48 artiklan 2 kohdan rajoitukset eivät koske pääomien vapaan liikkuvuuden henkilöllistä soveltamisalaa.

59. Siitä seuraa, ettei EY 48 artiklaa sovelleta pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, mikä on sopusoinnussa tämän perusvapauden olemuksen kanssa aihekohtaisena – eikä henkilökohtaisena – vapautena. Pääomien vapaan liikkuvuuden moitteeton toiminta ei ole missään yhteydessä asianosaisten henkilöön.

60. Yhteisöjen tuomioistuimen melko tuoreessa tuomiossa on nähdäkseni ilmaistu pääomien vapaan liikkuvuuden ominaisuus aihekohtaisena vapautena: asiassa C-364/01 [26] 11.12.2003 annetussa tuomiossa, joka koskee Alankomaiden perintöveroa tapauksessa, jossa perinnönjättäjä oli siirtänyt asuinpaikkansa Alankomaista Belgiaan muista kuin taloudellisista syistä ja oli hankkinut sen jälkeen Alankomaista kiinteistöjä, ennakkoratkaisukysymykset esittänyt tuomioistuin kysyi pääasiallisesti muun muassa sitä, riippuuko pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltaminen siitä, onko kyse rajatylittävästä taloudellisesta toiminnasta. Yhteisöjen tuomioistuin rajoittui toteamaan, että kiinteistösijoitukset sekä omaisuuden saanto perintönä kuuluvat pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan – viittaamatta henkilöihin, jotka vetosivat vapauteen.

61. Edellä esitetyn perusteella on siis todettava, että käsiteltävänä olevassa asiassa sovelletaan pääomien vapaan liikkuvuuden henkilöllistä soveltamisalaa riippumatta siitä, tavoitteleeko säätiö voittoa EY 48 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla vai ei.

C Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo

1. Asianosaisten pääasialliset väittämät

62. *Komissio, Italian hallitus* ja *säätiö* katsovat, että pääomien vapaata liikkuvuutta on rajoitettu, koska italialainen säätiö on huonommassa asemassa kuin vastaavanlainen yleishyödyllinen säätiö, jonka kotipaikka on Saksassa. Säätiöiden rinnastettavuus syntyy siitä, että molempia säätiöitä on kohdeltu

26 – Barbierin perilliset v. Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (Kok. 2003, s. I-15013).

samalla tavalla kaikissa verotukseen liittyvissä asioissa veroetujen huomioimista lukuunottamatta.

63. *Komissio* toteaa, että jos italialaisen säätiön kotipaikka olisi Saksassa, sen vuokratulot olisi vapautettu yhteisöverosta. Tämä etu evätään siltä vain sen vuoksi, että sen kotipaikka on Italiassa ja että se on tästä syystä Saksassa rajoitetusti verovelvollinen. Tämä epäsuora rajoitus johtaa siihen, että oikeushenkilöt, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, saattavat pidättyä sijoittamasta pääomiaan Saksaan.

64. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* puolestaan katsoo, että Italian lainsäädännössä yleishyödyödyllisiksi tunnustetut säätiöt eivät ole samassa asemassa kuin Saksan lainsäädännössä yleishyödyödyllisiksi tunnustetut säätiöt, koska yleishyödyllisyyden vaatimukset ovat eri jäsenvaltioissa erilaiset.

65. *Saksan hallitus* lisää siihen, että jäsenvaltiot saavat käyttää kansallisten oikeusjärjestysten eroja syynä yhteisön lainsäädännön kannalta hyväksyttäviin lainsäädännöllisiin erotteluihin. Lisäksi ainoastaan kotimaiset yleishyödylliset säätiöt ovat integroituneet kyseisen valtion sosiaaliseen elämään, ja tämä on objektiivinen ero ulkomaisiin yleishyödyllisiin säätiöihin verrattuna.

66. *Vastaajan* mukaan säätiön verotus ei estä sitä sijoittamasta Saksaan, koska tuloja verotetaan kaikissa jäsenvaltioissa.

67. *Säätiö* väittää lisäksi, että suosituimmuuskohteluperiaatteesta seuraa, että Yhdysvaltojen kanssa tehdyn kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen edullisia veromääräyksiä on sovellettava myös siihen, koska muuten rajoitetaan sitä käyttämästä oikeuttaan pääomien vapaaseen liikkuvuuteen. Rajoittaminen tapahtuu niin, että koska italialainen säätiö on Saksassa samassa tilanteessa kuin yhdysvaltalainen yleishyödyllinen säätiö, joka saa siellä vuokratuloja, tulojen verottaminen saattaisi sen huonompaan asemaan kuin yhdysvaltalaisen säätiön, jota ei veroteta.

2. Oikeudellinen arviointi

a) Pääomien vapaan liikkuvuuden systematiikka

68. Käsiteltävänä olevassa asiassa on tutkittava, onko rajoitetusti verovelvollisen yleis-

hyödyllisen säätiön, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, verottaminen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista.

69. Pääomien vapaa liikkuvuus eroaa ainakin sanamuodoltaan muista perusvapauksista siltä osin kuin siihen sisältyy EY 56 artiklan sanamuodon mukaan yleinen rajoituskielto ja sitä koskevissa muissa määräyksissä täsmennetään, ettei kyseinen kielto rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella (EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan 1 kohdan a alakohta).

70. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että jäsenvaltiot voivat rajoittaa pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaa enemmän kuin muiden perusvapauksien soveltamisalaa.

71. Yhteisöjen tuomioistuimella oli vasta asiassa Manninen [27] antamassaan tuomiossa tilaisuus arvioida jäsenvaltioiden lähtökohtaista sääntelytoimivaltaa välittömän verotuksen alalla EY 56 artiklaan ja EY 58 artiklaan nähden. Tuomiossa todettiin, että EY 58 artiklassa sallitaan verosäännös, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella, ainoastaan siinä tapauksessa, että erilaisessa kohtelussa otetaan huomioon verovelvollisten tilanteiden objektiiviset erot tai että toisiinsa rinnastettavissa olevien tilanteiden erottaminen on perusteltua yleistä etua koskevista pakottavista syistä, ja jotta kyseessä oleva erilainen kohtelu olisi perusteltua, se ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseessä olevilla säännöksillä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi, joten loppujen lopuksi on tehtävä ero EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa sallitun erilaisen kohtelun ja EY 58 artiklan 3 kohdassa kielletyn mielivaltaisen syrjinnän välillä.

72. Vaikka nämä toteamukset viittasivat jo siihen, että yhteisöjen tuomioistuin soveltaa pääomien vapaan liikkuvuuden yhteydessä samoja periaatteita kuin muidenkin perusvapauksien yhteydessä, tämä yhdenmukaisuus kävi yksiselitteisesti ilmi vasta sen asiassa D 5.7.2005 antamassa tuomiossa, [28] jossa yhteisöjen tuomioistuin sovelsi työntekijöiden vapaan liikkuvuuden, sijoittautumisvapauden ja palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksia koskevaa oikeuskäytäntöään pääomien vapaaseen liikkuvuuteen välittömän verotuksen alalla.

73. Seuraavaksi on käsiteltävä tätä oikeuskäytäntöä. Sen mukaan perusvapauksia koskevissa määräyksissä ei kielletä pelkästään kansalaisuuteen perustuvaa avointa syrjintää, vaan myös kaikki piilevät syrjinnän muodot,

27 – Mainittu edellä alaviitteessä 3.

28 – Asia C-376/03 (Kok. 2005, s. I-5821).

joissa tosiasiallisesti päädytään samaan lopputulokseen muita erotteluperusteita soveltamalla. Perusvapauksiin sisältyy näin ollen syrjintäkielto, jonka mukaan on suljettava pois eri sääntöjen soveltaminen samanlaisiin tilanteisiin tai samojen sääntöjen soveltaminen erilaisiin tilanteisiin ilman perusteltua syytä.

74. Kansallisessa verolainsäädännössä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien välillä mahdollisesti tehtävän erottelun osalta yhteisöjen tuomioistuin on korostanut, että sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa veroedut varataan ainoastaan kyseisessä valtiossa asuville, voi asettaa pääasiallisesti huonompaan asemaan toisten jäsenvaltioiden kansalaiset, koska ulkomailla asuvilla ei useimmiten ole kyseisen valtion kansalaisuutta, joten tällainen lainsäädäntö voi olla välillisesti kansalaisuuden perusteella syrjivää.

75. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut lähinnä asioissa, jotka koskivat luonnollisten henkilöiden tuloverotusta,[29] että tietyssä valtiossa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät yleensä ole rinnastettavissa toisiinsa, koska niissä on objektiivisia eroja sekä tulonlähteiden että veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen kannalta.

76. On kuitenkin täsmennettävä, että silloin, kun on kysymys verotuksellisesta edusta, jota ei myönnetä ulkomailla asuville, näiden kahden verovelvollisryhmän erilainen kohtelu voi olla perustamissopimuksessa tarkoitettua syrjintää, mikäli näiden verovelvollisryhmien tilanteiden välillä ei ole sellaisia objektiivisia eroja, jotka oikeuttaisivat erilaiseen kohteluun.

77. Tällaisen objektiivisen eron olemassaoloa on arvioitava ennen kaikkea sen perusteella, saako ulkomailla asuva pääosan tuloistaan työskentely- vai asuinvaltiostaan.[30]

b) Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus käsiteltävänä olevassa asiassa

78. Yleishyödylliset yhteisöt vapautetaan Saksan lainsäädännössä KStG:n 5 §:n 1 momentin 9 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla yhteisöverosta. Mainitun 5 §:n 2 momentin mukaan vapautus ei kuitenkaan koske rajoitetusti verovelvollisia yhteisöjä.

29 – Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö koskee välittömien verojen osalta sekä luonnollisia henkilöitä että oikeushenkilöitä. Molempia ryhmiä koskeva oikeuskäytäntö noudattaa tosin yleisesti samoja periaatteita, mutta niillä on kuitenkin joitakin asiallisia eroja, jotka vaikuttavat ryhmien oikeudelliseen kohteluun, kuten esimerkiksi asumisen ja sovellettavan oikeuden välinen yhteys (vrt. asia 270/83, komissio v. Ranska, ns. avoir fiscal -tapaus, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 18 kohta).

30 – Ks. edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa Schumacker annettu tuomio.

Rajoitetusti verovelvollisia maan alueella saatujen tulojen osalta ovat KStG:n 2 §:n 1 momentin mukaan sellaiset yhteisöt, joiden liikkeenjohto tai kotipaikka ei sijaitse maan alueella. Tästä seuraa, että ulkomaisia yleishyödyllisiä yhteisöjä, jotka – kuten käsiteltävänä olevassa asiassa – saavat tuloja maan alueella, ei kotimaisten yleishyödyllisten yhteisöjen tapaan vapauteta yhteisöverosta näiden tulojen osalta.

79. Ulkomainen yleishyödyllinen yhteisö on siis huonommassa asemassa kuin kotimainen yleishyödyllinen yhteisö. Tässä säännöksessä ei tosin suoraan käytetä perusteena säätiön kotipaikkaa vaan rajoitettua verovelvollisuutta, mutta tämä peruste johtaa KStG:n 2 §:n 1 momentin kautta välillisesti samaan tulokseen: jos yleishyödyllisen säätiön kotipaikka olisi Saksassa eikä toisessa jäsenvaltiossa, se olisi yleisesti verovelvollinen ja sen kiinteistön vuokraamisesta saadut tulot olisi vapautettu yhteisöverosta. Tätä etua ei myönnetä, koska säätiön kotipaikka on toisessa Euroopan valtiossa, minkä vuoksi se on rajoitetusti verovelvollinen.

80. Kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö ei tosin suoraan koske pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten suojaamia kiinteistösijoitusten muodossa olevia sijoituksia toiseen jäsenvaltioon. Sijoituksen tarkoitus ja tavoite on kuitenkin saada tuottoa – tässä vuokratulojen muodossa. Koska sellaisen yhteisön tai säätiön, jonka kotipaikka on ulkomailla, vuokratulojen verotus on – sen rajoitetun verovelvollisuuden vuoksi – epäedullisempaa kuin kotimaisen yhteisön tai säätiön, kyseessä oleva lainsäädäntö heikentää ulkomaisten sijoittajien sijoitusten mahdollisuuksia kotimaisen yhteisön vastaaviin sijoituksiin verrattuna. Sen vuoksi on kyse pääomien vapaan liikkuvuuden epäsuorasta rajoittamisesta, mikä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan antaa riittävän syyn katsoa pääomien vapaata liikkuvuutta rajoitetun.[31]

D *Mielivaltaisen syrjinnän olemassaolo*

1. Asianosaisten pääasialliset väittämät

81. *Säätiön* mukaan rajoitetun verovelvollisuuden muodostama erotteluperuste haittaa erityisesti niitä oikeushenkilöitä, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Siitä seuraava syrjintä ei ole perusteltua. Rajoitetusti

31 – Ks. tältä osin edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Verkooijen, tuomion 34 kohta ja sitä seuraava kohta.

verovelvollisen yleishyödyllisen säätiön vuokratulojen epäedullisempi verotuskohtelu Saksassa tekee lisäksi sijoittamisen saksalaiseen kiinteistöön vuokraamistarkoituksessa selvästi vähemmän houkuttelevaksi kuin sijoittamisen italialaiseen kiinteistöön.

82. Säätiö huomauttaa vielä lopuksi, että Saksa on tehnyt kahden jäsenvaltion, nimittäin Ranskan ja Ruotsin, kanssa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevan sopimuksen, jonka mukaan yleishyödyllisille säätiöille, joiden kotipaikka ei ole Saksassa, myönnetään erityisiä etuja – nimittäin vapautus perintö- ja lahjaverosta. Saksa on tehnyt myös Yhdysvaltojen kanssa sopimuksen, johon sisältyy vapautus tuloverosta. Säätiö vetoaa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-307/97 21.9.1999 antaman tuomion [32] nojalla siihen, että mahdollinen taloudellinen haitta, joka Saksalle syntyy Saksan ja Yhdysvaltojen välisessä sopimuksessa määrätyn tuloverovapautuksen kaltaisen vapautuksen johdosta, ei oikeuta perusvapauksien rajoittamiseen.

83. *Vastaajan* mukaan verovapautuksen epääminen rajoitetusti verovelvolliselta säätiöltä ei ole yhteisön lainsäädännön vastaista. Valtiontalouden menojen vähentyminen kompensoi nimittäin yleishyödylliselle säätiölle myönnetyn veroedun. Ulkomaisten yleishyödyllisten säätiöiden palvelut keskittyvät kuitenkin tavallisesti ulkomaille, jolloin ne eivät vähennä Saksan valtiontalouden menoja. Rajoitetusti ja yleisesti verovelvolliset oikeushenkilöt eivät toiseksi ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa välittömien verojen osalta. Saksan veroviranomaisten ei myöskään ole aina mahdollista tarkistaa, täyttääkö yleishyödyllinen säätiö, jonka kotipaikka on ulkomailla, todella sen säännöissä määrätyn tehtävän.

84. *Saksan hallituksen* käsityksen mukaan Saksan lainsäädäntö ei syrji ulkomaisia yhteisöjä; jos syrjintää kuitenkin esiintyy, se on perusteltua johdonmukaisuuden vuoksi, sillä verovapautuksen ja yleisesti verovelvollisten yleishyödyllisten yhteisöjen yleishyödyllisen toiminnan muodostaman veronkorvikkeen välillä on läheinen vuorovaikutus.

85. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen* mukaan pääomien vapaata liikkuvuutta ei ole voitu loukata, koska yleistä etua ja yleistä järjestystä koskevan käsityksen mukaan, niin että kotimaiset ja ulkomaiset säätiöt eivät ole

32 – Saint-Gobain (Kok. 1999, s. I-6161).

toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. Verovapautuksen epääminen säätiöltä, joka ei tavoittele voittoa ja jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, on joka tapauksessa perusteltua verovalvonnan tehokkuuden takaamiseksi.

86. *Komission* mukaan erilainen kohtelu ei ole perusteltua. Yleishyödyllisellä säätiöllä, jonka kotipaikka on Saksassa, ja yleishyödyllisellä säätiöllä, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ei nimittäin ole objektiivista eroa. Toiseksi Saksan veroviranomaiset voivat direktiivin 77/799/ETY [33] nojalla hankkia muiden maiden viranomaisilta kaikki tiedot, joita ne tarvitsevat yhteisöveron määrittämiseen.

87. Komission mukaan veroja voidaan valvoa myös vähemmän rajoittavilla toimenpiteillä, ja Ranskan ja Yhdysvaltojen kanssa tehtyjen sopimusten ne määräykset, joilla suositaan yleishyödyllisiä organisaatioita, osoittavat, että Saksan lainsäätäjä pitää Saksan ulkopuolella tapahtuvan yleishyödyllisen toiminnan verotukea järjestelmän rakenteen mukaisena.

2. Oikeudellinen arviointi

88. Seuraavaksi on tutkittava, missä määrin kotimaiset ja ulkomaiset säätiöt ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. Jos tilanteet ovat rinnastettavissa, on tutkittava, onko kotimaisten ja ulkomaisten säätiöiden jo todettu erilainen kohtelu Saksan yhteisöverolaissa perusteltua yleistä etua koskevista pakottavista syistä. [34]

a) Kotimaisten ja ulkomaisten säätiöiden rinnastettavuus

89. Edellä mainittu erilainen kohtelu on syrjivää, jos kotimainen säätiö ja säätiö, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ovat Saksan verosäännösten kannalta toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa.

33 – Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19 päivänä joulukuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 16 päivänä marraskuuta 2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/106/EY (EUVL L 359, s. 30) (jäljempänä virka-apudirektiivi).

34 – Ks. pääomien vapaan liikkuvuuden systematiikasta edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa Manninen annetun tuomion 28 ja 29 kohta.

90. Saksan lainsäädännön mukaan yleishyödylliset säätiöt on vapautettu yhteisöverosta. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on todennut tähän, että ulkomainen säätiö, joka harjoittaa yleishyödyllistä toimintaansa pääasiassa ulkomailla, ei kotimaisen säätiön tavoin, jonka yleishyödyllinen toiminta tapahtuu kotimaassa, ole kotimaisen lainsäädännön mukainen yleishyödyllinen säätiö. Kotimaisten ja ulkomaisten säätiöiden tilanteita ei siis voi rinnastaa toisiinsa.

91. En voi yhtyä tähän käsitykseen. Se, pidetäänkö säätiötä Saksassa yleishyödyllisenä säätiönä, määräytyy nimittäin kansallisen lainsäädännön nojalla, jonka tulkinta on kansallisten tuomioistuinten tehtävä. Saksan Bundesfinanzhof on ennakkoratkaisupyynnössään todennut tästä yksiselitteisesti seuraavaa: "Saksan vero-oikeudessa tunnustetaan yleishyödyllisten tarkoitusten mukainen toiminta siitä riippumatta, tapahtuuko se Saksassa vai ulkomailla. Vuoden 1977 AO:n 52 §:ssä tarkoitettu yleisen edun edistäminen ei edellytä, että edistämistoimenpiteet tulevat Saksassa asuvien tai Saksan kansalaisten hyväksi."

92. Tämän perusteella Saksan lainsäädännön mukaan on katsottava yleishyödylliseksi sekä ulkomainen säätiö, joka harjoittaa yleishyödyllistä toimintaansa pääasiassa ulkomailla, että kotimainen säätiö, jonka yleishyödyllinen toiminta tapahtuu kotimaassa. Siitä seuraa, että tämän ulkomaisen säätiön, jonka yleishyödyllisyys ei kansallisen lainsäädännön mukaan ole kyseenalainen, kyseessä olevaa verokohtelua voidaan verrata kotimaisen yleishyödyllisen säätiön verokohteluun.

93. Tässä yhteydessä on mielenkiintoista myös se, että Saksan valtio on Yhdysvaltojen kanssa tekemässään kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevassa sopimuksessa myöntänyt verovapauden myös yleishyödyllisille säätiöille, joiden kotipaikka on Yhdysvalloissa ja jotka ovat sen vuoksi rajoitetusti verovelvollisia. Tämä osoittaa, että Saksan lainsäädännössä ei ainakaan lähtökohtaisesti suljeta pois ulkomailla myönnetyn yleishyödyllisen säätiön aseman "automaattista" tunnustamista.

94. On kuitenkin korostettava, että tätä kotimaisten ja ulkomaisten säätiöiden – jäsenvaltioiden lainsäädännöstä johtuvaa – yleishyödyllisyyden tunnustamiseen liittyvää tasavertaista kohtelua ei voida pitää yhteisön lainsäädännön vaatimuksena. Kansallisen lainsäädännön tehtävänä on nimittäin säätää, mitä etuja yleishyödyllisyyden tunnustamisessa otetaan huomioon, toisen jäsenvaltion päätöksen vaikuttamatta asiaan. Komission ehdottama yhteisen hyvän ylikansallinen arviointi vaikuttaa melko rohkealta, kun otetaan huomioon yhteisön sääntelyvallan

vajavaisuus nimenomaan talouden ulkopuolella. [35]

95. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja vastaaja ovat lisäksi oikeutetusti viitanneet tarpeeseen valvoa erityisesti säätiöiden saamien lahjoitusten ja muiden tulojen käyttöä sääntöjen mukaisella tavalla.

96. Se, että jäsenvaltioilla katsotaan lähtökohtaisesti olevan yleishyödyllisyyden tunnustamista koskeva harkintavalta, sekä tarve sellaisen yhteisön tai säätiön, jonka tavoitteet ovat sen sääntöjen mukaan yleishyödyllisiä, toimielinten ja toiminnan toimivaan valvontaan edellyttävät yleensä, että yhteisö tai säätiö tunnustetaan yleishyödylliseksi vain, jos sillä on riittävän selvä yhteys kotimaahan. Näin ollen voisi olla yhteisön lainsäädännön mukaista, että tällaista oikeussubjektia ei tunnusteta yleishyödylliseksi, jos sen toiminnalla ei ole tällaista todellista yhteyttä kotimaahan, kuten asia käsiteltävänä olevassa tapauksessa vaikuttaa olevan. Jos kansallisessa lainsäädännössä ei oteta huomioon yhteyttä kotimaahan, kuten ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen – ilmeisesti ei aivan kiistattomista – selvityksistä käy ilmi, yhteisön lainsäädännössä ei lähtökohtaisesti hyväksytä yleishyödyllisten oikeussubjektin kotipaikkaan liittyvää erottelua, koska tällöin on kyseessä toisiinsa *rinnastettavissa* olevien oikeussubjektien syrjintä.

97. Lopuksi on tutkittava, onko sillä säätiön esittämällä väitteellä yhteisön oikeuden kannalta merkitystä, että se on huonommassa asemassa kuin yleishyödylliset säätiöt, joiden kotipaikka on Yhdysvalloissa.

98. Asiassa D [36] yhteisöjen tuomioistuin totesi, etteivät ulkomailla asuva ja toinen ulkomailla asuva, joka saa kaksinkertaisen verotuksen estävän sopimuksen nojalla erityiskohtelun, ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. Perusteluna se totesi, että "se, että vastavuoroiset oikeudet ja velvollisuudet koskevat ainoastaan jommassakummassa sopimuspuolena olevassa jäsenvaltiossa asuvia, on kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kahdenvälisten sopimusten luonnollinen seuraus". [37] Säätiön esille ottamaa suosituimmuuskohteluperiaatetta ei näin ollen voida soveltaa yhdysvaltalaisen yleishyödyllisen säätiön ja italialaisen yleis-

35 – Viittaus 20.9.2000 annettuun komission tiedonantoon yleishyödyllisistä palveluista Euroopassa, KOM(2000) 580 (EYVL 2001, C 14/4), on väärä, koska sopimuksen erottelu perustuu yleisen *taloudellisen* edun mukaisten palvelujen (vrt. esim. EY 86 artiklan 2 kohta) ja toiminnan, jolla ei ole taloudellista luonnetta, erottamiseen.

36 – Mainittu edellä alaviitteessä 28.

37 – Edellä alaviitteessä 36 mainittu asia, tuomion 61 kohta.

hyödyllisen säätiön verotuksellisen tilanteen erilaisuuden vuoksi.

99. Välipäätelmänä on kuitenkin todettava, että kyseessä oleva lainsäädäntö on siltä osin syrjivä, että siinä kohdellaan eri tavalla toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa olevia verovelvollisia. Seuraavaksi on tutkittava mahdollisia oikeuttamisperusteita.

b) Saksan verolainsäädännön johdonmukaisuus

100. Aluksi on huomautettava, että asianosaisilla vaikuttaa olevan erilainen käsitys verojärjestelmän johdonmukaisuudesta. Saksan hallitus tulkitsee johdonmukaisuuden paljon laajemmin vero-oikeudellisen edun myöntämiseksi säätiöille, joiden kotimaassa harjoittama yleishyödyllinen toiminta vähentää valtion menoja. Säätiö puolestaan ymmärtää johdonmukaisuudella ainoastaan verotettaville koituvan verotuksellisen haitan kompensoimista veroedulla.

101. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Bachmann [38] ja asiassa komissio v. Belgia, [39] että perusvapauksien rajoitusta voidaan perustella sovellettavan verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarpeella.

102. Myöhemmissä tuomioissaan yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin rajoittanut tämän periaatteen soveltamisalaa: esimerkiksi asiassa Asscher [40] ja asiassa Verkooijen [41] yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että verolainsäädäntöä on pidettävä johdonmukaisena ainoastaan, jos yhden ja saman verovelvollisen saaman veroedun ja sen samaa veroa koskevan verotuksen välillä on pakottava suora yhteys. Näissä tuomioissa veroetujen ja verorasituksen välille vaadittiin siis läheinen toiminnallinen yhteys. Ei riitä, että kompensoiva vaikutus syntyy sattumalta.

103. Asiassa Verkooijen yhteisöjen tuomioistuin torjui kyseessä olleen verolainsäädännön oletetun johdonmukaisuuden seuraavalla perusteella: "Tämänkaltaista suoraa yhteyttä ei käsiteltävänä olevassa asiassa kuitenkaan ole Alankomaissa asuvia osakkeenomistajia koskevan osinkojen tuloverosta vapauttamisen ja muissa jäsenvaltioissa kotipaikan omaavien yhtiöiden liikevoittojen verotuksen välillä. Kyseessä on kaksi erillistä, eri verovelvollisilta kannettavaa veroa." [42]

38 – Mainittu edellä alaviitteessä 11.

39 – Asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305).

40 – Asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, I-3089).

41 – Tuomio mainittu edellä alaviitteessä 12.

42 – Edellä alaviitteessä 41 mainittu asia, tuomion 58 kohta.

104. Tätä taustaa vasten Saksan hallituksen ehdottama johdonmukaisuuden käsitteen tulkinta, jonka mukaan kyseessä oleva lainsäädäntö olisi katsottava johdonmukaiseksi, koska siinä suositaan sellaisia – kotimaisia – yhteisöjä ja säätiöitä, jotka harjoittamansa yleishyödyllisyyden ansiosta keventävät valtion kotimaista huolenpitovelvollisuutta, ei ole vakuuttava.

105. Pääasian tosiseikkojen kaltaisen tilanteen yhteydessä johdonmukaisuus on ymmärrettävä pikemminkin veroedun ja verorasituksen väliseksi kompensaatioksi. Käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole käynyt ilmi, mitä etua kyseisellä KStG:n 5 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaisella rajoitetusti verovelvollisia koskevalla epäedullisella kohtelulla on tarkoitus kompensoida.

106. Johdonmukaisuuden käsitteen laaja tulkintakaan ei antaisi mahdollisuutta perustella todettua rajoitusta. Jos nimittäin seurataan Saksan hallituksen lähestymistapaa, jonka mukaan on suosittava ainoastaan sellaisia yleishyödyllisiä yhteisöjä ja säätiöitä, joiden yleishyödyllinen toiminta vähentää – toiminnan kotimaisuuden vuoksi – valtion menoja, erilainen verokohtelu voisi olla johdonmukaista ainoastaan silloin, kun edullisempi kohtelu perustuisi yleishyödyllisen toiminnan kotimaisuuteen eikä laitoksen kotipaikkaan. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien tietojen mukaan kyseessä olevassa verolainsäädännössä ei kuitenkaan käytetä perusteena yleishyödyllisen toiminnan harjoittamispaikkaa.

107. Yhteenvetona on todettava, että kyseessä olevaa verolainsäädäntöä ei voi pitää johdonmukaisena sen enempää johdonmukaisuuden periaatteen suppean kuin laajankaan tulkinnan perusteella.

c) Riittävien valvonta- ja tutkintamahdollisuuksien puuttuminen

108. Vastaaja ja Saksan hallitus, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Irlannin Chief State Solicitorin tältä osin tukemina, huomauttavat, että Saksan viranomaisilla ei ole riittäviä ulkomaisten säätiöiden valvonta- ja tutkintamahdollisuuksia. Ongelmalliseksi voisi niiden mukaan osoittautua erityisesti se, etteivät Saksan veroviranomaiset voisi tutkintaa tehdessään rajoittua säätiön verotuksen kannalta merkitykselliseen toimintaan, vaan niiden pitäisi voida säätiön yleishyödyllisen aseman saavuttamisen ja jatkumisen vahvistamiseksi tutkia laajasti säätiön kaikkea toimintaa.

109. Käytännön ongelmia, jotka liittyvät rajat ylittävää toimintaa harjoittavien säätiöiden toiminnan laajaan tutkintaan, ei voi kiistää. Tällaisten valvonta- ja tutkintamahdollisuuksien tarve – tai pikemminkin ehdoton välttämättömyys – on kiistaton, kun otetaan huomioon kansalaisten turvallisuutta koskeva kasvava huoli.

110. Tämän väitteen esittäjät jättävät kuitenkin huomiotta sen, ettei Bundesfinanzhof epäile käsiteltävänä olevassa asiassa lainkaan säätiön yleishyödyllisyyttä ja olettaa näin ollen ilmeisesti, että Saksan veroviranomaisten tutkintamahdollisuudet ovat riittävät. [43]

111. Yhteisöjen tuomioistuin toteaa tosin oikeuskäytännössään, että verovalvonnan tehokkuuden nojalla voidaan lähtökohtaisesti perustella perusvapauksien rajoittamista, mutta torjuu yleensä perustelun viittaamalla olemassa oleviin virka-apumahdollisuuksiin. [44, 45]

112. Yhteisöjen tuomioistuin on jo useasti todennut virka-apudirektiiviin viitaten, että jäsenvaltio kykenee valvomaan, onko kulloisessakin verolainsäädännössä asetetut edellytykset täytetty. [46]

113. Mainitut vaikeudet koskevat joka tapauksessa säätiön, jonka kotipaikka on ulkomailla, yleishyödyllisyyden tunnustamista, eikä niillä voida perustella tällaisten säätiöiden, joiden yleishyödyllisyys ei vaikuta kyseenalaiselta, epäedullista verokohtelua. Rajoitetusti verovelvollisten yleishyödyllisten säätiöiden sulkemista verovapautuksen ulkopuolelle ei voi näin ollen perustella myöskään verovalvonnan tehokkuuteen liittyvillä syillä.

d) Muut mahdolliset oikeuttamisperusteet

114. En voi hyväksyä myöskään Irlannin Chief State Solicitorin väitettä siitä, että

43 – Minkä todistaa myös vastaavan verovapautuksen myöntäminen ulkomaisille säätiöille Yhdysvaltojen ja Ranskan kanssa tehdyissä verosopimuksissa.

44 – Erityisesti on mainittava edellä alaviitteessä 33 mainittu neuvoston direktiivi 77/799.

45 – Vrt. esimerkiksi asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6817, 42 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

46 – Edellä alaviitteessä 45 mainittu asia Skandia ja Ramstedt, tuomion 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

erilainen kohtelu olisi perusteltua verotukseen liittyvien väärinkäytösten estämiseksi.

115. Väärinkäytösten ja veronkierron estäminen on tosin hyväksytty oikeuttamisperuste, mutta koska väärinkäytösepäily liittyy tässä ainoastaan ulkomaisuuteen ja ulkomaiset säätiöt jätetään sen vuoksi yleisesti veroedun ulkopuolelle, on, kuten komissio huomautuksissaan osuvasti toteaa, joka tapauksessa katsottava, että suhteellisuusperiaatetta on yksiselitteisesti loukattu.

116. Saksan hallitus, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja Irlannin Chief State Solicitor vetoavat lopuksi vielä vastavuoroisuusnäkökohtiin, mahdollisiin veromenetyksiin ja kyseessä olevan epäedullisen kohtelun välttämismahdollisuuteen.

117. Veromenetysten uhasta yhteisöjen tuomioistuin on todennut esimerkiksi asiassa Verkooijen antamassaan tuomiossa, että "verotulojen vähentymistä ei voida pitää yleisen edun mukaisena pakottavana syynä – –".[47]

118. Asiassa 270/83[48] antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on todennut vastavuoroisuusedellytyksestä, että perusvapaudet ovat ehdottomia ja että niitä koskevissa määräyksissä kielletään erityisesti se, että kyseiset oikeudet tehdään riippuvaisiksi vastavuoroisuutta koskevasta edellytyksestä siinä tarkoituksessa, että saataisiin vastaavia etuja muissa jäsenvaltioissa.

119. Kyseisen epäedullisen kohtelun oletetusta välttämismahdollisuudesta – esimerkiksi kotipaikkaa siirtämällä – yhteisöjen tuomioistuin totesi samassa tuomiossa, että perusvapauksia koskevissa määräyksissä "annetaan nimenomaisesti talouden toimijoille mahdollisuus vapaasti valita sopivin oikeudellinen muoto toimintansa harjoittamiseen toisessa jäsenvaltiossa – –".[49]

120. Yhteenvetona on todettava, että kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan verovapautus evätään sellaisilta yhteisöiltä ja säätiöiltä, joiden yleishyödyllisyys on tosin tunnustettu kansallisessa lainsäädännössä, mutta jotka ovat ulkomailla sijaitsevan kotipaikkansa vuoksi rajoitetusti verovelvollisia, rajoittaa perusteettomasti pääomien vapaata liikkuvuutta.

47 – Mainittu alaviitteessä 12, tuomion 59 kohta.

48 – Edellä alaviitteessä 29 mainittu asia 270/83.

49 – Edellä alaviitteessä 48 mainittu asia, tuomion 22 kohta.

V Ratkaisuehdotus

121. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään kysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltion kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan toisen jäsenvaltion yksityisoikeuden mukaisesti perustettua – ensin mainitun jäsenvaltion kansallisen oikeuden mukaisesti yleishyödylliseksi tunnustettua – yleishyödyllistä säätiötä, joka on ensin mainitussa jäsenvaltiossa vuokratulojensa osalta rajoitetusti verovelvollinen, ei ole vapautettu tässä toisessa jäsenvaltiossa yhteisöverosta toisin kuin siellä yleisesti verovelvollista yleishyödyllistä säätiötä, jolla on vastaavia tuloja, on pääomien vapaata liikkuvuutta yhteisössä koskevien EY 56 ja EY 58 artiklan vastainen.

Pääomien vapaata liikkuvuutta yhteisössä koskevien EY 56 ja EY 58 artiklan vastainen ei ole kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan yhteisöjä ja säätiöitä, joiden kotipaikka on ulkomailla ja joiden yleishyödyllisyyttä kansallinen lainsäädäntö ei tunnusta, kohdellaan toisin kuin kotimaisia yleishyödyllisiä yhteisöjä ja säätiöitä.