YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

13 päivänä marraskuuta 2003 *

Asiassa C-209/01,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Theodor Schilling ja

Angelika Fleck-Schilling

vastaan

Finanzamt Nürnberg-Süd

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) sekä Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 14 artiklan ensimmäisen kohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit D. A. O. Edward, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä A. La Pergola ja S. von Bahr (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: A. Tizzano,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Schilling ja Fleck-Schilling, edustajanaan Steuerberater H. Hacker,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään J.-F. Pasquier ja H. Kreppel,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.3.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 21.2.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 21.5.2001, EY 234 artiklan nojalla neljä ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) sekä Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan (jäljempänä pöytäkirja) 14 artiklan ensimmäisen kohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Theodor Schilling ja hänen puolisonsa Angelika Fleck-Schilling sekä toisaalta Finanzamt Nürnberg-Süd ja joka koskee Luxemburgissa työskentelevästä kotiapulaisesta aiheutuvien menojen vähennyskelpoisuutta Saksan verotuksessa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Pöytäkirjan 13 artiklassa määrätään seuraavaa:

"Niillä edellytyksin ja noudattaen sitä menettelyä, jotka neuvosto komission ehdotuksesta vahvistaa, yhteisöjen virkamiehet ja muu henkilöstö ovat velvollisia maksamaan yhteisöille veroa yhteisöjen heille maksamista palkoista ja palkkioista.

He eivät maksa kansallista veroa yhteisöjen maksamista palkoista ja palkkioista."

4 Pöytäkirjan 14 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa määrätään seuraavaa:

"Sovellettaessa tuloverotusta, varallisuusverotusta ja perintöverotusta sekä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi yhteisöjen jäsenvaltioiden välillä tehtyjä yleissopimuksia yhteisöjen niiden virkamiesten ja sen muun henkilöstön kotipaikan, jotka hoitaakseen tehtäväänsä yhteisöjen palveluksessa muuttavat asumaan muun jäsenvaltion alueelle kuin siihen jäsenvaltioon, jossa heidän verotuksellinen kotipaikkansa oli heidän ryhtyessään hoitamaan tehtäviään yhteisössä, katsotaan sekä maassa, jossa he tosiasiallisesti asuvat, että maassa, jossa heillä on verotuksellinen kotipaikka, olevan edelleen viimeksi mainitussa maassa, jos se on yhteisöjen jäsenvaltio. Tätä määräystä sovelletaan myös puolisoon, jos tämä ei harjoita omaa ansiotoimintaa, sekä tässä artiklassa tarkoitettujen henkilöiden huollettavina oleviin lapsiin.

Edellisessä kohdassa tarkoitetuille henkilöille kuuluva irtain omaisuus, joka sijaitsee siinä maassa, jossa nämä henkilöt oleskelevat, on vapautettu perintöverosta kyseisessä maassa; määrättäessä perintöveroa tällaisen henkilön omaisuuden katsotaan olevan jäsenvaltiossa, jossa kyseisillä henkilöillä on verotuksellinen kotipaikka, jollei kolmansien maiden oikeuksista ja kaksinkertaista verotusta koskevien kansainvälisten yleissopimusten määräysten soveltamisesta mahdollisesti muuta johdu."

5 Perustamissopimuksen 48 artiklassa määrätään seuraavaa:

"1. Turvataan työntekijöiden vapaa liikkuvuus yhteisössä viimeistään siirtymäkauden päättyessä.

2. Se merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työsopimusten tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan.

3. Yleisen järjestyksen tai turvallisuuden taikka kansanterveyden vuoksi perustelluin rajoituksin se sisältää oikeuden:

a) hakea tosiasiallisesti tarjottua työtä;

b) liikkua tässä tarkoituksessa vapaasti jäsenvaltioiden alueella;

c) oleskella jäsenvaltion alueella työn tekemiseksi tämän valtion kotimaisten työntekijöiden työsuhdetta koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten mukaisesti;

d) työsuhteen päätyttyä jäädä jäsenvaltion alueelle komission antamissa soveltamisasetuksissa säädetyin edellytyksin.

4. Tämän artiklan määräykset eivät koske julkishallinnon palvelussuhteita."

Kansallinen lainsäädäntö

6 Saksan 7.9.1990 annetun Einkommensteuergesetzin (tuloverolain) (BGBl. 1990 I, s. 1898 ja oikaisu 7.3.1991, BGBl. 1991 I, s. 808; jäljempänä EStG) 1 §:n 1 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisuus

1. Luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka on maan alueella, ovat yleisesti verovelvollisia tuloveron osalta. — —

— —

4. Luonnolliset henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa eikä tavanomaista asuinpaikkaa maan alueella, ovat rajoitetusti verovelvollisia tuloveron osalta — — kun heillä on 49 §:ssä tarkoitettuja maan alueella saatuja tuloja."

7 EStG:n 10 §:n 1 momentin 8 kohdassa, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, säädetään seuraavaa:

"Erityiset menot

1. Seuraavat menot ovat erityisiä menoja, kun ne eivät ole yritys- tai ansiotoiminnasta aiheutuvia kuluja:

— —

8) Kotiapulaisen palkkaamisesta johtuvat verovelvollisen menot 12 000 Saksan markkaan (DEM) asti kalenterivuodessa, jos työsuhteen perusteella maksetaan lakisääteisiä maksuja kotimaiseen lakisääteiseen eläkevakuutusjärjestelmään. — — "

8 EStG:n 50 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Rajoitetusti verovelvollisia koskevat erityisäännökset

1. — — 10 §:ää — — ei sovelleta. — — "

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Schillingit työskentelivät vuosina 1991 ja 1992 Euroopan yhteisöjen virkamiehinä Luxemburgissa, ja kyseisessä jäsenvaltiossa oli heidän asuinpaikkansa ja elinetujen keskus, minkä lisäksi siellä asuivat heidän kolme lastaan, jotka olivat syntyneet vuosina 1982, 1983 ja 1986. Schilling sai Saksasta, joka on Schillingien lähtövaltiona oleva jäsenvaltio, vuokratuloja sekä verokaudella 1992 vähäisessä määrin tuloja itsenäisestä työskentelystä.

10 Pääasia koskee Luxemburgissa työskennelleen kotiapulaisen palkkaamisesta aiheutuneiden menojen vähentämistä Saksassa, kun Schillingit olivat maksaneet kyseisen kotiapulaisen osalta pakollisia maksuja Luxemburgin lakisääteiseen eläkevakuutusjärjestelmään. Finanzamt Nürnberg-Süd ei myöntänyt tätä vähen-

nystä, koska mitään maksuja ei ollut maksettu Saksan lakisääteiseen eläkevakuutusjärjestelmään EStG:n 10 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaisesti.

11 Schillingien tekemä oikaisupyyntö ja valitus hylättiin. Bundesfinanzhofille tekemässään valituksessa (Revision) Schillingit ovat vedonneet siihen, että pöytäkirjan 14 artiklan tavoitteena on pysyttää Euroopan yhteisöjen virkamiehen ja hänen lähtövaltionaan olevan jäsenvaltion verotuksellinen suhde sellaisena kuin jos kyseinen virkamies ei olisi koskaan lähtenyt kyseisestä valtiosta. Tällä säännöksellä annetaan käsiteltävänä olevassa asiassa mahdollisuus toimia siten kuin jos eläkevakuutusjärjestelmään Luxemburgissa maksetut pakolliset maksut olisi maksettu Saksassa. Finanzamt Nürnberg-Südin esittämä oikeudellinen tulkinta on lisäksi Schillingien mukaan ristiriidassa yhteisön oikeuteen kuuluvan yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kanssa.

12 Bundesfinanzhof toteaa, että EStG 10 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaan, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiaan, kotiapulaisen palkkaamisesta johtuvat menot voidaan vähentää 12 000 Saksan markkaan (DEM) asti erityisinä menoina, jos työnantaja on maksanut pakollisia maksuja kotimaiseen lakisääteiseen eläkevakuutusjärjestelmään. Kyseinen vähennys myönnetään ainoastaan, jos verovelvollisten kotitalouteen kuuluu kaksi lasta, jotka eivät kalenterivuoden alkaessa ole vielä täyttäneet kymmentä vuotta. Bundesfinanzhof toteaa, että lain perustelujen mukaan (BTDrucks 11/4688, s. 10 ja erityisesti s. 12) rajoittuminen kotimaiseen lakisääteiseen eläkevakuutusjärjestelmään perustui lähinnä talous-, sosiaali- ja työmarkkinapoliittisiin näkökohtiin. Bundesfinanzhofin mukaan kysymys on kotitaloustyöstä, ammatinharjoittamisesta ja hoitotyöstä erityisesti naisille aiheutuvan moninkertaisen rasituksen ja haittojen vähentämisestä sellaisten perheiden osalta, joissa on lapsia tai hoitoa tarvitsevia henkilöitä. Lainsäätäjä oli halunnut tämän toimenpiteen avulla luoda lisää työpaikkoja sekä poistaa pimeän työvoiman käyttämisestä aiheutuvat haittavaikutukset niin kyseessä olevien työntekijöiden kuin kansallisen lakisääteisen eläkevakuutusjärjestelmän osalta.

13 Bundesfinanzhof katsoo, että pöytäkirjan 14 artiklan ensimmäisen kohdan ulottuvuus on epäselvä. Tässä säännöksessä vahvistettua fiktiivistä verotuksellista kotipaikkaa saatetaan käyttää ainoastaan rajoituksettoman verovelvollisuuden sekä kotipaikan perustelemiseen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tehtyjen sopimusten mukaisesti (ks. Taloudellisen yhteistyö- ja kehitysjärjestön (OECD) vuodelta 1977 olevan malliverosopimuksen 4 artikla). Jos kyseinen säännös sitä vastoin ymmärretään laajemmin eli Schillingien sille antamassa merkityksessä, fiktio voisi soveltua kotipaikkaan välittömästi liittyviin tosiasiallisiin olosuhteisiin. Luxemburgissa sosiaaliturvakassaan suoritettua maksua olisi tällöin kohdeltava niin kuin se olisi maksettu sosiaaliturvakassaan Saksassa.

14 Bundesfinanzhof katsoo, että pöytäkirjan 14 artiklan ensimmäistä kohtaa on tulkittava suppeasti. Tällaista tulkintaa tukee paitsi yhteisön puuttuva toimivalta välittömän verotuksen alalla myös kyseisen artiklan toinen kohta. Viimeksi mainitun säännöksen mukaan irtaimen omaisuuden, joka sijaitsee siinä maassa, jossa kyseiset henkilöt oleskelevat, katsotaan perintöveroa määrättäessä olevan lähtövaltiona olevassa jäsenvaltiossa. Myös omaisuuden sijaintipaikka on siis fiktiivinen. Bundesfinanzhof katsoo, että jos pöytäkirjan 14 artiklan ensimmäisellä kohdalla olisi Schillingien väittämä laaja sisältö, kyseisen artiklan toinen kohta ei olisi tarpeellinen. Kyseisen tuomioistuimen mukaan on myös otettava huomioon, että Saksan vero-oikeudessa on lukuisia muita säännöksiä, jotka suosivat vain kotimaisia tilanteita. Suppea tulkinta vaikuttaa asianmukaiselta myös siksi, että Euroopan yhteisöjen virkamiehiä suositaan jo heidän palkkojensa verrattain alhaisella verotuksella.

15 Bundesfinanzhof toteaa lisäksi, että jos yhteisöjen tuomioistuin päätyy katsomaan, että EStG:n 10 §:n 1 momentin 8 kohta ei ole ristiriidassa pöytäkirjan 14 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa, tuolloin herää kysymys kyseisen kansallisen säännöksen yhteensoveltuvuudesta perustamissopimuksen 48 artiklan kanssa. Kyseisen tuomioistuimen mukaan on kuitenkin ratkaistava, onko perustamissopimuksen 48 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että Euroopan yhteisöjen virkamies ei voi vedota kyseiseen artiklaan.

16 Bundesfinanzhof katsoo, että jos yhteisöjen tuomioistuin päätyy katsomaan, että kansallinen säännös, josta pääasiassa on kyse, on ristiriidassa perustamissopimuksen 48 artiklan kanssa, tuolloin herää kysymys siitä, voidaanko asiassa C-112/91, Werner, 26.1.1993 annetussa tuomiossa (Kok. 1993, s. I-429, Kok. Ep. XIV, s. I-7) esitettyjä periaatteita soveltaa pääasiassa. Yhteisöjen tuomioistuin on kyseisessä tuomiossa todennut, että yhteisön oikeudessa ei estetä jäsenvaltiota määräämästä sellaisille kansalaisilleen, jotka harjoittavat kyseisen jäsenvaltion alueella ammatillista toimintaa, veroa, joka on korkeampi silloin, kun he asuvat toisessa jäsenvaltiossa. Bundesfinanzhof epäilee edellä mainitussa asiassa Werner annetun tuomion merkityksellisyyttä. Asuminen oli nimittäin ollut kyseisessä asiassa ainoa liityntä ulkomaille. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa Schillingit ovat sitä vastoin työskennelleet ja asuneet toisessa jäsenvaltiossa. Liityntä ulkomaille on siis selvästi vahvempi.

17 Bundesfinanzhof on näin ollen päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat neljä ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Onko Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista — — tehdyn pöytäkirjan 14 artiklan ensimmäisen kohdan kanssa ristiriidassa se, että Saksan kansalaisilla, jotka työskentelevät Luxemburgissa Euroopan yhteisöjen virkamiehinä ja asuvat siellä, ei ole oikeutta tuloverotuksessa vähentää Luxemburgissa työskentelevästä kotiapulaisesta aiheutuvia menoja Einkommensteuergesetzin 10 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaisesti, koska kotiapulaista koskevia lakisääteiseen eläkevakuutusjärjestelmään suoritettuja maksuja ei ole maksettu Saksan eläkevakuutusjärjestelmään?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan 4 kohtaa tulkittava siten, että Euroopan yhteisöjen henkilöstöön kuuluva henkilö ei voi vedota kyseisen perustamissopimuksen 48 artiklaan?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan kanssa ristiriidassa se, että Luxemburgissa asuvalla Euroopan yhteisöjen henkilöstöön kuuluvalla henkilöllä, jonka kotipaikan katsotaan olevan Saksassa ja joka maksaa kotiapulaista koskevia maksuja Luxemburgin lakisääteiseen eläkevakuutusjärjestelmään, ei ole oikeutta Einkommensteuergesetzin 10 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaiseen erityisiä menoja koskevaan vähennykseen?

4) Jos kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko [edellä mainitussa] asiassa — — Werner — — esitettyjä periaatteita soveltaa nyt käsiteltävänä olevassa asiassa?"

Käsittelyn uudelleen aloittamista koskeva pyyntö

18 Schillingit ovat yhteisöjen tuomioistuimeen 1.4.2003 toimittamallaan kirjelmällä pyytäneet suullisen käsittelyn tai kirjallisen käsittelyn aloittamista uudelleen, sikäli kuin yhteisöjen tuomioistuin aikoo perustaa tuomionsa julkisasiamiehen väitteeseen, joka on esitetty ratkaisuehdotuksen 80 kohdassa ja josta asianosaiset eivät ole lausuneet. Kyseisen väitteen mukaan pöytäkirjan 14 artiklan sellainen tulkinta, jota Schillingit ovat esittäneet, johtaisi siihen, että heille taattaisiin parempi taloudellinen kohtelu, jolle ei ole mitään objektiivista perustetta.

19 Tältä osin on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin voi omasta aloitteestaan tai julkisasiamiehen ehdotuksesta tai myös asianosaisten pyynnöstä määrätä työjärjestyksensä 61 artiklan mukaisesti suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudelleen, jos se katsoo, että sillä ei ole riittävästi tietoa asiasta tai että asia olisi ratkaistava sellaisen väitteen perusteella, josta asianosaiset eivät ole lausuneet (ks. erityisesti asia C-299/99, Philips, tuomio 18.6.2002, Kok. 2002, s. I-5475, 20 kohta ja asia C-184/01 P, Hirschfeldt v. AEE, tuomio 7.11.2002, Kok. 2002, s. I-10173, 30 kohta).

20 Yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että tässä asiassa ei ole tarpeen määrätä suullista käsittelyä tai kirjallista käsittelyä aloitettavaksi uudelleen. Tällaista uudelleen aloittamista koskeva pyyntö on näin ollen hylättävä.

Ennakkoratkaisukysymykset

21 Kansallinen tuomioistuin haluaa neljällä ennakkoratkaisukysymyksellään, joita on syytä käsitellä yhdessä, ennen kaikkea tietää, onko yhteisön oikeuden ja erityisesti perustamissopimuksen 48 artiklan ja pöytäkirjan 14 artiklan vastaista, että Saksasta lähtöisin olevat Euroopan yhteisöjen virkamiehet, jotka asuvat Luxemburgissa ja joilla on kotiapulaisesta aiheutuvia menoja viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, eivät voi vähentää näitä menoja verotettavista tuloistaan Saksassa, koska kotiapulaista koskevia maksuja ei ole maksettu Saksan lakisääteiseen eläkevakuutusjärjestelmään vaan Luxemburgin järjestelmään.

22 Ensiksi on todettava, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on kuitenkin tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta ja pidättäydyttävä siten kaikenlaisesta ilmeisestä tai peitellystä kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä (ks. erityisesti asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002, Kok. 2002, s. I-11819, 75 kohta).

23 Kaikki yhteisöjen kansalaiset, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja tehneet työtä asuinvaltionsa ulkopuolisessa jäsenvaltiossa, kuuluvat asuinpaikastaan ja kansalaisuudestaan riippumatta perustamissopimuksen 48 artiklan soveltamisalaan (em. asia De Groot, tuomion 76 kohta).

24 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa yhteisön jäsenvaltioiden kansalaisten kaikenlaista ansiotyön harjoittamista koko yhteisön alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella (asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992, Kok. 1992, s. I-4265, Kok. Ep. XIII, s. I-19, 16 kohta; asia C-18/95, Terhoeve, tuomio 26.1.1999, Kok. 1999, s. I-345, 37 kohta; asia C-190/98, Graf, tuomio 27.1.2000, Kok. 2000, s. I-493, 21 kohta ja asia C-302/98, Sehrer, tuomio 15.6.2000, Kok. 2000, s. I-4585, 32 kohta).

25 Tältä osin säännösten, joilla estetään jäsenvaltion kansalaista lähtemästä lähtövaltiostaan tai saadaan hänet luopumaan lähtemisestä ja käyttämästä oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, on siten katsottava rajoittavan tätä vapautta, vaikka näitä säännöksiä sovellettaisiin siitä riippumatta, minkä valtion kansalaisia kyseessä olevat työntekijät ovat (ks. erityisesti asia C-232/01, Van Lent, tuomio 2.10.2003, Kok. 2003, s. I-11525, 16 kohta).

26 Vaikka siis työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia työntekijöitä kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin kyseisen valtion omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että jäsenvaltio, josta henkilö on lähtöisin, estää omaa kansalaistaan ottamasta työtä vapaasti vastaan ja tekemästä sitä toisessa jäsenvaltiossa (ks. erityisesti em. asia De Groot, tuomion 79 kohta).

27 Näin ollen se, että Schillingit ovat Saksan kansalaisia, ei estä heitä vetoamasta työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskeviin säännöksiin sitä jäsenvaltiota vastaan, jonka kansalaisia he ovat, koska he ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen ja työskennelleet muussa jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti em. asia De Groot, tuomion 80 kohta).

28 On myös todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan muussa jäsenvaltiossa kuin lähtövaltiossa työskentelevä yhteisön kansalainen ei lakkaa olemasta perustamissopimuksen 48 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu työntekijä sen vuoksi, että hän työskentelee kansainvälisessä järjestössä, vaikka työskentelyjäsenvaltioon saapumisen ja siellä oleskelun edellytyksistä olisikin erikseen määrätty kansainvälisellä sopimuksella (yhdistetyt asiat 389/87 ja 390/87, Echternach ja Moritz, tuomio 15.3.1989, Kok. 1989, s. 723, 11 kohta; asia C-310/91, Schmid, tuomio 27.5.1993, Kok. 1993, s. I-3011, 20 kohta ja asia C-411/98, Ferlini, tuomio 3.10.2000, Kok. 2000, s. I-8081, 42 kohta).

29 On kuitenkin huomattava, että Euroopan yhteisöjen virkamiehiin ja muuhun henkilöstöön sovelletaan verotuksen osalta erityissäännöksiä, jotka erottavat heidät muista työntekijöistä.

30 Vaikka Schillingit ovat siten lähteneet lähtövaltionaan olevasta jäsenvaltiosta eli Saksasta työskennelläkseen Euroopan yhteisöjen virkamiehinä toisessa jäsenvaltiossa eli Luxemburgissa, heidän saamaansa virkamiehen palkkaa ei veroteta kummassakaan näistä kahdesta jäsenvaltiosta, vaan pöytäkirjan 13 artiklan nojalla palkkaa verotetaan Euroopan yhteisöjen itsenäisen verotusjärjestelmän mukaisesti, josta on säädetty Euroopan yhteisöille suoritettavaan veroon sovellettavien edellytysten ja menettelyn vahvistamisesta 29 päivänä helmikuuta 1968 annetussa neuvoston asetuksessa (ETY, Euratom, EHTY) N:o 260/68 (EYVL L 56, s. 8).

31 Pöytäkirjan 14 artiklan mukaan lähtövaltiona oleva jäsenvaltio, jossa on edelleen virkamiehen tai muuhun henkilöstöön kuuluvan henkilön verotuksellinen kotipaikka, on periaatteessa edelleen toimivaltainen verottamaan kyseisten henkilöiden kaikkia muita tuloja sekä kantamaan heiltä varallisuusveroa ja perintöveroa. Pöytäkirjan 14 artiklassa tarkoitetuilla virkamiehillä ja muulla henkilöstöllä on tämän johdosta oikeus pyytää verovähennyksiä, joista on säädetty lähtövaltion kansallisessa verotusjärjestelmässä ja jotka eivät liity heille maksettuun virkamiehen tai muun henkilöstön palkkaan.

32 On syytä todeta, että ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että verovähennys, josta pääasiassa on kyse, ei liity verovelvollisten ansiotuloon ja että minkäänlaista yhteyttä pöytäkirjan 13 artiklassa tarkoitettuun Euroopan yhteisöjen virkamiehille ja muulle henkilöstölle maksettuun palkkaan ei näin ollen ole.

33 Tästä johtuu, että Saksasta lähtöisin olevalla Euroopan yhteisöjen virkamiehellä, joka toisessa jäsenvaltiossa työskennellessään säilyttää tavanomaisen asuinpaikkansa lähtövaltiossaan ja joka palkkaa kotiapulaisen kyseisessä valtiossa ja suorittaa maksuja kansalliseen lakisääteiseen eläkevakuutusjärjestelmään, voi saada hyväkseen vähennyksen, josta pääasiassa on kyse.

34 Sitä vastoin Schillingien asemassa olevat henkilöt, jotka ovat lähteneet lähtövaltiostaan työskennelläkseen Euroopan yhteisöjen virkamiehinä toisessa jäsenvaltiossa, eivät normaalisti pysty saamaan hyväkseen tätä veroetua.

35 Nämä henkilöt, jotka palkkaavat kotiapulaisen uudessa asuinvaltiossaan ja maksavat sosiaaliturvamaksuja kyseisen valtion sosiaaliturvajärjestelmään, voivat nimittäin vain poikkeuksellisesti täyttää pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen ehdon, joka edellyttää maksujen suorittamista heidän lähtövaltionaan olevan jäsenvaltion lakisääteiseen eläkevakuutusjärjestelmään.

36 Schillingien asemassa olevia henkilöitä kohdellaan näin ollen epäsuotuisasti verrattuna sellaisiin henkilöihin, jotka ovat samassa asemassa lukuun ottamatta sitä seikkaa, että viimeksi mainitut henkilöt ovat säilyttäneet tavanomaisen asuinpaikkansa lähtövaltiossaan.

37 EStG:n 10 §:n 1 momentin 8 kohdassa asetetun kaltainen ehto voi näin ollen saada jäsenvaltion kansalaiset luopumaan siitä, että he lähtisivät kyseisestä valtiosta työskennelläkseen Euroopan yhteisöjen virkamiehinä toisen jäsenvaltion alueella, ja tällainen ehto rajoittaa siten työntekijöiden vapaata liikkuvuutta.

38 Bundesfinanzhof tai yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa toimittaneet asianosaiset eivät ole maininneet sitä mahdollisuutta, että tätä työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevaa rajoitusta voitaisiin pitää perusteltuna.

39 On kuitenkin tutkittava, voidaanko kyseistä rajoitusta pitää perusteltuna perustamissopimuksen säännösten kannalta.

40 Tältä osin on ensiksikin todettava, että pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä pyritään Bundesfinanzhofin mukaan auttamaan monilapsisia perheitä, luomaan lisää työpaikkoja sekä taistelemaan pimeää työvoimaa vastaan. Ei vaikuta siltä, että nämä tavoitteet vaarantuisivat, vaikka kyseinen veroetu myönnettäisiin myös henkilöille, jotka maksavat sosiaaliturvamaksuja toiseen jäsenvaltioon. On syytä lisätä, että niin laillista kuin näihin tavoitteisiin pyrkiminen onkin, kyseisillä tavoitteilla ei voida perustella yksityisten oikeussubjektien niiden oikeuksien loukkaamista, jotka perustuvat perustamissopimuksen määräyksiin, joissa kyseisten oikeussubjektien perusvapaudet vahvistetaan.

41 Toiseksi on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että lainsäädäntö, joka on omiaan rajoittamaan perusvapauksia, voi olla perusteltu verotusjärjestelmän johdonmukaisuuden takaamista koskevan tarpeen takia (ks. asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 28 kohta; asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305, 21 kohta ja em. asia De Groot, tuomion 106 kohta), jos yhden ja saman verovelvollisen kohdalla veroedun saamisen ja tätä etua kompensoivan, saman verojärjestelmän rajoissa kannetun veron välillä on suora yhteys (ks. asia

C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 57 kohta ja asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002, Kok. 2002, s. I-8147, 36 kohta).

42 Tämänkaltaista yhteyttä ei pääasiassa kuitenkaan tunnu olevan veroedun eli kyseessä olevan vähennysoikeuden ja toisaalta tietyn verotettavan tulon välillä.

43 EStG:n 10 §:n 1 momentin 8 kohdasta johtuvaa rajoitusta työntekijöiden vapaalla liikkuvuudelle ei näin ollen voida perustella tarpeella säilyttää verotuksen johdonmukaisuus.

44 Bundesfinazhofin esittämiin kysymyksiin on näin ollen vastattava, että perustamissopimuksen 48 artiklan sekä pöytäkirjan 14 artiklan vastaista on se, että Saksasta lähtöisin olevat Euroopan yhteisöjen virkamiehet, jotka asuvat Luxemburgissa ja työskentelevät siellä virkamiehinä ja joilla on kotiapulaisesta aiheutuvia menoja viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, eivät voi vähentää näitä menoja verotettavista tuloistaan Saksassa, koska kotiapulaista koskevia maksuja ei ole maksettu Saksan lakisääteiseen eläkevakuutusjärjestelmään vaan Luxemburgin eläkevakuutusjärjestelmään.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 21.2.2001 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) sekä Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan 14 artiklan vastaista on se, että Saksasta lähtöisin olevat Euroopan yhteisöjen virkamiehet, jotka asuvat Luxemburgissa ja työskentelevät siellä virkamiehinä ja joilla on kotiapulaisesta aiheutuvia menoja viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, eivät voi vähentää näitä menoja verotettavista tuloistaan Saksassa, koska kotiapulaista koskevia maksuja ei ole maksettu Saksan lakisääteiseen eläkevakuutusjärjestelmään vaan Luxemburgin eläkevakuutusjärjestelmään.

Edward La Pergola von Bahr

Julistettiin Luxemburgissa 13 päivänä marraskuuta 2003.

R. Grass V. Skouris

kirjaaja presidentti