JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
18 päivänä marraskuuta 2014[1]

Asia C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
vastaan
Josef Grünewald

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (Saksa))

Pääomien vapaa liikkuvuus — Välitön verotus — Tulovero — Ennakkoperinnön yhteydessä vanhemmalle maksettujen eläkkeiden vähennyskelpoisuus — Vähennyksen epääminen ulkomailla asuvilta verovelvollisilta

1. Esittämässään ennakkoratkaisukysymyksessä Bundesfinanzhof (Saksa) pyytää Euroopan unionin tuomioistuinta ottamaan uudelleen kantaa siihen, onko sellainen kansallinen lainsäädäntö, jonka nojalla ainoastaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuvilla verovelvollisilla on oikeus vähentää veronalaisista tuloistaan ennakkoperintönä luovutettuun omaisuuteen liittyvät elatussuoritukset, yhteensopiva pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien unionin oikeuden määräysten kanssa.

2. Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat muualla kuin Saksassa asuva Josef Grünewald ja Saksan verohallinto ja jossa on kyse siitä, että verohallinto on evännyt Grünewaldilta oikeuden vähentää hänen Saksasta saamistaan tuloista elatussuorituksia, jotka hän on maksanut vanhemmilleen hänelle ennakkoperintönä luovutetun puutarha-alalla toimivan henkilöyhtiön osuuden saannon yhteydessä.

3. Euroopan unionin tuomioistuin on jo ottanut kantaa kysymykseen, joka koskee tässä käsiteltävän kansallisen verolainsäädännön yhteensopivuutta pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien unionin oikeuden säännösten kanssa. Tuomiossa Schröder[2] unionin tuomioistuin on näet jo todennut, ettei sellainen kansallinen lainsäädäntö, joka koskee verovelvollisen oikeutta vähentää vanhemmalle maksettuja ennakkoperintönä luovutettuun omaisuuteen liittyviä suorituksia, jos näiden eläkkeiden maksamisesta annettu sitoumus johtuu edellä mainitusta omaisuuden luovutuksesta, ja jossa kyseisessä jäsenvaltiossa asuvaa ja ulkomailla asuvaa verovelvollista kohdellaan eri tavalla, ole yhteensopiva unionin oikeuden kanssa.

4. Useiden ennakkoratkaisupyynnössä esitettyjen, jäljempänä analysoitavien syiden vuoksi Bundesfinanzhof kuitenkin epäilee, ettei unionin tuomioistuimen tuomio Schröder ole lopullisesti selventänyt unionin oikeuden tulkintaa ja ettei riidanalaiseen oikeuskysymykseen niin ollen ole vastattu tyhjentävästi. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko sellaisia yleistä etua koskevia pakottavia syitä, joilla tässä käsiteltävää kansallista lainsäädäntöä voidaan perustella. Näin ollen Bundesfinanzhof on päättänyt esittää uudelleen unionin tuomioistuimelle tässä käsiteltävän ennakkoratkaisukysymyksen.

1 — Alkuperäinen kieli: italia.
2 — C-450/09, EU:C:2011:198.

I **Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt**

5. Vaikka kansalliset oikeussäännöt on jo esitetty asiassa Schröder,[3] on mielestäni tarpeen kerrata ne seuraavassa yksityiskohtaisesti, sillä sekä Bundesfinanzhof että Saksan hallitus katsovat, että ennakkoratkaisupyynnössä, jonka johdosta unionin tuomioistuin antoi ennakkoratkaisun asiassa Schröder, kansallinen lainsäädäntö on selostettu puutteellisesti ja että tämä seikka on saattanut vaikuttaa unionin tuomioistuimen asiassa tekemään ratkaisuun. Sen vuoksi esitän seuraavassa ensinnä asiaan liittyvät tuloveroa koskevat Saksan oikeuden säännökset, sitten ennakkoperintöä koskevan lainsäädännön ja lopuksi ennakkoperintönä luovutettavan omaisuuden verokohtelun.

6. Tuloveroa koskevista nyt käsiteltävään asiaan liittyvistä säännöksistä on ensinnäkin mainittava, että Saksan mainittua veroa koskevassa laissa (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG)[4] tehdään ero toisaalta Saksassa asuvien tai tavanomaisesti oleskelevien verovelvollisten ja toisaalta niiden verovelvollisten, joilla ei ole asuinpaikkaa eikä tavanomaista oleskelupaikkaa Saksassa, välillä. Ensiksi mainitut ovat yleisesti tuloverovelvollisia. Viimeksi mainitut sen sijaan ovat rajoitetusti verovelvollisia, ja heidän verovelvollisuutensa koskee vain Saksassa saatuja tuloja. Rajoitetusti verovelvollisten veronalaisiin tuloihin kuuluvat Saksassa harjoitettavasta elinkeinotoiminnasta saatavat tulot.[5]

7. EStG:n 10 §:n 1 momentin mukaan ”erityismenoina” voidaan määrätyissä olosuhteissa vähentää sellaiset pysyvät, erityisistä velvoitteista johtuvat suoritukset ja rasitteet, jotka eivät ole elinkeinomenoja eivätkä tulonhankkimismenoja.[6]

8. EStG:n 50 §:ssä on erityisiä säännöksiä rajoitetusti verovelvollisia henkilöitä varten. Sen 1 momentin mukaan tällaiset verovelvolliset voivat vähentää elinkeinomenot ja tulonhankkimismenot vain, mikäli niillä on taloudellinen yhteys kyseisestä jäsenvaltiosta saatuihin tuloihin. Näihin verovelvollisiin ei kuitenkaan sovelleta EStG:n 10 §:ää, eikä heillä niin ollen ole erityismenojen vähentämisoikeutta.

9. Toiseksi Saksan oikeudessa ennakkoperinnöllä tarkoitetaan sellaista omaisuuden luovutusta, jolla yksi tai useampi perinnönjättäjä luovuttaa tulevaa perimystä silmällä pitäen yhdelle tai useammalle omaisuutensa tulevalle perijälle omaisuuttaan, erityisesti yrityksensä tai kiinteistöjä. On tavallista, että luovuttaja tällaisen luovutuksen yhteydessä varaa itselleen elatustarpeidensa kattamiseen riittävät varat, jotka voidaan maksaa toistuvina suorituksina (niin kutsutut ”yksityiset elatussuoritukset”). Saksan oikeuskäytännössä ennakkoperintöjärjestelmä perustuu olettamaan siitä, että se tarjoaa seuraavan sukupolven edustajille mahdollisuuden hyötyä ennen varsinaista perintöä tuloa tuottavasta taloudellisesta yksiköstä, joka turvaa ainakin osittain toimeentulon ja takaa samalla, että luovuttajan elatustarpeet voidaan kattaa. Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön mukaan silloin, kun omaisuus luovutetaan ennakkoperintönä, luovuttaja turvaa toistuvien elatussuoritusten muodossa tuloja, jotka ovat todellisuudessa peräisin hänen omasta omaisuudestaan mutta jotka henkilön, jolle omaisuus on luovutettu, on vastaisuudessa kerrytettävä.[7]

10. Ennakkoperintönä luovutettavaa omaisuutta koskevassa sopimuksessa, jota oikeuskäytännössä pidetään lahjana, suoritusten suuruutta ei määritetä suhteessa luovutetun omaisuuden arvoon vaan suhteessa luovuttajan elatustarpeeseen ja suorituksen maksajan maksukykyyn.[8] Tämä seikka erottaa tällaisen sopimuksen vastikkeellisista kahdenvälisistä omaisuuden luovutuksista, joissa mahdolliset sovitut toistuvat suoritukset ovat sen sijaan luovutetusta omaisuudesta suoritettava taloudellinen vastike.

3 — Ks. tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 5–7 kohta) ja julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus samassa asiassa (EU:C:2010:761, 13–23 kohta).

4 — Sellaisena kuin sitä on sovellettava pääasiassa, BGBl. 2002 I, s. 4210.

5 — Ks. EStG:n 1 ja 49 §.

6 — Sellaisina kuin ne esitetään EStG:n 4 ja 9 §:ssä.

7 — Bundesfinanzhofin tuomiot 5.7.1990, GrS 4/89-6/89, C.II.1.C ja 12.5.2003, GrS 1/00, C.II.3 kohta.

8 — Bundesfinanzhofin tuomio 5.7.1990, GrS da 4/89-6/89, C.I.1 kohta.

11. Kolmanneksi, kun tarkastellaan ennakkoperintönä luovutetun omaisuuden verokohtelua, silloin kun luovutuksen yhteydessä sovitaan, että luovutuksensaaja maksaa luovuttajalle yksityisiä elatussuorituksia, Bundesfinanzhofin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällaisia suorituksia ei ole pidettävä luovuttajan saamana vastikkeena luovutuksesta eikä myöskään luovutuksensaajan maksamina hankintamenoina, vaan niitä käsitellään verotuksessa erityismenoina ja toistuvina tuloina.[9] Luokittelu perustuu edellä 9 kohdassa mainittuun ennakkoperintöjärjestelmän tarkoitukseen. EStG:n 10 §:n mukaan Saksassa asuvien verovelvollisten veronalaista tuloa määritettäessä yksityiset elatussuoritukset ovat näin ollen täysimääräisesti vähennettäviä erityismenoja, jos ne maksetaan säännöllisinä suorituksina, sillä niiden määrä voi muuttua. Ulkomailla asuvilla verovelvollisilla ei sen sijaan ole oikeutta vähentää näitä suorituksia, sillä EStG:n 50 §:ssä säädetään nimenomaan, ettei EStG:n 10 §:ää sovelleta rajoitetusti verovelvollisiin.

12. Edelleen edellä 9 kohdassa mainittu ennakkoperintöjärjestelmän tarkoitus, jonka mukaan se, että omaisuuden luovuttajan tulot turvataan hänelle maksettavina toistuvina suorituksina, johtaa ”veronmaksukyvyn siirtymiseen”,[10] merkitsee sitä, että luovutuksensaajana olevalle elatussuorituksen maksajalle myönnettävää vähennystä vastaa se, että yleisesti verovelvollinen elatussuorituksen saaja maksaa suorituksesta ”muista tuloista” perittävän veron (niin kutsuttu ”Korrespondenzprinzip” eli vastaavuusperiaate).

II **Tosiseikat, kansallinen menettely ja ennakkoratkaisukysymys**

13. Ennakkoperintönä luovutettavaa omaisuutta koskevalla, 17.1.1989 allekirjoitetulla sopimuksella Grünewald (Revision-valittajan vastapuoli ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa) ja hänen veljensä saivat isältään kumpikin 50 prosentin yhtiöosuuden puutarha-alan siviiliyhtiöstä. Tämän toimen yhteydessä veljekset sitoutuivat maksamaan isälleen tai vanhemmilleen yksityistä elatussuoritusta ehdoilla, jotka mainittiin edellä mainitussa luovutussopimuksessa.

14. Vuosien 1999 ja 2002 välisenä aikana Grünewaldilla, jolla ei ole asuinpaikkaa eikä tavanomaista oleskelupaikkaa Saksan liittotasavallassa vaan joka asuu toisessa unionin jäsenvaltiossa, oli tiettyjä mainitun yhtiöosuuden tuottamia elinkeinotuloja. Saman ajanjakson aikana hän sai myös muita tuloja Saksasta.

15. Koska Finanzamt Dortmund-Unna, Revision-valittaja ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, katsoi Grünewaldin olevan rajoitetusti verovelvollinen, se epäsi häneltä hänen isälleen maksamiensa yksityisten elatussuoritusten vähennysoikeuden EStG:n 50 §:n perusteella.

16. Grünewald nosti Finanzamt Dortmund-Unnan päätöksestä kanteen Finanzgericht Münsterissa (Münsterin verotuomioistuin), joka hyväksyi kanteen. Finanzamt Dortmund-Unna teki asiaa koskevan Revision-valituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle ja vaati Finanzgericht Münsterin tuomion kumoamista sekä Grünewaldin Finanzgericht Münsterissa nostaman kanteen hylkäämistä.

17. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että asiassa sovellettavan kansallisen säännöstön mukaan Finanzamt menetteli asianmukaisesti evätessään Grünewaldilta yksityisten elatussuoritusten vähennysoikeuden, sillä kulut ovat erityismenoja, joita Grünewaldin kaltaisella rajoitetusti verovelvollisella henkilöllä ei ole oikeutta vähentää. Se kuitenkin viittaa edellä mainittuun tuomioon Schröder ja katsoo, että on edelleen syytä epäillä, onko tällainen verotusjärjestelmä yhteensopiva unionin oikeuden kanssa.

9 — Bundesfinanzhofin tuomiot 5.7.1990, GrS 4/89-6/89, C.II.1.C kohta ja 12.5.2003, GrS 1/00, C.II.1.C kohta.

10 — Bundesfinanzhofin tuomio 31.3.2004, X R 66/98, II.3 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

18. Bundesfinanzhof epäilee erityisesti, voidaanko tuomiota Schröder soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa. Ensinnäkään asiaa koskevassa ennakkoratkaisupyynnössä ei sen mukaan tuotu riittävästi esiin edellä mainittua etuuden maksajalle myönnettävän vähennyksen ja elatussuorituksen saajan verottamisen keskinäisen vastaavuuden periaatetta, josta käytetään nimitystä ”Korrespondenzprinzip”.[11] Toiseksi Bundesfinanzhofin mukaan veroviranomainen esittää, että unionin tuomioistuin on mainitussa tuomiossa ottanut kantaa vain vastikkeelliseen luovutukseen, jollaisen ei kuitenkaan nimenomaan voida katsoa olevan kyseessä ennakkoperintöjärjestelyyn sisältyvän luovutuksen yhteydessä. Lisäksi tällaisessa tapauksessa mahdollisesti maksetut suoritukset eivät sen mukaan ole kokonaan vähennyskelpoisia, vaan ne olisi jaettava (jaksotettuina erinä vähennettäviin) hankintamenoihin ja (heti vähennettävissä olevaan) korko-osuuteen. Kolmanneksi tuomio Schröder koski sen mukaan vuokratuloja, jotka ovat luonteeltaan yksityisiä eivätkä, kuten nyt käsiteltävässä asiassa, henkilöyhtiön osakkuudesta saatavia elinkeinotuloja.

19. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin nostaa siis esiin kaksi unionin oikeuden analyysin kannalta merkityksellistä seikkaa. Yhtäältä mainittu tuomioistuin suhtautuu epäröiden toteamukseen, jonka Finanzgericht Münster on esittänyt henkilöyhtiön osakkuuden tuottamien elinkeinotulojen ja Grünewaldin maksamien yksityisten elatussuoritusten välisestä suorasta yhteydestä. Finanzgericht ei sen mukaan ole ottanut huomioon, että yksityiset elatussuoritukset on tarkoitettu edunsaajien (toisin sanoen kantajan vanhempien) elatustarpeiden kattamiseen, minkä vuoksi niiden voitaisiin katsoa liittyvän henkilökohtaiseen tilanteeseen. Toisaalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voidaanko tässä käsiteltävää lainsäädäntöä perustella verotuksen alueperiaatteella eli jäsenvaltioiden verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttämisellä.

20. Näiden seikkojen perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin piti 14.5.2013 tekemässään välipäätöksessä välttämättömänä lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEUT 63 artikla esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella asuvan verovelvollisen maksamat yksityiset elatussuoritukset, jotka liittyvät kyseisen jäsenvaltion alueella olevan tuloa tuottavan omaisuuden luovutukseen ennakkoperintönä, eivät ole vähennyskelpoisia, vaikka samanlaiset maksut ovat yleisen verovelvollisuuden yhteydessä vähennyskelpoisia siten, että vähennyksestä aiheutuu sitä vastaava verovelvollisuus (yleisesti verovelvolliselle) etuuden vastaanottajalle?”

III **Asian käsittely unionin tuomioistuimessa**

21. Ennakkoratkaisupyyntö saapui kirjaamoon 30.10.2013. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Saksan ja Ranskan hallitukset sekä Euroopan komissio. Istuntoon, joka pidettiin 16.9.2014, osallistuivat Finanzamt Dortmund-Unna, Saksan ja Ranskan hallitukset ja komissio.

22. Saksan hallitus on pyytänyt 18.2.2014 päivätyssä kirjeessään unionin tuomioistuimen perussäännön 16 artiklan kolmannen kohdan mukaisesti, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian suuressa jaostossa.

11 — Ks. edellä 12 kohta.

IV **Oikeudellinen arviointi**

23. Ennakkoratkaisukysymyksessään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalla verovelvollisella, mutta ei ulkomailla asuvalla verovelvollisella, on oikeus vähentää maksamansa yksityiset elatussuoritukset, jotka liittyvät kyseisen jäsenvaltion alueella olevan tuloa tuottavan omaisuuden luovutukseen ennakkoperintönä, ja jossa edellytetään, että vähennyksestä aiheutuu sitä vastaava verovelvollisuus yleisesti verovelvolliselle elatussuoritusten vastaanottajalle.

A *Asiassa sovellettava liikkumisvapaus*

24. Ennen kaikkea on todettava, että SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään yleisesti kaikki jäsenvaltioiden välisen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukset.

25. Koska EUT-sopimuksessa ei määritellä pääomanliikkeiden käsitettä, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 88/361 liitteen I muodostavalla nimikkeistöllä on ohjeellista arvoa, ja on selvää, että kyseisen liitteen johdannon mukaan siinä oleva luettelo ei ole tyhjentävä. [12]

26. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että lahjat ja perinnöt, jotka kuuluvat direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI alaan, ovat SEUT 63 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden keskeiset osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle. [13] Näin ollen, tällaisia erityisiä tapauksia lukuun ottamatta, rahana taikka kiinteänä tai irtaimena omaisuutena annettujen perintöjen tai lahjojen verokohtelu kuuluu siis pääomanliikkeitä koskevien EUT-sopimuksen määräysten soveltamisalaan. [14]

27. Lisäksi on huomattava, että edellä mainitussa tuomiossa Schröder unionin tuomioistuin on jo todennut, että sellainen omaisuuden siirtäminen ennakkoperintönä, johon liittyy rajat ylittäviä piirteitä, kuuluu SEUT 63 artiklan soveltamisalaan. [15] Se, että nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoperintönä siirrettävä omaisuus oli kiinteistöjen, kuten tuomioon Schröder johtaneessa tapauksessa, sijasta yhtiöosuus henkilöyhtiöstä, ei mielestäni sinänsä vaikuta kansalliseen lainsäädäntöön sovellettavaa liikkumisvapautta koskevaan analyysiin. [16]

12 — Ks. tuomio Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, 19 kohta).

13 — Ks. tuomio Welte (EU:C:2013:662, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 26 kohta).

14 — Tuomio komissio v. Espanja (C-127/12, EU:C:2014:2130, 53 kohta) ja tuomio Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

15 — Edellä mainitussa tuomiossa Schröder (EU:C:2011:198, 27 kohta) unionin tuomioistuin on todennut, että yhdessä jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen siirtäminen ennakkoperintönä toisessa jäsenvaltiossa asuvalle luonnolliselle henkilölle kuuluu SEUT 63 artiklan soveltamisalaan.

16 — Tästä seikasta unionin tuomioistuin on yhtäältä jo todennut, että maassa asuvista yhtiöistä hankittujen yhtiöosuuksien luovutus maassa asuvan ja ulkomailla asuvan henkilön välillä on pääomanliike (ks. vastaavasti tuomio Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, 43 kohta). Toisaalta SEUT 49 artiklassa tarkoitetun sijoittautumisvapauden mahdollista soveltamista koskeva kysymys, johon yksikään asianosaisista ei myöskään ole viitannut, ei mielestäni kuulu nyt käsiteltävään asiaan. Sen määrittämisestä, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman liikkumisvapauden soveltamisalaan, tähän mennessä hyvin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (ks. tuomio Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, 2012:707, 90 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). On kuitenkin todettava, että nyt käsiteltävässä asiassa kansallinen säännöstö koskee ennakkoperintöön liittyvien yksityisten elatussuoritusten verokohtelua ja erityisesti mahdollisuutta vähentää tällaisia suorituksia ”erityismenoina” riippumatta siitä, onko ennakkoperintönä luovutettu omaisuus osuus yhtiöstä vai ei (tämä seikka erottaa nyt käsiteltävän verolainsäädännön siitä, jota käsiteltiin tuomiossa Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, ks. erityisesti 21 kohta). Lain tarkoituksen perusteella tästä seuraa, että vaikka myönnettäisiin, että tällaisella lainsäädännöllä saattaa olla rajoittavia vaikutuksia sijoittautumisvapauteen erityisesti tapauksessa, jossa ennakkoperintönä luovutetaan sellaisia yhtiöosuuksia, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, nämä vaikutukset olisivat vain väistämätön seuraus mahdollisesta pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamisesta eivätkä niin ollen peruste sille, että kyseistä säännöstä tutkittaisiin itsenäisesti SEUT 49 artiklan kannalta (ks. vastaavasti tuomio Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lisäksi on korostettava, ettei ennakkoratkaisupyynnöstä käy nyt käsiteltävässä asiassa selvästi ilmi, millaisen aseman luovutetut osuudet antavat yhtiön johtamisessa.

28. Näin ollen se, että Saksassa asuva henkilö luovuttaa Saksassa osuuden puutarha-alan liiketoimintaa harjoittavasta henkilöyhtiöstä ennakkoperintönä toisessa jäsenvaltiossa asuvalle pojalleen, on rajat ylittävä toimenpide, joka periaatteessa kuuluu SEUT 63 artiklassa tarkoitettujen pääomanliikkeiden alaan.

B *Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus*

29. On muistutettava, että toimenpiteisiin, jotka SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia kyseiseen jäsenvaltioon tai säilyttämään sinne tekemiään sijoituksia,[17] tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muihin valtioihin.[18]

30. Pääasiassa riidanalaisen säännöstön mukaan luonnollinen henkilö, jolla ei ole asuinpaikkaa tai vakinaista oleskelupaikkaa Saksassa, on EStG 49:n §:n mukaan verovelvollinen Saksasta saamistaan tuloista, joihin kuuluvat Saksassa harjoitetusta elinkeinotoiminnasta saatavat tulot.[19] Toisin kuin Saksassa asuva verovelvollinen, ulkomailla asuva verovelvollinen ei EStG:n 50 §:n mukaan kuitenkaan voi vähentää näistä tuloista Grünewaldin isälleen tai vanhemmilleen maksaman ennakkoperintöön liittyvän suorituksen kaltaista yksityistä elatussuoritusta EStG:n 10 §:n 1 momentissa tarkoitettuna erityismenona.

31. Tällainen ulkomailla asuvien henkilöiden maksamien yksityisten elatussuoritusten epäsuotuisampi verokohtelu voi kuitenkin saada heidät luopumaan Saksassa elinkeinotoimintaa harjoittavien saksalaisten yhtiöiden osuuksien hankkimisesta ennakkoperintönä tai niiden säilyttämisestä.[20] Se voi myös saada Saksassa asuvat henkilöt luopumaan nimeämästä ennakkoperinnön saajiksi muussa jäsenvaltiossa kuin Saksan liittotasavallassa asuvia henkilöitä.[21]

32. Edellä esitetystä voidaan päätellä, että lainsäädäntö, jossa säädetään tällaisesta ulkomailla asuvien verovelvollisten epäsuotuisammasta kohtelusta, rajoittaa pääomien vapaata liikkuvuutta tavalla, joka on SEUT 63 artiklassa periaatteessa kielletty.

C *Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamisen mahdolliset oikeuttamisperusteet*

33. On kuitenkin tutkittava, voidaanko pääasiassa riidanalaisen säännöstön kaltaista kansallista verolainsäädäntöä pitää EUT-sopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten kanssa yhteensopivana siitä huolimatta, että sillä rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta.

17 — Tuomio Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 30 kohta).

18 — Tuomio komissio v. Suomi (C-342/10, EU:C:2012:688, 28 kohta) ja tuomio komissio v. Saksa (C-600/10, EU:C:2012:737, 14 kohta).

19 — Ks. kiinteistövuokratulon osalta tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 31 kohta).

20 — Ks. vastaavasti kiinteistöjen hankinnasta tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 31 kohta). Yhtiöiden osuuksien hankkimisen vähemmän houkuttelevaksi tekemisestä ks. tuomio Haribo Lakritzen Hans Riegel (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 52 ja 53 kohta) ja tuomio Glaxo Wellcome (EU:C:2009:559, 57 ja 58 kohta).

21 — Ks. tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 32 kohta).

34. SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan nimittäin se, mitä 63 artiklassa määrätään, ”ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa – – perusteella”. Tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden perusperiaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti, ja tätä poikkeusta itseään rajoittaa saman artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että mainitussa 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka [SEUT] 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista”. [22]

35. Näin ollen on tutkittava, onko nyt käsiteltävän kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa ja ulkomailla asuvia verovelvollisia kohdellaan eri tavalla, SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa sallittua erilaista kohtelua vai onko se saman artiklan 3 kohdassa kiellettyä mielivaltaista syrjintää tai peiteltyä rajoittamista. Tämän seikan osalta vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että tämän kaltaista kansallista lainsäädäntöä voidaan pitää yhteensopivana pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten kanssa vain kahdessa tapauksessa: jos erilainen kohtelu koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on perusteltavissa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. [23] Jotta erilainen kohtelu olisi perusteltua, se ei saa myöskään ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisillä säännöksillä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi. [24]

1. Käsiteltävien tilanteiden rinnastettavuus

36. Tuomioon Schumacker [25] perustuvan vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiossa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät yleisesti ottaen ole rinnastettavissa, koska ulkomailla asuvan kyseisestä jäsenvaltiosta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän saa pääasiallisesti asuinpaikastaan, ja koska ulkomailla asuvan kokonaistulojen ja hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, joka yleensä on hänen tavanomainen asuinpaikkansa. [26]

37. Näin ollen sitä, ettei jäsenvaltio anna ulkomailla asuville tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää tässä jäsenvaltiossa asuvalle, ei yleensä ole oikeuskäytännössä pidetty syrjivänä. [27]

38. Ulkomailla asuvalla verovelvollisella ei näin ollen periaatteessa ole perusteita moittia jäsenvaltiota, josta hän saa vain vähäisen osan tuloistaan, siitä, ettei se myönnä hänelle hänen maksettavanaan olevan elatukseen liittyvän suorituksen vähennysoikeuden kaltaista henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen perustuvaa veroetua, koska kyseinen velvoite kuuluu hänen asuinjäsenvaltiolleen. Jäsenvaltio, joka on tulojen lähteenä, on velvollinen ottamaan huomioon ulkomailla asuvan verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen vain, jos verovelvollinen saa kaikki tai lähes kaikki veronalaiset tulonsa kyseisestä jäsenvaltiosta. [28]

22 — Ks. tuomio komissio v. Saksa (C-211/13, EU:C:2014:2148, 45 ja 46 kohta) ja tuomio Welte (EU:C:2013:662, 42 ja 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 — Tuomio komissio v. Suomi (EU:C:2012:688, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 — Tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio komissio v. Saksa (EU:C:2014:2148, 47 kohta).

25 — C-279/93, EU:C:1995:31.

26 — Tuomio Schumacker (EU:C:1995:31, 31 ja 32 kohta) ja tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 — Kun otetaan huomioon, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulolähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen osalta. Ks. tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 — Tuomio Schumacker (EU:C:1995:31, 32 kohta). Ks. myös julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus Schröder (EU:C:2010:761, 44 ja 45 kohta).

39. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin myös todettu, että jäsenvaltiossa asuvat ja ulkomailla asuvat ovat sellaisten tulonhankkimismenojen osalta, jotka liittyvät suoraan sellaiseen toimintaan, josta on syntynyt jäsenvaltiossa veronalaista tuloa, toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa, joten kyseisen jäsenvaltion lainsäädäntöä, jossa ulkomailla asuvilta evätään oikeus vähentää tulonhankkimismenot mutta jossa sitä vastoin tämä oikeus annetaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuville, saatetaan soveltaa pääasiallisesti toisten jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi, ja se on täten kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää. [29]

40. Edellä esitettyjä oikeuskäytännössä vahvistettuja periaatteita noudattaen on selvitettävä, onko Grünewaldin kaltaisen ulkomailla asuvan, ennakkoperintönä luovutettuihin yhtiöosuuksiin liittyviä yksityisiä elatussuorituksia maksavan verovelvollisen tilanne rinnastettavissa jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen tilanteeseen, kuten Grünewaldin veljen, joka on saanut samanlaisen omaisuuden saman sopimuksen nojalla ja joka maksaa samoja yksityisiä elatussuorituksia.

41. Tämän seikan osalta on ennen kaikkea huomattava, että käsiteltävässä asiassa ei ennakkoratkaisupyyntöpäätöksestä käy selvästi ilmi, kuinka suuren osan kokonaistulostaan Grünewald ansaitsi Saksassa riidan kohteena olevien verokausien aikana.

42. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Grünewald sai mainitun ajanjakson aikana Saksasta olennaisen osan kokonaistuloistaan, on todettava, että hänen tilanteensa on rinnastettavissa jäsenvaltiossa asuvaan verovelvolliseen, jolloin yksityisten elatussuoritusten vähennysoikeutta koskeva erilainen verokohtelu ei periaatteessa olisi sallittua.

43. Mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin sen sijaan toteaa, etteivät Grünewaldin Saksasta saamat tulot muodostaneet olennaista osaa hänen kokonaistuloistaan, hänen tilanteensa on rinnastettavissa jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen tilanteeseen, mikäli maksettuja yksityisiä elatussuorituksia pidetään edellä 39 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaan kuluina, jotka ovat suorassa yhteydessä toimintaan, joka veronalaisen tulon on tuottanut.

44. Tästä on muistettava, että jäsenvaltiosta, jossa toimintaa harjoitetaan, saatuihin tuloihin suorassa yhteydessä olevilla elinkeinomenoilla on katsottava tarkoitettavan menoja, jotka ovat suorassa taloudellisessa yhteydessä suoritukseen, jota on verotettu kyseisessä valtiossa, ja jotka siis liittyvät erottamattomasti tähän suoritukseen. [30]

45. Tuomiossa Schröder unionin tuomioistuin on kuitenkin jo nimenomaan todennut, että mikäli henkilön sitoumus ennakkoperintöön liittyvien yksityisten elatussuoritusten maksamisesta seuraa siitä, että hänelle on luovutettu kyseessä olevaa omaisuutta, minkä tarkastaminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, suoritus on tällaisen omaisuuden hallinnointiin suoraan liittyvä meno siten, että ulkomailla asuva verovelvollinen, joka on velvollinen maksamaan tällaisia suorituksia, on sen suhteen kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen tilanteeseen rinnastettavassa tilanteessa. [31]

46. Tämän lähestymistavan soveltamisesta nyt käsiteltävään asiaan seuraa, että mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, kuten näyttää olevan, [32] että Grünewaldin velvollisuus maksaa yksityisiä elatussuorituksia on seurausta siitä, että hänelle on luovutettu ennakkoperintönä osuus henkilöyhtiöstä, josta hänen Saksassa veronalaiset tulonsa ovat ainakin osaksi peräisin, tällaisia suorituksia olisi pidettävä veronalaisen tulon tuottaneeseen toimintaan suoraan liittyvänä menona, ja Grünewaldin tilannetta olisi pidettävä jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen, kuten hänen veljensä, tilanteeseen rinnastettavana.

29 — Tuomio komissio v. Suomi (EU:C:2012:688, 37 kohta) ja tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 — Ks. tuomio Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, 25 kohta).

31 — Ks. tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 46 kohta).

32 — Ks. jäljempänä 59 kohta.

47. Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksessään Bundesfinanzhof kuitenkin viittaa useisiin, edellä 18 kohdassa mainittuihin syihin, jotka sen mukaan asettavat kyseenalaiseksi sen, voidaanko tuomiossa Schröder annettua ratkaisua soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa. Mikään näistä syistä ei kuitenkaan ole minusta vakuuttava.

48. Bundesfinanzhof viittaa ensinnäkin asian Schröder käsittelyn aloittaneen ennakkoratkaisupyynnön mahdollisiin puutteisiin ja erityisesti siihen, ettei päätöksessä sen mukaan tuotu esiin suorituksen maksajan verovähennysoikeuden ja edunsaajan verovelvollisuuden välistä ”vastaavuusperiaatetta”. [33] Tämän seikan osalta katson komission tavoin, että vaikka todettaisiin, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen unionin tuomioistuimelle esittämä kansallinen oikeudellinen kehys olisi mainitussa asiassa ollut puutteellinen, ”Korrespondenzprinzipiin” tehdyn viittauksen mahdollinen puuttuminen ei vaikuta lainkaan ulkomailla asuvan verovelvollisen syrjivää verokohtelua koskevaan unionin oikeuteen perustuvaan analyysiin. Yhtäältä tämä periaate ei mitenkään liity siihen, että yksityiset elatussuoritukset määritetään edellä esitetyssä oikeuskäytännössä veronalaisen tulon luoneeseen toimintaan ”suoraan liittyväksi kuluksi”. Toisaalta ei ole syytä - eivätkä myöskään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tai Saksan hallitus mainitse menettelylle yhtäkään perustetta lukuun ottamatta jäljempänä 66 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa mainittuja seikkoja, jotka liittyvät yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin - perustella yksityisten suoritusten edunsaajan verokohtelulla sitä, että tällaisen suorituksen maksajia kohdellaan verotuksessa eri tavoin sen mukaan, ovatko nämä jäsenvaltiossa asuvia verovelvollisia vai eivät.

49. Toiseksi siitä Saksan veroviranomaisen väitteestä, johon Bundesfinanzhof viittaa ja jonka mukaan unionin tuomioistuin olisi tuomiossa Schröder ottanut kantaa vain vastikkeelliseen luovutukseen eikä ennakkoperintöön, minkä vuoksi ensiksi mainitussa tapauksessa olisi merkityksellistä erottaa toisistaan hankintamenot ja korot, en voi olla toteamatta, että väite on varsin hämmästyttävä. Unionin tuomioistuimen tuomion Schröder ja julkisasiamies Botin samassa asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen lukeminen paljastaa selvästi, että unionin tuomioistuin on mainitussa tuomiossa, aivan samoin kuin nyt käsiteltävässä asiassa, ottanut kantaa ennakkoperintöön liittyvään vastikkeettomaan luovutukseen. [34] Istunnossa Saksan hallitus totesi lisäksi itse selkeästi, että nämä kaksi asiaa ovat tosiasiallisesti samanlaisia.

50. Kolmanneksi veronalaisten tulojen lähdettä koskevista Bundesfinanzhofin epäilyksistä katson, ettei unionin oikeuden analyysin kannalta ole merkitystä sillä, että ennakkoperintönä luovutettu omaisuus on nyt käsiteltävässä asiassa osuus taloudellista toimintaa harjoittavasta henkilöyhtiöstä eikä kiinteistöistä, niin kuin asiassa Schröder. Molemmissa tapauksissa kyse on Saksassa veronalaista tuloa tuottavan omaisuuden luovutuksesta, eikä se, että tällaiset tulot ovat peräisin taloudellisesta toiminnasta eivätkä kiinteistövuokratulosta, mitenkään vaikuta niiden tässä käsiteltävään verokohteluun eikä etenkään ulkomailla asuvien verovelvollisten erilaiseen verokohteluun.

51. Bundesfinanzhof näyttää ennakkoratkaisupyynnössään moittivan Finanzgerichtiä siitä, ettei se ole ottanut huomioon sitä, että yksityiset elatussuoritukset on tarkoitettu kattamaan niiden saajien toimeentulotarpeet, minkä vuoksi suoritusten katsotaan kuuluvan luovutuksensaajan henkilökohtaiseen tilanteeseen, ja ne olisi siten otettava huomioon luovutuksensaajan asuinvaltiossa, eikä valtiolla, jonka alueella tulo on syntynyt, olisi velvollisuutta myöntää oikeutta vähennykseen. [35]

33 — Toisin sanoen edellä 12 kohdassa mainittu ”Korrespondenzprinzip”.

34 — Ks. tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 9, 12 ja myös 42 ja 43 kohta) ja, vielä selkeämmin, julkisasiamies Botin ratkaisuehdotus samassa asiassa (EU:C:2010:761), 20–23 kohta.

35 — Ks. edellä alaviitteessä 25 mainittu oikeuskäytäntö.

52. Myös Saksan hallitus väittää huomautuksissaan, että yksityisiä elatussuorituksia on pidettävä, samoin kuin Saksan oikeuskäytännössä, luonteeltaan henkilökohtaisina vähennyksinä, sillä ne perustuvat perhesiteisiin.[36] Saksan hallitus katsoo, että tällaista kansallisessa oikeudessa esitettyä yksityisten elatussuoritusten luokittelua olisi pidettävä ratkaisevana myös arvioitaessa tällaisten suoritusten verokohtelua unionin oikeuden kannalta. Koska välittömien verojen järjestelmää ei ole yhdenmukaistettu, kansallisella lainsäätäjällä ja tuomioistuimilla pitäisi sen mukaan olla mahdollisuus määrittää verovähennysten oikeudellinen luonne.

53. Kun tarkastellaan Bundesfinanzhofin esiin tuomaa seikkaa eli sitä, että yksityiset elatussuoritukset on tarkoitettu kattamaan edunsaajien toimeentulotarpeet, unionin tuomioistuin torjui tuomiossa Schröder Saksan hallituksen esittämät vastaavat väitteet ja on jo aiemmin todennut, ettei tämä seikka saata kyseenalaiseksi sitä, että oikeuskäytännössä tarkoitetun suoran yhteyden olemassaolo ei seuraa pelkästä kyseisen menon määrän ja veronalaisten tulojen välillä olevasta suhteesta vaan siitä, että meno liittyy erottamattomasti siihen toimintaan, joka tuottaa veronalaisia tuloja.[37]

54. Saksan hallituksen väitteestä, jonka mukaan nyt käsiteltävien vähennysten määrittely kansallisessa oikeudessa olisi välttämätöntä ottaa huomioon, sen sijaan huomautan, ettei millään kulun tai vähennyksen kansallisessa oikeudessa esitetyllä määritelmällä (määriteltiin se sitten henkilökohtaiseksi, ammatinharjoittamiseen liittyväksi tai muuksi), vaikka sillä kansallisella tasolla on merkitys, jonka kansallinen lainsäätäjä ja tuomioistuimet sille haluavat antaa, kuitenkaan voida perustella unionin oikeuden vastaista unionin kansalaisten syrjivää kohtelua heidän asuinpaikkansa perusteella.

55. On myös muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan siitä huolimatta, että jäsenvaltioilla on yhä toimivalta välittömän verotuksen alalla, niiden on kuitenkin toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeudessa asetettuja velvoitteita.[38]

56. Saksan hallitus esittää toissijaisesti, ettei nyt käsiteltävässä asiassa vähennettäväksi esitettyjen kulujen ja veronalaisten tulojen välillä olisi suoraa yhteyttä. Se katsoo, ettei elatussuoritusten ja kaupallisen toiminnan tuottojen ”suoran yhteyden” osoittamiseen riitä se, ettei Grünewald olisi voinut saada osuutta yhtiöstä, ellei hän olisi hyväksynyt elatussuorituksen maksuvelvoitetta. Tällaisen yhteyden toteamisen kannalta ratkaisevaa olisi se, että mainitut kulut on maksettu nimenomaan Saksassa veronalaisen taloudellisen toiminnan, toisin sanoen yrityksen johtamisen johdosta tai niillä on välitön yhteys tällaiseen taloudelliseen toimintaan.

57. Vastaavasti Ranskan hallituksen mukaan elatussuoritusten ja kyseessä olevien kaupallisen toiminnan tuottamien tulojen yhteyttä ei voida pitää suorana sen vuoksi, etteivät suoritukset sen mukaan ole yhteydessä nimenomaan tällaisiin kaupallisen toiminnan tuottamiin tuloihin. Ranskan hallitus viittaa kahteen unionin tuomioistuimen viimeaikaiseen tuomioon komissio v. Suomi[39] ja komissio v. Saksa,[40] joissa unionin tuomioistuin on sen mukaan täsmentänyt käsitteen ”suora yhteys” merkitystä ja ulottuvuutta.

36 — Saksan hallitus väittää erityisesti, että yksityisten elatussuoritusten henkilökohtainen luonne voidaan päätellä siitä, että niitä koskevat sopimukset kuuluvat perhe- ja perintöoikeuden piiriin, luovutuksen tarkoituksesta, joka on ikääntyvien vanhempien taloudellisen aseman turvaaminen, siitä, ettei suoritusta määritetä vastasuorituksen arvon vaan luovuttajan elatustarpeiden ja suoritusten maksajan maksukyvyn perusteella, sekä siitä, että osapuolia ohjaa ajatus perheen omistukseen luovutetun tuotannollisen toiminnan säilyttämisestä.

37 — Ks. tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 43 kohta).

38 — Ks. tuomio Schumacker (EU:C:1995:31, 21 kohta); tuomio Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio Conijn (C-346/04, EU:C:2006:445, 14 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 — Tuomio komissio v. Suomi (C-342/10, EU:C:2012:688).

40 — Tuomio komissio v. Saksa (C-600/10, C:2012:737).

58. On kuitenkin todettava, ettei ole syytä olla vahvistamatta seikkaa, jonka unionin tuomioistuin on tuomiossa Schröder todennut, toisin sanoen sitä, että mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että velvoite maksaa yksityisiä elatussuorituksia *seuraa*, toisin sanoen johtuu tai on saanut alkunsa, tuloa tuottavan omaisuuden luovutuksesta, tällaisen velvoitteen täyttämisestä aiheutuva kulu on suorassa yhteydessä mainitun omaisuuden hallinnointiin. [41]

59. Nyt käsiteltävässä asiassa, ja sillä varauksella, että kyseisten seikkojen tarkastaminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, näyttää kuitenkin siltä, että aivan samoin kuin asiassa Schröder velvoite maksaa yksityisiä elatussuorituksia seuraa veronalaisen tulon tuottavan yhtiön osuuden luovutuksesta. Osuuden luovutus ja suoritukset kuuluvat näet samaan sopimukseen, ja niiden välillä vallitsee vastaavuus. Bundesfinanzhof toteaa itse ennakkoratkaisupyynnössään, että ennakkoperintöä koskevan sopimuksen 2 kohdan mukaan osapuolet ovat sopineet, että elatussuoritukset olivat ”vastasuoritus” (Gegenleistung). Tämä osoittaa, että ellei Grünewald olisi hyväksynyt velvoitetta maksaa isälleen elatussuoritusta, hän ei olisi saanut osuutta henkilöyhtiöstä.

60. Toisaalta ”suoran yhteyden” olemassaolo tapauksissa, joissa omaisuutta luovutetaan ennakkoperintönä, käy ilmi Bundesfinanzhofin omasta oikeudellisesta luonnehdinnasta, joka koskee ennakkoperintöjärjestelmää. Kuten edellä 9 kohdassa todetaan, Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön mukaan yksityiset elatussuoritukset ovat luovutetun omaisuuden tuottamaa tuloa, jonka luovuttaja varaa itselleen mutta joka henkilön, jolle omaisuus on luovutettu, on kerrytettävä. Näin ollen elatussuoritus on käytännössä ainakin osin yhtenevä luovutetun omaisuuden tuottaman tulon kanssa. Tämä osoittaa, ettei vähennettäväksi esitettävän kulun (yksityinen elatussuoritus) ja veronalaisten tulojen (yhtiön osuuden tuottamien tulojen) välillä ole vain suoraa yhteyttä vaan myös todellinen vastaavuussuhde.

61. Ranskan hallituksen mainitsemien tuomioiden osalta unionin tuomioistuinta oli asiassa komissio v. Suomi pyydetty arvioimaan Suomen järjestelmän, jossa ulkomaisille eläkerahastoille maksettuja osinkoja verotettiin syrjivästi, yhteensopivuutta SEUT 63 artiklan kanssa. [42] Tuomiosta ei kuitenkaan mielestäni voi Ranskan hallituksen tavoin päätellä, että unionin tuomioistuin olisi tarkoittanut viitata yhdenmukaiseen kriteeriin eli lainsäätäjän tarkoitukseen, joka sen mukaan olisi korvannut aiemmassa oikeuskäytännössä luodun kulujen ja tulojen välittömän yhteyden kriteerin suoran yhteyden toteamisen perusteeksi. Tuomion 41–43 kohdassa unionin tuomioistuin ei näet ole luonut mitään uutta kriteeriä vaan ainoastaan torjunut Suomen hallituksen väitteen, jonka mukaan kotimaisia ja ulkomailla asuvia eläkerahastoja ei voitaisi rinnastaa toisiinsa suoran yhteyden puuttumisen vuoksi, ja todennut, että lainsäätäjä itse oli asianomaisessa kansallisessa säännöstössä luonut suoran yhteyden vähennettävän kulun (toisin sanoen vakuutussopimuksiin perustuvien vastuiden kattamiseen liittyvien kulujen) ja veronalaisten tulojen (toisin sanoen osinkojen) välille ottaakseen huomioon eläkerahastojen erityisen päämäärän, [43] joka on kotimaisille ja ulkomaisille eläkerahastoille yhteinen.

62. Asiassa komissio v. Saksa unionin tuomioistuinta pyydettiin sen sijaan arvioimaan sellaisen Saksan verojärjestelmän, jonka mukaan ulkomaiset eläkerahastot eivät voineet vähentää Saksassa saamistaan osingoista ja koroista eräitä kuluja, joiden komissio katsoi olevan suorassa yhteydessä kyseessä oleviin tuloihin, yhteensopivuutta SEUT 63 artiklan kanssa. Toisin kuin Ranskan hallitus näyttää katsovan, unionin tuomioistuin ei mainitussa asiassa antamassaan tuomiossa kuitenkaan muuttanut tuomiossa Schröder omaksumaansa näkökantaa, johon se päinvastoin perusti tuomionsa, [44] vaan ainoastaan hylkäsi komission kanteen, koska komissio ei ollut täyttänyt todistustaakkaansa eikä kyennyt

41 — Ks. edellä 45 kohta ja tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 45, 46 ja 49 kohta).

42 — Vaikka kotimaiset eläkerahastot saattoivat vähentää verotuksessa kuluja, jotka olivat johtuneet vakuutussopimuksiin perustuvista vastuista, mikä käytännössä merkitsi saatujen osinkojen verovapautta, samaa mahdollisuutta ei suotu ulkomaisille eläkerahastoille. Ks. tuomio komissio v. Suomi (EU:C:2012:688, 25 ja 26 kohta).

43 — Unionin tuomioistuimen mukaan kyseisenä päämääränä oli vakuutussopimuksiin perustuvien tulevaisuudessa realisoituvien vastuiden kattamiseksi tehtävä pääomien kerääminen, joka toteutetaan sellaisten sijoitusten avulla, jotka tuottavat muun muassa osinkotuloa, ks. tuomio komissio v. Suomi (EU:C:2012:688, 42 kohta).

44 — Tuomio komissio v. Saksa (EU:C:2012:737, 17 kohta).

todistamaan jäsenyysvelvoitteiden täyttämättä jättämistä. Erityisesti unionin tuomioistuin moitti komissiota siitä, ettei se ollut riittävästi osoittanut, että kulut (pankki- ja varainsiirtokulut sekä henkilöstökulut), joiden se katsoi olevan suorassa yhteydessä veronalaisiin tuloihin (osinkoihin ja korkoihin), olivat nimenomaisesti välttämättömiä kyseessä olevien tulojen saamiseksi. Toisin sanoen, tuomiossa Schröder käytetyn käsitteistön mukaan komissio ei kyennyt riittävästi todistamaan, että kyseessä olevat kulut olisivat seuranneet tai johtuneet veronalaisia tuloja tuottavasta toiminnasta.

63. Saksan hallitus vetoaa myös siihen, että jos myös Grünewaldin asuinjäsenvaltio ottaisi hänen maksamansa yksityiset elatussuoritukset huomioon vähennettävänä tulona, olisi olemassa vaara, että suoritukset otettaisiin huomioon kahteen kertaan, mikä johtaisi ulkomailla asuvan verovelvollisen suotuisampaan kohteluun jäsenvaltiossa asuvaan verovelvolliseen verrattuna. Sillä, että tällainen vaara mahdollisesti on olemassa, mikä nyt käsiteltävässä asiassa tuntuu melko teoreettiselta, ei kuitenkaan voida perustella ulkomailla asuvien verovelvollisten syrjivää kohtelua. Niin jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annetussa neuvoston direktiivissä 77/799/ETY,[45] joka oli voimassa oikeusriidan kohteena olevan ajanjakson aikana, kuin hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/779/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetussa neuvoston direktiivissä 2011/16/EU[46] säädetään tietojenvaihdosta asianomaisten veroviranomaisten välillä siten, että Saksan valtiovarainministeriö voi ilmoittaa rajoitetusti verovelvollisen asuinvaltiolle kyseisen verovelvollisen esittämästä vähennysvaatimuksesta, jotta voitaisiin välttää menojen vähentäminen kahteen kertaan.[47]

64. Lopuksi Ranskan hallitus esittää toissijaisesti, että mikäli unionin tuomioistuin katsoo sellaisen kansallisen lainsäädännön, jolla ulkomailla asuvalta verovelvolliselta evätään maksettujen yksityisten elatussuoritusten vähennysoikeus, olevan SEUT 63 artiklan vastainen, vähentämisoikeuden ei pitäisi koskea tällaisen verovelvollisen kokonaistuloa valtiossa, joka ei ole tämän asuinvaltio, vaan se olisi myönnettävä ainoastaan suoritukseen suorassa yhteydessä olevista, toimintaan liittyviksi luokiteltavista tuloista ja siten nyt käsiteltävässä asiassa yksinomaan niistä tuloista, jotka Grünewald sai Saksassa osuudestaan henkilöyhtiössä.

65. Tästä katson kuitenkin, samoin kuin komissio istunnossa esittämässään kannassa, että mikäli valittu menettelytapa ei johda siihen, että jäsenvaltiossa asuvaa ja ulkomailla asuvaa verovelvollista kohdellaan eri tavalla, kansallisten veroviranomaisten tehtävä on päättää täsmällisistä menetelmistä, joilla vähennykset lasketaan, tai siitä, mistä tulosta vähennys tehdään.

2. Yleistä etua koskeva pakottava syy

66. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus voidaan hyväksyä ainoastaan, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä.[48] Asiassa Schröder Saksan hallitus ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin eivät vedonneet mihinkään yleistä etua koskevaan pakottavaan syyhyn,[49] mutta nyt käsiteltävässä asiassa tällaisia syitä esitetään kaksi.

45 — EYVL L 336, s. 15.

46 — EUVL L 64, s. 1.

47 — Ks. vastaavasti myös tuomio Centro Equestre da Lezíria Grande (EU:C:2007:96, 36 kohta) ja tuomio van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, 55 kohta).

48 — Ks. esim. tuomio DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 — Ks. tuomio Schröder (EU:C:2011:198, 48 kohta).

a) Jäsenvaltioiden verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttäminen

67. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohtii ennen kaikkea, voidaanko sitä, että ulkomailla asuvalta verovelvolliselta evätään mahdollisuus vähentää elatussuoritukset, jotka tämä on velvollinen maksamaan, perustella tavoitteella säilyttää jäsenvaltioiden verotusvallan tasapainoinen jako alueperiaatteen mukaisesti. Viitaten edellä mainittuun Korrespondenzprinzipiin,[50] jonka vuoksi nyt käsiteltävää kansallista lainsäädäntöä ei voida sen mukaan arvioida unionin oikeuden kannalta ottamatta huomioon elatussuoritusten edunsaajan verotuksellista asemaa, mainittu tuomioistuin pohtii, voiko valtio, josta tulot ovat peräisin, säilyttää verolainsäädäntönsä sellaisena, että oikeus vähennykseen evätään ulkomailla asuvalta verovelvolliselta siinä tapauksessa, ettei edunsaajan verottaminen olisi mahdollista objektiivisista syistä, kuten esimerkiksi siinä tapauksessa, että tämä asuu ulkomailla.

68. Tästä on muistettava, että toisaalta jäsenvaltioiden verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttäminen on oikeutettu, unionin tuomioistuimen tunnustama tavoite ja että toisaalta vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että unionin yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.[51]

69. Nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin ensinnäkin huomattava, ettei ennakkoratkaisupyynnössä eikä mistään muustakaan asiakirja-aineiston osasta käy ilmi, ettei suorituksia, jotka Grünewald on maksanut edunsaajana olevalle isälleen, voitaisi verottaa Saksassa. Mikään ei osoita, että hänen isänsä asuisi Saksan ulkopuolella tai ettei hänen tulojaan voitaisi verottaa mistään muustakaan syystä. Näin ollen näyttää siltä, että esitetty argumentti on hypoteettinen eikä sillä, edellyttäen tietenkin, ettei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäväksi kuuluvassa tarkastuksessa ilmene muuta, missään tapauksessa voida perustella Grünewaldin tässä käsiteltävässä asiassa konkreettisesti kokemaa syrjivää kohtelua.

70. Toiseksi, ja kaikissa tapauksissa, kuten edellä 48 kohdassa on todettu, Korrespondenzprinzipistä[52] riippumatta, elatussuoritusten saajan verokohtelulla ei voida perustella ulkomailla asuvan verovelvollisen syrjintää. Nyt käsiteltävässä lainsäädännössä, erityisesti EStG:n 50 §:ssä, kielletään yleisesti kaikkien ”erityismenojen” vähentämisoikeus, mikäli niiden maksaja on rajoitetusti verovelvollinen. Näin ollen yksityisten elatussuoritusten vähentämisoikeus evätään ulkomailla asuvalta verovelvolliselta kaikissa tapauksissa ja riippumatta niin edunsaajan asuinpaikasta kuin siitä, maksaako edunsaaja näistä suorituksista veroa. Tällaisen lainsäädännön päämääränä ei millään tavoin ole verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttäminen, eikä lainsäädäntöä missään tapauksessa voida pitää päämäärän saavuttamisen kannalta oikeasuhteisena toimena.

b) Kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus

71. Saksan hallitus ilmoittaa tukeutuvansa samoihin väitteisiin, joihin Bundesfinanzhof viittasi esittäessään jäsenvaltioiden verotusvallan tasapainoista jakoa koskevat epäilyksensä, ja esittää nyt käsiteltävän verokohtelun perusteena myös tarpeen säilyttää kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus. Saksan hallituksen mukaan Korrespondenzprinzipin ja siitä seuraavan suoritusten maksajalta saajalle tapahtuvan veronmaksukyvyn siirron[53] vuoksi yksikköä, jonka puitteissa sukupolvien välinen perinnön luovutus tapahtuu (Generationennachfolgeverbund) ja jonka yhteydessä ennakkoperintö luovutetaan (nyt käsiteltävässä asiassa vanhemmat ja kaksi poikaa), olisi pidettävä

50 — Ks. edellä 12 kohta.

51 — Ks. tuomio DMC (EU:C:2014:20, 46 ja 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 — Ennakkoratkaisupyyntöpäätöksessään Bundesfinanzhof viittaa tuomioon Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446). Viittaus vaikuttaa minusta kuitenkin asiaankuulumattomalta, sillä mainittu asia koski sitä, ettei toisessa jäsenvaltiossa maksettua elatusapua voitu vähentää, ja siten kahden erilaisen verolainsäädännön välistä suhdetta (ks. erityisesti 35 kohta), kun taas kysymys elatussuoritusten vähennysoikeudesta ja edunsaajan *vastaavasta* verotuksesta koskee yksinomaan Saksan verojärjestelmää.

53 — Ks. edellä 10 ja 12 kohta.

verotuksellisena yksikkönä ja verotettava niin ollen yhdenmukaisesti.[54] Saksan hallitus katsoo, että jos oikeus yksityisten elatussuoritusten vähentämiseen myönnettäisiin Saksassa, vaikka tällaisia suorituksia koskevaa veroa ei samalla perittäisi edunsaajalta, verotuksellinen yksikkö saisi kaksinkertaisen hyödyn, mikä vaarantaisi Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuuden.

72. Tältä osin on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu tarpeen säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus olevan yleistä etua koskeva pakottava syy.[55] Jotta tähän tarpeeseen tukeutuva oikeuttamisperuste voitaisiin hyväksyä, on selvitettävä, että kyseinen verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden.[56] Tällaista suoraa yhteyttä ei ole esimerkiksi, kun kyse on erillisistä verotuksista tai eri verovelvollisten verokohtelusta.[57]

73. Nyt käsiteltävässä asiassa on kuitenkin ilmeistä, että verokohtelu koskee eri verovelvollisia, toisin sanoen yhtäältä yksityisten elatussuoritusten maksajaa, jolla, mikäli hän asuu jäsenvaltiossa, on oikeus vähentää tällaiset suoritukset, ja toisaalta edunsaajaa, joka Korrespondenzprinzipin mukaisesti maksaa suorituksista veroa.

74. Saksan hallitus katsoo kuitenkin, että oikeuskäytännössä edellytetty verotuksellisen edun ja veron maksamisen suora yhteys voi olla olemassa siitä huolimatta, että kyseessä ovat eri verovelvolliset, sillä Korrespondenzprinzipin nojalla ”Generationennachfolgeverbundia” kohdellaan verotuksellisena yksikkönä.

75. Tämä väite ei vakuuta lainkaan.

76. Ensinnäkin väite näyttää minusta olevan ilmeisessä ristiriidassa Saksan hallituksen esittämien - edellä 56 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa käsiteltyjen - huomautusten kanssa, joiden mukaan vähennettäväksi vaadittujen kulujen (yksityinen elatussuoritus, josta edunsaaja maksaa veroa) ja veronalaisten tulojen välillä ei olisi suoraa yhteyttä. Mikäli väitetään, ettei vähennettävien kulujen ja veronalaisten tulojen välillä ole suoraa yhteyttä, ihmettelen, kuinka on mahdollista väittää, että verotuksellisen edun ja veron maksamisen välillä olisi tällainen yhteys.

77. Toiseksi se on ristiriidassa Saksan veroviranomaisen käytännön kanssa, sillä käsiteltävän verolainsäädännön mukaisesti se ei kohtele Generationennachfolgeverbundia verotuksellisena yksikkönä aina vaan ainoastaan siinä tapauksessa, että suorituksen maksava verovelvollinen asuu Saksassa. Ainoastaan siinä tapauksessa suoritusten verotuksen ja niiden vähentämisen välillä on vastaavuussuhde. Toisaalta yksityisten elatussuoritusten vähentämisoikeus evätään ulkomailla asuvalta verovelvolliselta EStG:n 50 §:n nojalla kaikissa tapauksissa riippumatta siitä, verotetaanko suorituksia Saksassa vai ei.

78. Lisäksi Saksan hallitus itse myönsi istunnossa, että jos suoritusten saaja asuu ulkomailla – mikä vaikuttaa, kuten edellä on todettu, nyt käsiteltävässä asiassa melko hypoteettiselta olettamukselta –, yksityisten elatussuoritusten vähentämisoikeus myönnetään jäsenvaltiossa asuvalle suorituksen maksavalle verovelvolliselle siinäkin tapauksessa, ettei mainittuja suorituksia veroteta Saksassa, mikäli tämä esittää suoritusten edunsaajan asuinjäsenvaltion antaman todistuksen, josta käy ilmi, että suoritukset ovat veronalaisia tässä jäsenvaltiossa.

54 — Saksan hallituksen mukaan myös vastaavissa, kuten konserneja koskevissa tapauksissa, unionin tuomioistuin on tunnustanut eri verovelvolliset samaksi verotukselliseksi yksiköksi. Saksan hallitus viittaa erityisesti tuomioon Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659).

55 — Ks. esim. tuomio Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484 42 kohta) ja tuomio Papillon (EU:C:2008:659, 43 kohta).

56 — Ks. esim. tuomio Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, 92 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 — Ks. tuomio DI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tämän seikan osalta viittaan myös ratkaisuehdotukseeni komissio v. Portugali (C-493/09, EU:C:2011:344), 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

79. Näistä huomautuksista käy mielestäni ilmi, että toisin kuin Saksan hallitus esittää, Korrespondenzprinzipistä ei johdu mitään sellaista johdonmukaisuutta, joka olisi säilytettävä kansallisessa verojärjestelmässä ja jolla ulkomailla asuvaa verovelvollista syrjivä kohtelu voitaisiin perustella.

80. Tästä mielestäni seuraa, ettei yksikään esitetyistä perusteista ole sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla edellä todettu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittaminen voitaisiin perustella.

V **Ratkaisuehdotus**

81. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalla verovelvollisella – mutta ei ulkomailla asuvalla verovelvollisella – on oikeus vähentää maksamansa yksityiset elatussuoritukset, jotka liittyvät kyseisen jäsenvaltion alueella olevan tuloa tuottavan omaisuuden luovutukseen ennakkoperintönä, jos näiden eläkkeiden maksamisesta annettu sitoumus johtuu kyseisen omaisuuden luovutuksesta, vaikka mainitussa lainsäädännössä säädetään, että vähennystä vastaa jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollisen suoritusten vastaanottajan velvollisuus maksaa suorituksista vero.