



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

24 päivänä helmikuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Pääomien vapaa liikkuvuus — Välitön verotus — Tulovero —
Sellaisten elatussuoritusten vähennyskelpoisuus, jotka on maksettu vastineena ennakkoperinnöstä —
Vähennyksen epäminen ulkomailla asuvilta verovelvollisilta

Asiassa C-559/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 14.5.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 30.10.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Dortmund-Unna

vastaan

Josef Grünewald,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, varapresidentti K. Lenaerts, jaostojen puheenjohtajat A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilesić, A. Ó Caoimh ja J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari) sekä tuomarit A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašiūnas ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.9.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Finanzamt Dortmund-Unna, asiamiehenään S. Lorenz,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään D. Colas ja J.-S. Pilczer,
- Euroopan komissio, asiamiehinään G. Braun ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 18.11.2014 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 63 artiklan tulkintaa.
- 2 Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Finanzamt Dortmund-Unna (Dortmund-Unnan veroviranomainen, jäljempänä Finanzamt) ja Josef Grünewald ja jossa on kyse siitä, että Finanzamt on evännyt Grünewaldilta oikeuden vähentää hänen ennakkoperintönä saamistaan siviiliyhtiön osuuksista peräisin olevien tulojen verotuksessa elatussuorituksia, jotka hän on maksanut vanhemmilleen vastineena kyseisestä yhtiöosuuksien luovutuksesta, sillä perusteella, että hän ei asu Saksassa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

- 3 Saksan tuloverolain (Einkommensteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (BGBl. 2002 I, s. 4210; jäljempänä EStG), 1 §:n mukaan luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Saksassa, ovat yleisesti tuloverovelvollisia, kun taas luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka ei ole Saksassa, ovat rajoitetusti tuloverovelvollisia saamistaan EStG:n 49 §:ssä tarkoitetuista kotimaisista tuloista.

- 4 EStG:n 10 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Erityismenoja ovat seuraavat menot silloin, kun ne eivät ole elinkeinomenoja eivätkä tulonhankkimismenoja:

--

1a. erityisistä velvoitteista johtuvat toistuvaissuoritukset ja pysyvät rasitteet, joilla ei ole taloudellista yhteyttä verotettavaan tuloon sisältymättömiin tuloihin --”

- 5 EStG:n 49 §:ssä tarkoitettuihin tuloihin kuuluvat Saksassa harjoitetusta elinkeinotoiminnasta saatavat tulot.

- 6 EStG:n 50 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Rajoitetusti verovelvolliset saavat vähentää elinkeinomenoja (4 §:n 4–8 momentti) ja tulonhankkimismenoja (9 §) vain siltä osin kuin ne ovat taloudellisessa yhteydessä Saksasta saatuihin tuloihin. -- 10 §:ää [ja sitä seuraavia pykälä] ei sovelleta.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 7 Grünewald ja hänen veljensä saivat ennakkoperinnönjaon yhteydessä isältään 17.1.1989 allekirjoitetulla luovutussopimuksella kumpikin 50 prosentin yhtiöosuuden Saksassa sijaitsevasta puutarha-alan siviiliyhtiöstä (Gesellschaft bürgerlichen Rechts). Vastineena näistä luovutuksista luovutuksensaajien oli maksettava isälleen tai vanhemmilleen kyseisen sopimuksen 2 artiklassa selostetut elatussuoritukset.
- 8 Grünewald, joka asuu toisessa jäsenvaltiossa kuin Saksan liittotasavallassa ja jolla ei ole kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa Saksassa, sai vuosina 1999–2002 mainitun yhtiöosuuden tuottamia elinkeinotuloja. Lisäksi hän sai Saksasta muita tuloja.

- 9 Finanzamt katsoi, että Grünewald oli rajoitetusti verovelvollinen, ja epäsi häneltä EStG:n 50 §:n säännösten perusteella mahdollisuuden vähentää hänen Saksassa verotettavista tuloistaan hänen Saksassa asuville vanhemmilleen maksamansa elatussuoritukset.
- 10 Finanzgericht Münster (Münsterin verotusasioita käsittelevä tuomioistuin) hyväksyi ratkaisullaan Grünewaldin tästä päätöksestä nostaman kanteen.
- 11 Finanzamt on vaatinut Bundesfinanzhofia (liittovaltion ylin verotuomioistuin) kumoamaan tämän ratkaisun ja hylkäämään kyseisen kanteen.
- 12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Finanzamt menetteli asiassa sovellettavan kansallisen säännösten mukaan asianmukaisesti evätessään kyseisten elatussuoritusten vähennysoikeuden laskettaessa tuloveron perustetta Grünewaldin rajoitetun verovelvollisuuden perusteella. Hän voi vähentää elinkeinomenoja ja tulonhankkimismenoja, joilla on taloudellinen yhteys kotimaisiin tuloihin, mutta ei mainittujen elatussuoritusten kaltaisia erityismenoja.
- 13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että sillä on epäselvyyttä tämän verojärjestelmän yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa. Unionin tuomioistuin on tuomiossaan Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198) kylläkin katsonut, että kyseessä on SEUT 63 artiklassa taatun pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus, kun kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella asuvat verovelvolliset eivät saa vähentää maksamiaan yksityisiä elatussuorituksia, jotka liittyvät kyseisestä jäsenvaltiosta saatuihin kiinteistövuokratuloihin, vaikka vastaavat maksut ovat yleisesti verovelvollisten maksamina vähennyskelpoisia. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että mainitussa tuomiossa Schröder (EU:C:2011:198) unionin tuomioistuin ei lausunut – koska siltä ei tiedusteltu tätä – siitä, onko otettava huomioon se, että kyseinen kansallinen verojärjestelmä perustui niin kutsuttuun vastaavuusperiaatteeseen (Korrespondenzprinzip), jonka mukaan silloin, kun elatussuorituksen maksavalla henkilöllä on oikeus vähentää tällainen suoritus verotuksessa, kyseisen suorituksen saajaa on verotettava siitä.
- 14 Näissä olosuhteissa Bundesfinanzhof päätti lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

”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) suoritusten saajalle?

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus

- 15 On todettava, että tuomiossa Schröder (EU:C:2011:198) oli kyseessä kansallinen lainsäädäntö, jonka soveltaminen on nyt käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön kohteena. Unionin tuomioistuin totesi tuossa tuomiossa, että SEUT 63 artiklaa, jossa kielletään pääomien liikkuvuuden rajoitukset, on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen saa kylläkin vähentää sellaiselle vanhemmalleen, joka on siirtänyt hänelle kyseisen valtion alueella sijaitsevia kiinteistöjä, maksamansa elatussuoritukset (eläkkeet) näiden kiinteistöjen tuottamista vuokratuloista, mutta jossa ei myönnetä tällaista vähennysoikeutta ulkomaille asuvalle verovelvolliselle, jos näiden suoritusten maksamisesta annettu sitoumus johtuu edellä mainittujen kiinteistöjen siirrosta.

- 16 Tosiseikat ja oikeudelliset seikat, joiden vuoksi kansallinen tuomioistuin pitää nyt esitettyä ennakkoratkaisupyyntöä tarpeellisenä, koskevat kahta seikkaa eli ensinnäkin sitä, että nyt käsiteltävässä asiassa tulot, joista ulkomailla asuvaa verovelvollista verotetaan, ovat peräisin yhtiöosuuksista eivätkä kiinteistöjen vuokrauksesta, ja toisaalta pääasiassa kyseessä oleva kansallinen verojärjestelmä perustuu vastaavuusperiaatteeseen, jonka mukaan suorituksen maksajan saaman vähennyksen on vastattava tästä suorituksesta peräisin olevien tulojen saajalta kannettavaa veroa.
- 17 Näissä olosuhteissa on katsottava, että kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään kysymyksellään pääasiallisesti, onko SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan ulkomailla asuvalta verovelvolliselta, joka on saanut tässä jäsenvaltiossa elinkeinotuloja, jotka ovat peräisin sellaisen yhtiön toiminnasta, jonka osuudet hänen vanhempansa on siirtänyt hänelle ennakkoperintönä, evätään oikeus vähentää näistä tuloista hänen tälle vanhemmalleen vastineena kyseisestä ennakkoperinnöstä maksamansa elatussuoritukset, vaikka tässä säännöstössä myönnetään kyseinen vähennys kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle verovelvolliselle sillä perusteella, että elatussuoritusten saajaa verotetaan näistä suorituksista.
- 18 Tässä yhteydessä on muistutettava ensinnäkin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perinnöt ja lahjoitukset ovat SEUT 63 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (ks. vastaavasti mm. tuomio Schröder, EU:C:2011:198, 26 kohta). Näin ollen on katsottava, että kyseessä oleva yhtiön, jonka kotipaikka on Saksassa, osuuksien siirto ennakkoperintönä toisessa jäsenvaltiossa asuvalle luonnolliselle henkilölle kuuluu SEUT 63 artiklan soveltamisalaan.
- 19 Toiseksi toimenpiteisiin, jotka SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät jäsenvaltion toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että ulkomailla asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia kyseiseen jäsenvaltioon tai säilyttämään sinne tekemiään sijoituksia (ks. mm. tuomio Schröder, EU:C:2011:198, 30 kohta).
- 20 Pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön osalta on todettava, että luonnollinen henkilö, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka ei ole Saksassa, on EStG:n 49 §:n mukaan tuloverovelvollinen tässä jäsenvaltiossa tuloista, jotka ovat peräisin sellaisen yhtiön Saksassa harjoittamasta liiketoiminnasta, jonka osuuksia hän omistaa. Toisin kuin Saksassa asuva verovelvollinen, tällainen ulkomailla asuva verovelvollinen ei voi EStG:n 50 §:n nojalla rajoitetusti eli ainoastaan Saksasta saamistaan tuloistaan verovelvollisena vähentää näistä tuloista Grünewaldin ennakkoperinnön yhteydessä maksamien suoritusten kaltaisia elatussuorituksia EStG:n 10 §:n 1 momentin 1a kohdassa tarkoitettuna erityismenona. Ulkomailla asuvien epäsuotuisampi verokohtelu voi saada heidät luopumaan ottamasta vastaan osuuksia Saksassa sijaitsevista yhtiöistä ennakkoperintönä. Se voi myös saada Saksassa asuvat henkilöt luopumaan nimeämästä ennakkoperinnön saajiksi muussa jäsenvaltiossa kuin Saksan liittotasavallassa asuvia henkilöitä (ks. vastaavasti tuomio Schröder, EU:C:2011:198, 32 kohta).
- 21 Tällainen lainsäädäntö on siten pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.
- 22 Kolmanneksi on muistutettava, että on totta, että SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan SEUT 63 artikla ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta kohdella verolainsäädännössään eri tavoin verovelvollisia, jotka eivät ole samassa tilanteessa heidän asuinpaikkansa perusteella (tuomio Schröder, EU:C:2011:198, 34 kohta).
- 23 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa sallittu erilainen kohtelu on kuitenkin erotettava SEUT 65 artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä tai peitelystä rajoittamisesta. Jotta pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten kansallisten verosäännösten, joissa tehdään ero kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten välillä, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on

koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa, tai sen on oltava oikeutettua yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. mm. tuomio Schröder, EU:C:2011:198, 35 kohta).

Tilanteiden rinnastettavuus

- 24 On tutkittava, onko ulkomailla asuvien tilanne rinnastettavissa jäsenvaltiossa asuvien tilanteeseen pääasian olosuhteissa.
- 25 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiossa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät yleisesti ottaen ole rinnastettavissa toisiinsa välittömien verojen alalla, koska ulkomailla asuvan jäsenvaltiosta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän saa pääasiallisesti asuinpaikastaan, ja koska ulkomailla asuvan kokonaistulojen ja henkilökohtaisen ja perhetilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, joka yleensä on hänen tavanomainen asuinpaikkansa (ks. mm. tuomio Schröder, EU:C:2011:198, 37 kohta).
- 26 Lisäksi se, ettei jäsenvaltio anna ulkomailla asuville henkilöille tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää tässä jäsenvaltiossa asuville, ei yleensä ole syrjivää, koska maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulolähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyyn tai henkilökohtaisen ja perhetilanteen osalta (ks. mm. tuomio Schröder, EU:C:2011:198, 38 kohta).
- 27 Asian laita on kuitenkin toisin yhtäältä tilanteessa, jossa ulkomailla asuva ei saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiostaan vaan saa olennaisen osan verotettavista varoistaan kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa harjoitetusta toiminnasta (ks. vastaavasti tuomio Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 36 kohta).
- 28 Näin ollen on niin, että mikäli nyt käsiteltävässä asiassa osoittautuisi, mikä on kansallisen tuomioistuimen asiana selvittää, että Grünewaldin Saksasta vuosina 1999–2002 saamat tulot olivat olennainen osa hänen kokonaistulojaan kyseisenä ajanjaksona, asianomaisen tilanteen olisi katsottava olevan objektiivisesti rinnastettavissa tässä jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen tilanteeseen.
- 29 Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että jäsenvaltiossa asuvat ja ulkomailla asuvat ovat sellaisten menojen osalta, jotka liittyvät suoraan sellaiseen toimintaan, josta on syntynyt kyseisessä jäsenvaltiossa veronalaista tuloa, toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa (ks. mm. tuomio Schröder, EU:C:2011:198, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 30 Tästä toiminnasta aiheutuvilla menoilla on näin ollen suora yhteys kyseiseen toimintaan ja ne ovat siten tarpeellisia sen harjoittamista varten (ks. vastaavasti tuomio Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, 9 ja 27 kohta ja tuomio Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, 25 kohta).
- 31 Näissä olosuhteissa on niin, että jos Grünewaldin Saksassa kyseisinä vuosina saamat tulot eivät olleet olennainen osa hänen kokonaistulojaan, voidaan katsoa, että kyseisen verovelvollisen tilanne rinnastuu Saksassa asuvan verovelvollisen tilanteeseen vain, jos on katsottava, että asianomaisen maksamansa elatussuoritukset ovat meno, joka liittyy suoraan sellaisen Saksaan sijoittautuneen yhtiön toiminnasta saataviin tuloihin, jonka osuudet on siirretty hänelle ennakoperintönä.
- 32 On muistutettava, että viime kädessä kansallisen tuomioistuimen, jonka yksinomaiseen toimivaltaan pääasian tosiseikkojen arviointi ja kansallisen lainsäädännön tulkinta kuuluvat, on päätettävä, onko näin. Ennakkoratkaisuasiassa unionin tuomioistuin, jonka tehtävänä on antaa kansallista tuomioistuinta hyödyttäviä vastauksia, on kuitenkin toimivaltainen antamaan pääasian asiakirjojen ja

sille esitettyjen huomautusten perusteella ohjeita, joiden avulla kansallinen tuomioistuin voi antaa ratkaisun (ks. mm. tuomio Alakor Gabonatermeló és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 33 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuimelle toimitetuista tiedoista käy ilmi, että sitoumus maksaa pääasiassa kyseessä olevia elatussuorituksia johtuu suoraan sen yhtiön osuuksien luovutuksesta, jonka harjoittamasta puutarha-alan toiminnasta Saksassa verotettavat tulot ovat peräisin, ja tämä sitoumus, jonka kansallinen tuomioistuin on todennut olevan vastasuoritus ennakkoperinnöstä, oli kyseisen ennakkoperinnön saamisen välttämätön edellytys. Jos todella olisi näin, Grünewaldin tilanteen olisi katsottava rinnastuvan Saksassa asuvan verovelvollisen tilanteeseen.
- 34 Tätä arviointia ei voida asettaa kyseenalaiseksi näkemyksillä, jotka on esitetty tältä osin ennakkoratkaisupyyntöissä tai Saksan hallituksen unionin tuomioistuimelle esittämässä huomautuksissa.
- 35 Ensinnäkin on todettava, että ulkomailla asuvalle verovelvolliselle aiheutuneiden menojen ja hänen kyseisessä jäsenvaltiossa verotettavien tulojensa välinen yhteys ei voi olla riippuvainen tällä tavoin siirretystä omaisuudesta peräisin olevien tulojen luonteesta. Vaikka tuomion Schröder (EU:C:2011:198) taustalla olevassa asiassa kyseiset tulot olivat peräisin ennakkoperintönä siirrettyjen kiinteistöjen vuokrauksesta, kun taas nyt käsiteltävässä asiassa kyseiset tulot ovat peräisin puutarha-alan toimintaa harjoittavan yhtiön osuuksista, ja vaikka kyseiset tulot näin ollen kuuluvat eri verotusluokkiin, tästä ei kuitenkaan seuraa, että pääasiassa aiheutuneiden menojen ja kyseessä olevien tulojen välinen yhteys olisi luokiteltava eri tavalla, koska mainittujen tulojen luonteella ei ole tältä osin merkitystä.
- 36 Toiseksi on todettava, että vaikka oletettaisiin, että Grünewaldin maksamien elatussuoritusten kaltaisten suoritusten määrä määritetään maksajan maksukyvyn perusteella ja edunsaajan elatustarpeiden perusteella, on kuitenkin niin, että tämän tuomion 29 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettun suoran yhteyden olemassaolo ei seuraa kyseisen menon määrän ja verotettavien tulojen välillä olevasta vastaavuussuhteesta vaan siitä, että tämä meno liittyy erottamattomasti siihen toimintaan, joka tuottaa verotettavia tuloja (ks. vastaavasti tuomio Schröder EU:C:2011:198, 43 kohta).
- 37 Kolmanneksi on selvää, että nyt käsiteltävässä asiassa samoin kuin tuomion Schröder (EU:C:2011:198) taustalla olleessa asiassa ulkomailla asuva verovelvollinen ei maksanut elatussuorituksia omaisuuserän vastikkeellisen siirron vaan vastikkeettoman ennakkoperintönä toteutetun siirron yhteydessä. Tässä yhteydessä kyseisen siirron vastikkeettomuus tekee tehottomaksi kansallisen tuomioistuimen esiin tuoman argumentin, jonka mukaan tapauksessa, jossa omaisuutta hankitaan vastiketta vastaan, kyseisten elatussuoritusten pitäisi olla vähennykelpoisia vain siten, että hankintakulut ja korot erotetaan toisistaan. Joka tapauksessa tällainen väite koskee vähennyksen määrää eikä vähennysoikeuden olemassaoloa, josta ainoastaan on kyse nyt käsiteltävässä asiassa.
- 38 Näissä olosuhteissa kansallisella säännöstöllä, jossa ulkomailla asuvilta evätään tuloverotuksessa oikeus vähentää pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa maksetut elatussuoritukset mutta jossa sitä vastoin myönnetään kyseinen vähennysoikeus kotimaassa asuville, vaikka ulkomailla asuvien ja kotimaassa asuvien tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavissa, rikotaan SEUT 63 artiklaa, jos vähennysoikeuden epäämistä ei voida oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä.

Yleistä etua koskevat pakottavat syyt

- 39 Ensinnäkin on selvitetävä, kuten kansallinen tuomioistuin tiedustele, voidaanko pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu oikeuttaa tarpeella säilyttää jäsenvaltioiden välinen verotusvallan tasapainoinen jako, niin kuin Saksan hallitus väittää.

- 40 Tässä yhteydessä on yhtäältä muistettava, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen on unionin tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite. Toisaalta vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että Euroopan unionin toteuttamien yhtenäistämistä tai yhdenmukaistamistoimien puuttuessa jäsenvaltioilla on edelleen toimivalta sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista erityisesti kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi (tuomio DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, 46 ja 47 kohta).
- 41 Pääasian kaltaisissa olosuhteissa kyseistä säännöstöä ei oikeuteta tällä perusteella.
- 42 Aluksi on todettava, että vaikka tämän tuomion 13 kohdassa mainitun vastaavuusperiaatteen (Korrespondenzprinzip) nojalla kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännössä evätään ulkomailla asuvalta maksajalta oikeus vähentää hänen maksamansa elatussuoritukset siksi, että suoritusten saajaa ei voida verottaa näistä suorituksista peräisin olevista tuloista erityisesti, koska myös hän asuu ulkomailla, tämä kansallisen tuomioistuimen ja Saksan hallituksen esittämä argumentti vaikuttaa, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 69 kohdassa, joka tapauksessa hypoteettiselta eikä vastaa millään tavalla pääasian olosuhteita.
- 43 Tämän jälkeen on todettava, että elatussuoritusten vähennysoikeuden epääminen ulkomailla asuvalta maksajalta, joka on rajoitetusti tuloverovelvollinen, seuraa EStG:n 50 §:stä riippumatta suoritusten saajan asuinpaikasta ja siitä, verotetaanko saajaa näistä suorituksista vai ei.
- 44 Näin ollen ei ole mitään perusteita katsoa, että pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä pyritään säilyttämään jäsenvaltioiden välinen verotusvallan tasapainoinen jako.
- 45 Toiseksi Saksan hallitus tukeutuu vastaavuusperiaatteeseen (Korrespondenzprinzip) myös väittäessään, että se, että ulkomailla asuvalta rajoitetusti tuloverovelvolliselta evätään oikeus vähentää maksamansa elatussuoritukset, vastaa tarvetta turvata kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus.
- 46 Tämä väite ei voi menestyä.
- 47 Koska näet kyseisen veroedun ja sen seikan, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, välillä ei ole osoitettu olevan suoraa yhteyttä, kyseistä lainsäädäntöä ei voida myöskään oikeuttaa tarpeella säilyttää kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus.
- 48 On totta, että unionin tuomioistuin on jo hyväksynyt sen, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus. Unionin tuomioistuin edellyttää kuitenkin tällaiseen oikeuttamisperusteeseen nojautuvan argumentin hyväksymiseksi sitä, että kyseinen veroetu on välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännösten päämäärään nähden (ks. vastaavasti tuomio Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, 43 ja 44 kohta ja tuomio komissio v. Saksa, C-211/13, EU:C:2014:2148, 55 kohta).
- 49 Tällaista välitöntä yhteyttä ei ole erityisesti, kun kyse on erillisistä verotuksista tai eri verovelvollisten verokohtelusta (tuomio DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, 47 kohta). Näin on nyt käsiteltävässä asiassa, koska maksajalle tuleva elatussuoritusten vähennysoikeus ja niiden verottaminen suoritusten saajalta koskevat välttämättä eri verovelvollisia.
- 50 Saksan hallitus toteaa kuitenkin, että jos yksityisten elatussuoritusten vähentäminen olisi sallittua Saksassa ilman, että suoritusten saajia verotettaisiin samaan aikaan näistä suorituksista, vanhempien ja heidän perillistensä muodostama kokonaisuus (Generationennachfolgeverbund), jonka puitteissa ennakkoperinnönjako tapahtuu ja jota on Saksan hallituksen mukaan käsiteltävä ”lähes” verotuksellisenä yksikkönä, koska kyseessä on veronmaksukyvyyn siirto, saisi kaksinkertaisen edun.

- 51 On kuitenkin niin, kuten tämän tuomion 42 kohdassa todetaan, että sen lisäksi, että se, että suoritusten saajia ei veroteta kyseisistä suorituksista, ei vastaa pääasian olosuhteita, on selvää, että elatussuoritusten vähennysoikeus evätään kaikissa tapauksissa ulkomailla asuvalta verovelvollisilta EStG:n 50 §:n nojalla riippumatta siitä, verotetaanko näitä elatussuorituksia Saksassa vai ei. Näin ollen kyseistä ulkomailla asuvaa verovelvollista kohdellaan kansallisessa lainsäädännössä hänen tässä ominaisuudessaan eikä nyt annettavan tuomion edellisessä kohdassa mainitun verotuksellisen yksikön jäsenenä, koska kyseisessä lainsäädännössä ei säädetä hänen maksamiensa suoritusten vähentämisestä, mikäli elatussuoritusten saajaa verotetaan näistä suorituksista.
- 52 Viitattaessaan ilman tarkempia täsmennyksiä vaaraan, että elatussuoritukset vähennetään toiseen kertaan suoritusten saajan asuinvaltiossa, Saksan hallitus ei anna unionin tuomioistuimelle mahdollisuutta arvioida tämän väitteen ulottuvuutta, kun otetaan myös huomioon, että asiassa ei ole väitetty, että tätä vaaraa ei olisi voitu välttää tuolloin voimassa olleen, jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) säännösten soveltamisen avulla.
- 53 Saksan hallitus ei voi näin ollen vedota viittaamaansa verotukselliseen yksikköön sovellettavan kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseen voidakseen oikeuttaa ulkomailla asuvien verovelvollisten syrjivän kohtelun.
- 54 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan ulkomailla asuvalta verovelvolliselta, joka on saanut tässä jäsenvaltiossa elinkeinotuloja, jotka ovat peräisin sellaisen yhtiön toiminnasta, jonka osuudet hänen vanhempansa on siirtänyt hänelle ennakkoperintönä, evätään oikeus vähentää näistä tuloista hänen tälle vanhemmalleen vastineena kyseisestä ennakkoperinnöstä maksamansa elatussuoritukset, vaikka tässä säännöstössä myönnetään kyseinen vähennys kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle verovelvolliselle.

Oikeudenkäyntikulut

- 55 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan ulkomailla asuvalta verovelvolliselta, joka on saanut tässä jäsenvaltiossa elinkeinotuloja, jotka ovat peräisin sellaisen yhtiön toiminnasta, jonka osuudet hänen vanhempansa on siirtänyt hänelle ennakkoperintönä, evätään oikeus vähentää näistä tuloista hänen tälle vanhemmalleen vastineena kyseisestä ennakkoperinnöstä maksamansa elatussuoritukset, vaikka tässä säännöstössä myönnetään kyseinen vähennys kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalle verovelvolliselle.

Allekirjoitukset