

## JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

L. A. GEELHOED

27 päivänä tammikuuta 2005<sup>1</sup>

3. EY 17 artiklassa otetaan käyttöön unionin kansalaisuus ja todetaan, että unionin kansalainen on jokainen, jolla on jonkin jäsenvaltion kansalaisuus. Unionin kansalaisilla on EY:n perustamissopimuksessa määrätyt oikeudet ja velvollisuudet.

### I Johdanto

1. Käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse siitä, voiko Saksassa asuva Saksan kansalainen EY 12 artiklaan ja EY 18 artiklan 1 kohtaan vedoten vaatia oikeutta vähentää Itävallassa asuvalle entiselle aviopuolisolleen suorittamat elatusmaksut tuloveroilmoituksessaan erityismenoina.

4. EY 18 artiklan 1 kohdassa taataan jokaisen unionin kansalaisen oikeus vapaasti liikkua ja oleskella jäsenvaltioiden alueella, jollei sopimuksessa määrätyistä tai sen soveltamisesta annetuissa säännöksissä säädetystä rajoituksesta ja ehdoista muuta johdu.

### II Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### B Saksan oikeussäännöt

#### A Yhteisön oikeussäännöt

2. EY 12 artiklassa kielletään kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä EY:n perustamissopimuksen soveltamisalalla.

5. Einkommensteuergesetzin (tuloverolaki, jäljempänä EStG) 10 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan yleisesti tuloverovelvolliselle entiselle aviopuolisolle suoritetut elatusmaksut voidaan vähentää verovuosien 1994–1997 osalta 27 000:een Saksan markkaan asti, jos maksaja vaatii tätä ja on saanut siihen maksun saajan suostumuksen. EStG:n 22 §:n 1 momentin a kohdan mukaan elatusmaksut katsotaan, siltä osin kuin maksaja voi vähentää ne EStG:n 10 §:n 1 mo-

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

mentin 1 kohdan perusteella, maksun saajan veronalaiseksi tuloksi (ns. johdonmukaisuusperiaatteen mukaisesti). Sen edellytyksenä, että maksaja saa tehdä vähennyksen, ei ole, että maksun saajalta tosiasiallisesti peritään veroa maksuista. Jos elatusmaksujen saajan on maksettava näistä maksuista veroa, maksajan on siviilioikeuden perusteella vastattava elatusmaksuja koskevasta tuloverosta. EStG:n 1a §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan entiselle aviopuolisolle suoritettujen elatusmaksujen voidaan vähentää myös silloin, kun niiden saaja ei ole yleisesti tuloverovelvollinen, mutta hänen asuinpaikkansa (tai tavanomainen oleskelupaikkansa) on Euroopan unionin jonkin toisen jäsenvaltion alueella. Tätä säännöstöä on sovellettava suhteessa Itävaltaan jo verovuoden 1994 verotuksesta alkaen. Vähennyksen tekemisen edellytyksenä on kuitenkin toimivaltaisten ulkomaisien veroviranomaisten antama todistus, josta ilmenee, että elatusmaksuista, joita puoliso on saanut, on kannettu veroa.

1 kohdan perusteella, kun sitä luetaan yhdessä 1a §:n 1 momentin 1 kohdan kanssa, erityismerkintä huomioon ottaen tosiasialliseen yhteisverotukseen perustuvan järjestelmän (Realsplitting) mukaisesti. Finanzamt ei kuitenkaan ottanut näitä elatusmaksuja huomioon vuosien 1994–1997 tuloveropäätöksissä, koska Schempp ei esittänyt Itävallan veroviranomaisten antamaa todistusta siitä, että näistä maksuista olisi tosiaankin maksettu veroa Itävallassa. Schempp ei itse asiassa esittänyt tai voinut esittää tällaista todistusta, koska Itävallan tuloverolain nojalla elatusmaksuja ei lähtökohtaisesti veroteta eikä niiden vähentämisestä ole myöskään säädetty. Asiakirjavahikosta ilmenee, että jos Schemppin entinen aviopuoliso olisi asunut Saksassa, Schempp olisi voinut vähentää elatusmaksut täysimääräisinä. Entisen aviopuolison ei myöskään olisi tarvinnut ilmoittaa niitä, koska hänen tulonsa alittivat määrän, josta lähtien tulot ovat verotettavia (vähimmäistoimeentulon).

### III Tosiseikasto, menettely ja ennakkoratkaisukysymykset

6. Egon Schempp, Saksassa asuva Saksan kansalainen, suorittaa elatusmaksuja entiselle aviopuolisolleen, joka asuu Itävallassa. Schempp vaatii vuosien 1994–1997 veroilmoituksissa, että nämä maksut, jotka olivat vuosina 1994, 1995 ja 1997 8 760 Saksan markkaa ja vuonna 1996 10 230 Saksan markkaa, otetaan EStG:n 10 §:n 1 momentin

7. Schempp vaatii Finanzamtin verotuspäätösten oikaisemista sillä perusteella, että EStG:n asiaa koskevat säännökset olivat EY 12 artiklan ja EY 18 artiklan 1 kohdan vastaisia. Finanzamt hylkäsi nämä oikaisuvaatimukset 27.7.1999 tehdyllä päätöksellä. Sen jälkeen kun Finanzgericht oli hylännyt Schemppin kyseistä päätöstä koskevan kanteen, Schempp valitti Bundesfinanzhofiin (Revision-valitus). Koska ei ollut selvää, miten EY 12 artiklaa ja EY 18 artiklaa oli tulkittava EStG:n asiaa koskevien säännösten soveltamisen yhteydessä, Bundesfinanzhof

päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle EY 234 artiklan perusteella seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko EY:n perustamissopimuksen (sellaisena kuin se on muutettuna Amsterdamin sopimuksella) 12 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä Einkommensteuergesetzin (tuloverolaki) 1a §:n 1 momentin 1 kohdalle ja 10 §:n 1 momentin 1 kohdalle, joiden mukaan Saksassa asuva verovelvollinen ei saa vähentää Itävallassa asuvalle entiselle aviopuolisolleen suorittamiaan elatusmaksuja, vaikka kyseisellä verovelvollisella olisi oikeus vähentää ne, jos entinen aviopuoliso asuisi edelleen Saksassa?

2) Siinä tapauksessa, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Onko EY 18 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä Einkommensteuergesetzin 1a §:n 1 momentin 1 kohdalle ja 10 §:n 1 momentin 1 kohdalle, joiden mukaan Saksassa asuva verovelvollinen ei saa vähentää Itävallassa asuvalle entiselle aviopuolisolleen suorittamiaan elatusmaksuja, vaikka kyseisellä verovelvollisella olisi oikeus vähentää ne, jos entinen aviopuoliso asuisi edelleen Saksassa?”

8. Kirjalliset huomauksensa asiaan jättivät Schempp, Saksan ja Alankomaiden hallitukset sekä komissio.

#### IV Oikeudellinen arviointi

9. On ensiksi huomautettava, että ennakkoratkaisukysymyksillä pyritään selvittämään, onko näiden kahden EStG:n säännöksen katsottava olevan yhteensoveltuvia EY 12 artiklan ja EY 18 artiklan kanssa. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin ei voi antaa suoraa vastausta kysymyksiin siinä muodossa kuin ne nyt on esitetty, se voi kuitenkin vastata kysymykseen siitä, voidaanko tämäläisyyppisten kansallisten säännösten katsoa olevan yhteensoveltuvia asiaa koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa.

##### A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

10. Ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessään Bundesfinanzhof kysyy, onko EY 12 artiklan vastaista, että jäsenvaltio epäa verovelvolliselta oikeuden vähentää Itävallassa asuvalle entiselle aviopuolisolleen suorittamat elatusmaksut, vaikka kyseisellä verovelvollisella olisi oikeus vähentää ne siinä tapauksessa, että entinen aviopuoliso asuisi yhä Saksassa.

##### 1. EY 12 artiklan soveltamisala

11. EY 12 artiklaan sisältyvään kansalaisuuden perustuvan syrjinnän kieltoon voidaan vedota vain tilanteissa, jotka kuuluvat EY:n

perustamissopimuksen soveltamisalaan. Koska asianomainen osapuoli Schempp asuu ja työskentelee Saksassa, ongelma koskee häneltä Saksassa perittävää tuloveroa, ja ainoa rajat ylittävä tekijä on se, että hän maksaa Itävallassa asuvalle entiselle aviopuolisolleen elatusmaksuja, voidaan kysyä, onko hänen tilanteensa ja yhteisön oikeuden välillä riittävä yhteys.

12. Tältä osin Schempp huomauttaa viitaten yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Saint Gobain 21.9.1999 antamaan tuomioon, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella korkeamman veroasteen soveltaminen saksalaiseen verovelvolliseen, joka on tehnyt tietynlaisia siirtoja muualla asuvalle, ainoastaan sen perusteella, että saaja on ulkomaan eikä Saksan kansalainen, on väli-ilistä syrjintää.<sup>2</sup> Komissio katsoo, että vaikka Schempp ei itse ole käyttänyt oikeutta muuttaa toiseen jäsenvaltioon, hän voi silti vedota EY 12 artiklaan sekä EY 18 artiklan 1 kohtaan. Koska eronnutta pariskuntaa kohdellaan Saksan verolainsäädännössä johdonmukaisuusperiaatteen mukaisesti verotuksellisenä yksikkönä, sitä, että Schemppin entinen aviopuoliso käytti oikeuttaan muuttaa toiseen valtioon, voidaan pitää Schemppiin vaikuttavana asiana.

13. Toisaalta Saksan ja Alankomaiden hallitukset korostavat, että syrjintäkiellon peri-

aatteen soveltaminen edellyttää, että asiaan liittyvän tosiseikaston ja EY:n perustamissopimuksessa taatun liikkumisvapauden välillä on yhteys. Koska oikeutta muuttaa toiseen jäsenvaltioon käyttänyt henkilö ei ollut Schempp vaan hänen entinen vaimonsa, Schempp ei voi vedota EY 12 artiklaan. Hallitusten näkemys on, että kyseessä on puhtaasti Saksan sisäinen asia. Alankomaiden hallitus viittaa tältä osin asiaan Werner, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, ettei se, että henkilö, joka suoritti kaiken taloudellisen toimintansa siinä jäsenvaltiossa, jonka kansalainen hän oli, asui jossain toisessa jäsenvaltiossa, ei estänyt ensiksi mainittua jäsenvaltiota kohdistamasta häneen korkeampaa verorasitetta.<sup>3</sup>

14. Ensi näkemältä moni seikka näyttäisi viittaavaan siihen, että käsiteltävässä asiassa esille tullut ongelma ei kuulu yhteisön oikeuden aineelliseen soveltamisalaan. Ensinnäkin suurin osa Schemppin tilanteeseen liittyvistä tosiseikoista liittyy Saksan alueeseen, mikä viittaa siihen, että kyseessä tosiaan on jäsenvaltion sisäinen asia, johon yhteisön oikeutta ei sovelleta. Toiseksi yhteys oikeuteen muuttaa vapaasti toiseen jäsenvaltioon on erittäin etäinen, koska henkilö, joka käytti EY 18 artiklan 1 kohdan mukaista oikeuttaan muuttaa, ei ollut Schempp vaan hänen entinen vaimonsa. Lisäksi asiaa koskevat EstG:n säännökset eivät näytä rajoittavan tämän oikeuden käyttämistä millään tavalla. Päinvastoin entisen aviopuolison saamat elatusmaksut eivät ylittäneet Saksan

2 — Asia C-307/97, Saint Gobain, tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6161).

3 — Asia C-112/91, Werner, tuomio 26.1.1993 (Kok. 1993, s. I-429).

verovapaiden tulojen ylärajaa, mutta jos raja olisi ylittynyt, muutto Itävaltaan, jossa elatusapu on vapautettu verosta, olisi ollut hänelle vielä houkuttelevampi vaihtoehto. Näin ollen kytkös EY 18 artiklan 1 kohtaan on keinotekoinen.

15. Mielestäni näiden seikkojen pohjalta ei kuitenkaan välttämättä voida päätellä, että käsiteltävänä olevaa asiaa on pidettävä jäsenvaltion sisäisenä asiana, joka ei kuulu yhteisön oikeuden soveltamisalaan. Yleisemmällä tasolla on ymmärrettävä, että tiettyjen tosiseikkojen ja olosuhteiden määrittelemisen jäsenvaltion sisäiseksi asiaksi merkitsee, että niitä sääntelevien oikeudellisten säännösten yhteensoveltuvuutta yhteisön oikeuden kanssa ei tosiasiallisesti voida tarkastella oikeudellisesti. Tämä on erityisen merkityksellistä siltä osin kuin jäsenvaltioiden on aiempaa useammin otettava huomioon rajat ylittävät olosuhteet lainsäädännössään sen seurauksena, että kansalaiset käyttävät oikeuttaan liikkua vapaasti Euroopan unionissa. Jäsenvaltion sisäisen asian käsitettä tulisi siksi mielestäni soveltaa vain kaikkein ilmeisimpiin tapauksiin. Koska käsiteltävään asiaan liittyy kiistatta rajat ylittävä tekijä, joka vaikuttaa merkittävästi Schemppin verokohdeltuun, sitä ei voida pitää puhtaasti Saksan sisäisenä asiana.

16. Tähän lisäksi, että tämän lähestymistavan mukaan asian Werner kaltaista tapausta, joka liittyy kansalaisuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten käyttöönottoa

varhaisempaan aikaan, ei nykyään jätettäisi yhteisöoikeudellisen tarkastelun ulkopuolelle vain siitä syystä, että asianomainen verovelvollinen ei asunut siinä jäsenvaltiossa, jossa hän työskenteli ja jonne hän maksoi veronsa.

17. Kun tämä on todettu, on pohdittava, mikä käsiteltävänä olevan asian taustalla olevien tosiseikkojen ja yhteisön oikeuden välinen yhteys on, jos se ei ole se, että Schempp käyttää EY 18 artiklan 1 kohdan mukaisia kansalaisoikeuksiaan. Komission esittämä yhteys eli se, että koska Schemppiä ja tämän entistä vaimoa kohdellaan Saksan verolainsäädännössä verotuksellisenä yksikönä, toisen puolison käyttämän oikeuden voidaan katsoa vaikuttavan toiseenkin, ei mielestäni ole vakuuttava. Yhteisön oikeuden sovellettavuus ei voi olla sidoksissa tällaisiin kansallisen oikeuden käsitteisiin, vaan se on määriteltävä kulloinkin käsiteltävänä olevan asian konkreettisten olosuhteiden pohjalta.

18. Tärkein käsiteltävään asiaan liittyvä rajat ylittävä piirre on elatusmaksut, joita Schempp on siviilioikeudellisten elatusvelvoitteidensa mukaisesti suorittanut entiselle aviopuolisolleen. Näihin maksuihin ei voida kohdistaa mitään EY 56 artiklassa tarkoitettuja rajoituksia. Vaikka käsiteltävänä olevassa tapauksessa ei ole kyse tällaisesta rajoituksesta ja vaikka tällaiseen rajoitukseen ei ole edes vedottu, juuri siinä piilee yhteys yhteisön oikeuteen. Tätä voidaan havainnollistaa ajatteleamalla sitä hypoteettista tilannetta, että EStG:ssä vähennysoikeuden ehtona ei olisikaan maksujen veronalaisuus

siinä jäsenvaltiossa, jossa niiden saaja asuu, vaan siinä säädettäisiin, että Saksan ulkopuolella asuvalle entiselle aviopuolisolle maksettava elatusapu ei ole vähennyskelpoista. Tämä olisi ollut selkeä EY 56 artiklassa taattuun maksujen vapauteen kohdistuva rajoitus. Koska asiaa koskevissa EStG:n säännöksissä säädetään samasta asiasta, vaikkakin eri tavalla, ne kuuluvat luonnostaan tämän saman perustamissopimuksen määräyksen soveltamisalaan. Tässä yhteydessä viittaisin lisäksi EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohtaan, joka sisältää kansallisen verolainsäädännön soveltamista koskevan yleisen poikkeuksen, jonka nojalla jäsenvaltiot voivat EY 58 artiklan 3 kohdassa asetetuissa rajoissa kohdella eri tavalla verovelvollisia, joilla on eri asuinpaikka. Tällä en tarkoita, että EStG:ssä tosiasiaa millään tavalla rajoitettaisiin Schemppin suorittamia maksuja. Tämän-tyyppinen lainsäädäntö voi kuitenkin vaikuttaa tällaisiin maksuihin, ja siksi se kuuluu perustamissopimuksen aineelliseen soveltamisalaan.

19. Lisäksi Schemppin kansallisen verolainsäädännön mukaisiin oikeuksiin ja velvollisuuksiin vaikuttaa se, että veronalaisen tulon laskemista koskevissa EStG:n määräyksissä otetaan huomioon saajan saamien elatusmaksujen verokohtelu muissa jäsenvaltioissa. Kun entinen aviopuoliso käyttää oikeuttaan muuttaa toiseen jäsenvaltioon, tämä elatusvelvollisen tahdosta riippumatta vaikuttaa elatusvelvollisen mahdollisuuteen vähentää kyseessä olevat maksut veronalaisista tuloistaan. Toisin sanoen sen, että entinen avio-

puoliso käyttää yhteisön oikeuden mukaista oikeuttaan, ja toisen puolison kansallisen verolainsäädännön mukaisen oikeudellisen aseman välillä on suora yhteys.

20. Kuten Saksan hallitus ja komissio lisäksi huomauttivat kirjallisissa huomautuksissaan, tarkastelun kohteena olevat säännökset lisättiin EStG:hen yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Schumacker<sup>4</sup> 14.2.1995 antaman tuomion huomioon ottamiseksi. Koska näiden säännösten lähtökohtana näin ollen on yhteisön oikeus, niiden ja perustamissopimuksen välillä on selvä yhteys. Siitä, että kansallista lakia muutetaan vapaan liikkuvuuden esteen poistamiseksi, ei seuraa, ettei laki enää kuuluisi yhteisön oikeuden soveltamisalaan. Pikemminkin se vahvistaa, että kyseisen lain ja perustamissopimuksen määräysten välillä on luonnollinen yhteys. Aina kun tällainen yhteys on olemassa, näiden muutettujen kansallisten säännösten sisällön ja soveltamisen yhteensovittuvuutta yhteisön oikeuden kanssa on voitava arvioida oikeudellisesti.

21. Edellä 18 kohdassa esittämiäni huomautusten perusteella katson, että tämän asian tarkastelun lähtökohtana olisi voinut olla EY 12 artiklan asemesta EY 56 artikla. Koska kansallisen tuomioistuimen esittämä kysymys kuitenkin rajoittuu EY 12 artiklan vai-

<sup>4</sup> — Asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225).

kutuksiin ja koska tarkempi analyysi olisi käytännössä soveltuvin osin sama kummankin artiklan tapauksessa, vastaan kysymykseen sellaisena kuin se on esitetty. Joka tapauksessa on selvää, että aina, kun kansallisessa lainsäädännössä otetaan veronalaisen tulon määrittelyssä huomioon toisen jäsenvaltion olosuhteet, asia kuuluu yhteisön oikeuden aineelliseen soveltamisalaan ja sitä voidaan näin ollen tarkastella EY 12 artiklan valossa.

2. Onko kyseessä kansalaisuuteen perustuva syrjintä?

22. EStG:n järjestelmässä verovelvollinen voi vähentää Saksassa asuvalle entiselle avio- puolisolleen suorittamansa elatusmaksut tuloveroilmoituksessaan ilman, että hänen on esitettävä todisteita siitä, että saajaa on verotettu näistä maksuista. Tällaiset todisteet on kuitenkin esitettävä siinä tapauksessa, että maksun saaja asuu toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa. On myös todettu, että Schemppillä olisi ollut oikeus vähentää elatusmaksut, jos hänen entinen vaimonsa asuisi Saksassa, mutta nyt hän ei voi niin tehdä, koska hänen entinen vaimonsa on asettunut asumaan Itävaltaan. Kysymys kuuluu, onko tämä erilainen kohtelu EY 12 artiklassa kiellettyä kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää.

23. Schempp väittää, että tämä eriarvoinen kohtelu on tosiasiaa EY 12 artiklan vastaista osin kuin elatusmaksujen vähennysoikeus on EStG:n nojalla sidoksissa asuinpaikkaan. Vaikka Schempp myöntääkin, että tällainen syrjintä voi olla perusteltua verojärjestelmän johdonmukaisuuden takia, hän huomauttaa yhteisöjen tuomioistuimen korostaneen, että tähän perusteeseen voidaan vedota vain, jos verovelvolliseen kohdistuvaa verotuksellista haittaa kompensoidaan samaan henkilöön kohdistuvalla verotuksellisella edulla.

24. Lähtien siitä olettamuksesta, että käsiteltävänä olevassa asiassa todellakin voitaisiin vedota EY 12 artiklaan (mitä Saksan ja Alankomaiden hallitusten mukaan ei voida tehdä), Saksan ja Alankomaiden hallitukset toteavat, että kyseessä oleva erilainen kohtelu on seurausta Saksan ja muiden jäsenvaltioiden verolakien välisistä eroista. Lisäksi välitön verotus on alue, joka kuuluu kokonaan jäsenvaltioiden toimivaltaan.

25. Komissio huomauttaa, että käsiteltävänä olevan asian olosuhteissa eriarvoinen kohtelu saattaa johtua siitä, että vaikka kyseessä olevat rahamäärät eivät olisi veronalaisia sen paremmin Saksassa (jossa ne jäävät verovapaiden tulojen ylärajan alapuolelle) kuin Itävallassakaan (yleinen verovapaus), Schempp voisi vähentää maksut tuloveroilmoituksessaan ainoastaan ensin mainitussa tilanteessa. Komissio katsoo kuitenkin, että näitä kahta tilannetta ei voida verrata toi-

siinsa. Elatusmaksujen verokohtelua ei voida tarkastella ottamatta huomioon muiden tulonlähteiden verotusta ja niihin mahdollisesti liittyviä verovapauksia.

26. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useaan otteeseen todennut, syrjintää on erilaisten sääntöjen soveltaminen toisiinsa rinnastettavissa tapauksissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tapauksissa. Käsiteltävänä olevan asian olosuhteiden osalta on selvitetävä, onko oikein rinnastaa Schemppin, joka maksaa elatusapua Itävallassa asuvalle entiselle aviopuolisolleen ja joka ei voi vähentää näitä maksuja tuloveroilmoituksessaan, tilanne sellaisen henkilön tilanteeseen, joka suorittaa vastaavan suuruiset maksut Saksassa asuvalle entiselle aviopuolisolleen ja on oikeutettu tähän verovähennykseen.

27. Mikrotasolla eli yksittäisen verovelvollisen näkökulmasta katsottuna näyttäisi aivan selvältä, että EStG:n asiaa koskeviin säännöksiin perustuvaa erilaista kohtelua voidaan pitää syrjivänä ja että tätä elatusmaksun saajan asuinpaikkaan perustuvaa erilaista kohtelua voidaan pitää kansalaisuuteen perustuvana välillisenä syrjintänä. Maksujen suorittamisen kannaltahan Schemppille on yhdentekevää, missä hänen entinen aviopuolisonsa asuu. Vaikka verrattavien tilanteiden olosuhteet vaikuttavat samankaltaisilta, verolainsäädäntöön perustuvan erilaisen kohtelun vuoksi Schemppiin kohdistuu kielteisiä taloudellisia seuraamuksia.

28. Vaikka käsiteltävänä olevan asian olosuhteissa EStG:n asiaa koskevien säännösten soveltamisen välitön seuraus ehkä onkin se, että Schempp ei saa etua, jonka hän olisi saanut, jos hänen entisen aviopuolisonsa asuinpaikka olisi ollut Saksa, ratkaisevaa EY 12 artiklassa tarkoitetun syrjinnän toteamisen kannalta on sen määrittelemineen, liittykö erilaisen kohtelun peruste välittömästi tai välillisesti kansalaisuuteen.

29. EStG:n 1a §:n 1 momentin 1 kohdassa käytetty soveltamisperuste on, että maksun saaja ei ole yleisesti tuloverovelvollinen, että hänen asuinpaikkansa on Euroopan unionin tai Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa ja että perityistä veroista esitetään todisteet. Nämä tekijät määräytyvät täysin sen mukaan, kuinka elatusmaksuja kohdellaan verotuksessa siinä jäsenvaltiossa, jossa maksun saaja asuu, eivätkä ne liity millään tavalla välittömästi tai välillisesti kansalaisuuteen tai asuinpaikkaan itsessään.

30. Väittäessään, että EStG:n 1a §:n 1 momentin 1 kohta on EY 12 artiklan vastainen, Schempp rinnastaa tilanteensa sellaisen verovelvollisen tilanteeseen, joka suorittaa elatusmaksuja Saksassa asuvalle entiselle aviopuolisolleen. Mielestäni näitä tilanteita ei voi rinnastaa toisiinsa. Jälkimmäisessä tilanteessa kumpaankin puolisoon sovelletaan saman jäsenvaltion verolainsäädäntöä. Tässä tilanteessa vallitsee looginen järjestelmän sisäinen yhteys elatusmaksuja suorittavan verovelvollisen maksuja



koskevan vähennysoikeuden ja sen välillä, että saajan verotuksessa maksut ovat tuloa. Maksuja koskevien tuloverojen periminen tapahtuu periaatteessa saman järjestelmän sisällä. Schemppin tilanteelle sitä vastoin on ominaista se, että siihen liittyy kahden jäsenvaltion verolainsäädäntö. Tässä tilanteessa Schemppin tulojen ja hänen entisen aviopuolisonsa tulojen verokohtelun välillä ei ole järjestelmän sisäistä yhteyttä. Saksassa perittävien verotulojen kannalta lieeneä päinvastoin täysin yhdentekevää, verotetaanko elatusmaksuja Itävallassa vai ei.

31. Kuten Saksan ja Alankomaan hallitukset sekä komissio ovat huomauttaneet, erilainen kohtelu on siis seurausta Saksan ja Itävallan verolainsäädännön eroista. Välitön verotus kuuluu yhteisön oikeuden kehityksen tässä vaiheessa yhä kokonaan jäsenvaltioiden toimivaltaan, joskin niiden on tätä toimivaltaa käyttäessään noudatettava EY:n perustamis-sopimuksen perustavanlaatuisia määräyksiä. Saksalla ja Itävallalla on näin ollen oikeus kohdella entiselle aviopuolisolle suoritettavia elatusmaksuja verojärjestelmässään haluamallaan tavalla. Tässä tilanteessa on luonnollista, että kohtelussa on eroja eri jäsenvaltioiden välillä ja että erot vaikuttavat myös silloin, kun kansallisessa lainsäädännössä otetaan EStG:ssä tehdyllä tavalla huomioon ulkoisia olosuhteita.

32. EStG:n 1a §:n 1 momentin 1 kohdassa käytetty soveltamisperuste on neutraali. Sen vaikutukset verovelvollisiin määräytyvät täysin sen mukaan, miten elatusmaksuja kohdellaan eri jäsenvaltioiden verotuksessa. Tilannetta havainnollistaa hyvin Alankomaiden hallituksen toteamus, että jos Schemppin entinen vaimo olisi päättänyt muuttaa Alankomaihin, missä elatusmaksuista peritään veroa, Schemppillä olisi ollut oikeus vähentää nämä maksut täysimääräisesti tulo-veroilmoituksessaan.

33. Yleisemmin, kuten yhteisöjen tuomioistuimien on eri yhteyksissä todennut, ”EY:n perustamis-sopimuksessa ei taata unionin kansalaiselle, joka siirtyy harjoittamaan toimintaansa siihenastisesta asuinjäsenvaltiossaan toiseen jäsenvaltioon, että tällainen siirtyminen olisi verotuksen kannalta neutraalia. Jäsenvaltioiden asiaa koskevien säännösten välisten eroavuuksien vuoksi tällainen siirtyminen toiseen jäsenvaltioon voi tilanteen mukaan olla kansalaiselle välillisen verotuksen osalta enemmän tai vähemmän edullista tai epäedullista. — — ”.<sup>5</sup> Minusta vaikuttaa, että samaa periaatetta voidaan soveltaa nyt käsiteltävän asian tilanteeseen, jossa asianomainen henkilö ei ole aktiivisesti käyttänyt oikeuttaan muuttaa vaan on joutunut erilaisen kohtelun passiiviseksi kohteeksi sen seurauksena, että hänen entinen aviopuolisonsa on muuttanut toiseen jäsenvaltioon.

5 — Asia C-365/02, Lindfors, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7183, 34 kohta) ja asia C-387/01, Weigel, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4981, 55 kohta).

34. Yleisesti ottaen voidaan pitää varsin epätydyttävänä, ettei Schempp voi vähentää suorittamiaan elatusmaksuja tuloveroilmoituksessaan. Kuten aiemmin huomautin, elatusmaksujen maksamisen kannalta hänelle on yhdentekevää, missä hänen entinen vaimonsa asuu. Tilanne on kuitenkin seurausta jäsenvaltioiden verojärjestelmien välisestä puutteellisesta koordinoinnista, johon voidaan puuttua vain yhteisön lainsäädännöllä.

35. Näiden huomautusten perusteella totean, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että EY 12 artikla ei estä jäsenvaltiota epäämästä Saksassa asuvalta verovelvolliselta oikeutta vähentää Itävallassa asuvalle entiselle aviopuolisolle suoritettuja elatusmaksuja, vaikka EStG:n 1a §:n 1 momentin 1 kohdan ja 10 §:n 1 momentin 1 kohdan kaltaisten säännösten nojalla kyseisellä verovelvollisella olisi oikeus vähentää ne, jos entinen aviopuoliso asuisi edelleen Saksassa.

#### *B Toinen ennakkoratkaisukysymys*

36. Siinä tapauksessa, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan kieltävästi, Bundesfinanzhof kysyy lisäksi, onko EY 18 artiklan 1 kohdan vastaista, että jäsenvaltio ei salli verovelvollisen vähentää Itävallassa asuvalle entiselle aviopuolisolle suoritettuja elatusmaksuja, vaikka kyseisellä verovelvollisella olisi oikeus vähentää ne, jos entinen aviopuoliso asuisi edelleen Saksassa.

37. Schemppin näkemys on, että EY 18 artiklan 1 kohta takaa paitsi oikeuden liikkua ja oleskella muissa jäsenvaltioissa myös oikeuden valita asuinpaikan. Se, että elatusmaksuja ei voida vähentää veronalaisesta tulosta siinä tapauksessa, että maksun saaja asuu toisessa jäsenvaltiossa, saattaa estää kyseistä henkilöä lähtemästä Saksasta ja siten rajoittaa EY 18 artiklan 1 kohdassa taattujen oikeuksien käyttämistä. Tämä paine voi olla varsin konkreettinen elatusavun määrää määritettäessä, koska tässä yhteydessä otetaan huomioon verolainsäädännön vaikutukset.

38. Saksan ja Alankomaiden hallitukset ja komissio katsovat, että EStG:n asiaa koskevat säännökset eivät millään tavalla rajoita Schemppin vapautta käyttää EY 18 artiklan 1 kohdassa annettuja oikeuksia. Komissio toteaa, että vaikka tämän perustamissopimuksen määräyksen on tulkittava kieltävän yleisesti kaikki rajoitukset, jotka kohdistuvat liikkumiseen Euroopan unionissa, ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annetussa vastauksessa eriteltyt syyt tarjoavat riittävät perustelut Schemppin vaatimien verotuksellisten etujen epäämiselle.

39. Kuten aiemmin huomautin, nyt käsiteltävänä olevien EStG:n säännösten ja EY 18 artiklan 1 kohdassa taattujen vapauksien välinen suhde on varsin etäinen. On vaikea kuvitella, miten säännökset voisivat estää Schemppiä käyttämästä kyseisiä oikeuksia. Schemppin väitteestä huolimatta ne eivät nimittäin estäneet hänen entistä aviopuoli-

soaan muuttamasta jäsenvaltioon, jossa entisille aviopuolisoille suoritettavista elatusmaksuista ei lähtökohtaisesti peritä tuloveroa, mistä seurasi Schemppiin kohdistuva epäedullinen verovaikutus. Asiakirja-aineistosta ei myöskään ilmene, että Schempp olisi yrittänyt taivutella entistä aviopuolisoaan asettumaan esimerkiksi Alankomaihin, missä elatusmaksut olisivat veronalaisia, ja Schempp olisi siten voinut vähentää maksut veronalaisesta tulostaan.

40. Näistä syistä katson, että EY 18 artiklan 1 kohta ei estä jäsenvaltiota epäämästä Saksassa asuvalta verovelvolliselta oikeutta vähentää Itävallassa asuvalle entiselle aviopuolisolle suoritettuja elatusmaksuja, vaikka EStG:n 1a §:n 1 momentin 1 kohdan ja 10 §:n 1 momentin 1 kohdan kaltaisten säännösten nojalla kyseisellä verovelvollisella olisi ollut oikeus vähentää ne, jos entinen aviopuoliso asuisi yhä Saksassa.

## V Ratkaisuehdotus

41. Edellä mainituista syistä ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

- 1) Einkommensteuergesetzin 1a §:n 1 momentin 1 kohta ja 10 §:n 1 kohdan kaltaiset kansalliset säännökset, joiden mukaan Saksassa asuva verovelvollinen ei voi vähentää Itävallassa asuvalle entiselle aviopuolisolleen suorittamiaan elatusmaksuja, vaikka kyseisellä verovelvollisella olisi oikeus vähentää ne, jos entinen aviopuoliso asuisi edelleen Saksassa, eivät ole EY 12 artiklan vastaisia.
- 2) Einkommensteuergesetzin 1a §:n 1 momentin 1 kohta ja 10 §:n 1 kohdan kaltaiset kansalliset säännökset, joiden mukaan Saksassa asuva verovelvollinen ei voi vähentää Itävallassa asuvalle entiselle aviopuolisolleen suorittamiaan elatusmaksuja, vaikka kyseisellä verovelvollisella olisi oikeus vähentää ne, jos entinen aviopuoliso asuisi edelleen Saksassa, eivät ole EY 18 artiklan 1 kohdan vastaisia.