

Asia C-450/09

Ulrich Schröder

vastaan

Finanzamt Hameln

(Niedersächsisches Finanzgerichtin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Pääomien vapaa liikkuvuus – Välitön verotus – Kiinteän omaisuuden vuokraamisesta saatujen tulojen verotus – Ennakkoperinnön yhteydessä vanhemmalle maksettujen eläkkeiden vähennyskelpoisuus – Edellytys yleisestä verovelvollisuudesta kyseisessä jäsenvaltiossa

Tuomion tiivistelmä

1. *Ennakkoratkaisukysymykset – Tutkittavaksi ottaminen – Velvollisuus esittää unionin tuomioistuimelle riittävästi tietoja asiaan liittyvistä tosiseikoista ja lainsäädännöstä – Ulottuvuus ja rajat*

(SEUT 267 artikla; Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artikla)

2. *Pääomien vapaa liikkuvuus – Rajoitukset – Verolainsäädäntö – Tulovero – Vuokratulot*

(SEUT 63 artikla)

1. Kun otetaan huomioon kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien jako, johon SEUT 267 artiklassa tarkoitettu menettely perustuu, ei voida edellyttää, että ennen kuin kansallinen tuomioistuin esittää ennakkoratkaisupyyntönsä unionin tuomioistuimelle, se tekee kaikki sille sen tuomioistuintehtävän perusteella kuuluvat tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevat arvioinnit. On nimittäin riittävää, että ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee pääasian kohde ja unionin oikeusjärjestyksen kannalta merkityksellisimmät seikat, jotta jäsenvaltiot voivat esittää huomautuksensa Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti ja osallistua tehokkaasti menettelyyn unionin tuomioistuimessa.

(ks. 19 kohta)

2. SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen saa vähentää sellaiselle vanhemmalleen, joka on siirtänyt hänelle kyseisen valtion alueella sijaitsevia kiinteistöjä, maksamansa eläkkeet näiden kiinteistöjen tuottamista vuokratuloista mutta jossa ei myönnetä tällaista vähennysoikeutta ulkomailla asuvalle verovelvolliselle, jos näiden eläkkeiden maksamisesta annettu sitoumus johtuu edellä mainittujen kiinteistöjen siirrosta.

Jos ulkomailla asuvan verovelvollisen antama sitoumus eläkkeen maksamisesta vanhemmalleen seuraa siitä, että hänelle on siirretty kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevia kiinteistöjä, minkä tarkistaminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, tämä eläke on näiden kiinteistöjen hyödyntämiseen suoraan liittyvä meno siten, että kyseinen verovelvollinen on sen suhteen jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen tilanteeseen rinnastettavassa tilanteessa.

Tällaisessa tilanteessa kansallinen lainsäädäntö, jossa ulkomailla asuvalta evätään oikeus

vähentää tuloverotuksessa kyseinen meno mutta jossa sitä vastoin tämä oikeus annetaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuville, on SEUT 63 artiklan vastainen, jos sille ei ole pätevää oikeuttamisperustetta.

(ks. 46, 47 ja 49 kohta sekä tuomiolauselman)

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

31 päivänä maaliskuuta 2011 (*)

Pääomien vapaa liikkuvuus – Välitön verotus – Kiinteän omaisuuden vuokraamisesta saatujen tulojen verotus – Ennakkoperinnön yhteydessä vanhemmalle maksettujen eläkkeiden vähennyskelpoisuus – Edellytys yleisestä verovelvollisuudesta kyseisessä jäsenvaltiossa

Asiassa C-450/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Niedersächsisches Finanzgericht (Saksa) on esittänyt 14.10.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.11.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ulrich Schröder

vastaa

Finanzamt Hameln,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues sekä tuomarit A. Arabadjiev, U. Lohmus (esittelevä tuomari), A. Ó Caoimh ja P. Lindh,

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.11.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Ulrich Schröder, edustajanaan Rechtsanwalt R. Geck,
- Finanzamt Hameln, asiamiehenään P. Klose,
- Saksan hallitus, asiamiehenään C. Blaschke,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-S. Pilczner,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls,
kuultuaan julkisasiamiehen 9.12.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 18 ja SEUT 63 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Ulrich Schröder ja Finanzamt Hameln ja jossa on kyse siitä, että Finanzamt Hameln oli kieltäytynyt antamasta Schröderin vähentää äidilleen maksamaansa eläkettä vuokratuloistaan, jotka hän oli saanut Saksassa sijaitsevien ja muun muassa ennakkoperintönä saamiensa kiinteistöjen vuokraamisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Perustamissopimuksen 67 artiklan [joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on poistettava jäsenvaltioissa asuvien henkilöiden välisiä pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset, sanotun kuitenkaan rajoittamatta jäljempänä olevien säännösten soveltamista. Tämän direktiivin täytäntöönpanon helpottamiseksi pääomanliikkeet luokitellaan liitteessä I olevan nimikkeistön mukaisesti.”

4 Direktiivin 88/361 liitteessä I lueteltujen pääomanliikkeiden joukossa ovat tämän liitteen otsikon XI alla mainitut henkilökohtaiset pääomanliikkeet, joita ovat muun muassa lahjat ja perinnöt.

Kansallinen oikeus

5 Saksan tuloverolain (Einkommensteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan (BGBl. 2002 I, s. 4210; jäljempänä EStG), 1 §:ssä säädetään, että luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Saksassa, ovat tuloverotuksessa yleisesti verovelvollisia, kun taas ne luonnolliset henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa Saksassa, ovat rajoitetusti tuloverovelvollisia silloin, kun he saavat tästä jäsenvaltiosta EStG:n 49 §:ssä tarkoitettuja kotimaisia tuloja, joihin kuuluvat Saksan alueella sijaitsevien kiinteistöjen vuokraamisesta saadut tulot.

6 EStG:n 10 §:n otsikkona on ”Erityismenot”. Kyseisen pykälän 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

– –

1a erityisistä velvoitteista johtuvat eläkkeet sekä säännölliset suoritukset, joilla ei ole taloudellista yhteyttä verotettavaan tuloon sisältyttämiin tuloihin – –”

7 EStG:n 50 §:ssä on erityisiä säännöksiä rajoitetusti verovelvollisia henkilöitä varten. Sen 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 §:n – – säännöksiä ei sovelleta.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Schröder on Saksan kansalainen, joka asuu Belgiassa ja työskentelee siellä työntekijänä.

9 Schröder sai notaarin 27.4.1992 vahvistamalla sopimuksella vanhemmiltaan Saksassa sijaitsevan kiinteistön, jota rasitti käyttö- ja tuotto-oikeus vanhempien hyväksi. Lisäksi Schröderin äiti siirsi notaarin 2.12.2002 vahvistamalla sopimuksella Schröderille ja tämän veljelle ennakkoperintönä muita Saksassa sijaitsevia kiinteistöjä. Tuohon asti voimassa olleet äidin käyttö- ja tuotto-oikeudet eri kiinteistöihin muutettiin eläkkeeksi siten, että sekä Schröderin että hänen veljensä oli maksettava 1.12.2002 alkaen äidilleen 1 000 euron suuruista kuukausieläkettä.

10 Schröder sai Saksassa vuonna 2002 tuloja 1992 saamansa kiinteistön vuokraamisesta 2 785,00 euroa ja hänen ja hänen veljensä yhteisomistuksessa olevan kiinteistön vuokraamisesta 749,50 euroa.

11 Finanzamt Hameln teki Schröderin vuoden 2002 verotuspäätöksen näiden kahden tulomäärän perusteella ja kieltäytyi ottamasta huomioon Schröderin joulukuussa 2002 maksamaa 1 000 euron suuruista eläkettä.

12 Schröder nosti tästä kieltäytymisestä kanteen Niedersächsisches Finanzgerichtissä. Tämä katsoi, että Schröderin veljen kaltaisen henkilön, joka asuu Saksassa ja on siellä yleisesti tuloverovelvollinen, mahdollisuus vähentää tällainen eläke veronalaisten tulojen määrästä EStG:n 10 §:n 1 momentin 1a kohdan mukaisena erityismenona on vakiintunut Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön perusteella. Bundesfinanzhof katsoo nimittäin, että silloin, kun kyse on ennakkoperintönä siirretyistä kiinteistöistä, eläkkeen kaltaiset sovitut vastasuoritukset eivät ole vastikkeellisia tai osittain vastikkeellisia suorituksia, ja jättää nämä vastasuoritukset kokonaisuudessaan tulonhankinnan ulkopuolelle.

13 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kuitenkin Schröderin kaltaisella henkilöllä, joka ei asu Saksassa ja joka on ainoastaan rajoitetusti verovelvollinen tuloistaan Saksassa, ei ole oikeutta vähentää sellaista eläkettä veronalaisista tuloistaan, koska EStG:n 50 §:n 1 momentin mukaan EStG:n 10 §:ää ei sovelleta häneen.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, onko tämä jäsenvaltiossa asuvien verovelvollisten ja ulkomailla asuvien verovelvollinen erilainen verokohtelu unionin oikeuden ja erityisesti SEUT 63 artiklan mukaista.

15 Tässä tilanteessa Niedersächsisches Finanzgericht on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [SEUT 63] artiklan tai [SEUT 18] artiklan kanssa ristiriidassa se, että Saksassa rajoitetusti verovelvollinen perheenjäsen ei voi vähentää maksamiaan eläkkeitä kiinteistövuokratuloistaan erityismenoina, toisin kuin Saksassa yleisesti verovelvollinen?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

16 Saksan hallituksen mielestä nyt käsiteltävä ennakkoratkaisukysymys on jätettävä tutkimatta, koska kansallinen tuomioistuin ei ole määrittänyt riittävästi tosiseikkoja eikä selvittänyt riittävästi oikeudellista asiayhteyttä, jotta erityisesti jäsenvaltiot voisivat ilmaista kantansa tähän menettelyyn perehtyneinä. Asiassa puuttuvat yhtäältä nimittäin täsmälliset tiedot siitä, millä tavalla kiinteistöt luovutettiin Schröderille, miten olemassa olleet käyttö- ja tuotto-oikeudet lakkasivat ja miten kuukausieläke maksetaan. Toisaalta tiedot ovat puutteellisia EStG:n 10 §:ssä tarkoitettuja erityismenoja koskevan kansallisen lainsäädännön sisällön ja tulkinnan sekä sen osalta, miten erityismenot eroavat muista menolajeista, kuten elinkeinomenoista ja tulonhankkimismenoista. Koska sellaisia täsmennyksiä ei ole, sitä, onko ulkomailla asuvan verovelvollisen tiettyjen menojen ja veronalaisten tulojen välillä yhteyttä, ei voida arvioida sen määrittämiseksi, kohdistuuko sellaiseen verovelvolliseen kiellettyä syrjintää vai ei.

17 Tässä yhteydessä on muistutettava, että unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyyntönsä ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995, Kok., s. I-4921, 61 kohta ja asia C-97/09, Schmelz, tuomio 26.10.2010, 29 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

18 Erityisesti niiden tietojen osalta, jotka on toimitettava unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyyntönsä yhteydessä, on niin, että paitsi että unionin tuomioistuimen on voitava antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisiä vastauksia näiden tietojen perusteella, niiden on myös mahdollistettava se, että jäsenvaltioiden hallitukset sekä muut, joita asia koskee, voivat esittää huomautuksia Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. Tätä varten on tarpeen, että kansallinen tuomioistuin määrittää esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostaa ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat (ks. vastaavasti asia C-345/06, Heinrich, tuomio 10.3.2009, Kok., s. I-1659, 30 ja 31 kohta sekä asia C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International, tuomio 8.9.2009, Kok., s. I-7633, 40 kohta).

19 Kun otetaan huomioon kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien jako, johon SEUT 267 artiklassa tarkoitettu menettely perustuu, ei kuitenkaan voida edellyttää, että ennen kuin kansallinen tuomioistuin esittää ennakkoratkaisupyyntönsä unionin tuomioistuimelle, se tekee kaikki sille sen tuomioistuintehtävän perusteella kuuluvat tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevat arvioinnit. On nimittäin riittävä, että ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee pääasian kohde ja unionin oikeusjärjestyksen kannalta merkityksellisimmät seikat, jotta jäsenvaltiot voivat esittää huomautuksensa Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti ja osallistua tehokkaasti menettelyyn unionin tuomioistuimessa (ks. vastaavasti em. asia Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International, tuomion 41 kohta ja asia C-439/08, VEBIC, tuomio 7.12.2010, 47 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

20 Kuten käsiteltävässä asiassa edeltä tämän tuomion 8–13 kohdasta käy ilmi, ennakkoratkaisupyyntönsä osoitetaan selvästi yhtäältä se, miten Schröder on saanut Saksassa sijaitsevat kiinteistönsä ja millä perusteella hänen on maksettava äidilleen eläkettä, ja toisaalta se, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö vaikuttaa siten, että tätä eläkettä ei saada vähentää kyseisistä veronalaisista tuloista. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisu riippuu siitä, onko verovelvollisten kohteleva eri tavalla sen mukaan, asuvatko he Saksassa vai ulkomailla, unionin oikeuden mukaista.

21 Nämä seikat riittävät yksilöimään pääasian kohteen ja unionin oikeusjärjestyksen kannalta

merkityksellisimmät seikat, ja unionin tuomioistuin voi niiden perusteella antaa hyödyllisen vastauksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle. Lisäksi on huomattava, että Ranskan hallitus ja Euroopan komissio ovat voineet jättää unionin tuomioistuimelle perusteelliset kirjalliset huomautukset esitetystä kysymyksestä.

22 Näin ollen ennakkoratkaisupyyntö on otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää ennakkoratkaisukysymyksellään, onko SEUT 18 ja SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen saa vähentää sellaiselle vanhemmalleen, joka on siirtänyt hänelle kyseisen valtion alueella sijaitsevia kiinteistöjä, maksamansa eläkkeet näiden kiinteistöjen tuottamista vuokratuloista mutta jossa ei myönnetä tällaista vähennysoikeutta ulkomailla asuvalle verovelvolliselle.

24 Ensiksi on selvitettävä se, mitä EUT-sopimuksen määräystä pääasian kaltaiseen asiaan on sovellettava.

25 SEUT 63 artiklasta on todettava, että oikeuskäytännössä on vakiintuneesti todettu, että vaikka perustamissopimuksessa ei määritellä tämän artiklan 1 kohdassa tarkoitettua pääomanliikkeiden käsitettä ja vaikka direktiivi 88/361 onkin annettu EY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan nojalla (ETY:n perustamissopimuksen 67–73 artikla on korvattu EY:n perustamissopimuksen 73 b–73 g artiklalla, joista puolestaan on tullut EY 56–EY 60 artikla), sen liitteen I muodostavalla nimikkeistöllä on ohjeellista arvoa, minkä osalta on selvää, että liitteen nimikkeistön johdannon kolmannen kohdan mukaan siinä olevassa luettelossa ei esitetä pääomanliikkeiden käsitettä tyhjentävästi (ks. mm. asia C-318/07, Persche, tuomio 27.1.2009, Kok., s. I-359, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; asia C-182/08, Glaxo Wellcome, tuomio 17.9.2009, Kok., s. I-8591, 39 kohta; asia C-35/08, Busley ja Cibrian Fernandez, tuomio 15.10.2009, Kok., s. I-9807, 17 kohta ja asia C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, tuomio 10.2.2011, 15 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

26 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on jo todennut, että perinnöt ja lahjoitukset, jotka kuuluvat direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” alaan, ovat SEUT 63 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (ks. vastaavasti em. asia Persche, tuomion 27 kohta; em. asia Busley ja Cibrian Fernandez, tuomion 18 kohta ja em. asia Missionswerk Werner Heukelbach, tuomion 16 kohta).

27 Näin ollen on todettava, että Saksassa sijaitsevien kiinteistöjen siirtäminen lahjoituksena tai ennakkoperintönä Belgiassa asuvalle luonnolliselle henkilölle kuuluu SEUT 63 artiklan soveltamisalaan.

28 SEUT 18 artiklasta, jossa määrätään yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä, on muistutettava, että tätä määräystä voidaan soveltaa itsenäisesti ainoastaan sellaisiin unionin oikeuden soveltamisalaan kuuluviin tapauksiin, joita varten EUT-sopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä määräyksiä (ks. mm. asia C-443/06, Hollmann, tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8491, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; asia C-311/08, SGI, tuomio 21.1.2010, 31 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa ja em. asia Missionswerk Werner Heukelbach, tuomion 18 kohta).

29 Koska pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat EUT-sopimuksen määräykset ovat sovellettavissa ja koska niihin sisältyy erityisiä syrjinnän kieltäviä määräyksiä, SEUT 18 artiklaa ei

voida soveltaa pääasiassa (ks. em. asia Hollmann, tuomion 29 kohta ja em. asia Missionswerk Werner Heukelbach, tuomion 19 kohta).

30 Toiseksi on muistutettava, että 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 investointeja (ks. vastaavasti asia C-377/07, STEKO Industriemontage, tuomio 22.1.2009, Kok., s. I-299, 23 ja 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön mukaan luonnollinen henkilö, jolla ei ole kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa Saksassa, on EStG:n 49 §:n mukaan tuloverovelvollinen tässä jäsenvaltiossa siitä tulosta, joka on peräisin Saksassa sijaitsevien kiinteistöjen vuokraamisesta. Toisin kuin Saksassa asuva verovelvollinen, ulkomailla asuva verovelvollinen ei voi EStG:n 50 §:n mukaan vähentää näistä tuloista senkaltaista eläkettä, jota Schröder maksaa äidilleen ennakoperinnön vuoksi, EStG:n 10 §:n 1 momentin 1a kohdassa tarkoitettuina erityismenoina.

32 Ulkomailla asuvien epäsuotuisampi verokohtelu voi saada heidät luopumaan hankkimasta tai säilyttämästä omistuksessaan Saksassa sijaitsevia kiinteistöjä (ks. analogisesti asia C-512/03, Blanckaert, tuomio 8.9.2005, Kok., s. I-7685, 39 kohta). Se voi myös saada Saksassa asuvat henkilöt luopumaan nimeämästä ennakoperinnön saajiksi muussa jäsenvaltiossa kuin Saksan liittotasavallassa asuvia henkilöitä (ks. analogisesti em. asia Missionswerk Werner Heukelbach, tuomion 25 kohta).

33 Tällainen lainsäädäntö on siis SEUT 63 artiklassa lähtökohtaisesti kielletty pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.

34 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.

35 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa sallittu erilainen kohtelu on kuitenkin erotettava tämän saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä tai peitellystä 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 perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa, tai sen on oltava perusteltua yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Jotta lisäksi erilainen kohtelu olisi perusteltua, se ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisillä säännöksillä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi (ks. em. asia Persche, tuomion 41 kohta ja asia C-510/08, Mattner, tuomio 22.4.2010, 34 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

36 Näin ollen on tutkittava, onko ulkomailla asuvien tilanne rinnastettavissa jäsenvaltiossa asuvien tilanteeseen pääasian olosuhteissa.

37 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 henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja

varallisuusasetuksen keskus, joka yleensä on hänen tavanomainen asuinpaikkansa (ks. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok., s. I-225, 31 ja 32 kohta; asia C-234/01, Gerritse, tuomio 12.6.2003, Kok., s. I-5933, 43 kohta ja asia C-562/07, komissio v. Espanja, tuomio 6.10.2009, Kok., s. I-9553, 46 kohta).

38 Näin ollen 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 veronmaksukyvyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen osalta (ks. em. asia Schumacker, tuomion 34 kohta; em. asia Gerritse, tuomion 44 kohta ja em. asia komissio v. Espanja, tuomion 47 kohta).

39 Käsiteltävässä asiassa on selvää, että Schröderin Saksassa omistamien kiinteistöjen vuoden 2002 aikana tuottamat vuokratulot olivat ainoastaan vähäinen osa hänen tuon vuoden aikana saamistaan kokonaistuloista.

40 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on kuitenkin 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 verotuksessa 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 (ks. vastaavasti em. asia Gerritse, tuomion 27 ja 28 kohta; asia C-346/04, Conijn, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6137, 20 kohta; asia C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9461, 49 kohta; asia C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande, tuomio 15.2.2007, Kok., s. I-1425, 23 kohta; asia C-11/07, Eckelkamp ym., tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6845, 50 kohta ja asia C-43/07, Arens-Sikken, tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6887, 44 kohta).

41 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö olisi periaatteessa SEUT 63 artiklan vastainen, jos Schröderin äidilleen maksama eläke olisi katsottava hänen sellaiseen toimintaan suoraan liittyväksi menoksi, joka koostuu Saksassa sijaitsevien ja Schröderin vanhempien hänelle siirtämien kiinteistöjen vuokralle antamisesta.

42 Saksan hallitus toteaa suoran yhteyden puuttuvan tässä asiassa. Sen mukaan sellainen eläke, joka katsotaan EStG:n 10 §:n 1 momentin 1a kohtaan kuuluvaksi erityismenoksi, eroaa elinkeino- ja tulonhankkimismenoista, jotka rajoitetusti verovelvollinen voi EStG:n 50 §:n 1 momentin nojalla vähentää, jos ne ovat vastasuoritus tulolähteen hankkimisesta. Sellaisen eläkkeen maksaminen ei nimittäin ole vuokratulojen saamisen luontainen tai oikeudellinen seuraus vaan perhetukiyhteisön puitteissa tehty järjestely, ja sen määrää ei ole vahvistettu suhteessa siirrettyjen kiinteistöjen arvoon vaan edunsaajan toimeentulotarpeiden sekä maksajan sellaisen yleisen taloudellisen maksukyvyn perusteella, jonka yksistään tämän asuinjäsenvaltio voi arvioida asianmukaisella tavalla. Ranskan hallitus huomauttaa samassa asiayhteydessä, että vuokratulojen puuttuminen tai päinvastoin erittäin suurien tulojen saaminen eivät vaikuta eläkkeen määrään.

43 Näitä perusteluita ei kuitenkaan voida hyväksyä. Jos oletetaan, että sellaisen eläkkeen, jota Schröder maksaa, määrä määritetään maksajan maksukyvyn perusteella ja edunsaajan toimeentulotarpeiden perusteella, tämän tuomion 40 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetun suoran yhteyden olemassaolo ei seuraa kyseisen menon määrän ja veroalaisten tulojen välillä olevasta suhteesta vaan siitä, että tämä meno liittyy erottamattomasti siihen toimintaan, joka tuottaa veroalaisia tuloja (ks. vastaavasti em. asia Centro Equestre da Lezíria Grande, tuomion 25 kohta).

44 Oikeuskäytännön mukaan toiminnasta aiheutuvilla menoilla on suora yhteys kyseiseen toimintaan (ks. vastaavasti em. asia Gerritse, tuomion 9 ja 27 kohta sekä em. asia Centro Equestre da Lezíria Grande, tuomion 25 kohta) ja ne ovat siten tarpeellisia sen harjoittamista varten. Lisäksi sellainen yhteys on hyväksytty veroilmoituksen laatimiseksi syntyneiden verokonsultointikulujen osalta, koska veroilmoituksen tekemisvelvollisuus johtuu siitä, että henkilö on saanut tuloja kyseisestä jäsenvaltiosta (ks. em. asia Conijn, tuomion 22 kohta).

45 Ennakkoratkaisupyyntöstä käy kuitenkin ilmi, että Schröderille siirrettyjä kiinteistöjä rasitti ainakin osaksi käyttö- ja tuotto-oikeus, joka muutettiin kuukausieläkkeeksi, jota hänen on maksettava äidilleen. Näin ollen eläkkeen maksamisesta annettu sitoumus johtuu näiden kiinteistöjen siirrosta, koska tämä sitoumus oli tarpeen, jotta Schröder pystyi saamaan kiinteistöt ja jotta hänelle syntyi näin ollen pääasiassa kyseessä olevia vuokratuloja, joista vero kannetaan Saksassa.

46 Näin ollen on katsottava, että siltä osin kuin Schröderin antama sitoumus eläkkeen maksamisesta äidilleen seuraa siitä, että hänelle on siirretty Saksassa sijaitsevia kiinteistöjä, minkä tarkistaminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, tämä eläke on näiden kiinteistöjen hyödyntämiseen suoraan liittyvä meno siten, että Schröder on sen suhteen jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen tilanteeseen rinnastettavassa tilanteessa.

47 Tällaisessa tilanteessa kansallinen lainsäädäntö, jossa ulkomailla asuvilta evätään oikeus vähentää tuloverotuksessa kyseinen meno mutta jossa sitä vastoin tämä oikeus annetaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuville, on SEUT 63 artiklan vastainen, jos sille ei ole pätevää oikeuttamisperustetta.

48 Saksan hallitus ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin eivät ole kuitenkaan vedonneet yleistä etua koskevaan pakottavaan syyhyn.

49 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen saa vähentää sellaiselle vanhemmalleen, joka on siirtänyt hänelle kyseisen valtion alueella sijaitsevia kiinteistöjä, maksamansa eläkkeet näiden kiinteistöjen tuottamista vuokratuloista mutta jossa ei myönnetä tällaista vähennysoikeutta ulkomailla asuvalle verovelvolliselle, jos näiden eläkkeiden maksamisesta annettu sitoumus johtuu edellä mainittujen kiinteistöjen siirrosta.

Oikeudenkäyntikulut

50 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen saa vähentää sellaiselle vanhemmalleen, joka on siirtänyt hänelle kyseisen valtion alueella sijaitsevia kiinteistöjä, maksamansa eläkkeet näiden kiinteistöjen tuottamista vuokratuloista mutta jossa ei myönnetä tällaista vähennysoikeutta ulkomailla asuvalle verovelvolliselle, jos näiden eläkkeiden maksamisesta annettu sitoumus johtuu edellä mainittujen kiinteistöjen siirrosta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.