JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
30 päivänä huhtikuuta 2015 [1]

Asia C-241/14

Roman Bukovansky
vastaan
Finanzamt Lörrach

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht Baden-Württemberg (Saksa))

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton sopimus — Mainitun sopimuksen ja kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten suhde — Yhdenvertainen kohtelu — Kansalaisuuteen perustuva syrjintä — Euroopan unionin yhden jäsenvaltion kansalainen — Jäsenvaltiossa ansaittu palkkatyötulo — Asuinpaikan muutto Sveitsiin — Täydentävä verotusoikeus

1. Tällä ennakkoratkaisupyynnöllä Finanzgericht Baden-Württemberg (Saksa), ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin, pyytää unionin tuomioistuinta tulkitsemaan henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton sopimuksen, joka on allekirjoitettu Luxemburgissa 21.6.1999 [2] (jäljempänä vapaata liikkuvuutta koskeva sopimus), eräitä määräyksiä suhteessa Saksan liittotasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tulo- ja varallisuusverotuksen alalla tehdyn sopimuksen (jäljempänä Sveitsin ja Saksan kahdenvälinen sopimus) [3] määräykseen.

2. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimelta pääasiallisesti, onko vapaata liikkuvuutta koskeva sopimus esteenä sellaiselle edellä mainitun kahdenvälisen sopimuksen eräänlaista täydentävää verotusoikeutta (überdachende Besteuerung) koskevalle määräykselle, jonka nojalla Saksan veroviranomaiset voivat tietyn ajanjakson ajan edelleen verottaa sellaisen luonnollisen henkilön Saksasta saamia tuloja, joka on muuttanut Sveitsiin mutta ei ole Sveitsin kansalainen ja joka on ollut yhteensä vähintään viiden vuoden ajan yleisesti verovelvollinen Saksassa.

3. Niiden kysymysten ohella, jotka liittyvät siihen, onko tällainen verotuskohtelu yhteensopiva vapaata liikkuvuutta koskevassa sopimuksessa vahvistettujen periaatteiden kanssa, nyt käsiteltävä asia koskee tärkeää, yleisesti merkittävää ennakkokysymystä, jota käsiteltäessä on esitetty suuresti toisistaan poikkeavia näkökantoja. Unionin tuomioistuinta pyydetään näet tulkitsemaan vapaata liikkuvuutta koskevaan sopimukseen sisältyvän edellä mainitun sopimuksen ja kaksinkertaista verotusta koskevien

1 — Alkuperäinen kieli: italia.

2 — EYVL 2002, L 114, s. 6.

3 — Bundesgesetzblatt 1972 II, s. 1022 sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 12.3.2002 laaditulla tarkistuspöytäkirjalla (Bundesgesetzblatt 2003 II, s. 68).

kahdenvälisten sopimusten suhdetta koskevan artiklan ulottuvuutta. Unionin tuomioistuimen on tämän artiklan perusteella ratkaistava, onko tapauksissa, joissa mainittujen sopimusten määräykset eivät ole yhteensopivia, sovellettava ensisijaisesti vapaata liikkuvuutta koskevaa sopimusta vai tällaista kahdenvälistä sopimusta.

I **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

A *Vapaata liikkuvuutta koskeva sopimus*

4. Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen päämääränä on sen 1 artiklan a ja d alakohdan mukaan erityisesti myöntää Euroopan unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille maahantulo- ja oleskeluoikeus, oikeus ryhtyä harjoittamaan palkkatyötä, oikeus toimia itsenäisenä ammatinharjoittajana ja oikeus jäädä sopimuspuolten alueelle sekä myöntää heille samat elin-, palvelus- ja työolot kuin sopimuspuolten omille kansalaisille.

5. Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 2 artiklassa, jonka otsikkona on ”Syrjimättömyys”, määrätään, että ”sopimuspuolen alueella laillisesti oleskelevia toisen sopimuspuolen kansalaisia ei syrjitä kansalaisuuden perusteella tämän sopimuksen liitteiden I, II ja III määräyksiä soveltaen ja niiden mukaisesti”.

6. Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 16 artiklan, jonka otsikkona on ”Viittaukset yhteisön oikeuteen”, 2 kohta on muotoiltu seuraavasti:

”Siinä määrin, kuin yhteisön oikeuden käsitteet liittyvät tämän sopimuksen soveltamiseen, huomioon otetaan asiaa koskeva Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka edeltää tämän sopimuksen allekirjoittamista. Tämän sopimuksen allekirjoittamisen jälkeinen oikeuskäytäntö annetaan tiedoksi Sveitsille. Sekakomitea määrittää sopimuspuolen pyynnöstä kyseisen oikeuskäytännön seuraukset sopimuksen moitteettoman soveltamisen varmistamiseksi.”

7. Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan, jonka otsikkona on ”Suhde kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin”, 1 ja 2 kohdassa määrätään seuraavaa:

”1. Tämän sopimuksen määräykset eivät vaikuta Sveitsin ja Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten määräyksiin. Erityisesti tämän sopimuksen määräykset eivät vaikuta kaksinkertaista verotusta koskevien sopimusten mukaiseen rajatyöntekijöiden määritelmään.

2. Tämän sopimuksen määräyksiä ei voida tulkita siten, että ne estäisivät sopimuspuolia kohtelemasta eri tavalla verovelvollisia, joita koskevat olosuhteet eivät ole keskenään verrattavissa, erityisesti asuinpaikan osalta, kansallisen verotuslainsäädäntönsä asianmukaisia säännöksiä sovellettaessa.

8. Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 22 artiklan otsikkona on ”Suhde muita aloja kuin sosiaaliturvaa ja kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin”, ja siinä määrätään seuraavaa:

”1. Sen estämättä, mitä 20 ja 21 artiklassa määrätään, tämä sopimus ei vaikuta Sveitsin ja yhden tai useamman Euroopan yhteisöjen jäsenvaltion välisiin sopimuksiin, kuten yksityishenkilöitä, taloudellisia toimijoita, rajat ylittävää yhteistyötä tai pientä rajaliikennettä koskeviin sopimuksiin, siinä määrin, kuin kyseiset sopimukset ovat yhteensopivia tämän sopimuksen kanssa.

2. Jos kyseiset sopimukset eivät sovi yhteen tämän sopimuksen kanssa, tätä sopimusta sovelletaan ensisijaisesti.”

9. Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liite I koskee henkilöiden vapaata liikkuvuutta, ja kyseisen liitteen II luku sisältää palkkatyöntekijöitä koskevat määräykset. Liitteessä I olevan 7 artiklan 1 kohta sisältää ”palkkatyötä tekevän rajatyöntekijän” määritelmän. Määritelmän mukaan ”palkkatyötä tekevällä rajatyöntekijällä tarkoitetaan sopimuspuolen kansalaista, joka asuu yhden sopimuspuolen alueella ja on palkkatyössä toisen sopimuspuolen alueella [ja palaa] kotipaikkaansa säännönmukaisesti päivittäin tai vähintään kerran viikossa.”

10. Liitteessä I olevassa 9 artiklassa, jonka otsikkona on ”Yhdenvertainen kohtelu”, määrätään seuraavaa:

”1. Sopimuspuolen kansalaista ei palkkatyöntekijänä saa kansalaisuutensa vuoksi saattaa toisen jäsenvaltion alueella kotimaisiin työntekijöihin verrattuna eri asemaan työ- ja palvelussuhteen ehtojen suhteen erityisesti palkkauksen, irtisanomisen ja työttömyyden sattuessa saman alan työhön paluun tai uudelleen työllistämisen osalta.

2. Palkkatyöntekijä ja tämän liitteen 3 artiklassa tarkoitetut hänen perheensä jäsenet saavat samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaiset työntekijät ja heidän perheenjäsenensä.”

B *Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan kaksinkertaista verotusta koskeva kahdenvälinen sopimus*

11. Sveitsin valaliitto ja Saksan liittotasavalta tekivät edellä mainitun Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 11.8.1971, ja se tuli voimaan 29.12.1972.

12. Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 15 a artikla koskee rajatyöntekijöiden verotusta, ja sen 1 kohdassa määrätään seuraavaa: ”Palkkaa ja muuta vastaavaa tuloa, jonka rajatyöntekijä saa palkkatyöstä, voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa hän asuu. Hyvityksenä tästä se sopimusvaltio, jonka alueella palkkatyö tehdään, voi pidättää mainituista tuloista veron niiden lähteellä. Tämä vero voi olla korkeintaan 4,5 prosenttia bruttopalkasta, jos asuinpaikan todisteeksi esitetään sen sopimusvaltion, jonka alueella verovelvollinen asuu, toimivaltaisen veroviranomaisen myöntämä virallinen todistus. Tämä ei vaikuta 4 artiklan 4 kohdan soveltamiseen.”

13. Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohta koskee Saksan liittotasavallan täydentävää verotusoikeutta. Tämän määräyksen nojalla Saksan liittotasavalta voi saman kahdenvälisen sopimuksen muista määräyksistä huolimatta verottaa Sveitsissä asuvaa luonnollista henkilöä, joka ei ole Sveitsin kansalainen ja joka on ollut Saksassa yleisesti verovelvollinen yhteensä vähintään viiden vuoden ajan, hänen Saksan liittotasavallasta saamistaan tuloista ja hänen Saksan alueella olevasta omaisuudestaan. Tätä verotusvaltaa se voi käyttää sinä vuonna, jona verovelvolliseen on viimeisen kerran sovellettu yleistä verovelvollisuutta, ja sitä seuraavina viitenä vuotena. Edellä mainitun kahdenvälisen sopimuksen mukaan kyseinen määräys ei vaikuta näiden tulojen tai varallisuuden verotukseen Sveitsissä. Saksan liittotasavalta kuitenkin soveltaa analogisesti ulkomaisten verojen laskemista koskevaa Saksan lainsäädäntöä ja ottaa mainituista tuloista tai varallisuudesta kannettavaa veroa laskiessaan huomioon tällaisesta tulosta tai varallisuudesta Sveitsissä kahdenvälisen sopimuksen mukaisesti maksetun veron.

C *Saksan lainsäädäntö*

14. Tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG)[4] 1 §:n 1 ja 4 momentin mukaan luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on Saksassa, ovat yleisesti verovelvollisia, mutta ne luonnolliset henkilöt, joilla ei ole kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa Saksassa, ovat vain rajoitetusti verovelvollisia EStG:n 49 §:ssä tarkoitetusta Saksasta saadusta tulosta.

4 — 19.10.2002 julkaistu teksti (BGBl. 2002 I, s. 4212), sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2007 (BGBl. 2007 I, s. 3150).

15. EStG:n 49 §:n 1 momentin 4 kohdan a alakohdan mukaan Saksasta saatuna tulona pidetään Saksassa harjoitetusta palkkatyöstä saatua tuloa.

II **Tosiseikat, kansallinen menettely ja ennakkoratkaisukysymys**

16. Roman Bukovansky, joka on nostanut kanteen ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa, on Saksan ja Tšekin kansalainen.

17. Ennen vuotta 2006 Bukovansky työskenteli Sveitsissä useiden sveitsiläiseen lääkekonserniin kuuluvien yhtiöiden palveluksessa. Hän kuitenkin asui Saksassa ja oli siellä tuloverovelvollinen.

18. Maaliskuussa 2006 Bukovansky siirtyi saman sveitsiläisen lääkekonsernin Saksaan sijoittautuneen tytäryhtiön palvelukseen Saksaan, ja hänestä tuli saman vuoden kesäkuussa sen toimitusjohtaja (Geschäftsführer).

19. Elokuussa 2008 Bukovansky muutti asumaan Baseliin, Sveitsiin, ja jatkoi kuitenkin työskentelyään edellä mainitussa Saksaan sijoittautuneessa tytäryhtiössä. Sen jälkeen hänellä ei ole enää ollut kotipaikkaa eikä vakinaista asuinpaikkaa Saksassa. On todettu, että hän palasi säännöllisesti työpaikaltaan Saksasta Sveitsissä sijaitsevaan kotipaikkaansa.

20. Saksan veroviranomaisille antamassaan vuotta 2008 koskevassa tuloveroilmoituksessa Bukovansky katsoi, että riidanalaisen vuoden elokuusta ja joulukuuhun ulottuvana ajanjaksona, toisin sanoen sen jälkeen, kun hän oli muuttanut Sveitsiin, hänen oli katsottava olevan Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 15 a artiklan 1 kohdassa tarkoitettu (nk. käänteinen) rajatyöntekijä. Näin ollen hän katsoi, että hänen palkkatyötulojaan oli mainitun määräyksen nojalla verotettava elokuusta 2008 alkaen siinä kahdenvälisen sopimuksen sopimuspuolena olevassa valtiossa, jossa hän asui, toisin sanoen Sveitsissä, kun otetaan huomioon työnantajan hänen bruttopalkastaan pidättämä 4,5 prosentin lähdevero, joka oli suoritettu Saksaan saman edellä mainitun kahdenvälisen sopimuksen määräyksen nojalla.

21. Finanzamt Lörrach ei tuloveropäätöksessään kuitenkaan yhtynyt Bukovanskyn kantaan vaan katsoi, että asianomaisia tuloja oli verotettava Saksassa koko riidanalaisen vuoden osalta. Saksan veroviranomaiset katsoivat, että Bukovanskya oli EStG:n 1 §:n 4 momentin nojalla, luettuna yhdessä 49 §:n 1 momentin 4 kohdan a alakohdan kanssa, pidettävä rajoitetusti tuloverovelvollisena, mutta hänen palkkatyötuloaan oli verotettava Saksassa Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitetun täydentävän verotusoikeuden nojalla.

22. Bukovanskyn tekemän oikaisuvaatimuksen seurauksena hänen Sveitsin veroviranomaiselle tuloverona maksamansa summat otettiin huomioon Saksassa maksettavaa tuloveroa laskettaessa.

23. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa Finanzamt Lörrachia vastaan nostamassaan kanteessa Bukovansky väittää, että elokuusta 2008 alkaen hänen palkkatyötuloaan olisi pitänyt verottaa yksinomaan Sveitsissä, koska häntä oli pidettävä käänteisenä rajatyöntekijänä. Hänen mukaansa Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitetun täydentävän verotusoikeuden soveltamiseen hänen tapauksessaan ei sen sijaan ollut perustetta.

24. Ennakkoratkaisupyynnössään Finanzgericht Baden-Württemberg kysyy, onko edellä mainittu Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen määräys yhteensopiva eräiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen määräysten kanssa. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan täydentävä verotusoikeus on vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liitteessä I olevassa 9 artiklassa todetun yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastaista syrjivää verokohtelua ja rajoittaa niin ollen vapaata liikkuvuutta. Lisäksi Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohta on sen mukaan ristiriidassa vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 2 artiklassa tarkoitetun kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kiellon kanssa.

25. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohta ei ole esteenä Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen täydentävää verotusoikeutta koskevan määräyksen soveltamatta jättämiselle. Mainitusta artiklasta huolimatta kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten määräykset eivät kuitenkaan voi olla ristiriidassa vapaata liikkuvuutta koskevassa sopimuksessa vahvistetuista perusvapauksista johtuvien velvoitteiden, kuten erityisesti syrjintäkiellon, kanssa.

26. Näiden seikkojen perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoi 19.12.2013 tekemässään välipäätöksessä tarpeelliseksi lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [vapaata liikkuvuutta koskevan] sopimuksen määräyksiä, erityisesti sen johdanto-osaa, 1, 2 ja 21 artiklaa sekä liitteessä I olevia 7 ja 9 artiklaa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että Saksasta Sveitsiin muuttanutta työntekijää, joka ei ole Sveitsin kansalainen ja joka on ollut Sveitsiin muuttamisesta lähtien [Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen] 15 a artiklan 1 kohdassa tarkoitettu niin kutsuttu käänteinen rajatyöntekijä, verotetaan Saksassa [Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen] 4 artiklan 4 kohdan nojalla, luettuna yhdessä [saman sopimuksen] 15 a artiklan 1 kohdan neljännen virkkeen kanssa?”

III **Asian käsittely unionin tuomioistuimessa**

27. Ennakkoratkaisupyyntö saapui kirjaamoon 16.5.2014. Huomautuksia ovat esittäneet Bukovansky, Finanzamt Lörrach, Ruotsin, Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio. Istuntoon, joka pidettiin 26.2.2015, osallistuivat Bukovansky, Finanzamt Lörrach, Saksan hallitus sekä komissio.

IV **Oikeudellinen arviointi**

28. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksellään pääasiallisesti, onko vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen asiaa koskevia määräyksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle Sveitsin valaliiton ja jäsenvaltion kaksinkertaista verotusta koskevan kahdenvälisen sopimuksen määräykselle, jonka tarkoittaman täydentävän verotusoikeuden nojalla palkkatyöntekijää, jota voidaan pitää sopimuksen määritelmän mukaisena niin kutsuttuna käänteisenä rajatyöntekijänä, joka on muuttanut Sveitsiin mutta jolla ei ole Sveitsin kansalaisuutta ja joka on ollut ennen Sveitsiin muuttoa yhteensä vähintään viisi vuotta yleisesti tuloverovelvollinen kyseisessä jäsenvaltiossa, voidaan edelleen pitää tuloverovelvollisena samassa jäsenvaltiossa sinä vuonna, jona verovelvollinen on muuttanut, ja sitä seuraavina viitenä vuotena.

A *Yleisiä huomautuksia*

29. Koska lähtökohtaisesti unionin tuomioistuimen toimivaltaa tulkita vapaata liikkuvuutta koskevaa sopimusta ei enää aseteta kyseenalaiseksi,[5] vastaus ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen edellyttää, että sopimusta sovelletaan Bukovanskyn tilanteen kaltaisessa tapauksessa.

5 — Ks. esim. tuomio Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) ja tuomio Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

30. Tämän seikan osalta on huomattava, ettei se, että Bukovansky on Saksan kansalainen ja vetoaa vapaan liikkuvuuden periaatteesta johtuviin oikeuksiinsa lähtömaassaan, toisin sanoen Saksassa, ole esteenä vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen soveltamiselle. Riippumatta siitä, että Bukovansky on myös Tšekin kansalainen, vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että sopimuspuolen kansalaiset voivat tietyissä olosuhteissa ja asiaan sovellettavat määräykset huomioon ottaen vedota vapaata liikkuvuutta koskevassa sopimuksessa vahvistettuihin oikeuksiin myös suhteessa lähtömaahansa. [6]

31. Pääasian olosuhteiden ja nyt käsiteltävässä asiassa sovellettavien vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen määräysten osalta on todettava, että niiden sanamuoto huomioon ottaen niin mainitun sopimuksen 2 artiklaa kuin liitteessä I olevan 7 artiklan 1 kohtaa voidaan soveltaa Bukovanskyn tilanteeseen.

32. Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 2 artiklan sovellettavuuden osalta on yhtäältä korostettava, että Bukovansky on ”sopimuspuolen”, toisin sanoen Saksan liittotasavallan, kansalainen ja oleskelee laillisesti toisen sopimuspuolen, toisin sanoen Sveitsin valaliiton, alueella. Edellä mainitun artiklan nojalla hän ei saa joutua minkäänlaisen kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kohteeksi.

33. Toisaalta vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liitteessä I olevan 7 artiklan 1 kohdan soveltamisesta on todettava, että Bukovansky ”asuu yhden sopimuspuolen alueella”, esillä olevassa tapauksessa Sveitsin valaliiton alueella, ja on palkkatyössä ”toisen sopimuspuolen alueella”, toisin sanoen Saksan liittotasavallassa. Koska on todettu, että hän riidanalaisen ajanjakson aikana palasi työpaikaltaan kotipaikkaansa säännönmukaisesti, Bukovanskya on pidettävä sopimuksen liitteessä I olevan 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ”palkkatyötä tekevänä rajatyöntekijänä”. [7]

34. Näiden huomioiden perusteella on todettava, että Bukovanskyn tilanne kuuluu vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen soveltamisalaan.

B *Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen ja kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten suhde*

35. Ennen kuin käsittelen ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen esiin nostamia epäilyksiä siitä, onko Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdan määräys yhteensopiva vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen asiaa koskevien määräysten kanssa, on ennakkokysymyksenä tarkasteltava itse sopimuksen ja kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten suhdetta. Tämä edellyttää vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdan määräyksen, jonka mukaan sopimuksen määräykset ”eivät vaikuta” Sveitsin ja Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten määräyksiin, ulottuvuuden tarkastelua.

36. Tästä kysymyksestä, johon unionin tuomioistuin ei tietääkseni ole aiemmin ottanut kantaa, on nyt käsiteltävän asian käsittelyn kuluessa esitetty suuresti toisistaan poikkeavia näkökantoja.

37. Yhtäältä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdan tekstistä huolimatta on niin, että mikäli kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten määräykset ja sopimuksen määräykset eivät sovi yhteen, sopimusta on sovellettava ensisijaisesti. Erityisesti kahdenvälisten sopimusten määräykset eivät sen mukaan voi olla ristiriidassa unionin oikeudessa todetun syrjintäkiellon kanssa.

6 — Ks. tuomio Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, 27–34 kohta) ja tuomio Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, 33 kohta).

7 — Ks. vastaavasti vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liitteessä I olevassa 13 artiklassa esitetyn itsenäistä ammattia harjoittavan rajatyöntekijän käsitteen soveltamisen osalta tuomio Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, 34–40 kohta).

38. Komissio katsoo myös, että vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohta ei estä tarkistamasta, onko Sveitsin ja Saksan kahdenvälinen sopimus yhteensopiva vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen määräysten kanssa. Komission mukaan kyseisessä määräyksessä vain täsmennetään, että on kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten sopimuspuolina olevien valtioiden asia päättää oman verotusvaltansa ulottuvuudesta ja jaosta. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan niiden on kuitenkin omista verotuskäytännöistään päättäessään kunnioitettava vapaata liikkuvuutta koskevassa sopimuksessa tarkoitettuja liikkumisvapauksia.[8] Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohta ei vapauta niitä tästä velvoitteesta.[9]

39. Lisäksi komissio esitti istunnossa, että jos vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua poikkeusta tulkittaisiin siten, että jäsenvaltiot saisivat sisällyttää kaksinkertaista verotusta koskevaan kahdenväliseen sopimukseen määräyksen, joka olisi selvästi syrjivä tai selvästi vapaata liikkuvuutta koskevassa sopimuksessa taattujen vapauksien vastainen, jälkimmäiseltä sopimukselta riistettäisiin sen merkitys. Sen vuoksi komissio katsoo, että vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdan tarkoitus ja systemaattinen tulkinta ovat esteenä sellaiselle tulkintatavalle, jonka mukaan määräyksessä tarkoitettaisiin yleistä poikkeusta vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen soveltamisalaan kaikkien kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten sisältämien määräysten osalta.

40. Toisaalta Ruotsin hallituksen kanta, johon Saksan hallitus nimenomaisesti istunnossa yhtyi, on täysin vastakkainen. Mainittujen hallitusten mukaan vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdassa tarkoitetaan ehdotonta poikkeusta tämän sopimuksen soveltamiseen. Niiden mukaan tästä seuraa, että poikkeuksen soveltamisalalla ei sovelleta vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen määräyksiä eikä unionin oikeudesta johtuvia oikeuksia tai velvollisuuksia. Toisin sanoen kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten määräyksiä sovellettaisiin ikään kuin vapaata liikkuvuutta koskevaa sopimusta ei lainkaan olisi olemassa. Näin ollen siitä johtuvilla oikeuksilla ja velvollisuuksilla ei voisi olla mitään vaikutusta tällaisten kahdenvälisten sopimusten määräyksiin.

41. Käytännössä kaksi esitettyä vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdan ulottuvuutta koskevaa tulkintaa ovat omiaan johtamaan erilaisiin seurauksiin nyt käsiteltävässä asiassa. Mikäli näet noudatettaisiin ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen ja komission esittämää tulkintatapaa, olisi välttämätöntä tutkia, onko Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen täydentävää verotusoikeutta koskeva määräys yhteensopiva vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen asiaankuuluvien määräysten kanssa. Mikäli sen sijaan noudatettaisiin Ruotsin ja Saksan hallituksen esittämää tulkintatapaa, tällainen tutkimus ei olisi tarpeen, ja siinäkin tapauksessa, että Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen kyseessä oleva määräys olisi yhteensopimaton vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen kanssa, se ei vaikuttaisi määräyksen soveltamiseen.

42. Aluksi on muistutettava, että vapaata liikkuvuutta koskevaa sopimusta on kansainvälisenä sopimuksena tulkittava valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen 31 artiklan mukaisesti[10] vilpittömässä mielessä ja antamalla siinä käytetyille sanonnoille niille kuuluvassa yhteydessä niiden tavallinen merkitys sekä kyseisen sopimuksen tarkoituksen ja päämäärän valossa.[11]

8 — Komissio viittaa vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, johon viitataan tuomion Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566) 50 ja 51 kohdassa.

9 — Myös Sveitsin liittovaltion tuomioistuin näyttää tulkitsevan vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohtaa näin. Ks. 26.1.2010 annettu tuomio, asiat 2C_319/2009 ja 2C_321/2009, 14.1 kohta. Tuomio on luettavissa internetosoitteessa http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (viimeksi tarkasteltu 26.3.2015).

10 — Wienissä 23.5.1969 allekirjoitettu yleissopimus, Yhdistyneiden kansakuntien sopimuskokoelma, nide 1155, s. 331.

11 — Ks. tuomio Hengartner ja Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43. Sanamuodon tarkastelun perusteella minusta näyttää selvältä, että vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä käytetty ilmaus ”eivät vaikuta” tarkoittaa nimenomaisesti poikkeusta itse sopimuksen soveltamiseen Sveitsin ja unionin jäsenvaltioiden välisten kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten määräysten osalta. Mainitun määräyksen muotoilusta käy ilmi, että poikkeus on yleinen ja ehdoton sikäli, ettei sille aseteta mitään muita vaatimuksia lukuun ottamatta sitä, että kyseessä on oltava kaksinkertaista verotusta koskeva määräys. Saman kohdan toinen virke koskee ”rajatyöntekijän” määritelmää, mutta kuten ilmauksen ”erityisesti” käytöstä käy selvästi ilmi, se on pelkkä ensimmäisessä virkkeessä todetun poikkeuksen esimerkinomainen selvennys eikä vaikuta sen yleiseen ulottuvuuteen.

44. Asiayhteyden tarkastelussa on huomattava, että vapaata liikkuvuutta koskevassa sopimuksessa 21 artiklaa, jonka otsikkona on ”Suhde kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin”, seuraa 22 artikla, joka sekin sisältää suhdetta ”muita aloja kuin sosiaaliturvaa ja kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin” [12] säätelevän luonteeltaan yleisen määräyksen. Toisin kuin 21 artiklan 1 kohdassa, 22 artiklassa kuitenkin todetaan, ettei vapaata liikkuvuutta koskeva sopimus vaikuta niihin kahdenvälisiin sopimuksiin, jotka *eivät* koske kaksinkertaista verotusta, vain ”siinä määrin, kuin kyseiset sopimukset ovat yhteensopivia tämän sopimuksen kanssa”. Lisäksi 22 artiklan 2 kohdassa täsmennetään nimenomaan, että ”jos kyseiset sopimukset eivät sovi yhteen tämän sopimuksen kanssa, tätä sopimusta sovelletaan ensisijaisesti”.

45. On kuitenkin todettava, ettei vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artikla sisällä mitään sellaista määräystä, jossa nimenomaisesti todettaisiin, että sopimusta sovelletaan ensisijaisesti suhteessa kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin.

46. Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen ja saman sopimuksen 22 artiklan välisen ilmeisen tekstuaalisen eron perusteella on nähdäkseni perusteltua todeta, että jos sopimuksen sopimuspuolet olisivat aikoneet päättää, että vapaata liikkuvuutta koskevaa sopimusta sovelletaan ensisijaisesti suhteessa kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten määräyksiin, ne olisivat ilmaisseet asian täsmällisesti, kuten saman sopimuksen 22 artiklassa on muita aiheita koskevien kahdenvälisten sopimusten osalta tehty. Koska vapaata liikkuvuutta koskevaan sopimukseen ei ole sisällytetty tällaista lauseketta, on perusteltua olettaa, että sopimuspuolten aikomuksena oli määrätä sen soveltamisalan yleisestä ja ehdottomasta poikkeuksesta kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten määräysten osalta. [13]

47. Tällaista vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdan tulkintaa on lisäksi tarkasteltava itse sopimuksen muiden asiaa koskevien määräysten valossa. Erityisesti istunnossa komissio myönsi vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 ja 22 artiklan väliset tekstuaaliset erot mutta esitti, että 21 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu määräys olisi vaarassa menettää merkityksensä, mikäli määräystä tulkittaisiin edellä 46 kohdassa esitetyllä tavalla.

48. Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 2 kohdan nojalla mitään sopimuksen määräystä ei voida kuitenkaan tulkita siten, että se estäisi sopimuspuolia oman verolainsäädäntönsä asiaa koskevia säännöksiä soveltaessaan kohtelemasta eri tavalla verovelvollisia, joita koskevat olosuhteet eivät ole keskenään verrattavissa erityisesti asuinpaikan osalta. Tämän seikan osalta unionin tuomioistuin on edellä mainitussa tuomiossa Ettwein täsmentänyt kyseisen määräyksen mahdollistavan sen, että maassa asuvia verovelvollisia ja ulkomailla asuvia verovelvollisia voidaan kohdella verotuksessa eri tavalla, mutta ainoastaan silloin, kun he eivät ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. [14]

12 — Suhteesta sosiaaliturvaa koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin määrätään vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 20 artiklassa, jonka mukaan niiden soveltaminen lakkautetaan mainitun sopimuksen voimaantulosta siltä osin, kuin sillä säännellään samaa asiaa.

13 — On todettava, että vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdan ensimmäisen virkkeen tekstistä käy ilmi, ettei poikkeus ulotu ajallisesti vain niihin kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin, jotka oli sopimuksen voimaan tullessa jo tehty, vaan myös sen jälkeen tehtyihin kahdenvälisiin sopimuksiin.

14 — Ks. tuomio Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, 45 kohta).

49. Komission kannasta poiketen katson lisäksi, ettei vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 2 kohta ole sen 1 kohdan täsmennys. Tämän osalta on todettava, että 21 artiklan 2 kohdassa viitataan sopimuspuolten kansalliseen verotuslainsäädäntöön, kun taas saman artiklan 1 kohdassa viitataan Sveitsin valaliiton ja unionin jäsenvaltioiden kahdenvälisiin sopimuksiin.

50. Tämän seikan osalta on täsmennettävä, että vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu poikkeus ei salli jäsenvaltion tai Sveitsin valaliiton hyväksyä yksipuolisesti omaan kansalliseen lainsäädäntöönsä sellaisia syrjiviä toimia, jotka olisivat sopimuksen määräysten vastaisia. Määräyksessä todetaan ainoastaan, ettei se rajoita jäsenvaltion ja Sveitsin valaliiton mahdollisuutta päättää *sopimusteitse*, kahdenvälisessä kaksinkertaista verotusta koskevassa sopimuksessa, sellaisista verotuksellisista toimista, jotka eivät ole yhteensopivia vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen kanssa. Mahdollisen vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen kanssa yhteensopimattoman määräyksen on näin ollen aina johduttava mahdollisesta jäsenvaltion ja Sveitsin valaliiton välisestä sopimuksesta.

51. Edellä esitetyn vuoksi en voi yhtyä komission väitteeseen, jonka mukaan vapaata liikkuvuutta koskeva sopimus menettäisi kokonaan merkityksensä, mikäli noudatettaisiin edellä 46 kohdassa esitettyä 21 artiklan 1 kohdan tulkintaa. Kuten edellisessä kohdassa on täsmennetty, poikkeuksen soveltamisala – koska soveltamisalaa koskevia poikkeuksia on tulkittava suppeasti [15] – rajoittuu yksinomaan kahdenvälisiin kaksinkertaista verotusta koskeviin sopimuksiin sisältyviin luonteeltaan verotuksellisiin sopimusmääräyksiin. Kaikkien muunlaisten määräysten osalta se sen sijaan säilyttää koko merkityksensä.

52. Tämän osalta voidaan myös huomauttaa, että vaikka – kuten sopimuksen johdanto-osan toisessa virkkeessä todetaan – sopimuspuolet ovat ”päättäneet toteuttaa henkilöiden vapaan liikkuvuuden välillään Euroopan yhteisössä sovellettavien säännösten perusteella”, [16] unionin tuomioistuin on kuitenkin korostanut, ettei ilmaistu tahto edistää henkilöiden vapaata liikkuvuutta Euroopan unionin ja Sveitsin valaliiton välillä ole verrattavissa unionin jäsenvaltioiden sisämarkkinoilla toteutettavien EUT-sopimuksessa tarkoitettujen liikkumisvapauksien henkeen ja tavoitteeseen. Vapaata liikkuvuutta koskevalla sopimuksella siis pyritään lähentämään sopimuspuolia pyrkimättä kuitenkaan ulottamaan perusvapauksien soveltamista sellaisenaan Sveitsin valaliittoon. [17]

53. Edellä 38 kohdassa mainitun oikeuskäytännön, johon komissio vetoaa ja jonka mukaan jäsenvaltioiden on verotuskäytännöistään päättäessään kunnioitettava EUT-sopimuksessa tarkoitettuja liikkumisvapauksia, [18] ulottuvuuden rajoittaminen voidaan ymmärtää juuri mainitun unionin tuomioistuimen luonnehdinnan perusteella. Unionin oikeuden periaatetta sovelletaan vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen soveltamisalalla, mutta sitä koskee poikkeus siltä osin kuin sopimuspuolet ovat päättäneet, ettei sitä sovelleta, toisin sanoen kaksinkertaista verotusta koskevien sopimusmääräysten osalta.

54. Niinpä edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen kysymykseen on nähdäkseni vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdan perusteella vastattava, ettei se ole esteenä Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitetun kaltaiselle määräykselle.

15 — Ks. vastaavasti tuomio Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, 24 kohta) ja tuomio Pfeiffer ym. (C-397/01, EU:C:2004:584, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 — Ks. tuomio Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, 27 kohta).

17 — Ks. vastaavasti tuomio Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, 26–29 kohta).

18 — Ks. myös jäljempänä 63 kohta.

55. Seuraavat huomautukset esitän näin ollen ainoastaan siltä varalta, että unionin tuomioistuin päättäisi olla noudattamatta ehdottamaani vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdan tulkintaa ja katsoisi, että sen on tutkittava, onko Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdan määräys yhteensopiva vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen asiaa koskevien määräysten kanssa.

C Täydentävää verotusoikeutta koskevan määräyksen yhteensopivuus vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen kanssa

56. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin nostaa esiin kaksi mahdollista seikkaa, joiden osalta vapaata liikkuvuutta koskeva sopimus voi olla esteenä Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitetulle täydentävälle verotusoikeudelle.

57. Yhtäältä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että täydentävää verotusoikeutta voidaan pitää vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan vastaisena syrjivänä verotuskohteluna. Bukovansky on asemaltaan Saksan liittotasavallassa rinnastettavissa sellaiseen työntekijään, joka on Sveitsin kansalainen, työskentelee Saksan alueella ja muuttaa Sveitsiin. Näin ollen hän voisi vedota vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohtaan vaatiakseen samoja veroetuja kuin vastaavassa tilanteessa oleva sveitsiläinen työntekijä ja vaatia niin ollen, ettei häneen sovelleta täydentävää verotusoikeutta. Tällainen syrjivä verotuskohtelu rajoittaa sen mukaan vapaata liikkuvuutta, sillä se tekee niiden palkkatyöntekijöiden, jotka eivät ole Sveitsin kansalaisia, Sveitsiin muuttamisesta vähemmän houkuttelevaa ja vaikeuttaa siten sopimuksen tavoitteen eli vapaan liikkuvuuden jatkuvan laajentamisen toteuttamista.

58. Toisaalta ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohta on ristiriidassa vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltävän 2 artiklan kanssa. Mainittu tuomioistuin huomauttaa, että Saksan ansiotuloa koskevaa täydentävää verotusoikeutta ei sovelleta, mikäli Sveitsiin muuttava verovelvollinen on Sveitsin kansalainen. Mikäli Bukovansky olisi ollut Sveitsin kansalainen, häneen ei nyt käsiteltävässä asiassa olisi sovellettu täydentävää verotusoikeutta siinäkään tapauksessa, että hänen yksityiselämänsä ja työuransa olisivat olleet aivan samanlaiset.

59. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa epävarmuutta herättäneisiin seikkoihin vastaamiseksi on mielestäni tarpeen kerrata eräitä unionin tuomioistuimen ilmaisemia kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten ja EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien suhteita koskevia periaatteita.

60. On syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittelemään, sopimusteitse tai yksipuolisesti, verotusvaltansa jakoperusteet erityisesti välttääkseen tarvittaessa sopimusteitse kaksinkertaisen verotuksen.[19] Niiden asiana on toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi käyttämällä esimerkiksi kansainvälisessä verokäytännössä noudatettuja perusteita.[20]

19 — Ks. mm. tuomio Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, 57 kohta); tuomio de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, 93 kohta); tuomio Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, 49 kohta); tuomio Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, 48 kohta) ja tuomio Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, 32 kohta).

20 — Tuomio Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61. Tässä yhteydessä jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymät, joiden perusteella verotusvalta jakaantuu.[21] Kaksinkertaista verotusta koskevan kahdenvälisen sopimuksen sopimuspuolten tekemää mainittuja liittymiä koskevaa valintaa ei sellaisenaan voida pitää EUT-sopimuksessa taattujen vapauksien vastaisena syrjintänä.[22]

62. Oikeuskäytännöstä ilmenee yhtäältä, että jäsenvaltiot voivat sopia verovelvollisen verottamisesta kummassakin jäsenvaltiossa, ja toisaalta, että haitat, joita saattaa aiheutua siitä, että eri jäsenvaltiot käyttävät rinnakkaisesti verotusvaltaansa, eivät ole EUT-sopimuksessa kiellettyjä rajoituksia, kunhan verotusvallan käyttö ei ole syrjivää.[23] Tästä seuraa, ettei jäsenvaltiolla ole unionin oikeuden nojalla velvollisuutta estää niitä haittoja, joita verotusvallan rinnakkaisesta käytöstä aiheutuu.[24]

63. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä kuitenkin myös ilmenee, että jäsenvaltioiden välisellä verotusvallan jaolla ei mahdollisteta sitä, että jäsenvaltiot saisivat soveltaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien vastaisia toimenpiteitä.[25] Erityisesti kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kahdenvälisten sopimusten puitteissa näin jaettua verotusvaltaa käyttäessään jäsenvaltiot ovat kuitenkin velvollisia noudattamaan unionin sääntöjä ja erityisesti noudattamaan periaatetta, jonka mukaan toisen jäsenvaltion kansalaisia ja kyseisen valtion niitä omia kansalaisia, jotka ovat käyttäneet EUT-sopimuksessa taattuja vapauksia, on kohdeltava samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia yleensä.[26]

64. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa epävarmuutta herättäneitä seikkoja on analysoitava näiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen voimaantuloa edeltävästä oikeuskäytännöstä[27] suoraan tai epäsuorasti johdettavissa olevien periaatteiden valossa.

1. Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan rikkominen ja vapaan liikkuvuuden rajoittaminen

65. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin perustaa analyysinsa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan henkilöiden vapaata liikkuvuutta, jonka sopimuspuolet ovat vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen johdanto-osan toisen virkkeen mukaan päättäneet toteuttaa välillään unionissa sovellettavien säännösten perusteella, rajoitettaisiin, jos sopimuspuolen kansalaiselle aiheutuisi haittaa hänen lähtömaassaan yksinomaan siksi, että hän on käyttänyt liikkumisoikeuttaan.[28]

66. On kuitenkin todettava, kuten useat ennakkoratkaisumenettelyyn osallistuneet osapuolet ovat huomauttaneet, ettei mikään asiakirja-aineistossa tosiasiassa osoita, että täydentävää verotusoikeutta koskeva määräys johtaisi Bukovanskyn kaltaisen henkilön, joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen muuttamalla Sveitsiin, epäedullisempaan verotuskohteluun lähtömaassa, toisin sanoen Saksassa. Täydentävän verotusoikeuden soveltaminen Bukovanskyn tilanteessa olevaan henkilöön merkitsee näet yksinkertaisesti sitä, että sinä vuonna, jona verovelvollinen on muuttanut, sekä viiden

21 — Ks. mm. tuomio de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, 94 kohta); tuomio Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, 48 kohta) ja tuomio Imfeld ja Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, 42 kohta).

22 — Ks. tuomio Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, 53 kohta).

23 — Tuomio Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, 27 ja 34 kohta).

24 — Tuomio Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, 34 kohta); tuomio CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, 27 ja 28 kohta) ja tuomio Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, 170 kohta).

25 — Ks. tuomio Imfeld ja Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 — Ks. tuomio de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, 94 kohta) ja tuomio Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, 51 kohta).

27 — Ks. edellä sopimuksen 16 artiklan 2 kohta ja 6 kohta.

28 — Ks. tuomio Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, 27 ja 28 kohta) ja tuomio Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, 51 kohta).

sitä seuraavan vuoden ajan häneen sovelletaan verokantaa, jota sovelletaan samassa tilanteessa olevaan Saksassa asuvaan palkkatyöntekijään. Toisin sanoen määräyksen soveltamisesta seuraa, ettei Bukovansky Sveitsiin muutettuaan hyödy Sveitsin edullisemmasta verotuskohtelusta vaan häneen sovelletaan yhä samaa verokantaa kuin hänen Saksassa asuessaan.

67. Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitetun kaltainen määräys mielestäni kuitenkin vain heijastaa Saksan liittotasavallan ja Sveitsin valaliiton välisen sopimuksen sanamuotoa näiden valtioiden välisen verotusvallan jaon osalta. Kahdenvälisen sopimuksen 15 a artikla osoittaa kyseisten kahden valtion sopineen, että Bukovanskyn kaltaisen käänteisen rajatyöntekijän tapauksessa verotusvalta kuuluu asuinvaltiolle, tässä tapauksessa Sveitsille. Kuitenkin saman Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitetussa tapauksessa, jossa henkilö, joka ei ole Sveitsin kansalainen ja joka on ollut Saksassa yleisesti verovelvollinen vähintään viiden vuoden ajan sekä joka saa edelleen palkkatuloja Saksasta, Saksan liittotasavalta säilyttää verotusvaltansa tietyn ajanjakson ajan tuloverolle määrätyn verokannan mukaisesti.

68. Tämän osalta on todettava, että aiempi asuinpaikka,[29] jonka nojalla täydentävän verotusoikeuden soveltamista esillä olevassa määräyksessä perustellaan, on oikeutettu jäsenvaltioiden välisessä verotusvallan jaossa käytettävä peruste.

69. Toisaalta edellä 61 ja 63 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että vaikka tällaisia perusteita soveltaessaan jäsenvaltioiden on taattava, että sen omia kansalaisia, jotka ovat käyttäneet EUT-sopimuksessa taattuja oikeuksiaan, kohdellaan samoin kuin kotimaisia palkkatyöntekijöitä – niin kuin nyt käsiteltävässä asiassa näyttää olevan, kuten edellä 66 kohdassa esitetystä ilmenee -, unionin oikeus ei kuitenkaan velvoita niitä estämään haittoja, joita niiden verotusvallan rinnakkaisesta käytöstä aiheutuu.

70. Tuomiossa Weigel[30] on sen sijaan nimenomaisesti todettu, ettei unionin oikeus takaa työntekijälle, joka siirtyy työskentelemään toiseen jäsenvaltioon kuin missä hän on siihen asti asunut, että tällainen siirtyminen olisi verotuksen kannalta neutraalia. Jäsenvaltioiden verolainsäädännön erojen takia tällaisesta siirrosta saattaa olla kansalaiselle verotuksen kannalta hyötyä tai sitten ei, olosuhteiden mukaan. Tästä seuraa, että mahdollisesti aiheutuva epäedullisuus verrattuna tilanteeseen, jossa kansalainen harjoitti toimintaansa ennen siirtymistä, ei pääsääntöisesti ole SEUT 45 artiklan vastaista, ellei kyseisellä lainsäädännöllä aseteta työntekijää epäedullisempaan asemaan verrattuna työntekijöihin, joita siellä jo aiemmin verotettiin.[31]

71. Toisin kuin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin esittää, edellä mainitusta oikeuskäytännöstä käy siis ilmi, ettei Saksan liittotasavalta ole velvollinen takaamaan Bukovanskyn tilanteessa olevalle työntekijälle samaa kohtelua kuin palkkatyöntekijälle, joka on Sveitsin kansalainen, työskentelee Saksan alueella ja muuttaa Sveitsiin ja joka kahdenvälisen sopimuksen nojalla on verovelvollinen Sveitsissä. Tällaisen sveitsiläisen palkkatyöntekijän ja Bukovanskyn kohtelun erilaisuus johtuu pelkästään sopimuspuolina olevien valtioiden verotusvallan jaosta. Koska mikään ei osoita, että täydentävä verotusoikeus johtaisi siihen, että verovelvollista kohdeltaisiin eri tavoin kuin Saksassa asuvaa ja siellä yleisesti verovelvollista palkkatyöntekijää, on todettava, ettei tällainen verokohtelu estä vapaata liikkuvuutta.[32]

29 — Ks. Saksan lainsäädännössä asuinpaikkaa käytetään yleisen tuloverovelvollisuuden perusteena. Ks. 14 kohta edellä.

30 — Ks. tuomio Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256).

31 — Ks. tuomio Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, 55 kohta). Sillä, että asia koskee ajoneuvon rekisteröinnistä maksettavaa välillistä veroa, ei ole merkitystä siinä vahvistetun periaatteen soveltamisen kannalta.

32 — Käsiteltävässä asiassa ei voida soveltaa myöskään tuomion de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) 79 kohdassa ilmaistua periaatetta, jonka mukaan on työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten vastaista, että jäsenvaltio, josta henkilö on lähtöisin, estää omaa kansalaistaan ottamasta vapaasti vastaan ja tekemästä sitä toisessa jäsenvaltiossa. Bukovansky ei nimittäin työskentele Sveitsissä.

72. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liitteessä I olevaan 9 artiklaan, jonka osalta on ensinnäkin erityisesti muistutettava unionin tuomioistuimen täsmentäneen, että saman artiklan 1 kohdassa syrjintä viittaa ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaan syrjintään, joka kohdistuu sopimuspuolen kansalaiseen toisen sopimuspuolen alueella. [33]

73. Unionin tuomioistuimelle esitetyistä tosiseikoista käy kuitenkin ilmi, että Bukovansky on Saksan kansalainen, joka työskenteli riidanalaisena vuonna, toisin sanoen vuonna 2008, Saksassa saksalaisen yhtiön palveluksessa. Se, että yritys on sveitsiläisen konsernin tytäryhtiö, ei ole tarkasteltavan asian kannalta merkityksellinen seikka. Nyt tarkasteltavassa asiassa ei siis voi olla kyse sopimuspuolen viranomaisten harjoittamasta toisen sopimuspuolen kansalaisen syrjinnästä eikä tätä koskevaa määräystä niin ollen voida soveltaa.

74. Toiseksi on muistutettava – liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdan osalta, että sen mukaan palkkatyöntekijä ja hänen perheensä jäsenet saavat samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaiset työntekijät ja heidän perheenjäsenensä. Katson kuitenkin, että myös tämä määräys, samoin kuin saman artiklan 1 kohta, koskee kansalaisuuteen perustuvaa yhden sopimuspuolen kansalaisen syrjintää toisen sopimuspuolen alueella eikä sitä voida soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa, kuten edellisessä kohdassa on todettu.

75. Tätä tulkintaa vahvistaa määräyksen eräiden kieliversioiden sanamuoto, joka sisältää selkeän viittauksen saman artiklan 1 kohdassa mainittuun ”toisen sopimuspuolen alueeseen”. [34] Lisäksi se noudattaa johdonmukaisesti edellä 63 kohdassa mainittua oikeuskäytännön periaatetta, jonka mukaan jäsenvaltion on kohdeltava muiden jäsenvaltioiden kansalaisia, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, samoin kuin omia kansalaisiaan.

76. Samasta oikeuskäytännöstä käy lisäksi ilmi, että jäsenvaltio on velvollinen soveltamaan kansallisen kohtelun periaatetta myös omiin kansalaisiinsa, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen. Tämän oikeuskäytännön mukaisesti unionin tuomioistuin viittaa tuomiossa Ettwein muuan muassa sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohtaan todetakseen periaatteen, jonka mukaan sopimuspuolet eivät voi evätä veroetua pelkästään sen vuoksi, että verovelvollisen kotipaikka sijaitsee toisen sopimuspuolen alueella. [35] Tätä oikeuskäytäntöä ei kuitenkaan voida soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa, sillä se ei koske veroedun myöntämistä Saksassa saksalaiselle, Sveitsissä asuvalle mutta Saksassa työskentelevälle palkkatyöntekijälle vaan pikemminkin Sveitsin edullisemman verotuskohtelun myöntämistä Sveitsissä sijaitsevan asuinpaikan perusteella, verrattuna sellaiseen saksalaiseen työntekijään/verovelvolliseen, joka asuu ja on tuloverovelvollinen Saksassa.

77. Edellä esitetystä käy ilmi, ettei Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdan määräys siinä tapauksessa, että unionin tuomioistuin päättäisi tutkia sen suhteessa vapaata liikkuvuutta koskevaan sopimukseen, ole jälkimmäisen sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan vastainen eikä rajoita työntekijöiden vapaata liikkuvuutta.

33 — Ks. tuomio Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, 47 ja 48 kohta).

34 — Esimerkiksi ranskankielisessä versiossa (”Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés – – *y* bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille”) ilmaus ”y” ei voi viitata muuhun kuin toisen sopimuspuolen alueeseen. Myös saksankielisen version ilmauksen ”dort” on vastaavanlainen (”Ein Arbeitnehmer und seine – – Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen”).

35 — Ks. tuomio Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, 48, 49 ja 52 kohta).

2. Vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 2 artiklan rikkominen

78. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että täydentävää verotusoikeutta koskeva määräys rikkoo vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 2 artiklassa tarkoitettua kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kieltoa. Koska tätä verotuskohtelua ei sovelleta Sveitsiin muuttaviin Sveitsin kansalaisiin, Sveitsin ja Saksan kahdenvälisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdan soveltaminen todella johtaa siihen, että Sveitsiin muuttavan muun valtion kuin Sveitsin kansalaisen verotaakka on suurempi kuin Sveitsin kansalaisen.

79. Kuitenkin on niin, kuten edellä 67 kohdassa jo todettiin, että kyseessä oleva määräys on kahdenvälisen sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden välistä verotusvallan jakoa koskeva sopimus.

80. Tämän seikan osalta on ensinnäkin huomattava, että kansalaisuuskriteeriä voidaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan käyttää verotusvallan jakoperusteena eikä sitä sellaisenaan voi pitää kansalaisuuteen perustuvana syrjintänä. [36]

81. Lisäksi jo tuomiossa Van Hilten [37] on todettu, ettei kansallista lainsäädäntöä, jolla säädetään eräänlaisesta täydentävästä, kyseessä olleessa asiassa perintöveroa koskeneesta, verotusoikeudesta ja jossa käytetään kansalaisuutta verotusvallan jakoperusteena, voida pitää EUT-sopimuksessa kiellettynä syrjintänä. [38]

82. Edellä esitetyn perusteella on mielestäni todettava, ettei riidanalainen määräys johda vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 2 artiklan vastaiseen kansalaisuuteen perustuvaan syrjintään.

V **Ratkaisuehdotus**

83. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Baden-Württembergin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton sopimusta henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta on tulkittava siten, että sen 21 artiklan 1 kohta ei ole esteenä sellaiselle kaksinkertaista verotusta koskevaan, Sveitsin valaliiton ja jäsenvaltion kahdenväliseen sopimukseen sisältyvälle täydentävää verotusoikeutta koskevalle määräykselle, jonka nojalla palkkatyöntekijän, jota voidaan pitää sopimuksessa tarkoitettuna niin kutsuttuna käänteisenä rajatyöntekijänä, joka on muuttanut Sveitsiin mutta ei ole Sveitsin kansalainen ja joka ennen Sveitsiin muuttoaan on ollut yhteensä vähintään viiden vuoden ajan yleisesti tuloverovelvollinen kyseisessä jäsenvaltiossa, samasta jäsenvaltiosta saamaa tuloa voidaan edelleen verottaa tuloverotuksessa tässä jäsenvaltiossa sinä vuonna, jona verovelvollinen on muuttanut, ja sitä seuraavina viitenä vuotena.

36 — Ks. tuomio Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, 30 ja 53 kohta).

37 — Tuomio van Hilten (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — Ibid., tuomion 47 kohta.