Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

28 päivänä helmikuuta 2013 *

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton välillä tehty sopimus — Yhdenvertainen kohtelu — Itsenäistä ammattia harjoittavat rajatyöntekijät — Unionin jäsenvaltion kansalaiset — Kyseisestä jäsenvaltiosta saadut ansiotulot — Asuinpaikan muuttaminen Sveitsiin — Veroedun epääminen kyseisessä jäsenvaltiossa asuinpaikan muuttamisen vuoksi

Asiassa C-425/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Baden-Württemberg (Saksa) on esittänyt 7.7.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.8.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Katja Ettwein

vastaan

Finanzamt Konstanz,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit R. Silva de Lapuerta, joka hoitaa kolmannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, K. Lenaerts, E. Juhász (esittelevä tuomari), T. von Danwitz ja D. Šváby,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Tourrès,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 4.7.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Katja Ettwein, edustajanaan Steuerberater T. Picker,

— Finanzamt Konstanz, asiamiehenään N. Rogall,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze, A. Wiedmann ja K. Petersen,

— Espanjan hallitus, asiamiehenään A. Rubio González,

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls ja T. Scharf,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

kuultuaan julkisasiamiehen 18.10.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton välillä tehdyn sopimuksen, joka allekirjoitettiin Luxemburgissa 21.6.1999 (EYVL 2002, L 114, s. 6; jäljempänä sopimus), merkityksellisten määräysten tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Saksan kansalainen Katja Ettwein ja Finanzamt Konstanz ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu on evännyt Ettweinilta ja hänen aviopuolisoltaan, joka myös on Saksan kansalainen (jäljempänä Ettweinit), Saksan lainsäädännössä aviopuolisoiden yhteisverotuksen tapauksessa säädetyn veroedun, koska he ovat muuttaneet asuinpaikkansa Sveitsiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Sopimus

3 Sopimuksen johdanto-osan toisen virkkeen mukaan sopimuspuolet ovat ”päättäneet toteuttaa henkilöiden vapaan liikkuvuuden välillään Euroopan yhteisössä sovellettavien säännösten perusteella”.

4 Sopimuksen 1 artiklan a ja d alakohdan mukaan sopimuksen tavoitteena on muun muassa myöntää Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton kansalaisille maahantulo- ja oleskeluoikeus sekä oikeus ryhtyä harjoittamaan palkkatyötä, toimia itsenäisenä ammatinharjoittajana ja jäädä sopimuspuolten alueelle sekä myöntää heille samat elin-, palvelus- ja työolot kuin sopimuspuolten omille kansalaisille.

5 Sopimuksen 2 artiklassa, jonka otsikko on ”Syrjimättömyys”, määrätään seuraavaa:

”Sopimuspuolen alueella laillisesti oleskelevia toisen sopimuspuolen kansalaisia ei syrjitä kansalaisuuden perusteella tämän sopimuksen liitteiden I, II ja III määräyksiä soveltaen ja niiden mukaisesti.”

6 Sopimuksen 4 artiklan, jonka otsikko on ”Oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa”, sanamuoto on seuraava:

”Oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa taataan liitteen I määräysten mukaisesti – –.”

7 Sopimuksen 11 artiklan, jonka otsikko on ”Valitusten käsittely”, 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Tässä sopimuksessa tarkoitetuilla henkilöillä on oikeus tehdä toimivaltaisille viranomaisille valituksia tämän sopimuksen määräysten soveltamisesta.”

8 Sopimuksen 16 artiklan, jonka otsikko on ”Viittaukset yhteisön oikeuteen”, sanamuoto on seuraava:

”1. Tämän sopimuksen tavoitteiden saavuttamiseksi sopimuspuolet toteuttavat kaikki tarvittavat toimenpiteet, jotta niihin Euroopan yhteisön säädöksiin, joihin viitataan, sisältyviä oikeuksia ja velvollisuuksia vastaavia oikeuksia ja velvollisuuksia sovelletaan niiden välisissä suhteissa.

2. 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."

9 Sopimuksen 21 artiklan, jonka otsikko on "Suhde kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin", 2 kohdassa määrätään seuraavaa:

"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."

10 Sopimuksen liite I koskee henkilöiden vapaata liikkuvuutta, ja kyseisen liitteen II luku sisältää palkkatyöntekijöitä koskevat määräykset. Kyseisen luvun 9 artiklassa, jonka otsikko on "Yhdenvertainen kohtelu", määrätään seuraavaa:

"1. Sopimuspuolen kansalaista ei palkkatyöntekijänä saa kansalaisuutensa vuoksi saattaa toisen sopimuspuolen alueella kotimaisiin palkkatyöntekijöihin 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.

– –"

11 Kyseisessä liitteessä I oleva III luku koskee "itsenäisiä ammatinharjoittajia".

12 Kyseisen III luvun 12 artiklan, jonka otsikko on "Oleskelun sääntely", 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

"Sopimuspuolen kansalaiselle, joka haluaa sijoittautua toisen sopimuspuolen alueelle harjoittaakseen siellä itsenäistä ammattia (jäljempänä 'itsenäinen ammatinharjoittaja'), myönnetään oleskelulupa, joka on voimassa vähintään viisi vuotta sen myöntämisestä, jos hän esittää kansallisille toimivaltaisille viranomaisille todisteen siitä, että hän on sijoittautunut tai sijoittautuu tätä tarkoitusta varten."

13 Kyseisen luvun 13 artiklassa, jonka otsikko on "Itsenäistä ammattia harjoittavat rajatyöntekijät", määrätään seuraavaa:

"1. Itsenäistä ammattia harjoittavalla rajatyöntekijällä tarkoitetaan sopimuspuolen kansalaista, joka asuu yhden sopimuspuolen alueella ja harjoittaa itsenäistä ammattia toisen sopimuspuolen alueella palaten kotipaikkaansa säännönmukaisesti päivittäin tai vähintään kerran viikossa.

2. Itsenäistä ammattia harjoittavat rajatyöntekijät eivät tarvitse oleskelulupaa.

– –"

14 Saman luvun 15 artiklassa, jonka otsikko on "Yhdenvertainen kohtelu", määrätään seuraavaa:

"1. Itsenäiseksi ammatinharjoittajaksi ryhtymisen ja itsenäisenä ammatinharjoittajana toimimisen osalta itsenäiselle ammatinharjoittajalle myönnetään vastaanottavassa valtiossa yhtä edullinen kohtelu kuin sen omille kansalaisille myönnetty kohtelu.

2. Tämän liitteen 9 artiklan määräyksiä sovelletaan soveltuvin osin tässä luvussa tarkoitettuihin itsenäisiin ammatinharjoittajiin.”

15 Kyseisessä liitteessä I oleva V luku koskee ”henkilöitä, jotka eivät harjoita taloudellista toimintaa”. Kyseisen luvun 24 artiklan, jonka otsikko on ”Oleskelun sääntely”, 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Sopimuspuolen kansalaiselle, joka ei harjoita taloudellista toimintaa asuinvaltiossa ja jolla ei ole oleskeluoikeutta tämän sopimuksen muiden määräysten perusteella, myönnetään vähintään viisi vuotta voimassa oleva oleskelulupa, jos hän esittää toimivaltaisille kansallisille viranomaisille todisteen siitä, että hänellä ja hänen perheenjäsenillään on:

a) riittävästi tuloja ja varoja, niin että he eivät oleskeluaikanaan joudu turvautumaan sosiaalietuusjärjestelmään;

b) kaikki riskit kattava saira[u]svakuutus.

– –”

Saksan lainsäädäntö

16 Asiassa merkitykselliset säännökset ovat tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG), sellaisena kuin se on julkaistu 19.10.2002 (BGBl. 2002 I, s. 4212) ja sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2007 (BGBl. 2007 I, s. 3150), säännökset.

17 EStG:n 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka on Saksassa, ovat tuloverotuksessa yleisesti verovelvollisia. – –

– –

3. Myös sellaisia luonnollisia henkilöitä, joiden kotipaikka ja tavanomainen asuinpaikka eivät ole Saksassa, pidetään pyynnöstä tuloverotuksessa yleisesti verovelvollisina, jos heillä on 49 §:ssä tarkoitettuja tuloja Saksasta. Tätä vaihtoehtoa sovelletaan vain siinä tapauksessa, että vähintään 90 prosenttia heidän kalenterivuoden aikana saamistaan tuloista on Saksassa tuloveron alaista – –

– –”

18 EStG:n 1 a §:n 1 momentin sanamuoto on seuraava:

”Euroopan unionin jäsenvaltion kansalaisiin ja Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen [jäljempänä ETA-sopimus] osapuolena olevan valtion kansalaisiin, – – joita on pidettävä 1 §:n 3 momentin nojalla tuloverotuksessa yleisesti verovelvollisina, sovelletaan – – 26 §:n 1 momentin ensimmäistä virkettä sovellettaessa seuraavaa:

1. – – Saajan kotipaikan tai tavanomaisen asuinpaikan on oltava Euroopan unionin jonkin toisen jäsenvaltion tai [ETA-sopimuksen] osapuolena olevan valtion alueella.

– –

2. Aviopuolisoa, joka ei asu pysyvästi erillään ja jolla ei ole kotipaikkaa tai tavanomaista asuinpaikkaa Saksassa, pidetään pyynnöstä tuloverotuksessa yleisesti verovelvollisena 26 §:n 1 momentin ensimmäistä virkettä sovellettaessa. Edellä olevan 1 kohdan toista virkettä sovelletaan soveltuvin osin. Sovellettaessa 1 §:n 3 momentin toista virkettä kummankin aviopuolison tulot on otettava huomioon ja – – tulojen verovapaa osa on kerrottava kahdella."

19 EStG:n 26 §:n 1 momentissa myönnetään aviopuolisoille, jotka eivät asu pysyvästi erillään ja jotka ovat yleisesti verovelvollisia tai joita on pidettävä tällaisina, oikeus valita joko 26 a §:n mukainen erillisverotus tai 26 b §:n mukainen yhteisverotus.

20 EStG:n 26 b §:ssä, jonka otsikko on "Aviopuolisoiden yhteisverotus", säädetään seuraavaa:

"Aviopuolisoita yhteisverotettaessa aviopuolisoiden saamat tulot lasketaan yhteen ja niiden katsotaan kuuluvan heille yhdessä ja, jollei muuta ole säädetty, aviopuolisoita pidetään tämän jälkeen yhtenä verovelvollisena."

21 EStG:n 32 a §:n, jonka otsikko on "Tuloverokanta", 5 momentissa säädetään seuraavaa:

"Aviopuolisoille, jotka ovat tuloverotuksessa yhdessä verotettavia 26 ja 26 b §:n nojalla, määrättävän tariffin mukaisen tuloveron määrä vastaa – – heidän 1 momentin nojalla yhteisesti verotettavan tulonsa puolikkaasta kannettavaa veroa kerrottuna kahdella (splitting-menetelmä)."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

22 Ettweinit toimivat itsenäisinä ammatinharjoittajina, pääasian kantaja yrityskonsulttina ja hänen aviopuolisonsa taidemaalarina. He saavat kaikki tulonsa Saksasta. Ettweinit, jotka olivat 1.8.2007 saakka asuneet Lindaussa (Saksa), muuttivat 1.8.2007 asuinpaikkansa Sveitsiin. He kuitenkin jatkoivat ammatin harjoittamista Saksassa ja saivat yhä lähes kaikki tulonsa kyseisestä jäsenvaltiosta.

23 Tuloveronsa laskemiseksi verovuodelta 2008 Ettweinit pyysivät – kuten aiempien verovuosien osalta –, että heitä verotettaisiin yhdessä eli splitting-menetelmää soveltamalla, ja korostivat sitä, ettei heillä ollut mitään Sveitsissä verotettavaa tuloa.

24 Finanzamt Konstanz hyväksyi heidän pyyntönsä ensimmäisessä verotuspäätöksessä. Se kuitenkin peruutti kyseisen päätöksen 1.12.2009 sillä perusteella, että edullista splitting-järjestelmää, jota on päätetty soveltaa aviopuolisoiden henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen perusteella, ei pitäisi soveltaa Ettweineihin, sillä heidän asuinpaikkansa ei ollut jonkin unionin jäsenvaltion alueella eikä ETA-sopimuksen osapuolena olevan valtion alueella. Näin ollen Finanzamt päätti 22.3.2010 päivätyllä verotuspäätöksellä, että Ettweineihin sovelletaan erillisverotusta koskevaa järjestelmää. Koska kyseisestä päätöksestä tehty oikaisuvaatimus ei menestynyt, pääasian kantaja nosti kumoamiskanteen Finanzgericht Baden-Württembergissä.

25 Kyseinen tuomioistuin katsoo, että pääasian kantaja ja hänen aviopuolisonsa ovat sopimuksen liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja "itsenäistä ammattia harjoittavia rajatyöntekijöitä", koska he ovat Saksan kansalaisia, joiden kotipaikka on Sveitsissä, toimivat itsenäisinä ammatinharjoittajina Saksassa ja palaavat jokaisena päivänä ammattitoimintansa harjoittamispaikasta asuinpaikkaansa. Sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdan ja 15 artiklan 2 kohdan määräysten mukaan itsenäistä ammattia harjoittavat rajatyöntekijät saavat valtion, jossa he toimivat ammatinharjoittajina, alueella samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaiset itsenäiset ammatinharjoittajat. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on taipuvainen katsomaan, että se, että Ettweineihin on kieltäydytty soveltamasta splitting-menetelmää ainoastaan sillä perusteella, että heidän asuinpaikkansa sijaitsee Sveitsissä, on ristiriidassa sopimuksen kyseisten määräysten kanssa.

26 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämä päätelmä on yhteisöjen tuomioistuimen merkityksellisessä oikeuskäytännössä vahvistettujen sijoittautumisvapautta ja työntekijöiden vapaata liikkuvuutta – nämä vapaudet on myös toistettu sopimuksessa – koskevien periaatteiden mukainen. Tästä oikeuskäytännöstä ilmenee, että syrjintäkiellon periaatteessa, jota sovelletaan myös veroasioissa, ei kielletä ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaa ilmeistä syrjintää vaan myös kaikki peitellyn syrjinnän muodot.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että verovelvollisen verottaminen kokonaisvaltaisesti ja hänen henkilökohtaiseen tilanteeseensa ja perhetilanteeseensa liittyvät seikat huomioon ottaen on lähtökohtaisesti asuinvaltion tehtävä. Silloin, kun kokonaisvaltainen verotus toimitetaan tulon lähdevaltiossa, koska asianomainen henkilö saa tulonsa lähes yksinomaan kyseisestä valtiosta, viimeksi mainittu ei voi kuitenkaan kieltäytyä ottamasta huomioon asianomaisen henkilön henkilökohtaista tilannetta ja perhetilannetta, kun sen huomioon ottaminen ei ole mahdollista asuinvaltiossa. Oikeuskäytännön mukaan splitting-menetelmä kuuluu henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyviin seikkoihin, jotka on otettava tällaisessa tapauksessa huomioon (asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok., s. I-225 ja asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996, Kok., s. I-3089).

28 Näin ollen Ettweinien tilanne, jota ei voitu ottaa huomioon asuinvaltiossa eli Sveitsissä, koska Ettweinit eivät saaneet tuloja kyseisestä valtiosta, olisi otettava huomioon Saksassa veroja laskettaessa, jotta voitaisiin välttää syrjintä suhteessa pariskuntiin, jotka asuvat Saksassa, jotka saavat tulonsa kyseisestä jäsenvaltiosta ja joiden henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne on samanlainen kuin Ettweinien.

29 Näiden seikkojen perusteella Finanzgericht Baden-Württemberg päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko – – sopimuksen määräyksiä, erityisesti sen 1, 2, 11, 16 ja 21 artiklaa sekä liitteessä I olevia 9, 13 ja 15 artiklaa, tulkittava siten, että ne estävät epäämästä Sveitsissä asuvien aviopuolisoiden, joiden kaikkia verotettavia tuloja verotetaan Saksan liittotasavallassa, yhteisverotuksen niin sanottua splitting-menetelmää soveltamalla?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

30 On todettava, että – kuten pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä ilmenee – splitting-järjestelmä muodostaa aviopuolisoille, jotka ovat velvollisia maksamaan Saksassa tuloveroa, veroedun, kun toisen aviopuolison saamat tulot ovat selvästi suuremmat kuin toisen saamat tulot. Kuten oikeuskäytännössä on todettu, kyseinen järjestelmä on otettu käyttöön tuloveroasteikon progression lieventämiseksi. Siinä aviopuolisoiden kokonaistulot lasketaan yhteen, minkä jälkeen ne jaetaan puoliksi kummallekin aviopuolisolle laskennallisesti ja verotus toteutetaan tällä perusteella. Jos toisen aviopuolison tulot ovat suuret ja toisen pienet, splitting tasaa verotettavien tulojen määrää ja lieventää tuloveroasteikon progressiota (em. asia Schumacker, tuomion 7 kohta).

31 Kyseisen lainsäädännön mukaan kyseistä järjestelmää voidaan kuitenkin soveltaa ainoastaan siinä tapauksessa, että aviopuolisoiden kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka on Saksan alueella, toisen unionin jäsenvaltion alueella tai ETA-sopimuksen osapuolena olevan valtion alueella. Sveitsin valaliitto ei ole ETA-sopimuksen osapuoli.

32 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen voidaan vastata, on ensinnäkin tutkittava, kuuluuko Ettweinien tilanteen kaltainen tilanne sopimuksen soveltamisalaan.

33 Tässä yhteydessä on aluksi hylättävä Saksan hallituksen ja Euroopan komission väite, jonka mukaan sopimusta sovelletaan ainoastaan silloin, kun kyse on kansalaisuuteen perustuvasta syrjinnästä, eli silloin, kun sopimuspuolen kansalaisia kohdellaan toisen sopimuspuolen alueella eri tavalla kuin toisen

sopimuspuolen kansalaisia. On nimittäin mahdollista, että sopimuspuolen kansalaiset voivat vedota sopimukseen perustuviin oikeuksiin myös omaan valtioonsa nähden tietyissä olosuhteissa ja sovellettavien säännösten ja määräysten nojalla (ks. mm. asia C-257/10, Bergström, tuomio 15.12.2011, Kok., s. I-13227, 27–34 kohta).

34 Pääasian olosuhteista ja mahdollisesti sovellettavista sopimuksen määräyksistä on todettava, että sopimuksen liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohtaa sovelletaan sanamuotonsa perusteella Ettweinien tilanteeseen. Viimeksi mainitut ovat nimittäin ”sopimuspuolen” eli Saksan liittotasavallan kansalaisia, asuvat ”yhden sopimuspuolen” eli tässä tapauksessa Sveitsin valaliiton alueella ja harjoittavat itsenäistä ammattia ”toisen sopimuspuolen” eli Saksan liittotasavallan alueella.

35 Kyseisessä määräyksessä erotetaan toisistaan sopimuspuolen alueella sijaitseva asuinpaikka ja paikka, jossa itsenäistä ammattia harjoitetaan ja jonka on oltava toisen sopimuspuolen alueella, ilman, että asianomaisten henkilöiden kansalaisuutta otetaan huomioon. Näin ollen Ettweineja on kyseisen määräyksen nojalla pidettävä sopimusta sovellettaessa ”itsenäistä ammattia harjoittavina rajatyöntekijöinä”, koska on myös selvää, että he palaavat päivittäin ammattitoimintansa harjoittamispaikasta asuinpaikkaansa.

36 Tässä yhteydessä ei voida hyväksyä Saksan hallituksen ja komission väitettä, jonka mukaan ”itsenäistä ammattia harjoittavan rajatyöntekijän” käsite kuuluu ”itsenäisen ammatinharjoittajan” käsitteeseen, joka sisältyy sopimuksen liitteessä I olevan 12 artiklan 1 kohtaan. Vaikka ”itsenäistä ammattia harjoittava rajatyöntekijä” on myös ”itsenäinen ammatinharjoittaja”, koska hän harjoittaa itsenäistä ammattia, ”itsenäistä ammattia harjoittavan rajatyöntekijän” käsite määritellään erillisissä määräyksissä, jotka poikkeavat sisällöltään kyseisen 12 artiklan 1 kohdassa määritellystä ”itsenäisen ammatinharjoittajan” käsitteestä.

37 Tässä yhteydessä on todettava, että – kuten sopimuksen liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohdasta ilmenee – ”itsenäistä ammattia harjoittava rajatyöntekijä” ei tarvitse oleskelulupaa harjoittaakseen itsenäistä ammattia toisin kuin ”itsenäinen ammatinharjoittaja”, joka tarvitsee sitä kyseisen liitteen 12 artiklan mukaan. Kuten viimeksi mainitun määräyksen otsikosta ja sisällöstä, kun sitä tarkastellaan kokonaisuutena, ilmenee, kyseinen määräys on annettu ainoastaan oleskelun sääntelemiseksi.

38 Se, että sopimuspuolet ovat omistaneet sopimuksessa erillisen määräyksen itsenäistä ammattia harjoittaville rajatyöntekijöille, korostaa kyseisen itsenäisten ammatinharjoittajien ryhmän erityistilannetta ja osoittaa tahtoa helpottaa kyseisten ammatinharjoittajien liikkumista ja liikkuvuutta.

39 Tätä päätelmää tukee myös sopimuksen liitteessä I olevan 24 artiklan 1 kohta, joka koskee oleskeluoikeutta eli sopimuspuolen kansalaisten oikeutta muuttaa asuinpaikkansa toisen sopimuspuolen alueelle taloudellisen toiminnan harjoittamisesta riippumatta. Ettweinien kaltaisten rajatyöntekijöiden on voitava hyödyntää kyseistä oikeutta täysimääräisesti samalla, kun he jatkavat taloudellisen toiminnan harjoittamista lähtömaassaan.

40 Näin ollen on katsottava, että Ettweinien tilanne kuuluu sopimuksen soveltamisalaan.

41 Koska Ettweinit ovat sopimuksen liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja ”itsenäistä ammattia harjoittavia rajatyöntekijöitä”, heihin sovelletaan myös kyseisen liitteen 15 artiklan 1 kohdassa vahvistettua yhdenvertaisen kohtelun periaatetta (ks. asia C-506/10, Graf ja Engel, tuomio 6.10.2011, Kok., s. I-9345, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja viimeksi mainitussa määräyksessä tarkoitettu ”vastaanottava valtio” on heidän tilanteessaan Saksan liittotasavalta.

42 Lisäksi kyseisen 15 artiklan 2 kohdassa määrätään, että samassa liitteessä I olevan 9 artiklan määräyksiä sovelletaan soveltuvin osin itsenäistä ammattia harjoittaviin rajatyöntekijöihin. Viimeksi mainitun artiklan 2 kohdasta ilmenee, että yhdenvertaisen kohtelun periaate ulottuu myös veroetuihin.

43 Tästä soveltuvin osin soveltamisesta seuraa, että itsenäistä ammattia harjoittava rajatyöntekijä saa vastaanottavassa valtiossa samat veroedut kuin itsenäiset ammatinharjoittajat, jotka harjoittavat ammattia kyseisessä valtiossa ja asuvat siinä.

44 On kuitenkin otettava myös huomioon sopimuksen 21 artiklan 2 kohta, jonka mukaan kyseisen 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.

45 Kyseinen määräys mahdollistaa siis sen, että maassa asuvia verovelvollisia ja ulkomailla asuvia verovelvollisia voidaan kohdella verotuksessa eri tavalla, mutta ainoastaan silloin, kun he eivät ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa.

46 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että tuloverotuksen osalta verovelvollisen kokonaistulojen ja henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin hänen asuinvaltiossaan, johon olennainen osa hänen tuloistaan on yleensä keskittynyt, ja että tältä kannalta katsottuna maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät pääsääntöisesti ole rinnastettavissa toisiinsa (em. asia Schumacker, tuomion 32–34 kohta ja em. asia Asscher, tuomion 41 kohta). Oikeuskäytännössä on kuitenkin korostettu, että asian laita on toisin tilanteessa, jossa ulkomailla asuva ei saa merkittäviä tuloja asuinvaltiostaan ja saa olennaisen osan verotettavista tuloistaan toisessa valtiossa harjoitetusta toiminnasta; asuinvaltiolla ei tällöin ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja (em. asia Schumacker, tuomion 36 kohta).

47 Oikeuskäytännön mukaan ulkomailla asuva verovelvollinen – palkkatyöntekijä tai itsenäinen ammatinharjoittaja – joka saa kaikki tai lähes kaikki tulonsa siitä valtiosta, jossa hän harjoittaa ammattitoimintaansa, on tuloverotuksen kannalta objektiivisesti samassa tilanteessa kuin viimeksi mainitussa valtiossa asuva henkilö, joka harjoittaa siellä vastaavaa toimintaa. Nämä kaksi verovelvollisryhmää ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa etenkin henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa huomioon ottamisen suhteen. Tällainen huomioon ottaminen ei nimittäin ole mahdollista Ettweinien kaltaisten rajatyöntekijöiden asuinvaltiossa, koska he eivät saa sieltä tuloja (ks. vastaavasti em. asia Schumacker, tuomion 37 ja 38 kohta; em. asia Asscher, tuomion 42 ja 43 kohta ja asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok., s. I-2493, 20 kohta).

48 Tämän oikeuskäytännön valossa sopimuspuoli ei voi vedota sopimuksen 21 artiklan 2 kohtaan evätäkseen aviopuolisoilta, jotka harjoittavat ammattitoimintaa kyseisessä valtiossa, saavat sieltä kaikki tulonsa ja ovat siellä tuloverotuksessa yleisesti verovelvollisia, henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvän veroedun, joka muodostuu splitting-menetelmän soveltamisesta, pelkästään sillä perusteella, että aviopuolisoiden asuinpaikka sijaitsee toisen sopimuspuolen alueella.

49 Näin ollen pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö on sen vuoksi, että siinä evätään kyseinen veroetu verovelvollisten asuinpaikan perusteella, ristiriidassa sopimuksen liitteessä I olevan 13 artiklan 1 kohdan kanssa, kun sitä luetaan yhdessä kyseisen liitteen 15 artiklan 2 kohdan ja 9 artiklan 2 kohdan kanssa.

50 Lisäksi sopimuksen tavoitteena on sen 1 artiklan a alakohdan mukaan muun muassa myöntää unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton kansalaisille oleskeluoikeus sopimuspuolten alueella.

51 Tämä ratkaisu on myös oikeuskäytännön mukainen, jonka mukaan henkilöiden vapaata liikkuvuutta, jonka sopimuspuolet ovat 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 (em. asia Bergström, tuomion 27 ja 28 kohta).

52 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että sopimuksen 1 artiklan a alakohtaa ja kyseisen sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohtaa, 13 artiklan 1 kohtaa ja 15 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa aviopuolisoiden, jotka ovat kyseisen valtion kansalaisia ja jotka ovat velvollisia maksamaan samassa valtiossa tuloveroa kaikista verotettavista tuloistaan, yhteisverotus kyseisessä lainsäädännössä säädettyä niin sanottua splitting-menetelmää soveltamalla evätään pelkästään sillä perusteella, että heidän asuinpaikkansa sijaitsee Sveitsin valaliiton alueella.

Oikeudenkäyntikulut

53 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton välillä tehdyn sopimuksen, joka allekirjoitettiin Luxemburgissa 21.6.1999, 1 artiklan a alakohtaa ja kyseisen sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohtaa, 13 artiklan 1 kohtaa ja 15 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa aviopuolisoiden, jotka ovat kyseisen valtion kansalaisia ja jotka ovat velvollisia maksamaan samassa valtiossa tuloveroa kaikista verotettavista tuloistaan, yhteisverotus kyseisessä lainsäädännössä säädettyä niin sanottua splitting-menetelmää soveltamalla evätään pelkästään sillä perusteella, että heidän asuinpaikkansa sijaitsee Sveitsin valaliiton alueella.

Allekirjoitukset