Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

19 päivänä marraskuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton sopimus henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta — Mainitun sopimuksen ja kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen kahdenvälisten sopimusten suhde — Yhdenvertainen kohtelu — Kansalaisuuteen perustuva syrjintä — Euroopan unionin jäsenvaltion kansalainen — Rajatyöntekijät — Tulovero — Verotusvallan jako — Verotuksellinen liittymä — Kansalaisuus

Asiassa C-241/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergin veroasioita käsittelevä tuomioistuin, Saksa) on esittänyt 19.12.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.5.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Roman Bukovansky**

vastaan

**Finanzamt Lörrach,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja M. Ilešič, joka hoitaa kolmannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit C. Toader ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 26.2.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Roman Bukovansky, edustajanaan Rechtsanwalt H. Hauswirth,

— Finanzamt Lörrach, asiamiehinään D. Gress ja S. Parodi-Neef,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja B. Beutler,

— Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg ja E. Karlsson,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään M. Holt, avustajanaan barrister S. Ford,

— Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Wasmeier,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.4.2015 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

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

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Roman Bukovansky, joka on Saksan kansalainen, ja vastaajana Finanzamt Lörrach (Lörrachin verotoimisto) ja joka koskee jälkimmäisen päätöstä verottaa Bukovanskyn palkkatuloja Saksassa Bukovanskyn Saksasta Sveitsiin suorittaman asuinpaikan siirron jälkeiseltä ajalta.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *Unionin oikeus*

3 Euroopan yhteisö ja sen jäsenvaltiot sekä Sveitsin valaliitto allekirjoittivat 21.6.1999 seitsemän sopimusta, joihin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus kuuluu. Sopimukset hyväksyttiin Euroopan yhteisön puolesta 4.4.2002 tehdyllä neuvoston ja komission päätöksellä 2002/309/EY, Euratom (EYVL L 114, s. 1), ja ne tulivat voimaan 1.6.2002.

4 Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen johdanto-osan sanamuodon mukaan sopimuspuolet ovat ”päättäneet toteuttaa henkilöiden vapaan liikkuvuuden välillään Euroopan yhteisössä sovellettavien säännösten perusteella”.

5 Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen päämääränä on sen 1 artiklan a ja d alakohdan mukaan myöntää Euroopan unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton 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.

6 Edellä mainitun sopimuksen 2 artiklassa, jonka otsikko on ”Syrjimättömyys”, määrätään seuraavaa:

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

7 Edellä mainitun sopimuksen 4 artiklassa, jonka otsikko on ”Oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa”, määrätään seuraavaa:

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

8 Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 15 artiklan mukaan kyseisen sopimuksen liitteet ja pöytäkirjat ovat erottamaton osa kyseistä sopimusta.

9 Kyseisen 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.”

10 Edellä mainitun sopimuksen 21 artiklan, jonka otsikko on ”Suhde kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin”, 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”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.”

11 Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liitteessä I olevan 7 artiklan, jonka otsikko on ”Palkkatyötä tekevät rajatyöntekijät”, 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Palkkatyötä tekevällä rajatyöntekijällä tarkoitetaan sopimuspuolen kansalaista, joka asuu yhden sopimuspuolen alueella ja on palkkatyössä toisen sopimuspuolen alueella palaten kotipaikkaansa säännönmukaisesti päivittäin tai vähintään kerran viikossa.”

12 Edellä mainitussa liitteessä olevan 9 artiklan, jonka otsikko on ”Tasavertainen kohtelu”, 1 ja 2 kohdassa 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.”

*Valtiosopimusoikeus*

13 Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan välinen 11.8.1971 tehty sopimus (Bundesgesetzblatt 1972 II, s. 1022), sellaisena kuin se on muutettuna 12.3.2002 laaditulla tarkistuspöytäkirjalla (Bundesgesetzblatt 2003 II, s. 67; jäljempänä Saksan ja Sveitsin välinen sopimus) on kahdenvälinen sopimus tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.

14 Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen 4 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Tässä sopimuksessa sanonnalla ’sopimusvaltiossa asuva henkilö’ tarkoitetaan henkilöä, joka tämän valtion lainsäädännön mukaan on siellä yleisesti verovelvollinen.

– –

4. Saksan liittotasavalta voi tämän sopimuksen muiden määräysten estämättä verottaa Sveitsissä asuvaa luonnollista henkilöä, joka ei ole Sveitsin kansalainen ja joka oli Saksan liittotasavallassa yleisesti verovelvollinen yhteensä vähintään viiden vuoden ajan, sinä vuonna, jona kyseisen henkilön yleinen verovelvollisuus viimeksi päättyi, ja sitä seuraavana viitenä vuotena kyseisen henkilön Saksan liittotasavallasta saamista tuloista ja hänen Saksan alueella olevasta varallisuudestaan. Tämä ei vaikuta näiden tulojen tai varallisuuden tämän sopimuksen mukaan sallittuun verottamiseen Sveitsissä. Saksan liittotasavalta hyvittää kuitenkin ulkomaisten verojen hyvittämisestä annettujen Saksan oikeuden säännösten analogisen soveltamisen perusteella näistä tuloista tai varallisuudesta kannetun Sveitsin veron sen Saksan veron (elinkeinoveroa lukuun ottamatta) osasta, joka ylittää näistä tuloista tai varallisuudesta tämän määräyksen perusteella kannetun sen Saksan veron määrän, joka niistä saataisiin kantaa 6–22 artiklan mukaan. Tämän kohdan määräyksiä ei sovelleta, jos luonnollisesta henkilöstä on tullut Sveitsissä asuva henkilö sen takia, että hän tekee siellä tosiasiallisesti epäitsenäistä työtä sellaisen työnantajan lukuun, johon hänellä ei ole välittömästi eikä välillisesti työsuhdetta pidemmälle menevää merkittävää taloudellista intressiä omistusosuuden kautta tai muulla tavoin.

5. Jos luonnollinen henkilö katsotaan tässä artiklassa tarkoitetuksi sopimusvaltiossa asuvaksi henkilöksi ainoastaan vuoden osan ajalta ja hänet katsotaan toisessa sopimusvaltiossa asuvaksi henkilöksi saman vuoden loppuosan osalta (asuinpaikan vaihtaminen), kumpikin valtio saa kantaa veroja yleisen verovelvollisuuden perusteella ainoastaan siltä ajalta, jona henkilöä pidetään kyseisessä valtiossa asuvana henkilönä.

– –”

15 Kyseisen sopimuksen 15 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Mikäli 15 a–19 artiklan määräyksistä ei muuta johdu, sopimusvaltiossa asuvan henkilön epäitsenäisestä työstä saamasta palkasta ja muusta sellaisesta hyvityksestä voidaan verottaa vain tässä valtiossa, jollei työ ole tehty toisessa sopimusvaltiossa. Jos työ on siellä tehty, voidaan siitä saadusta hyvityksestä verottaa tässä toisessa valtiossa.

2. Tämän artiklan 1 kohdan määräysten estämättä voidaan sopimusvaltiossa asuvan henkilön toisessa sopimusvaltiossa tekemästä epäitsenäisestä työstä saamasta hyvityksestä verottaa vain ensiksi mainitussa valtiossa, jos

a. saaja oleskelee tässä toisessa valtiossa yhteensä enintään 183 päivää kalenterivuoden aikana,

b. työnantaja, joka suorittaa hyvityksen tai jonka puolesta se suoritetaan, ei ole tässä toisessa valtiossa asuva, sekä

c. hyvityksellä ei kuluna rasiteta työnantajan tässä toisessa valtiossa olevaa kiinteää toimipaikkaa tai kiinteää paikkaa.

– –

4. Mikäli 15 a artiklasta ei muuta johdu, sopimusvaltiossa asuvaa mutta toisessa sopimusvaltiossa asuvan pääomayhtiön hallituksen jäsenenä, johtajana, toimitusjohtajana tai prokuristina toimivaa henkilöä voidaan verottaa tästä toiminnasta saaduista tuloista toisessa valtiossa sillä edellytyksellä, ettei hänen toimintaansa ole rajattu siten, että siihen sisältyy ainoastaan tämän toisen valtion ulkopuolella toteutettavia tehtäviä. Jos tämä toinen sopimusvaltio ei verota näistä tuloista, niistä voidaan verottaa siinä valtiossa, jossa luonnollinen henkilö asuu.”

16 Kyseisen sopimuksen 15 a artiklassa määrätään:

”1. Sen estämättä, mitä 15 artiklassa määrätään, voidaan rajatyöntekijän epäitsenäisestä työstä saamasta palkasta ja muusta sellaisesta hyvityksestä verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa hän asuu. Se sopimusvaltio, jossa työ tehdään, voi tästä korvauksena kantaa hyvityksistä veroa veronpidätyksen muodossa. Tämä vero saa olla korkeintaan 4,5 prosenttia hyvitysten bruttomäärästä, jos asuinpaikan todisteeksi esitetään sen sopimusvaltion, jonka alueella verovelvollinen asuu, toimivaltaisen veroviranomaisen myöntämä virallinen todistus. Tämä ei vaikuta 4 artiklan 4 kohdan soveltamiseen.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettuna rajatyöntekijänä pidetään jokaista sopimusvaltiossa asuvaa henkilöä, jonka työpaikka sijaitsee toisessa sopimusvaltiossa ja josta hän palaa säännöllisesti asuinpaikkaansa. Jos kyseinen henkilö ei aina palaa työn päätyttyä asuinpaikkaansa, hän menettää rajatyöntekijän asemansa ainoastaan silloin, jos hän ei palaa työskentelyn aikana asuinpaikkaansa työn suorittamisesta johtuvista syistä koko kalenterivuoden aikana useampana kuin 60 työpäivänä.

3. Sopimusvaltio, jossa rajatyöntekijä asuu, ottaa huomioon sen estämättä, mitä 24 artiklassa määrätään, 1 kohdan kolmannen virkkeen mukaisesti kannetun veron seuraavasti:

a. Saksan liittotasavallassa vero hyvitetään tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 36 §:n säännösten mukaisesti saksalaisesta tuloverosta soveltamatta siihen kyseisen lain 34 c §:n säännöksiä; vero otetaan huomioon myös määrättäessä tuloveron ennakkomaksuja.

– –.”

*Saksan oikeus*

17 Tuloverolain (Einkommensteuergesetz; jäljempänä EStG), sellaisena kuin on muutettuna 20.12.2007 annetussa versiossa (Bundesgesetzblatt 2007 I, s. 3150), 1 §:n 1 momentin mukaan luonnolliset henkilöt, joiden asuinpaikka tai tavanomainen oleskelupaikka on Saksassa, ovat siellä yleisesti verovelvollisia kaikista tuloistaan.

18 EStG:n 1§:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Mikäli 2 ja 3 momentista ja 1 a §:stä ei muuta johdu, luonnolliset henkilöt, joilla ei ole asuinpaikkaa tai tavanomaista oleskelupaikkaa Saksassa, ovat rajoitetusti verovelvollisia silloin, kun heillä on 49 §:ssä tarkoitettuja Saksasta saatuja tuloja.”

19 EStG:n 49 §:ssä, joka koskee rajoitetusti verotettavia tuloja, säädetään seuraavaa:

”1. Saksasta saatuja tuloja ovat rajoitetun verovelvollisuuden (1 §:n 4 momentti) osalta

– –

4) sellaisesta epäitsenäisestä työstä saadut palkkatulot (19 §),

a) joka on tehty Saksassa tai jota hyödynnetään tai hyödynnettiin siellä

– –

c) jotka on saatu hyvityksenä toiminnasta sellaisen yhtiön, jonka liikkeenjohto on Saksassa, toimitusjohtajana, prokuristina tai hallituksen jäsenenä

– –”

**Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

20 Bukovansky, joka on Saksan ja Tšekin kansalainen, asui vuodesta 1969 heinäkuuhun 2008 asti Saksassa. Hän työskenteli tammikuusta 1999 helmikuuhun 2006 asti Sveitsissä, jossa hän toimi useiden Novartis-konserniin kuuluvien yhtiöiden palveluksessa. Hän oli tuohon aikaan tuloverovelvollinen asuinvaltiossaan eli Saksan liittotasavallassa.

21 Bukovanskyn sveitsiläinen työnantaja siirsi hänet siirtosopimuksen perusteella maaliskuussa 2006 saman konsernin tytäryhtiön Novartis Pharma Productions GmbH:n (jäljempänä W-GmbH), jonka kotipaikka on Saksassa, palvelukseen. Bukovanskyn oli alun perin määrä työskennellä työntekijänä Saksassa kaksi vuotta mutta työskentelyaikaa jatkettiin vaiheittain vuoden 2012 loppuun asti.

22 Bukovansky siirsi 1.8.2008 asuinpaikkansa Sveitsiin mutta jatkoi työskentelyään W-GmbH:n palveluksessa Saksassa. Bukovansky lähti vuoden 2008 tuloveroilmoituksessaan siitä, että häntä oli verotettava hänen W-GmbH:lta sinä ajanjaksona, jona hänen asuinpaikkansa oli ollut Sveitsissä, – eli vuoden 2008 elokuusta saman vuoden joulukuuhun asti – saamistaan palkkatuloista Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen 15 a artiklan 1 kohdan nojalla ”käänteisenä” rajatyöntekijänä Sveitsissä.

23 Lörrachin verotoimisto katsoi sen sijaan, että kyseisiä tuloja oli verotettava koko verovuoden 2008 osalta Saksassa. Verotoimiston mukaan Bukovanskya oli pidettävä vuoden 2008 elokuusta vuoden 2008 joulukuuhun asti ulottuvan ajanjakson osalta EStG:n 1 §:n 4 momentin ja 49 §:n 1 momentin nojalla tuloveron osalta verovelvollisena Saksassa; W-GmbH:n Bukovanskylle maksamia palkkatyötuloja oli verotettava Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdan nojalla Saksassa.

24 Bukovansky teki päätöksestä oikaisuvaatimuksen, minkä jälkeen Lörrachin verotoimisto pysytti kyseisten tulojen verottamisesta tehdyn verotuspäätöksen ja otti päätöksessään huomioon Bukovanskyn tuloista elokuusta 2008 lähtien Sveitsin verohallinnolle maksamien verojen määrät.

25 Bukovansky uudisti Finanzgericht Baden-Württembergissä (Baden-Württenbergin veroasioita käsittelevä tuomioistuin) nostamassaan kanteessa aikaisemmin esittämänsä vaatimuksen, jonka mukaan hänen W-GmbH:n lukuun suorittamastaan työstä elokuusta 2008 saman vuoden joulukuuhun ulottuvan ajanjakson aikana saama palkka oli vapautettava verosta Saksassa ja sitä oli verotettava yksinomaan Sveitsissä. Lörrachin verotoimisto vaati kanteen hylkäämistä.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että Sveitsin valaliitto on katsottava Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen 15 a artiklan 1 kohdan nojalla elokuusta 2008 alkaen Bukovanskyn asuinvaltioksi ja että Sveitsin valaliitolla on katsottava olevan oikeus verottaa Bukovanskyn palkkatuloja tuosta kuukaudesta alkaen.

27 Koska Bukovansky ei kuitenkaan ole Sveitsin kansalainen ja hän on ollut yleisesti verovelvollinen Saksassa yhteensä vähintään viiden vuoden ajan ja hän on jatkanut työskentelyään Saksassa sijaitsevassa työpaikassa siirrettyään asuinpaikkansa Sveitsiin, Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdassa määrätään myös, että Saksan liittotasavalta voi kahdenvälisen sopimuksen muiden määräysten estämättä verottaa Bukovanskya sinä vuonna, jona tämän yleinen verovelvollisuus viimeksi päättyi, ja sitä seuraavana viitenä vuotena hänen Saksan liittotasavallasta saamistaan tuloista ja hänen tässä jäsenvaltiossa olevasta varallisuudestaan ja että Saksan liittotasavalta hyvittää kuitenkin näistä tuloista kannetun Sveitsin veron Saksan veron kyseisestä osasta. Bukovanskyn tätä ajanjaksoa koskevan verorasituksen määrä vastaa tällöin saksalaisista tuloista määrätyn veron määrää.

28 Kyseinen tuomioistuin katsoo kuitenkin, että Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdassa määrätyssä sellaisten henkilöiden, jotka eivät ole Sveitsin kansalaisia, verotuksessa näitä henkilöitä kohdellaan epäedullisemmin kuin Sveitsin kansalaisia. Näin on siksi, että oikeus verottaa Saksassa asuvan sellaisen Sveitsin kansalaisen saamia palkkatuloja, joka luopuu

kyseisessä valtiossa olevasta asuinpaikastaan mutta jatkaa työskentelyään siellä sijaitsevassa työpaikassa, kuuluu yksinomaan Sveitsille. Tästä syystä on kysyttävä, onko tämä erilainen kohtelu yhteensopiva henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liitteessä I olevassa 9 artiklassa määrätyn yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ja kyseisen sopimuksen 2 artiklan mukaisen kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kiellon kanssa.

29 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohta ei ole esteenä Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdassa, luettuna yhdessä sen 15 a artiklan 1 kohdan neljännen virkkeen kanssa, olevien verotusta koskevien määräysten soveltamatta jättämiselle. Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen määräykset eivät tosin periaatteessa vaikuta Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen määräyksiin. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten määräykset eivät saa kuitenkaan olla unionin oikeudessa vahvistettujen syrjintäkieltojen vastaisia. Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten soveltamisessa on noudatettava henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevassa sopimuksessa määrätyistä perusvapauksista johtuvia velvollisuuksia.

30 Tässä tilanteessa Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergin veroasioita käsittelevä tuomioistuin) päätti 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 välisen sopimuksen 15 a artiklan 1 kohdassa tarkoitettu niin kutsuttu käänteinen rajatyöntekijä, verotetaan Saksassa Sveitsin ja Saksan välisen sopimuksen 4 artiklan 4 kohdan nojalla, luettuna yhdessä saman sopimuksen 15 a artiklan 1 kohdan neljännen virkkeen kanssa?”

## Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 2 artiklaan ja kyseisen sopimuksen liitteessä I olevaan 9 artiklaan sisältyviä syrjintäkiellon periaatetta ja yhdenvertaisen kohtelun periaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen kaltaiselle kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdylle kahdenväliselle sopimukselle, jonka mukaan oikeus verottaa sellaisen saksalaisen verovelvollisen, joka ei ole Sveitsin kansalainen, saamia palkkatuloja kuuluu valtiolle, josta nämä tulot saadaan, eli Saksan liittotasavallalle myös silloin, kun verovelvollinen on muuttanut asuinpaikkansa Saksasta Sveitsiin mutta on jatkanut työskentelyään Saksassa sijaitsevassa työpaikassaan, vaikka oikeus verottaa vastaavassa tilanteessa olevan Sveitsin kansalaisen palkkatuloja kuuluu uudelle asuinvaltiolle eli tässä tapauksessa Sveitsin valaliitolle.

32 Pääasian olosuhteista ja henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen tässä asiassa sovellettavista määräyksistä on todettava, että kyseisen sopimuksen liitteessä I olevan 7 artiklan 1 kohtaa voidaan sen sanamuodon perusteella soveltaa Bukovanskyn tilanteeseen. Bukovansky on nimittäin ”sopimuspuolen” eli Saksan liittotasavallan kansalainen, hän asuu ”yhden sopimuspuolen” eli tässä tapauksessa Sveitsin valaliiton alueella ja on palkkatyössä ”toisen sopimuspuolen” eli Saksan liittotasavallan alueella.

33 Kyseisessä määräyksessä tehdään ero sopimuspuolen alueella sijaitsevan asuinpaikan ja sen paikan, jossa palkkatyötä tehdään ja jonka on oltava toisen sopimuspuolen alueella, välillä, ilman että siinä otettaisiin huomioon asianomaisen henkilön kansalaisuutta (ks. vastaavasti tuomio Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, 35 kohta). Bukovanskya on pidettävä tämän määräyksen perusteella henkilöiden

vapaata liikkuvuutta koskevaa sopimusta sovellettaessa ”palkkatyötä tekevänä rajatyöntekijänä”, koska on selvää, että hän kulkee periaatteessa päivittäin tai vähintään kerran viikossa asuinpaikkansa ja sen paikan, jossa hän tekee palkkatyötä, väliä.

34 Sveitsin valaliiton ja unionin jäsenvaltioiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyistä kahdenvälisistä sopimuksista on todettava, että henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan kyseisen sopimuksen määräykset eivät vaikuta näiden kahdenvälisten sopimusten määräyksiin.

35 On kuitenkin tutkittava, saavatko sopimuspuolet poiketa henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen edellä mainitun määräyksen perusteella kaikista kyseisen sopimuksen määräyksistä.

36 Tästä on palautettava mieleen, että henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan, jonka otsikkona on ”Tasavertainen kohtelu”, 2 kohdassa määrätään erikoissäännöstä, jolla pyritään siihen, että palkkatyöntekijä ja hänen perheensä jäsenet voivat saada samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaiset työntekijät ja heidän perheenjäsenensä. Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että unionin tuomioistuin on todennut veroetujen alalla, että myös sellainen työntekijä, joka on sopimuspuolen kansalainen ja joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, voi vedota tässä määräyksessä olevaan yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen lähtömaataan vastaan (ks. vastaavasti tuomio Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen sekä 42 ja 43 kohta).

37 Unionin tuomioistuin on todennut ennakkoratkaisupyynnöistä, joissa kysyttiin sitä, onko unionin jäsenvaltioiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten oltava yhteensopivia yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ja yleisellä tavalla primaarisessa unionin oikeudessa taattujen liikkumisvapauksien kanssa, että jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät verotusvallan jakamiseksi mutta ne ovat näin jaettua verotusvaltaa käyttäessään velvollisia noudattamaan kyseistä periaatetta ja kyseisiä vapauksia (ks. tuomio Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, 30 kohta; tuomio Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566 48–51 kohta ja tuomio Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 41 ja 42 kohta).

38 Näin ollen on niin, että kun jäsenvaltioiden välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen sellaiseen määräykseen, jonka tarkoituksena on jakaa verotusvalta, on otettu kansalaisuuskriteeri, tätä kansalaisuuteen perustuvaa erottelua ei voida pitää kiellettynä syrjintänä (tuomio Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, 30 kohta). Jäsenvaltion, jolla on verotusvalta tällaisen määräyksen perusteella, on saamaansa verotusvaltaa käyttäessään kuitenkin noudatettava yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.

39 Tätä oikeuskäytäntöä, joka koskee unionin primaarioikeuden ja jäsenvaltioiden välisten kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten välistä suhdetta, on sovellettava analogisesti henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen ja jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton välisten kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyjen sopimusten keskinäiseen suhteeseen.

40 Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen johdanto-osasta, 1 artiklan d alakohdasta ja 16 artiklan 2 kohdasta käy nimittäin ilmi, että sopimuksen tarkoituksena on toteuttaa Euroopan unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton kansalaisille henkilöiden vapaa liikkuvuus kyseisen sopimuksen osapuolten alueella unionissa sovellettavien säännösten, joiden käsitteitä on tulkittava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisella tavalla, perusteella.

41 Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 21 artiklassa määrätään tosin, että tämän sopimuksen määräykset eivät vaikuta unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton kaksinkertaista verotusta koskevien kahdenvälisten sopimusten määräyksiin. Kyseinen artikla ei kuitenkaan voi olla merkitykseltään ristiriidassa sen sopimuksen taustalla olevien periaatteiden kanssa, jonka osa se on (ks. analogisesti tuomio TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, 51 kohta). Edellä mainittua

artiklaa ei voida näin ollen ymmärtää siten, että siinä sallittaisiin unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton haitata henkilöiden vapaan liikkuvuuden toteuttamista siten, että ne vievät edellä mainitun sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdalta tehokkaan vaikutuksen käyttäessään kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyissä kahdenvälisissä sopimuksissa niille jaettuja verotusvaltoja.

42 Pääasiassa on selvää, että se valtio, josta palkkatulot on saatu, eli tässä tapauksessa Saksan liittotasavalta, on kohdellut Bukovanskya myös tämän siirrettyä asuinpaikkansa Saksasta Sveitsiin verotuksellisesti samalla tavalla kuin Saksan liittotasavallassa asuvaa ja siellä työskentelevää verovelvollista.

43 Bukovansky väittää tulleensa kohdelluksi eri tavalla kuin Sveitsin kansalainen, joka on siirtänyt – kuten hän – asuinpaikkansa Saksasta Sveitsiin mutta on jatkanut työskentelyään Saksassa sijaitsevassa työpaikassa, koska hänen palkkatulojensa verottamista koskeva toimivalta kuuluu valtiolle, jossa hän asuu, eli Sveitsin valaliitolle, eikä – kuten hänen tapauksessaan – sille valtiolle, josta palkkatulot on saatu, eli Saksan liittotasavallalle.

44 Tästä on korostettava, että Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen kaltaisen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiksi tehdyn sopimuksen tarkoituksena on välttää, että samoja tuloja verotetaan kummassakin sopimuksen osapuolena olevassa valtiossa, eikä taata sitä, että verovelvolliseen kohdistuva verotus sopimuspuolen valtiossa ei ylitä sitä, jonka kohteeksi tämä joutuisi toisena sopimuspuolena olevassa valtiossa (tuomio Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, 46 kohta).

45 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että erilainen kohtelu, jonka kohteeksi Bukovansky väittää joutuneensa, johtuu Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen osapuolten sopimasta verotusvallan jaosta ja osapuolten verojärjestelmien välisistä eroista. Kuten tämä tuomion 37 ja 38 kohdassa on todettu, kyseisten osapuolten suorittama eri liittymätekijöiden valinta verotusvallan jakamiseksi niiden välillä ei sellaisenaan ole kiellettyä syrjintää.

46 Koska Bukovanskylle ei aiheudu Saksassa asuviin verovelvollisiin verrattuina verotuksellisesti haittaa, ei ole mitään perustetta katsoa, että kyseessä olisi henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdan vastaisesta erilaisesta kohtelusta seuraava syrjintä.

47 Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 2 artiklassa olevasta syrjintäkiellon periaatteesta on todettava, että tässä artiklassa kielletään yleisellä tavalla kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä. Koska henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen liitteessä I olevassa 9 artiklassa taataan, että kyseistä periaatetta sovelletaan työntekijöiden vapaan liikkuvuuden alalla, ei ole myöskään perustetta katsoa, että kyseessä olisi edellä mainitun 2 artiklan vastainen syrjintä (ks. analogisesti tuomio Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, 19 ja 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Edellä olevan perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 2 artiklaan ja kyseisen sopimuksen liitteessä I olevaan 9 artiklaan sisältyviä syrjintäkiellon periaatetta ja yhdenvertaisen kohtelun periaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä Saksan ja Sveitsin välisen sopimuksen kaltaiselle kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdylle kahdenväliselle sopimukselle, jonka mukaan toimivalta verottaa sellaisen saksalaisen verovelvollisen, joka ei ole Sveitsin kansalainen, saamia palkkatuloja kuuluu valtiolle, josta nämä tulot saadaan, eli Saksan liittotasavallalle, myös silloin, kun verovelvollinen on muuttanut asuinpaikkansa Saksasta Sveitsiin mutta on jatkanut työskentelyään Saksassa sijaitsevassa työpaikassaan, vaikka toimivalta verottaa vastaavassa tilanteessa olevan Sveitsin kansalaisen palkkatuloja kuuluu uudelle asuinvaltiolle eli tässä tapauksessa Sveitsin valaliitolle.

## Oikeudenkäyntikulut

49 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 tehdyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton välisen sopimuksen, joka allekirjoitettiin Luxemburgissa 21.6.1999, 2 artiklaan ja kyseisen sopimuksen liitteessä I olevaan 9 artiklaan sisältyviä syrjintäkiellon periaatetta ja yhdenvertaisen kohtelun periaatetta on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä Sveitsin valaliiton ja Saksan liittotasavallan välisen 11.8.1971 tehdyn sopimuksen, sellaisena kuin se on muutettuna 12.3.2002 tehdyllä tarkistuspöytäkirjalla, kaltaiselle kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdylle kahdenväliselle sopimukselle, jonka mukaan toimivalta verottaa sellaisen saksalaisen verovelvollisen, joka ei ole Sveitsin kansalainen, saamia palkkatuloja kuuluu valtiolle, josta nämä tulot saadaan, eli Saksan liittotasavallalle, myös silloin, kun verovelvollinen on muuttanut asuinpaikkansa Saksasta Sveitsiin mutta on jatkanut työskentelyään Saksassa sijaitsevassa työpaikassaan, vaikka toimivalta verottaa vastaavassa tilanteessa olevan Sveitsin kansalaisen palkkatuloja kuuluu uudelle asuinvaltiolle eli tässä tapauksessa Sveitsin valaliitolle.**

Allekirjoitukset