UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

22 päivänä kesäkuuta 2017 *

Ennakkoratkaisupyyntö — Työntekijöiden vapaa liikkuvuus — Jostakin muusta jäsenvaltiosta kuin asuinvaltiosta saadut tulot — Progressioehtoinen vapautusmenetelmä asuinvaltiossa — Vanhuuseläke- ja sairausvakuutusmaksut, jotka on pidätetty jostakin muusta jäsenvaltiosta kuin asuinvaltiosta saaduista tuloista — Vakuutusmaksujen vähentäminen — Ehto välittömän taloudellisen yhteyden puuttumisesta verosta vapautettuihin tuloihin

Asiassa C-20/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 16.9.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.1.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Wolfram Bechtel ja

Marie-Laure Bechtel

vastaan

Finanzamt Offenburg,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Berger sekä tuomarit E. Levits (esittelevä tuomari) ja F. Biltgen,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 1.2.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Wolfram ja Marie-Laure Bechtel, edustajanaan J. Garde, Rechtsanwalt,

— Finanzamt Offenburg, asiamiehenään E. Lehmann,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze, R. Kanitz ja D. Klebs,

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja M. Wasmeier,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 45 artiklan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa Wolfram ja Marie-Laure Bechtel ovat valittaneet Finanzamt Offenburgin (Offenburgin verotoimisto, Saksa) päätöksestä, joka koskee Marie-Laure Bechtelin Ranskassa maksamien vanhuuseläke- ja sairausvakuutusmaksujen huomioon ottamista heidän verotettavaa tuloaan ja tähän sovellettavaa erillisverokantaa määritettäessä vuosien 2005 ja 2006 osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Saksan lainsäädäntö

3 Vuoden 2002 tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä vuoden 2002 EStG) 1 §:n, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkeen, mukaan luonnolliset henkilöt, joilla on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka Saksan valtion alueella, ovat siellä tuloistaan yleisesti verovelvollisia.

4 Lain 2 §:ssä, joka koskee veron perustetta ja lain määritelmiä, säädetään seuraavaa:

”(1) Tuloveron alaisia ovat

– –

4. tulot epäitsenäisestä ansiotyöstä (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)

– –

(2) Tuloja (Einkünfte, ts. puhtaita tuloja) ovat

– –

2. muihin luokkiin kuuluvien bruttotulojen ylijäämä tulonhankkimismenojen vähentämisen jälkeen (8–9a §).

(3) Kokonaistulo (Gesamtbetrag der Einkünfte) on se tulojen yhteenlaskettu määrä, josta on vähennetty vanhuuden perusteella myönnettävä veronkevennys ja yksinhuoltajille myönnettävä veronkevennys ja tehty 13 §:n 3 momentissa säädetty vähennys.

(4) Tulo (Einkommen) muodostuu kokonaistulosta, josta on vähennetty erityismenot ja epätavalliset rasitteet.

(5) Verotettava tulo (versteuernde Einkommen) muodostuu tulosta, josta on tehty 32 §:n 6 momentissa säädetyt vapaaosuudet ja vähennetty muut tulosta vähennettävät määrät; ja se on veroasteikon mukaisen tuloveron laskentaperustana. – –”

5 Vuoden 2002 EStG:n 9 §:n otsikko on ”Tulonhankkimismenot”, ja siinä säädetään seuraavaa:

”(1) Tulonhankkimismenoja ovat kulut, jotka ovat syntyneet tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä. Ne on vähennettävä siinä tuloluokassa, jossa ne ovat syntyneet. Tulonhankkimismenoiksi katsotaan myös:

– –

3. sellaisille ammattikunnille ja muille ammatillisille yhdistyksille maksetut maksut, joita ei ole perustettu liiketoiminnan harjoittamista varten,

– –”

6 Vuoden 2002 EStG:n 10 §:n otsikko on ”Erityismenot”, ja sen 1 momentin 1 kohdassa säädetään, että erityismenoja ovat tässä säännöksessä luetellut maksut silloin, kun kyse ei ole elinkeinotoiminnan kuluista eikä tulonhankkimismenoista. Vuoden 2002 EStG:n 10 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohdassa luetellaan erityismenoiksi katsottavat maksut seuraavasti:

”2. a) maksut lakisääteisiin vanhuuseläkejärjestelmiin ja maataloustyöntekijöiden eläkekassoihin sekä sellaisiin työeläkejärjestelmiin, joista saatavat etuudet ovat rinnastettavissa lakisääteisten eläkevakuutusjärjestelmien etuuksiin
b) maksut, jotka verovelvollinen on suorittanut yksilölliseen rahastoivaan eläkejärjestelmään, jos siitä tehdyssä sopimuksessa määrätään ainoastaan verovelvolliselle maksettavasta kuukausittaisesta eläkkeestä, jota maksetaan tämän täytettyä 60 vuotta hänen kuolemaansa saakka, tai täydentävästä työkyvyttömyysturvasta (työkyvyttömyyseläke), turvasta alentuneen työkyvyn varalta (osittainen työkyvyttömyyseläke) tai turvasta jälkeen jääneille perheenjäsenille (perhe-eläke); – – mainitut oikeudet eivät voi siirtyä perintönä, niitä ei voida siirtää, pantata, myydä eikä muuttaa pääomaksi, eikä järjestelmä perusta oikeutta vaatia suoritusta.

Edellä a ja b kohdassa mainittuihin maksuihin kuuluvat myös verovapaa lakisääteisen eläkevakuutuksen työnantajan vakuutusmaksuosuus ja siihen rinnastettu verovapaa työnantajamaksu.

3. a) työttömyysvakuutusmaksut, muut kuin edellä 2 kohdan ensimmäisen virkkeen b kohdassa tarkoitetut toimeentuloturva- ja työkyvyttömyysvakuutusmaksut sekä sairaus-, hoito, tapaturma- ja vastuuvakuutusmaksut sekä sellaisten henkivakuutusten vakuutusmaksut, joissa etuuksia maksetaan ainoastaan vakuutetun kuollessa.

– –”

7 Vuoden 2002 EStG:n 10 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 momentin 2 ja 3 kohdassa tarkoitettujen erien (sosiaalivakuutusmaksut) vähentämisen edellytyksenä on, että ne

1. eivät ole välittömässä taloudellisessa yhteydessä verosta vapautettuihin tuloihin.

– –”

8 Vuoden 2002 EStG:n 10 §:n 3 momentissa säädetään, että lain 10 §:n 1 momentin 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetut sosiaalivakuutusmaksut otetaan huomioon 20 000 euroon saakka eli ylärajaan, joka kerrotaan kahdella, jos puolisoiden verotus suoritetaan yhteisverotuksena.

9 Vuoden 2002 EStG:n 32a §:n otsikko on ”Tuloverokanta”, ja sen sanamuoto on seuraava:

”(1) Veroasteikon mukainen tulovero lasketaan verotettavan tulon perusteella (versteuernde Einkommen). Tulovero määräytyy, ellei 32b, 34, 34b ja 34c §:ssä säädetystä muuta johdu, seuraavasti, kun verotettavan tulon määrä on:

1. 7 664 euroa (verovapaa perusosa): 0

2. 7 665–12 739 euroa: (883,74 × y + 1 500) × y

3. 12 740–52 151 euroa: (228,74 × z + 2 397) × z + 989

4. yli 52 152 euroa: 0,42 × x – 7 914.

’y’ vastaa 1/10 000:aa verotettavasta tulosta, joka ylittää kokonaiseen euroon pyöristettynä 7 664 euroa. ’z’ vastaa 1/10 000:aa verotettavasta tulosta, joka ylittää kokonaiseen euroon pyöristettynä 12 739 euroa. Veron määrä pyöristetään lähimpään kokonaiseen euroon.”

10 Vuoden 2002 EStG:n 32b §:ssä, jonka otsikko on ”Progressioehto” säädetään seuraavaa:

”(1) Jos koko verokauden tai sen osan aikana yleisesti verovelvollinen [– –] on saanut

– –

3. tuloja (Einkünfte), jotka on vapautettu verosta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn tai jonkin muun valtioiden välisen sopimuksen mukaisesti sillä ehdolla, että tulot otetaan huomioon tuloveroa määritettäessä, tai tuloja, joista ei kanneta verokauden aikana tuloveroa Saksassa 1 §:n 3 momentin tai 1a §:n taikka 50 §:n 5 momentin toisen virkkeen 2 kohdan mukaan silloin, kun näiden tulojen yhteenlaskettu määrä on positiivinen,

verotettavaan tuloon (versteuernde Einkommen) sovelletaan 32a §:n 1 momentin mukaista erillisverokantaa.

– –

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitettu erillisverokanta saadaan, kun verotettavaan tuloon (versteuernde Einkommen) lisätään tai siitä vähennetään tuloveroa 32a §:n 1 momentin mukaisesti laskettaessa seuraavat erät:

– –

2. edellä 1 momentin 2 ja 3 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa niissä tarkoitetut tulot (Einkünfte) siten, että niihin sisältyvistä epätavanomaisista tuloista otetaan huomioon viidesosa.

– –”

Ranskan ja Saksan välinen verosopimus

11 Ranskan tasavallan ja Saksan liittotasavallan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämisestä ja hallinnollisen ja oikeudellisen yhteistyön perustamisesta 21.7.1959 tehdyn sopimuksen (BGBl. II 1961, s. 397), sellaisena kuin se on muutettuna 9.6.1969 laaditulla tarkistuspöytäkirjalla (BGBl. II 1970, s. 717) ja 20.12.2001 tehdyllä lisäsopimuksella (BGBl. II 2002, s. 2370) (jäljempänä verosopimus), 14 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Palkkaa ja niitä vastaavia vastikkeita sekä eläkkeitä, jotka toinen sopimusvaltioista tai jokin osavaltio taikka sopimusvaltion tai osavaltion julkisoikeudellinen oikeushenkilö maksaa toisessa sopimusvaltiossa asuville luonnollisille henkilöille työstä, jota on tehty tai tehdään hallinnon tai armeijan palveluksessa, voidaan verottaa ainoastaan ensin mainitussa sopimusvaltiossa. – –”

12 Verosopimuksen 20 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”[Saksan] liittotasavallassa asuvien henkilöiden kaksinkertainen verotus vältetään seuraavasti:

a) Saksassa maksettavan veron perusteen ulkopuolelle jätetään, jollei b ja c kohdasta muuta johdu, ne Ranskasta saadut tulot ja ne Ranskassa sijaitsevat varallisuuserät, joita voidaan tämän sopimuksen mukaan verottaa Ranskassa. Tämä sääntö ei rajoita [Saksan] liittotasavallan oikeutta ottaa huomioon tällä tavalla ulkopuolelle jätetyt tulot ja varallisuus verokantaa vahvistettaessa.

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 Pääasian valittajat ovat avioliitossa ja asuivat vuosina 2005 ja 2006 Saksassa, missä heidän tuloverotuksensa toimitettiin yhteisverotuksena.

14 Wolfram Bechtel sai vuosina 2005 ja 2006 palkkaa Saksan julkishallinnon palveluksessa suorittamastaan työstä. Ranskan kansalainen Marie-Laure Bechtel puolestaan työskenteli virkamiehenä Ranskan verohallinnossa, ja hänen bruttopalkkansa näistä tehtävistä oli 22 342 euroa vuonna 2005 ja 24 397 euroa vuonna 2006.

15 Marie-Laure Bechtelin palkkatodistusten mukaan hänen palkastaan oli pidätetty seuraavat erät: tuloveron ennakkomaksu, työeläkevakuutusmaksu, virkamiesten ansioperusteisesta palkanlisästä (indemnité mensuelle de technicité) maksettava eläkemaksu, verohallinnon toimihenkilöiden keskinäiseen sairausvakuutukseen maksettava vakuutusmaksu, verohallinnon virkamiesten täydentävää työkyvyttömyys- ja perhe-eläkevakuutusta koskeva maksu, työntekijän sairausvakuutusmaksu sekä julkishallinnon henkilöstön lisäeläkemaksu.

16 Offenburgin veroviranomainen jätti pääasian valittajien tuloveron perustetta määrittäessään huomiotta pääasian valittajan bruttotulot vuosilta 2005 ja 2006 verosopimuksen perusteella verosta vapautettuina tuloina.

17 Kyseiset bruttotulot otettiin kuitenkin huomioon työeläkevakuutusmaksujen ja virkamiesten ansioperusteisesta palkanlisästä maksettavien eläkemaksujen vähentämisen jälkeen vuoden 2002 EStG:n 32b §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetun progressioehdon mukaisessa laskelmassa pääasian valittajien verotettavaan tuloon sovellettavan erillisverokannan vahvistamiseksi.

18 Pääasian valittajat katsoivat, että Marie-Laure Bechtelin palkasta pidätetyt vakuutusmaksut olisi pitänyt vähentää siitä palkasta, joka otetaan huomioon progressioehdon mukaisessa laskelmassa, ja nostivat kanteen Finanzgericht Baden-Württembergissä (Baden-Württembergin verotuomioistuin, Saksa). Kanne hylättiin 31.7.2013 annetulla tuomiolla, minkä vuoksi he tekivät Revision-valituksen Bundesfinanzhofille (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa).

19 Bundesfinanzhof toteaa, että verosopimuksen 14 artiklan 1 kappaleen ja 20 artiklan 1 kappaleen a kohdan mukaan tulot, jotka Bechtel on saanut työstään Ranskassa, on jätettävä pääasian valittajilta Saksassa kannettavan tuloveron perusteen ulkopuolelle. Pääasian asianosaisten välillä on kuitenkin riidatonta, että vuoden 2002 EStG:n 32b §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan nämä tulot on otettava huomioon pääasian valittajien verotettavaan tuloon sovellettavaa erillisverokantaa laskettaessa.

20 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasian valittajan bruttopalkkaan sisältyvät sosiaalivakuutusmaksut eivät sovellettavan Saksan lainsäädännön mukaan kuulu asiallisesti vuoden 2002 EStG:n 9 §:ssä tarkoitetun tulonhankintamenojen käsitteen alaan.

21 Mainitun kansallisen tuomioistuimen mukaan maksut verohallinnon toimihenkilöiden keskinäiseen sairausvakuutukseen, verohallinnon virkamiesten täydentävään työkyvyttömyys- ja perhe-eläkevakuutukseen, julkishallinnon henkilöstön lisäeläkemaksu sekä työntekijöiden sairausvakuutusmaksu saattavat sitä vastoin kuulua erityismenojen käsitteen alaan, mikäli näiden sosiaalivakuutusmaksujen katsotaan vastaavan vuoden 2002 EStG:n 10 §:n 1 momentin 2 kohdan a alakohdassa tai 10 §:n 1 momentin 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja tapauksia.

22 Vuoden 2002 EStG:n 10 §:n 2 momentin 1 kohdassa eritysmenoina tehtävältä vähennykseltä edellytetään, ettei tällaisilla menoilla ole välitöntä taloudellista yhteyttä verosta vapautettuihin tuloihin. Koska pääasian valittajan palkka oli kuitenkin vapautettu verosta Saksassa, tällainen taloudellinen yhteys on olemassa eikä sosiaalivakuutusmaksujen vähennystä erityismenoina voida tehdä, ja näin on riippumatta siitä, saavutettiinko vuoden 2002 EStG:n 10 §:n 3 momentissa erityismenovähennykselle vahvistettu yläraja ilman pääasian valittajan sosiaalivakuutusmaksuja, mikä ei käy ilmi valituksenalaisista päätöksistä.

23 Pääasian valittajan sosiaalivakuutusmaksuja ei myöskään voida vähentää määritettäessä pääasian valittajien verotettavaan tuloon sovellettavaa erillisverokantaa vuoden 2002 EStG:n 32b §:n mukaisesti. Vuoden 2002 EStG:n 32b §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään tulojen (Einkünfte) huomioon ottamisesta. Näitä tuloja määritettäessä erityismenoja ei kuitenkaan voida vähentää.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole varma siitä, onko kielto vähentää sosiaalivakuutusmaksut erityismenoina unionin oikeuden mukainen. Se, että jäsenvaltiossa asuvalta verovelvolliselta evätään oikeus vähentää jossakin toisessa jäsenvaltiossa maksettujen sosiaaliturvamaksujen määrä veron perusteesta Saksassa tai oikeus saada Saksassa maksettavaksi tulevan veron määrä alennettua jossakin toisessa jäsenvaltiossa maksettujen sosiaaliturvamaksujen määrällä, voi tämän kansallisen tuomioistuimen mukaan saada verovelvollisen olemaan käyttämättä oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja muodostua tämän perusvapauden perusteettomaksi rajoitukseksi.

25 Bundesfinanzhof päätti näin ollen lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko EY 39 artikla (josta on tullut SEUT 45 artikla) esteenä Saksan oikeuden säännökselle, jonka mukaan Saksassa asuvan Ranskan valtionhallinnon työntekijän Ranskan vanhuuseläke- ja sairausvakuutusmaksut – toisin kuin Saksassa työskentelevän työntekijän vastaavat Saksan sosiaalivakuutusmaksut – eivät pienennä tuloveron laskentaperustetta, jos palkkaa ei saada Saksan ja Ranskan välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan verottaa Saksassa ja palkka ainoastaan korottaa muihin tuloihin sovellettavaa verokantaa?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen vastattava myöntävästi myös silloin, kun
   a) Ranskan valtio on ottanut kyseiset vakuutusmaksut – konkreettisesti tai kiinteämääräisesti – huomioon veroa pienentävänä tekijänä palkan verotuksen yhteydessä tai
   b) se olisi kyllä voinut ottaa ne konkreettisesti tai kiinteämääräisesti huomioon veroa pienentävänä tekijänä mutta ei ole tehnyt niin, koska tällaista vaatimusta ei ole esitetty?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kysymyksillään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, halunnut vastauksen asiallisesti siihen, onko SEUT 45 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuva mutta jonkin muun jäsenvaltion julkishallinnon palveluksessa työskentelevä verovelvollinen ei voi asuinvaltiossaan vähentää tuloveron perusteesta työskentelyvaltiosta saamastaan palkasta pidätettyjä vanhuuseläke- ja sairausvakuutusmaksuja, vaikka vähennys voidaan tehdä hänen asuinvaltioonsa maksettujen, näihin rinnastettavien sosiaalivakuutusmaksujen perusteella, kun näiden kahden jäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan palkkaa ei veroteta työntekijän asuinvaltiossa vaan sen katsotaan vain korottavan muihin tuloihin sovellettavaa verokantaa.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös sitä, mikä merkitys on annettava sille, että kun palkkaa verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa työskentely tapahtuu, kyseessä olevien vakuutusmaksujen perusteella on verotuksessa tehty joko konkreettinen tai kiinteämääräinen vähennys tai tällainen vähennys olisi voitu tehdä mutta sitä ei ole tehty, koska sitä ei ole vaadittu.

Asiassa sovellettava oikeus vapaaseen liikkuvuuteen

28 Aluksi on selvitettävä, voidaanko SEUT 45 artiklaan, jonka tulkintaa kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, vedota pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa on kyse sellaisten tulojen verokohtelusta jäsenvaltiossa, jotka kyseisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö on saanut työstään jonkin muun jäsenvaltion julkishallinnon palveluksessa, ja erityisesti näistä tuloista työskentelyvaltiossa pidätettyjen vanhuuseläke- ja sairausvakuutusmaksujen verokohtelusta siinä jäsenvaltiossa, jossa verovelvollinen asuu.

29 Pääasian valittajat ovat näet vedonneet siihen, että koska he eivät ole yksityisen sektorin palkansaajia eivätkä itsenäisiä ammatinharjoittajia, pääasiassa kyseessä olevaa tilannetta pitäisi tarkastella SEUT 18 artiklan ensimmäisen kohdan kannalta.

30 Tähän on heti todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 18 artiklaa, jossa vahvistetaan yleinen periaate kaiken kansalaisuuteen perustuvan syrjinnän kiellosta, voidaan soveltaa itsenäisesti ainoastaan sellaisiin unionin oikeuden soveltamisalaan kuuluviin tapauksiin, joita varten EUT-sopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä määräyksiä (ks. mm. tuomio 12.5.1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, 37 kohta; tuomio 26.11.2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, 25 kohta; tuomio 15.9.2011, Schulz-Delzers ja Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, 29 kohta ja tuomio 25.10.2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, 18 kohta).

31 On kuitenkin niin, että syrjintäkiellon periaate on pantu täytäntöön työntekijöiden vapaan liikkuvuuden alalla SEUT 45 artiklalla (ks. mm. tuomio 12.5.1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, 38 kohta; tuomio 10.9.2009, komissio v. Saksa, C-269/07, EU:C:2009:527, 98 ja 99 kohta; tuomio 15.9.2011, Schulz-Delzers ja Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, 29 kohta ja tuomio 25.10.2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, 19 kohta).

32 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikki Euroopan unionin kansalaiset, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen ja tehneet työtä muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan, kuuluvat asuinpaikastaan ja kansalaisuudestaan riippumatta SEUT 45 artiklan soveltamisalaan (tuomio 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, 76 kohta; tuomio 2.10.2003, van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, 14 kohta; tuomio 13.11.2003, Schilling ja Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, 23 kohta ja tuomio 16.2.2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, 11 kohta).

33 Sen osalta, kuuluuko pääasian valittaja, joka työskentelee jäsenvaltion julkishallinnon palveluksessa asuen kuitenkin toisessa jäsenvaltiossa, SEUT 45 artiklassa käytetyn työntekijän käsitteen alaan, on muistettava, että työsuhteen oikeudellinen luonne ei ole määräävä SEUT 45 artiklan soveltamisen kannalta ja että sillä, että työntekijä on otettu palvelukseen virkamieheksi tai että hänen palvelussuhteensa ei ole yksityis- vaan julkisoikeudellinen, ei ole tämän osalta merkitystä (ks. tuomio 26.4.2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, 68 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 On totta, että SEUT 45 artiklan 4 kohdassa määrätään, että SEUT 45 artiklan 1–3 kohtaa, joissa vahvistetaan työntekijöiden vapaan liikkuvuuden perusperiaate ja kaikki kansalaisuuteen perustuvan jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjinnän kielto, ei sovelleta julkishallinnon palvelussuhteisiin. Kun otetaan huomioon työntekijöiden vapaan liikkuvuuden periaatteen perustavanlaatuisuus EUT-sopimuksen järjestelmässä, tässä määräyksessä sallitut poikkeukset eivät kuitenkaan voi saada sellaista laajuutta, joka ylittäisi sen tavoitteen, jonka saavuttamiseksi tämä poikkeuslauseke on sisällytetty mainittuun artiklaan (tuomio 12.2.1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, 4 kohta ja tuomio 26.4.2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, 69 kohta).

35 Tänä tavoitteena on varata jäsenvaltioille mahdollisuus rajoittaa ulkomaalaisten pääsyä tiettyihin julkishallinnon tehtäviin (tuomio 12.2.1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, 4 kohta), jotka edellyttävät toimenhaltijoilta erityistä solidaarisuussuhdetta valtioon sekä kansalaisuussiteen perustana olevien oikeuksien ja velvollisuuksien vastavuoroisuutta (ks. tuomio 17.12.1980, komissio v. Belgia, 149/79, EU:C:1980:297, 10 kohta). SEUT 45 artiklan 4 kohta ei sen sijaan voi johtaa siihen, että työntekijään ei voitaisi sen jälkeen, kun hänet on otettu jäsenvaltion julkishallinnon palvelukseen, soveltaa SEUT 45 artiklan 1–3 kohdan määräyksiä (tuomio 26.4.2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, 70 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Pääasian valittaja kuuluu näin ollen SEUT 45 artiklassa käytetyn työntekijän käsitteen alaan, eikä siitä, että hän työskentelee jäsenvaltion julkishallinnon palveluksessa, seuraa, että häneltä evätään tämän artiklan hänelle tarjoamat oikeudet ja suoja.

SEUT 45 artiklaan kohdistuva rajoitus

37 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kaikilla henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla EUT-sopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa unionin kansalaisten kaikenlaista ansiotyön tekemistä unionin alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella (ks. mm. tuomio 13.11.2003, Schilling ja Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, 24 kohta; tuomio 21.2.2006, Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, 33 kohta; tuomio 18.7.2007, Lakebrink ja Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, 17 kohta ja tuomio 16.10.2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, 43 kohta).

38 Edellisessä tuomion kohdassa esitetty toteamus koskee toimenpiteitä, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan taloudellista toimintaa harjoittaviin unionin kansalaisiin, joita ovat erityisesti ne unionin kansalaiset, jotka haluavat jatkaa taloudellisen toiminnan harjoittamista tietyssä jäsenvaltiossa muutettuaan asumaan toiseen jäsenvaltioon (tuomio 16.10.2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, 44 kohta).

39 SEUT 45 artiklan vastaisia ovat muun muassa toimenpiteet, jotka vaikuttavat siitä huolimatta, että niitä sovelletaan kansalaisuudesta riippumatta, luonteensa vuoksi kielteisemmin siirtotyöläisiin kuin kotimaisiin työntekijöihin ja jotka saattavat näin asettaa etenkin ensin mainitut jälkimmäisiä epäedullisempaan asemaan (ks. vastaavasti tuomio 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 2.3.2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, 36 kohta).

40 Käsiteltävässä asiassa esitetyn ennakkoratkaisupyynnön mukaan pääasian valittajien verotus toimitettiin heidän asuinvaltionsa Saksan tuloverotuksessa yhteisverotuksena. Pääasian valittajan Marie-Laure Bechtelin Ranskan julkishallinnon palveluksessa tekemästä työstä saamaa palkkaa ei luettu heidän yhteisverotuksessaan veron perusteeseen verosopimuksen 14 artiklan 1 kappaleen ja 20 artiklan 1 kappaleen nojalla. Palkka otettiin kuitenkin tämän sopimuksen 20 artiklan 1 kappaleen mukaan huomioon sitä erillisverokantaa määritettäessä, jota sovelletaan heidän vuoden 2002 EStG:n 32b §:n mukaisesti laskettuun verotettavaan tuloonsa.

41 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi myös, että Marie-Laure Bechtelille maksetusta palkasta oli pidätetty Ranskassa tietyt täydentävää vanhuuseläke- ja sairausvakuutusta koskevat vakuutusmaksut. Näitä maksuja ei voitu vähentää pääasian valittajien kokonaistulosta erityismenoina. Näin on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan siksi, että vaikka mainitut vakuutusmaksut kuuluvat asiallisesti vuoden 2002 EStG:n 10 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohdassa tarkoitetun tapauksen alaan, niitä ei voitu vähentää pääasian valittajien verotettavaa tuloa laskettaessa, koska niillä oli välitön taloudellinen yhteys verosta vapautettuihin tuloihin siksi, että pääasian valittajan palkkaa ei verotettu Saksassa.

42 Pääasian valittajien verotettavaan tuloon sovellettavaa erillisverokantaa vuoden 2002 EStG:n 32b §:n mukaisesti vahvistettaessa pääasian valittajan palkka otettiin huomioon täydentävää vanhuuseläke- ja sairausvakuutusta koskevia vakuutusmaksuja vähentämättä. Vuoden 2002 EStG:n 32b §:n 2 momentin mukaan erillisverokanta lasketaan näet sen verotettavan tulon perusteella (versteuernde Einkommen), johon on lisätty verosta vapautetut puhtaat tulot (Einkünfte). Täydentävää vanhuuseläke- ja sairausvakuutusta koskevia vakuutusmaksuja ei kuitenkaan voitu vähentää yhtäältä pääasian valittajien verotettavaa tuloa määritettäessä, koska nämä vakuutusmaksut eivät täyttäneet vuoden 2002 EStG:n 10 §:n 2 momentissa säädettyä edellytystä, eikä vakuutusmaksujen vähentäminen toisaalta ollut mahdollista myöskään puhtaita tuloja (Einkünfte) määritettäessä, sillä nämä määritellään vuoden 2002 EStG:n 2 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan tulojen ylijäämäksi tulonhankkimismenojen vähentämisen jälkeen.

43 Mahdollisuus vähentää täydentävää vanhuuseläke- ja sairausvakuutusta koskevat vakuutusmaksut erityismenoina verovelvollisen verotettavaa tuloa määritettäessä on katsottava veroeduksi, koska tällä tavoin voidaan alentaa verotettavan tulon määrää ja siihen sovellettavaa verokantaa.

44 Vuoden 2002 EStG:n 10 §:n 2 momentissa säädetyn edellytyksen, jonka mukaan sosiaalivakuutusmaksut eivät saa olla välittömässä taloudellisessa yhteydessä verosta vapautettuihin tuloihin, johtaa siihen, että tämä etu evätään pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa tilanteissa, joissa jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen saa palkan jostakin muusta jäsenvaltiosta kuin asuinvaltiostaan ja joissa palkka on vapautettu verosta hänen asuinvaltiossaan, vaikka se otetaankin huomioon verovelvollisen muihin tuloihin sovellettavassa verokannassa.

45 Kuten Saksan hallitus on todennut, ehtoa, joka koskee välittömän taloudellisen yhteyden puuttumista verosta vapautettuihin tuloihin, saatetaan kyllä joutua soveltamaan rajat ylittävien tilanteiden lisäksi myös täysin Saksan sisäisissä tilanteissa.

46 Saksan hallitukselta pyydettiin esimerkkejä kotimaisista tuloista ja menoista, jotka kuuluvat vuoden 2002 EStG:n 10 §:n 2 momentin alaan. Vastatessaan tähän se mainitsi sellaiset eläkevakuutusmaksut, jotka peritään sairaus- ja työkyvyttömyyspäivärahasta ja kotiapulaiselle maksettavasta korvauksesta, vanhuuseläke- ja sairausvakuutusmaksut, jotka peritään sunnuntaityöstä, juhlapyhinä tehdystä työstä, yötyöstä maksetuista palkan lisistä, tai sellaiset vanhuuseläke- ja sairausvakuutusmaksut, jotka peritään Saksassa verosta vapautetuista työnantajan pääomatuloista.

47 Tämäntyyppiset päivärahat, palkanlisät tai etuudet eivät kuitenkaan ole rinnastettavissa palkkoihin tai muihin vastikkeisiin työstä, jota suorittavat yksityisen sektorin palkansaajat tai julkisen sektorin sopimussuhteiset toimihenkilöt, joiden on saksalaisista virkamiehistä poiketen maksettava

sosiaalivakuutusmaksuja. Oikeudenkäynnin aineistosta ja unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä on käynyt ilmi, että yksityisen sektorin palkansaajat ja jäsenvaltiossa asuvat julkisen sektorin sopimusperusteiset toimihenkilöt, jotka saavat palkkaa Saksasta ja joiden palkasta pidätetään pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia sosiaalivakuutusmaksuja, voivat vähentää kyseiset vakuutusmaksut verotettavasta tulostaan.

48 Näin ollen on todettava, että vaikka ehtoa välittömän taloudellisen yhteyden puuttumisesta verosta vapautettuihin tuloihin sovelletaankin erotuksetta, se vaikuttaa kielteisemmin sellaisiin jäsenvaltiossa asuviin verovelvollisiin, jotka saavat jostakin muusta jäsenvaltiosta kuin asuinvaltiostaan palkkaa, joka on heidän asuinvaltiossaan vapautettu verosta.

49 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten, Ranskassa pidätettyjen täydentävää vanhuuseläke- ja sairausvakuutusta koskevien vakuutusmaksujen vähentämisen kielto johtaa yhtäältä siihen, että pääasian valittajien kaltaisten verovelvollisten verotettava tulo muodostuu suuremmaksi, ja toisaalta siihen, että erillisverokanta lasketaan tämän suuremman verotettavan tulon perusteella ilman, että verokantaa korjattaisiin ottamalla kyseiset vakuutusmaksut huomioon jollakin muulla tavalla. Tilanne ei olisi ollut tämä, jos pääasian valittaja olisi saanut palkkansa Saksasta eikä Ranskasta.

50 Tällainen epäedullinen kohtelu voi saada jäsenvaltiossa asuvat työntekijät luopumaan työn hakemisesta, vastaanottamisesta tai jatkamisesta jossakin muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan.

51 Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jossa edellytetään sosiaalivakuutusmaksujen vähentämiseltä, ettei niillä ole välitöntä taloudellista yhteyttä verosta vapautettuihin tuloihin, on näin ollen katsottava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa SEUT 45 artiklassa kielletyksi työntekijöiden vapaan liikkuvuuden rajoitukseksi.

Oikeuttamisperuste

52 Tällainen rajoitus voidaan hyväksyä vain, jos se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai jos se on oikeutettu yleistä etua koskevan pakottavan syyn johdosta (ks. mm. tuomio 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, 26 kohta ja tuomio 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, 45 kohta).

53 Siihen, ovatko kyseessä olevat tilanteet objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, on todettava, että rajat ylittävän tilanteen rinnastettavuutta jäsenvaltion sisäiseen tilanteeseen on tutkittava siten, että huomioon otetaan kyseessä olevilla kansallisilla säännöksillä tavoiteltu päämäärä (ks. vastaavasti tuomio 25.2.2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 22 kohta; tuomio 6.9.2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, 17 kohta ja tuomio 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, 46 kohta).

54 Saksan hallitus esittää, että täysin Saksan sisäinen tilanne, jossa verovelvollisen palkka kuuluu Saksan liittotasavallan verotusvallan alaisuuteen, ei ole käsiteltävässä tapauksessa objektiivisesti arvioituna rinnastettavissa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen rajat ylittävään tilanteeseen, jossa Saksan liittotasavallalla ei verosopimuksen perusteella ole minkäänlaista verotusvaltaa kyseessä olevaan palkkaan nähden, vaikka kyseinen pääasian valittaja onkin mainitussa jäsenvaltiossa yleisesti verovelvollinen.

55 Tämän osalta on muistettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan periaatteessa kaikkien verovelvollisen henkilökohtaiseen tilanteeseen ja perhetilanteeseen liittyvien veroetujen myöntäminen kuuluu jäsenvaltiolle, jossa tämä asuu, sillä tämän jäsenvaltion on, paitsi poikkeustapauksissa, helpointa arvioida verovelvollisen henkilökohtainen veronmaksukyky, koska tässä valtiossa on verovelvollisen henkilökohtaisten ja varallisuusetujen keskus (ks. mm. tuomio 14.2.1995,

Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 32 kohta; tuomio 16.5.2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, 21 kohta; tuomio 28.2.2013, Beker ja Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, 43 kohta ja tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 43 kohta).

56 Jäsenvaltio, jossa verovelvollinen työskentelee, on velvollinen ottamaan henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioon ainoastaan silloin, kun verovelvollinen saa kaikki tai lähes kaikki veronalaiset tulonsa tässä valtiossa tekemästään työstä ja kun hän ei saa merkittäviä tuloja asuinvaltiostaan, minkä vuoksi asuinvaltio ei pysty myöntämään kyseiselle henkilölle etuja, jotka perustuvat hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa huomioon ottamiseen (ks. mm. tuomio 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 36 kohta; tuomio 14.9.1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, 27 kohta; tuomio 16.5.2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, 21–23 kohta; tuomio 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, 89 kohta ja tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 44 kohta).

57 Sellaisen jäsenvaltiossa asuvan verovelvollisen henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen huomioon ottamiseen perustuvista eduista, joka saa tuloja jostakin muusta jäsenvaltiosta kuin asuinvaltiostaan, todettakoon, että hän ei ole sellaiseen verovelvolliseen rinnastettavassa tilanteessa, joka saa tuloja asuinpaikkansa jäsenvaltiosta, erityisesti silloin, kun jäsenvaltio, jossa ensin mainittu verovelvollinen asuu, ei pysty myöntämään hänelle tällaisia etuja siksi, ettei hän ei saa kyseisestä jäsenvaltiosta merkittäviä tuloja.

58 Käsiteltävässä pääasiassa tilanne ei kuitenkaan ole tämä. Pääasian valittajien yhteisverotuksen vuoksi siinäkin tapauksessa, että pääasian valittaja Marie-Laure Bechtel ei saisi asuinvaltiostaan merkittäviä tuloja, tämä jäsenvaltio voisi myöntää hänelle pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset vakuutusmaksujen vähennyksistä muodostuvat edut, jotka perustuvat hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa huomioon ottamiseen.

59 Pääasian valittaja on siis tilanteessa, joka on rinnastettavissa sellaisen verovelvollisen tilanteeseen, joka saa tulonsa siitä jäsenvaltiosta, jossa hän asuu.

60 Rajoituksen oikeuttamisperuste voi näin ollen perustua ainoastaan yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin. Tällaisessa tapauksessa rajoituksen on lisäksi oltava sellainen, että sillä voidaan taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 17.12.2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, 49 kohta).

61 Saksan hallitus on esittänyt tämän osalta, että erityismenoina tehtävän vähennyksen epääminen silloin, kun kyse on verosta vapautetuista tuloista, on perusteltua niiden yleisen edun mukaisten pakottavien syiden vuoksi, jotka liittyvät verotusvallan tasapuoliseen jakamiseen Saksan liittotasavallan ja Ranskan tasavallan välillä sekä Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamiseen.

62 Saksan hallitus tuo yhtäältä esiin sen, että verosopimuksen 14 artiklan 1 kappaleen ensimmäisen virkkeen mukaan valta verottaa Ranskan valtiolta saatuja tuloja on Ranskan tasavallalla ja että siinä sovittu verotusvallan jako vaarantuisi, jos Saksan liittotasavallan olisi otettava huomioon kyseisen pääasian valittajan sosiaaliturvamaksut kokonaisuudessaan erityismenoina voimatta lukea veron perusteeseen myös kaikkia ulkomaisia tuloja.

63 Toisaalta se toteaa, että jos vuoden 2002 EStG:n 10 §:n 2 momentin 1 kohdan säännökset antaisivat mahdollisuuden ottaa huomioon Ranskassa maksetut sosiaalivakuutusmaksut Saksassa verotettavaa tuloa määritettäessä, ne olisivat ristiriidassa verojärjestelmien johdonmukaisuuden periaatteen kanssa siksi, että vaikka Ranskasta saatuja verosta vapautettuja tuloja ei otettaisi huomioon veron perustetta määritettäessä, kyseinen pääasian valittaja voisi kuitenkin vähentää sosiaalivakuutusmaksut puolisoiden yhteisverotuksessa. Progressioehdon yhteydessä korotettu puolisoiden verokanta korjattaisiin

vähentämällä maksut verotettavaa tuloa määritettäessä. Lisäksi vakuutusmaksujen vähentämiseen perustuvalla edulla on välitön yhteys vastaavien tulojen verottamiseen, ja vaikka pääasian valittajalta tässä tapauksessa evätään se teoreettinen etu, joka muodostuu näiden vakuutusmaksujen vähentämisestä, hän saa edun, joka muodostuu siitä, ettei hänen Ranskasta saamiaan tuloja veroteta Saksassa.

64 Ensimmäiseksi on todettava, että jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaon säilyttäminen voi olla sellainen yleisen edun mukainen pakottava syy, jolla vapaaseen liikkuvuuteen unionissa kohdistuva rajoitus on oikeutettavissa (tuomio 28.2.2013, Beker ja Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, 56 kohta ja tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 68 kohta).

65 Tällainen oikeuttamisperuste voidaan siis hyväksyä esimerkiksi silloin, kun kyseessä olevalla järjestelmällä pyritään torjumaan menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutuneen toiminnan osalta (ks. vastaavasti tuomio 29.3.2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, 42 kohta; tuomio 18.7.2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, 54 kohta; tuomio 21.1.2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, 60 kohta; tuomio 28.2.2013, Beker ja Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, 57 kohta; tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 75 kohta).

66 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että vaikka jäsenvaltiot voivat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vapaasti vahvistaa liittymätekijät verotusvallan jakamista varten, verotusvallan jaolla ei kuitenkaan mahdollisteta sitä, että jäsenvaltiot saisivat soveltaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien vastaisia toimenpiteitä. Näin on siksi, että jäsenvaltiot ovat kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyillä kahdenvälisillä sopimuksilla näin jaettua verotusvaltaa käyttäessään velvollisia noudattamaan unionin sääntöjä (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, 93 ja 94 kohta; tuomio 19.1.2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, 49 ja 50 kohta ja tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 41 ja 42 kohta).

67 Tässä tapauksessa kysymys verotusvallan jaosta Ranskan tasavallan ja Saksan liittotasavallan välillä on järjestetty verosopimuksella, jonka mukaan on ensinnäkin niin, että palkkaa ja niitä vastaavia vastikkeita, jotka toinen sopimusvaltioista tai jokin osavaltio taikka sopimusvaltion tai osavaltion julkisoikeudellinen oikeushenkilö maksaa toisessa sopimusvaltiossa asuville luonnollisille henkilöille työstä, jota on tehty tai tehdään hallinnon tai armeijan palveluksessa, voidaan verottaa ainoastaan ensin mainitussa sopimusvaltiossa. Tämän jälkeen verosopimuksessa määrätään, että Saksan liittotasavallassa asuvien henkilöiden Ranskasta saamat tulot, joita voidaan verosopimuksen nojalla verottaa Ranskassa, jätetään Saksassa veron perusteen ulkopuolelle, mutta tämä sääntö ei rajoita Saksan liittotasavallan oikeutta ottaa huomioon tällä tavalla ulkopuolelle jätetyt tulot verokantaa vahvistettaessa. Verosopimuksessa ei myöskään määrätä, että tulojen lähdevaltiolla olisi velvollisuus ottaa huomioon sellaisten verovelvollisten henkilökohtainen tilanne tai perhetilanne kokonaisuudessaan, jotka tekevät työtä tulojen lähdevaltiona olevassa jäsenvaltiossa ja asuvat jossakin muussa jäsenvaltiossa.

68 Saksan liittotasavalta on siis vapaasti hyväksynyt verotusvallan jaon sellaisena kuin se on verosopimuksen määräyksillä vahvistettuna ja on luopunut oikeudesta verottaa pääasian valittajan saamien palkkojen kaltaisia tuloja ilman, että se olisi sopimusperusteisesti vapautettu velvollisuudestaan ottaa kokonaisuudessaan huomioon sellaisten verovelvollisten henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, jotka asuvat sen alueella ja harjoittavat taloudellista toimintaa Ranskassa.

69 Tähän verotusvallan jakomekanismiin ei voida vedota sen oikeuttamiseksi, että Saksassa asuvalta verovelvolliselta evätään hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa huomioon ottamiseen perustuvat edut.

70 Yhtäältä se, että Saksan liittotasavalta sallisi käsiteltävässä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten vanhuuseläke- ja sairausvakuutusmaksujen vähentämisen, ei asettaisi verosopimuksella vahvistettua verotusvallan jakoa kyseenalaiseksi. Myöntämällä oikeuden näiden vakuutusmaksujen vähentämiseen Saksan liittotasavalta ei luopuisi osasta verotusvaltaansa muiden jäsenvaltioiden hyväksi, eikä tämä vaikuttaisi sillä olevaan toimivaltaan verottaa sen alueella harjoitettua taloudellista toimintaa.

71 Toisaalta unionin tuomioistuin on jo aiemmin katsonut, että se jäsenvaltio, jossa verovelvollinen asuu, ei voi vedota verotusvallan tasapainoista jakoa koskevaan perusteeseen välttyäkseen sille lähtökohtaisesti kuuluvalta velvollisuudelta myöntää verovelvolliselle hänelle henkilökohtaisen tilanteen ja perhetilanteen perusteella kuuluvat vähennykset, paitsi jos kyseinen valtio sopimusteitse vapautuu velvollisuudestaan ottaa sen alueella asuvien ja osaksi toisessa jäsenvaltiossa taloudellista toimintaansa harjoittavien verovelvollisten henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne kokonaisuudessaan huomioon tai jos se katsoo, että yksi tai useampi työskentelyvaltio myöntää jopa silloin, kun sopimusta ei ole, niiden verottamien tulojen osalta etuja, joissa otetaan huomioon sellaisten verovelvollisten henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne, jotka eivät asu kyseisten valtioiden alueella mutta jotka saavat sieltä veronalaisia tuloja (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, 99 ja 100 kohta; tuomio 28.2.2013, Beker ja Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, 56 kohta ja tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 69 kohta).

72 Kuten edellä 67 ja 68 kohdassa on todettu, Saksan liittotasavaltaa ei ole verosopimuksella vapautettu velvollisuudestaan ottaa kokonaisuudessaan huomioon sen alueella asuvien verovelvollisten henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne.

73 Siihen, että Ranskan tasavalta pääasian valittajan työskentelyvaltiona ottaisi mahdollisesti huomioon yksipuolisesti hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa myöntämällä hänelle oikeuden vähentää pääasiassa kyseessä olevat vakuutusmaksut, on todettava, että ennakkoratkaisupyynnössä ei ole ilmoitettu seikkoja, joiden perusteella voitaisiin todeta, onko näin tehty tai olisiko tämä edes mahdollista.

74 On kuitenkin niin, ettei pääasiassa kyseessä olevassa verolainsäädännössä vahvisteta riippuvuussuhdetta kyseisen jäsenvaltion asukkailleen myöntämien veroetujen ja niiden veroetujen välille, joita nämä voivat saada siinä jäsenvaltiossa, jossa he työskentelevät (ks. analogisesti tuomio 12.12.2013, Imfeld ja Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, 73 kohta).

75 Toiseksi verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämistarpeen osalta on muistettava, että vaikka tällainen yleisen edun mukainen pakottava syy voi oikeuttaa EUT-sopimuksessa taatun perusvapauden käyttöön kohdistuvan rajoituksen, unionin tuomioistuin edellyttää tällaiseen oikeuttamisperusteeseen nojautuvan väitteen hyväksymiseltä sitä, että kyseinen veroetu on välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan lainsäädännön päämäärän kannalta (ks. vastaavasti tuomio 1.7.2010, Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, 54 ja 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 26.5.2016, Kohll ja Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, 60 kohta).

76 Saksan hallituksen väitteellä pyritään tässä tapauksessa osoittamaan yhtäältä, että erityismenojen vähentämisen kiellolla halutaan taata se, että puolisoiden verotuksessa sovellettavan progressioehdon yhteydessä korotettua verokantaa ei korjata alentamalla verotettavan tulon määrää, ja toisaalta, että vakuutusmaksujen vähentämisestä saatu etu kompensoidaan verottamalla tuloja, joilla on välitön yhteys näihin vakuutusmaksuihin.

77 On kuitenkin huomattava, ettei edellä 75 kohdassa lainatussa oikeuskäytännössä tarkoitettua välitöntä yhteyttä ole progressioehtoisen vapautusmenetelmän – jossa se jäsenvaltio, jossa verovelvollinen asuu, luopuu oikeudestaan verottaa jostakin muusta jäsenvaltiosta saatuja tuloja mutta ottaa kuitenkin nämä tulot huomioon verotettavaan tuloon sovellettavaa verokantaa vahvistettaessa – ja sen välillä, ettei vakuutusmaksuja, joilla on välitön yhteys verosta vapautettuihin tuloihin, oteta huomioon. Tuloveron

progressiivisuuden toteutuminen asuinvaltiossa – mihin progressioehtoisella vapautusmenetelmällä pyritään – ei näet edellytä sitä, että verovelvollisen henkilökohtainen tilanne ja perhetilanne otetaan huomioon vain niiden menojen osalta, jotka liittyvät tässä jäsenvaltiossa verotettuihin tuloihin (ks. analogisesti tuomio 12.12.2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, 109 kohta).

78 Lisäksi on niin, että koska Saksan liittotasavalta on verosopimuksella sopinut, että Ranskasta saatuja tuloja verotetaan ainoastaan Ranskassa, se ei voi väittää, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten vakuutusmaksujen vähentämisen kiellosta johtuva haitta kompensoidaan sillä, ettei näitä tuloja veroteta Saksassa. Tällaisella väitteellä kyseenalaistettaisiin tosiasiallisesti verotusvallan jako, josta Saksan liittotasavalta on vapaasti verosopimuksessa sopinut.

79 Sitä, että jäsenvaltiossa asuvalle verovelvolliselle ei myönnetä etuja, jotka perustuvat hänen henkilökohtaisen tilanteensa ja perhetilanteensa huomioon ottamiseen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten täydentävää vanhuuseläke- ja sairausvakuutusta koskevien vakuutusmaksujen vähentämisellä erityismenoina, ei voida näin ollen oikeuttaa verotusvallan tasapainoiseen jakamiseen perustuvilla eikä verotuksen johdonmukaisuuteen perustuvilla syillä.

80 Esitettyihin kysymyksiin on edellä esitetyn perusteella vastattava, että SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuva, jonkin muun jäsenvaltion julkishallinnon palveluksessa työskentelevä verovelvollinen ei voi asuinvaltiossaan vähentää tuloveron perusteesta työskentelyvaltiosta saamastaan palkasta pidätettyjä vanhuuseläke- ja sairausvakuutusmaksuja, vaikka vähennys voidaan tehdä hänen asuinvaltioonsa maksettujen, näihin rinnastettavien sosiaalivakuutusmaksujen perusteella, kun näiden kahden jäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan palkkaa ei veroteta työntekijän asuinvaltiossa vaan sen katsotaan vain korottavan muihin tuloihin sovellettavaa verokantaa.

Oikeudenkäyntikulut

81 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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 45 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuva mutta jonkin muun jäsenvaltion julkishallinnon palveluksessa työskentelevä verovelvollinen ei voi asuinvaltiossaan vähentää tuloveron perusteesta työskentelyvaltiosta saamastaan palkasta pidätettyjä vanhuuseläke- ja sairausvakuutusmaksuja, vaikka vähennys voidaan tehdä hänen asuinvaltioonsa maksettujen, näihin rinnastettavien sosiaalivakuutusmaksujen perusteella, kun näiden kahden jäsenvaltion välillä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen mukaan palkkaa ei veroteta työntekijän asuinvaltiossa vaan sen katsotaan vain korottavan muihin tuloihin sovellettavaa verokantaa.

Allekirjoitukset