

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

21 päivänä syyskuuta 2016 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton välinen sopimus – Yhdenvertainen kohtelu – Tulovero – Sivutoimisesta opetustyöstä Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, johon sovelletaan Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehtyä sopimusta, sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa saatujen tulojen vapauttaminen verosta – Jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan tuloja, jotka on saatu Sveitsissä sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa tehdystä opetustyöstä, ei vapauteta verosta

Asiassa C-478/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 15.7.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.9.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Peter Radgen** ja

**Lilian Radgen**

vastaa

**Finanzamt Ettlingen,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev sekä tuomarit C. G. Fernlund (esittelevä tuomari) ja E. Regan,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Saksan hallitus, asiamiehinnään T. Henze ja J. Möller,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään B.-R. Killmann ja W. Roels,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

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 vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus), tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa Saksassa asuvat Saksan kansalaiset Peter Radgen ja hänen puolisonsa Lilian Radgen (jäljempänä yhdessä Radgenit) ovat valittaneet Finanzamt Ettlingenin (Ettlingenin verotoimisto, jäljempänä veroviranomainen) päätöksestä olla vapauttamatta vuoden 2009 tuloverotuksessa verosta tuloja, jotka Peter Radgen oli saanut sivutoimisesta opetustyöstä Sveitsissä sijaitsevassa julkisoikeudellisessa oppilaitoksessa.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### *Unionin oikeus*

3 Euroopan yhteisö ja sen jäsenvaltiot sekä Sveitsin valaliitto allekirjoittivat 21.6.1999 seitsemän sopimusta, joiden joukossa on henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus. Sopimukset hyväksyttiin yhteisön puolesta seitsemän sopimuksen tekemisestä Sveitsin valaliiton kanssa 4.4.2002 tehdyllä neuvoston ja, tiede- ja teknologiayhteistyötä koskevan sopimuksen osalta, komission päätöksellä 2002/309/EY, Euratom (EYVL 2002, 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 Sopimuksen 1 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Tämän sopimuksen tavoitteena on:

a) myöntää Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille maahantulo- ja oleskeluoikeus sekä oikeus ryhtyä harjoittamaan palkkatyötä, toimia itsenäisenä ammatinharjoittajana ja jäädä sopimuspuolten alueelle;

— —

d) myöntää Euroopan yhteisön jäsenvaltioiden ja Sveitsin kansalaisille samat elin-, palvelus- ja työolot kuin sopimuspuolten omille kansalaisille.”

6 Sopimuksen 2 artiklan otsikko on ”Syrjimättömyys”, ja siinä määrätään seuraavaa:

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

7 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 vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 11 artiklan, jonka otsikko on ”Valitusten käsittely”, 1 kohdassa taataan sopimuksessa tarkoitetuille henkilöille oikeus tehdä toimivaltaisille viranomaisille valituksia sopimuksen määräysten soveltamisesta.

9 Henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen 15 artiklan mukaan kyseisen

sopimuksen liitteet ja pöytäkirjat ovat erottamaton osa kyseistä sopimusta.

10 Kyseisen sopimuksen 16 artiklan, jonka otsikko on "Viittaukset yhteisön oikeuteen", 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

"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."

11 Sopimuksen 21 artiklassa, jonka otsikko on "Suhde kaksinkertaista verotusta koskeviin kahdenvälisiin sopimuksiin", määrätään seuraavaa:

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

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

— —"

12 Sopimuksen liite I koskee henkilöiden vapaata liikkuvuutta, ja kyseisen liitteen II luku sisältää palkkatyöntekijöitä koskevat määräykset.

13 Liitteessä olevan 6 artiklan, jonka otsikko on "Oleskelun sääntely", 1 kohdassa määrätään, että "palkkatyöntekijälle, joka on sopimuspuolen kansalainen (jäljempänä palkkatyöntekijä) ja joka on vastaanottavassa valtiossa toimivan työnantajan palveluksessa vähintään yhden vuoden, myönnetään oleskelulupa, joka on voimassa vähintään viisi vuotta sen myöntämispäivästä — —". Artiklan 2 kohta käsittelee kysymystä sellaisille palkkatyöntekijöille myönnetystä oleskeluluvasta, joka on ollut työnantajan palveluksessa alle yhden vuoden. Sen 3–7 kohdassa ovat puolestaan palkkatyöntekijöiden oleskeluoikeutta koskevat menettelymääräykset.

14 Liitteessä I olevan 7 artiklan 1 kohdan mukaan "palkkatyötä tekevällä rajatyöntekijällä tarkoitetaan sopimuspuolen kansalaista, joka asuu yhden sopimuspuolen alueella ja on palkkatyössä toisen sopimuspuolen alueella [ja palaa] kotipaikkaansa säännönmukaisesti päivittäin tai vähintään kerran viikossa".

15 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan, jonka otsikko on "Yhdenvertainen kohtelu", 1 ja 2 kohdassa 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."

16 Sopimuksen liitteessä I olevan III luvun otsikko on "Itsenäiset ammatinharjoittajat", ja se sisältää ammatinharjoittajina toimivia henkilöitä koskevat määräykset.

### *Saksan oikeus*

17 Tuloverolain (Einkommensteuergesetz; BGBl. 2002 I, s. 4212), sellaisena kuin se on vuotta 2009 koskevalla 19.12.2008 annetulla verolailla (BGBl. 2009 I, s. 2794) muutettuna (jäljempänä EStG), 1 §:n 1 momentin mukaan luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on Saksan valtion alueella, ovat tuloverotuksessa yleisesti verovelvollisia.

18 EStG:n 3 §:n 26 kohdassa säädetään, että tulot, jotka saadaan sivutoimisesta työstä valmentajana, kouluttajana, opettajana, ohjaajana tai näitä vastaavasta jostakin muusta sivutoimisesta työstä Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, johon sovelletaan Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehtyä sopimusta (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus), sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa tai lukuun, on vapautettu verosta 2 100 euroon saakka vuodessa.

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

19 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että Radgenit ovat Saksan kansalaisia ja asuvat Saksassa. Heitä verotetaan yhdessä mainitun jäsenvaltion tuloverotuksessa. Aineistosta käy ilmi myös, että Peter Radgen on Saksassa yleisesti verovelvollinen.

20 Peter Radgen oli vuonna 2009 sivutoimisessa opetustyössä Sveitsissä sijaitsevassa julkisoikeudellisessa oppilaitoksessa. Radgen ja oppilaitos olivat tehneet opetustyöstä työsopimuksen. Radgen matkusti opetusta varten Zürichiin, Sveitsiin ja palasi sieltä aina takaisin Saksaan. Hänelle maksettiin tästä työstä 4 095 Sveitsin frangia (CHF) (noin 2 702 euroa). Radgenit katsoivat, että EStG:n 3 §:n 26 kohdassa säädettyä vapautusta oli sovellettava mainittuihin ansiotuloihin.

21 Veroviranomainen kantoi mainitusta summasta tuloveron vuoden 2009 tuloverotuksesta tekemällään päätöksellä vähennettyään ensin maksettavan veron määrästä Sveitsin veroviranomaisten lähdeverona pidättämät 121,44 euroa.

22 Radgenit tekivät tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen. Veroviranomainen hylkäsi oikaisuvaatimuksen perusteettomana, koska se katsoi, että EStG:n 3 §:n 26 kohdassa tarkoitetun verovapautuksen epäämistä ei ollut pidettävä henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen vastaisena.

23 Radgenit ovat hakeneet muutosta päätökseen ennakkoratkaisua pyytäneeltä tuomioistuimelta Finanzgericht Baden-Württembergiltä (Baden-Württembergin verotuomioistuin). Tämä katsoo Peter Radgenin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 7 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi palkkatyötä tekeväksi rajatyöntekijäksi ja pohtii, voidaanko 18.12.2007 annetussa tuomiossa Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) vahvistettuja periaatteita soveltaa myös, kun kyse on tästä sopimuksesta.

24 Mainittu tuomioistuimipainottaa tässä yhteydessä sitä, että Saksan vero-oikeuden kannalta arvioiden merkitystä ei ole sillä, tehdäänkö työtä, jonka osalta vapautusta on vaadittu, itsenäisenä ammatinharjoittajana vai palkansaajana. Lisäksi se katsoo, että vaikka 18.12.2007 asiassa Jundt annettu tuomio (C-281/06, EU:C:2007:816) annettiin mainitun sopimuksen tekemisen jälkeen, siinä vain todetaan, mikä oli oikeuden tila ennen kyseisen sopimuksen allekirjoittamista.

25 Finanzgericht Baden-Württemberg päätti näin ollen lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen määräyksiä, erityisesti sen johdanto-osaa, 1, 2, 4, 11, 16 ja 21 artiklaa sekä sen liitteessä I olevia 7, 9 ja 15 artiklaa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa yleisesti verovelvolliselta kansalaiselta evätään sivutoimista opetustyötä koskeva verovähennys, koska työtä ei tehdä sellaisen julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa tai toimeksiannosta jonka kotipaikka on Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, johon sovelletaan sopimusta Euroopan talousalueesta, vaan Sveitsin valaliiton alueella sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa tai toimeksiannosta?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

#### *Tutkittavaksi ottaminen*

26 Saksan hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet ensisijaisesti, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 11 artikla, joka koskee valitusten käsittelyä, ja sopimuksen liitteessä I oleva 15 artikla, joka koskee itsenäisiä ammatinharjoittajia, ovat merkityksettömiä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan oikeusriidan ratkaisun kannalta.

27 Todettakoon tähän, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämällä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta. Unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkittamisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (tuomio 7.4.2016, KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Tässä tapauksessa todettakoon yhtäältä, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen soveltamisalaan kuuluvilla henkilöillä on sen 11 artiklan mukaan oikeus tehdä valituksia toimivaltaisille viranomaisille sopimuksen määräysten soveltamisesta. Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei kuitenkaan käy ilmi, että Radgeneilta olisi evätty tämä oikeus.

29 Toisaalta on riidatonta, että Peter Radgenin Sveitsissä tekemä työ oli palkkatyötä. Koska henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevaa 15 artiklaa sovelletaan itsenäisiin ammatinharjoittajiin, eli muuta kuin palkkatyötä tekeviin henkilöihin, Radgen ei kuulu mainitun artiklan soveltamisalaan.

30 On siis selvää, ettei henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 11 artiklalla

eikä sen liitteessä I olevalla 15 artiklalla ole merkitystä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian ratkaisun kannalta. Näin ollen ennakkoratkaisukysymys on jätettävä tutkimatta siltä osin kuin se koskee näiden määräysten tulkintaa.

31 Toiseksi Saksan hallitus esittää, ettei Peter Radgenia voida katsoa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevassa 7 artiklassa tarkoitetuksi ”palkkatyötä tekeväksi rajatyöntekijäksi”. Se ei sitä vastoin väitä, ettei Radgen olisi kyseessä olevaa työtä tehdäkseen käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen.

32 Kuten edellä 27 kohdassa on todettu, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää sen käsiteltäväksi saatetussa oikeusriidassa kyseessä olevat oikeudelliset ja tosiseikat. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on täysin yksiselitteisesti katsonut Peter Radgenin henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevassa 7 artiklassa tarkoitetuksi ”palkkatyötä tekeväksi rajatyöntekijäksi”, unionin tuomioistuimen on perustettava kantansa olettaamaan siitä, että hänen asemansa on tämä.

33 Koska on riidatonta, että Radgen on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tehdäkseen palkkatyötä henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen sopimuspuolen alueella, tässä tapauksessa Sveitsin valaliiton alueella, pyyntöä tulkita sopimuksessa olevia, palkkatyöntekijöiden yhdenvertaista kohtelua koskevia määräyksiä ei missään tapauksessa voida luonnehtia hypoteettiseksi, ja näin ennakkoratkaisukysymys täyttää tutkittavaksi ottamisen edellytykset siltä osin kuin siinä on kyse tästä tulkinnasta.

34 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyssä sopimuksessa mainitaan erikseen palkkatyötä tekevät rajatyöntekijät vain yhdessä artiklassa, sen liitteessä I olevassa 7 artiklassa, ja tietyn tarkoituksen vuoksi eli siksi, että heitä varten voitaisiin vahvistaa, kuten mainitusta artiklasta nähdään, kun sitä luetaan yhdessä liitteessä I olevan 6 artiklan kanssa, edullisemmat edellytykset oleskeluoikeuden osalta kuin ne, jotka on vahvistettu muita tämän sopimuksen soveltamisalaan kuuluvia palkkatyöntekijöitä varten (ks. vastaavasti tuomio 22.12.2008, Stamm ja Hauser, C-713/08, EU:C:2008:774, 39 kohta).

#### *Asiakysymys*

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksellään vastauksen siihen, onko henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen niitä määräyksiä, jotka koskevat palkkatyötä tekevien henkilöiden yhdenvertaista kohtelua, tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla evätään mainitussa jäsenvaltiossa asuvalta yleisesti verovelvolliselta tämän valtion kansalaiselta, joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tehdäkseen sivutoimisesti opetustyötä Sveitsissä sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa palkkatyöntekijänä, tästä palkkatyöstä saatua tuloa koskeva verovapautus, vaikka tällainen vapautus olisi myönnetty, jos työtä olisi tehty kyseisessä tai jossakin muussa jäsenvaltiossa taikka valtiossa, johon sovelletaan ETA-sopimusta, sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa.

36 Niin kuin henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan sopimuksen johdanto-osasta, 1 artiklasta ja 16 artiklan 2 kohdasta käy ilmi, sopimuksen tarkoituksena on toteuttaa Euroopan unionin jäsenvaltioiden ja Sveitsin valaliiton kansalaisten hyväksi henkilöiden vapaa liikkuvuus sopimuspuolten alueella tukeutumalla unionissa sovellettaviin säännöksiin, joissa käytettyjä käsitteitä on tulkittava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti (tuomio 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, 40 kohta).

37 Tässä yhteydessä on tuotava esiin se, että mainittu tavoite sisältää kyseisen sopimuksen 1 artiklan a ja d alakohdan mukaan tavoitteen myöntää näille kansalaisille muun muassa

maahantulo- ja oleskeluoikeus ja oikeus ryhtyä harjoittamaan palkkatyötä sekä samat elin-, palvelus- ja työolot kuin omille kansalaisille.

38 Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 4 artiklassa taataan näin oikeus ryhtyä harjoittamaan taloudellista toimintaa sopimuksen liitteessä I olevien määräysten mukaisesti, ja liitteessä I olevassa II luvussa ovat palkkatyöntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevat ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta koskevat määräykset.

39 Tässä yhteydessä on muistettava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevassa 9 artiklassa, jonka otsikko on "Yhdenvertainen kohtelu", taataan sopimuksen 2 artiklassa vahvistetun syrjintäkiellon periaatteen soveltaminen työntekijöiden vapaan liikkuvuuden alalla (tuomio 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, 47 kohta).

40 Tämän 9 artiklan 2 kohdassa vahvistetaan erillinen sääntö, jolla pyritään siihen, että palkkatyöntekijä ja hänen perheensä jäsenet saavat samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaiset työntekijät ja heidän perheenjäsenensä. Veroetujen osalta unionin tuomioistuin on jo todennut, että työntekijä, joka on sopimuspuolen kansalainen ja joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, voi vedota mainitussa määräyksessä vahvistettuun yhdenvertaisen kohtelun periaatteeseen suhteessa valtioon, josta hän on peräisin (tuomio 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa on riidatonta, kuten edellä 33 kohdassa on todettu, että Peter Radgen on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tekemällä palkkatyötä Sveitsin valaliiton alueella. Tästä seuraa, että hän kuuluu henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan II luvun soveltamisalaan ja voi näin ollen vedota tässä liitteessä olevan II luvun 9 artiklaan suhteessa valtioon, josta hän on peräisin.

42 Näin ollen on selvitettävä, onko Radgenia kohdeltu verotuksessa epäedullisemmin kuin muita sellaisia Saksan kansalaisia, jotka tekevät vastaavaa palkkatyötä kuin hän mutta jotka hänestä poiketen tekevät tätä työtä kyseisessä tai jossakin muussa unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, johon sovelletaan ETA-sopimusta, sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa.

43 Tässä tapauksessa on riittävää todeta, että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö johtaa Saksassa asuvien ja siellä verovelvollisten Saksan kansalaisten erilaiseen kohteluun sen mukaan, mistä heidän tulonsa ovat peräisin, koska sillä evätään sellaisilta Saksassa asuvilta ja siellä verovelvollisilta Saksan kansalaisilta, jotka tekevät sivutoimisesti opetustyötä Sveitsissä sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa, tästä palkkatyöstä saatua tuloa koskeva verovapautus, vaikka tällainen vapautus olisi myönnetty, jos työtä olisi tehty kyseisessä tai jossakin muussa unionin jäsenvaltiossa taikka valtiossa, johon sovelletaan ETA-sopimusta, sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa.

44 Tämä erilainen kohtelu voi saada Saksassa asuvat ja siellä verovelvolliset Saksan kansalaiset luopumaan mahdollisuudestaan käyttää oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tekemällä opetustyötä Sveitsissä palkkatyöntekijänä asuen kuitenkin edelleen asuinvaltiossaan, joten se on eriarvoista ja näin lähtökohtaisesti henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdan vastaista.

45 Ensisijaisesti on kuitenkin otettava huomioon sopimuksen 21 artiklan 2 kohta, joka antaa mahdollisuuden kohdella verotuksessa eri tavalla verovelvollisia, jotka eivät ole toisiinsa verrattavassa tilanteessa erityisesti asuinpaikkansa osalta.

46 Todettakoon tämän jälkeen, että kun verovelvolliset ovat toisiinsa verrattavassa tilanteessa, EUT-sopimuksessa taattua vapaata liikkuvuutta koskevasta unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että erilainen kohtelu voidaan vielä oikeuttaa yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä. Tällaisessa tapauksessa erilaisella kohtelulla on kuitenkin kyettävä toteuttamaan sille asetettu tavoite, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. mm. tuomio 31.3.1993, Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 16.3.2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Koska yhdenvertaisen kohtelun periaate on unionin oikeuden käsite (tuomio 6.10.2011, Graf ja Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, 26 kohta), ratkaistaessa sitä, onko henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen puitteissa kyse mahdollisesta eriarvoisesta kohtelusta, on tukeuduttava analogisesti, kuten edellä 36 kohdasta käy ilmi, edellä 46 kohdassa lainatussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä muotoiltuihin periaatteisiin.

48 Tässä tapauksessa on todettava, ettei ole väitetty, että Saksassa asuvat ja siellä verovelvolliset Saksan kansalaiset, jotka tekevät sivutoimisesti opetustyötä Sveitsissä palkkatyöntekijöinä, eivät ole tuloverotuksen osalta niihin Saksassa asuviin ja siellä verovelvollisiin Saksan kansalaisiin nähden verrattavassa tilanteessa, joille pääasiassa kyseessä oleva vapautus myönnetään.

49 Eriarvoisen kohtelun oikeutus voi näin ollen perustua vain yleisen edun mukaisiin pakottaviin syihin. Sillä on lisäksi voitava taata tavoitellun päämäärän toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen päämäärän saavuttamiseksi.

50 Tämän osalta on tuotava esiin se, että 18.12.2007 annetussa tuomiossa Jundt (EU:C:2007:816) oli ratkaistavana kysymys – sellaisten luonnollisten henkilöiden osalta, jotka olivat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tekemällä sivutoimisesti opetustyötä itsenäisinä ammatinharjoittajina jossakin muussa jäsenvaltiossa sijaitsevassa yliopistossa asuen kuitenkin edelleen asuinvaltiossaan – siitä, voitiinko kielletty erilainen kohtelu näiden henkilöiden ja sellaisten henkilöiden välillä, jotka tekivät tällaista työtä kotimaassa, niin kuin siitä säädetään EstG:n 3 §:n 26 kohdassa, oikeuttaa yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä.

51 Mainitun 18.12.2007 annetun tuomion Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) 63 ja 64 kohdassa todettiin, ettei tällaista erilaista kohtelua voitu oikeuttaa opetuksen, tutkimuksen ja kehittämisen edistämiseen liittyvillä yleisen edun mukaisilla syillä, koska tällainen ero loukkaa sivutoimisesti opetustyötä tekevien opettajien vapautta valita paikka, jossa he suorittavat palveluita unionissa, kun ei ole pystytty näyttämään, että väitetyn opetuksen edistämistavoitteen saavuttamiseksi kyseessä oleva verovapautus on rajattava koskemaan ainoastaan samankaltaista työtä kotimaassa sijaitsevilla yliopistoissa tekeviin verovelvollisiin.

52 Saman tuomion 69–71 kohdassa torjuttiin myös Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamista koskevaan yleisen edun mukaiseen pakottavaan syyhyn perustuva oikeuttamisperuste, koska kotimaisten yliopistojen maksamien ammatillisten kulukorvausten verovapautus ei ollut verojärjestelmän kannalta arvioituna välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero.

53 Mainittakoon vielä siitä, että mainitun tuomion 83–88 kohdassa todettiin yhtäältä, että EstG:n 3 §:n 26 kohdassa säädetty verovapautus ei ole opetuksen sisältöön eikä koulutusjärjestelmän organisointiin kohdistuva toimenpide vaan yleinen verotoimenpide, jolla yksityiselle myönnetään veroetu silloin, kun tämä tekee työtään koko yhdyskunnan yhteiseksi hyväksi. Toisaalta jäsenvaltioiden on, kun ne käyttävät niille koulutusjärjestelmänsä organisointia

varten varattua toimivaltaa ja tähän liittyvää vastuuta, noudatettava kaikesta huolimatta vapaata liikkuvuutta koskevia perussopimuksen määräyksiä. Tästä seuraa, että vaikka kansallinen lainsäädäntö liittyykin tällaiseen organisointiin, se on silti perussopimuksen vastainen sikäli kuin se vaikuttaa sivutoimisesti opetustyötä tekevien opettajien päätöksiin, jotka koskevat palveluiden suorituspaikan valintaa.

54 Nämä huomiot voidaan esittää myös pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa. Se, tehdäänkö kyseessä olevaa työtä itsenäisenä ammatinharjoittajana, kuten 18.12.2007 annetussa tuomiossa Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) kyseessä olleessa tapauksessa, vai palkkatyöntekijänä, kuten pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa, ei ole ratkaisevaa. Kummassakin tapauksessa kyseessä ollut verolainsäädäntö, EStG:n 3 §:n 26 kohta, on sitä vastoin omiaan vaikuttamaan opetustyötä sivutoimisesti tekevien, Saksassa asuvien verovelvollisten työskentelypaikan valintaan.

55 Huomiot ovat myös henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tavoitteen mukaisia, sillä niin kuin sen johdanto-osasta käy ilmi, sillä on tarkoitus toteuttaa unionin kansalaisten ja Sveitsin valaliiton kansalaisten vapaa liikkuvuus sopimuspuolten alueella tukeutumalla unionissa sovellettaviin säännöksiin.

56 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella jäsenvaltion verolainsäädännöllä, jolla evätään työskentelypaikan vuoksi verovapautus sellaisilta tuossa jäsenvaltiossa asuvilta verovelvollisilta, jotka ovat käyttäneet oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tekemällä sivutoimisesti opetustyötä Sveitsissä sijaitsevan oikeushenkilön palveluksessa palkkatyöntekijöinä, on otettu käyttöön eriarvoinen kohtelu, jolle ei ole oikeutusta, minkä vuoksi se on henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevan 9 artiklan 2 kohdan vastainen.

57 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen niitä määräyksiä, jotka koskevat palkkatyöntekijöiden yhdenvertaista kohtelua, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla evätään mainitussa jäsenvaltiossa asuvalta yleisesti verovelvolliselta tämän valtion kansalaiselta, joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tehdäkseen sivutoimisesti opetustyötä Sveitsissä sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa palkkatyöntekijänä, tästä palkkatyöstä saatua tuloa koskeva verovapautus, vaikka tällainen vapautus olisi myönnetty, jos työtä olisi tehty kyseisessä tai jossakin muussa unionin jäsenvaltiossa taikka valtiossa, johon sovelletaan ETA-sopimusta, sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa.

### **Oikeudenkäyntikulut**

58 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 (kuudes 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, niitä määräyksiä, jotka koskevat palkkatyöntekijöiden yhdenvertaista kohtelua, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla evätään mainitussa jäsenvaltiossa asuvalta yleisesti verovelvolliselta tuon valtion kansalaiselta, joka on käyttänyt oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen tehdäkseen sivutoimisesti opetustyötä Sveitsissä sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa palkkatyöntekijänä, tästä palkkatyöstä saatua tuloa koskeva**

**verovapautus, vaikka tällainen vapautus olisi myönnetty, jos työtä olisi tehty kyseisessä tai jossakin muussa Euroopan unionin jäsenvaltiossa taikka valtiossa, johon sovelletaan Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehtyä sopimusta, sijaitsevan julkisoikeudellisen oikeushenkilön palveluksessa.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.