

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

2 päivänä maaliskuuta 2017 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Työntekijöiden vapaa liikkuvuus – SEUT 45 artikla – Asetus (EU) N:o 492/2011 – 7 artikla – Yhdenvertainen kohtelu – Rajatyöntekijä, joka on tuloverovelvollinen asuinjäsenvaltiossaan – Palkkaturva, jonka työskentelyjäsenvaltio suorittaa työnantajan maksukyvyttömyystapauksessa – Palkkaturvan laskentatavat – Työskentelyjäsenvaltion tuloveron ottaminen huomioon fiktiivisesti – Palkkaturva, jonka määrä on aikaisempaa nettopalkkaa pienempi – Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehty sopimus

Asiassa C-496/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (Rheinland-Pfalzin osavaltion ylempi sosiaalityötuomioistuin, Mainz, Saksa) on esittänyt 23.7.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 22.9.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Alphonse Eschenbrenner

vastaa

Bundesagentur für Arbeit,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešić sekä tuomarit A. Prechal, A. Rosas (esittelevä tuomari), C. Toader ja E. Jarašićas,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.7.2016 pidetyssä suullisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Bundesagentur für Arbeit, asiamiehenään B. Klug,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja A. Lippstreu,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Kellerbauer, M. Wasmeier ja D. Martin,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.9.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 45 artiklan ja työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta

unionin alueella 5.4.2011 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 492/2011 (EUVL 2011, L 141, s. 1) 7 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Alphonse Eschenbrenner, joka on Ranskassa asuva ja Saksassa työskentelevä Ranskan kansalainen ja Bundesagentur für Arbeit (Saksan liittovaltion työvoimavirasto, jäljempänä työvoimavirasto) ja joka koskee Saksan tuloveron fiktiivistä huomioon ottamista tälle työntekijälle maksetun palkkaturvan määrän määrittämisen yhteydessä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kansainvälinen oikeus

3 Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi ja vastavuoroiseen hallinnolliseen ja oikeudelliseen apuun tulo- ja varallisuusveroa sekä elinkeinoveroa ja kiinteistöveroa koskevissa asioissa liittyvien sääntöjen vahvistamiseksi tehdyn, 21.7.1959 allekirjoitetun Ranskan tasavallan ja Saksan liittotasavallan välisen sopimuksen (jäljempänä Ranskan ja Saksan välinen verosopimus) 13 artiklan sanamuoto on seuraava:

”(1) Ellei jäljempänä seuraavien kappaleiden määräyksistä muuta johdu, työnantajalle tehdystä työstä saaduista tuloista kannetaan vero vain siinä sopimusvaltiossa, jossa tulojen lähteenä oleva työ tehdään. Tällaisina työnantajalle tehdystä työstä saatuina tuloina on pidettävä virkamiehen, toimenhaltijan ja työntekijän palkkaa lisäansioineen sekä kaikkia vastaavia, muiden kuin 14 artiklassa tarkoitettujen henkilöiden suorittamia tai myöntämiä etuja.

--

(5) a) Edellä [1 kappaleesta] poiketen henkilöiltä, jotka saavat tulonsa sopimusvaltion rajavyöhykkeellä sijaitsevalle työnantajalle tehdystä työstä ja joiden vakituinen asuinpaikka sijaitsee toisen sopimusvaltion rajavyöhykkeellä, jonne he palaavat normaalisti päivittäin, voidaan kantaa vero vain kyseisessä toisessa valtiossa;

--”

4 Tämän sopimuksen 14 artiklassa määrätään seuraavaa:

”(1) Virkamiehen, toimenhaltijan tai työntekijän palkasta ja niitä vastaavista vastikkeista sekä eläkkeistä, jotka jompikumpi sopimusvaltioista, jokin osavaltio taikka sopimusvaltion tai osavaltion julkisoikeudellinen oikeushenkilö maksaa toisessa sopimusvaltiossa asuville luonnollisille henkilöille suoritettavien tai aiemmin suoritettujen hallinnollisten tai sotilaallisten tehtävien perusteella, voidaan kantaa vero ainoastaan ensin mainitussa sopimusvaltiossa. --

(2) Edellä olevan (1) kappaleen ensimmäistä virkettä sovelletaan myös

1. summiin, joita suoritetaan lakisääteisten sosiaalivakuutusten perusteella;

--”

Unionin oikeus

Asetus N:o 492/2011

5 Asetuksen N:o 492/2011 I luvun otsikko on ”Työ, yhdenvertainen kohtelu ja työntekijän perhe”. Siihen kuuluvassa 2 jaksossa, jonka otsikko on ”Työskentely ja yhdenvertainen kohtelu”,

olevassa 7 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltion kansalaista ei työntekijänä saa kansalaisuutensa vuoksi saattaa toisen jäsenvaltion alueella kotimaisiin työntekijöihin verrattuna eri asemaan työ- ja palvelussuhteen ehtojen suhteen; tämä koskee erityisesti palkkausta, irtisanomista ja työttömyyden sattuessa paluuta saman alan työhön tai uudelleen työllistämistä.

2. Hänen on saatava samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaisten työntekijöiden.”

— —”

Direktiivi 2008/94/EY

6 Työntekijöiden suojasta työnantajan maksukyvyttömyystilanteessa 22.10.2008 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2008/94/EY (EUVL 2008, L 283, s. 36) I luvussa, jonka otsikko on ”Soveltamisala ja määritelmät”, olevan 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovelletaan työntekijöiden työsopimuksista tai työsuhteista johtuviin saataviin työnantajalta, joka on 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla maksukyvytön.”

7 Direktiivin 2 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tällä direktiivillä ei ole vaikutusta siihen, miten kansallisessa lainsäädännössä määritellään käsitteet ’työntekijä’, ’työnantaja’, ’palkka’, ’saavutettu oikeus’ ja ’tulevaisuuteen kohdistuva oikeus’.”

8 Tämän saman direktiivin II luvussa, jonka otsikko on ”Palkkaturvajärjestelmiä koskevat säännökset”, olevan 3 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotta palkkaturvajärjestelmät turvaavat, jollei 4 artiklasta muuta johdu, työsopimuksista tai työsuhteista, myös työsuhteen päättymisen yhteydessä maksettavasta erorahasta, jos tästä on säädetty kansallisessa lainsäädännössä, johtuvien maksamatta olevien työntekijöiden saatavien suorituksen.

Palkkaturvajärjestelmä turvaa maksamattomat palkkasaatavat tiettyä jäsenvaltioiden määrittämää päivää edeltävältä ja/tai tapauksen mukaan sen jälkeiseltä ajalta.”

9 Kyseisen direktiivin 4 artiklassa, joka on samassa luvussa, säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat rajoittaa palkkaturvajärjestelmien 3 artiklassa tarkoitettua vastuuta.

2. Käyttäessään 1 kohdassa tarkoitettua mahdollisuutta jäsenvaltion on vahvistettava sen ajan kesto, jolta palkkaturvajärjestelmän on vastattava maksamatta olevista saatavista. Tämä aika ei kuitenkaan saa olla lyhyempi kuin 3 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettua päivää edeltävä ja/tai sen jälkeinen ajanjakso, joka kattaa työsuhteen kolme viimeistä kuukautta.

— —

3. Jäsenvaltiot voivat asettaa enimmäismääriä palkkaturvajärjestelmän suoritettavaksi tuleville maksuille. Nämä enimmäismäärät eivät saa alittaa tasoa, joka on yhteensopiva tämän direktiivin sosiaalisen tavoitteen kanssa.

Saksan lainsäädäntö

10 Tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 3 §:n 2 momentin b kohdassa säädetään palkkaturvan vapauttamisesta verosta.

11 Sosiaaliturvalain (Sozialgesetzbuch, jäljempänä SGB) III osan, jonka otsikko on ”Työllisyyden edistäminen” (jäljempänä SGB III) 165 §:n, jonka otsikko on ”Oikeudet”, 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Työntekijöillä on oikeus palkkaturvaan, jos he ovat työskennelleet Saksassa ja jos heillä on työnantajansa maksukyvyttömyyden tapauksessa maksamattomia palkkasaatavia työsopimuksen viimeisten kolmen kuukauden ajalta.”

12 SGB III:n 167 §:ssä, joka otsikko on ”Palkkaturvan määrä”, säädetään seuraavaa:

”(1) Palkkaturva suoritetaan nettopalkan suuruisena, jolloin nettopalkalla tarkoitetaan bruttopalkkaa SGB III:n 341 §:n 4 momentissa tarkoitetun maksujen laskemisen kuukausittaisen enimmäismäärän rajoissa, vähennettynä lakisääteisillä pidätyksillä.

(2) Jos työntekijä

--

2. ei ole tuloverovelvollinen Saksan alueella eikä hänelle suoritettavasta palkkaturvasta kanneta veroa häneen sovellettavien säännösten nojalla,

palkasta on vähennettävä vero, joka olisi pidätetty tästä suorituksesta, mikäli työntekijä olisi ollut tuloverovelvollinen Saksan alueella.”

13 SGB III:n 169 §:n otsikko on ”Saatavan siirto”, ja sen ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Palkkasaatavat, jotka antavat oikeuden palkkaturvaan, siirretään [työvoimavirastolle], kun palkkaturvaa haetaan.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Eschenbrenner, joka on Ranskan kansalainen, asuu Rahlingissa (Ranska) lähellä Saksan rajaa. Hän työskenteli vuodesta 1996 lähtien kuljettajana Philipp’s Reisen ?nimisessä yrityksessä Pirmasensissa (Saksa). Toimivaltaisen ranskalaisen veroimiston johtajan laatiman todistuksen mukaan Eschenbrenner täytti tämän työpaikan vuoksi tarvittavat edellytykset, jotta häntä voitiin pitää Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen 13 artiklan 5 kappaleen a kohdassa tarkoitettuna rajatyöntekijänä, ja näin ollen hänen Saksasta saamastaan palkasta kannettiin vero Ranskassa.

15 Philipp’s Reisen ?yritystä vastaan aloitettiin 29.6.2012 maksukyvyttömyysmenettely. Vaikka tämä yritys maksoi palkat ja muut palkanluonteiset suoritukset täysimääräisesti maaliskuuhun 2012 saakka, Eschenbrennerillä oli maksukyvyttömyysmenettelyn aloittamispäivänä työnantajaltaan 5 571,88 euron suuruinen saatava vuoden 2012 huhtikuun ja kesäkuun välisen ajan palkkoina.

16 Eschenbrenner jätti 13.7.2012 palkkaturvaa koskevan hakemuksen kyseisten

maksamattomien palkkasaatavien vuoksi. Työvoimavirasto laski tämän palkkaturvan määrän vähentämällä Eschenbrennerin bruttopalkasta 3 550,24 euroa, jotka väliaikainen selvittäjä oli myöntänyt ennakkomaksuna 1.4. ja 28.6.2012 välisen jakson osalta sekä sosiaalimaksuja ja hänelle huhtikuun osalta kulukorvauksina maksettua ennakkoa vastaavan summan. Lisäksi virasto vähensi tästä palkasta SGB III:n 167 §:n 2 momentin mukaisesti tuloveroa vastaavat summat, jotka laskettiin Saksan lainsäädännön mukaisesti ja jotka olivat suuruuksiltaan kyseessä olevilta kolmelta kuukaudelta 185 euroa, 175 euroa ja 173 euroa. Tämän seurauksena Eschenbrennerille myönnettiin 18.7.2012 tehdyllä päätöksellä yhteensä 356,77 euron suuruinen palkkaturva.

17 Eschenbrenner väitti tästä päätöksestä tekemässään oikaisuvaatimuksessa lähinnä, että palkkaturvan laskemisen yhteydessä veron vähentäminen Saksassa sovellettavan verokannan mukaan merkitsi syrjintää ja on näin ollen ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, koska hän ei ollut verovelvollinen Saksassa. Virasto hylkäsi tämän oikaisuvaatimuksen 18.9.2002 tekemällään päätöksellä.

18 Eschenbrenner nosti viraston päätöksestä kanteen ja vetosi siihen, että palkkaturvan laskentatapa oli ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, sillä se ei mahdollistanut Eschenbrennerin kaltaisille rajatyöntekijöille palkkaturvaa, jonka määrä vastaisi heidän aikaisempaa nettopalkkaansa. Toisin kuin Saksassa työskenteleville ja asuville henkilöille, on rajatyöntekijöille maksettavan palkkaturvan määrä Eschenbrennerin mukaan alhaisempi kuin heidän aikaisempi nettopalkkansa muun muassa Saksassa ja Ranskassa sovellettavien verokantojen välisten erojen vuoksi. Sozialgericht Speyerin (Speyerin sosiaalasioita käsittelevä tuomioistuin, Saksa) hylättyä Eschenbrennerin kanteen hän valitti tuomiosta Landessozialgericht Rheinland-Pfalziin (Rheinland-Pfalzin osavaltion ylempi sosiaalituomioistuin, Mainz, Saksa).

19 Kyseinen tuomioistuin katsoo, että Eschenbrennerin vaade voi menestyä vain, jos yhdenvertaista kohtelua saksalaisten työntekijöiden kanssa koskeva vaatimus, sellaisena kuin siitä määrätään tai säädetään unionin oikeudessa, sulkee pois mahdollisuuden ottaa saksalainen tulovero fiktiivisesti huomioon SGB III:n 167 §:n 2 momentin mukaisesti palkkaturvan määrää laskettaessa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että palkkaturva on asetuksen N:o 492/2011 7 artiklassa tarkoitettu sosiaalinen etu, ja katsoo, että tämän viimeksi mainitun säännöksen mukaan rajatyöntekijöitä ei saa kansalaisuutensa vuoksi kohdella eri tavalla kuin kotimaisia työntekijöitä ja että heidän on muun muassa saatava samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin nämä viimeksi mainitut.

20 Tältä osin oikeuskäytännössä on sen mukaan jo katsottu, että saksalaisesta tuloverosta fiktiivisesti tehty veron vähennys merkitsi välillistä syrjintää yhtäältä entisille Saksassa liittoutuneiden joukkojen palveluksessa olleille siviilityöntekijöille lisänä maksettavaa siirtymäajan korvausta laskettaessa (tuomio 16.9.2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537) ja toisaalta eläkkeelle siirtymistä edeltävää osa-aikatyötä koskevaan järjestelmään kuuluville työntekijöille suoritettavaa palkanlisää laskettaessa (tuomio 28.6.2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399).

21 Toisin kuin näissä kahdessa edellä mainitussa asiassa kyseessä olleissa tilanteissa, pääasian tilanteessa SGB III:n 167 §:n 2 momentti ei johda tosiasiallisesti kaksinkertaiseen verotukseen, koska Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen 14 artiklan 2 kappaleen 1 kohdan mukaisesti palkkaturvasta kannetaan vero siinä valtiossa, jossa se on myönnetty, koska tämä korvaus on vapautettu Saksassa verosta tuloverolain 3 §:n 2 momentin b kohdan mukaisesti ja koska näin ollen vain vero, joka olisi pitänyt maksaa Saksassa, otetaan palkkaturvan laskemisen yhteydessä fiktiivisesti huomioon.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että palkkaturvan on lähtökohtaisesti oltava samansuuruinen kuin työntekijän aikaisempi nettopalkka. Jos SGB III:n 167 §:n 2 momentissa säädetyn laskentamenetelmän mukaisesti rajatyöntekijät asetetaan heille

maksettavan palkkaturvan määrän osalta vastaavaan asemaan kuin henkilöt, jotka asuvat ja työskentelevät Saksassa, ei tämä menetelmä mahdollistaisi nimenomaan sitä, että työntekijöille maksetaan heidän aikaisempaa nettopalkkaansa vastaava korvaus.

23 Kansallinen tuomioistuin pohtii lisäksi, onko tällainen lopputulos yhteensopiva direktiivin 2008/94 kanssa. Se viittaa muun muassa tuomioon 4.3.2004, Barsotti ym. (C?19/01, C?50/01 ja C?84/01, EU:C:2004:119) ja tuomioon 17.11.2011, van Ardennen (C?435/10, EU:C:2011:751) ja katsoo, että vaikka jäsenvaltiot voivat kyseisen direktiivin nojalla asettaa enimmäismääriä palkkaturvajärjestelmästä suoritetuille maksuille, direktiivissä säädetään kuitenkin maksamattomien palkkasaatavien korvaamisesta kokonaisuudessaan näitä enimmäismääriä pienempien määrien tapauksessa. Käsiteltävän asian olosuhteissa kyseessä olevan lainsäädännön soveltamisesta seuraa, että maksamattomia palkkasaatavia ei korvata kokonaisuudessaan.

24 Kyseinen tuomioistuin täsmentää myös, että toisin kuin ensimmäisenä oikeusasteena asiaa käsitellyt tuomioistuin ratkaisussaan katsoi, on epäselvää, onko Eschenbrennerillä Saksan lainsäädännön mukaan mahdollisuus vedota työnantajaansa vastaan saatavaan, joka vastaa SGB III:n 167 §:n 2 momentin mukaisesti lasketun palkkaturvan määrän ja hänen aikaisemman bruttopalkkansa määrän välistä erotusta.

25 Näissä olosuhteissa Landessozialgericht Rheinland-Pfalz päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko se, että työnantajan maksukyvyttömyystapauksessa aiemmin Saksassa työskennelleeltä työntekijältä, joka asuu toisessa jäsenvaltiossa ja joka ei ole tuloverovelvollinen Saksassa eikä velvollinen maksamaan veroa palkkaturvasta häneen sovellettavien säännösten mukaan, vähennetään hänelle kuuluvan palkkaturvan laskennan perustana olevasta palkasta fiktiivisesti vero, joka palkasta olisi vähennetty jos tämä työntekijä olisi ollut tuloverovelvollinen Saksassa, jos tämä työntekijä ei voi enää esittää työnantajalle bruttomääräistä jäännöspalkkaa koskevaa vaatimusta, yhteensopivaa unionin primaarioikeuden määräysten ja/tai johdetun oikeuden säännösten [erityisesti SEUT 45 artiklan ja asetuksen N:o 492/2011 7 artiklan] kanssa?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko se sitä vastoin yhteensopivaa Euroopan unionin primaarioikeuden määräysten ja/tai johdetun oikeuden säännösten kanssa silloin, jos työntekijä voi edellä kuvatussa tilanteessa edelleen esittää työnantajalleen bruttomääräistä jäännöspalkkaa koskevan vaatimuksen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 45 artiklaa ja asetuksen N:o 492/2011 7 artiklaa tulkittava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa siten, että ne eivät ole esteenä sille, että sen palkkaturvan määrä, jonka jäsenvaltio myöntää rajatyöntekijälle, joka ei ole tuloverovelvollinen tässä valtiossa eikä velvollinen maksamaan veroa palkkaturvasta, vahvistetaan vähentämällä kyseisen palkkaturvan laskennan perustana olevasta palkasta tulovero, sellaisena kuin se kannetaan kyseisessä valtiossa, mikä johtaa siihen, ettei kyseinen rajatyöntekijä saa, toisin kuin tässä samassa valtiossa asuvat ja työskentelevät henkilöt, palkkaturvaa, jonka määrä vastaa hänen aikaisempaa nettopalkkaansa. Lisäksi tämä tuomioistuin pohtii, millä tavoin tähän arvioon vaikuttaa se seikka, ettei tällainen rajatyöntekijä voi esittää työnantajalleen vaatimusta siitä osasta hänen aikaisempaa bruttomääräistä palkkaansa, jota hän ei saanut tämän vähentämisen vuoksi.

27 Alustavasti on kuvailtava palkkaturvan verokohtelua Eschenbrennerin kaltaisten rajatyöntekijöiden tapauksessa.

28 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on selvää, että Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen 14 artiklan 2 kappaleen 1 kohdan mukaisesti toimivalta kantaa vero Saksan liittotasavallan toimivaltaisten viranomaisten myöntämistä sosiaalisista eduista, kuten kyseessä olevasta palkkaturvasta, kuuluu tälle viimeksi mainitulle valtiolle. Samalla tavoin ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee, että käsiteltävässä asiassa Eschenbrenneriltä ei tosiasiallisesti kanneta veroa Ranskassa tästä palkkaturvasta.

29 Lisäksi Saksan verolainsäädännössä vapautetaan tämä sama palkkaturva tuloverosta tuloverolain 3 §:n 2 momentin b kohdan mukaisesti.

30 Näin ollen palkkaturvan myöntäminen ei johda pääasian olosuhteissa kaksinkertaiseen verotukseen eikä siitä kanneta saksalaista tuloveroa sen virallisessa merkityksessä. Sitä vastoin sen osalta otetaan huomioon fiktiivisesti vero, joka Eschenbrennerin palkasta olisi pidätetty siinä tapauksessa, että hän olisi ollut tuloverovelvollinen Saksassa työnantajansa maksukyvyttömyyttä edeltäneen jakson aikana.

31 Tältä osin pääasian olosuhteet eroavat olosuhteista, joista oli kyse 16.9.2004 annetussa tuomiossa Merida (C-400/02, EU:C:2004:537) ja 28.6.2012 annetussa tuomiossa Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on viitannut ja joissa oli kyse tilanteista, joissa kyseessä olleista suorituksista kannettiin tosiasiallisesti vero kahdessa jäsenvaltiossa. Toisin kuin pääasiassa kyseessä olevassa tilanteessa, toimivalta kantaa vero näissä viimeksi mainituissa tuomioissa kyseessä olleista suorituksista kuului Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen nojalla yhdelle jäsenvaltiolle, kun taas mainituista suorituksista vähennettiin vero fiktiivisesti toisessa jäsenvaltiossa (ks. tuomio 16.9.2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537, 11 ja 24 kohta ja tuomio 28.6.2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399, 34 kohta).

32 Siltä osin kuin seuraavaksi on kyse yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta, SEUT 45 artiklan 2 kohdassa määrätään, että työntekijöiden vapaa liikkuvuus merkitsee, että kaikki kansalaisuuteen perustuva jäsenvaltioiden työntekijöiden syrjintä työ sopimuksen tekemisessä sekä palkkauksessa ja muissa työehdoissa poistetaan. Tämä määräys pannaan täytäntöön asetuksen N:o 492/2011 7 artiklan 2 kohdassa, jossa täsmennetään, että jäsenvaltion kansalaisen on työntekijänä saatava muiden jäsenvaltioiden alueella samat sosiaaliset ja verotukseen liittyvät edut kuin kotimaisten työntekijöiden.

33 Aluksi on todettava, että SGB III:n 167 §:n 2 momentin mukaiseen laskentamenetelmään ei kuulu erilainen kohtelu asianomaisten työntekijöiden kansalaisuuden mukaan, koska työntekijöiden välinen ero tehdään erityisesti sen mukaan, onko työntekijä verovelvollinen Saksassa vai ei.

34 Eschenbrenner väittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että SGB III:n 167 §:n 2 momentti, joka ei merkitse kansalaisuuteen perustuvaa välitöntä syrjintää, vaikuttaa kuitenkin hänen kannaltaan epäsuotuisasti sellaisten henkilöiden tilanteeseen nähden, jotka työskentelevät ja asuvat Saksassa ja jotka saavat samaa palkkaturvaa.

35 Tältä osin on muistutettava, että sekä SEUT 45 artiklaan että asetuksen N:o 492/2011 7 artiklaan kirjatulla yhdenvertaisen kohtelun periaatteella ei kielletä ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaa välitöntä syrjintää vaan myös kaikki sellaiset välillisen syrjinnän muodot, joissa tosiasiallisesti päädytään samaan lopputulokseen muita erotteluperusteita soveltamalla (ks. vastaavasti tuomio 14.12.2016, Bragança Linares Verruga ym., C-238/15, EU:C:2016:949, 41

kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Kansallisen oikeuden säännöstä, vaikka sitä sovellettaisiin kansalaisuudesta riippumatta, on pidettävä välillisesti syrjivänä, jos sen vaikutukset kohdistuvat sen ominaislaadun vuoksi enemmän siirtotyöläisiin kuin kotimaisiin työntekijöihin ja jos säännöksellä saatetaan sen vuoksi kohdella ensiksi mainittuja huonommin, jollei se ole objektiivisesti perusteltu ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään (tuomio 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Sen määrittelemistä varten, merkitseekö SGB III:n 167 §:n 2 momentin mukainen palkkaturvan laskentamenetelmä SEUT 45 artiklan ja asetuksen N:o 492/2011 7 artiklan vastaista erilaista kohtelua, on siis tarkasteltava, kohdellaanko Eschenbrennerin kaltaista rajatyöntekijää Saksassa työskentelevää ja asuvaa työntekijää heikommin, kun heidän tilanteensa ovat muuten täysin samanlaiset.

38 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan Saksassa asuville ja työskenteleville henkilöille maksetaan palkkaturva SGB III:n 167 §:n 1 momentin mukaan lähtökohtaisesti heidän aikaisemman nettopalkkansa suuruusena.

39 Siltä osin kuin sitä vastoin on kyse Eschenbrennerin kaltaisista rajatyöntekijöistä, jotka eivät ole tuloverovelvollisia Saksassa, palkkaturvan laskentamenetelmästä säädetään SGB III:n 167 §:n 2 momentissa, jonka mukaan kyseisen työntekijän aikaisemmasta palkasta on vähennettävä vero, joka olisi pidätetty tästä palkasta, mikäli työntekijä olisi ollut tuloverovelvollinen Saksassa.

40 Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen mukaisesti Eschenbrennerin palkasta kannettiin hänen työssä käydessään tulovero Ranskassa, jossa sovellettava verokanta oli pääasian tosiseikkojen ajankohtana Saksassa sovellettavaa verokantaa alhaisempi. Näin ollen tämän rajatyöntekijän tapauksessa edellisessä kohdassa mainittu laskentamenetelmä johti väistämättä siihen, ettei hänelle maksetun palkkaturvan määrä vastannut hänen aikaisempaa nettopalkkaansa.

41 Siltä osin, onko tällainen lopputulos yhteensopiva SEUT 45 artiklan ja asetuksen N:o 492/2011 7 artiklan kanssa, on muistutettava, kuten tämän tuomion 28 kohdassa on todettu, että tässä asiassa toimivalta kantaa vero palkkaturvasta kuuluu Ranskan ja Saksan välisen verosopimuksen mukaisesti Saksan liittotasavallalle. Se seikka, että tämä valtio vapauttaa palkkaturvan verosta ja säätää samalla sen määrän laskemista varten, että siitä pidätetään summa, joka vastaa tässä samassa valtiossa voimassa olevan verokannan mukaan lasketun tuloveron määrää, ei millään tavoin muuta toteamusta, jonka mukaan pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on seurausta tämän valtion verotustoimivallan käyttämisestä.

42 Kuten Saksan hallitus istunnossa esitti, tästä verosta vapauttamisesta ja fiktiivisestä veronpidätyksestä on säädetty muun muassa sen vuoksi, että vältettäisiin, kun otetaan huomioon palkkaturvaa koskevien hakemusten määrä yritysten maksukyvyttömyystapauksissa, kaksivaiheinen verotusmenettely, jossa otetaan ensin huomioon palkkojen bruttomäärät palkkaturvan laskemista varten ja kannetaan tämän jälkeen palkkaturvasta tulovero.

43 Vaikka Eschenbrennerin kaltaisten rajatyöntekijöiden palkkaturvan laskentamenetelmä vahvistetaan SGB III:n 167 §:n 2 momentissa eli sosiaalilainsäädännön säännöksessä, kyseisessä säännöksessä viitataan kuitenkin tuloveroon ja sen mukaan tulovero otetaan huomioon palkkaturvan määrän laskemista varten.

44 Tästä seuraa, että tämän kansallisen lainsäädännön vaikutusta työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen on arvioitava siten, että otetaan huomioon verotuksellisia toimenpiteitä koskeva

unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö.

45 Vaikka on niin, että jäsenvaltioiden on välitöntä verotusta koskevaa toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta ja erityisesti EUT-sopimuksessa taattuja perusvapauksia (ks. tuomio 23.2.2016, komissio v. Unkari, C?179/14, EU:C:2016:108, 171 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy kuitenkin ilmi, että unionin oikeus ei ole esteenä työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen aiheutuville epäedullisille seurauksille, jotka johtuvat jäsenvaltioiden verokantojen erilaisuudesta (ks. vastaavasti tuomio 12.5.1998, Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, 47 ja 53 kohta)

46 Kun näin ollen otetaan huomioon jäsenvaltioiden asiaa koskevan sääntelyn väliset eroavuudet, työntekijän päätös käyttää oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen muun muassa SEUT 45 artiklan nojalla voi tapauskohtaisesti olla tällaiselle työntekijälle verotuksellisesti enemmän tai vähemmän edullinen tai epäedullinen (ks. analogisesti syrjintäkiellon periaatteesta tuomio 15.7.2004, Lindfors, C?365/02, EU:C:2004:449, 34 kohta ja tuomio 12.7.2005, Schempp, C?403/03, EU:C:2005:446, 45 kohta; sijoittautumisvapaudesta tuomio 6.12.2007, Columbus Container Services, C?298/05, EU:C:2007:754, 51 kohta ja tuomio 28.2.2008, Deutsche Shell, C?293/06, EU:C:2008:129, 43 kohta ja pääomien vapaasta liikkuvuudesta tuomio 7.11.2013, K, C?322/11, EU:C:2013:716, 80 kohta).

47 Tässä asiassa Eschenbrennerille maksetun palkkaturvan määrä on alhaisempi kuin nettopalkka, jota hänelle maksettiin ennen hänen työnantajansa maksukyvyttömyyttä, ja tämä epäedullinen seuraus aiheutuu vain siitä seikasta, että jäsenvaltiossa, joka palkkaturvan myöntää ja jonka toimivaltaan sen verottaminen kuuluu, sovellettava verokanta oli palkkaturvan määrän vahvistamisen päivänä korkeampi kuin se verokanta, jota sovellettiin jäsenvaltiossa, jossa tämä työntekijä asui työssä käydessään.

48 Pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten jäsenvaltioiden erilaisten verosäännösten vaikutus Eschenbrennerin kaltaiselle rajatyöntekijälle maksetun palkkaturvan määrään on lisäksi luonteeltaan satunnainen siltä osin kuin se riippuu kunkin yksittäistapauksen erityispiirteistä. Tämä määrä voi nimittäin olla korkeampi tai alhaisempi kuin kyseisen työntekijän aikaisempi nettopalkka asianomaisissa jäsenvaltioissa voimassa olevien verokantojen mukaan.

49 Koska näin ollen pääasiassa kyseessä oleva epäedullinen seuraus johtuu vain asianomaisten jäsenvaltioiden verotaulukkojen välisistä eroista, SEUT 45 artikla ja asetuksen N:o 492/2011 7 artikla eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle lainsäädännölle.

50 Tätä päätelmää ei voida kyseenalaistaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen direktiivistä 2008/94 esittämillä toteamuksilla.

51 Direktiivin 2008/94 1 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan direktiiviä sovelletaan työntekijöiden työsopimuksista tai työsuhteista johtuviin saataviin työnantajalta, joka on maksukyvytön.

52 Oikeuskäytännössä katsotaan vakiintuneesti, että tämän direktiivin sosiaaliseen päämäärään sisältyy se, että työntekijöille on työnantajan maksukyvyttömyystilanteessa varmistettava Euroopan unionissa tietty vähimmäissuoja heidän työsopimuksista tai työsuhteista johtuvien, määrätyltä ajanjaksolta maksamatta olevien palkkasaataviensa maksun varmistamiseksi (ks. tuomio 17.11.2011, van Ardenen, C?435/10, EU:C:2011:751, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja vastaavasti tuomio 24.11.2016, Webb-Sämann, C?454/15, EU:C:2016:891, 32 ja 35 kohta).

53 Jäsenvaltioiden on siis varmistettava sellaisen enimmäismäärän rajoissa, joka niillä on

oikeus asettaa työntekijöiden eräänntyneistä saatavista olevalle vastuulle, kaikkien kyseessä olevien saatavien maksaminen (ks. vastaavasti tuomio 4.3.2004, Barsotti ym., C?19/01, C?50/01 ja C?84/01, EU:C:2004:119, 36 kohta).

54 Vaikka palkkaturvajärjestelmien on näin ollen korvattava nämä maksamatta olevat palkat muun muassa direktiivin 2008/94 3 artiklan nojalla, ”palkan” käsite ja sen sisältö määritellään kuitenkin kyseisen direktiivin 2 artiklan 2 kohdan mukaan kansallisessa lainsäädännössä (ks. tuomio 16.7.2009, Visciano, C?69/08, EU:C:2009:468, 28 oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Näin ollen jäsenvaltioiden kansallisissa lainsäädännöissä on täsmennettävä maksamatta olevien palkkojen verokohtelu silloin, kun palkkaturvajärjestelmät korvaavat ne direktiivin 2008/94 mukaisesti. Täten täsmennetyllä järjestelmällä ei kuitenkaan saada loukata kyseisen direktiivin sosiaalista päämäärää, sellaisena kuin siitä on muistutettu tämän tuomion 52 kohdassa, eikä yleisemmin unionin oikeutta.

56 Edellä todetusta seuraa, että direktiivissä 2008/94 ei edellytetä, että jäsenvaltiot varmistavat työnantajan maksukyvyttömyystilanteessa työntekijälle korvauksen, jonka määrä vastaa tämän työntekijän aikaisempaa bruttopalkkaa, mukaan lukien muun muassa tämän palkan veroon liittyvä osuus.

57 Näissä olosuhteissa on katsottava, että direktiivissä 2008/94 ei edellytetä myöskään, että työntekijällä on työnantajaansa vastaan saatava, jonka määrä vastaa hänen aikaisemman bruttopalkkansa veroon liittyvää osuutta, jota myönnetty palkkaturva ei kata.

58 Samalla tavoin tämä seikka ei vaikuta vastaukseen, joka ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on annettava siitä, onko asianomainen kansallinen lainsäädäntö yhteensopiva SEUT 45 artiklan ja asetuksen N:o 492/2011 7 artiklan kanssa. Näissä viimeksi mainituissa ei nimittäin edellytetä, että Eschenbrennerin kaltaiselle rajatyöntekijälle on maksettava palkkaturva, jonka määrä vastaa hänen aikaisempaa bruttopalkkaansa, kuten tämän tuomion 49 kohdassa todetusta käy ilmi, eikä niissä näin ollen edellytetä myöskään, että tällä työntekijällä on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa työnantajaansa vastaan saatava, jonka määrä vastaa hänen aikaisemman bruttopalkkansa osaa, jota myönnetty palkkaturva ei korvaa.

59 Edellä todetun valossa ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 45 artiklaa ja asetuksen N:o 492/2011 7 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa sen palkkaturvan määrä, jonka jäsenvaltio myöntää rajatyöntekijälle, joka ei ole tuloverovelvollinen tässä valtiossa eikä velvollinen maksamaan veroa palkkaturvasta, vahvistetaan vähentämällä kyseisen palkkaturvan laskennan perustana olevasta palkasta tulovero, sellaisena kuin se kannetaan kyseisessä valtiossa, mikä johtaa siihen, ettei kyseinen rajatyöntekijä saa, toisin kuin tässä samassa valtiossa asuvat ja työskentelevät henkilöt, palkkaturvaa, jonka määrä vastaa hänen aikaisempaa nettopalkkaansa. Tältä osin on vaikutuksetonta, ettei tällainen rajatyöntekijä voi esittää työnantajalleen vaatimusta siitä osasta hänen aikaisempaa bruttomääräistä palkkaansa, jota hän ei saanut tämän vähentämisen vuoksi.

Toinen kysymys

60 Ensimmäiseen kysymykseen annetun vastauksen vuoksi toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

61 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 45 artiklaa ja työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta unionin alueella 5.4.2011 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 492/2011 7 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa sen palkkaturvan määrä, jonka jäsenvaltio myöntää rajatyöntekijälle, joka ei ole tuloverovelvollinen tässä valtiossa eikä velvollinen maksamaan veroa palkkaturvasta, vahvistetaan vähentämällä kyseisen palkkaturvan laskennan perustana olevasta palkasta tulovero, sellaisena kuin se kannetaan kyseisessä valtiossa, mikä johtaa siihen, ettei kyseinen rajatyöntekijä saa, toisin kuin tässä samassa valtiossa asuvat ja työskentelevät henkilöt, palkkaturvaa, jonka määrä vastaa hänen aikaisempaa nettopalkkaansa. Tältä osin on vaikutuksetonta, ettei tällainen rajatyöntekijä voi esittää työnantajalleen vaatimusta siitä osasta hänen aikaisempaa bruttomääräistä palkkaansa, jota hän ei saanut tämän vähentämisen vuoksi.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.