

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

6 päivänä joulukuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Sijoittautumisvapaus – Välitön verotus – Tulovero – Työeläkelaitokselle maksettujen ja yksityistä eläkevakuutusta varten maksettujen maksujen vähennyskelpoisuus – Vähennyksen epääminen ulkomailla asuvilta verovelvollisilta

Asiassa C-480/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Finanzgericht Köln (Kölnin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 3.8.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.8.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Frank Montag

vastaan

Finanzamt Köln-Mitte,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: kahdeksannen jaoston puheenjohtaja F. Biltgen, joka hoitaa kymmenennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit E. Levits (esittelevä tuomari) ja L. Bay Larsen,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 12.7.2018 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Frank Montag, edustajinaan S. Eilers ja S. Lehmann, Rechtsanwälte,
- Finanzamt Köln-Mitte, asiamiehenään M. Plützer,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja R. Kanitz,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels, M. Wasmeier ja B.-R. Killmann,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Frank Montag ja Finanzamt Köln-Mitte (Köln-Mitten verotoimisto, Saksa) ja jossa on kyse kieltäytymisestä ottaa huomioon työeläkelaitokselle maksettuja ja yksityistä eläkevakuutusta varten maksettuja maksuja erityismenoina veron alentamiseksi Saksassa rajoitetun verovelvollisuuden järjestelmässä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Asianajajan ammatin pysyvän harjoittamisen helpottamisesta muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa ammatillinen pätevyys on hankittu, 16.2.1998 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 98/5/EY (EYVL 1998, L 77, s. 36), sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/100/EY (EUVL 2006, L 363, s. 141) (jäljempänä direktiivi 98/5), 12 perustelukappaleessa todetaan, että asianajajan, joka on kirjattu vastaanottavassa jäsenvaltiossa luetteloon alkuperäisellä ammattinimikkeellään, on pysyttävä sen jäsenvaltion, josta hän on peräisin, toimivaltaisen viranomaisen pitämässä luettelossa, jotta hän säilyttäisi oikeutensa asianajajana ja jotta tätä direktiiviä sovellettaisiin häneen.

4 Direktiivin 98/5 3 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

”1. Asianajajan, joka haluaa harjoittaa ammattiaan muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jossa hän on hankkinut ammatillisen pätevyytensä, on kirjoitauduttava kyseisen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen pitämään luetteloon.

2. Vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen on merkittävä asianajaja luetteloon saatuaan nähtäväkseen todistuksen siitä, että asianajaja on merkitty sen jäsenvaltion, josta hän on peräisin, toimivaltaisen viranomaisen pitämään luetteloon. Vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi vaatia, että tämä sen jäsenvaltion, josta asianajaja on peräisin, toimivaltaisen viranomaisen antama todistus ei ole sitä esitettäessä kolmea kuukautta vanhempi. Vastaanottavan jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen ilmoittaa sen jäsenvaltion, josta asianajaja on peräisin, toimivaltaiselle viranomaiselle tästä luetteloon merkitsemisestä.”

Saksan oikeus

5 Tuloverolain (Einkommensteuergesetz), sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2007 annetulla vuoden 2008 verolailla (BGBl. 2007 I, s. 3150) (jäljempänä vuoden 2008 EStG), 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

– –

(3) Myös sellaisia luonnollisia henkilöitä, joiden kotipaikka ja tavanomainen asuinpaikka eivät ole Saksassa, pidetään pyynnöstä tuloverotuksessa yleisesti verovelvollisina, jos heillä on 49 §:ssä tarkoitettuja tuloja Saksasta. Tämä pätee vain, jos kalenterivuonna vähintään 90 prosenttia tuloista ovat Saksan tuloveron alaisia tai jos niiden tulojen määrä, jotka eivät ole Saksan tuloveron alaisia, ei ylitä 32a §:n 1 momentin toisen virkkeen 1 kohdan nojalla verovapaata perusosaa; – –

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

6 Vuoden 2008 EStG:n 10 §:n otsikko on ”Erityismenot”, ja siinä säädetään seuraavaa:

”(1) Erityismenoja ovat seuraavat menot silloin, kun ne eivät ole elinkeinomenoja eivätkä tulonhankkimismenoja tai kun niitä ei pidetä elinkeinomenoina eikä tulonhankkimismenoina:

--

2. a) työeläkelaitoksille maksetut maksut --, joista saatavat etuudet ovat rinnastettavissa lakisääteisten eläkevakuutusjärjestelmien etuuksiin;

b) maksut, jotka verovelvollinen on suorittanut yksilölliseen rahastoivaan eläkejärjestelmään --

--

(3) Edellä 1 momentin 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetut sosiaalivakuutusmaksut otetaan huomioon enintään 20 000 euroon saakka --”

7 Vuoden 2008 EStG:n 50 §:n otsikkona on ”Rajoitetusti verovelvollisia koskevat erityissäännökset”, ja sen 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Rajoitetusti verovelvolliset saavat vähentää elinkeinomenoja (4 §:n 4–8 momentti) ja tulonhankkimismenoja (9 §) vain siltä osin kuin ne ovat taloudellisessa yhteydessä Saksasta saatuihin tuloihin. -- 10 -- §:ää ei sovelleta. --”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Pääasian kantaja on Saksan kansalainen, ja hänen kotipaikkansa oli vuonna 2008 Belgiassa, jossa hän toimi asianajajana kansainvälisessä asianajotoimistossa, jonka oikeudellisena muotona oli Limited Liability Partnership (LLP, Englannin oikeuden mukaan perustettu henkilöyhtiö) ja josta hän omisti yhtiöoikeudessa tarkoitetun yhtiöosuuden.

9 Pääasian kantaja sai toiminnastaan ”Equity Partner” ?ominaisuudessa tuloja, jotka osoitettiin eri valtioihin tulojen määrittämistä ja jakamista koskevassa menettelyssä, joka ei ole pääasian asianosaisten välillä riidanalainen. Siitä maailmanlaajuisesta nettotulosta, joka pääasian kantajalle kuului johtuen hänen osuudestaan LLP:ssä ja hänen toiminnastaan siinä, noin 54 prosenttia oli peräisin Saksasta, noin 6,3 prosenttia Belgiasta ja loput muista valtioista. Pääasian kantaja sai vuonna 2008 myös muita tuloja. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että pääasian kantajaa ei voida pitää yleisesti verovelvollisena Saksan tuloverotuksessa vuoden 2008 EStG:n 1 §:n 3 momentin mukaisesti yhtäältä sen vuoksi, että vähintään 90 prosenttia hänen kokonaistuloistaan eivät ole Saksan tuloveron alaisia, ja toisaalta siksi, että hänen muut kuin Saksassa veronalaiset tulonsa ylittävät Saksassa sovellettavan verovapaan perusosan.

10 Pääasian kantaja oli vuonna 2008 kirjattuna eurooppalaiseksi asianajajaksi (”avocat européen”) Brysselin asianajajayhteisön ranskankielisen jaoston E luetteloon, ja hänen ammattinimikkeenään oli ”Brysselissä toimiva Rechtsanwalt (Köln)”. Harjoittaakseen toimintaansa tässä ominaisuudessa pääasian kantajan piti olla kirjattuna Rechtsanwaltskammer Kölniin (Kölnin asianajajayhteisö, Saksa) ja tätä varten hänen oli kuuluttava Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfaleniin (Nordrhein-Westfalenin asianajajien eläkelaitos, Saksa; jäljempänä asianajajien eläkelaitos). Lakisääteistä eläkejärjestelmää koskevan Saksan lainsäädännön mukaan työeläkelaitokseen kuulumisen johdosta työntekijät ja itsenäiset ammatinharjoittajat vapautetaan muutoin sovellettavasta velvollisuudesta kuulua Saksan lakisääteiseen eläkejärjestelmään.

11 Pääasian kantaja maksoi vuonna 2008 asianajajien eläkelaitokselle maksuja 16 453,32 euroa, mikä on suurin määrä, joka maksuja voidaan maksaa. Mainittu määrä jakautuu pakollisiin maksuihin, joiden määrä oli 12 656,40 euroa, ja vapaaehtoisesti suoritettuihin lisämaksuihin, joiden määrä oli 3 796,92 euroa. Pääasian kantaja maksoi Saksassa lisäksi yksityistä eläkevakuutusta varten eläkemaksuja 3 696 euroa.

12 Pääasian kantaja oli Belgiassa yleisesti verovelvollinen tuloverotuksessa. Hänen selvitystensä – jotka ennakkoratkaisua pyytäneet tuomioistuin on toistanut – mukaan asianajajien eläkelaitokselle Saksassa maksetut maksut eivät ole johtaneet Belgiassa maksettavan veron alenemiseen. Belgian lakisääteiseen sosiaaliturvajärjestelmään suoritettujen pakollisten maksujen sijaan on voitu vähentää määrittäessä tuloveron laskentaperustetta Belgiassa.

13 Pääasian kantaja on vuoden 2008 tuloverotuksessa osoittanut pääasian vastaajalle veroilmoituksen rajoitetusti verovelvollisena ja pyytänyt vähennettäväksi asianajajien eläkelaitokselle ja yksityiselle vakuutuslaitokselle Saksassa suoritettuja maksuja vuoden 2008 EStG:n 22 §:n 1 kohdan kolmannen virkkeen mukaisesti etukäteen maksettuina tulonhankkimismenoina tai toissijaisesti mainitun lain 10 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti erityismenoina.

14 Pääasian vastaaja kieltäytyi tuloveron laskentaperustaa määrittäessään ottamasta mainittuja maksuja huomioon veron alentamiseksi sillä perusteella, että maksut kuuluivat vuoden 2008 EStG:n 10 §:ssä säädettyjen erityismenojen luokkaan. Vuoden 2008 EStG:n 50 §:n 1 momentin kolmannen virkkeen mukaan rajoitetusti verovelvolliset eivät voi vähentää erityismenoja. Pääasian vastaajan mukaan kyseisiä menoja ei myöskään voida vähentää kyseisen lain 9 §:ssä säädettyinä tulonhankkimismenoina eikä saman lain 4 §:n 4 momentissa säädettyinä elinkeinomenoina.

15 Pääasian kantajan tästä kieltäytymisestä tekemän oikaisuvaatimuksen tultua hylätyksi hän saattoi asian Finanzgericht Kölnin (Kölnin verotuomioistuin, Saksa) käsiteltäväksi. Menettelyä mainitussa tuomioistuimessa lykättiin heinäkuuhun 2016 saakka siksi, että odotettaisiin ratkaisuja, jotka annettaisiin unionin tuomioistuimessa vireille pannussa ennakkoratkaisumenettelyssä – jonka johdosta sittemmin annettiin 24.2.2015 tuomio Grünwald (C-559/13, EU:C:2015:109) – ja Bundesverfassungsgerichtissä (liittovaltion perustuslakituomioistuin, Saksa) vireille pannussa menettelyssä.

16 Bundesverfassungsgerichtin katsottua pääpiirteissään, että sitä, että Saksan lainsäätäjät pitää eläkemaksuja erityismenoina, ei voida pitää perustuslainvastaisena, pääasian kantaja vaatii nyttemmin, että hänen eläkemaksunsa vähennetään vuoden 2008 EStG:n 10 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaisesti erityismenoina mainitun pykälän 3 momentissa säädettyissä rajoissa ja että kyseisen lain 50 §:n 1 momentin kolmatta virkettä, jossa evätään tällainen vähennys ulkomailla asuvilta verovelvollisilta, ei unionin oikeuden vastaisena sovelleta.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka pääasian kantaja on saanut suurimman osan tuloistaan Saksasta, hänellä on kuitenkin Belgiassa riittävästi tuloja, jotta hänen henkilökohtainen tilanteensa voidaan ottaa siellä huomioon.

18 Kyseinen tuomioistuin pohtii kuitenkin, onko pääasiassa kyseessä olevat eläkemaksut luokiteltava unionin oikeudessa verovelvollisen henkilö- tai perhekohtaiseen tilanteeseen liittyviksi menoiksi vai Saksasta saatuihin tuloihin liittyviksi menoiksi.

19 Näissä olosuhteissa Finanzgericht Köln on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 49 artikla, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa, esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan ulkomailla asuvan verovelvollisen pakollisia maksuja työeläkelaitokselle (jotka perustuvat jäsenvaltion asianajajaliiton jäsenyyteen, joka on ammatillisiin sääntöihin liittyvistä syistä edellytyksenä verovelvollisen useissa jäsenvaltioissa harjoittamalle toiminnalle) ei oteta huomioon tuloa vähentävinä menoina rajoitetun verovelvollisuuden järjestelmässä, vaikka mainitussa jäsenvaltiossa asuville verovelvollisille myönnetään yleisen verovelvollisuuden järjestelmässä oikeus tehdä kansallisessa lainsäädännössä vahvistetun määrän mukainen vähennys tuloista?”

2) Onko SEUT 49 artikla, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa, esteenä ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetulle lainsäädännölle, jos verovelvollinen maksaa pakollisten maksujen lisäksi muita – vapaaehtoisia – lisämaksuja työeläkelaitokselle eikä jäsenvaltio ota niitä huomioon tuloja vähentävinä menoina, vaikka kyseisessä jäsenvaltiossa myöhemmin maksettavat eläkkeet ovat kansallisen lainsäädännön mukaan veronalaisia mahdollisesti myös rajoitetun verovelvollisuuden järjestelmässä?”

3) Onko SEUT 49 artikla, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa, esteenä ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetulle lainsäädännölle, jos verovelvollinen maksaa asianajajan ammattiin pääsyyn liittymättömiä ja työeläkelaitokselle suorittamistaan maksuista riippumattomia vapaaehtoiseen yksityiseen eläkevakuutukseen perustuvia maksuja eikä jäsenvaltio ota niitä huomioon tuloa vähentävinä menoina, vaikka kyseisessä jäsenvaltiossa myöhemmin maksettavat eläkkeet ovat kansallisen lainsäädännön mukaan veronalaisia mahdollisesti myös rajoitetun verovelvollisuuden järjestelmässä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

20 Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksillään, joita on syytä tarkastella yhdessä, selvittämään, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan ulkomailla asuva verovelvollinen, joka on kyseisessä jäsenvaltiossa tuloverotuksessa rajoitetusti verovelvollinen, ei voi vähentää tuloveron laskentaperusteesta työeläkelaitokselle maksettujen pakollisten ja täydentävien maksujen määrää eikä yksityiseen eläkevakuutukseen perustuvien maksujen määrää, vaikka mainitussa jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen, joka kuuluu tuloverotuksessa yleisen verovelvollisuuden järjestelmään, voi vähentää tällaiset maksut tuloveron laskentaperusteesta kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä rajoissa.

SEUT 49 artiklan rajoituksen olemassaolo

21 SEUT 49 artiklassa asetetaan velvollisuus poistaa sijoittautumisvapauden rajoitukset. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (ks. vastaavasti tuomio 13.4.2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, 42 kohta ja tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on niin ikään todettu, että sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (tuomio 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Käsiteltävässä asiassa pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön mukaan eläkevakuutusmaksut, jotka kyseisessä lainsäädännössä luokitellaan eritysmenoiksi, voidaan tietyssä rajoissa vähentää Saksassa asuvan verovelvollisen, joka on tuloverotuksessa yleisesti verovelvollinen, kokonaistulojen määrästä. Tällaisella vähennyksellä voidaan alentaa kyseisen verovelvollisen veronalaisia tuloja, ja se muodostaa täten verotuksellisen edun.

24 Ulkomailla asuvat verovelvolliset, jotka ovat rajoitetusti verovelvollisia, eivät sen sijaan voi tehdä Saksassa tällaista vähennystä, eivätkä he täten voi hyötyä tästä verotuksellisesta edusta.

25 Koska ulkomailla asuvien verovelvollisten verotuksellinen kohtelu on vähemmän edullista, sillä voidaan saada Saksassa asuva verovelvollinen luopumaan sijoittautumisesta muuhun jäsenvaltioon kuin Saksan liittotasavaltaan, ja täten se muodostaa EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevissa määräyksissä lähtökohtaisesti kielletyn rajoituksen.

26 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että 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 (tuomio 17.7.2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 kohta). Viimeksi mainitussa tilanteessa vaaditaan lisäksi, että rajoituksella on voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 20.12.2017, Deister Holding ja Juhler Holding, C-504/16 ja C-613/16, EU:C:2017:1009, 91 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Toisiinsa rinnastettavuus

27 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiossa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät yleisesti ottaen ole rinnastettavissa toisiinsa välittömien verojen alalla, koska ulkomailla asuvan jäsenvaltiosta saama tulo on useimmiten vain osa hänen kokonaistuloistaan, jotka hän saa pääasiallisesti asuinpaikastaan, ja koska ulkomailla asuvan kokonaistulojen ja henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen perusteella määritettävää henkilökohtaista veronmaksukykyä voidaan arvioida helpoimmin siellä, missä on hänen henkilökohtaisten etujensa ja varallisuusetujensa keskus, joka yleensä on hänen tavanomainen asuinpaikkansa (ks. mm. tuomio 31.3.2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, 37 kohta ja tuomio 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, 25 kohta).

28 Niinpä se, ettei jäsenvaltio anna ulkomailla asuville henkilöille tiettyjä sellaisia veroetuja, jotka se myöntää alueellaan asuville, ei yleensä ole syrjivää, koska maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteiden välillä on objektiivisia eroja sekä tulolähteen että henkilökohtaisen veronmaksukyvyyn tai henkilö- ja perhekohtaisen tilanteen osalta (ks. mm. tuomio 31.3.2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, 38 kohta ja tuomio 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, 26 kohta).

29 Tilanne on kuitenkin toisin silloin, kun ulkomailla asuva verovelvollinen ei saa merkittäviä tuloja asuinjäsenvaltiostaan ja hän saa pääosan veronalaisista tuloistaan työskentelystä kyseessä olevassa toisessa jäsenvaltiossa (tuomio 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, 27 kohta), minkä seurauksena asuinjäsenvaltiolla ei ole mahdollisuutta myöntää hänelle hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamisesta aiheutuvia etuja (ks. mm. tuomio 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, 36 kohta; tuomio 16.10.2008, Renneberg, C-

527/06, EU:C:2008:566, 61 kohta ja tuomio 18.6.2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, 25 kohta).

30 Unionin tuomioistuin on toisaalta todennut, että jäsenvaltiossa asuvat ja ulkomailla asuvat ovat sellaisten menojen osalta, jotka liittyvät suoraan sellaiseen toimintaan, josta on syntynyt kyseisessä jäsenvaltiossa veronalaista tuloa, toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa (ks. mm. tuomio 31.3.2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 24.2.2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, 29 kohta).

31 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen huomautuksista ilmenee, että vaikka pääasian kantaja on saanut suurimman osan tuloistaan Saksasta, hän saa kuitenkin Belgiasta riittävästi tuloja, jotta hänen henkilö- ja perhekohtainen tilanteensa voidaan ottaa siellä huomioon.

32 Näin ollen, sikäli kuin kyse on eläkemaksujen huomioon ottamisesta Saksassa, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa pääasian kantajan kaltaisen ulkomailla asuvan henkilön tilanne olisi rinnastettavissa Saksassa asuvan henkilön tilanteeseen vain, jos – huolimatta näiden maksujen luokitteluksista kansallisessa oikeudessa erityismenoiksi – kyseisiä eläkemaksuja voitaisiin pitää maksuina, jotka liittyvät suoraan toimintaan, josta on syntynyt Saksassa veronalaisia tuloja, tämän tuomion 30 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavoin (ks. analogisesti tuomio 24.2.2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, 31 kohta).

33 Oikeuskäytännön mukaan veronalaisia tuloja synnyttäneeseen toimintaan liittyvät suoraan kyseisestä toiminnasta aiheutuneet menot, jotka näin ollen ovat tarpeellisia sen harjoittamista varten (ks. vastaavasti tuomio 12.6.2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, 9 ja 27 kohta; tuomio 15.2.2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, 25 kohta ja tuomio 24.2.2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, 30 kohta).

34 On muistutettava, että viime kädessä kansallisen tuomioistuimen, jonka yksinomaiseen toimivaltaan pääasian tosiseikkojen arviointi ja kansallisen lainsäädännön tulkinta kuuluvat, on päätettävä, onko tilanne käsiteltävässä asiassa näin. Ennakkoratkaisuasiassa unionin tuomioistuin, jonka tehtävänä on antaa kansallista tuomioistuinta hyödyttäviä vastauksia, on kuitenkin toimivaltainen antamaan pääasian asiakirjojen ja sille esitettyjen huomautusten perusteella ohjeita, joiden avulla kansallinen tuomioistuin voi antaa ratkaisun (ks. mm. tuomio 16.5.2013, Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 24.2.2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, 32 kohta).

35 Käsiteltävässä asiassa asianajajien eläkelaitokselle maksetuista pakollisista maksuista on ensinnäkin todettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasian kantajan oli pakko kuulua kyseiseen eläkelaitokseen ja hänen oli maksettava näitä maksuja sen johdosta, että hänet oli merkitty Kölnin asianajajayhteisöön.

36 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, tämä merkitseminen on pakollinen, jotta pääasian kantaja voi harjoittaa toimintaansa Rechtsanwalt-nimikkeellä sekä Saksassa, josta hän saa merkittävän osan ansiotuloistaan ja jossa hän on näistä tuloista rajoitetusti verovelvollinen, että direktiivin 98/5 3 artiklan mukaisesti myös Belgiassa, joka on jäsenvaltio, johon hän on sijoittautunut ja jossa hänen asuinpaikkansa on.

37 On siis katsottava, että asianajajien eläkelaitokselle maksettuihin pakollisiin eläkemaksuihin liittyvät maksut on suoritettu, koska asianajajayhteisöön merkitseminen oli välttämätöntä sen toiminnan harjoittamiseksi, josta veronalaiset tulot olivat syntyneet. Näiden menojen on katsottava syntyneen tästä toiminnasta ja niitä on täten pidettävä tarpeellisina sen harjoittamiseksi.

38 Tätä arviointia ei voida kyseenalaistaa pääasian vastaajan ja Saksan hallituksen tästä esittämällä väitteillä.

39 Ensinnäkin seikalla, johon sekä pääasian vastaaja että Saksan hallitus ovat vedonneet ja jonka mukaan asianajajien eläkelaitoksen sääntöjen mukaan pakollisesta kuulumisesta kyseiseen eläkelaitokseen on mahdollista eräissä olosuhteissa saada vapautus, mitä pääasian kantaja ei niiden mukaan ole pyrkinyt tekemään, ei kyseenalaisteta menojen ja tulot synnyttäneen toiminnan välistä suoraa yhteyttä.

40 Yhtäältä on todettava, että se seikka, että pääasian kantajan olisi pitänyt ryhtyä erityisiin toimiin välttääkseen maksujen maksamisen kyseiselle laitokselle – jos tämä välttäminen olisi siis ylipäätään ollut mahdollista, minkä pääasian kantaja on unionin tuomioistuimessa riitauttanut –, osoittaa paremminkin, että pääasiassa kyseessä olevasta asianajotoiminnasta aiheutuu tavanomaisesti tällaisia menoja.

41 Sillä, että pääasian kantaja olisi mahdollisesti voinut välttää nämä menot, ei toisaalta voida vaikuttaa kyseisten menojen luokitteluun. Tämän tuomion 33 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetun suoran yhteyden olemassaolo ei nimittäin edellytä sitä, että meno oli väistämätön. Tämän mukaisesti suora yhteys on hyväksytty veroilmoituksen laatimiseksi syntyneiden verokonsultointikulujen osalta, koska veroilmoituksen tekemisvelvollisuus johtuu siitä, että henkilö on saanut tuloja kyseisestä jäsenvaltiosta (tuomio 6.7.2006, Conijin, C-346/04, EU:C:2006:445, 22 kohta).

42 Tämän tuomion 33 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetun suoran yhteyden olemassaolo aiheutuu siitä, että meno liittyy erottamattomasti siihen toimintaan, joka tuottaa veronalaisia tuloja (tuomio 31.3.2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, 43 kohta ja tuomio 24.2.2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, 36 kohta). Kuten tämän tuomion 37 kohdassa todetaan, eläkemaksujen maksaminen asianajajien eläkelaitokselle tulee tarpeelliseksi asianajajayhteisön jäsenyyden johdosta, ja tämä jäsenyys puolestaan on tarpeen veronalaisia tuloja synnyttäneen toiminnan harjoittamiseksi.

43 Seikka, johon pääasian vastaaja ja Saksan hallitus ovat vedonneet ja jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevien maksujen pääasiallisena tarkoituksena ei ole asianajotoiminta Saksassa vaan sellaisten oikeuksien hankkiminen, joilla varmistetaan toimeentulovarat vanhuuden aikana, mikä osoittaa niiden liittymisen verovelvollisen henkilö- ja perhekohtaiseen tilanteeseen, ei myöskään johda pääasiassa kyseessä olevien menojen ja tulojen välillä olevan yhteyden erilaiseen luokitteluun, koska kyseiset menot ovat objektiivisesti tarpeen näiden tulojen hankkimiseksi.

44 Lopuksi on todettava, että pääasiassa on kyseessä erilainen tilanne kuin 22.6.2017 annetussa tuomiossa Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), eikä unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa esittämiä päätelmiä, jotka koskivat sitä, ettei jäsenvaltion tarvitse myöntää siellä asuvalle verovelvolliselle etuja, jotka perustuvat hänen henkilö- ja perhekohtaisen tilanteensa huomioon ottamiseen sillä tavoin, että hän saisi vähentää työskentelyjäsenvaltiossa maksamansa täydentävää vanhuuseläke- ja sairausvakuutusta koskevat vakuutusmaksut, ei voida soveltaa kysymykseen siitä, otetaanko jäsenvaltiossa, jossa toimintaa harjoitetaan, huomioon työeläkelaitokselle maksetut pakolliset eläkemaksut. Edellä mainittuun tuomioon johtaneessa

asiassa ei nimittäin ollut tarpeen tutkia kysymystä siitä, oliko eläkemaksujen muodossa aiheutuneiden menojen ja veronalaisia tuloja synnyttäneen toiminnan välillä suora yhteys.

45 Näin ollen on todettava, että asianajajien eläkelaitokselle maksetut pakolliset eläkemaksut ovat suorassa yhteydessä Saksassa veronalaisia tuloja synnyttäneeseen toimintaan.

46 Kuten tämän tuomion 36 kohdassa todetaan, tässä yhteydessä on kuitenkin muistutettava, että Kölnin asianajajayhteisöön kuulumisen oli tarpeen, jotta pääasian kantaja saattoi harjoittaa toimintaansa Rechtsanwalt-nimikkeellä Saksan lisäksi myös Belgiassa. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee lisäksi, että pääasian kantaja on harjoittanut toimintaa myös muissa valtioissa, mutta siinä ei täsmennetä, onko kyse muista jäsenvaltioista ja onko toimintaa harjoitettu Rechtsanwalt-nimikkeellä.

47 Täten asianajajien työeläkelaitokselle maksetut pakolliset maksut ovat suorassa yhteydessä myös toimintaan, josta on syntynyt veronalaisia tuloja Belgiassa ja mahdollisesti muissa jäsenvaltioissa.

48 Toisin kuin Saksassa asuva verovelvollinen, joka on siellä yleisesti verovelvollinen, muualla kuin Saksassa asuva verovelvollinen on siellä verovelvollinen rajoitetusti eli ainoastaan mainitussa valtiossa syntyneistä tuloista.

49 Tästä seuraa, että asianajajien eläkelaitokselle maksettujen pakollisten maksujen osalta pääasian kantajan kaltaisen ulkomailla asuvan verovelvollisen tilanteen on katsottava olevan rinnastettavissa Saksassa asuvan verovelvollisen tilanteeseen siltä osin kuin kyse on maksettujen maksujen siitä osasta, joka vastaa suhteellisesti Saksassa veronalaisten tulojen osuutta kyseessä olevan toiminnan synnyttämien tulojen kokonaismäärästä.

50 Täten maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteiden väliseen eroon ei voida pätevästi vedota tapauksessa, jossa on kyse pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta rajoituksesta, joka johtuu kieltäytymisestä ottaa huomioon asianajajien eläkelaitokselle maksettuja pakollisia maksuja tulojen Saksassa veronalaisen osan mukaisessa suhteessa.

51 Mitä tulee toiseksi asianajajien eläkelaitoksen vapaaehtoiisiin maksuihin, ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kyseiset maksut perustuvat pääasian kantajan omaan päätökseen kasvattaa eläkeoikeuksiaan maksujen sallitun enimmäismäärän mukaisesti.

52 Vaikka tämän suhteen pitääkin paikkansa, että mainitut maksut johtuvat niin ikään asianajajayhteisöön kuulumisesta, ne eivät – toisin kuin pakolliset maksut – ole tulleet tarpeellisiksi tämän asianajajayhteisöön kuulumisen johdosta. Ne eivät täten ole tarpeellisia asianajajan toiminnan harjoittamiseksi Saksassa eivätkä Saksassa veronalaisten tulojen saamiseksi.

53 Näin olen pääasian kantajan kaltaisen ulkomailla asuvan verovelvollisen tilanne ei ole asianajajien eläkelaitoksen täydentävien maksujen osalta rinnastettavissa maassa asuvan verovelvollisen tilanteeseen.

54 Tätä arviointia ei voida kyseenalaistaa väitteellä, jonka mukaan asianajajien eläkelaitoksen maksamia eläkkeitä tullaan aikanaan verottamaan Saksassa. Täysin riippumatta tällaisen tulevan verottamisen epävarmuudesta, on riittävä muistutusta, että pääasian oikeudenkäynti koskee pääasian kantajan Saksassa harjoittaman asianajotoiminnan synnyttämien tulojen verotusta, ja jotta menot voidaan ottaa tässä verotuksessa huomioon, niiden on oltava suorassa yhteydessä kyseiset tulot synnyttäneeseen toimintaan. Mahdollinen yhteys muihin tulevaisuudessa saataviin tuloihin ei ole merkityksellinen arvioitaessa tällaisen suoran yhteyden olemassaoloa.

55 Kolmanneksi on todettava, että yksityisen eläkevakuutuksen puitteissa maksetuista määristä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tavoin katsottava, että näiden menojen ja veronalaisia tuloja synnyttäneen asianajotoiminnan välillä ei voida havaita suoraa yhteyttä.

56 Tämän tuomion 54 kohdassa esitettyjä syitä vastaavien syiden johdosta mahdollinen yhteys muihin tulevaisuudessa saataviin tuloihin ei ole merkityksellinen arvioitaessa suoran yhteyden olemassaoloa yksityisen eläkevakuutuksen puitteissa maksettujen määrien ja pääasian kantajan toiminnan Saksassa synnyttämien tulojen välillä.

57 Näin olen on todettava, että pääasian kantajan kaltaisen ulkomailla asuvan verovelvollisen tilanne ei ole yksityisen eläkevakuutuksen puitteissa maksettujen maksujen osalta rinnastettavissa maassa asuvan verovelvollisen tilanteeseen.

58 Täten maassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteiden väliseen eroon voidaan pätevästi vedota tapauksessa, jossa on kyse pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta rajoituksesta, joka johtuu kieltäytymisestä ottaa huomioon asianajajien eläkelaitokselle maksettuja täydentäviä maksuja ja yksityisen eläkevakuutuksen puitteissa maksettuja maksuja.

Rajoituksen oikeuttaminen

59 On vielä tutkittava, voiko sijoittautumisvapauden rajoitus, joka johtuu kieltäytymisestä ottaa huomioon asianajajien eläkevakuutuslaitoksen pakollisia maksuja tulojen Saksassa veronalaisen osan mukaisessa suhteessa, olla oikeutettu yleistä etua koskevien pakottavien syiden johdosta.

60 Pääasian vastaaja väittää tästä, että näiden maksujen huomiotta jättäminen on oikeutettua syistä, jotka liittyvät vaaraan siitä, että kyseiset maksut vähennetään myös muissa jäsenvaltioissa kuin Saksan liittotasavallassa, millä myönnettäisiin verovelvolliselle perusteeton moninkertainen etu. Pääasian vastaajan mukaan verovelvollisen on osoitettava, että mainittujen maksujen perusteella ei lisäksi ole saatu verotuksellisia etuja jäsenvaltiossa, jossa verovelvollisen kotipaikka on.

61 Viitattaessaan ilman tarkempia täsmennyksiä tähän vaaraan pääasian vastaaja ei anna unionin tuomioistuimelle mahdollisuutta arvioida tämän väitteen ulottuvuutta, kun otetaan myös huomioon, että asiassa ei ole väitetty, että tätä vaaraa ei olisi voitu välttää tuolloin voimassa olleen, jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL 1977, L 336, s. 15), sellaisena kuin se oli muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY (EUVL 2006, L 363, s. 129), säännösten soveltamisen avulla (ks. myös tuomio 24.2.2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, 52 kohta).

62 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava seuraavasti:

– SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan ulkomailla asuva verovelvollinen, joka on kyseisessä jäsenvaltiossa tuloverotuksessa rajoitetusti verovelvollinen, ei voi vähentää tuloveron laskentaperusteesta työeläkelaitokselle maksettujen pakollisten maksujen määrää tulojen kyseisessä jäsenvaltiossa veronalaisen osan mukaisessa suhteessa, kun nämä maksut ovat suorassa yhteydessä kyseiset tulot synnyttäneeseen toimintaan, vaikka mainitussa jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen, joka kuuluu tuloverotuksessa yleisen verovelvollisuuden järjestelmään, voi vähentää tällaiset maksut tuloveron laskentaperusteesta kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä rajoissa.

– SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan ulkomailla asuva verovelvollinen, joka on kyseisessä jäsenvaltiossa tuloverotuksessa rajoitetusti verovelvollinen, ei voi vähentää tuloveron laskentaperusteesta työeläkelaitokselle maksettujen täydentävien maksujen määrää eikä yksityiseen eläkevakuutukseen perustuvien maksujen määrää, vaikka mainitussa jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen, joka kuuluu tuloverotuksessa yleisen verovelvollisuuden järjestelmään, voi vähentää tällaiset maksut tuloveron laskentaperusteesta kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä rajoissa.

Oikeudenkäyntikulut

63 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 49 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan ulkomailla asuva verovelvollinen, joka on kyseisessä jäsenvaltiossa tuloverotuksessa rajoitetusti verovelvollinen, ei voi vähentää tuloveron laskentaperusteesta työeläkelaitokselle maksettujen pakollisten maksujen määrää tulojen kyseisessä jäsenvaltiossa veronalaisen osan mukaisessa suhteessa, kun nämä maksut ovat suorassa yhteydessä kyseiset tulot synnyttäneeseen toimintaan, vaikka mainitussa jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen, joka kuuluu tuloverotuksessa yleisen verovelvollisuuden järjestelmään, voi vähentää tällaiset maksut tuloveron laskentaperusteesta kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä rajoissa.

SEUT 49 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan ulkomailla asuva verovelvollinen, joka on kyseisessä jäsenvaltiossa tuloverotuksessa rajoitetusti verovelvollinen, ei voi vähentää tuloveron laskentaperusteesta työeläkelaitokselle maksettujen täydentävien maksujen määrää eikä yksityiseen eläkevakuutukseen perustuvien maksujen määrää, vaikka mainitussa jäsenvaltiossa asuva verovelvollinen, joka kuuluu tuloverotuksessa yleisen verovelvollisuuden järjestelmään, voi vähentää tällaiset maksut tuloveron laskentaperusteesta kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä rajoissa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.