

Asia C-15/22

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

6.1.2022

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

13.7.2021

Kantaja ja Revision-menettelyn valittaja:

RF

Vastaaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:

Finanzamt G

Pääasian kohde

Kansallinen hallintokäytäntö, jonka mukaan työskentelystä kehitysavun alalla maksettavan palkan verotuksesta luovutaan siltä osin kuin työskentely rahoitetaan saksalaisten elinten varoista, kun taas tällaisesta unionin varoista rahoitettavasta työskentelystä maksettavasta palkasta kannetaan veroa – Yhdenmukaisuus unionin oikeuden kanssa

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymys

Onko SEU 4 artiklan 3 kohtaa ja SEUT 208 artiklaa, luettuna yhdessä SEUT 210 artiklan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle hallintokäytännölle, jonka mukaan verosaatavasta ei luovuta silloin, kun kehitysyhteistyöhanketta rahoitetaan Euroopan kehitysrahastosta, kun taas

verotuksesta luovutaan tietyin edellytyksin, kun kyse on palkasta, jota työntekijä saa voimassa olevan työsuhteen perusteella työskentelystä teknisen yhteistyön tai rahoitusyhteistyön piiriin kuuluvan Saksan julkisen kehitysavun puitteissa, kun tästä toiminnasta vähintään 75 prosenttia rahoittaa kehitysyhteistyöstä vastaava liittovaltion ministeriö tai valtio-omisteinen yksityinen kehitysyhteistyöyritys?

Unionin oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

SEU 3 artiklan 5 kohdan 2 virke ja SEU 4 artiklan 3 kohta

SEUT 4 artiklan 3 kohta ja SEUT 208 artikla, luettuna yhdessä SEUT 210 artiklan kanssa

Kansalliset oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Tuloverolaki (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG), erityisesti sen 34c §:n 5 momentti

Valtiovarainministeriön ohje ulkomailla työskentelystä saatujen tulojen verotuksesta (Auslandstätigkeitserlass, 31.10.1983, BStBl I 1983, s. 470) (jäljempänä valtiovarainministeriön ohje)

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Kantaja ja Revision-menettelyn valittaja (jäljempänä kantaja) työskenteli Saksaan sijoittautuneen kehitysyhteistyöyrityksen palveluksessa projektipäällikkönä 12.4.2009–31.10.2012. Hän työskenteli Afrikassa pienhankeohjelmassa hankkeen keston ajaksi tehdyn työsopimuksen mukaisesti. Kantajan asuinpaikka ja elinestujen keskus olivat kyseisenä ajanjaksona Saksassa, ja hänen oli työpaikkansa Afrikassa.
- 2 Hanketta ei rahoittanut Saksa vaan Euroopan kehitysrahasto, minkä vuoksi Finanzamt kantoi kantajan palkasta tuloveroa. Koska kantajan oikaisuvaatimus ja Finanzgerichtissä (verotuomioistuimissa) nostama kanne eivät menestyneet, hän vaatii nyt ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle tekemässään Revision-valituksessa palkkansa vapauttamista tuloverosta.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista

Kansallisen lainsäädännön mukainen arviointi

- 3 Kansallisen lainsäädännön mukaan kantajalla ei ole oikeutta siihen, että hänen palkkansa vapautetaan tuloverosta EStG:n 34c §:n 5 momentin mukaisesti, luettuna yhdessä valtiovarainministeriön ohjeen kanssa.

- 4 EStG:n 34c §:n 5 momentin mukaan Saksan veroviranomaiset voivat myöntää vapautuksen ulkomaisista tuloista Saksassa maksettavasta tuloverosta, jos se on kansantaloudellisista syistä tarkoituksenmukaista. Saksan tuomioistuinten oikeuskäytännön mukaan tämä edellytys täyttyy vain, jos verovapaus hyödyttää Saksan ulkoista talouspolitiikkaa.
- 5 Valtiovarainministeriön ohjeen I osan 4 kohdan mukaan verovapautuksen piiriin kuuluvat muun muassa teknisen yhteistyön tai rahoitusyhteistyön piiriin kuuluvan Saksan julkisen kehitysavun puitteissa kotimaiselle palveluntarjoajalle ulkomailla suoritettut työt. Finanzamt on tulkinnut ilmaisua ”Saksan julkinen kehitysapu” siten, että se kattaa ainoastaan kehitysaputoimet, jotka rahoitetaan suoraan Saksan talousarviomäärärahoista. Tämä tulkinta ei ole ainoastaan mahdollinen vaan EStG:n 34c §:n 5 momentin edellä mainitun tarkoituksen kannalta myös ilmeinen eikä suinkaan mielivaltainen.

Yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa

- 6 On kyseenalaista, seuraako SEU 4 artiklan 3 kohdasta ja SEUT 208 artiklasta, luettuna yhdessä SEUT 210 artiklan kanssa, että Euroopan kehitysrahastosta ja siten vain välillisesti Saksan talousarviomäärärahoista rahoitettuihin kehitysaputoimiin on sovellettava EStG:n 34c §:n 5 momenttia, luettuna yhdessä valtiovarainministeriön ohjeen kanssa.
- 7 Kantaja väittää, että SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetusta vilpittömän yhteistyön periaatteesta sekä unionin ja jäsenvaltioiden velvollisuudesta yhdenmukaistaa kehitysyhteistyöpolitiikkaansa (SEU 3 artiklan 5 kohdan toinen virke) seuraa, että säännöksen soveltamisalaan on sisällytettävä hankkeet, jotka rahoitetaan unionin varoista ja näin ollen vain osittain ja välillisesti Saksan määrärahoista.
- 8 SEU 4 artiklan 3 kohdassa vahvistettu vilpittömän yhteistyön periaate edellyttää, että unioni ja jäsenvaltiot kunnioittavat ja avustavat toisiaan perussopimuksista johtuvia tehtäviä täyttäessään (tuomio 5.12.2017, Saksa v. neuvosto, C-600/14, EU:C:2017:935, 105 kohta). SEUT 4 artiklan 3 kohdassa vahvistetaan kuitenkin nimenomaisesti, että unionilla on muun muassa teknologisen kehittämisen alalla toimivalta toteuttaa omia toimia, ilman, että se estää jäsenvaltioita käyttämästä omaa toimivaltaansa. Tältä osin on ilmeistä, että Saksa saa päättää omista kehitysyhteistyötoimistaan sen perusteella, onko se Saksan kannalta ”tarkoituksenmukaista kansantaloudellisista syistä”, edellyttäen, että unionin kehitysyhteistyöpolitiikan tavoitteita ei vaaranneta tai heikennetä tässä yhteydessä.
- 9 Myöskään 16.12.2004 annetun tuomion My (C-293/03, EU:C:2004:821) perusteella vilpittömän yhteistyön periaate ei velvoita soveltamaan etua unionin rahoittamiin hankkeisiin. Nyt tarkasteltava asia eroaa edellä mainitun tuomion perustana olevista tosiseikoista siten, että unionin oikeudessa ei todennäköisesti ole mainitussa tuomiossa kyseessä olleisiin, Euroopan yhteisöjen virkamiehiin sovellettaviin henkilöstösääntöihin verrattavaa säännöstä, jonka perusteella Saksa

voitaisiin velvoittaa riittävän täsmällisesti ja ehdoitta sisällyttämään unionin rahoittamat hankkeet kehittämiseen, jonka osalta Saksalla on SEUT 4 artiklan 3 kohdan nojalla oma toimivalta. Kantajalla ei näin ollen pitäisi olla vilpittömän yhteistyön velvoitteeseen perustuvaa subjektiivista oikeutta siihen, että unionin rahoittamat hankkeet sisällytetään EStG:n 34c §:n 5 momentissa, luettuna yhdessä valtiovarainministeriön ohjeen kanssa, tarkoitettuihin etuihin.

- 10 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan SEUT 4 artiklan 4 kohdasta, luettuna yhdessä SEUT 208 artiklan 1 kohdan toisen virkkeen ja SEUT 210 artiklan 1 kohdan ensimmäisen ja toisen virkkeen kanssa, ei seuraa tällaista oikeutta. Myös SEUT 4 artiklan 4 kohdassa täsmennetään nimenomaisesti, että vaikka unionin toimivalta kehitysyhteistyön alalla ulottuu toimien toteuttamiseen ja yhteisen politiikan harjoittamiseen, tämän toimivallan käyttäminen ei estä jäsenvaltioita käyttämästä omaa toimivaltaansa tällä alalla. Unionin ja jäsenvaltioiden kehitysyhteistyöpolitiikat täydentävät ja tukevat tältä osin toisiaan (SEUT 208 artiklan 1 kohdan toinen virke), ja SEUT 210 artiklan 1 kohdan ensimmäisen ja kolmannen virkkeen nojalla ne ovat velvollisia sovittamaan yhteen kehitysyhteistyöpolitiikkansa ja myötävaikuttamaan ohjelmien täytäntöönpanoon. Tämä ei kuitenkaan saisi johtaa siihen, että Saksaa kielletään toteuttamasta omia kehitysyhteistyöpoliittisia toimia Saksan ulkoisen talouspolitiikan edistämiseksi.
- 11 Afrikan, Karibian ja Tyynenmeren valtioiden ryhmän jäsenten sekä Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden välinen kumppanuussopimus, joka allekirjoitettiin Cotonoussa 23.6.2000 (EYVL 2000, L 317, s. 3), ei muuta tätä päätelmää. On kaukaa haettua, että Saksan lainsäätäjä olisi sopimuksen hyväksymistä koskevalla lailla voinut samaan aikaan päättää, että kyseiseen sopimukseen perustuvien pienhankkeiden muodossa toteutettava kehitysyhteistyö olisi tarkoituksenmukaista (myös) (Saksan) kansantalouteen liittyvistä syistä. Tämä johtuu jo siitä, että sopimukseen perustuvat toimet eivät ole Saksan kehitysyhteistyöpolitiikkaan nimenomaisesti liittyviä toimia, sillä vaikka Saksa osallistuuakin merkittävässä määrin Euroopan kehitysrahaston rahoitukseen, nämä varat tulevat viime kädessä Saksan talousarviosta ja niitä käytetään sitten epäsuorasti sopimuksen mukaisten toimien rahoittamiseen. Joka tapauksessa sopimuksen piiriin kuuluvassa kehitysapuhankkeessa työskentelevä mutta Saksassa asuva työntekijä ei todennäköisesti saa sopimuksen perusteella subjektiivista oikeutta siihen, että Saksa luopuu hänen työtulonsa verotuksesta.
- 12 Myöskään 28.2.2013 annetusta tuomiosta Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124) ei käy ilmi muuta. Unionin tuomioistuin on tosin katsonut kyseisessä tuomiossa, että SEUT 45 artiklaa (työntekijöiden vapaa liikkuvuus) on tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan tässä jäsenvaltiossa asuvan ja siellä yleisesti verovelvollisen työstä saama palkka vapautetaan tuloverosta, kun työnantaja on sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon, mutta sitä ei vapauteta, jos se on sijoittautunut johonkin toiseen jäsenvaltioon. Tästä ei kuitenkaan seuraa, että Saksa olisi velvollinen sisällyttämään vapautukseen unionin varoista rahoitetut hankkeet, koska nyt tarkasteltavassa

tapauksessa yksikään työntekijä tai työnantaja ei joudu huonompaan asemaan sen vuoksi, että hän tulee toisesta EU-maasta. Siltä osin kuin valtiovarainministeriön ohje on omiaan aiheuttamaan sen, että työntekijät eivät ota vastaan työtä työnantajalta, joka harjoittaa kehitysyhteistyöhanketta, jota tuetaan unionin varoista eikä kansallisista varoista, sillä ei rajoiteta työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevia perusvapauksia eikä palvelujen tarjoamisen vapautta.

TYÖASIAKIRJA