Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. MENGOZZI
fremsat den 30. april 2015 [1]

Sag C-241/14

Roman Bukovansky
mod
Finanzamt Lörrach

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Baden-Württemberg (Tyskland))

»Aftale mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer — forbindelse mellem aftalen og bilaterale aftaler vedrørende området dobbeltbeskatning — ligebehandling — forskelsbehandling på grundlag af nationalitet — statsborger i en medlemsstat i Den Europæiske Union — indtægter fra lønnet beskæftigelse oppebåret i denne medlemsstat — flytning af bopæl til Schweiz — supplerende beskatning«

1. Med den nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Baden-Württemberg (Tyskland) anmodes Domstolen om at fortolke en række bestemmelser i aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer, undertegnet i Luxembourg den 21. juni 1999 [2] (herefter »aftalen«), i forhold til en bestemmelse i den bilaterale overenskomst mellem Det Schweiziske Forbund og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter (herefter »den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz«) [3].

2. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om aftalen er til hinder for en bestemmelse i den nævnte bilaterale overenskomst om en form for såkaldt »supplerende beskatning« (»überdachende Besteuerung«), ifølge hvilken de tyske skattemyndigheder i en bestemt periode fortsat kan beskatte en fysisk person, som har flyttet sin bopæl til Schweiz, men som ikke har schweizisk statsborgerskab, og som i Tyskland har været fuldt skattepligtig i samlet set mindst fem år for så vidt angår de indtægter, der hidrører fra Tyskland.

3. Ud over spørgsmålene om denne skattemæssige behandlings forenelighed med aftalens principper rejser den foreliggende sag et vigtigt almengyldigt indledende spørgsmål, hvis behandling har givet anledning til meget forskellige synspunkter under proceduren. Domstolen skal nemlig fortolke rækkevidden af den artikel i aftalen, som regulerer forbindelserne mellem aftalen og bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster. I lyset af denne artikel skal Domstolen fastslå, hvorvidt det er aftalen eller en sådan bilateral overenskomst, der gælder, såfremt de indeholder indbyrdes uforenelige bestemmelser.

1 — Originalsprog: italiensk.

2 — EFT 2002 L 114, s. 6.

3 — Bundesgesetzblatt II fra 1972, s. 1022, som ændret senest ved ændringsprotokol af 12.3.2002 (Bundesgesetzblatt fra 2003, s. 68).

I – **Retsforskrifter**

A – *Aftalen*

4. Aftalen har ifølge sin artikel 1, litra a) og d), bl.a. til formål til fordel for statsborgerne i EU's medlemsstater og Det Schweiziske Forbund at indrømme ret til indrejse, ophold, adgang til en lønnet økonomisk aktivitet, etablering som selvstændig og ret til at blive boende på de kontraherendes parters område og at indrømme de samme leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår som dem, der indrømmes indenlandske statsborgere.

5. Aftalens artikel 2, der har overskriften »Ikke-forskelsbehandling«, bestemmer således: »Statsborgere i en af de kontraherende parter, som tager lovligt ophold på en anden kontraherende parts område, må ikke ved anvendelsen af og i overensstemmelse med bestemmelserne i bilag I, II og III til denne aftale udsættes for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.«

6. Stk. 2 i aftalens artikel 16, der har overskriften »Henvisning til fællesskabsretten«, er affattet således:

»Såfremt anvendelsen af denne aftale omfatter fællesskabsretlige begreber, skal der tages hensyn til EF-Domstolens relevante retspraksis forud for datoen for aftalens undertegnelse. Retspraksis efter datoen for aftalens undertegnelse vil blive meddelt Schweiz. For at sikre, at aftalen fungerer tilfredsstillende, fastlægger det blandede udvalg efter anmodning fra en af de kontraherende parter, hvilke virkninger den pågældende retspraksis vil have.«

7. Aftalens artikel 21, der har overskriften »Forbindelse med bilaterale aftaler vedrørende området dobbeltbeskatning«, fastsætter i stk. 1 og 2:

»1. Bestemmelserne vedrørende dobbeltbeskatning i de bilaterale aftaler mellem Schweiz og Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater berøres ikke af bestemmelserne i denne aftale. Især må bestemmelserne i denne aftale ikke berøre den definition af grænsearbejdere, der er fastsat i aftalerne om dobbeltbeskatning.

2. Intet i denne aftale må fortolkes således, at de kontraherende parter ved anvendelsen af de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning hindres i at sondre mellem skattepligtige, der ikke befinder sig i samme situation, særlig hvad angår bopæl.«

8. Aftalens artikel 22 vedrører »Forbindelse med bilaterale aftaler vedrørende andre områder end socialsikring og dobbeltbeskatning« og bestemmer:

»1. Uanset bestemmelserne i artikel 20 og 21 berører denne aftale ikke de aftaler, der er bindende for Schweiz på den ene side og en eller flere af Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater på den anden side, såsom aftaler vedrørende enkeltpersoner, erhvervsdrivende, grænseoverskridende samarbejde eller mindre grænsetrafik i det omfang, de […] er forenelige med denne aftale.

2. Hvis bestemmelserne i nævnte aftaler og i denne aftale er uforenelige, gælder bestemmelserne i denne aftale.«

9. Aftalens bilag I omhandler den frie bevægelighed for personer, og dette bilags kapitel II indeholder bestemmelser vedrørende lønmodtagere. Artikel 7, stk. 1, i bilag I indeholder definitionen af »lønnet grænsearbejder«. I medfør af denne bestemmelse er »[e]n lønnet grænsearbejder […] en statsborger i en kontraherende part, der har bopæl på en kontraherende parts område og udøver en lønnet aktivitet på den anden kontraherende parts område, idet han i princippet vender tilbage til sin bopæl hver dag eller mindst én gang om ugen«.

10. Artikel 9 med overskriften »Ligebehandling« i bilag I bestemmer:

»1. En lønmodtager, der er statsborger i en kontraherende part, må ikke på grund af sin nationalitet behandles anderledes på den anden kontraherende parts område end indenlandske lønmodtagere med hensyn til beskæftigelses- og arbejdsvilkår, navnlig for så vidt angår aflønning, afskedigelse og, i tilfælde af arbejdsløshed, genoptagelse af beskæftigelse i faget eller genansættelse.

2. Lønmodtageren og dennes familiemedlemmer som fastsat i artikel 3 i dette bilag nyder samme skattemæssige og sociale fordele som indenlandske lønmodtagere og disses familiemedlemmer.«

B – *Den bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Det Schweiziske Forbund og Forbundsrepublikken Tyskland*

11. Den 11. august 1971 undertegnede Det Schweiziske Forbund og Forbundsrepublikken Tyskland den nævnte bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz, som trådte i kraft den 29. december 1972.

12. Artikel 15a i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz vedrører beskatning af grænsearbejdere. Artiklens stk. 1 bestemmer, at »løn og tilsvarende vederlag, som en grænsearbejder oppebærer for lønnet beskæftigelse, beskattes i den stat, hvor grænsearbejderen er bosat. Som kompensation herfor kan den kontraherende stat, hvor beskæftigelsen udøves, pålægge disse vederlag en kildebeskatning. Denne skat må ikke overskride 4,5% af bruttovederlaget, såfremt bopælsadressen bevises i en officiel attest fra de kompetente skattemyndigheder i den kontraherende stat, hvor den skattepligtige er bosat. Bestemmelserne i artikel 4, stk. 4, finder fortsat anvendelse«.

13. Artikel 4, stk. 4, i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz foreskriver en form for supplerende beskatning til fordel for Forbundsrepublikken Tyskland. Ifølge denne bestemmelse kan Forbundsrepublikken Tyskland beskatte en i Schweiz bosat fysisk person, der ikke har schweizisk statsborgerskab, og som i Tyskland har været fuldt skattepligtig i samlet set mindst fem år, for så vidt angår de indtægter, der hidrører fra Forbundsrepublikken Tyskland, og de aktiver, der befinder sig i Forbundsrepublikken Tyskland, uanset overenskomstens øvrige bestemmelser. Denne beskatningskompetence kan udøves det år, hvor den fulde skattepligt er endeligt ophørt og de efterfølgende fem år. I medfør af den nævnte bilaterale overenskomst berøres beskatning i Schweiz af disse indtægter eller aktiver ikke. Ved analog anvendelse af de tyske bestemmelser om hensyntagen til udenlandske skatter tager Forbundsrepublikken Tyskland imidlertid hensyn til den i Schweiz opkrævede skat på disse indkomster eller aktiver i overensstemmelse med den bilaterale overenskomst ved opgørelse af den i Tyskland opkrævede skat på samme indkomster eller aktiver.

C – *Tysk ret*

14. I medfør af § 1, stk. 1 og 4, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat, herefter »EStG«) [4] er fysiske personer med bopæl eller fast opholdssted i Tyskland fuldt indkomstskattepligtige, hvorimod fysiske personer uden bopæl eller fast opholdssted i denne medlemsstat alene er begrænset indkomstskattepligtige af indtægter oppebåret i Tyskland som omhandlet i EStG's § 49.

15. I henhold til EStG's § 49, stk. 1, nr. 4, litra a), er indtægter oppebåret i Tyskland indtægter fra lønnet beskæftigelse udøvet i Tyskland.

4 — I den affattelse, som blev offentliggjort den 19.10.2002 (BGB1. 2002 I, s. 4212), som ændret den 20.12.2007 (BGB1. 2007 I, s. 3150).

II – **Faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne for den nationale retsinstans og det præjudicielle spørgsmål**

16. Roman Bukovansky, sagsøger ved den forelæggende ret, har tysk og tjekkisk statsborgerskab.

17. I perioden inden 2006 var Roman Bukovansky ansat i en række selskaber i Schweiz, som henhører under en schweizisk lægemiddelkoncern. Han havde dog bopæl og var indkomstskattepligtig i Tyskland.

18. I marts 2006 blev Roman Bukovansky ansat i et i tysk datterselskab i samme schweiziske lægemiddelkoncern. I juni samme år blev han udnævnt til direktør (Geschaftsführer) i selskabet.

19. I august 2008 var Roman Bukovansky fortsat ansat i det nævnte tyske datterselskab, men flyttede til Basel i Schweiz. Efter flytningen havde Roman Bukovansky således hverken bopæl eller fast opholdssted i Tyskland. Det er konstateret, at Roman Bukovansky regelmæssigt vendte tilbage fra sit beskæftigelsessted i Tyskland til sin bopæl i Schweiz.

20. I sin selvangivelse indgivet til de tyske skattemyndigheder for året 2008 gik Roman Bukovansky ud fra, at han i perioden fra august til december dette år – dvs. efter sin flytning til Schweiz – skulle betragtes som (såkaldt »omvendt«) grænsearbejder som omhandlet i artikel 15a, stk. 1, i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz. Han var således af den opfattelse, at hans lønindtægter ved anvendelse af denne bestemmelse fra og med august 2008 skulle beskattes i den kontraherende stat, hvor han var bosat, dvs. Schweiz, henset til, at arbejdsgiveren indeholdt 4,5% af sagsøgerens bruttovederlag som lønindkomstskat og indbetalte den til de tyske skattemyndigheder i henhold til samme bestemmelse i den nævnte bilaterale overenskomst.

21. Finanzamt Lörrach tiltrådte derimod ikke Roman Bukovanskys opfattelse i sin indkomstskatteansættelse og beskattede de pågældende indtægter i Tyskland for hele det omtvistede år. De tyske skattemyndigheder fandt, at Roman Bukovansky var begrænset indkomstskattepligtig i henhold til EStG's § 1, stk. 4, sammenholdt med EStG's § 49, stk. 1, nr. 4, litra a), men at hans indtægter skulle indkomstbeskattes i Tyskland ved anvendelsen af reglen om supplerende beskatning i artikel 4, stk. 4, i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz.

22. Som følge af Roman Bukovanskys administrative klage blev der ved opgørelse af den skattepligtige indkomst i Tyskland taget højde for den indkomstskat, som vedkommende havde betalt til de schweiziske skattemyndigheder.

23. I sit søgsmål ved den forelæggende ret, som Finanzamt Lörrach har påstået forkastet, har Roman Bukovansky gjort gældende, at hans indtægter fra lønnet beskæftigelse fra og med august 2008 alene skal indkomstbeskattes i Schweiz på grundlag af hans egenskab af omvendt grænsearbejder. Betingelserne for, at han skal undergives supplerende beskatning som omhandlet i artikel 4, stk. 4, i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz, er derimod ikke opfyldt.

24. I forelæggelsesafgørelsen rejser Finanzgericht Baden-Württemberg tvivl med hensyn til foreneligheden mellem denne bestemmelse i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz og en række bestemmelser i aftalen. Den forelæggende ret finder for det første, at den supplerende beskatning udgør en diskriminerende skattemæssig behandling i strid med ligebehandlingsprincippet i artikel 9 i aftalens bilag og i kraft heraf en hindring for den frie bevægelighed. For det andet er artikel 4, stk. 4, i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz i strid med forbuddet mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet i aftalens artikel 2.

25. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at aftalens artikel 21, stk. 1, ikke er til hinder for, at bestemmelserne om supplerende beskatning i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz ikke anvendes. På trods af denne artikel må bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomster imidlertid heller ikke stride mod forpligtelserne som følge af de grundlæggende friheder, der er sikret ved aftalen, og navnlig eksempelvis forbuddet mod forskelsbehandling.

26. På baggrund af disse betragtninger har den forelæggende ret ved afgørelse af 19. december 2013 fundet det nødvendigt at udsætte sagen og forelægge følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»Skal bestemmelserne i aftalen […], herunder navnlig aftalens præambel, artikel 1, 2, 21, samt artikel 7 og 9 i aftalens bilag I, fortolkes således, at den ikke tillader, at en arbejdstager, der er flyttet fra Tyskland til Schweiz, som ikke har schweizisk statsborgerskab, og som efter flytningen til Schweiz betragtes som en såkaldt omvendt grænsearbejder som omhandlet [i] artikel 15a, stk. 1, i [den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz], undergives tysk beskatning efter artikel 4, stk. 4,[i][den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz], sammenholdt med [overenskomstens] artikel 15a, stk. 1, fjerde punktum?«

III – **Sagen for Domstolen**

27. Forelæggelsesafgørelsen indgik til Justitskontoret den 16. maj 2014. Roman Bukovansky, Finanzamt Lörrach, den svenske, den tyske og Det Forenede Kongeriges regering samt Europa-Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg. Under retsmødet den 26. februar 2015 har Roman Bukovansky, Finanzamt Lörrach, den tyske regering og Kommissionen afgivet indlæg.

IV – **Retlig analyse**

28. Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om de relevante bestemmelser i aftalen skal fortolkes således, at de er til hinder for en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Det Schweiziske Forbund og en medlemsstat om en form for supplerende beskatning, ifølge hvilken skattemyndighederne i denne medlemsstat hvad angår indtægter, der hidrører fra denne medlemsstat, fortsat kan indkomstbeskatte en arbejdstager, der efter aftalen betragtes som såkaldt »omvendt« grænsearbejder, der er flyttet til Schweiz, men som ikke har schweizisk statsborgerskab, og som i den omhandlede medlemsstat inden flytningen til Schweiz har været indkomstbeskattet i samlet set mindst fem år med hensyn til det år, hvor vedkommende er flyttet, og de efterfølgende fem år.

A – *Generelle betragtninger*

29. Idet det lægges til grund, at Domstolens kompetence til at fortolke aftalen nu er ubestridt[5], forudsætter besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål, at aftalen finder anvendelse på en situation som Roman Bukovanskys.

5 — Jf. eksempelvis domme Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) og Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

30. I denne forbindelse skal det bemærkes, at den omstændighed, at Roman Bukovansky har tysk statsborgerskab og over for sit oprindelsesland, dvs. Tyskland, har påberåbt sig rettigheder knyttet til sin frie bevægelighed, ikke er til hinder for aftalens anvendelse. Selv om Roman Bukovansky også er tjekkisk statsborger, er det ifølge fast retspraksis nemlig muligt under visse omstændigheder og alt efter, hvilke bestemmelser der finder anvendelse, for statsborgere i en kontraherende part at påberåbe sig rettigheder på grundlag af aftalen også over for deres eget land [6].

31. Med hensyn til de faktiske omstændigheder i hovedsagen og de relevante bestemmelser i aftalen skal det bemærkes, at såvel aftalens artikel 2 som artikel 7, stk. 1, i aftalens bilag I i lyset af deres ordlyd finder anvendelse på Roman Bukovanskys situation.

32. Hvad angår anvendelsen af aftalens artikel 2 skal det bemærkes, at Roman Bukovansky er statsborger i en »kontraherende part«, nemlig Forbundsrepublikken Tyskland, og lovligt opholder sig på en anden kontraherende parts område, nemlig i Det Schweiziske Forbund. I overensstemmelse med denne artikel må han således ikke udsættes for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

33. Endelig skal det for så vidt angår anvendelsen af artikel 7, stk. 1, i aftalens bilag I bemærkes, at Roman Bukovansky »har bopæl på en kontraherende parts område«, i den foreliggende sag i Det Schweiziske Forbund, og udøver en lønnet aktivitet »på den anden kontraherende parts område«, dvs. i Forbundsrepublikken Tyskland. Da det er ubestridt, at Roman Bukovansky i den omstridte periode regelmæssigt vendte tilbage fra sit beskæftigelsessted til sin bopæl, skal han efter artikel 7, stk. 1, i aftalens bilag I [7] betragtes som »lønnet grænsearbejder« .

34. I lyset af disse betragtninger skal det konkluderes, at Roman Bukovanskys situation er omfattet af aftalens anvendelsesområde.

B – *Forbindelserne mellem aftalen og bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster*

35. Inden behandlingen af de af den forelæggende ret rejste tvivl med hensyn til, hvorvidt bestemmelsen i artikel 4, stk. 4, i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz er forenelig med de relevante bestemmelser i aftalen, skal det indledende spørgsmål om forbindelserne mellem aftalen og bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster behandles. Til dette formål er det nødvendigt at fastlægge rækkevidden af bestemmelsen i aftalens artikel 21, stk. 1, ifølge hvilken bestemmelserne vedrørende dobbeltbeskatning i de bilaterale aftaler mellem Schweiz og EU's medlemsstater »ikke berøres« af bestemmelserne i aftalen.

36. Under proceduren er der blevet fremsat meget forskellige synspunkter vedrørende dette spørgsmål, som Domstolen så vidt vides endnu ikke har haft lejlighed til at vurdere.

37. På den ene side finder den forelæggende ret på trods af ordlyden i aftalens artikel 21, stk. 1, at aftalen gælder i tilfælde af uforenelighed mellem bestemmelserne i en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst og dem i aftalen. I særdeleshed må bestemmelserne i sådanne overenskomster heller ikke stride mod det EU-retlige forbud mod forskelsbehandling.

38. I samme retning finder Kommissionen, at aftalens artikel 21, stk. 1, ikke er til hinder for en kontrol af, om den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz er forenelig med aftalens bestemmelser. Denne bestemmelse begrænser sig efter Kommissionens opfattelse til at præcisere, at det påhviler de kontraherende stater i en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst at fastlægge

6 — Jf. domme Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, præmis 27-34) og Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 33).

7 — Hvad angår anvendelsen af begrebet »selvstændig grænsearbejder« i artikel 13 i aftalens bilag I henvises i samme retning til dom Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 34-40).

rækkevidden og fordelingen af deres beskatningskompetence. Ifølge Domstolens praksis er medlemsstaterne ved fastlæggelsen af deres beskatningsmetoder imidlertid forpligtet til at overholde den frie bevægelighed som fastlagt i aftalen [8]. Aftalens artikel 21, stk. 1, fritager dem ikke for denne pligt [9].

39. Under retsmødet har Kommissionen endvidere gjort gældende, at såfremt undtagelsen i aftalens artikel 21, stk. 1, fortolkes således, at en medlemsstat i en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst kan indføre en bestemmelse, som medfører en åbenbar forskelsbehandling eller en åbenbar tilsidesættelse af de friheder, der er sikret ved aftalen, mister aftalen helt sin effektive virkning. Kommissionen mener således, at bestemmelsens formål og den systematiske fortolkning af aftalens artikel 21, stk. 1, taler mod en fortolkning, hvorefter bestemmelsen indrømmer en generel undtagelse fra aftalens anvendelse med hensyn til alle bestemmelser i bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster.

40. På den anden side har den svenske regering fremsat et diametralt modsat synspunkt, som den tyske regering under retsmødet udtrykkeligt har tilsluttet sig. Efter disse regeringers opfattelse udgør aftalens artikel 21, stk. 1, en ubetinget undtagelse fra aftalens anvendelse. Det følger heraf, at hverken aftalens bestemmelser eller de EU-retlige rettigheder og forpligtelser gælder inden for anvendelsesområdet for denne undtagelse. Med andre ord finder bestemmelserne i bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster anvendelse, som om aftalen ikke eksisterede. De rettigheder og forpligtelser, der følger af aftalen, kan derfor ikke påvirke bestemmelserne i disse bilaterale overenskomster.

41. I praksis kan de to foreslåede fortolkninger af rækkevidden af aftalens artikel 21, stk. 1, have forskellige konsekvenser i den foreliggende sag. Hvis man anlægger den af den forelæggende ret og Kommissionen foreslåede fortolkning, bliver det nemlig nødvendigt at vurdere, hvorvidt bestemmelsen om supplerende beskatning i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz er forenelig med aftalens bestemmelser. Hvis man derimod anlægger den af den svenske og den tyske regering foreslåede fortolkning, er denne analyse ikke nødvendig, og selv i tilfælde af uforenelighed mellem den omhandlede bestemmelse i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz og aftalen, berøres anvendelsen af den omhandlede bestemmelse ikke.

42. Det skal indledningsvis bemærkes, at aftalen i sin egenskab af international aftale i henhold til artikel 31 i Wienerkonventionen om traktatretten [10] skal fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges aftalens udtryk i deres sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål [11].

43. Set ud fra en ordret analyse forekommer det mig utvivlsomt, at aftalens artikel 21, stk. 1, første punktum, gennem udtrykket »berører ikke« udtrykkeligt fastsætter en undtagelse fra aftalens egen anvendelse med hensyn til bestemmelser i bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Schweiz og EU's medlemsstater. Det fremgår af bestemmelsens formulering, at undtagelsen er almengyldig og ubetinget. Den er således ikke undergivet yderligere krav end det, at der er tale om en bestemmelse vedrørende området dobbeltbeskatning. Andet punktum i samme stykke omhandler det specifikke spørgsmål om definitionen af »grænsearbejder«, men som det klart fremgår af brugen af udtrykket »især«, udgør dette udelukkende en eksemplifikation af undtagelsen i første punktum og berører ikke bestemmelsens almengyldige rækkevidde.

8 — Kommissionen har henvist til den faste retspraksis, som nævnes i præmis 50 og 51 i dom Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Dette er tilsyneladende den fortolkning af aftalens artikel 21, stk. 1, som også den schweiziske forbundsdomstol har anlagt. Jf. dom af 26.1.2010, sag 2C_319/2009 og 2C_321/2009, præmis 14.1. Dommen er tilgængelig på webstedet http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (sidst konsulteret den 26.3.2015).

10 — Konvention undertegnet den 23.5.1969 i Wien, *United Nations Treaty Series*, bind 1155, s. 331.

11 — Jf. dom Hengartner og Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

44. Set ud fra en kontekstuel analyse skal det bemærkes, at aftalens artikel 21, der har overskriften »Forbindelse med bilaterale aftaler vedrørende området dobbeltbeskatning«, efterfølges af artikel 22, der også indeholder en almengyldig bestemmelse om forbindelserne »med bilaterale aftaler vedrørende andre områder end socialsikring og dobbeltbeskatning« [12]. I modsætning til aftalens artikel 21, stk. 1, bestemmer artikel 22, at aftalen *ikke* berører bilaterale aftaler *på andre områder end* dobbeltbeskatning, men kun »i det omfang, de […] er forenelige med denne aftale«. Endvidere specificerer artikel 22, stk. 2, udtrykkeligt, at »[h]vis bestemmelserne i nævnte aftaler og denne aftale er uforenelige, gælder bestemmelserne i denne aftale«.

45. Det må konstateres, at aftalens artikel 21 ikke indeholder nogen bestemmelse af en karakter, som udtrykkeligt giver aftalen forrang for bilaterale aftaler vedrørende området dobbeltbeskatning.

46. I lyset af ordlyden i aftalens artikel 21, stk. 1, første punktum, og den åbenbare forskel mellem ordlyden i denne bestemmelse og den i aftalens artikel 22 kan man efter min opfattelse rimeligvis konstatere, at såfremt aftalens kontraherende parter havde ønsket at give aftalen forrang for bestemmelserne i bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster, ville de udtrykkeligt have fastlagt dette på tilsvarende måde som i aftalens artikel 22 med hensyn til andre typer af bilaterale aftaler. Idet ingen sådan klausul er indført, er det plausibelt at antage, at parterne havde til hensigt at fastlægge en almengyldig og ubetinget undtagelse fra aftalens anvendelsesområde med hensyn til bestemmelserne i bilaterale aftaler vedrørende området dobbeltbeskatning [13].

47. En sådan fortolkning af aftalens artikel 21, stk. 1, skal i øvrigt vurderes i lyset af andre relevante bestemmelser i aftalen. I særdeleshed har Kommissionen under retsmødet ganske vist anerkendt forskellene mellem ordlyden i aftalens artikel 21 og 22, men fremhævet, at bestemmelsen i aftalens artikel 21, stk. 2, risikerer at miste sin effektive virkning, såfremt man anlægger den ovenfor i punkt 46 foreslåede fortolkning af bestemmelsen.

48. Imidlertid må ingen bestemmelse i aftalen i medfør af dens artikel 21, stk. 2, fortolkes således, at de kontraherende parter ved anvendelsen af de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning hindres i at sondre mellem skattepligtige, der ikke befinder sig i en sammenlignelig situation, særlig hvad angår bopæl. I denne forbindelse har Domstolen i Ettwein-dommen fastslået, at denne bestemmelse tillader en forskellig behandling på skatteområdet af hjemmehørende skattepligtige og ikke-hjemmehørende skattepligtige, men kun når de ikke befinder sig i en sammenlignelig situation [14].

49. I modsætning til Kommissionen finder jeg i øvrigt, at aftalens artikel 21, stk. 2, ikke udgør en specifikation af artiklens stk. 1. I denne forbindelse må det konstateres, at bestemmelsen i artikel 21, stk. 2, omhandler de kontraherende parters skattelovgivning, hvorimod artiklens stk. 1 vedrører bilaterale aftaler mellem Det Schweiziske Forbund og EU's medlemsstater.

50. Det skal i denne forbindelse fremhæves, at undtagelsen i aftalens artikel 21, stk. 1, ikke tillader, at en medlemsstat eller Det Schweiziske Forbund på egen hånd indfører diskriminerende foranstaltninger i den nationale lovgivning, som er i strid med aftalens bestemmelser. Denne bestemmelse berører ikke den mulighed, at en medlemsstat og Det Schweiziske Forbund *gennem overenskomst*, og navnlig i en bilateral dobbeltbeskatningsaftale, fastsætter skattemæssige foranstaltninger, som ikke er forenelige med aftalen. En eventuel bestemmelse, som er i strid med aftalen, skal således altid være resultatet af en eventuel overenskomst mellem en medlemsstat og Det Schweiziske Forbund.

12 — Forbindelserne med bilaterale aftaler vedrørende området socialsikring reguleres af aftalens artikel 20, ifølge hvilken disse suspenderes fra denne aftales ikrafttræden, for så vidt som samme emne er omfattet af denne aftale.

13 — Det skal bemærkes, at det fremgår af ordlyden i aftalens artikel 21, stk. 1, første punktum, at den tidsmæssige rækkevidde af denne undtagelse ikke er afgrænset til bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster, som allerede var indgået ved aftalens ikrafttræden, men også omfatter senere indgåede overenskomster.

14 — Jf. dom Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 45).

51. På denne baggrund er jeg ikke enig i Kommissionens argument om, at aftalen helt mister sin effektive virkning, såfremt man anlægger den ovenfor i punkt 46 foreslåede fortolkning af aftalens artikel 21, stk. 1. Som afklaret i foregående punkt er anvendelsesområdet for undtagelsen – der som sådan skal fortolkes strengt [15] – udelukkende afgrænset til skattemæssige overenskomstbestemmelser i bilaterale dobbeltbeskatningsaftaler. Med hensyn til enhver anden type bestemmelser gælder aftalen fuldt ud.

52. I denne sammenhæng kan det i øvrigt bemærkes, at det ganske vist af andet afsnit i aftalens præambel fremgår, at de kontraherende parter var »besluttede på at gennemføre fri bevægelighed for personer mellem sig på grundlag af de bestemmelser, der gælder i De[n] Europæiske [Union]« [16], men at Domstolen har fremhævet, at denne vilje til at fremme den frie bevægelighed for personer mellem Unionen og Det Schweiziske Forbund adskiller sig fra ånden i og formålet med de frie bevægeligheder, der er fastsat i traktaterne inden for rammerne af det indre marked, der er etableret mellem EU's medlemsstater. Aftalen har til formål at styrke båndene mellem de kontraherende parter uden udsigt til at udvide anvendelsen af de samlede grundlæggende friheder til at omfatte Det Schweiziske Forbund [17].

53. Det er i lyset af denne karakterisering af aftalen, som afklaret af Domstolen, at man kan forstå afgrænsningen af rækkevidden for den af Kommissionen nævnte retspraksis som gengivet ovenfor i punkt 38, ifølge hvilken medlemsstaterne ved fastlæggelsen af deres beskatningsmetoder er forpligtet til at overholde de frie bevægeligheder, der er sikret ved EUF-traktaten [18]. Dette EU-retlige princip gælder inden for aftalens anvendelsesområde, men fraviges for så vidt angår det område, hvor de kontraherende parter har besluttet, at aftalen ikke skal finde anvendelse, og navnlig med hensyn til overenskomstbestemmelser om dobbeltbeskatning.

54. Sammenfattende fremgår det efter min opfattelse af de ovenstående betragtninger, at det præjudicielle spørgsmål fra den forelæggende ret skal besvares med, at aftalen i lyset af sin artikel 21, stk. 1, ikke er til hinder for en bestemmelse såsom den i artikel 4, stk. 4, i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz.

55. Jeg anfører derfor kun de følgende bemærkninger for det tilfælde, at Domstolen ikke anlægger den af mig foreslåede fortolkning af aftalens artikel 21, stk. 1, og finder det nødvendigt at vurdere, hvorvidt bestemmelsen i artikel 4, stk. 4, i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz er forenelig med de relevante bestemmelser i aftalen.

C – *Foreneligheden mellem aftalen og bestemmelsen om supplerende beskatning*

56. Den forelæggende ret anfører, at supplerende beskatning som omhandlet i artikel 4, stk. 4, i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz kan være uforenelig med aftalen, henset til to aspekter.

57. For det første udgør den supplerende beskatning efter den forelæggende rets opfattelse en diskriminerende skattemæssig behandling, der er i strid med artikel 9 i aftalens bilag I. Roman Bukovansky befinder sig over for Forbundsrepublikken Tyskland i en situation, som er sammenlignelig med situationen for en arbejdstager med schweizisk statsborgerskab og beskæftigelse i Tyskland, der er flyttet til Schweiz. Han kan således påberåbe sig artikel 9, stk. 2, i aftalens bilag I med henblik på at opnå samme skattefordele som en schweizisk arbejdstager i samme situation. Han kan med andre ord

15 — Jf. i denne retning domme Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, præmis 24) og Pfeiffer m.fl. (C-397/01, EU:C:2004:584, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

16 — Jf. dom Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, præmis 27).

17 — Jf. i denne retning dom Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, præmis 26-29).

18 — Jf. også punkt 63 nedenfor.

kræve, at han ikke undergives supplerende beskatning. Denne diskriminerende skattemæssige behandling udgør en hindring for den frie bevægelighed, fordi den gør det mindre attraktivt for arbejdstagere uden schweizisk statsborgerskab at flytte til Schweiz, hvilket er til hinder for det med aftalen forfulgte mål om fortsat at varetage den frie bevægelighed.

58. For det andet finder den forelæggende ret, at artikel 4, stk. 4, i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz også er i strid med forbuddet mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet i aftalens artikel 2. Den forelæggende ret bemærker, at tilpasningen af beskatningen til det højere tyske indkomstskatteniveau ikke anvendes, såfremt den person, der er flyttet til Schweiz, har schweizisk statsborgerskab. Såfremt Roman Bukovansky i stedet havde haft schweizisk statsborgerskab, ville han i den foreliggende sag ikke have været undergivet supplerende beskatning, heller ikke selv om hans private og erhvervsmæssige liv havde været nøjagtigt det samme.

59. For at fjerne den forelæggende rets tvivl finder jeg det hensigtsmæssigt at redegøre for en række principper, som Domstolen har fastslået vedrørende forbindelsen mellem dobbeltbeskatningsoverenskomster og de grundlæggende friheder, der er sikret ved EUF-traktaten.

60. I denne forbindelse vil jeg indledningsvis erindre om, at medlemsstaterne efter fast retspraksis fortsat er kompetente til gennem overenskomst eller på egen hånd at fastlægge kriterierne for fordelingen af beskatningskompetencen med henblik på at undgå dobbeltbeskatning [19], i givet fald gennem indgåelse af overenskomster. Det tilkommer medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger for at undgå dobbeltbeskatning ved bl.a. at anvende de kriterier, som følges i international beskatningspraksis [20].

61. I denne sammenhæng har medlemsstaterne frihed til i disse bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen [21]. Den omstændighed, at de kontraherende parter i en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst vælger disse tilknytningsmomenter, kan som sådan ikke udgøre en forskelsbehandling, som er i strid med de i EUF-traktaten fastlagte grundlæggende friheder [22].

62. Det fremgår endvidere af retspraksis, dels at medlemsstaterne kan aftale, at en skattepligtig beskattes i begge medlemsstater, dels at ugunstige virkninger, som kan følge af, at to forskellige medlemsstater udøver deres beskatningskompetence sideløbende med hinanden, i det omfang en sådan udøvelse ikke udgør forskelsbehandling, ikke udgør hindringer, som er forbudt i henhold til EUF-traktaten [23]. Heraf følger, at en medlemsstat i henhold til EU-retten ikke har pligt til at forhindre de eventuelle ugunstige virkninger ved, at medlemsstaterne parallelt udøver deres beskatningskompetence [24].

63. Ifølge fast retspraksis giver fordelingen af beskatningskompetencen imidlertid ikke medlemsstaterne mulighed for at anvende foranstaltninger, der er i strid med de ved EUF-traktaten sikrede former for fri bevægelighed [25]. Særligt med hensyn til udøvelsen af den beskatningskompetence, der er fordelt på denne måde inden for rammerne af bilaterale

19 — Jf. i særdeleshed domme Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, præmis 57), de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 93), Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, præmis 49), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 48) og Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, præmis 32).

20 — Dom Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

21 — Jf. bl.a. domme de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 94), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 48) samt Imfeld og Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 42).

22 — Jf. dom Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 53).

23 — Dom Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, præmis 27 og 34).

24 — Domme Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, præmis 34), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, præmis 27 og 28) og Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, præmis 170).

25 — Jf. dom Imfeld og Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, er medlemsstaterne nemlig forpligtet til at overholde EU-reglerne, og de skal nærmere bestemt overholde princippet om national behandling af andre medlemsstaters statsborgere og af egne statsborgere, der har gjort brug af de friheder, der er sikret ved traktaten [26].

64. Det er i lyset af disse principper, som alle direkte eller indirekte kan udledes af den retspraksis, der ligger forud for aftalens ikrafttræden [27], at den forelæggende rets tvivl skal analyseres.

1. Tilsidesættelsen af artikel 9 i aftalens bilag I og hindringen for den frie bevægelighed

65. Den forelæggende ret baserer udtrykkeligt sin analyse på Domstolens praksis, hvorefter den frie bevægelighed for personer, som de kontraherende parter ifølge andet afsnit i aftalens præambel er besluttede på at gennemføre mellem sig på grundlag af de bestemmelser, der gælder i Unionen, hindres, såfremt en statsborger i en kontraherende part stilles ringere i sit oprindelsesland alene på grund af, at vedkommende har udøvet sin ret til fri bevægelighed [28].

66. Som bemærket af flere intervenienter må det imidlertid konstateres, at ingen elementer i sagsakterne angiver, at bestemmelsen om supplerende beskatning medfører en ugunstigere skattemæssig behandling i oprindelseslandet, dvs. Tyskland, for en person som Roman Bukovansky, der har udøvet sin ret til fri bevægelighed ved at flytte til Schweiz. For en person i Roman Bukovanskys situation indebærer anvendelsen af den supplerende beskatning, at han det indeværende år og i en periode på fem år efter flytningen beskattes til samme sats som en arbejdstager i samme situation, der er hjemmehørende i Tyskland. Ved anvendelsen af denne bestemmelse opnår Roman Bukovansky efter flytningen til Schweiz med andre ord ikke en fordelagtigere skattemæssig behandling i Schweiz, men fortsætter med at blive beskattet med den sats, som han blev beskattet med i Tyskland.

67. Jeg er således af den opfattelse, at en bestemmelse såsom den i artikel 4, stk. 4, i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz alene afspejler vilkårene i overenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Det Schweiziske Forbund hvad angår den indbyrdes fordeling af beskatningskompetencen mellem disse stater. Det fremgår nemlig af overenskomstens artikel 15a, at de to omhandlede stater har besluttet, at beskatningskompetencen med hensyn til en omvendt grænsearbejder såsom Roman Bukovansky påhviler bopælsstaten, i den foreliggende sag Schweiz. I medfør af overenskomstens artikel 4, stk. 4, har Forbundsrepublikken Tyskland imidlertid fortsat beskatningskompetence med hensyn til en person uden schweizisk statsborgerskab, som i Tyskland har været fuldt skattepligtig i mindst fem år, og som fortsat oppebærer indkomster i Tyskland, i en bestemt periode og op til den fastlagte indkomstskattesats.

68. For det første udgør den forudgående bopælsstat [29], som ifølge den omtvistede bestemmelse begrunder anvendelsen af den supplerende beskatning, i denne sammenhæng et lovligt tilknytningsmoment med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

69. For det andet fremgår det af den ovenfor i punkt 61 og 63 nævnte retspraksis, at medlemsstaterne i forbindelse med anvendelse af disse momenter skal overholde princippet om national behandling for så vidt angår egne statsborgere, der har gjort brug af de friheder, der er sikret ved traktaten – hvilket som anført ovenfor i punkt 66 forekommer mig at være tilfældet i den foreliggende sag - men at de imidlertid i henhold til EU-retten ikke har pligt til at forhindre de eventuelle ugunstige virkninger ved, at medlemsstaterne parallelt udøver deres beskatningskompetence.

26 — Jf. domme de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, præmis 94) og Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 51).

27 — Jf. aftalens artikel 16, stk. 2, og punkt 6 ovenfor.

28 — Jf. domme Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, præmis 27 og 28) og Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 51).

29 — Ifølge tysk lovgivning afgør bopælskriteriet, om en person er fuldt indkomstskattepligtig. Jf. punkt 14 ovenfor.

70. I Weigel-dommen [30] har Domstolen i højere grad fremhævet, at EU-retten ikke garanterer en arbejdstager, at overflytningen af hans virksomhed til en anden medlemsstat end den, hvor han indtil da havde bopæl, har neutrale virkninger med hensyn til skatter. På grund af forskellene i medlemsstaternes lovgivninger på dette område kan en sådan overflytning alt efter omstændighederne være mere eller mindre fordelagtig eller ufordelagtig for arbejdstageren. Det følger heraf, at den omstændighed, at den pågældende arbejdstager eventuelt stilles ringere i forhold til den situation, hvorunder han forud for overflytningen udøvede sin virksomhed, i princippet ikke er i strid med artikel 45 TEUF, såfremt denne lovgivning ikke stiller denne arbejdstager ringere i forhold til dem, som allerede tidligere var omfattet af den [31].

71. Ifølge denne retspraksis, og i modsætning til den forelæggende rets betragtninger, har Forbundsrepublikken Tyskland ikke pligt til at sikre en arbejdstager i Roman Bukovanskys situation samme behandling som en arbejdstager med schweizisk statsborgerskab og beskæftigelse i Tyskland, der er flyttet til Schweiz, og som i henhold til overenskomsten beskattes i Schweiz. Den forskellige behandling af en sådan schweizisk arbejdstager og Roman Bukovansky er alene resultatet af fordelingen af beskatningskompetencen mellem de kontraherende stater. Såfremt ingen elementer angiver, at den supplerende beskatning medfører forskelsbehandling i forhold til en arbejdstager, der er hjemmehørende og fuldt indkomstskattepligtig i Tyskland, skal det konkluderes, at denne skattemæssige behandling ikke udgør en hindring for den frie bevægelighed [32].

72. Hvad angår i særdeleshed den forelæggende rets henvisning til artikel 9 i aftalens bilag I skal det for det første bemærkes, at Domstolen har fastslået, at artiklens stk. 1 alene omhandler det mulige tilfælde af en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet i et tilfælde, hvor en statsborger fra en kontraherende part befinder sig på den anden kontraherende parts område [33].

73. Af de for Domstolen fremlagte faktiske omstændigheder kan det udledes, at Roman Bukovansky er statsborger i Tyskland og i det omtvistede år, dvs. 2008, var ansat i Tyskland i et tysk selskab. Den omstændighed, at der er tale om et datterselskab til en schweizisk koncern, er i denne sammenhæng uden betydning. I den konkrete situation kan der således ikke foreligge forskelsbehandling udvist af myndighederne i en kontraherende part over for en statsborger i en anden kontraherende part, og den omhandlede bestemmelse kan derfor ikke finde anvendelse.

74. Med hensyn til artikel 9, stk. 2, i aftalens bilag I skal det for det andet bemærkes, at lønmodtageren og dennes familiemedlemmer i henhold til den omhandlede bestemmelse nyder samme skattemæssige og sociale fordele som indenlandske lønmodtagere og disses familiemedlemmer. Jeg finder i øvrigt, at denne bestemmelse, på lige fod med artiklens stk. 1, omhandler forskelsbehandling på grundlag af nationalitet over for en statsborger i en kontraherende part udvist på en anden kontraherende parts område, hvilket ikke er tilfældet i denne foreliggende sag, som det er anført i det foregående punkt.

30 — Jf. dom Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256).

31 — Jf. dom Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, præmis 55). Den omstændighed, at sagen vedrørte indirekte afgifter, idet der var tale om afgift i forbindelse med registrering af et køretøj, er uden betydning for anvendelsen af det deri fastlagte princip.

32 — Den foreliggende sag omfattes heller ikke af princippet udtrykt i præmis 79 i dom de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), hvorefter bestemmelserne om arbejdskraftens frie bevægelighed er til hinder for, at oprindelsesstaten hindrer, at en af dens statsborgere frit accepterer og udøver en beskæftigelse i en anden medlemsstat. Roman Bukovansky udøver nemlig ingen beskæftigelse i Schweiz.

33 — Jf. dom Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, præmis 47 og 48).

75. Ud fra ordlyden bekræftes denne fortolkning af formuleringen i visse sprogversioner af bestemmelsen, som indeholder en klar henvisning til »den anden kontraherende parts område« i artiklens stk. 1 [34]. Fortolkningen er endvidere sammenhængende med den ovenfor i punkt 63 nævnte retspraksis, ifølge hvilken en medlemsstat skal overholde princippet om national behandling for så vidt angår andre medlemsstaters statsborgere, der har gjort brug af den frie bevægelighed.

76. Det fremgår endvidere af samme retspraksis, at en medlemsstat skal overholde princippet om national behandling også for så vidt angår egne statsborgere, der har gjort brug af den frie bevægelighed. I overensstemmelse med denne praksis har Domstolen i Ettwein-dommen henvist til bl.a. artikel 9, stk. 2, i aftalens bilag I for at fastslå princippet om, at de kontraherende parter ikke må nægte en skattepligtig en skattefordel alene med den begrundelse, at vedkommendes bopæl er beliggende i en anden kontraherende stat [35]. Denne retspraksis finder imidlertid ikke anvendelse i den foreliggende sag, fordi den ikke vedrører anerkendelsen af en skattefordel i Tyskland for en tysk arbejdstager, der er hjemmehørende i Schweiz, men udøver beskæftigelse i Tyskland, men i højere grad vedrører anerkendelsen af den fordelagtige schweiziske skattemæssige behandling – i kraft af bopælen i Schweiz – i forhold til en tysk arbejdstager/skattepligtig, der er hjemmehørende og indkomstskattepligtig i Tyskland.

77. På baggrund af de ovenstående betragtninger kan det konkluderes, at bestemmelsen i artikel 4, stk. 4, i den bilaterale overenskomst mellem Tyskland og Schweiz – såfremt Domstolen finder, at den skal analyseres i lyset af aftalen – hverken udgør en tilsidesættelse af artikel 9 i aftalens bilag I eller en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed.

2. Tilsidesættelsen af aftalens artikel 2

78. Den forelæggende ret er afslutningsvis af den opfattelse, at den supplerende beskatning er i strid med forbuddet mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, hvilket udgør en tilsidesættelse af aftalens artikel 2. Det er sandt, at anvendelsen af artikel 4, stk. 4, i overenskomsten mellem Tyskland og Schweiz, henset til, at denne skattemæssige behandling ikke omfatter schweiziske statsborgere, der er flyttet til Schweiz, medfører en højere beskatning for en person uden schweizisk statsborgerskab, som er flyttet til Schweiz, end for en schweizisk statsborger.

79. Som jeg har udtrykt ovenfor i punkt 67, udgør den omhandlede bestemmelse imidlertid en aftale vedrørende fordelingen af beskatningskompetencen mellem de kontraherende stater i den bilaterale overenskomst.

80. I denne forbindelse skal det for det første bemærkes, at statsborgerskab ifølge Domstolens praksis kan anvendes som et kriterium for fordelingen af beskatningskompetencen, der i sig selv ikke kan anses for at udgøre forskelsbehandling på grundlag af nationalitet [36].

34 — Jf. eksempelvis den franske version (»Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés […] *y* bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille«), hvor ordet »y« ikke kan henvise til andet end den kontraherende parts område. På tilsvarende måde benyttes ordet »dort« i den tyske version (»Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen.«).

35 — Jf. dom Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 48, 49 og 52).

36 — Jf. dom Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 30 og 53).

81. For det andet har Domstolen allerede haft lejlighed til at fastslå, og navnlig i dommen i sagen Van Hilten van der Heijden [37], at en national lovgivning, som fastlægger en form for supplerende beskatning, i den ovennævnte sag vedrørende beskatning af arv, og anvender statsborgerskab som tilknytningsmoment for fordelingen af beskatningskompetencen, ikke kan anses for at udgøre forskelsbehandling, som er forbudt i henhold til traktaten [38].

82. I lyset af disse betragtninger skal det efter min opfattelse konkluderes, at den omhandlede bestemmelse ikke udgør nogen form for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet i strid med aftalens artikel 2.

V – **Forslag til afgørelse**

83. På baggrund af de ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål, som Finanzgericht Baden-Württemberg har forelagt, på følgende måde:

»Aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer skal, i medfør af sin artikel 21, stk. 1, fortolkes således, at den ikke er til hinder for en bestemmelse i en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Det Schweiziske Forbund og en medlemsstat, som fastlægger en form for supplerende beskatning, ifølge hvilken skattemyndighederne i denne medlemsstat hvad angår indtægter, der hidrører fra denne medlemsstat, fortsat kan indkomstbeskatte en arbejdstager, der efter aftalen betragtes som såkaldt »omvendt« grænsearbejder, der er flyttet til Schweiz, men som ikke har schweizisk statsborgerskab, og som i den omhandlede medlemsstat inden flytningen til Schweiz har været fuldt skattepligtig i samlet set mindst fem år med hensyn til det år, hvor vedkommende er flyttet, og de efterfølgende fem år.«

37 — Dom Van Hilten van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — Ibidem, præmis 47.