CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
P. MENGOZZI
van 30 april 2015 [1]

Zaak C-241/14

Roman Bukovansky
tegen
Finanzamt Lörrach

[verzoek van het Finanzgericht Baden-Württemberg (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen — Verband tussen deze overeenkomst en bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing — Gelijke behandeling — Discriminatie op grond van nationaliteit — Onderdaan van een lidstaat van de Unie — Inkomsten uit loondienst ontvangen in deze lidstaat — Verlegging van de woonplaats naar Zwitserland — Overkoepelende belastingheffing”

1. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing vraagt de verwijzende rechter, het Finanzgericht Baden-Württemberg (Duitsland), het Hof om uitlegging van een aantal bepalingen van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, ondertekend te Luxemburg op 21 juni 1999 [2] (hierna: „Overeenkomst”) met betrekking tot een bepaling van het bilaterale Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (overeenkomst tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland ter vermijding van dubbele heffing van inkomsten- en vermogensbelasting; hierna: „DBA-Schweiz”) [3].

2. Deze rechter verzoekt het Hof in wezen om vast te stellen of de Overeenkomst zich verzet tegen een bepaling van de bovenvermelde DBA-Schweiz die voorziet in een vorm van overkoepelende belastingheffing volgens welke de Duitse belastingautoriteiten gedurende een bepaalde periode belasting kunnen blijven heffen over inkomsten die in Duitsland zijn gegenereerd door een natuurlijke persoon die zijn woonplaats naar Zwitserland heeft verlegd doch niet de Zwitserse nationaliteit heeft, en in Duitsland in totaal ten minste vijf jaar onbeperkt belastingplichtig is geweest.

3. Los van de vraagstukken omtrent de verenigbaarheid van deze fiscale behandeling met de in de Overeenkomst vastgelegde beginselen, wordt in de onderhavige zaak een belangrijke preliminaire vraag van algemene strekking opgeworpen ten aanzien waarvan tijdens de procedure zeer uiteenlopende standpunten kenbaar zijn gemaakt. Het Hof wordt namelijk verzocht om de strekking

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 — PB 2002, L 114, blz. 6.

3 — *Bundesgesetzblatt* 1972 II, blz. 1022, zoals laatstelijk gewijzigd door het protocol van wijziging van 12 maart 2002 (*Bundesgesetzblatt* 2003, blz. 68).

uit te leggen van het artikel van de Overeenkomst dat het verband tussen deze Overeenkomst en bilaterale verdragen inzake dubbele belastingheffing regelt. In het licht van dit artikel dient het Hof vast te stellen welke overeenkomst voorrang heeft ingeval de Overeenkomst en een dergelijk bilateraal verdrag onverenigbare bepalingen bevatten.

I – **Toepasselijke bepalingen**

A – *Overeenkomst*

4. Volgens artikel 1, onder a) en d), van de Overeenkomst heeft zij met name tot doel aan onderdanen van de lidstaten van de Europese Gemeenschap en van de Zwitserse Bondsstaat het recht toe te kennen op toegang tot het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen en op het verblijf, de toegang tot een economische activiteit in loondienst, de vestiging als zelfstandige, alsmede op voortzetting van het verblijf op dit grondgebied, en dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden toe te kennen als voor de eigen onderdanen gelden.

5. Artikel 2 van de genoemde Overeenkomst, met het opschrift „Non-discriminatie", bepaalt: „Onderdanen van een der overeenkomstsluitende partijen die legaal verblijven op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij ondervinden bij de toepassing van deze overeenkomst en overeenkomstig het bepaalde in de bijlagen I, II en III, geen discriminatie op grond van hun nationaliteit."

6. Artikel 16, lid 2, van de Overeenkomst, met het opschrift „Verwijzing naar het gemeenschapsrecht", luidt:

„Voor zover de toepassing van deze Overeenkomst begrippen van het Gemeenschapsrecht beroert, wordt de desbetreffende jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen die vóór de datum van ondertekening van de Overeenkomst tot stand is gekomen in aanmerking genomen. Jurisprudentie die na de ondertekening van de Overeenkomst tot stand komt wordt ter kennis gebracht van Zwitserland. Met het oog op de goede werking van de Overeenkomst bepaalt het Gemengd Comité op verzoek van een der overeenkomstsluitende partijen welke de implicaties van deze jurisprudentie zijn."

7. Artikel 21 van de Overeenkomst, met het opschrift „Verband met bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing", bepaalt in de leden 1 en 2:

„1. Aan het bepaalde in bilaterale overeenkomsten tussen Zwitserland en de lidstaten van de Europese Gemeenschap inzake dubbele belastingheffing wordt geen afbreuk gedaan door het bepaalde in de onderhavige Overeenkomst. Het bepaalde in de onderhavige Overeenkomst heeft met name geen gevolgen voor de definitie van het begrip ‚grensarbeider' volgens overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing.

2. Geen van de bepalingen van deze Overeenkomst kan worden geïnterpreteerd als een beletsel voor de overeenkomstsluitende partijen om bij de toepassing van de desbetreffende bepalingen van hun fiscale wetgeving onderscheid te maken tussen belastingplichtigen die zich in verschillende situaties bevinden, met name wat hun woonplaats betreft".

8. Artikel 22 van de Overeenkomst betreft daarentegen het „Verband met bilaterale overeenkomsten op andere gebieden dan sociale zekerheid of dubbele belastingheffing" en luidt als volgt:

„1. Onverminderd het bepaalde in de artikelen 20 en 21 is deze Overeenkomst niet van invloed op overeenkomsten waarbij enerzijds Zwitserland en anderzijds een of meer lidstaten van de Europese Gemeenschap zijn gebonden, zoals overeenkomsten inzake particulieren, economische subjecten, grensoverschrijdende samenwerking of klein grensverkeer, voor zover deze overeenkomsten met de onderhavige Overeenkomst verenigbaar zijn.

2. Zijn deze overeenkomsten niet verenigbaar met de onderhavige Overeenkomst, dan prevaleert deze laatste."

9. Bijlage I bij de Overeenkomst is gewijd aan het vrije verkeer van personen. In hoofdstuk II van deze bijlage staan de bepalingen betreffende werknemers in loondienst. In artikel 7, lid 1, van deze bijlage I is het begrip „grensarbeider" gedefinieerd, en wel als volgt: „Een grensarbeider is een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij wiens woonplaats gelegen is op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij, en die in loondienst werkzaam is op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij, waarbij de betrokkene in beginsel iedere dag naar zijn of haar woning terugkeert, of ten minste eenmaal per week."

10. Artikel 9 van bijlage I, „Gelijke behandeling", bepaalt:

„1. Ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden, met name op het gebied van bezoldiging, ontslag en herintreding en herplaatsing na een periode van werkloosheid, mogen werknemers die onderdaan zijn van een overeenkomstsluitende partij op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij niet op grond van hun nationaliteit anders worden behandeld dan nationale werknemers.

2. Werknemers in loondienst en hun in artikel 3 van deze bijlage bedoelde gezinsleden genieten op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij dezelfde fiscale en sociale voordelen als nationale werknemers en hun gezinsleden."

B – *Bilateraal verdrag tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland inzake dubbele belastingheffing*

11. Op 11 augustus 1971 hebben de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland het bovengenoemde bilaterale verdrag DBA-Schweiz gesloten, die op 29 december 1972 in werking is getreden.

12. Artikel 15a van de DBA-Schweiz betreft de belastingheffing van grensarbeiders, en bepaalt in lid 1: „door een grensarbeider uit een dienstbetrekking verkregen salarissen en soortgelijke vergoedingen worden belast in de overeenkomstsluitende staat van zijn woonplaats. Ter compensatie kan de overeenkomstsluitende staat waar de werkzaamheden worden verricht, belasting inhouden op deze vergoedingen. Deze belasting mag niet hoger zijn dan 4,5 procent van het brutobedrag van de vergoedingen indien de woonplaats is aangetoond door een officieel attest van de bevoegde belastingautoriteiten van de overeenkomstsluitende staat waar de belastingplichtige zijn woonplaats heeft. De bepalingen van artikel 4, lid 4, gelden onverminderd."

13. Artikel 4, lid 4, van de DBA-Schweiz voorziet in een vorm van overkoepelende belastingheffing ten gunste van de Bondsrepubliek Duitsland. Volgens deze bepaling kan de Bondsrepubliek Duitsland, niettegenstaande de andere bepalingen van de DBA-Schweiz, van een in Zwitserland wonende natuurlijke persoon die niet de Zwitserse nationaliteit heeft en in Duitsland in totaal ten minste vijf jaar onbeperkt belastingplichtig is geweest, de uit de Bondsrepubliek Duitsland afkomstige inkomsten en de in de Bondsrepubliek Duitsland liggende vermogensbestanddelen belasten. Deze

heffingsbevoegdheid kan worden uitgeoefend in het jaar waarin de onbeperkte belastingplicht voor het laatst is geëindigd en in de vijf daaropvolgende jaren, onverminderd de belasting van deze inkomsten of vermogensbestanddelen in Zwitserland overeenkomstig de genoemde DBA-Schweiz. De Bondsrepubliek Duitsland verrekent evenwel, met analoge toepassing van de Duitse voorschriften voor de verrekening van buitenlandse belasting, de in overeenstemming met de DBA-Schweiz over deze inkomsten of vermogensbestanddelen geheven Zwitserse belasting met het deel van de Duitse belasting dat over deze inkomsten of vermogensbestanddelen wordt geheven.

C – *Duitse regeling*

14. Volgens § 1, leden 1 en 4, van de Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting, hierna: „EStG")[4] zijn natuurlijke personen die in Duitsland hun woonplaats of gewone verblijfplaats hebben, onbeperkt inkomstenbelastingplichtig, terwijl natuurlijke personen die noch hun woonplaats noch hun gewone verblijfplaats op nationaal grondgebied hebben, beperkt inkomstenbelastingplichtig zijn wanneer zij nationale inkomsten in de zin van § 49 van de EStG ontvangen.

15. Volgens § 49, lid 1, punt 4, onder a), van de EStG worden inkomsten uit in Duitsland verrichte niet-zelfstandige arbeid als nationale inkomsten aangemerkt.

II – **Feiten, nationale procedure en prejudiciële vragen**

16. Bukovansky, verzoeker in het hoofdgeding, heeft de Duitse en Tsjechische nationaliteit.

17. Tot 2006 werkte Bukovansky in Zwitserland voor meerdere vennootschappen van een Zwitserse farmaceutische groep, maar woonde hij in Duitsland waar hij inkomstenbelastingplichtig was.

18. In maart 2006 begon Bukovansky in Duitsland te werken voor een Duitse dochteronderneming van deze Zwitserse farmaceutische groep, waarvan hij in juni van dat jaar bedrijfsleider (Geschaftsführer) werd.

19. In augustus 2008 verhuisde Bukovansky, die voor dezelfde Duitse dochteronderneming bleef werken, naar Basel in Zwitserland. Vanaf dat moment lag derhalve noch zijn woonplaats, noch zijn gewone verblijfplaats in Duitsland. Vaststaat dat hij regelmatig vanuit zijn plaats van arbeid in Duitsland naar zijn woonplaats in Zwitserland terugkeerde.

20. In de belastingaangifte voor 2008 die hij bij de Duitse belastingautoriteiten indiende, ging Bukovansky ervan uit dat hij voor het tijdvak van augustus tot december van dat jaar, dat wil zeggen na zijn vertrek naar Zwitserland, moest worden aangemerkt als (zogenoemde omgekeerde) grensarbeider in de zin van artikel 15a, lid 1, van de DBA-Schweiz. Daarom was hij van mening dat zijn arbeidsinkomsten krachtens deze bepaling met ingang van augustus 2008 belast zouden worden in de overeenkomstsluitende staat waar hij zijn woonplaats had, te weten Zwitserland, rekening houdend met de door zijn werkgever aan de bron ingehouden belasting van 4,5 % van het brutoloon, die overeenkomstig dezelfde bepaling van de DBA-Schweiz in Duitsland werd afgedragen.

21. Het Finanzamt Lörrach was het in zijn aanslag niet met de stelling van Bukovansky eens en hield op de betrokken inkomsten voor het hele betrokken jaar binnenlandse belasting in. Volgens de Duitse belastingautoriteiten moest Bukovansky op grond van § 1, lid 4 juncto § 49, lid 1, punt 4, onder a), van de EStG als beperkt inkomstenbelastingplichtig worden aangemerkt, doch moest op grond van de regel van de overkoepelende belastingheffing van artikel 4, lid 4, van de DBA-Schweiz over zijn inkomsten Duitse inkomstenbelasting worden geheven.

4 — In de op 19 oktober 2002 gepubliceerde versie (BGB1. 2002 I, blz. 4212), zoals gewijzigd op 20 december 2007 (BGB1. 2007 I, blz. 3150).

22. Naar aanleiding van het door Bukovansky ingediende bezwaar werd de door hem aan de Zwitserse belastingautoriteiten afgedragen inkomstenbelasting bij de berekening van het in Duitsland belastbare inkomen in aanmerking genomen.

23. In zijn beroep bij de verwijzende rechter, waartegen het Finanzamt Lörrach verweer voert, voert Bukovansky aan dat, gezien zijn hoedanigheid van omgekeerde grensarbeider, vanaf augustus 2008 over zijn inkomsten uit loondienst uitsluitend in Zwitserland inkomstenbelasting mocht worden geheven en dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor de overkoepelende belastingheffing in de zin van artikel 4, lid 4, van de DBA-Schweiz.

24. In zijn verwijzingsbeslissing vraagt het Finanzgericht Baden-Württemberg zich af of deze bepaling van de DBA-Schweiz verenigbaar is met een aantal bepalingen van de Overeenkomst. Volgens de verwijzende rechter vormt de overkoepelende belastingheffing een discriminerende fiscale behandeling die in strijd is met het in artikel 9 van bijlage I bij de Overeenkomst vastgelegde beginsel van gelijke behandeling en als zodanig de uitoefening van de vrijheid van verkeer belemmert, en is artikel 4, lid 4, van de DBA-Schweiz voorts in strijd met het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit als bedoeld in artikel 2 van de Overeenkomst.

25. Volgens de verwijzende rechter verzet artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst zich niet tegen de buitentoepassinglating van de bepaling van de DBA-Schweiz inzake de overkoepelende belastingheffing. Ondanks dit artikel mogen bepalingen van verdragen inzake dubbele belasting immers niet in strijd zijn met de verplichtingen die voortvloeien uit de in de Overeenkomst vastgelegde fundamentele vrijheden, zoals met name het discriminatieverbod.

26. In het licht van deze overwegingen heeft de verwijzende rechter de bij hem aanhangige procedure bij beslissing van 19 december 2013 geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten de bepalingen van de Overeenkomst [...], in het bijzonder de preambule, de artikelen 1, 2 en 21 alsmede de artikelen 7 en 9 van bijlage I daarbij, aldus worden uitgelegd dat deze Overeenkomst eraan in de weg staat dat een van Duitsland naar Zwitserland verhuisde werknemer die niet de Zwitserse nationaliteit heeft en die sinds zijn vertrek naar Zwitserland een ‚omgekeerde grensarbeider' is in de zin van artikel 15a, lid 1, van de [DBA-Schweiz], op grond van artikel 4, lid 4 juncto artikel 15a, lid 1, vierde volzin, van [de DBA-Schweiz] aan de Duitse belastingheffing wordt onderworpen?"

III – **Procesverloop voor het Hof**

27. De griffie heeft de verwijzingsbeslissing ontvangen op 16 mei 2014. Bukovansky, het Finanzamt Lörrach, de Zweedse en de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Ter terechtzitting van 26 februari 2015 hebben Bukovansky, het Finanzamt Lörrach, de Duitse regering en de Commissie het woord gevoerd.

IV – **Juridische analyse**

28. Met zijn verzoek om een prejudiciële beslissing vraagt de verwijzende rechter in wezen of de relevante bepalingen van de Overeenkomst aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een bepaling van een bilateraal verdrag inzake dubbele belastingheffing tussen de Zwitserse Bondsstaat en een lidstaat die voorziet in een vorm van overkoepelende belastingheffing, volgens welke inkomsten die in deze lidstaat zijn gegenereerd door een werknemer die kan worden aangemerkt als een

zogenoemde omgekeerde grensarbeider in de zin van de Overeenkomst, die naar Zwitserland is verhuisd maar niet de Zwitserse nationaliteit heeft en voor zijn vertrek naar Zwitserland in totaal ten minste vijf jaar in de betreffende lidstaat inkomstenbelastingplichtig is geweest, in deze lidstaat inkomstenbelastingplichtig kan blijven gedurende het jaar van vertrek en de vijf daaropvolgende jaren,

A – *Algemene opmerkingen*

29. Vooropgesteld dat de bevoegdheid van het Hof om de Overeenkomst uit te leggen inmiddels onbetwist is [5], veronderstelt het antwoord op de vraag van de verwijzende rechter dat de Overeenkomst op een situatie als die van Bukovansky van toepassing is.

30. Dienaangaande merk ik op dat de omstandigheid dat Bukovansky de Duitse nationaliteit heeft en zijn uit de vrijheid van verkeer voortvloeiende rechten inroept tegen zijn lidstaat van herkomst, dat wil zeggen Duitsland, niet aan de toepassing van de Overeenkomst in de weg staat. Los van het feit dat Bukovansky ook de Tsjechische nationaliteit heeft, blijkt immers uit vaste rechtspraak dat onderdanen van een overeenkomstsluitende partij in bepaalde omstandigheden en naargelang van de toepasselijke bepalingen aan de Overeenkomst ontleende rechten kunnen doen gelden jegens hun eigen land. [6]

31. Wat de omstandigheden van het hoofdgeding en de in casu toepasselijke bepalingen van de Overeenkomst betreft, moet worden vastgesteld dat, gezien hun formulering, zowel artikel 2 van de Overeenkomst als artikel 7, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst op de situatie van Bukovansky van toepassing is.

32. Wat de toepasselijkheid van artikel 2 van de Overeenkomst betreft, moet namelijk worden opgemerkt dat Bukovansky onderdaan is van een „overeenkomstsluitende partij", te weten de Bondsrepubliek Duitsland, en legaal verblijft op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij, te weten de Zwitserse Bondsstaat. Volgens dit artikel mag hij derhalve geen discriminatie op grond van zijn nationaliteit ondervinden.

33. Wat voorts de toepassing van artikel 7, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst betreft, moet worden opgemerkt, dat Bukovansky „woonplaats [heeft] op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij", in casu de Zwitserse Bondsstaat, en in loondienst werkzaam is op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij, namelijk de Bondsrepubliek Duitsland. Aangezien vaststaat dat Bukovansky in het litigieuze tijdvak regelmatig van zijn plaats van arbeid naar zijn woonplaats terugkeerde, moet hij worden aangemerkt als een „grensarbeider" in de zin van artikel 7, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst. [7]

34. In het licht van deze overwegingen luidt de conclusie dat de situatie van Bukovansky binnen de werkingssfeer van de Overeenkomst valt.

5 — Zie bijvoorbeeld arresten Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) en Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Zie arresten Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punten 27-34) en Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punt 33).

7 — Zie in deze zin, wat betreft de toepassing van het begrip „zelfstandige grensarbeider" in de zin van artikel 13 van bijlage I bij de Overeenkomst, arrest Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punten 34-40).

B – *Verband tussen de Overeenkomst en bilaterale verdragen inzake dubbele belastingheffing*

35. Alvorens de twijfels van de verwijzende rechter over de verenigbaarheid van artikel 4, lid 4, van de DBA-Schweiz met de toepasselijke bepalingen van de Overeenkomst te analyseren, moet de preliminaire vraag over het verband tussen de Overeenkomst en bilaterale verdragen inzake dubbele belastingheffing worden behandeld. Daartoe moet de werkingssfeer van artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst worden vastgesteld, volgens welke door het daarin bepaalde „geen afbreuk [wordt] gedaan" aan het bepaalde in bilaterale overeenkomsten tussen Zwitserland en de lidstaten van de Europese Gemeenschap inzake dubbele belastingheffing.

36. Ten aanzien van deze vraag, waarover het Hof zich, voor zover ik weet, nog niet heeft kunnen buigen, zijn gedurende de procedure zeer uiteenlopende standpunten naar voren gebracht.

37. De verwijzende rechter is van mening dat de Overeenkomst voorrang heeft indien de bepalingen van een bilateraal verdrag inzake dubbele belastingheffing in strijd zijn met die van de Overeenkomst, ongeacht de bewoordingen van artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst. Meer in het bijzonder mogen de bepalingen van dergelijke verdragen niet in strijd zijn met het Unierechtelijke verbod van discriminatie.

38. In dezelfde zin betoogt de Commissie dat artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst zich niet verzet tegen een controle of de DBA-Schweiz met de Overeenkomst verenigbaar is. Volgens deze instelling preciseert deze bepaling slechts dat het aan de partijen bij een bilateraal verdrag inzake dubbele belastingheffing staat om over de werkingssfeer en de verdeling van de heffingsbevoegdheid te beslissen. Volgens de rechtspraak van het Hof dienen zij bij het vaststellen van nationale regels voor heffing evenwel de in de Overeenkomst vastgelegde vrijheden van verkeer in acht te nemen.[8] Artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst ontheft hen niet van deze verplichting.[9]

39. Voorts heeft de Commissie ter terechtzitting aangevoerd dat als de uitzondering van artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat vrij is om in een bilateraal verdrag inzake dubbele belastingheffing een bepaling op te nemen die duidelijk discriminerend is of een duidelijke inbreuk op de door de Overeenkomst gewaarborgde vrijheden inhoudt, de Overeenkomst volledig wordt uitgehold. De Commissie meent derhalve dat de ratio legis en de systematische uitlegging van artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst zich verzetten tegen een uitlegging volgens welke deze bepaling voorziet in een algemene uitzondering op de toepasselijkheid van de Overeenkomst voor alle bepalingen van bilaterale verdragen inzake dubbele belastingheffing.

40. Het standpunt van de Zweedse regering, waarbij de Duitse regering zich ter terechtzitting uitdrukkelijk heeft aangesloten, staat daar lijnrecht tegenover. Volgens deze regeringen vormt artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst een onvoorwaardelijke uitzondering op de toepassing daarvan. Hieruit volgt dat bij de toepassing van deze uitzondering noch de bepalingen van de Overeenkomst noch de uit het Unierecht voortvloeiende rechten en plichten toepassing vinden. Met andere woorden, de bepalingen van bilaterale verdragen inzake dubbele belastingheffing worden toegepast alsof de Overeenkomst niet bestond, met als gevolg dat de daaruit voortvloeiende rechten en plichten geen enkele invloed op de bepalingen van dergelijke bilaterale verdragen kunnen hebben.

41. In concreto kunnen deze twee uitleggingen van de werkingssfeer van artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst in de onderhavige zaak tot verschillende gevolgen leiden. Indien de uitlegging van de verwijzende rechter en de Commissie wordt gevolgd, moet immers worden geanalyseerd of de bepaling van de DBA-Schweiz inzake de overkoepelende belastingheffing verenigbaar is met de

8 — De Commissie verwijst naar de vaste rechtspraak aangehaald in de punten 50 en 51 van het arrest Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Ook het Zwitserse Bundesgericht lijkt artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst aldus uit te leggen. Zie arrest van 26 januari 2010, zaken 2C_319/2009 en 2C_321/2009, punt 14.1. Dit arrest is te vinden op het internetadres http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (laatste raadpleging 26 maart 2015).

relevante bepalingen van de Overeenkomst. Indien daarentegen de uitlegging van de Zweedse en de Duitse regering wordt gevolgd, is een dergelijke analyse niet nodig en blijft de in deze zaak aan de orde zijnde bepaling van de DBA-Schweiz onverminderd van toepassing, ook indien zij niet met de Overeenkomst verenigbaar is.

42. Om te beginnen herinner ik eraan dat de Overeenkomst, een internationaal verdrag, conform artikel 31 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht [10] te goeder trouw moet worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel daarvan. [11]

43. Wat de letterlijke analyse betreft, lijdt het mijns inziens geen twijfel dat artikel 21, lid 1, eerste volzin van de Overeenkomst door de woorden „wordt geen afbreuk gedaan" te gebruiken, uitdrukkelijk een uitzondering op de toepassing van de Overeenkomst maakt voor bepalingen van bilaterale verdragen inzake dubbele belastingheffing tussen Zwitserland en de lidstaten van de Unie. Uit de bewoordingen van deze bepaling blijkt dat de uitzondering algemeen en onvoorwaardelijk is, in de zin dat zij niet afhankelijk is van enig ander vereiste dan dat er sprake moet zijn van een bepaling op het gebied van dubbele belastingheffing. De tweede volzin van hetzelfde lid betreft specifiek de definitie van de „grensarbeider", doch dient, zoals duidelijk uit de woorden „met name" blijkt, louter ter illustratie van de uitzondering in de eerste volzin, en heeft geen invloed op de algemene werkingssfeer.

44. In het kader van de contextuele analyse moet worden opgemerkt dat de Overeenkomst in artikel 21, „Verband met bilaterale overeenkomsten inzake sociale zekerheid", artikel 22 volgt, dat eveneens een algemene bepaling bevat inzake de verbanden „met bilaterale overeenkomsten op andere gebieden dan sociale zekerheid of dubbele belastingheffing". [12] Anders dan artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst bepaalt artikel 22 dat de Overeenkomst geen afbreuk doet aan bilaterale overeenkomsten op andere gebieden dan dubbele belastingheffing enkel „voor zover deze overeenkomsten met de [...] Overeenkomst verenigbaar zijn". Voorts bepaalt artikel 22, lid 2, uitdrukkelijk: „Zijn deze overeenkomsten niet verenigbaar met de onderhavige Overeenkomst, dan prevaleert deze laatste".

45. Een dergelijke bepaling die de Overeenkomst uitdrukkelijk voorrang geeft boven bilaterale verdragen inzake dubbele belastingheffing, bevat artikel 21 van de Overeenkomst echter niet.

46. Gelet op de bewoordingen van de eerste volzin van artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst, en het duidelijke verschil in de bewoordingen tussen deze bepaling en artikel 22 van de Overeenkomst, kan mijns inziens terecht worden gesteld dat de overeenkomstsluitende partijen, indien zij de Overeenkomst voorrang hadden willen geven boven bilaterale verdragen inzake dubbele belastingheffing, dat uitdrukkelijk zouden hebben bepaald, zoals in artikel 22 van de Overeenkomst met betrekking tot andere soorten bilaterale overeenkomsten. Aangezien een dergelijke clausule niet is ingevoegd, is het aannemelijk dat zij in een algemene en onvoorwaardelijke uitzondering op de werkingssfeer van de Overeenkomst voor bepalingen van bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing hebben willen voorzien. [13]

10 — Ondertekend te Wenen op 23 mei 1969, *Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, blz. 331.

11 — Zie arrest Hengartner en Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 — De verbanden met de bilaterale overeenkomsten inzake sociale zekerheid worden geregeld door artikel 20 van de Overeenkomst, dat bepaalt dat zij met ingang van de inwerkingtreding van deze Overeenkomst worden opgeschort, voor zover dezelfde materie bij de onderhavige Overeenkomst wordt geregeld.

13 — Uit de bewoordingen van de eerste volzin van artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst blijkt dat de temporele werkingssfeer van deze uitzondering niet wordt beperkt tot bilaterale verdragen inzake dubbele belastingheffing die op het tijdstip van inwerkingtreding reeds waren gesloten, maar zich ook uitstrekt tot later gesloten verdragen.

47. Een dergelijke uitlegging van artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst dient overigens te worden onderzocht in het licht van andere relevante bepalingen van de Overeenkomst. Zo heeft de Commissie ter terechtzitting weliswaar erkend dat artikel 21 en artikel 22 van de Overeenkomst verschillend zijn geformuleerd, doch zij betoogt dat artikel 21, lid 2, van de Overeenkomst zou worden uitgehold indien de in punt 46 hierboven uiteengezette uitlegging van deze bepaling werd aanvaard.

48. Volgens artikel 21, lid 2, van de Overeenkomst kan geen van de bepalingen van de Overeenkomst worden geïnterpreteerd als een beletsel voor de overeenkomstsluitende partijen om bij de toepassing van de desbetreffende bepalingen van hun fiscale wetgeving onderscheid te maken tussen belastingplichtigen die zich in verschillende situaties bevinden, met name wat hun woonplaats betreft. Dienaangaande heeft het Hof in het aangehaalde arrest Ettwein bepaald dat op grond van deze bepaling ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen fiscaal verschillend kunnen worden behandeld, op voorwaarde evenwel dat zij zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden. [14]

49. Anders dan de Commissie ben ik overigens van mening dat lid 2 van artikel 21 van de Overeenkomst geen nadere bepaling van lid 1 van dit artikel is. Lid 2 van artikel 21 heeft immers betrekking op de nationale fiscale wetgeving van de overeenkomstsluitende partijen, terwijl lid 1 van dit artikel verwijst naar bilaterale overeenkomsten tussen de Zwitserse Bondsstaat en de lidstaten van de Europese Unie.

50. Dienaangaande moet worden verduidelijkt dat de uitzondering van artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst een lidstaat of de Zwitserse Bondsstaat geen toestemming geeft om eenzijdig in de eigen nationale regelgeving discriminerende maatregelen op te nemen die in strijd zouden zijn met de bepalingen van de Overeenkomst. Dit lid bepaalt enkel dat geen afbreuk wordt gedaan aan de mogelijkheid dat een lidstaat en de Zwitserse Bondsstaat in een bilaterale overeenkomst inzake dubbele belastingheffing belastingmaatregelen overeenkomen die niet in overeenstemming zijn met de Overeenkomst. Een eventuele niet met de Overeenkomst verenigbare bepaling moet derhalve altijd het resultaat zijn van een eventuele overeenkomst tussen een lidstaat en de Zwitserse Bondsstaat.

51. In deze optiek ben ik het niet eens met het argument van de Commissie dat de Overeenkomst volledig wordt uitgehold indien de uitlegging van artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst in punt 46 hierboven wordt aanvaard. Zoals in het voorgaande punt uiteengezet, blijft het toepassingsgebied van de uitzondering, die als zodanig strikt moet worden uitgelegd [15], immers beperkt tot bepalingen van fiscale aard in bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing. Voor elke andere soort bepaling blijft de Overeenkomst daarentegen volledig van kracht.

52. Dienaangaande moet tevens worden opgemerkt dat de overeenkomstsluitende partijen, zoals uit de tweede volzin van de preambule van de Overeenkomst blijkt, weliswaar „vastbesloten [waren] het vrije onderlinge verkeer van personen tot stand te brengen, daarbij uitgaande van de bepalingen die in de Europese [Unie] worden toegepast” [16], doch het Hof erop heeft gewezen dat deze wil om het vrije verkeer van personen tussen de Unie en de Zwitserse Bondsstaat te vergemakkelijken, verschilt van het doel en de strekking van de vrijheden van verkeer waarin de Verdragen in het kader van de tussen de lidstaten van de Unie tot stand gebrachte interne markt voorzien. De Overeenkomst beoogt dus de banden tussen de overeenkomstsluitende partijen te versterken, maar is er niet op gericht om de fundamentele vrijheden in hun geheel tot de Zwitserse Bondsstaat uit te breiden. [17]

14 — Zie arrest Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punt 45).

15 — Zie in deze zin arresten Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, punt 24) en Pfeiffer e.a. (C-397/01, EU:C:2004:584, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 — Zie arrest Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punt 27).

17 — Zie in deze zin arrest Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punten 26-29).

53. In het licht van deze karakterisering van de Overeenkomst, zoals verduidelijkt door het Hof, kan de beperking van de draagwijdte van de door de Commissie aangevoerde en in punt 38 vermelde rechtspraak worden begrepen, volgens welke de lidstaten bij het vaststellen van de regels voor heffing de in het VWEU vastgelegde vrijheden van verkeer in acht dienen te nemen.[18] Dit rechtsbeginsel van de Unie geldt bij de toepassing van de Overeenkomst, maar daarop wordt een uitzondering gemaakt indien de overeenkomstsluitende partijen hebben besloten dat de Overeenkomst niet van toepassing is, dat wil zeggen voor bepalingen van verdragen op het gebied van dubbele belastingheffing.

54. Uit een en ander volgt dat naar mijn mening op de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter moet worden geantwoord dat de Overeenkomst in het licht van artikel 21, lid 1, daarvan niet in de weg staat aan een bepaling als artikel 4, lid 4, van de DBA-Schweiz.

55. De onderstaande overwegingen neem ik derhalve uitsluitend op voor het geval het Hof besluit mijn uitlegging van artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst niet te volgen en het dus noodzakelijk acht om de verenigbaarheid van artikel 4, lid 4, van de DBA-Schweiz met de relevante bepalingen van de Overeenkomst te onderzoeken.

C – *Verenigbaarheid van de bepaling inzake overkoepelende belastingheffing met de Overeenkomst*

56. Volgens de verwijzende rechter is de overkoepelende belastingheffing van artikel 4, lid 4, van de DBA-Schweiz in twee opzichten mogelijk onverenigbaar met de Overeenkomst.

57. Enerzijds vormt de overkoepelende belastingheffing volgens deze rechter een discriminerende fiscale behandeling die in strijd is met artikel 9 van bijlage I bij de Overeenkomst. De situatie van Bukovansky ten opzichte van de Bondsrepubliek Duitsland is vergelijkbaar met die van een werknemer met de Zwitserse nationaliteit die op Duits grondgebied werkzaam is en naar Zwitserland verhuist. Hij kan zich dus beroepen op artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de Overeenkomst om dezelfde belastingvoordelen te vorderen die een Zwitserse werknemer in zijn situatie zou genieten, en derhalve eisen dat de overkoepelende belastingheffing niet op hem wordt toegepast. Deze discriminerende fiscale behandeling belemmert het vrije verkeer aangezien het voor werknemers die niet de Zwitserse nationaliteit hebben minder aantrekkelijk wordt om in Zwitserland te gaan wonen, waardoor het doel van de Overeenkomst, te weten het voortdurend nastreven van het vrije verkeer, wordt gefrustreerd.

58. Anderzijds acht de verwijzende rechter artikel 4, lid 4, van de DBA-Schweiz eveneens in strijd met het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit in de zin van artikel 2 van de Overeenkomst. Deze rechter merkt op dat de uitbreiding van de belastingheffing naar inkomsten op Duits niveau niet van toepassing is indien de persoon die naar Zwitserland verhuist, de Zwitserse nationaliteit heeft. Indien Bukovansky deze nationaliteit had gehad, was de overkoepelende belasting hem in casu niet opgelegd, ook indien zijn dezelfde privé- en beroepssituatie identiek was.

59. Om de vragen van de verwijzende rechter te kunnen beantwoorden lijkt het mij opportuun om een overzicht te geven van een aantal door het Hof geformuleerde beginselen met betrekking tot verdragen inzake dubbele belastingheffing en de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden.

18 — Zie ook punt 63 van deze conclusie.

60. Dienaangaande herinner ik eraan dat de lidstaten volgens vaste rechtspraak bevoegd blijven om, door het sluiten van overeenkomsten of unilateraal, de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een verdrag, dubbele belastingen af te schaffen. [19] Het staat aan hen om de maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn om situaties van dubbele belasting te voorkomen, door met name de in de internationale belastingpraktijk gehanteerde verdelingscriteria toe te passen. [20]

61. Daarbij staat het de lidstaten vrij om in het kader van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen. [21] Het feit dat de overeenkomstsluitende partijen bij bilaterale verdragen inzake dubbele belastingheffing dergelijke aanknopingsfactoren kiezen, levert als zodanig niet een door het VWEU verboden discriminatie op. [22]

62. Voorts blijkt uit de rechtspraak enerzijds dat de lidstaten kunnen overeenkomen dat een belastingplichtige in beide staten wordt belast, en anderzijds dat de nadelen die uit de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheden door verschillende lidstaten kunnen voortvloeien, voor zover deze uitoefening geen discriminatie oplevert, geen door het VWEU verboden beperkingen vormen. [23] Hieruit volgt dat een lidstaat krachtens het recht van de Unie niet de nadelen hoeft te voorkomen die uit de parallelle uitoefening van heffingsbevoegdheid zouden kunnen voortvloeien. [24]

63. Volgens vaste rechtspraak betekent deze verdeling van de heffingsbevoegdheid echter niet dat de lidstaten maatregelen mogen treffen die in strijd zijn met de door het VWEU gewaarborgde vrijheden van verkeer. [25] Bij de uitoefening van de aldus in bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich immers te houden aan de Unieregels, meer in het bijzonder aan het beginsel van nationale behandeling voor zowel onderdanen van de andere lidstaten als eigen onderdanen die gebruik hebben gemaakt van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden. [26]

64. De twijfels van de verwijzende rechter moeten worden onderzocht in het licht van deze beginselen, die alle rechtstreeks dan wel indirect kunnen worden afgeleid uit rechtspraak daterend van voor de inwerkingtreding van de Overeenkomst. [27]

1. Schending van artikel 9 van bijlage I bij de Overeenkomst en belemmering van het vrije verkeer

65. De verwijzende rechter baseert zijn analyse uitdrukkelijk op de rechtspraak van het Hof dat het vrije onderlinge verkeer van personen dat de overeenkomstsluitende partijen volgens de tweede volzin van de preambule van de Overeenkomst vastbesloten zijn tot stand te brengen uitgaande van de bepalingen die in de Unie worden toegepast, wordt belemmerd wanneer een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij in zijn land van herkomst wordt benadeeld op de enkele grond dat hij zijn recht van vrij verkeer heeft uitgeoefend. [28]

19 — Zie inzonderheid arresten Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, punt 57), De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punt 93), Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punt 49), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punt 48) en Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punt 32).

20 — Arrest Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 — Zie onder andere arresten De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punt 94), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punt 48) en Imfeld en Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punt 42).

22 — Zie arrest Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punt 53).

23 — Arrest Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punten 27 en 34).

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

25 — Zie arrest Imfeld en Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 — Zie arresten De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punt 94) en Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punt 51).

27 — Zie artikel 16, lid 2, van de Overeenkomst en punt 6 hierboven.

28 — Zie arresten Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punten 27 en 28) en Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punt 51).

66. Zoals meerdere interveniënten hebben opgemerkt, wijst in werkelijkheid niets in het dossier erop dat de bepaling die in de overkoepelende heffing voorziet, een nadeligere fiscale behandeling met zich brengt in het land van herkomst, dat wil zeggen Duitsland, voor een persoon als Bukovansky, die zijn recht van vrij verkeer heeft uitgeoefend door in Zwitserland te gaan wonen. Voor een persoon in de situatie van Bukovansky houdt de toepassing van de overkoepelende belasting simpelweg in dat in het jaar van zijn verhuizing en de vijf jaar erna hetzelfde belastingtarief op hem van toepassing is als op een in Duitsland wonende werknemer in dezelfde situatie. Met andere woorden, op grond van deze bepaling profiteert Bukovansky na zijn verhuizing naar Zwitserland niet van de gunstigere fiscale behandeling in Zwitserland, maar blijft voor hem het belastingtarief gelden dat in Duitsland op hem van toepassing was.

67. Naar mijn mening weerspiegelt een bepaling als die van artikel 4, lid 4, van de DBA-Schweiz enkel de bepalingen van de overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Zwitserse Bondsstaat betreffende de onderlinge verdeling van de heffingsbevoegdheid. Uit artikel 15a van deze Overeenkomst blijkt immers dat deze twee staten zijn overeengekomen dat de heffingsbevoegdheid in het geval van een omgekeerde grensarbeider, zoals Bukovansky, toekomt aan de woonstaat, in casu Zwitserland. Artikel 4, lid 4, van deze Overeenkomst bepaalt evenwel dat de Bondsrepubliek Duitsland in geval van een persoon die niet de Zwitserse nationaliteit heeft en ten minste vijf jaar in Duitsland onbeperkt belastingplichtig is geweest en in Duitsland inkomsten blijft genereren, gedurende een bepaald tijdvak heffingsbevoegd blijft ten belope van het belastingtarief van de inkomstenbelasting.

68. Dienaangaande vormt enerzijds het criterium van de eerdere woonplaats [29], dat volgens de betrokken bepaling de toepassing van de overkoepelende belastingheffing rechtvaardigt, een legitieme aanknopingsfactor voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten.

69. Anderzijds blijkt uit de in de punten 61 en 63 hierboven aangehaalde rechtspraak dat de lidstaten weliswaar dienen te garanderen dat bij de toepassing van dergelijke criteria het beginsel van nationale behandeling in acht wordt genomen voor de eigen onderdanen die gebruik hebben gemaakt van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden – waar in de onderhavige zaak sprake van is, zoals blijkt uit punt 66 hierboven – doch op grond van het Unierecht niet de nadelen hoeven te voorkomen die uit de parallelle uitoefening van de heffingsbevoegdheid zouden kunnen voortvloeien.

70. Integendeel, in het arrest Weigel [30] heeft het Hof uitdrukkelijk bepaald dat het Unierecht een werknemer niet de garantie biedt dat de overbrenging van zijn werkzaamheden naar een andere lidstaat dan die waarin hij tot dan toe verbleef, fiscaal neutraal is. Gelet op de verschillen tussen de wettelijke regelingen van de lidstaten ter zake, kan een dergelijke overbrenging naargelang het geval voor de werknemer op het vlak van de indirecte belastingen meer of minder voordelig of nadelig uitvallen. Hieruit volgt dat een eventueel nadeel ten opzichte van de situatie waarin de werknemer zijn werkzaamheden vóór deze overbrenging verrichtte, in beginsel niet in strijd is met artikel 45 VWEU, indien deze regeling de werknemer niet benadeelt ten opzichte van diegenen die reeds voordien daaronder vielen. [31]

71. Uit deze rechtspraak blijkt derhalve dat de Bondsrepubliek Duitsland, anders dan de verwijzende rechter betoogt, niet hoeft te garanderen dat een werknemer in de situatie van Bukovansky dezelfde behandeling geniet als een op Duits grondgebied werkzame Zwitser die zijn woonplaats naar Zwitserland verlegt en in de zin van de Overeenkomst in Zwitserland belastingplichtig is. Het verschil in behandeling tussen een dergelijke Zwitserse werknemer en Bukovansky is slechts het resultaat van

29 — Zie in het Duitse recht, waar het woonplaatscriterium een onbeperkte inkomstenbelastingplicht rechtvaardigt. Zie punt 14 hierboven.

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

31 — Zie arrest Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, punt 55). Het feit dat de zaak indirecte belastingen betrof, aangezien het ging om een registratieheffing voor een voertuig, is niet relevant voor de toepassing van het daarin vastgelegde beginsel.

de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de overeenkomstsluitende staten. Aangezien niets erop wijst dat de overkoepelende belastingheffing een behandeling tot gevolg heeft die verschilt van die van een in Duitsland wonende en aldaar onbeperkt inkomstenbelastingplichtige werknemer, moet de conclusie zijn dat deze fiscale behandeling het vrije verkeer niet belemmert. [32]

72. Wat voorts in het bijzonder het beroep van de verwijzende rechter op artikel 9 van bijlage I bij de Overeenkomst betreft, moet er in de eerste plaats aan worden herinnerd dat lid 1 van dit artikel volgens het Hof alleen ziet op het geval van discriminatie op grond van nationaliteit van een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij. [33]

73. Uit de feiten die aan het Hof zijn voorgelegd, blijkt dat Bukovansky een Duits onderdaan is die in het betrokken jaar, 2008, zijn werkzaamheden in Duitsland voor een Duitse vennootschap heeft uitgevoerd. Het feit dat deze vennootschap een filiaal van een Zwitserse groep is, is daartoe niet relevant. In casu kan er dus geen sprake zijn van discriminatie door de autoriteiten van een overeenkomstsluitende partij van een onderdaan van een andere overeenkomstsluitende partij, en kan de betrokken bepaling derhalve geen toepassing vinden.

74. Wat in de tweede plaats artikel 9, lid 2, van bijlage I betreft, moet eraan worden herinnerd dat de werknemer in loondienst en zijn gezinsleden volgens deze bepaling dezelfde fiscale en sociale voordelen genieten als nationale werknemers en hun gezinsleden. Overigens ben ik van mening dat ook deze bepaling, net als lid 1 van dit artikel, betrekking heeft op discriminatie op grond van nationaliteit van een onderdaan van een overeenkomstsluitende staat op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende staat, waarvan in casu, zoals gezegd, geen sprake is.

75. Deze uitlegging wordt in taalkundig opzicht bevestigd door de bewoordingen van een aantal taalversies van deze bepaling, waarin duidelijk wordt verwezen naar het in lid 1 van dit artikel vermelde „grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij”. [34] Bovendien strookt zij met het in de rechtspraak ontwikkelde beginsel dat in punt 63 hierboven is vermeld, volgens welke een lidstaat zich moet houden aan het beginsel van nationale behandeling ten aanzien van onderdanen van de andere lidstaten die gebruik hebben gemaakt van hun recht van vrij verkeer.

76. Uit dezelfde rechtspraak blijkt evenwel dat een lidstaat verplicht is het beginsel van nationale behandeling ook toe te passen op de eigen onderdanen die gebruik hebben gemaakt van de vrijheid van verkeer. In lijn met deze rechtspraak heeft het Hof in het arrest Ettwein onder andere verwezen naar artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de Overeenkomst om het beginsel vast te stellen dat de overeenkomstsluitende partijen een fiscaal voordeel niet aan een belastingplichtige kunnen weigeren louter op grond dat de woonplaats van de echtgenoten in de andere overeenkomstsluitende partij is gelegen. [35] Deze rechtspraak is evenwel niet van toepassing op de onderhavige zaak, aangezien deze geen betrekking heeft op de toekenning van een fiscaal voordeel in Duitsland aan een Duitse werknemer die in Zwitserland woont maar in Duitsland werkt, doch eerder op de toekenning van een fiscale voorkeursbehandeling op grond van de woonplaats in Zwitserland ten opzichte van de Duitse werknemer/belastingplichtige die in Duitsland woont en in Duitsland inkomstenbelastingplichtig is.

32 — Op de onderhavige zaak is evenmin het beginsel in punt 79 van arrest De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) van toepassing, volgens welke de bepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers een verbod inhouden voor de lidstaat van oorsprong, het vrije aanvaarden en verrichten van werk door een van zijn onderdanen in een andere lidstaat te bemoeilijken. Bukovansky werkt immers niet in Zwitserland.

33 — Zie arrest Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punten 47 en 48).

34 — Zo kan in de Franse versie („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”) het woord „y” enkel betrekking hebben op het grondgebied van de overeenkomststluitende partij. Dat geldt ook voor het woord „dort” in de Duitse versie („Ein Arbeitnehmer und seine [...] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen.”).

35 — Zie arrest Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punten 48, 49 en 52).

77. Uit het bovenstaande blijkt dat artikel 4, lid 4, van de DBA-Schweiz – voor het geval het Hof besluit deze bepaling in het licht van de Overeenkomst te onderzoeken – noch een schending van artikel 9 van bijlage I bij de Overeenkomst, noch een belemmering voor het vrije verkeer van werknemers inhoudt.

2. Schending van artikel 2 van de Overeenkomst

78. Voorts meent de verwijzende rechter dat de overkoepelende belastingheffing in strijd is met het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit, en derhalve artikel 2 van de Overeenkomst schendt. Aangezien deze fiscale behandeling niet van toepassing is op Zwitserse onderdanen die naar Zwitserland verhuizen, brengt de toepassing van artikel 4, lid 4, van de DBA-Schweiz met zich dat de belastingdruk voor een niet-Zwitserse onderdaan die in Zwitserland gaat wonen, groter is dan voor een Zwitserse onderdaan.

79. Zoals reeds uiteengezet in punt 67 hierboven is in de betrokken bepaling de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de partijen bij de DBA-Schweiz overeengekomen.

80. Dienaangaande moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat het criterium van nationaliteit volgens de rechtspraak van het Hof kan worden gebruikt als criterium voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid, en als zodanig niet moet worden beschouwd als discriminatie op grond van nationaliteit. [36]

81. In de tweede plaats heeft het Hof reeds eerder, in de zaak Van Hilten [37], geoordeeld dat een nationale regeling die voorziet in een vorm van overkoepelende belasting, in casu op het gebied van successierecht, en die nationaliteit als aanknopingsfactor gebruikt voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid, niet kan worden geacht discriminatie op te leveren die door het Verdrag verboden is. [38]

82. Gelet op het bovenstaande dient mijns inziens worden geconcludeerd dat de in deze zaak aan de orde zijnde bepaling geen vorm van discriminatie op grond van nationaliteit in strijd met artikel 2 van de Overeenkomst oplevert.

V – **Conclusie**

83. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de door het Finanzgericht Baden-Württemberg gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„De Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, moet aldus worden uitgelegd dat zij zich, uit hoofde van artikel 21, lid 1, ervan, niet verzet tegen een bepaling in een bilateraal verdrag inzake dubbele belasting tussen de Zwitserse Bondsstaat en een lidstaat die voorziet in een vorm van overkoepelende belastingheffing op grond waarvan over inkomsten die in een lidstaat worden gegenereerd door een werknemer die kan worden aangemerkt als een zogenoemde omgekeerde grensarbeider als bedoeld in deze Overeenkomst, die zijn woonplaats naar Zwitserland heeft verlegd doch niet de Zwitserse nationaliteit heeft, en die voor zijn vertrek naar Zwitserland in de betreffende lidstaat ten minste vijf jaar inkomstenbelastingplichtig is geweest, in deze lidstaat in het jaar van vertrek en de vijf daaropvolgende jaren inkomstenbelasting wordt geheven.”

36 — Zie arrest Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punten 30 en 53).

37 — Arrest Van Hilten (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — Ibidem, punt 47.