Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PAOLO MENGOZZI
föredraget den 30 april 2015 [1]

Mål C-241/14

Roman Bukovansky
mot
Finanzamt Lörrach

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Baden-Württemberg (Tyskland))

”Avtal mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer — Förhållande mellan avtalet och befintliga bilaterala dubbelbeskattningsavtal — Likabehandling — Diskriminering på grundval av nationalitet — Medborgare i en medlemsstat i unionen — Inkomst av förvärvsverksamhet i denna medlemsstat — Bostadsorten flyttas till Schweiz — Övergripande beskattning”

1. Genom förevarande begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Baden-Württemberg (Tyskland) ombeds domstolen att tolka en rad bestämmelser i avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer, undertecknat i Luxemburg den 21 juni 1999 [2] (nedan även kallat avtalet om fri rörlighet) i förhållande till en bestämmelse i det bilaterala avtalet mellan Schweiziska edsförbundet och Förbundsrepubliken Tyskland för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (nedan kallat det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz). [3]

2. Den hänskjutande domstolen önskar i huvudsak få klarhet i huruvida avtalet om fri rörlighet utgör hinder för en bestämmelse i det ovannämnda bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz om en form av så kallad övergripande beskattning (Grenzgängerregelung), enligt vilken de tyska skattemyndigheterna under en given period kan fortsätta att beskatta en i Schweiz bosatt fysisk person som inte är schweizisk medborgare och som har varit obegränsat skattskyldig i Tyskland i sammanlagt minst fem år för de inkomster som härrör från Tyskland.

3. Utöver frågorna huruvida denna skattemässiga behandling är förenlig med de principer som fastställs i avtalet om fri rörlighet väcker förevarande mål inledningsvis en viktig fråga av allmän räckvidd beträffande vilken det under förfarandets gång har framförts en rad inbördes mycket avvikande ståndpunkter. Domstolen ombeds nämligen att tolka räckvidden av den artikel i avtalet om fri rörlighet som reglerar förhållandena mellan det förstnämnda avtalet och bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Mot bakgrund av denna artikel ska domstolen fastslå huruvida det är avtalet om fri rörlighet eller ett sådant bilateralt dubbelbeskattningsavtal som ska gälla i det fall de innehåller sinsemellan oförenliga bestämmelser.

1 — Originalspråk: italienska.

2 — EGT L 114, 2002, s. 6.

3 — Bundesgesetzblatt II från 1972, s. 1022, i dess senaste lydelse enligt ändringsprotokollet av den 12 mars 2002 (Bundesgesetzblatt från 2003, s. 68).

I – **Tillämpliga bestämmelser**

A – *Avtalet om fri rörlighet*

4. Enligt artikel 1 a och 1 d i avtalet är målet för detsamma bland annat att, till förmån för medborgarna i unionens medlemsstater och Schweiziska edsförbundet, ge rätt till inresa, vistelse, upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet som arbetstagare, etablering som egenföretagare och rätt att stanna kvar på de avtalsslutande parternas territorier, liksom att ge samma levnads-, anställnings- och arbetsvillkor som de egna medborgarna har rätt till.

5. Artikel 2 i avtalet, som har rubriken ”Icke-diskriminering”, föreskriver att ”[m]edborgare i en avtalsslutande part vilka lagligen vistas på en annan avtalsslutande parts territorium får, vid tillämpningen av och i enlighet med bestämmelserna i bilagorna I, II och III till detta avtal, inte diskrimineras på grundval av nationalitet”.

6. Artikel 16.2 i avtalet, som har rubriken ”Hänvisning till gemenskapsrätten”, har följande lydelse:

”I den mån tillämpningen av detta avtal omfattar gemenskapsrättsliga begrepp skall hänsyn tas till Europeiska gemenskapernas domstols gällande rättspraxis före tidpunkten för avtalets undertecknande. Schweiz skall underrättas om praxis som uppstått efter denna tidpunkt. Den gemensamma kommittén kan, i syfte att underlätta avtalets tillämpning, på en avtalsslutande parts begäran fastställa konsekvenserna av denna praxis.”

7. I artikel 21.1 och 21.2 i avtalet, som har rubriken ”Förhållande till befintliga bilaterala dubbelbeskattningsavtal”, stadgas följande:

”1. Bestämmelserna i bilaterala dubbelbeskattningsavtal mellan Schweiz och Europeiska gemenskapens medlemsstater skall inte påverkas av bestämmelserna i detta avtal. Särskilt skall bestämmelserna i detta avtal inte påverka definitionen av begreppet gränsarbetare i avtalen om dubbelbeskattning.

2. Ingen bestämmelse i detta avtal skall tolkas på sådant sätt att den hindrar de avtalsslutande parterna från att vid tillämpningen av sina respektive skatterättsliga regler göra en åtskillnad mellan skattskyldiga som inte befinner sig i en jämförbar situation, särskilt vad gäller bosättningsort.”

8. I artikel 22 i avtalet, som däremot rör ”Förhållande till bilaterala avtal rörande andra frågor än social trygghet eller dubbelbeskattning”, stadgas följande:

”1. Utan hinder av artiklarna 20 och 21 skall detta avtal inte påverka avtal mellan Schweiz, å ena sidan, och en eller flera av Europeiska gemenskapens medlemsstater, å andra sidan, rörande enskilda, ekonomiska aktörer, gränsöverskridande samarbete eller lokal gränstrafik, i den mån de är förenliga med detta avtal.

2. Om de ovannämnda avtalen inte är förenliga med detta avtal skall detta avtal gälla.”

9. Bilaga I till avtalet avser fri rörlighet för personer och kapitel II i denna bilaga innehåller bestämmelser avseende arbetstagare. Artikel 7.1 i bilaga I innehåller definitionen av gränsarbetare. Enligt denna bestämmelse ”[är en] gränsarbetare en medborgare i en avtalsslutande part som är bosatt på en avtalsslutande parts territorium och arbetstagare på den andra avtalsslutande partens territorium och som återvänder till sin bostad i princip dagligen eller åtminstone en gång i veckan”.

10. Artikel 9 i bilaga I, som har rubriken ”Likabehandling”, har följande lydelse:

”1. En arbetstagare som är medborgare i en avtalsslutande part får inte på den andra avtalsslutande partens territorium på grund av sin nationalitet behandlas annorlunda än inhemska arbetstagare i fråga om anställnings- och arbetsvillkor, särskilt vad avser lön, uppsägning och, om han skulle bli arbetslös, återinsättande i arbete eller återanställning.

2. Arbetstagaren och dennes familjemedlemmar i den mening som avses i artikel 3 i denna bilaga skall åtnjuta samma skattemässiga och sociala förmåner som inhemska arbetstagare och deras familjemedlemmar.”

B – *Det bilaterala dubbelbeskattningsavtalet mellan Schweiziska edsförbundet och Förbundsrepubliken Tyskland*

11. Den 11 augusti 1971 undertecknade Schweiziska edsförbundet och Förbundsrepubliken Tyskland det ovannämnda bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz som trädde i kraft den 29 december 1972.

12. Artikel 15a i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz rör beskattning av gränsarbetare. I punkt 1 i artikeln fastslås att ”löner och liknande ersättningar som en gränsarbetare erhåller från en anställning beskattas i hemviststaten. Som kompensation härför kan den avtalsslutande stat där personen är anställd ta ut en skatt på dessa ersättningar. Denna skatt får inte överstiga 4,5 procent av ersättningarnas bruttobelopp i det fall bosättningsorten bekräftas av ett officiellt intyg från den behöriga skattemyndigheten i den avtalsslutande stat där den skattskyldige är bosatt. Bestämmelserna i artikel 4.4 ska alltjämt gälla.”

13. I artikel 4.4 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz föreskrivs en form av övergripande beskattning till förmån för Förbundsrepubliken Tyskland. Enligt denna bestämmelse kan Förbundsrepubliken Tyskland, oaktat andra bestämmelser i detta avtal, med avseende på en i Schweiz bosatt fysisk person som inte är schweizisk medborgare och som har varit obegränsat skattskyldig i Tyskland i sammanlagt minst fem år, beskatta de inkomster som härrör från Förbundsrepubliken Tyskland och de tillgångar som är belägna i Förbundsrepubliken Tyskland. Denna beskattningsbehörighet kan utövas det år när den obegränsade skattskyldigheten upphörde och de fem efterföljande åren. Enligt det ovannämnda bilaterala avtalet påverkas inte beskattningen i Schweiz av dessa inkomster eller tillgångar. Genom analog tillämpning av den tyska lagstiftningen om avräkning av utländsk skatt tar Förbundsrepubliken Tyskland dock hänsyn till den skatt som tas ut i Schweiz på dessa inkomster eller tillgångar i enlighet med det bilaterala avtalet vid beräkningen av den skatt som tas ut i Tyskland på samma inkomster eller tillgångar.

C – *Den tyska lagstiftningen*

14. Enligt 1 § styckena 1 och 4 i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG)[4] är fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland obegränsat skattskyldiga för inkomstskatt medan fysiska personer som varken är bosatta eller stadigvarande vistas inom det nationella territoriet endast är begränsat skattskyldiga till inkomstskatt om de har nationella inkomster i den mening som avses i 49 § EStG.

15. Enligt 49 § stycke 1 punkt 4 a EStG utgör inkomster av tjänst i Tyskland nationella inkomster.

4 — Den lagtext som offentliggjordes den 19 oktober 2002 (BGB1. 2002 I, s. 4212), i dess lydelse av den 20 december 2007 (BGB1. 2007 I, s. 3150).

II – **Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

16. Roman Bukovansky, sökande vid den hänskjutande domstolen, har tyskt och tjeckiskt medborgarskap.

17. Fram till år 2006 var Roman Bukovansky anställd av en rad bolag i Schweiz som ingår i en schweizisk läkemedelskoncern. Han bodde däremot i Tyskland, där han var skattskyldig till inkomstskatt.

18. I mars 2006 blev Roman Bukovansky anställd i ett i Tyskland etablerat dotterbolag till samma schweiziska läkemedelskoncern. I juni samma år blev han utnämnd till bolagets företagsledare (Geschaftsführer).

19. I augusti 2008 var Roman Bukovansky fortsatt anställd av det ovannämnda tyska dotterbolaget men flyttade till Basel i Schweiz. Efter den tidpunkten var han varken bosatt eller vistades stadigvarande i Tyskland. Det har konstaterats att han från sin arbetsort i Tyskland regelbundet återvände till sin bosättningsort i Schweiz.

20. I sin inkomstskattedeklaration inlämnad till den tyska skattemyndigheten för år 2008 utgick Roman Bukovansky från att han under tiden mellan augusti och december det aktuella året – det vill säga efter sin flytt till Schweiz – skulle betraktas som (så kallad omvänd) gränsarbetare enligt artikel 15a.1 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz. Han ansåg följaktligen att hans inkomster av tjänst från och med augusti 2008 med stöd av denna bestämmelse skulle beskattas i den avtalsslutande stat där han var bosatt, det vill säga Schweiz, med hänsyn till att hans arbetsgivare drog av och betalade in 4,5 procent av hans bruttolön till den behöriga tyska skattemyndigheten som inkomstskatt i enlighet med samma bestämmelse i det ovannämnda bilaterala avtalet.

21. Finanzamt Lörrach godtog emellertid inte Roman Bukovanskys uppfattning i sitt taxeringsbeslut utan fann att de aktuella inkomsterna skulle beskattas i Tyskland för hela det omtvistade året. Den tyska skattemyndigheten fann att Roman Bukovansky skulle betraktas som begränsat skattskyldig enligt 1 § stycke 4 jämförd med 49 § stycke 1 punkt 4 a EStG, men att hans inkomster skulle beskattas i Tyskland genom tillämpning av regeln om övergripande beskattning enligt artikel 4.4 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz.

22. Till följd av Roman Bukovanskys begäran om omprövning togs det vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten i Tyskland hänsyn till den inkomstskatt som han hade betalat till den schweiziska skattemyndigheten.

23. I sin talan väckt hos den hänskjutande domstolen, vilken Finanzamt Lörrach har bestritt, har Roman Bukovansky gjort gällande att hans inkomster av tjänst från och med augusti 2008 endast ska inkomstbeskattas i Schweiz på grund av att han ska betraktas som omvänd gränsarbetare. Sökanden hävdar att villkoren för att tillämpa övergripande beskattning gentemot honom enligt artikel 4.4 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz inte är uppfyllda.

24. I sin begäran om förhandsavgörande har Finanzgericht Baden-Württemberg ställt sig frågan huruvida denna bestämmelse i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz är förenlig med vissa av bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet. Den hänskjutande domstolen anser för det första att övergripande beskattning utgör en diskriminerande skattemässig behandling i strid med likabehandlingsprincipen i artikel 9 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet och att den som sådan utgör en restriktion för den fria rörligheten. För det andra strider artikel 4.4 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz mot förbudet mot diskriminering på grundval av nationalitet i artikel 2 i avtalet om fri rörlighet.

25. Den hänskjutande domstolen anser inte att artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet utgör hinder mot att underlåta att tillämpa bestämmelsen om övergripande beskattning i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz. Oberoende av denna artikel får bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal inte strida mot de förpliktelser som följer av de grundläggande friheter som föreskrivs i avtalet om fri rörlighet, som till exempel förbudet mot diskriminering.

26. Mot denna bakgrund har den hänskjutande domstolen genom beslut av den 19 december 2013 ansett det vara nödvändigt att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen för förhandsavgörande:

”Ska bestämmelserna i avtalet … om fri rörlighet för personer … – särskilt ingressen, artiklarna 1, 2, 21 samt artiklarna 7 och 9 i bilaga I till detta avtal – tolkas så, att det inte är tillåtet att påföra en arbetstagare, som har flyttat från Tyskland till Schweiz, som inte är schweizisk medborgare och som sedan flytten till Schweiz är så kallad omvänd gränsarbetare i den mening som avses i artikel 15a.1 i [det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz], tysk skatt enligt artikel 4.4, jämförd med artikel 15a.1 fjärde meningen i [det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz]?”

III – **Förfarandet vid domstolen**

27. Beslutet om hänskjutande inkom till domstolens kansli den 16 maj 2014. Roman Bukovansky, Finanzamt Lörrach, den svenska regeringen, den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering samt kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Vid förhandlingen den 26 februari 2015 har Roman Bukovansky, Finanzamt Lörrach, den tyska regeringen och kommissionen yttrat sig.

IV – **Rättslig bedömning**

28. Genom sin tolkningsfråga önskar den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida de relevanta bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet ska tolkas så, att de utgör hinder för en bestämmelse om övergripande beskattning i ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal mellan Schweiziska edsförbundet och en medlemsstat, enligt vilken skattemyndigheterna i denna medlemsstat kan fortsätta att inkomstbeskatta en arbetstagare, som enligt avtalet betraktas som så kallad omvänd gränsarbetare, som har flyttat till Schweiz men inte är schweizisk medborgare och som före flytten till Schweiz har varit skattskyldig till inkomstskatt i denna medlemsstat i sammanlagt minst fem år, det år som flytten ägde rum och de fem efterföljande åren.

A – *Inledande överväganden*

29. Mot bakgrund av att domstolens behörighet att tolka avtalet om fri rörlighet numera är obestridd,[5] förutsätter svaret på den hänskjutande domstolens fråga att avtalet är tillämpligt på en situation som Roman Bukovanskys.

30. I detta sammanhang ska det erinras om att den omständigheten att Roman Bukovansky är tysk medborgare och gentemot sin ursprungsstat, det vill säga Tyskland, har åberopat rättigheter som följer av hans fria rörlighet inte utgör hinder för att tillämpa avtalet. I själva verket, oberoende av den omständigheten att Roman Bukovansky även är tjeckisk medborgare, är det nämligen enligt fast rättspraxis möjligt för medborgare i en avtalsslutande part att, i vissa fall och beroende på de tillämpliga bestämmelserna, göra rättigheter ur avtalet gällande också gentemot sitt eget land.[6]

5 — Se, exempelvis, dom Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) och dom Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Se dom Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punkterna 27–34) och dom Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punkt 33).

31. Med hänsyn till de faktiska omständigheterna i det nationella målet och de på förevarande mål tillämpliga bestämmelserna i avtalet ska det understrykas att såväl artikel 2 i avtalet som artikel 7.1 i bilaga I till avtalet mot bakgrund av deras lydelse är tillämpliga på Roman Bukovanskys situation.

32. För det första vad beträffar tillämpligheten av artikel 2 i avtalet ska det understrykas att Roman Bukovansky är medborgare i en ”avtalsslutande part”, det vill säga Förbundsrepubliken Tyskland, och vistas lagligen på en annan avtalsslutande parts territorium, det vill säga Schweiziska edsförbundet. I enlighet med denna artikel får han inte diskrimineras på grundval av nationalitet.

33. För det andra vad beträffar tillämpningen av artikel 7.1 i bilaga I till avtalet ska det understrykas att Roman Bukovansky ”är bosatt på en avtalsslutande parts territorium”, i förevarande fall i Schweiziska edsförbundet, och bedriver en avlönad verksamhet ”på den andra avtalsslutande partens territorium”, det vill säga i Förbundsrepubliken Tyskland. Eftersom det är ostridigt att Roman Bukovansky under den aktuella perioden regelbundet återvände från sin arbetsort till sin bosättningsort ska han enligt artikel 7.1 i bilaga I till avtalet betraktas som ”gränsarbetare”.[7]

34. Mot bakgrund av dessa överväganden drar jag slutsatsen att Roman Bukovanskys situation omfattas av avtalets tillämpningsområde.

B – *Förhållandena mellan avtalet om fri rörlighet och bilaterala dubbelbeskattningsavtal*

35. Innan jag behandlar de tvivel som den hänskjutande domstolen har framfört beträffande huruvida bestämmelsen i artikel 4.4 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz är förenlig med de relevanta bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet, är det nödvändigt att besvara den inledande frågan om förhållandena mellan avtalet om fri rörlighet och bilaterala dubbelbeskattningsavtal. För att kunna göra detta är det nödvändigt att fastställa räckvidden för bestämmelsen i artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet, enligt vilken bestämmelserna i bilaterala dubbelbeskattningsavtal mellan Schweiz och Europeiska unionens medlemsstater ”inte skall påverkas” av bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet.

36. I denna fråga, som så vitt jag vet ännu inte har varit föremål för ett förhandsavgörande, har det under förfarandets gång framförts mycket olika ståndpunkter.

37. Å ena sidan anser den hänskjutande domstolen oberoende av ordalydelsen i artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet att avtalet gäller i händelse av oförenliga bestämmelser i ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal och avtalet om fri rörlighet. I synnerhet får bestämmelserna i bilaterala dubbelbeskattningsavtal inte heller strida mot det unionsrättsliga diskrimineringsförbudet.

38. På motsvarande sätt anser kommissionen att artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet inte är till hinder för en granskning av huruvida det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz är förenligt med bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet. Enligt kommissionens uppfattning preciserar nämnda bestämmelse bara att det ankommer på de avtalsslutande staterna i ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal att fastställa räckvidden och fördelningen av deras beskattningsbehörighet. I enlighet med domstolens praxis är medlemsstaterna emellertid skyldiga vid fastställandet av sina beskattningsmetoder att iaktta de fria rörligheter som fastslås i avtalet om fri rörlighet.[8] Artikel 21.1 i nämnda avtal befriar dem inte från denna skyldighet.[9]

7 — Se, för ett liknande resonemang, vad beträffar tillämpningen av begreppet gränsarbetare med egen rörelse i artikel 13 i bilaga I till avtalet dom Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punkterna 34–40).

8 — Kommissionen har hänvisat till den fasta rättspraxis som nämns i punkterna 50 och 51 i dom Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Detta förefaller vara den tolkning av artikel 21.1 i avtalet som även har antagits av den schweiziska förbundsdomstolen. Se dom av den 26 januari 2010 i målen 2C_319/2009 och 2C_321/2009, punkt 14.1. Domen är tillgänglig på webbplatsen http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (senast hämtad den 26 mars 2015).

39. Vid förhandlingen har kommissionen dessutom påpekat att om undantaget i artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet ska tolkas så att en medlemsstat kan införa en bestämmelse i ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal som utgör en uppenbar diskriminering eller ett uppenbart åsidosättande av de friheter som garanteras i avtalet om fri rörlighet, förlorar det sistnämnda avtalet i sig helt sin ändamålsenliga verkan. Kommissionen anser följaktligen att syftet med och den systematiska tolkningen av artikel 21.1 i avtalet talar emot en tolkning enligt vilken denna bestämmelse medger ett generellt undantag från tillämpningen av avtalet om fri rörlighet för samtliga bestämmelser i bilaterala dubbelbeskattningsavtal.

40. Å andra sidan har den svenska regeringen intagit en diametralt motsatt ståndpunkt, till vilken den tyska regeringen under förhandlingen uttryckligen har anslutit sig. Enligt dessa regeringars uppfattning utgör artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet ett villkorslöst undantag från avtalets tillämpning. Därav följer att inom tillämpningsområdet för detta undantag är varken avtalets bestämmelser eller de rättigheter och skyldigheter som följer av unionsrätten tillämpliga. Med andra ord ska bestämmelserna i bilaterala dubbelbeskattningsavtal tillämpas som om avtalet om fri rörlighet inte existerade. De rättigheter och skyldigheter som följer av avtalet om fri rörlighet kan därför inte påverka bestämmelserna i dessa bilaterala dubbelbeskattningsavtal.

41. I praktiken kan de två föreslagna tolkningarna av räckvidden för artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet leda till olika konsekvenser i förevarande mål. Om man antar den tolkning som föreslås av den hänskjutande domstolen och kommissionen blir det nämligen nödvändigt att pröva huruvida bestämmelsen om övergripande beskattning i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz är förenlig med de relevanta bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet. Om man däremot antar den tolkning som föreslås av den svenska regeringen och den tyska regeringen är denna prövning inte nödvändig och även i händelse av oförenlighet mellan ifrågavarande bestämmelse i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz och avtalet om fri rörlighet, påverkas inte tillämpningen av ifrågavarande bestämmelse.

42. Inledningsvis erinrar jag om att avtalet i dess egenskap av internationellt fördrag enligt artikel 31 i Wienkonventionen om traktatsrätten [10] ska tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. [11]

43. Med avseende på den bokstavliga analysen råder det enligt min uppfattning ingen tvekan om att första meningen i artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet genom användning av uttrycket ”skall inte påverkas” uttryckligen fastställer ett undantag från tillämpningen av nämnda avtal för bestämmelserna i bilaterala dubbelbeskattningsavtal mellan Schweiz och unionens medlemsstater. Det framgår av bestämmelsens formulering att undantaget är generellt och villkorslöst. På så sätt omfattas undantaget inte av några ytterligare krav än att det ska vara fråga om en bestämmelse avseende dubbelbeskattning. Den andra meningen i samma punkt rör den specifika frågan om definitionen av gränsarbetare, men – vilket framgår tydligt av användningen av uttrycket ”särskilt” – utgör endast en ren förklaring av undantaget i den första meningen och påverkar inte dess allmänna räckvidd.

44. Med avseende på den kontextuella analysen ska det noteras att artikel 21 i avtalet om fri rörlighet, som har rubriken ”Förhållande till befintliga bilaterala dubbelbeskattningsavtal”, följs av artikel 22, som även den innehåller en bestämmelse av allmän karaktär som avser förhållandena ”till bilaterala avtal rörande andra frågor än social trygghet eller dubbelbeskattning”. [12] I motsats till artikel 21.1 i avtalet

10 — Konvention undertecknad i Wien den 23 maj 1969, *UN Treaty Series*, band 1155, s. 331.

11 — Se dom Hengartner och Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

12 — Förhållandena till befintliga bilaterala avtal rörande social trygghet regleras av artikel 20 i avtalet om fri rörlighet, som föreskriver att dessa ska upphöra att tillämpas vid detta avtals ikraftträdande, i den mån de rör samma frågor som detta avtal.

om fri rörlighet föreskrivs i artikel 22 att nämnda avtal inte påverkar bilaterala avtal *på andra områden* än dubbelbeskattning, bara ”i den mån de är förenliga med detta avtal” om fri rörlighet. Vidare stadgar artikel 22.2 uttryckligen att ”[o]m de ovannämnda avtalen inte är förenliga med detta avtal skall detta avtal gälla”.

45. Det måste konstateras att artikel 21 i avtalet om fri rörlighet inte innehåller någon bestämmelse av detta slag som uttryckligen ger nämnda avtal företräde framför bilaterala dubbelbeskattningsavtal.

46. Mot bakgrund av ordalydelsen i första meningen i artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet och den uppenbara skillnaden mellan ordalydelsen i denna bestämmelse och den i artikel 22 i nämnda avtal kan det enligt min uppfattning med rätta konstateras att om de avtalsslutande parterna hade haft för avsikt att ge avtalet om fri rörlighet företräde framför bestämmelserna i bilaterala dubbelbeskattningsavtal, skulle de uttryckligen ha fastslagit detta, som de har gjort i artikel 22 i avtalet om fri rörlighet med hänsyn till andra typer av bilaterala avtal. I och med att ingen sådan klausul är införd är det rimligt att anta att parterna hade för avsikt att fastslå ett generellt och villkorslöst undantag från avtalets tillämpningsområde för bestämmelserna i bilaterala dubbelbeskattningsavtal. [13]

47. En sådan tolkning av artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet ska för övrigt prövas mot bakgrund av andra relevanta bestämmelser i avtalet. Vid förhandlingen har kommissionen förvisso erkänt skillnaderna i ordalydelsen i artiklarna 21 och 22 i avtalet men har samtidigt särskilt understrukit att bestämmelsen i artikel 21.2 i avtalet riskerar att förlora sin ändamålsenliga verkan om man antar den tolkning av denna bestämmelse som föreslås ovan i punkt 46.

48. Ingen bestämmelse ska emellertid enligt artikel 21.2 i avtalet tolkas på sådant sätt att den hindrar de avtalsslutande parterna från att vid tillämpningen av sina respektive skatterättsliga regler göra en åtskillnad mellan skattskyldiga personer som inte befinner sig i en jämförbar situation, särskilt vad gäller bosättningsort. I detta hänseende har domstolen i domen Ettwein slagit fast att det enligt denna bestämmelse är tillåtet att skattemässigt behandla skattskyldiga personer olika beroende på om de har eller inte har hemvist i landet, dock enbart så länge dessa inte befinner sig i en jämförbar situation. [14]

49. I motsats till kommissionen anser jag för övrigt att artikel 21.2 i avtalet om fri rörlighet inte utgör någon specificering av artikel 21.1. I detta hänseende måste det konstateras att bestämmelsen i artikel 21.2 hänvisar till avtalsparternas skattelagstiftning, medan punkt 1 i samma artikel gäller bilaterala avtal mellan Schweiziska edsförbundet och unionens medlemsstater.

50. I detta hänseende är det nödvändigt att klargöra att undantaget i artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet inte tillåter en medlemsstat eller Schweiziska edsförbundet att ensidigt införa diskriminerande åtgärder i den egna lagstiftningen som strider mot avtalets bestämmelser. Denna bestämmelse ska inte påverka den möjligheten att en medlemsstat och Schweiziska edsförbundet *genom konventioner*, och närmare bestämt genom ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal, inför skattemässiga åtgärder som inte är förenliga med avtalet om fri rörlighet. En eventuell bestämmelse som är i strid med avtalet ska följaktligen alltid vara resultatet av en eventuell överenskommelse mellan en medlemsstat och Schweiziska edsförbundet.

13 — Det ska understrykas att det framgår av ordalydelsen i första meningen i artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet att den tidsmässiga räckvidden för detta undantag inte är begränsad till bilaterala dubbelbeskattningsavtal som redan hade ingåtts vid tidpunkten för ikraftträdandet av avtalet om fri rörlighet, utan den omfattar även avtal som ingås senare.

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

51. Sett ur detta perspektiv delar jag inte kommissionens argument att avtalet om fri rörlighet helt förlorar sin ändamålsenliga verkan om man antar den tolkning av dess artikel 21.1 som föreslås ovan i punkt 46. I själva verket, vilket har klargjorts i föregående punkt, är tillämpningsområdet för undantaget – vilket som sådant ska tolkas restriktivt [15] – uteslutande begränsat till skattemässiga avtalsbestämmelser i bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Med hänsyn till alla andra typer av bestämmelser gäller avtalet om fri rörlighet fullt ut.

52. I detta hänseende kan det noteras att det anges i den andra meningen i ingressen till avtalet att de avtalsslutande parterna var ”beslutna att sinsemellan förverkliga fri rörlighet för personer på grundval av de bestämmelser som är tillämpliga i Europeiska [unionen]”, [16] men att domstolen har understrukit att denna önskan att underlätta den fria rörligheten mellan unionen och Schweiz har en annan innebörd och ett annat syfte än den fria rörlighet som föreskrivs i fördragen inom ramen för den inre marknad som upprättats mellan medlemsstaterna i unionen. Avtalet syftar till att stärka banden mellan de avtalsslutande parterna utan några förhoppningar om att tillämpningen av de grundläggande friheterna i deras helhet ska utsträckas till att omfatta Schweiziska edsförbundet. [17]

53. Det är mot bakgrund av denna karakterisering av avtalet, som förklarats av domstolen, som det går att förstå den begränsning av räckvidden för den rättspraxis som har åberopats av kommissionen och som nämns ovan i punkt 38, enligt vilken medlemsstaterna vid fastställande av sina beskattningsmetoder är skyldiga att iaktta de fria rörligheter som fastslås i EUF-fördraget. [18] Denna unionsrättsliga princip tillämpas inom ramen för avtalets tillämpningsområde men frångås i det fall där de avtalsslutande parterna har beslutat att avtalet inte ska tillämpas, nämligen med avseende på avtalsbestämmelser om dubbelbeskattning.

54. Avslutningsvis framgår det enligt min uppfattning av ovanstående överväganden att den hänskjutande domstolens fråga ska besvaras så, att avtalet om fri rörlighet mot bakgrund av dess artikel 21.1 inte utgör hinder för en bestämmelse såsom den i artikel 4.4 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz.

55. Det är således endast för det fall domstolen skulle besluta att inte anta den av mig föreslagna tolkningen av artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet och anse det vara nödvändigt att pröva huruvida bestämmelsen i artikel 4.4 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz är förenlig med de relevanta bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet som jag lägger fram följande överväganden.

C – *Förenligheten mellan bestämmelsen om övergripande beskattning och avtalet om fri rörlighet*

56. Den hänskjutande domstolen har anfört att övergripande beskattning med stöd av artikel 4.4 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz kan vara oförenlig med avtalet om fri rörlighet ur två aspekter.

57. För det första utgör övergripande beskattning enligt den hänskjutande domstolens uppfattning en diskriminerande skattemässig behandling som är i strid med artikel 9 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet. Roman Bukovansky befinner sig i förhållande till Förbundsrepubliken Tyskland i en situation som är jämförbar med situationen för en arbetstagare med schweiziskt medborgarskap, som förvärvsarbetar i Tyskland och flyttar till Schweiz. Han skulle följaktligen kunna åberopa artikel 9.2 i bilaga I till avtalet för att erhålla samma skattemässiga förmåner som en schweizisk arbetstagare som befinner sig i samma situation. Han kan med andra ord kräva att han inte omfattas av den

15 — Se, för ett liknande resonemang, dom Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, punkt 24) och dom Pfeiffer m.fl. (C-397/01, EU:C:2004:584, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

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

17 — Se, för ett liknande resonemang, dom Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punkterna 26–29).

18 — Se även punkt 63 nedan.

övergripande beskattningen. Denna diskriminerande skattemässiga behandling utgör ett hinder för den fria rörligheten, eftersom den gör det mindre attraktivt för arbetstagare utan schweiziskt medborgarskap att flytta till Schweiz. På detta sätt åsidosätts avtalets syfte att kontinuerligt utöka den fria rörligheten.

58. För det andra anser den hänskjutande domstolen att artikel 4.4 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz även strider mot förbudet mot diskriminering på grundval av nationalitet i artikel 2 i avtalet om fri rörlighet. Den hänskjutande domstolen har påpekat att höjningen av beskattningen till den tyska inkomstskattenivån inte tillämpas om den som flyttar till Schweiz är schweizisk medborgare. Om Roman Bukovansky hade varit schweizisk medborgare skulle han inte ha omfattats av den övergripande beskattningen, även om hans privatliv och arbetsliv hade varit exakt desamma.

59. För att kunna skingra den hänskjutande domstolens tvivel finner jag det vara lämpligt att göra en sammanfattning av vissa av de principer som domstolen har slagit fast beträffande förhållandet mellan dubbelbeskattningsavtal och de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget.

60. I detta sammanhang ska det framför allt erinras om att medlemsstaterna enligt fast rättspraxis fortfarande har behörighet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsbehörigheten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller att avskaffa, i förekommande fall genom avtal, dubbelbeskattning.[19] Det är medlemsstaternas sak att vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra situationer med dubbelbeskattning, bland annat genom att använda de kriterier som praktiseras inom internationell beskattning.[20]

61. Mot denna bakgrund står medlemsstaterna i detta avseende fria att genom bilaterala avtal för att undvika dubbelbeskattning fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsbehörigheten.[21] Den omständigheten att de avtalsslutande staterna i ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal väljer dessa anknytningsfaktorer kan i sig inte utgöra en diskriminering som strider mot de grundläggande friheterna enligt EUF-fördraget.[22]

62. Det framgår vidare av rättspraxis dels att medlemsstaterna kan avtala om att en skattskyldig person beskattas i båda medlemsstaterna, dels att de nackdelar som kan följa av att olika medlemsstater utövar sina respektive beskattningsbehörigheter parallellt inte utgör några enligt EUF-fördraget otillåtna restriktioner, så länge de inte är diskriminerande.[23] Härav följer att en medlemsstat inte är skyldig enligt unionsrätten att undvika de nackdelar som skulle kunna uppstå på grund av det parallella utövandet av beskattningsbehörigheten.[24]

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

20 — Dom Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

21 — Se, bland annat, dom de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 94), dom Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punkt 48) och dom Imfeld och Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 42).

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

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

24 — Dom Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 34), dom CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, punkterna 27–28) och dom Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17, punkt 170).

63. Det framgår emellertid även av fast rättspraxis att fördelningen av beskattningsbehörigheten dock inte medger att medlemsstaterna tillämpar lagstiftning som strider mot principerna om fri rörlighet i EUF-fördraget.[25] Vid utövandet av beskattningsbehörigheten, vilken fördelats på detta sätt inom ramen för bilaterala avtal för att undvika dubbelbeskattning, är medlemsstaterna nämligen skyldiga att iaktta unionsreglerna, och framför allt att iaktta principen om nationell behandling i fråga om medborgare från andra medlemsstater och dess egna medborgare som har utnyttjat de friheter som garanteras i fördraget.[26]

64. Det är mot bakgrund av dessa principer, som alla direkt eller indirekt kan härledas från gällande rättspraxis före tidpunkten för avtalets ikraftträdande,[27] som den hänskjutande domstolens frågor ska prövas.

1. Åsidosättandet av artikel 9 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet och hindret för den fria rörligheten

65. Den hänskjutande domstolen grundar uttryckligen sin analys på domstolens praxis enligt vilken den fria rörligheten för personer – vilken de avtalsslutande parterna i enlighet med den andra meningen i ingressen till avtalet är beslutna att sinsemellan förverkliga på grundval av de bestämmelser som är tillämpliga i unionen – skulle hämmas om en medborgare i en avtalsslutande part utsattes för ofördelaktig behandling i sitt ursprungsland enbart för att ha utövat sin rätt till fri rörlighet.[28]

66. Såsom påpekats av flera intervenienter måste det dock konstateras att det i själva verket inte finns några uppgifter i rättegångshandlingarna som pekar på att bestämmelsen om övergripande beskattning medför en ofördelaktigare skattemässig behandling i ursprungslandet, det vill säga Tyskland, för en person som Roman Bukovansky, som har utövat sin rätt till fri rörlighet genom att flytta till Schweiz. I praktiken medför tillämpningen av övergripande beskattning på en person i Roman Bukovanskys situation att denna under det aktuella året och under en period av fem år efter flytten beskattas efter samma skattesats som en arbetstagare i samma situation som är bosatt i Tyskland. Med andra ord åtnjuter Roman Bukovansky till följd av flytten till Schweiz vid tillämpningen av denna bestämmelse inte den förmånligare skattemässiga behandlingen i Schweiz utan fortsätter att beskattas efter samma skattesats efter vilken han beskattades i Tyskland.

67. Jag är av den uppfattningen att en bestämmelse som den i artikel 4.4 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz inte gör annat än att återspegla villkoren i avtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Schweiziska edsförbundet vad gäller fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan dessa stater. Det framgår i själva verket av villkoren i artikel 15a i avtalet att de båda staterna i fråga hade överenskommit om att beskattningsbehörigheten när det är fråga om en omvänd gränsarbetare som Roman Bukovansky ligger hos bosättningsstaten, i förevarande fall Schweiz. Enligt artikel 4.4 i avtalet behåller Förbundsrepubliken Tyskland emellertid beskattningsbehörigheten under en given period och upp till den fastställda inkomstskattesatsen när det gäller en person som inte är schweizisk medborgare, som har varit obegränsat skattskyldig i Tyskland i sammanlagt minst fem år och fortsatt uppbär inkomster i Tyskland.

68. Först och främst utgör kriteriet avseende tidigare bosättningsstat[29], som enligt ifrågavarande bestämmelse ligger till grund för tillämpningen av övergripande beskattning, i detta sammanhang ett legitimt anknytningskriterium för att fördela beskattningsbehörigheten medlemsstaterna emellan.

25 — Se dom Imfeld och Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

26 — Se dom de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punkt 94) och dom Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punkt 51).

27 — Se artikel 16.2 i avtalet och punkt 6 ovan.

28 — Se dom Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punkterna 27–28) och dom Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punkt 51).

29 — Enligt tysk lagstiftning avgör bosättningskriteriet om en person är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt. Se punkt 14 ovan.

69. Det framgår dessutom av ovan i punkterna 61 och 63 nämnda rättspraxis att även om medlemsstaterna i samband med tillämpningen av dessa kriterier ska iaktta principen om nationell behandling i fråga om sina egna medborgare som har utnyttjat de friheter som garanteras i fördraget – vilket framgår ovan i punkt 66 verkar vara fallet i förevarande mål - är de dock inte enligt unionsrätten skyldiga att undvika de nackdelar som skulle kunna uppstå av det parallella utövandet av beskattningsbehörigheten.

70. I domen i målet Weigel [30] har domstolen faktiskt specifikt slagit fast att en arbetstagare inte tillförsäkras genom unionsrätten att en överföring av verksamhet till en annan medlemsstat än den i vilken han dessförinnan bott ska vara neutral i beskattningshänseende. Mot bakgrund av de olikheter som föreligger i medlemsstaternas lagstiftning på detta område kan en sådan överföring vara mer eller mindre fördelaktig eller ofördelaktig för en sådan arbetstagare. Härav följer att en eventuell nackdel – i förhållande till situationen för arbetstagaren vid utövandet av dennes verksamhet före nämnda överföring – i princip inte strider mot bestämmelserna i artikel 45 FEUF, om denna lagstiftning inte är ofördelaktigare för denne arbetstagare än för dem som redan sedan tidigare var skattskyldiga där. [31]

71. Det framgår följaktligen av denna rättspraxis, och i motsats till den hänskjutande domstolens uppfattning, att Förbundsrepubliken Tyskland inte är skyldig att garantera en arbetstagare i Roman Bukovanskys situation samma skattemässiga behandling som en arbetstagare som är schweizisk medborgare, som arbetar i Tyskland, som flyttar till Schweiz och som enligt det bilaterala avtalet är skattskyldig i Schweiz. Skillnaden i behandling mellan en sådan schweizisk arbetstagare och Roman Bukovansky är endast resultatet av fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan de avtalsslutande staterna. Eftersom det inte finns några uppgifter som pekar på att övergripande beskattning medför en skillnad i behandling i förhållande till en arbetstagare som har hemvist och är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt i Tyskland, drar jag slutsatsen att denna skattemässiga behandling inte utgör ett hinder för den fria rörligheten. [32]

72. Vad beträffar i synnerhet den hänskjutande domstolens hänvisning till artikel 9 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet ska det för det första erinras om att domstolen har slagit fast att punkt 1 i denna artikel endast avser fall av diskriminering på grundval av nationalitet gentemot medborgare i en avtalsslutande part på den andra avtalsslutande partens territorium. [33]

73. Det framgår av de faktiska omständigheter som har framlagts för domstolen att Roman Bukovansky är tysk medborgare och att han under det aktuella året, det vill säga år 2008, arbetade i Tyskland för ett tyskt bolag. Den omständigheten att det rör sig om ett dotterbolag till en schweizisk koncern är i detta sammanhang oväsentligt. Det kan således i förevarande fall inte vara fråga om att myndigheterna i en avtalsslutande part har gjort sig skyldiga till diskriminering av en medborgare i en annan avtalsslutande part. Bestämmelsen i fråga ska därmed inte tillämpas.

74. Vad beträffar artikel 9.2 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet ska det för det andra erinras om att det i denna bestämmelse föreskrivs att arbetstagaren och dennes familjemedlemmar ska åtnjuta samma skattemässiga och sociala förmåner som inhemska arbetstagare och deras familjemedlemmar. Jag anser för övrigt att även denna bestämmelse, på samma sätt som artikel 9.1, rör diskriminering på grundval av nationalitet som riktas mot en medborgare i en avtalsslutande part som befinner sig på en annan avtalsslutande parts territorium. Som påpekats i föregående punkt är detta inte fallet i förevarande mål.

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

31 — Se dom i målet Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256, punkt 55). Den omständigheten att målet rörde indirekt beskattning, i och med att det handlade om en avgift för registrering av en bil, är oväsentlig för tillämpningen av den i domen fastslagna principen.

32 — Förevarande fall omfattas inte heller av den princip som anges i punkt 79 i domen de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), enligt vilken bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare uppställer ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av sina medborgare att fritt acceptera och utöva ett arbete i en annan medlemsstat. Roman Bukovansky har nämligen ingen anställning i Schweiz.

33 — Se dom Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punkterna 47 och 48).

75. Denna tolkning bekräftas av bestämmelsens formulering i vissa andra språkversioner, vilka innehåller en klar hänvisning till ”den andra avtalsslutande partens territorium” i punkt 1 i artikeln.[34] Tolkningen stämmer dessutom överens med den i rättspraxis fastslagna principen, som nämnts ovan i punkt 63, enligt vilken en medlemsstat är skyldig att iaktta principen om nationell behandling i fråga om medborgare från andra medlemsstater som har utövat sin rätt till fri rörlighet.

76. Det framgår för övrigt av samma rättspraxis att en medlemsstat är skyldig att iaktta principen om nationell behandling även i fråga om sina egna medborgare som har utnyttjat den fria rörligheten. I linje med denna praxis har domstolen i domen Ettwein hänvisat till bland annat artikel 9.2 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för att fastslå principen om att de avtalsslutande parterna inte får neka en skattskyldig person en skatteförmån endast av det skälet att vederbörandes bosättningsort är belägen på den andra avtalsslutande partens territorium.[35] Denna rättspraxis är emellertid inte tillämplig i förevarande fall, i och med att den inte avser erkännande av en skatteförmån i Tyskland till en tysk arbetstagare som har hemvist i Schweiz men som arbetar i Tyskland, utan snarare rör erkännandet av den förmånliga schweiziska skattemässiga behandlingen – på grund av hemvist i Schweiz – till en tysk arbetstagare/skattskyldig person som har hemvist och är skattskyldig till inkomstskatt i Tyskland.

77. Av det ovan anförda följer att bestämmelsen i artikel 4.4 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz – i det fall domstolen beslutar sig för att pröva bestämmelsen mot bakgrund av avtalet om fri rörlighet – varken utgör ett åsidosättande av artikel 9 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet eller ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare.

2. Åsidosättandet av artikel 2 i avtalet om fri rörlighet

78. Den hänskjutande domstolen anser vidare att bestämmelsen om övergripande beskattning strider mot förbudet mot diskriminering på grundval av nationalitet, vilket utgör ett åsidosättande av artikel 2 i avtalet om fri rörlighet. På grund av att denna skattemässiga behandling inte omfattar schweiziska medborgare som flyttar till Schweiz medför tillämpningen av artikel 4.4 i det bilaterala avtalet Tyskland-Schweiz i praktiken att skattebördan blir högre för en person som inte har schweiziskt medborgarskap och som flyttar till Schweiz än för en person som är schweizisk medborgare.

79. Såsom redan har klargjorts ovan i punkt 67 utgör bestämmelsen i fråga en överenskommelse rörande fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan de avtalsslutande staterna i det bilaterala avtalet.

80. I detta sammanhang ska det för det första påpekas att det framgår av domstolens praxis att medborgarskapskriteriet kan användas som ett kriterium för att fördela beskattningsbehörigheten och ska i sig inte anses ge upphov till diskriminering på grundval av nationalitet.[36]

81. För det andra har domstolen redan slagit fast, i domen Van Hilten,[37] att en nationell lagstiftning som föreskriver en form av övergripande beskattning, i dåvarande fall gällande arvsskatt, och som använder medborgarskap som anknytningskriterium för att fördela beskattningsbehörigheten, inte kan anses ge upphov till diskriminering som är förbjuden enligt fördraget.[38]

34 — Se, exempelvis, den franska versionen (”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”), där uttrycket ”y” inte kan hänvisa till annat än den avtalsslutande partens territorium. Detsamma gäller för uttrycket ”dort” i den tyska versionen (”Ein Arbeitnehmer und seine … Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen.”).

35 — Se dom Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punkterna 48, 49 och 52).

36 — Se dom Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punkterna 30 och 53).

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

38 — Ibid., punkt 47.

82. Mot bakgrund av dessa överväganden drar jag slutsatsen att bestämmelsen i fråga inte ger upphov till någon form av diskriminering på grundval av nationalitet som strider mot artikel 2 i avtalet om fri rörlighet.

V – **Förslag till avgörande**

83. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågan från Finanzgericht Baden-Württemberg på följande sätt:

Avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer ska tolkas så, att enligt artikel 21.1 häri utgör det inte hinder för en bestämmelse i ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal mellan Schweiziska edsförbundet och en medlemsstat som föreskriver en form av övergripande beskattning, enligt vilken skattemyndigheterna i denna medlemsstat kan fortsätta att inkomstbeskatta en arbetstagare som enligt avtalet betraktas som så kallad omvänd gränsarbetare, som har flyttat till Schweiz men inte är schweizisk medborgare och som före flytten till Schweiz har varit skattskyldig till inkomstskatt i denna medlemsstat i sammanlagt minst fem år, det år som flytten ägde rum och de fem efterföljande åren.