Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

19. november 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — aftale mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer — forbindelse mellem denne aftale og bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster — ligebehandling — forskelsbehandling på grundlag af nationalitet — statsborger i en medlemsstat i Den Europæiske Union — grænsearbejdere — indkomstskat — fordeling af beskatningskompetencen — skattemæssig tilknytning — nationalitet«

I sag C-241/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Baden-Württemberg (skatteretten i Baden-Württemberg, Tyskland) ved afgørelse af 19. december 2013, indgået til Domstolen den 16. maj 2014, i sagen:

Roman Bukovansky

mod

Finanzamt Lörrach,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, M. Ilešič, som fungerende formand for Tredje Afdeling, og dommerne C. Toader og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. februar 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Roman Bukovansky og Rechtsanwalt H. Hauswirth

— Finanzamt Lörrach ved D. Gress og S. Parodi-Neef, som befuldmægtigede,

— den tyske regering ved T. Henze og B. Beutler, som befuldmægtigede

* Processprog: tysk.

— den svenske regering ved A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg og E. Karlsson, som befuldmægtigede

— Det Forenede Kongeriges regering ved M. Holt, som befuldmægtiget, bistået af barrister S. Ford

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Wasmeier, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 30. april 2015,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer, undertegnet i Luxembourg den 21. juni 1999 (EUT 2002 L 114, s. 6, herefter »aftalen om fri bevægelighed for personer«).

2 Anmodningen er blevet fremsat under en sag mellem den tyske statsborger Roman Bukovansky og Finanzamt Lörrach (skattekontoret i Lörrach) vedrørende sidstnævntes afgørelse om at beskatte Roman Bukovanskys lønindtægter oppebåret i Tyskland i perioden efter, at han var flyttet fra Tyskland til Schweiz.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Den 21. juni 1999 undertegnede Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side syv aftaler, herunder aftalen om fri bevægelighed for personer. De syv aftaler blev godkendt på Fællesskabets vegne ved Rådets og Kommissionens afgørelse 2002/309/EF, Euratom af 4. april 2002 (EFT L 114, s. 1) og trådte i kraft den 1. juni 2002.

4 Det fremgår af præamblen til aftalen om fri bevægelighed for personer, at de kontraherende parter er »besluttede på at gennemføre fri bevægelighed for personer mellem dem på grundlag af de bestemmelser, der gælder i Det Europæiske Fællesskab«.

5 Ifølge artikel 1, litra a) og d), i aftalen om fri bevægelighed for personer har den til formål til fordel for statsborgerne i Den Europæiske Unions medlemsstater og Schweiz at indrømme ret til indrejse, ophold, adgang til en lønnet økonomisk aktivitet, etablering som selvstændig og ret til at blive boende på de kontraherendes parters område og at indrømme de samme leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår som dem, der indrømmes indenlandske statsborgere.

6 Artikel 2 i aftalen om fri bevægelig for personer, som har overskriften »Ikke-forskelsbehandling«, er affattet som følger:

»Statsborgere i en af de kontraherende parter, som tager lovligt ophold på en anden kontraherende parts område, må ikke ved anvendelsen af og i overensstemmelse med bestemmelserne i bilag I, II og III til denne aftale udsættes for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.«

7 Den nævnte aftales artikel 4, som har overskriften »Ret til ophold og adgang til en økonomisk aktivitet«, bestemmer:

»Retten til ophold og adgang til en økonomisk aktivitet sikres i henhold til bestemmelserne i bilag I […]«

8 Ifølge artikel 15 i aftalen om fri bevægelighed for personer udgør bilagene og protokollerne til aftalen en integrerende del heraf.

9 Aftalens artikel 16, som har overskriften »Henvisning til fællesskabsretten«, har følgende ordlyd:

»1. De kontraherende parter vil for at virkeliggøre målene i denne aftale træffe alle nødvendige foranstaltninger med henblik på at sikre, at de rettigheder og forpligtelser, som svarer til dem, der er indeholdt i de EF-retsakter, som der henvises til, anvendes i deres indbyrdes forbindelser.

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

10 Aftalens artikel 21 med overskriften »Forbindelse til bilaterale aftaler vedrørende området dobbeltbeskatning« bestemmer i stk. 1:

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

11 Artikel 7 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer har overskriften »Lønnede grænsearbejdere« og bestemmer i stk. 1:

»En lønnet grænsearbejder er en statsborger i en kontraherende part, der har bopæl på en kontraherende parts område og udøver en lønnet aktivitet på den anden kontraherende parts område, idet han i princippet vender tilbage til sin bopæl hver dag eller mindst én gang om ugen.«

12 Nævnte bilags artikel 9 med overskriften »Ligebehandling« bestemmer i stk. 1 og 2:

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

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

Traktatbestemmelser

13 Overenskomsten af 11. august 1971 mellem Det Schweiziske Forbund og Forbundsrepublikken Tyskland (*Bundesgesetzblatt* 1972 II, s. 1022), som affattet ved ændringsprotokol af 12. marts 2002 (*Bundesgesetzblatt* 2003 II, s. 67, herefter »den tysk-schweiziske overenskomst«), er en bilateral overenskomst indgået med henblik på at undgå dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter.

14 Artikel 4 i den tysk-schweiziske overenskomst fastsætter:

»1. I denne overenskomst forstås ved udtrykket »hjemmehørende i en kontraherende stat« enhver person, som i henhold til denne stats lovgivning er fuldt skattepligtig dér.

[…]

4. Når en i Schweiz bosat fysisk person ikke har schweizisk statsborgerskab og har været fuldt skattepligtig i Forbundsrepublikken Tyskland i samlet set mindst fem år, kan Forbundsrepublikken Tyskland i det år, hvor den fulde skattepligt er endeligt ophørt, og de efterfølgende fem år beskatte de indtægter, der hidrører fra Forbundsrepublikken Tyskland, og de aktiver, der befinder sig i Forbundsrepublikken Tyskland, uanset denne overenskomsts øvrige bestemmelser. Beskatning i Schweiz af disse indtægter eller aktiver i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst berøres ikke heraf. Ved analog anvendelse af de tyske lovbestemmelser om modregning af udenlandske skatter modregner Forbundsrepublikken Tyskland dog den i Schweiz opkrævede skat af disse indtægter eller aktiver i overensstemmelse med denne overenskomst i den del af den tyske skat (bortset fra selskabsskat), der opkræves af disse indtægter eller aktiver i henhold til denne overenskomst, ud over den tyske skat, som de pålægges i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 6-22. Bestemmelserne i dette stykke finder ikke anvendelse, når den fysiske person har taget bopæl i Schweiz med henblik på at udøve reel lønnet beskæftigelse for en arbejdsgiver, som den pågældende, bortset fra sit arbejdsforhold, ikke er forbundet med gennem direkte eller indirekte væsentlige økonomiske interesser i form af økonomisk deltagelse eller på anden vis.

5. Når en fysisk person kun anses for hjemmehørende i en kontraherende stat i denne artikels forstand en del af året og anses for hjemmehørende i den anden kontraherende stat resten af året (bopælsændring), kan hver stat alene opkræve skat på grundlag af den fulde skattepligt pro rata for den periode, hvor den pågældende kunne anses for hjemmehørende i denne stat.

[…]«

15 Overenskomstens artikel 15 fastsætter:

»1. Med forbehold af bestemmelserne i [artikel] 15a-19 beskattes løn og tilsvarende vederlag, som en hjemmehørende i en kontraherende stat oppebærer for lønnet beskæftigelse, kun i denne stat, medmindre beskæftigelsen udøves i den anden kontraherende stat. Såfremt beskæftigelsen udøves dér, beskattes løn og vederlag oppebåret herfor i denne anden stat.

2. Uanset bestemmelserne i [stk. 1] kan løn eller vederlag, som en hjemmehørende i en kontraherende stat oppebærer for lønnet beskæftigelse udøvet i den anden kontraherende stat, kun beskattes i den første stat, såfremt

a) lønmodtageren opholder sig i den anden stat i en eller flere perioder, der samlet set ikke overstiger 183 dage inden for det pågældende kalenderår

b) lønnen eller vederlaget udbetales af en arbejdsgiver eller på vegne af en arbejdsgiver, som ikke er hjemmehørende i den anden stat, og

c) lønudgiften ikke afholdes af et fast driftssted eller en fast base, som arbejdsgiveren råder over i den anden stat.

[…]

4. Med forbehold af bestemmelserne i [artikel] 15 beskattes en fysisk person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, men udøver beskæftigelse som bestyrelsesmedlem, direktør, leder eller fuldmægtig for et kapitalselskab, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, i denne anden stat af løn eller vederlag, som den pågældende oppebærer for denne beskæftigelse, såfremt beskæftigelsen ikke er afgrænset således, at den kun omfatter opgaver, hvis følgevirkninger alle ligger uden for denne stat. Såfremt denne anden stat ikke beskatter disse indtægter, beskattes de i den stat, hvor den fysiske person er hjemmehørende.«

16 Overenskomstens artikel 15a bestemmer:

»1. Uanset bestemmelserne i [artikel] 15 kan løn og tilsvarende vederlag, som en grænsearbejder oppebærer for lønnet beskæftigelse, beskattes i den stat, hvor grænsearbejderen er bosat. Som kompensation herfor kan den kontraherende stat, hvor beskæftigelsen udøves, pålægge disse vederlag en kildebeskatning. Denne skat må ikke overskride 4,5% af bruttovederlaget, såfremt bopælsadressen bevises i en officiel attest fra de kompetente skattemyndigheder i den kontraherende stat, hvor den skattepligtige er bosat. Bestemmelserne i [artikel] 4, [stk.] 4, finder fortsat anvendelse.

2. Ved grænsearbejder i [stk.] 1's forstand forstås enhver person, som er bosat i en kontraherende stat, men hvis arbejdssted ligger i den anden kontraherende stat, hvorfra den pågældende regelmæssigt vender tilbage til sin bopæl. Såfremt den pågældende ikke regelmæssigt vender tilbage til sin bopæl efter sit arbejde, mister vedkommende alene sin status som grænsearbejder, hvis denne ved beskæftigelse i hele kalenderåret ikke vender tilbage til sin bopæl mere end 60 hverdage på grund af udøvelsen af sin beskæftigelse.

3. Den kontraherende stat, hvor grænsearbejderen er bosat, tager, uanset bestemmelserne i [artikel] 24, hensyn til skat, der er opkrævet i henhold til bestemmelserne i tredje punktum i [stk.] 1, på følgende måde:

a) I Forbundsrepublikken Tyskland modregnes skatten i den tyske indkomstskat i overensstemmelse med bestemmelserne i [stk.] 36 i indkomstskatteloven [»Einkommensteuergesetz«], bortset fra bestemmelserne i denne lovs [stk.] 34c. Der tages ligeledes hensyn til skatten ved fastsættelsen af acontoindkomstskat.

[…]«

Tysk ret

17 I henhold til § 1, stk. 1, i lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz, herefter »EStG«) i den ændrede affattelse af 20. december 2007 (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, s. 3150) er fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i indlandet, fuldt indkomstskattepligtige.

18 EStG's § 1, stk. 4, bestemmer:

»Fysiske personer uden bopæl eller fast opholdssted i Tyskland er, med forbehold af stk. 2 og 3 samt § 1a, begrænset indkomstskattepligtige af indtægter oppebåret i Tyskland, jf. § 49.«

19 EStG's § 49 om begrænset skattepligtig indkomst fastsætter:

»1. I forbindelse med begrænset indkomstskattepligt (§ 1, stk. 4) anses følgende for indtægter oppebåret i Tyskland:

[…]

4) indtægter fra lønnet beskæftigelse (§ 19)

a) [indtægter,] der udøves eller anvendes eller blev udøvet eller anvendt i Tyskland

[…]

c) [indtægter] oppebåret som løn eller vederlag for beskæftigelse som medlem af ledelsen, fuldmægtig eller bestyrelsesmedlem i et selskab, hvis ledelse er etableret i Tyskland

[…]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

20 Roman Bukovansky, der har tysk og tjekkisk statsborgerskab, boede i Tyskland fra 1969 til juli 2008. Fra januar 1999 til februar 2006 arbejdede han i Schweiz, hvor han var ansat i flere selskaber i Novartis-koncernen. Han var da indkomstskattepligtig i sin bopælsstat, dvs. i Forbundsrepublikken Tyskland.

21 I marts 2006 blev Roman Bukovansky af sin schweiziske arbejdsgiver inden for rammerne af en overførselsaftale forflyttet til et af koncernens datterselskaber, Novartis Pharma Productions GmbH (herefter »W-GmbH«), der er etableret i Tyskland. Oprindeligt skulle Roman Bukovansky kun udøve lønnet beskæftigelse i Tyskland i to år, men perioden blev gradvist forlænget indtil slutningen af 2012.

22 Den 1. august 2008 flyttede Roman Bukovansky til Schweiz, men fortsatte med at arbejde for W-GmbH i Tyskland. I sin selvangivelse for 2008 var Roman Bukovansky af den opfattelse, at han, i den periode, hvor han havde haft bopæl i Schweiz, dvs. fra august til december 2008, som »omvendt« grænsearbejder skulle beskattes i Schweiz af sine lønindtægter fra W-GmbH i henhold til artikel 15a, stk. 1, i den tysk-schweiziske overenskomst.

23 Skattekontoret i Lörrach var imidlertid af den opfattelse, at de omhandlede lønindtægter for hele skatteåret 2008 skulle beskattes i Tyskland. Skattekontoret fandt, at Roman Bukovansky var indkomstskattepligtig i Tyskland i perioden fra august til december 2008 i henhold til EStG's § 1, stk. 4, og § 49, stk. 1, og fandt i øvrigt, at de lønindtægter, som Roman Bukovansky fik udbetalt af W-GmbH, skulle beskattes i Tyskland i overensstemmelse med den tysk-schweiziske overenskomsts artikel 4, stk. 4.

24 Efter en klage fra Roman Bukovansky bekræftede skattekontoret i Lörrach dels den skatteansættelse, der var udfærdiget med henblik på beskatningen af de omhandlede indtægter, og tog dels hensyn til de indkomstskattebeløb, som Roman Bukovansky havde betalt til de schweiziske skattemyndigheder fra august 2008.

25 Roman Bukovansky har under sit søgsmål for Finanzgericht Baden-Württemberg (skatteretten i Baden-Württemberg) fastholdt sin argumentation, ifølge hvilken den løn, som han oppebar for sin beskæftigelse for W-GmbH i perioden fra august til december 2008, bør fritages for beskatning i Tyskland og alene beskattes i Schweiz. Skattekontoret i Lörrach har nedlagt påstand om frifindelse.

26 Den forelæggende ret har anført, at i henhold til den tysk-schweiziske overenskomsts artikel 15a, stk. 1, skal Det Schweiziske Forbund fra august 2008 anses for Roman Bukovanskys bopælsstat og for at have ret til at beskatte hans lønindtægter fra dette tidspunkt.

27 Eftersom Roman Bukovansky ikke har schweizisk statsborgerskab, har været fuldt skattepligtig i Tyskland i samlet set mindst fem år og har beholdt sin arbejdsplads som lønmodtager i Tyskland, efter at han er flyttet til Schweiz, bestemmer denne overenskomsts artikel 4, stk. 4, imidlertid også, at

Forbundsrepublikken Tyskland i det år, hvor den fulde skattepligt var endeligt ophørt, og de efterfølgende fem år kunne beskatte de indtægter, der hidrørte fra Tyskland, og de aktiver, der befandt sig i denne medlemsstat, uanset overenskomstens øvrige bestemmelser, idet Forbundsrepublikken Tyskland dog modregnede den schweiziske skat af de pågældende indtægter i den relevante del af den tyske skat. I denne periode lå Roman Bukovanskys skattebyrde på det tyske indkomstskatteniveau.

28 Den forelæggende ret finder imidlertid, at beskatningen i henhold til den tysk-schweiziske overenskomsts artikel 4, stk. 4, der rammer personer, som ikke er schweiziske statsborgere, udgør en mindre fordelagtig behandling end den behandling, som er forbeholdt schweiziske statsborgere. Retten til at beskatte lønindtægter oppebåret af en schweizisk statsborger med bopæl i Tyskland, som opgiver bopælen i denne stat, samtidig med at vedkommende beholder sin arbejdsplads som lønmodtager i denne stat, ville således alene tilkomme Schweiz. Dermed opstår spørgsmålet, om denne forskelsbehandling er forenelig med ligebehandlingsprincippet i artikel 9 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer og med forbuddet mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som fremgår af denne aftales artikel 2.

29 Ifølge den forelæggende ret er artikel 21, stk. 1, i aftalen om fri bevægelighed for personer ikke til hinder for, at den tysk-schweiziske overenskomsts bestemmelser om beskatning i denne overenskomsts artikel 4, stk. 4, sammenholdt med overenskomstens artikel 15a, stk. 1, fjerde punktum, ikke anvendes. Ganske vist berøres overenskomstens bestemmelser som udgangspunkt ikke af bestemmelserne i aftalen om fri bevægelighed for personer. Imidlertid må bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke være i strid med EU-retlige forbud mod forskelsbehandling. Ved anvendelsen af disse overenskomster skal forpligtelser, som følger af de grundlæggende friheder i denne aftale, overholdes.

30 Finanzgericht Baden-Württemberg (skatteretten i Baden-Württemberg) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

Om det præjudicielle spørgsmål

31 Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om princippet om forbud mod forskelsbehandling og ligebehandlingsprincippet i artikel 2 i aftalen om fri bevægelighed for personer og artikel 9 i bilag I til denne aftale skal fortolkes således, at de er til hinder for en dobbeltbeskatningsoverenskomst, såsom den tysk-schweiziske overenskomst, i henhold til hvilken retten til at beskatte lønindtægter oppebåret af en tysk skattepligtig person, der ikke er schweizisk statsborger, tilkommer lønindtægternes kildestat, dvs. Forbundsrepublikken Tyskland, selv om den pågældende er flyttet fra Tyskland til Schweiz, samtidig med at vedkommende har beholdt sin arbejdsplads som lønmodtager i den første af disse stater, hvorimod retten til at beskatte lønindtægter oppebåret af en schweizisk statsborger i en tilsvarende situation tilkommer den nye bopælsstat, i det foreliggende tilfælde Det Schweiziske Forbund.

32 For så vidt angår omstændighederne i hovedsagen og de bestemmelser i aftalen om fri bevægelighed for personer, der kan finde anvendelse, må det på grundlag af ordlyden af artikel 7, stk. 1, i bilag I til aftalen konstateres, at denne bestemmelse finder anvendelse på Roman Bukovanskys situation. Sidstnævnte er således statsborger »i en kontraherende part«, nemlig Forbundsrepublikken Tyskland,

han har sin bopæl på »en kontraherende parts« område, i det foreliggende tilfælde Det Schweiziske Forbund, og han udøver lønnet beskæftigelse på »den anden kontraherende parts« område, dvs. i Forbundsrepublikken Tyskland.

33 I denne bestemmelse sondres mellem bopælsstedet, som er beliggende på en kontraherende parts område, og stedet, hvor den lønnede beskæftigelse udøves, som skal befinde sig på den anden kontraherende parts område, uden at der herved tages hensyn til den pågældendes nationalitet (jf. i denne retning dom Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 35). I medfør af nævnte bestemmelse skal Roman Bukovansky med henblik på anvendelsen af aftalen om fri bevægelighed for personer kvalificeres som »lønnet grænsearbejder«, eftersom det desuden er ubestridt, at han dagligt eller i hvert fald mindst en gang om ugen tager frem og tilbage mellem sin bopæl og det sted, hvor han udøver sin lønnede beskæftigelse.

34 For så vidt angår dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået mellem Det Schweiziske Forbund og EU-medlemsstater, bemærkes, at det fremgår af artikel 21, stk. 1, i aftalen om fri bevægelighed for personer, at bestemmelserne i sådanne overenskomster ikke berøres af denne aftales bestemmelser.

35 Det skal imidlertid undersøges, om nævnte aftale giver de kontraherende stater mulighed for at fravige alle aftalens bestemmelser.

36 Herved bemærkes, at artikel 9 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer, der har overskriften »Ligebehandling«, indeholder en særlig regel i stk. 2, der skal give lønmodtageren og dennes familiemedlemmer samme skattemæssige og sociale fordele som indenlandske lønmodtagere og disses familiemedlemmer. I denne sammenhæng bemærkes, at Domstolen har fastslået, at en arbejdstager, der er statsborger i en kontraherende part, og som har udøvet sin ret til fri bevægelighed, med hensyn til skattefordele også kan påberåbe sig ligebehandlingsprincippet i denne bestemmelse over for sin egen stat (jf. i denne retning dom Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis, samt præmis 42 og 43).

37 Når Domstolen er blevet forelagt anmodninger om præjudiciel afgørelse af spørgsmålet om, hvorvidt dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået mellem EU-medlemsstater skal være forenelige med ligebehandlingsprincippet og generelt med den frie bevægelighed, der er sikret i den primære EU-ret, har denne fastslået, at medlemsstaterne har frihed til i bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen, men er forpligtede til ved udøvelsen af den således fordelte beskatningskompetence at overholde dette princip og den frie bevægelighed (jf. domme Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 30, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 48-51, og Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 41 og 42).

38 Det følger heraf, at når et nationalitetskriterium er fastsat i en bestemmelse, hvis formål er at fordele beskatningskompetencen i en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem medlemsstaterne, kan denne sondring på grundlag af nationalitet ikke anses for at udgøre forbudt forskelsbehandling (dom Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 30). Hvad derimod angår udøvelsen af den beskatningskompetence, som er tildelt ved en sådan bestemmelse, skal den medlemsstat, som har den pågældende kompetence, overholde ligebehandlingsprincippet.

39 Denne retspraksis vedrørende forholdet mellem den primære EU-ret og de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er indgået mellem medlemsstaterne, skal finde analog anvendelse på forholdet mellem aftalen om fri bevægelighed for personer og de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er indgået mellem medlemsstaterne og Det Schweiziske Forbund.

40 Denne aftale har nemlig, som det fremgår af præamblen hertil og aftalens artikel 1, litra d), og artikel 16, stk. 2, til formål til fordel for statsborgerne i Unionen og Det Schweiziske Forbund at gennemføre fri bevægelighed for personer på de kontraherende parters område på grundlag af de bestemmelser, der gælder i Unionen, hvis begreber skal fortolkes i overensstemmelse med Domstolens praksis.

41 Ganske vist bestemmer artikel 21 i aftalen om fri bevægelighed for personer, at dobbeltbeskatningsoverenskomster, som er indgået mellem EU-medlemsstaterne og Det Schweiziske Forbund, ikke berøres af aftalens bestemmelser. Denne artikel kan imidlertid ikke gives en rækkevidde, der er i strid med de principper, der ligger til grund for den aftale, som den er en del af (jf. analogt dom TNT Express Nederland, C 533/08, EU:C:2010:243, præmis 51). Nævnte artikel kan således ikke forstås således, at den gør det muligt for EU-medlemsstaterne og Det Schweiziske Forbund at gøre indgreb i gennemførelsen af den frie bevægelighed for personer, idet de under udøvelsen af deres beskatningskompetence, som fordelt i deres bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster, fratager artikel 9, stk. 2, i bilag I til aftalen dens effektive virkning.

42 For så vidt angår hovedsagen bemærkes, at det er ubestridt, at Roman Bukovansky, endog efter flytningen fra Tyskland til Schweiz, af den kildestat, hvor lønindtægterne er optjent, i det foreliggende tilfælde Forbundsrepublikken Tyskland, skattemæssigt behandles på samme måde som en skattepligtig person, der arbejder og har bopæl i denne stat.

43 Roman Bukovansky har anført, at han er blevet forskelsbehandlet i forhold til en schweizisk statsborger, der, ligesom ham selv, flytter fra Tyskland til Schweiz, samtidig med at den pågældende beholder sin arbejdsplads som lønmodtager i den første af disse stater, eftersom kompetencen til at beskatte den pågældendes lønindtægter tilkommer vedkommendes bopælsstat, dvs. Det Schweiziske Forbund, og ikke, som i hans eget tilfælde, lønindtægternes kildestat, dvs. Forbundsrepublikken Tyskland.

44 Herved bemærkes, at formålet med en dobbeltbeskatningsoverenskomst som den tysk-schweiziske overenskomst er at undgå, at samme indtægter beskattes i begge kontraherende parter i overenskomsten, og ikke at sikre, at den beskatning, som den skattepligtige person er underlagt i den ene kontraherende part, ikke er højere end beskatningen i den anden kontraherende part (dom Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 46).

45 I det foreliggende tilfælde må det konstateres, at den forskelsbehandling, som Roman Bukovansky hævder, at han er blevet udsat for, følger af fordelingen af beskatningskompetencen mellem parterne i den omhandlede overenskomst og er et resultat af forskellene mellem disse parters skattesystemer. Som det er blevet anført i denne doms præmis 37 og 38, kan de nævnte parters valg af forskellige tilknytningsfaktorer med henblik på at fordele beskatningskompetencen mellem dem imidlertid ikke som sådan udgøre forskelsbehandling, der er forbudt.

46 Eftersom Roman Bukovansky ikke rammes af en skattemæssig ulempe i forhold til skattepligtige personer med bopæl i Tyskland, er der således ikke grundlag for at fastslå, at der foreligger forskelsbehandling, der er afstedkommet af en ulige behandling i strid med artikel 9, stk. 2, i bilag I til nævnte aftale.

47 For så vidt angår princippet om forbud mod forskelsbehandling i samme aftales artikel 2 bemærkes, at denne artikel generelt forbyder enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. Da artikel 9 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer sikrer anvendelsen af dette princip på området for arbejdskraftens frie bevægelighed, er der heller ikke grundlag for at fastslå, at der foreligger forskelsbehandling, der er i strid med artikel 2 (jf. analogt dom Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, præmis 19 og 20 samt den deri nævnte retspraksis).

48 Henset til samtlige de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at princippet om forbud mod forskelsbehandling og ligebehandlingsprincippet i artikel 2 i aftalen om fri bevægelighed for personer og artikel 9 i bilag I til denne aftale skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en dobbeltbeskatningsoverenskomst, såsom den tysk-schweiziske overenskomst, i henhold til hvilken kompetencen til at beskatte lønindtægter oppebåret af en tysk skattepligtig person, der ikke er schweizisk statsborger, tilkommer lønindtægternes kildestat, dvs. Forbundsrepublikken Tyskland, selv om den pågældende er flyttet fra Tyskland til Schweiz, samtidig med at vedkommende har beholdt sin arbejdsplads som lønmodtager i den første af disse stater, hvorimod kompetencen til at beskatte lønindtægter oppebåret af en schweizisk statsborger i en tilsvarende situation tilkommer den nye bopælsstat, i det foreliggende tilfælde Det Schweiziske Forbund.

Sagens omkostninger

49 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Princippet om forbud mod forskelsbehandling og ligebehandlingsprincippet i artikel 2 i aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer, undertegnet i Luxembourg den 21. juni 1999, og artikel 9 i bilag I til denne aftale skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en dobbeltbeskatningsoverenskomst, såsom overenskomsten af 11. august 1971 mellem Det Schweiziske Forbund og Forbundsrepublikken Tyskland, som affattet ved ændringsprotokol af 12. marts 2002, i henhold til hvilken kompetencen til at beskatte lønindtægter oppebåret af en tysk skattepligtig person, der ikke er schweizisk statsborger, tilkommer lønindtægternes kildestat, dvs. Forbundsrepublikken Tyskland, selv om den pågældende er flyttet fra Tyskland til Schweiz, samtidig med at vedkommende har beholdt sin arbejdsplads som lønmodtager i den første af disse stater, hvorimod kompetencen til at beskatte lønindtægter oppebåret af en schweizisk statsborger i en tilsvarende situation tilkommer den nye bopælsstat, i det foreliggende tilfælde Det Schweiziske Forbund.

Underskrifter