ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

19 november 2015*

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — 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 verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing — Beginsel van gelijke behandeling — Discriminatie op grond van nationaliteit — Onderdaan van een lidstaat van de Europese Unie — Grensarbeiders — Inkomstenbelasting — Verdeling van de belastingbevoegdheid — Fiscale aanknopingsfactor — Nationaliteit”

In zaak C-241/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Baden-Württemberg (Duitsland) bij beslissing van 19 december 2013, ingekomen bij het Hof op 16 mei 2014, in de procedure

Roman Bukovansky

tegen

Finanzamt Lörrach,

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Derde kamer, C. Toader en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 26 februari 2015,

gelet op de opmerkingen van:

— Bukovansky, vertegenwoordigd door H. Hauswirth, Rechtsanwalt,

— het Finanzamt Lörrach, vertegenwoordigd door D. Gress en S. Parodi-Neef als gemachtigden,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en B. Beutler als gemachtigden,

* Procestaal: Duits.

— de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg en E. Karlsson als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door M. Holt als gemachtigde, bijgestaan door S. Ford, barrister,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Wasmeier als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 april 2015,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de relevante 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 (PB 2002, L 114, blz. 6; hierna: „Overeenkomst" of „Overeenkomst over het vrije verkeer van personen").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Bukovansky, een Duits staatsburger, en het Finanzamt Lörrach over de beslissing waarbij deze laatste de inkomsten uit arbeid van Bukovansky in Duitsland heeft belast met betrekking tot het tijdvak nadat de belanghebbende zijn woonplaats had verlegd van Duitsland naar Zwitsersland.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 De Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, hebben op 21 juni 1999 zeven overeenkomsten gesloten, waaronder de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen. Deze zeven overeenkomsten werden bij besluit 2002/309/EG, Euratom van de Raad en de Commissie van 4 april 2002 (PB L 114, blz. 1), in naam van de Gemeenschap goedgekeurd en zijn op 1 juni 2002 in werking getreden.

4 In de preambule van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen verklaren de overeenkomstsluitende partijen zich „[v]astbesloten het vrije onderlinge verkeer van personen tot stand te brengen, daarbij uitgaande van de bepalingen die in de Europese Gemeenschap worden toegepast".

5 Volgens artikel 1, onder a) en d), van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen beoogt deze Overeenkomst met betrekking tot onderdanen van de lidstaten van de Europese Unie en van de Zwitserse Bondsstaat met name het recht op toegang en op verblijf, de toegang tot een economische activiteit in loondienst, de vestiging als zelfstandige, alsmede op voortzetting van het verblijf op het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen toe te kennen alsook dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden toe te kennen als die welke voor de eigen onderdanen gelden.

6 Artikel 2 van deze Overeenkomst, met als 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."

7 Artikel 4 van die Overeenkomst, met als opschrift „Recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit", preciseert:

„Het recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit wordt gewaarborgd overeenkomstig het bepaalde in bijlage I."

8 Volgens artikel 15 van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen vormen de bijlagen en protocollen bij deze Overeenkomst daarvan een integrerend onderdeel.

9 Artikel 16 van deze Overeenkomst, met als opschrift „Verwijzing naar het gemeenschapsrecht", luidt als volgt:

„1. Om de doeleinden van de Overeenkomst te bereiken nemen de overeenkomstsluitende partijen alle maatregelen die vereist zijn om in hun betrekkingen rechten en verplichtingen toe te passen die gelijkwaardig zijn met die welke zijn vervat in de rechtsbesluiten van de Europese Gemeenschap waarnaar wordt verwezen.

2. 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."

10 Artikel 21 van de Overeenkomst, met als opschrift „Verband met bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing", bepaalt in lid 1 ervan:

„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."

11 Artikel 7 van bijlage I bij de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen heeft als opschrift „Grensarbeiders". Lid 1 ervan is in de volgende bewoordingen gesteld:

„Een grensarbeider in loondienst 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."

12 Artikel 9 van deze bijlage, met als opschrift „Gelijke behandeling", bepaalt in de leden 1 en 2 ervan:

„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."

Verdragsrecht

13 Het Verdrag van 11 augustus 1971 tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland (Bundesgesetzblatt 1972 II, blz. 1022), zoals gewijzigd bij het protocol tot herziening van 12 maart 2002 (Bundesgesetzblatt 2003 II, blz. 67; hierna: „Duits-Zwitsers verdrag"), is een bilateraal verdrag dat is gesloten ter voorkoming van dubbele belastingheffingen op het gebied van inkomsten- en vermogensbelasting.

14 Artikel 4 van het Duits-Zwitsers verdrag bepaalt:

„1. In de zin van dit verdrag wordt onder ‚inwoner van een overeenkomstsluitende staat' verstaan elke persoon die volgens de wetgeving van deze staat onbeperkt belastingplichtig in die staat is.

[...]

4. Wanneer een in Zwitserland wonende natuurlijke persoon niet de Zwitserse nationaliteit heeft en in de Bondsrepubliek Duitsland gedurende in totaal ten minste vijf jaar onbeperkt belastingplichtig is geweest, kan de Bondsrepubliek Duitsland, niettegenstaande de andere bepalingen van het onderhavige verdrag, de uit de Bondsrepubliek Duitsland afkomstige inkomsten en de in de Bondsrepubliek Duitsland liggende vermogensbestanddelen belasten in het jaar waarin de onbeperkte belastingplicht van de betrokkene voor het laatst is geëindigd en in de vijf daaropvolgende jaren, onverminderd de belasting van deze inkomsten of vermogensbestanddelen in Zwitserland overeenkomstig de bepalingen van dit verdrag. De Bondsrepubliek Duitsland verrekent evenwel, met analoge toepassing van de Duitse voorschriften voor de verrekening van buitenlandse belasting, de in overeenstemming met de bepalingen van het onderhavige verdrag over deze inkomsten of vermogensbestanddelen geheven Zwitserse belasting met het deel van de Duitse belasting (met uitzondering van de vennootschapsbelasting) dat krachtens deze bepaling over deze inkomsten of vermogensbestanddelen wordt geheven, bovenop de Duitse belasting die daarop kan worden geheven overeenkomstig de bepalingen van de [artikelen] 6 tot en met 22. De bepalingen van dit lid zijn niet van toepassing wanneer een natuurlijk persoon een inwoner van Zwitsersland is geworden om er arbeid in loondienst te verrichten voor een werkgever met wie hij, los van zijn dienstverband, geen beduidende rechtstreekse of indirecte economische banden bij wege van een kapitaaldeelneming dan wel op een andere manier heeft.

5. Wanneer een natuurlijk persoon slechts voor een gedeelte van het jaar wordt geacht inwoner van een overeenkomstsluitende staat in de zin van dit artikel te zijn geweest en hij voor de rest van het jaar als inwoner van de andere overeenkomstsluitende staat wordt beschouwd (wijziging van woonplaats), kan elke staat de op basis van de onbeperkte belastingplicht toegepaste belastingen enkel heffen pro rata temporis van het tijdvak waarvoor deze persoon als inwoner van die staat wordt aangemerkt.

[...]"

15 Artikel 15 van dat verdrag luidt als volgt:

„1. Onder voorbehoud van de bepalingen van de [artikelen] 15a tot en met 19 worden de door een inwoner van een overeenkomstsluitende staat uit een dienstbetrekking verkregen salarissen en soortgelijke vergoedingen enkel in deze staat belast, tenzij de werkzaamheden zijn verricht in de andere overeenkomstsluitende staat. Indien de dienstbetrekking in deze laatste staat wordt uitgeoefend, worden de daaruit verkregen vergoedingen in die staat belast.

2. Onverminderd de bepalingen van [lid] 1 worden de vergoedingen die een inwoner van een overeenkomstsluitende staat verkrijgt uit een dienstbetrekking die hij in de andere overeenkomstsluitende staat uitoefent, enkel in de eerstgenoemde staat belast indien:

a. De verkrijger niet langer in de andere staat verblijft dan gedurende een tijdvak of tijdvakken die niet meer bedragen dan in totaal 183 dagen van het betrokken kalenderjaar;

b. De vergoedingen worden betaald door een werkgever of namens een werkgever die geen ingezetene van de andere staat is;

c. De vergoedingen niet worden doorberekend aan een permanente vestiging of een vaste inrichting die de werkgever heeft in de andere staat.

[...]

4. Onder voorbehoud van de bepalingen van [artikel] 15a wordt een natuurlijk persoon die inwoner is van een overeenkomstsluitende staat doch actief is als bestuurslid, directeur, bestuurder of gevolmachtigde van een kapitaalvennootschap die ingezetene is van de andere overeenkomstsluitende staat, in deze andere staat belast met betrekking tot de vergoedingen die hij voor deze werkzaamheden ontvangt, mits zijn activiteit niet beperkt is tot handelingen die enkel buiten die andere staat volledige effecten sorteren. Indien deze andere staat die inkomsten niet belast, worden zij belast in de staat waar de natuurlijke persoon zijn woonplaats heeft."

16 Artikel 15a van voornoemd verdrag bepaalt:

„1. Niettegenstaande de bepalingen van [artikel] 15 worden de door een grensarbeider uit een dienstbetrekking verkregen salarissen en soortgelijke vergoedingen belast in de overeenkomstsluitende staat van zijn woonplaats. Ter compensatie kan de overeenkomstsluitende staat waar de werkzaamheden worden verricht, belasting heffen op deze vergoedingen door inhouding bij de bron. 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 [lid] 4 van [artikel] 4 gelden onverminderd.

2. Onder ‚grensarbeider' in de zin van [lid] 1 wordt verstaan elke persoon die inwoner is van een overeenkomstsluitende staat maar die werkt in de andere overeenkomstsluitende staat, van waar hij regelmatig terugkeert naar zijn woonplaats. Indien deze persoon na zijn werk niet regelmatig naar zijn woonplaats terugkeert, verliest hij de status van grensarbeider alleen indien hij, naargelang het werk dat hij verricht, voor een tewerkstelling gedurende het volledige kalenderjaar niet voor méér dan 60 werkdagen naar zijn woonplaats terugkeert.

3. Onverminderd de bepalingen van [artikel] 24 houdt de overeenkomstsluitende staat waar de grensarbeider zijn woonplaats heeft op de hierna volgende wijze rekening met de belasting die volgens de derde volzin van [lid] 1 is geheven:

a. In de Bondsrepubliek Duitsland wordt de belasting verrekend met de Duitse inkomstenbelasting die is geheven overeenkomstig de bepalingen van [lid] 36 van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting), met uitsluiting van de bepalingen van [lid] 34c van die wet. De belasting wordt eveneens in aanmerking genomen om de voorheffingen op de inkomstenbelasting vast te stellen;

[...]"

Duits recht

17 Volgens § 1, lid 1, van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG"), zoals gewijzigd op 20 december 2007 (Bundesgesetzblatt 2007 I, blz. 3150), zijn natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, onbeperkt inkomstenbelastingplichtig.

18 § 1, lid 4, van het EStG bepaalt:

„Onder voorbehoud van de leden 2 en 3 en van § 1a zijn natuurlijke personen die noch hun woonplaats noch hun gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, beperkt inkomstenbelastingplichtig wanneer zij nationale inkomsten in de zin van § 49 van het EStG ontvangen."

19 § 49 van het EStG, betreffende gedeeltelijk belastbare inkomsten, luidt:

„1. Voor de gedeeltelijke heffing van de inkomstenbelasting (§ 1, lid 4) worden als nationale inkomsten aangemerkt:

[...]

4) de inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid (§ 19)

a) die wordt of is verricht in Duitsland,

[...]

c) welke inkomsten zijn ontvangen als vergoeding voor werkzaamheden als bestuurder, gevolmachtigde of lid van het management van een vennootschap waarvan het bestuur is gevestigd in Duitsland,

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

20 Bukovansky, die de Duitse en de Tsjechische nationaliteit bezit, heeft van 1969 tot juli 2008 in Duitsland gewoond. Van januari 1999 tot februari 2006 werkte hij in Zwitserland, waar hij in dienst was van meerdere vennootschappen van de groep Novartis. Hij was in die periode inkomstenbelastingplichtig in de staat waar hij woonde, de Bondsrepubliek Duitsland.

21 In maart 2006 is Bukovansky door zijn Zwitserse werkgever in het kader van een herstructurering overgeplaatst naar een in Duitsland gevestigde dochteronderneming van deze groep, Novartis Pharma Productions GmbH (hierna: „W-GmbH"). Aanvankelijk zou de dienstbetrekking van Bukovansky in Duitsland twee jaar duren, maar dit is geleidelijk verlengd, tot einde 2012.

22 Op 1 augustus 2008 is Bukovansky verhuisd naar Zwitserland, hoewel hij voor W-GmbH in Duitsland bleef werken. In zijn belastingaangifte voor 2008 heeft Bukovansky zich op het standpunt gesteld dat hij na zijn vertrek naar Zwitserland, dat wil zeggen voor het tijdvak van augustus tot december 2008, volgens artikel 15a, lid 1, van het Duits-Zwitserse verdrag met betrekking tot de inkomsten die hij als werknemer in loondienst van W-GmbH had verkregen, als zogenoemde „omgekeerde" grensarbeider in Zwitserland moest worden belast.

23 De belastingdienst van Lörrach was evenwel van mening dat de betrokken inkomsten voor de volledige duur van het belastingjaar 2008 in Duitsland dienden te worden belast. Volgens deze dienst was Bukovansky voor het tijdvak van augustus tot december 2008 volgens § 1, lid 4, en § 49, lid 1, van het EStG inkomstenbelastingplichtig in Duitsland. Bovendien moesten de inkomsten die door W-GmbH aan de betrokkene als werknemer in loondienst waren betaald, overeenkomstig artikel 4, lid 4, la van het Duits-Zwitserse verdrag in Duitsland worden belast.

24 Nadat Bukovansky bezwaar daartegen had ingediend, heeft de belastingdienst van Lörrach enerzijds het aanslagbericht houdende de op de betrokken inkomsten toegepaste heffing bevestigd en anderzijds de door Bukovansky aan de Zwitserse belastingautoriteiten vanaf augustus 2008 afgedragen inkomstenbelasting in aanmerking genomen bij de berekening van het in Duitsland belastbare inkomen.

25 In het kader van zijn beroep bij het Finanzgericht Baden-Württemberg handhaaft Bukovansky zijn betoog dat het loon dat hij voor de door hem voor W-GmbH in het tijdvak van augustus tot december 2008 verrichte werkzaamheden heeft ontvangen, in Duitsland van belasting moet worden vrijgesteld en enkel in Zwitsersland kan worden belast. De belastingdienst van Lörrach heeft om de verwerping van dit beroep verzocht.

26 De verwijzende rechter wijst erop dat volgens artikel 15a, lid 1, van het Duits-Zwitserse verdrag de Zwitserse Bondsstaat vanaf augustus 2008 moet worden aangemerkt als de staat van de woonplaats van Bukovansky die het inkomen uit arbeid van de betrokkene vanaf die maand kan belasten.

27 Aangezien Bukovansky niet de Zwitserse nationaliteit heeft, hij gedurende in totaal ten minste vijf jaar in Duitsland onbeperkt belastingplichtig is geweest en hij na zijn verhuizing naar Zwitsersland nog steeds in Duitsland werkt, bepaalt artikel 4, lid 4, van dat verdrag echter ook dat de Bondsrepubliek Duitsland de betrokkene kon belasten in het jaar waarin zijn onbeperkte belastingplicht voor het laatst was geëindigd en in de vijf daaropvolgende jaren, met betrekking tot de in Duitsland betaalde inkomsten en de in deze lidstaat liggende vermogensbestanddelen, niettegenstaande de andere bepalingen van dat verdrag, waarbij de Bondsrepubliek Duitsland niettemin de over deze inkomsten geheven Zwitserse belasting verrekent met het desbetreffende deel van de Duitse belasting. Voor dit tijdvak ligt de belastingdruk die Bukovansky treft op het niveau van de belasting die op zijn Duitse inkomsten is toegepast.

28 Deze rechterlijke instantie is echter van oordeel dat de in artikel 4, lid 4, van het Duits-Zwitserse verdrag voorziene belastingheffing die op personen drukt die niet de Zwitserse nationaliteit hebben, een minder gunstige behandeling vormt dan die voor een Zwitsers onderdaan is voorbehouden. Het recht om het inkomen uit arbeid te belasten van een in Duitsland wonend Zwitsers onderdaan die zijn woonplaats in deze staat opgeeft maar aldaar nog steeds niet-zelfstandige arbeid verricht, komt volgens deze rechterlijke instantie uitsluitend toe aan Zwitsersland. Bijgevolg rijst de vraag of die

verschillende behandeling verenigbaar is met het in artikel 9 van bijlage I bij de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen vastgestelde beginsel van gelijke behandeling en met het discriminatieverbod op grond van nationaliteit waarin artikel 2 van die Overeenkomst voorziet.

29 Volgens de verwijzende rechter staat artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen er niet aan in de weg dat de bepalingen van het Duits-Zwitserse verdrag betreffende de belastingheffing die in artikel 4, lid 4, van dat verdrag, gelezen in samenhang met artikel 15a, lid 1, vierde volzin, ervan zijn vastgesteld, niet worden toegepast. Het is juist dat de bepalingen van dat verdrag in beginsel onverlet worden gelaten door de bepalingen van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen. De bepalingen van de verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing kunnen zich evenwel niet verzetten tegen in het recht van de Unie opgenomen verbodsbepalingen op het gebied van discriminatie. Bij de toepassing van die verdragen moeten de verplichtingen worden geëerbiedigd die uit de in die Overeenkomst vastgelegde grondvrijheden voortvloeien.

30 In die omstandigheden heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten de bepalingen van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen, 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 deze Overeenkomst, op grond van artikel 4, lid 4 juncto artikel 15a, lid 1, vierde volzin, van die Overeenkomst aan de Duitse belastingheffing wordt onderworpen?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

31 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de beginselen van non-discriminatie en gelijke behandeling die in artikel 2 van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen en artikel 9 van bijlage I bij deze Overeenkomst zijn neergelegd, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing, zoals het Duits-Zwitserse verdrag, dat bepaalt dat het recht om de inkomsten uit arbeid te belasten van een Duitse belastingplichtige die niet de Zwitserse nationaliteit heeft, toekomt aan de staat waar deze inkomsten hun oorsprong vinden, te weten de Bondsrepubliek Duitsland, ofschoon de betrokkene zijn woonplaats van Duitsland naar Zwitsersland heeft overgebracht maar hij zijn plaats van tewerkstelling in de eerstgenoemde staat heeft behouden, terwijl het recht om in een soortgelijke situatie de inkomsten uit arbeid van een Zwitsers onderdaan te belasten aan de staat van zijn nieuwe woonplaats toekomt, in dit geval de Zwitserse Bondsstaat.

32 Wat de omstandigheden van de zaak in het hoofdgeding en de mogelijkerwijs toepasselijke bepalingen van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen betreft, moet, gelet op de bewoordingen van artikel 7, lid 1, van bijlage I bij deze Overeenkomst, worden geconstateerd dat deze bepaling van toepassing is op de situatie van Bukovansky. Deze laatste is immers onderdaan van „een overeenkomstsluitende partij", namelijk de Bondsrepubliek Duitsland, hij heeft zijn woonplaats op het grondgebied van „een overeenkomstsluitende partij", in casu de Zwitserse Bondsstaat, en hij oefent een activiteit in loondienst uit op het grondgebied „van de andere overeenkomstsluitende partij", te weten de Bondsrepubliek Duitsland.

33 In deze bepaling wordt onderscheid gemaakt tussen de woonplaats, die op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij is gelegen, en de plaats van uitoefening van een niet-zelfstandige activiteit, die op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij moet zijn gelegen, ongeacht de nationaliteit van de betrokkene (zie in die zin arrest Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punt 35). Volgens deze bepaling moet Bukovansky voor de toepassing van de Overeenkomst over het

vrije verkeer van personen dus worden aangemerkt als een „grensarbeider in loondienst", aangezien bovendien vaststaat dat hij in beginsel dagelijks – of minstens één keer per week – van de plaats van zijn beroepsactiviteit naar zijn woonplaats terugkeert.

34 Wat de tussen de Zwitserse Bondsstaat en de lidstaten van de Unie gesloten bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing betreft, moet worden opgemerkt dat artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen preciseert dat aan het bepaalde in deze verdragen door die Overeenkomst geen afbreuk wordt gedaan.

35 Geverifieerd moet echter worden of deze bepaling van die Overeenkomst de overeenkomstsluitende partijen toestaat om van alle bepalingen van deze Overeenkomst af te wijken.

36 Dienaangaande moet worden vastgesteld dat artikel 9 van bijlage I bij de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen, met als opschrift „Gelijke behandeling", in lid 2 ervan een specifieke regel bevat die ertoe strekt een werknemer in loondienst en zijn gezinsleden in aanmerking te doen komen voor dezelfde fiscale en sociale voordelen als nationale werknemers en hun gezinsleden. In deze context zij eraan herinnerd dat het Hof op het gebied van belastingvoordelen reeds heeft geoordeeld dat het in deze bepaling vastgelegde beginsel van gelijke behandeling door een werknemer die onderdaan is van een overeenkomstsluitende partij en die zijn recht van vrij verkeer heeft uitgeoefend, ook tegen zijn land van oorsprong kan worden ingeroepen (zie in die zin arrest Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak, alsook punten 42 en 43).

37 In het kader van bij het Hof ingediende verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffende de vraag of tussen de lidstaten van de Unie gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing verenigbaar moeten zijn met het beginsel van gelijke behandeling en – algemeen bezien – met de door het primaire recht van de Unie gewaarborgde vrijheden inzake verkeer, heeft het Hof geoordeeld dat het de lidstaten vrijstaat om in het kader van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen, maar dat zij bij de uitoefening van die aldus verdeelde heffingsbevoegdheid het voornoemde beginsel en die vrijheden moeten eerbiedigen (zie arresten Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punt 30; Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punten 48-51, en Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punten 41 en 42).

38 Wanneer in een tussen lidstaten van de Unie gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing het nationaliteitscriterium wordt gehanteerd in een bepaling die tot de verdeling van de fiscale bevoegdheid strekt, kan deze op de nationaliteit gebaseerde onderscheiding bijgevolg niet worden geacht een verboden discriminatie op te leveren (arrest Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punt 30). Wat daarentegen de uitoefening van de door een dergelijke bepaling verleende fiscale bevoegdheid betreft, dient de bevoegde lidstaat deze bevoegdheid met inachtneming van het beginsel van gelijke behandeling uit te oefenen.

39 Deze rechtspraak betreffende het verband tussen het primaire recht van de Unie en de tussen de lidstaten gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing moet naar analogie gelden voor het verband tussen de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen en de verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing die tussen de lidstaten en de Zwitserse Bondsstaat zijn gesloten.

40 Zoals uit de preambule, de artikelen 1, onder d), en 16, lid 2, van die Overeenkomst blijkt, beoogt deze Overeenkomst immers ten behoeve van de onderdanen van de lidstaten van de Europese Unie en die van de Zwitserse Bondsstaat het vrije verkeer van personen op het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen tot stand te brengen, uitgaande van de in de Unie toepasselijke bepalingen, waarvan de begrippen moeten worden uitgelegd overeenkomstig de rechtspraak van het Hof.

41 Weliswaar bepaalt artikel 21 van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen dat de bepalingen van deze Overeenkomst de tussen de lidstaten van de Unie en de Zwitserse Bondsstaat gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing onverlet laten, maar dit artikel mag geen strekking hebben die in strijd is met de beginselen die ten grondslag liggen aan de Overeenkomst waartoe het behoort (zie naar analogie arrest TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, punt 51). Bedoeld artikel kan dan ook niet aldus worden opgevat dat het de lidstaten van de Unie en de Zwitserse Bondsstaat toestaat om afbreuk te doen aan de verwezenlijking van het vrije verkeer van personen door bij de uitoefening van de fiscale bevoegdheden zoals die bij de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing zijn verdeeld, artikel 9, lid 2, van bijlage I bij deze Overeenkomst zijn nuttig effect te ontnemen.

42 Wat de zaak in het hoofdgeding betreft, staat vast dat Bukovansky, zelfs nadat hij zijn woonplaats van Duitsland naar Zwitsersland had verlegd, door de bronstaat van zijn inkomsten uit arbeid, in casu de Bondsrepubliek Duitsland, op fiscaal gebied op dezelfde wijze is behandeld als een belastingplichtige die in deze staat werkt en woont.

43 Bukovansky stelt dat hij minder gunstig is behandeld dan een Zwitsers onderdaan die – net als hij – zijn woonplaats van Duitsland naar Zwitsersland overbrengt maar in de eerstgenoemde staat blijft werken, aangezien de bevoegdheid om inkomsten uit arbeid te belasten dan toekomt aan de staat van zijn woonplaats, te weten de Zwitserse Bondsstaat, en niet – zoals in zijn geval – aan de bronstaat waar het loon is betaald, namelijk de Bondsrepubliek Duitsland.

44 In dit verband moet worden opgemerkt dat een verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing, zoals het Duits-Zwitserse verdrag, tot doel heeft te vermijden dat dezelfde inkomsten in elk van de twee partijen bij dit verdrag worden belast en dat een dergelijke overeenkomst niet beoogt te garanderen dat de door de belastingplichtige in een van de verdragsluitende staten verschuldigde belasting niet hoger is dan die welke hij in de andere verdragsluitende staat zou moeten voldoen (arrest Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punt 46).

45 In casu moet worden geconstateerd dat de verschillende behandeling waarmee Bukovansky stelt te zijn geconfronteerd, voortvloeit uit de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de partijen bij het betrokken verdrag en het resultaat is van de bestaande verschillen tussen de belastingregelingen van deze partijen. Zoals echter in de punten 37 en 38 van het onderhavige arrest is aangegeven, levert de keuze die deze partijen met betrekking tot de wijze waarop zij de heffingsbevoegdheid onderling verdelen, geen verboden discriminatie op.

46 Aangezien Bukovansky dus geen fiscaal nadeel lijdt ten opzichte van de belastingplichtigen die in Duitsland wonen, kan niet worden geoordeeld dat sprake is van een discriminatie die voortvloeit uit een ongelijke behandeling waarmee inbreuk wordt gemaakt op artikel 9, lid 2, van bijlage I bij voornoemde Overeenkomst.

47 Wat het in artikel 2 van die Overeenkomst vastgestelde beginsel van non-discriminatie betreft, moet erop worden gewezen dat dit artikel op algemene wijze elke vorm van discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt. Aangezien artikel 9 van bijlage I bij de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen de toepassing van dat beginsel waarborgt op het gebied van het vrije verkeer van werknemers, kan evenmin worden geoordeeld dat sprake is van een discriminatie die in strijd is met voormeld artikel 2 (zie naar analogie arrest Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, punten 19 en 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat de beginselen van non-discriminatie en gelijke behandeling die in artikel 2 van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen en artikel 9 van bijlage I bij deze Overeenkomst zijn vastgelegd, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing, zoals het Duits-Zwitserse verdrag, dat bepaalt dat de bevoegdheid om de inkomsten

uit arbeid te belasten van een Duitse belastingplichtige die niet de Zwitserse nationaliteit heeft, toekomt aan de staat waar deze inkomsten hun oorsprong vinden, namelijk de Bondsrepubliek Duitsland, ook al heeft de betrokkene zijn woonplaats van Duitsland naar Zwitsersland overgebracht maar is de plaats van zijn tewerkstelling nog steeds in de eerste staat gelegen, terwijl in een soortgelijke situatie de bevoegdheid om de inkomsten uit arbeid van een Zwitsers onderdaan te belasten toekomt aan de staat van diens nieuwe woonplaats, in dat geval de Zwitserse Bondsstaat.

Kosten

49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

De beginselen van non-discriminatie en gelijke behandeling die zijn neergelegd in artikel 2 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, en in artikel 9 van bijlage I bij deze Overeenkomst, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing, zoals het verdrag van 11 augustus 1971 tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland, zoals gewijzigd bij het protocol tot herziening van 12 maart 2002, dat bepaalt dat de bevoegdheid om de inkomsten uit arbeid te belasten van een Duitse belastingplichtige die niet de Zwitserse nationaliteit heeft, toekomt aan de staat waar deze inkomsten hun oorsprong vinden, namelijk de Bondsrepubliek Duitsland, ook al heeft de betrokkene zijn woonplaats van Duitsland naar Zwitsersland overgebracht maar is de plaats van zijn tewerkstelling nog steeds in de eerste staat gelegen, terwijl de bevoegdheid om de inkomsten uit arbeid van een Zwitsers onderdaan te belasten in een soortgelijke situatie toekomt aan de staat van diens nieuwe woonplaats, in dat geval de Zwitserse Bondsstaat.

ondertekeningen