Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 19 november 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Avtal mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer — Förhållandet mellan detta avtal och bilaterala avtal om undvikande av dubbelbeskattning — Likabehandling — Diskriminering på grund av nationalitet — Medborgare i en medlemsstat i Europeiska unionen — Gränsarbetare — Inkomstskatt — Fördelning av beskattningsrätten — Skattemässig anknytning — Nationalitet”

I mål C-241/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i första instans i Baden-Württemberg för mål om skatter, tullar och avgifter, Tyskland) genom beslut av den 19 december 2013, som inkom till domstolen den 16 maj 2014, i målet

Roman Bukovansky

mot

Finanzamt Lörrach,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen, tillika tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, M. Ilešič samt domarna C. Toader och C. G. Fernlund (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 26 februari 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Roman Bukovansky, genom H. Hauswirth, Rechtsanwalt,

— Finanzamt Lörrach, genom D. Gress och S. Parodi-Neef, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom T. Henze och B. Beutler, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

— Sveriges regering, genom A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg och E. Karlsson, samtliga i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom M. Holt, i egenskap av ombud, biträdd av S. Ford, barrister,

— Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Wasmeier, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 30 april 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 (EGT L 114, 2002, s. 6) (nedan kallat avtalet om fri rörlighet för personer).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan den tyska medborgaren Roman Bukovansky och Finanzamt Lörrach (skattekontoret i Lörrach) (nedan kallat skattekontoret). Målet rör skattekontorets beslut att beskatta de inkomster av tjänst Roman Bukovansky erhållit i Tyskland, för tiden efter det att han flyttat från Tyskland till Schweiz.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, undertecknade den 21 juni 1999 sju avtal, däribland avtalet om fri rörlighet för personer. De sju avtalen godkändes i gemenskapens namn genom rådets och kommissionens beslut 2002/309/EG, Euratom av den 4 april 2002 (EGT L 114, s. 1). Avtalen trädde i kraft den 1 juni 2002.

4 Enligt ingressen till avtalet om fri rörlighet för personer är de avtalsslutande parterna ”beslutna att sinsemellan förverkliga fri rörlighet för personer på grundval av de bestämmelser som är tillämpliga i Europeiska gemenskapen”.

5 Enligt artikel 1 a och d i avtalet om fri rörlighet för personer är syftet med avtalet att till förmån för medborgarna i Europeiska unionens medlemsstater och Schweiziska edsförbundet ge rätt till inresa, vistelse, upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet som arbetstagare och etablering som egenföretagare samt rätt att stanna kvar på de avtalsslutande parternas territorier, liksom att ge samma levnads-, anställnings- och arbetsvillkor som de egna medborgarna har rätt till.

6 I artikel 2 i avtalet om fri rörlighet för personer, vilken har rubriken ”Icke-diskriminering”, föreskrivs följande:

”Medborgare 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.”

7 I artikel 4 i avtalet om fri rörlighet för personer, vilken har rubriken ”Rätt till vistelse och upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet”, föreskrivs följande:

”Rätten till vistelse och upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet skall garanteras … i enlighet med bestämmelserna i bilaga I.”

8 Enligt artikel 15 i avtalet om fri rörlighet för personer utgör bilagorna och protokollen till avtalet en integrerande del av detta.

9 Artikel 16 i avtalet om fri rörlighet för personer, vilken har rubriken ”Hänvisning till gemenskapsrätten”, har följande lydelse:

”1. De avtalsslutande parterna skall för att uppnå målen för detta avtal vidta alla åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att rättigheter och förpliktelser motsvarande de som föreskrivs i de av Europeiska gemenskapens rättsakter som det hänvisas till tillämpas i förbindelserna dem emellan.

2. 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.”

10 I artikel 21 i avtalet om fri rörlighet för personer, med rubriken ”Förhållande till befintliga bilaterala dubbelbeskattningsavtal”, föreskrivs följande i punkt 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.”

11 I artikel 7 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, med rubriken ”Gränsarbetare”, föreskrivs följande i punkt 1:

”En gränsarbetare är 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.”

12 I artikel 9 i nämnda bilaga, med rubriken ”Likabehandling”, föreskrivs följande i punkterna 1 och 2:

”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.”

Mellanstatliga överenskommelser

13 Avtalet av den 11 augusti 1971 mellan Schweiziska edsförbundet och Förbundsrepubliken Tyskland (Bundesgesetzblatt 1972 II, s. 1022), i dess lydelse enligt ändringsprotokollet av den 12 mars 2002 (Bundesgesetzblatt 2003 II, s. 67) (nedan kallat det tysk-schweiziska avtalet), är ett bilateralt avtal som ingåtts i syfte att undvika dubbelbeskattning vad gäller inkomstskatt och förmögenhetsskatt.

14 I artikel 4 i det tysk-schweiziska avtalet stadgas följande:

”1. I förevarande avtal avses med ’boende i en avtalsslutande stat’ varje person som i enlighet med nämnda stats lagstiftning är oinskränkt skattskyldig i denna stat.

…

4. När en fysisk person som är bosatt i Schweiz och som inte är schweizisk medborgare har varit obegränsat skattskyldig i Förbundsrepubliken Tyskland i sammanlagt minst fem år, kan Förbundsrepubliken Tyskland, oaktat andra bestämmelser i detta avtal, under det år då personens oinskränkta skattskyldighet upphörde för sista gången och under de fem därpå följande åren beskatta inkomster som härrör från Förbundsrepubliken Tyskland och tillgångar som är belägna i Förbundsrepubliken Tyskland. Beskattningen i Schweiz av dessa inkomster eller tillgångar i enlighet med bestämmelserna i detta avtal påverkas inte. 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 förevarande avtal, vid beräkningen av den skatt som tas ut i Tyskland på samma inkomster eller tillgångar (med undantag för skatten för företag) i enlighet med förevarande bestämmelse, utöver den tyska skatt som tas ut på dessa i enlighet med bestämmelserna i [artiklarna] 6–22. Bestämmelserna i denna punkt är inte tillämpliga när den fysiska personen har flyttat till Schweiz för att ta en faktisk anställning hos en arbetsgivare i vilken vederbörande utöver anställningsförhållandet inte har något väsentligt ekonomiskt intresse genom direkt eller indirekt andelsinnehav eller på annat sätt.

5. När en fysisk person anses vara bosatt i en avtalsslutande stat, i den mening som avses i förevarande artikel, endast en del av året, och anses vara bosatt i den andra avtalsslutande staten under resten av året (byte av hemvist), kan respektive stat utta de skatter som fastställs på grundval av obegränsad skattskyldighet endast i proportion till den period under vilken denna person har ansetts vara bosatt i den staten.

…”

15 I artikel 15 i det tysk-schweiziska avtalet anges följande:

”1. Om inte annat anges i [artiklarna] 15 a–19, kan den lön och annan liknande ersättning som en boende i en av de avtalsslutande staterna erhåller i egenskap av anställd endast beskattas i denna stat, om inte arbetet utförts i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförts i denna andra stat, ska den lön som erhållits på grund av anställningen beskattas i den staten.

2. Utan hinder av bestämmelserna i [punkt] 1, kan den ersättning som en boende i en avtalsslutande stat erhåller till följd av betald anställning i den andra avtalsslutande staten endast beskattas i den första staten om

a. betalningsmottagaren uppehåller sig i den andra staten under en period eller perioder vilka sammanlagt inte överskrider 183 dagar under det aktuella kalenderåret,

b. ersättningen betalas av en arbetsgivare, eller för en arbetsgivares räkning, som inte har hemvist i den andra staten, och

c. lönekostnaderna inte bestrids av ett fast driftställe eller en fast bas som arbetsgivaren har i den andra staten.

…

4. Om inte annat följer av [artikel] 15 a kan en fysisk person som bor i en avtalsslutande stat men som är yrkesverksam i egenskap av styrelseledamot, direktör, chef eller firmatecknare för ett bolag som har hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas i denna andra stat för de inkomster som erhålls för denna verksamhet, under villkor att denna verksamhet inte är så avgränsad att den endast består av uppgifter vilkas samtliga verkningar uppkommer utanför denna andra stat. Om den andra staten inte beskattar dessa inkomster är de beskattningsbara i den stat i vilken den fysiska personen är bosatt."

16 I artikel 15 a i nämnda avtal föreskrivs följande:

"1. Utan hinder av bestämmelserna i [artikel] 15, kan lön och annan liknande ersättning som en gränsarbetare uppbär på grund av anställning, beskattas i vederbörandes hemviststat. Som kompensation kan den avtalsslutande stat i vilken arbetet utförs beskatta dessa inkomster med källskatt. Denna skatt får inte överstiga 4,5 procent av ersättningens bruttobelopp om hemvisten styrks genom ett officiellt intyg från de behöriga skattemyndigheterna i den avtalsslutande stat i vilken den skattskyldige är bosatt. Detta ska inte påverka tillämpningen av artikel 4.4.

2. Gränsarbetare i den mening som avses i [punkt 1] är den som är bosatt i en avtalsslutande stat men vars arbetsplats är belägen i den andra avtalsslutande staten, från vilken vederbörande regelbundet återvänder till sin bostad. Om vederbörande efter sitt arbete inte regelbundet återvänder till sin bostad upphör denne att vara gränsarbetare endast om, för en anställning som varar hela kalenderåret, denne inte återvänder till sin bostad under mer än 60 arbetsdagar på grund av utövandet av sitt arbete.

3. Oaktat vad som föreskrivs i [artikel] 24 ska den avtalsslutande stat i vilken gränsarbetaren är bosatt beakta den skatt som uppburits i enlighet med punkt 1 tredje meningen på följande sätt:

a. I Förbundsrepubliken Tyskland avräknas skatten från den tyska inkomstskatten i enlighet med bestämmelserna i 36 § lagen om inkomstskatt ('Einkommensteuergesetz'), med undantag från bestämmelserna i 34c § i nämnda lag. Skatten ska även beaktas vid fastställandet av den preliminära inkomstskatten.

…"

Tysk lagstiftning

17 I 1 § punkt 1 lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG), i dess ändrade lydelse av den 20 december 2007 (*Bundesgesetzblatt* 2007 I, s. 3150), föreskrivs att fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland är obegränsat skattskyldiga där för sin inkomst.

18 I 1 § punkt 4 EStG föreskrivs följande:

"Fysiska personer som varken har hemvist eller stadigvarande vistas i Tyskland ska, om inte annat följer av punkterna 2 och 3, eller 1a §, behandlas som obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt i den mån de erhåller inhemska inkomster i den mening som avses i 49 §."

19 I 49 § EStG, som handlar om inkomster som omfattas av begränsad skattskyldighet, föreskrivs följande:

"1. Följande inkomster anses som inhemska inkomster vad gäller den begränsade skattskyldigheten för inkomstskatt (1 § punkt 4):

…

4. Tjänsteinkomster (19 §)

a) från en anställning som utövas eller har utövats, eller kommer till nytta i Tyskland,

…

c) som erhållits som lön för verksamhet som chef, firmatecknare eller styrelseledamot för ett bolag vars företagsledning finns i Tyskland,

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

20 Roman Bukovansky, som har tyskt och tjeckiskt medborgarskap, bodde från och med år 1969 till och med juli 2008 i Tyskland. Från och med januari 1999 till och med februari 2006 arbetade han i Schweiz, där han var anställd av flera olika bolag i Novartiskoncernen. Han var under denna tid inkomstskattskyldig i sin hemviststat, det vill säga i Förbundsrepubliken Tyskland.

21 I mars 2006 omplacerades Roman Bukovansky av sin schweiziska arbetsgivare, inom ramen för ett överföringsavtal, till ett dotterbolag inom denna koncern, Novartis Pharma Productions GmbH (nedan kallat W-GmbH), med säte i Tyskland. Roman Bukovanskys anställning i Tyskland skulle ursprungligen ha varat i två år, men den förlängdes succesivt, till och med slutet av år 2012.

22 Den 1 augusti 2008 var Roman Bukovansky fortsatt anställd av W-GmbH i Tyskland, men flyttade till Schweiz. I sin inkomstskattedeklaration för år 2008 utgick Roman Bukovansky från att han under den tid han varit bosatt i Schweiz, det vill säga under perioden augusti–december 2008, skulle betraktas som en så kallad omvänd gränsarbetare och att hans inkomst av tjänst från W-GmbH enligt artikel 15a.1 i det tysk-schweiziska avtalet därför skulle beskattas i Schweiz.

23 Skattekontoret i Lörrach ansåg emellertid att dessa inkomster skulle beskattas i Tyskland vad gällde hela beskattningsåret 2008. Skattekontoret fann att Roman Bukovansky för perioden augusti–december 2008 var skyldig att betala inkomstskatt i Tyskland enligt 1 § stycke 4 jämförd med 49 § stycke 1 EStG, och att hans inkomster från W-GmbH skulle beskattas i Tyskland enligt artikel 4.4 i det tysk-schweiziska avtalet.

24 Efter det att Roman Bukovansky begärt omprövning vidhöll skattekontoret i Lörrach sitt beslut om beskattning av de aktuella inkomsterna, men beaktade de belopp som Roman Bukovansky erlagt i skatt till de schweiziska skattemyndigheterna avseende inkomstskatt från och med augusti 2008.

25 I sitt överklagande till Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i första instans i Baden-Württemberg för mål om skatter, tullar och avgifter) vidhöll Roman Bukovansky sitt argument att den inkomst han erhållit till följd av sin tjänst hos W-GmbH under perioden augusti–december 2008 inte skulle beskattas i Tyskland utan endast i Schweiz. Skattekontoret i Lörrach yrkade att överklagandet skulle ogillas.

26 Den hänskjutande domstolen har angett att i enlighet med artikel 15a.1 i det tysk-schweiziska avtalet ska Schweiziska edsförbundet anses vara Roman Bukovanskys hemviststat från och med augusti 2008, och ha rätt att beskatta dennes tjänsteinkomster från och med nämnda månad.

27 Emellertid, eftersom Roman Bukovansky inte har schweiziskt medborgarskap, då han har varit obegränsat skattskyldig i Tyskland under minst fem år sammanlagt och eftersom han har behållit sin anställning i Tyskland efter det att han flyttat till Schweiz, följer det även av artikel 4.4 i avtalet att Förbundsrepubliken Tyskland, oaktat andra bestämmelser i avtalet, under det år då Roman Bukovanskys obegränsade skattskyldighet upphörde för sista gången, och under de därpå följande fem åren, kunde beskatta hans inkomster som härrör från Tyskland och tillgångar som är belägna i denna

medlemsstat. Förbundsrepubliken Tyskland ska emellertid avräkna den schweiziska skatt som tas ut på de aktuella inkomsterna från den tyska skatten på dessa inkomster. Under denna period var Roman Bukovanskys skattebörda i nivå med den som gäller för tyska inkomster.

28 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att den beskattning av personer som inte har schweiziskt medborgarskap som föreskrivs i artikel 4.4 i det tysk-schweiziska avtalet, innebär att dessa personer behandlas mindre förmånligt än schweiziska medborgare. Det är nämligen endast Schweiz som har rätt att beskatta tjänsteinkomsterna för en schweizisk medborgare som bott i Tyskland och upphört att bo där men som fortfarande har sin arbetsplats i Tyskland. Följaktligen uppkommer frågan huruvida denna skillnad i behandling är förenlig med principen om likabehandling i artikel 9 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer och med förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet i artikel 2 i detta avtal.

29 Enligt den hänskjutande domstolen strider det inte mot artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet för personer att inte tillämpa bestämmelserna om beskattning i artikel 4.4 i det tysk-schweiziska avtalet, jämförda med artikel 15 a.1 fjärde meningen i samma avtal. Förvisso påverkas bestämmelserna i sistnämnda avtal i princip inte av bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet för personer. Bestämmelserna i avtal om undvikande av dubbelbeskattning får emellertid inte strida mot förbud som ställs upp i unionsrätten vad gäller diskriminering. Tillämpningen av dessa dubbelbeskattningsavtal måste ske under iakttagande av de skyldigheter som följer av de grundläggande friheterna i avtalet om fri rörlighet för personer.

30 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i första instans i Baden-Württemberg för mål om skatter, tullar och avgifter) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet för personer – särskilt ingressen, artiklarna 1, 2 och 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 tysk-schweiziska avtalet, tysk skatt enligt artikel 4.4 i det tysk-schweiziska avtalet, jämförd med artikel 15a.1 fjärde meningen i samma avtal?”

Prövning av tolkningsfrågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida principerna om icke-diskriminering och likabehandling i artikel 2 i avtalet om fri rörlighet för personer och i artikel 9 i bilaga I till detta avtal ska tolkas så, att de utgör hinder för ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal, som det tysk-schweiziska avtalet, enligt vilket rätten att beskatta tjänsteinkomsterna för en tysk skattskyldig som inte har schweiziskt medborgarskap, som flyttat från Tyskland till Schweiz, samtidigt som denne haft kvar sitt arbete i Tyskland, tillkommer källstaten för dessa inkomster, det vill säga Förbundsrepubliken Tyskland, trots att rätten att beskatta tjänsteinkomsterna för en schweizisk medborgare i en motsvarande situation tillkommer den nya hemviststaten, i förevarande fall Schweiziska edsförbundet.

32 Vad gäller omständigheterna i det nationella målet och de bestämmelser i avtalet om fri rörlighet för personer som skulle kunna tillämpas, konstaterar EU-domstolen att artikel 7.1 i bilaga I till avtalet, enligt sin ordalydelse, är tillämplig på Roman Bukovanskys situation. Roman Bukovansky är nämligen medborgare i ”en avtalsslutande part”, närmare bestämt Förbundsrepubliken Tyskland, han är bosatt på en ”avtalsslutande parts territorium”, i förevarande fall Schweiziska edsförbundet, och han är arbetstagare på den ”andra avtalsslutande partens territorium”, det vill säga Förbundsrepubliken Tyskland.

33 I denna bestämmelse görs det skillnad mellan hemvistorten, som är belägen på en avtalsslutande parts territorium, och den ort där arbete som anställd bedrivs, som måste vara belägen på den andra avtalsslutande partens territorium. Den berörda personens medborgarskap saknar betydelse i sammanhanget (se, för ett liknande resonemang, dom Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punkt 35). Enligt denna bestämmelse ska Roman Bukovansky anses vara en ”gränsarbetare” vad gäller tillämpningen av avtalet om fri rörlighet för personer. Det är nämligen dessutom utrett att han i princip varje dag, eller åtminstone en gång i veckan, reser från sin hemvistort till sin arbetsort och tillbaka.

34 Vad gäller de bilaterala dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan Schweiziska edsförbundet och unionens medlemsstater, konstaterar EU-domstolen att det av ordalydelsen i artikel 21.1 i avtalet om fri rörlighet för personer följer att bestämmelserna i de avtalen inte ska påverkas av bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet för personer.

35 Det ska emellertid undersökas huruvida denna bestämmelse i avtalet om fri rörlighet för personer innebär att de avtalsslutande staterna får avvika från samtliga bestämmelser i avtalet.

36 Artikel 9 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer har rubriken ”Likabehandling”. I artikel 9.2 fastställs en särskild bestämmelse som syftar till att arbetstagaren och dennes familjemedlemmar ska åtnjuta samma skattemässiga och sociala förmåner som inhemska arbetstagare och deras familjemedlemmar. Det ska i detta sammanhang erinras om att EU-domstolen vad gäller skatteförmåner redan har slagit fast att principen om likabehandling i denna bestämmelse även kan åberopas av en arbetstagare som är medborgare i en avtalsslutande stat, och som utövat sin rätt till fri rörlighet, gentemot denna stat (se, för ett liknande resonemang, dom Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punkt 33 och där angiven rättspraxis, samt punkterna 42 och 43).

37 Efter det att förhandsavgöranden begärts angående huruvida de dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan unionens medlemsstater måste vara förenliga med principen om likabehandling, och mer allmänt med de fria rörligheter som garanteras av unionens primärrätt, har EU-domstolen funnit att det står medlemsstaterna fritt att genom bilaterala dubbelbeskattningsavtal fastställa anknytningsmomenten för fördelningen av beskattningsrätten, men att de vid utövandet av den sålunda fördelade beskattningsrätten är skyldiga att iaktta denna princip och dessa friheter (se dom Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 30, dom Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punkterna 48–51, och dom Imfeld och Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punkterna 41 och 42).

38 När nationalitetskriteriet finns i en bestämmelse som syftar till att fördela beskattningsrätten i ett dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan medlemsstater, kan följaktligen denna skillnad på grundval av nationalitet inte anses ge upphov till en förbjuden diskriminering (dom Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 30). Vad däremot gäller utövandet av den beskattningsrätt som tilldelas genom en sådan bestämmelse, ska den medlemsstat som tilldelas beskattningsrätten iaktta principen om likabehandling.

39 Denna rättspraxis angående förhållandet mellan unionens primärrätt och de dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan medlemsstaterna ska tillämpas analogt på förhållandet mellan avtalet om fri rörlighet för personer och de dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan medlemsstaterna och Schweiziska edsförbundet.

40 Såsom framgår av ingressen till avtalet om fri rörlighet för personer och av artiklarna 1 d och 16.2 i detta avtal är syftet med avtalet att till förmån för medborgarna i unionens medlemsstater och Schweiziska edsförbundet ge rätt till fri rörlighet för personer på de avtalsslutande parternas territorier på grundval av de bestämmelser som är tillämpliga i unionen. Begreppen i dessa bestämmelser ska tolkas i enlighet med EU-domstolens praxis.

41 Förvisso anges det i artikel 21 i avtalet om fri rörlighet för personer att de dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan unionens medlemsstater och Schweiziska edsförbundet inte ska påverkas av bestämmelserna i detta avtal. Denna artikel kan emellertid inte ges en innebörd som strider mot de principer som ligger bakom det avtal som artikeln ingår i (se, analogt, dom TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, punkt 51). Denna artikel kan således inte förstås så, att den ger unionens medlemsstater och Schweiziska edsförbundet rätt att äventyra förverkligandet av den fria rörligheten för personer, genom att vid utövandet av den beskattningsrätt som tilldelats genom deras bilaterala dubbelbeskattningsavtal agera på ett sätt som innebär att den ändamålsenliga verkan med artikel 9.2 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer går förlorad.

42 Vad gäller det nationella målet är det utrett att Roman Bukovansky, även efter det att han flyttat från Tyskland till Schweiz, av källstaten för hans tjänsteinkomster, i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland, i skattehänseende fortfarande behandlas på samma sätt som en skattskyldig som arbetar och bor i denna stat.

43 Roman Bukovansky har anfört att han behandlats annorlunda än en schweizisk medborgare som, precis som Roman Bukovansky, flyttat från Tyskland till Schweiz samtidigt som vederbörande haft kvar sin arbetsplats i den förstnämnda staten. Rätten att beskatta den sistnämnda personen tillkommer nämligen, enligt Roman Bukovansky, den schweiziska medborgarens hemviststat, det vill säga Schweiziska edsförbundet, och inte, såsom i Roman Bukovanskys fall, källstaten för hans tjänsteinkomster, det vill säga Förbundsrepubliken Tyskland.

44 EU-domstolen noterar härvidlag att dubbelbeskattningsavtal, såsom det tysk-schweiziska avtalet, syftar till att undvika att samma inkomst beskattas i båda de avtalsslutande staterna. Syftet är inte att säkerställa att den skatt som den skattskyldige ska betala i en av de avtalsslutande staterna inte överstiger den skatt som vederbörande skulle ha betalat i den andra staten (dom Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 46).

45 I förevarande fall kan det konstateras att den skillnad i behandling som Roman Bukovansky hävdar sig ha varit föremål för beror på fördelningen av beskattningsrätten mellan parterna till det aktuella dubbelbeskattningsavtalet och den uppkommer på grund av de skillnader som finns mellan dessa parters skattesystem. Såsom har angetts i punkterna 37 och 38 i förevarande dom ger dessa parters val av olika anknytningsmoment för att fördela beskattningsrätten mellan sig inte i sig upphov till en förbjuden diskriminering.

46 Eftersom Roman Bukovansky inte lider någon skattemässig nackdel jämfört med en skattskyldig som bor i Tyskland, kan det således inte anses föreligga någon diskriminering till följd av en olikabehandling i strid med artikel 9.2 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer.

47 Vad gäller icke-diskrimineringsprincipen i artikel 2 i avtalet om fri rörlighet för personer, kan det konstateras att denna artikel generellt förbjuder all diskriminering på grundval av nationalitet. Artikel 9 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer garanterar tillämpningen av denna princip vad gäller arbetstagares fria rörlighet, varför det inte heller kan anses finnas någon diskriminering i strid med nämnda artikel 2 (se, analogt, dom Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, punkterna 19 och 20 samt där angiven rättspraxis).

48 Mot denna bakgrund ska den hänskjutna frågan besvaras enligt följande. Principerna om icke-diskriminering och likabehandling i artikel 2 i avtalet om fri rörlighet för personer och i artikel 9 i bilaga I till detta avtal ska tolkas så, att de inte utgör hinder för ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal, som det tysk-schweiziska avtalet, enligt vilket rätten att beskatta tjänsteinkomsterna för en tysk skattskyldig som inte har schweiziskt medborgarskap, som flyttat från Tyskland till Schweiz, samtidigt som denne haft kvar sitt arbete i Tyskland, tillkommer källstaten för dessa inkomster, det vill säga

Förbundsrepubliken Tyskland, trots att rätten att beskatta tjänsteinkomsterna för en schweizisk medborgare i en motsvarande situation tillkommer den nya hemviststaten, i förevarande fall Schweiziska edsförbundet.

Rättegångskostnader

49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Principerna om icke-diskriminering och likabehandling i artikel 2 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, och i artikel 9 i bilaga I till detta avtal ska tolkas så, att de inte utgör hinder för ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal, som avtalet av den 11 augusti 1971 mellan Schweiziska edsförbundet och Förbundsrepubliken Tyskland, i dess lydelse enligt ändringsprotokollet av den 12 mars 2002, enligt vilket rätten att beskatta tjänsteinkomsterna för en tysk skattskyldig som inte har schweiziskt medborgarskap, som flyttat från Tyskland till Schweiz, samtidigt som denne haft kvar sitt arbete i Tyskland, tillkommer källstaten för dessa inkomster, det vill säga Förbundsrepubliken Tyskland, trots att rätten att beskatta tjänsteinkomsterna för en schweizisk medborgare i en motsvarande situation tillkommer den nya hemviststaten, i förevarande fall Schweiziska edsförbundet.

Underskrifter