Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

21. september 2016*

»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 — ligebehandling — indkomstskat — fritagelse for indkomst fra en bibeskæftigelse som underviser hos en offentligretlig juridisk person med hjemsted i en medlemsstat i Den Europæiske Union eller i en stat, som er omfattet af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 — lovgivning i en medlemsstat, som udelukker denne fritagelse for indkomst fra en sådan aktivitet, der er udøvet for en offentligretlig juridisk person med hjemsted i Schweiz«

I sag C-478/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg, Tyskland) ved afgørelse af 15. juli 2015, indgået til Domstolen den 8. september 2015, i sagen

Peter Radgen,

Lilian Radgen

mod

Finanzamt Ettlingen,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne C.G. Fernlund (refererende dommer) og E. Regan,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den tyske regering ved T. Henze og J. Möller, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved B.-R. Killmann og W. Roels, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

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 indgivet under en sag mellem Peter Radgen og hans hustru Lilian Radgen (herefter samlet »ægteparret Radgen«), som er statsborgere og bosiddende i Tyskland, og Finanzamt Ettlingen (Skattekontoret i Ettlingen, Tyskland, herefter »skattekontoret«) i anledning af, at skattekontoret i forbindelse med de indtægter, som er fritaget for indkomstskat for skatteåret 2009, har nægtet at tage hensyn til indtægter, som Peter Radgen har oppebåret i forbindelse med udøvelse af bibeskæftigelse som underviser ved et offentligretligt organ i 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. Ved afgørelse 2002/309/EF, Euratom truffet af Rådet og Kommissionen, for så vidt angår aftalen om videnskabeligt og teknologisk samarbejde, den 4. april 2002 om indgåelse af syv aftaler med Det Schweiziske Forbund (EFT 2002, L 114, s. 1) blev disse aftaler godkendt på Fællesskabets vegne, og de 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 Aftalens artikel 1 bestemmer:

»Målet for denne aftale til fordel for statsborgerne i Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater og Schweiz er:

a) at indrømme ret til indrejse, ophold, adgang til en lønnet økonomisk aktivitet, etablering som selvstændig og ret til at blive boende på de kontraherende parters område

[...]

d) at indrømme de samme leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår som dem, der indrømmes til indenlandske statsborgere.«

6 Aftalens artikel 2 med overskriften »Ikke-forskelsbehandling« lyder:

»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 Aftalens 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 Artikel 11, stk. 1, i aftalen om fri bevægelighed for personer foreskriver under overskriften »Behandling af klager« klageret for personer, der er omfattet af denne aftale, med hensyn til anvendelsen af aftalens bestemmelser hos de kompetente myndigheder.

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

10 Aftalens artikel 16, som har overskriften »Henvisning til fællesskabsretten«, bestemmer i stk. 2 følgende:

»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.«

11 Aftalens artikel 21 med overskriften »Forbindelse med bilaterale aftaler vedrørende området dobbeltbeskatning« bestemmer:

»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.

2. Intet i denne aftale må fortolkes således, at de kontraherende parter ved anvendelsen af de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning hindres i at sondre mellem skattepligtige, der ikke befinder sig i samme situation, særlig hvad angår bopæl.

[…]«

12 Aftalens bilag I omhandler den frie bevægelighed for personer, og dette bilags kapitel II indeholder bestemmelser vedrørende lønmodtagere.

13 Artikel 6, stk. 1, i dette bilag, som har overskriften »Opholdsbestemmelser«, bestemmer, at »[e]n lønmodtager, der er statsborger i en kontraherende part (herefter benævnt »lønmodtager«), og som har beskæftigelse af mindst ét års varighed hos en arbejdsgiver i værtsstaten, modtager en opholdstilladelse med en gyldighedsperiode på mindst fem år regnet fra udstedelsestidspunktet […]«. Denne bestemmelses stk. 2 regulerer spørgsmålet om opholdstilladelse udstedt til lønmodtagere, som har beskæftigelse af under et års varighed. Bestemmelsens stk. 3-7 indeholder processuelle bestemmelser vedrørende lønmodtageres ret til ophold.

14 I henhold til artikel 7, stk. 1, i dette bilag gælder, at »[e]n 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«.

15 Artikel 9, stk. 1 og 2, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer har overskriften »Ligebehandling« og bestemmer:

»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.«

16 Kapitel III i bilag I til denne aftale, som har overskriften »Selvstændige«, indeholder bestemmelser om selvstændige erhvervsdrivende.

Tysk ret

17 I henhold til § 1, stk. 1, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat, BGBl.) i den affattelse, der følger af den årlige skattelov af 19. december 2008 for skatteåret 2009 (BGBl. 2009 I, s. 2794) (herefter »EStG«), er fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i indlandet, fuldt indkomstskattepligtige.

18 EStG's § 3, nr. 26, bestemmer, at indkomst fra aktiviteter udøvet som bibeskæftigelse som forelæser, underviser, lærer, træner eller andre lignende aktiviteter udøvet som bibeskæftigelse som ansat af eller i opdrag for en offentligretlig juridisk person med hjemsted i en medlemsstat i Den Europæiske Union eller i en stat, som er omfattet af EØS-aftalen af 2. maj 1992 (EFT 1994, L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), er fritaget for beskatning indtil et beløb på 2 100 EUR om året.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

19 Det fremgår af sagens akter for Domstolen, at ægteparret Radgen er tyske statsborgere bosiddende i Tyskland. De sambeskattes for så vidt angår indkomstskat i denne medlemsstat. Det fremgår ligeledes af disse sagsakter, at Peter Radgen er fuldt indkomstskattepligtig i denne medlemsstat.

20 I løbet af 2009 havde Peter Radgen bibeskæftigelse som underviser hos et offentligretligt organ i Schweiz. Udøvelsen af denne aktivitet var genstand for en arbejdskontrakt mellem Peter Radgen og dette organ. For at afholde sine kurser rejste Peter Radgen til Zurich, Schweiz, og tog derefter tilbage til Tyskland. Han modtog et beløb på 4 095 CHF (ca. 2 702 EUR) for denne aktivitet. Ægteparret Radgen var af den opfattelse, at fritagelsen i EStG's § 3, nr. 26, fandt anvendelse på dette vederlag.

21 I indkomstskatteansættelsen for 2009 pålagde skattemyndigheden dette beløb indkomstskat, som efter fradrag af det beløb, som de schweiziske skattemyndigheder havde indeholdt i kildeskat, beløb sig til 121,44 EUR.

22 Ægteparret Radgen påklagede denne ansættelse. Skattemyndigheden afviste klagen som værende grundløs med den begrundelse, at nægtelsen af at give fritagelse i henhold til EStG's § 3, nr. 26, ikke udgjorde en tilsidesættelse af aftalen om fri bevægelighed for personer.

23 Ægteparret Radgen har anlagt sag ved den forelæggende ret, Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg, Tyskland). Idet den forelæggende ret kvalificerer Peter Radgen som »en lønnet grænsearbejder« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i

artikel 7, stk. 1, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer, har retten rejst spørgsmålet om principperne i dom af 18. december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) ligeledes kan finde anvendelse inden for rammerne af denne aftale.

24 I denne forbindelse har den forelæggende ret understreget, at det ud fra den tyske skattelovgivning ikke er afgørende, om den aktivitet, der anmodes om fritagelse for, er udført som selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager. Retten er i øvrigt af den opfattelse, at selv om dom af 18. december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), ligger efter undertegningen af den pågældende aftale, præciserer dommen blot den retstilstand, som allerede var gældende før undertegningen af aftalen.

25 Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager 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, navnlig aftalens præambel, artikel 1, 2, 4, 11, 16 og 21 samt bilag I, artikel 7, 9 og 15, fortolkes således, at de er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter en statsborger, som er fuldt skattepligtig i den pågældende stat, nægtes et fradrag af et fribeløb for en bibeskæftigelse som underviser, fordi denne bibeskæftigelse ikke sker som ansat af eller i opdrag for en offentligretlig juridisk person med hjemsted i en EU-medlemsstat eller i en stat, som er omfattet af EØS-aftalen, men derimod som ansat af eller i opdrag for en offentligretlig juridisk person med hjemsted i Det Schweiziske Forbund?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

26 Den tyske regering og Europa-Kommissionen har for det første anført, at fortolkningen af artikel 11 i aftalen om fri bevægelighed for personer vedrørende behandling af klager og artikel 15 i bilag I til denne aftale vedrørende selvstændig erhvervsdrivende er uden relevans for den sag, der verserer for den forelæggende ret.

27 Ifølge Domstolens faste retspraksis er der i denne henseende en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse om en anmodning fra en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom af 7.4.2016, KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

28 Det fremgår i det foreliggende tilfælde for det første af artikel 11 i aftalen om fri bevægelighed for personer, at bestemmelsen sikrer klageret for personer, der er omfattet af denne aftale, med hensyn til anvendelsen af aftalens bestemmelser hos de kompetente myndigheder. Det fremgår imidlertid ikke af sagens akter for Domstolen, at ægteparret Radgen er blevet nægtet en sådan klageadgang.

29 For det andet er det ubestridt, at den aktivitet, Peter Radgen har udøvet i Schweiz, er lønnet. Da artikel 15 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer finder anvendelse på selvstændig erhvervsdrivende, dvs. personer, der udøver selvstændig erhvervsvirksomhed, falder Peter Radgen ikke inden for anvendelsesområdet for denne bestemmelse.

30 Under disse omstændigheder forekommer det åbenbart, at fortolkningen af artikel 11 i aftalen om fri bevægelighed for personer og artikel 15 i bilag I til denne aftale er uden relevans for den sag, der verserer for den forelæggende ret. I det omfang det præjudicielle spørgsmål vedrører fortolkningen af disse bestemmelser, kan det således ikke antages til realitetsbehandling.

31 Den tyske regering har for det andet anført, at Peter Radgen ikke kan kvalificeres som »en lønnet grænsearbejder« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 7 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer. Regeringen har derimod ikke gjort gældende, at Peter Radgen ikke har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed ved udøvelsen af den omhandlede lønnede aktivitet.

32 Som det fremgår af denne doms præmis 27 er det den nationales rets ansvar at fastlægge de retlige og faktiske rammer for den sag, der er indbragt for den. Da den forelæggende ret utvetydigt har kvalificeret Peter Radgen som »en lønnet grænsearbejder« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 7 i bilag I til denne aftale, skal Domstolen lægge til grund, at Peter Radgen kan kvalificeres således.

33 Da det er ubestridt, at Peter Radgen har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed med henblik på at udøve en lønnet aktivitet på området for en anden kontraherende part i aftalen om fri bevægelighed for personer, nemlig Det Schweiziske Forbund, forekommer den anmodede fortolkning af bestemmelserne i denne aftale vedrørende ligebehandling af lønmodtagere under alle omstændigheder ikke at være hypotetisk, hvorfor det præjudicielle spørgsmål skal antages til realitetsbehandling, for så vidt det angår denne fortolkning.

34 Aftalen om fri bevægelighed for personer udsondrer alene lønnede grænsearbejdere i en enkelt bestemmelse, nemlig artikel 7 i bilag I til aftalen, og med et særligt formål, nemlig for at fastsætte særlig gunstige regler for dem vedrørende retten til ophold i forhold til de regler, der er fastsat for andre lønmodtagere henhørende under aftalens anvendelsesområde, jf. artikel 7 i bilaget sammenholdt med artikel 6 heri (jf. i denne retning dom af 22.12.2008, Stamm og Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, præmis 39).

Om realiteten

35 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i aftalen om fri bevægelighed for personer vedrørende ligebehandling af lønmodtagere skal fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der ikke indrømmes en fuldt indkomstskattepligtig person, der er bosiddende i denne medlemsstat, og som har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed med henblik på at udøve en lønnet bibeskæftigelse som underviser hos en offentligretlig juridisk person med hjemsted i Schweiz, ret til fritagelse for indkomstskat af indkomsten fra denne lønnede aktivitet, skønt en sådan fritagelse ville blive indrømmet, hvis den pågældende aktivitet havde været udført for en offentligretlig juridisk person med hjemsted i denne medlemsstat, i en anden medlemsstat eller i en stat, som er omfattet af EØS-aftalen.

36 Som det fremgår af præamblen til aftalen om fri bevægelighed for personer og af aftalens artikel 1 og artikel 16, stk. 2, har den 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 (dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 40).

37 I denne forbindelse bemærkes, at dette formål i henhold til aftalens artikel 1, litra a) og d), omfatter et mål om bl.a. at indrømme disse statsborgere ret til indrejse, ophold, adgang til en lønnet økonomisk aktivitet og de samme leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår som dem, der indrømmes til indenlandske statsborgere.

38 Artikel 4 i aftalen om fri bevægelighed for personer sikrer således adgangen til en økonomisk aktivitet i henhold til bestemmelserne i bilag I til aftalen, idet kapitel II i dette bilag indeholder bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for lønmodtagere og særligt vedrørende ligebehandlingsprincippet.

39 I denne forbindelse skal det bemærkes, at artikel 9 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer, som har overskriften »Ligebehandling«, sikrer anvendelsen af princippet om forbud mod forskelsbehandling i aftalens artikel 2 i forbindelse med fri bevægelighed for arbejdstagere (dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 47).

40 Denne artikel 9 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. Hvad angår de skattemæssige fordele har Domstolen allerede fastslået, at ligebehandlingsprincippet i denne bestemmelse ligeledes kan påberåbes af en arbejdstager, der er statsborger i en kontraherende part, og som har udøvet sin ret til fri bevægelighed, over for sin egen stat (dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

41 I hovedsagen er det som anført i denne doms præmis 33 ubestridt, at Peter Radgen har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed med henblik på at udøve en lønnet aktivitet på Det Schweiziske Forbunds område. Det følger heraf, at han henhører under anvendelsesområdet for kapitel II i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer og følgelig kan påberåbe sig artikel 9 i kapitel II i dette bilag over for sin oprindelsesstat.

42 Det skal således undersøges, om Peter Radgen er blevet ramt af en skattemæssig ulempe i forhold til andre tyske statsborgere bosiddende der, som udøver en tilsvarende lønnet aktivitet, og som i modsætning til ham udøver denne aktivitet for en offentligretlig juridisk person med hjemsted på det nationale område, i en anden EU-medlemsstat eller i en anden stat omfattet af EØS-aftalen.

43 I det foreliggende tilfælde er det tilstrækkeligt at bemærke, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning indfører en skattemæssig forskelsbehandling mellem skattepligtige personer bosiddende i Tyskland i forhold til oprindelsen af deres indkomst, idet der ikke gives skattepligtige personer bosiddende i Tyskland, som udøver en bibeskæftigelse som underviser for en offentligretlig juridisk person med hjemsted i Schweiz, ret til at drage fordel af fritagelsen for indkomstbeskatning af indkomst fra denne lønnede aktivitet, skønt en sådan fritagelse ville blive indrømmet, hvis den pågældende aktivitet havde været udført for en offentligretlig juridisk person med hjemsted på det nationale område, i en anden EU-medlemsstat eller i en stat, som er omfattet af EØS-aftalen.

44 Denne forskelsbehandling kan føre til, at skattepligtige personer bosiddende i Tyskland afskrækkes fra at udøve deres ret til fri bevægelighed med henblik på at udføre en lønnet aktivitet som underviser på det schweiziske område, samtidig med, at de fortsat er bosiddende i deres bopælsmedlemsstat, og udgør følgelig en forskelsbehandling, som i princippet er i strid med artikel 9, stk. 2, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer.

45 Der skal ikke desto mindre for det første ligeledes tages hensyn til aftalens artikel 21, stk. 2, som tillader anvendelsen af en forskelsbehandling på det skattemæssige område, over for skattepligtige personer, der ikke befinder sig i samme situation, særlig hvad angår bopæl.

46 For det andet bemærkes, at når de skattepligtige befinder sig i samme situation, følger det af Domstolens faste praksis vedrørende fri bevægelighed sikret ved traktaten, at en forskelsbehandling kan være begrundet i tvingende almene hensyn. I dette tilfælde skal den endvidere være egnet til at nå det tilstræbte mål, og den må ikke være mere vidtgående end nødvendigt for at nå målet (jf. bl.a. dom af 31.3.1993, Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis, og af 16.3.2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

47 Da ligebehandlingsprincippet udgør et EU-retligt begreb (dom af 6.10.2011, Graf og Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, præmis 26), skal der – som det fremgår af denne doms præmis 36 – for at afgøre om der foreligger en eventuel forskelsbehandling i forbindelse med aftalen om fri bevægelighed for personer, henvises analogt til principperne i Domstolens praksis, som nævnt i ovenstående præmis.

48 Det skal bemærkes, at det ikke er gjort gældende, at skattepligtige personer bosiddende i Tyskland, som udøver en lønnet bibeskæftigelse som undervisere på det schweiziske område, ikke for så vidt angår indkomstbeskatning befinder sig i samme situation som den, skattepligtige personer bosiddende i Tyskland, som har ret til den i hovedsagen omhandlede skattefritagelse, befinder sig i.

49 En forskelsbehandling kan således alene være begrundet i tvingende almene hensyn. I et sådant tilfælde kræves det desuden, at den er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det.

50 Det skal i denne henseende bemærkes, at Domstolen i dom af 18. december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), i forbindelse med fysiske personer, der havde gjort brug af deres ret til fri bevægelighed med henblik på at udøve en bibeskæftigelse som undervisere som selvstændigt erhvervsdrivende ved et universitet med hjemsted i en anden medlemsstat samtidig med, at de fortsat var bosiddende deres bopælsmedlemsstat, undersøgte, om den ulovlige forskelsbehandling mellem disse personer og personer, der udøvede en sådan aktivitet på deres nationale område, som fulgte af EStG's § 3, nr. 26, kunne begrundes i tvingende almene hensyn.

51 Domstolen fastslog i præmis 63 og 64 i dom af 18. december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), at en sådan forskelsbehandling ikke kunne begrundes i det almene hensyn til fremme af undervisning, forskning og udvikling, for så vidt som den begrænsede friheden for undervisere, som udøvede deres virksomhed som bibeskæftigelse, til at vælge det sted, hvor de ønskede at udbyde deres tjenesteydelser inden for Unionen, uden at det var godtgjort, at det for at virkeliggøre målet om fremme af undervisning var nødvendigt at forbeholde den omhandlede skattefritagelse for skattepligtige, som udøvede sådanne aktiviteter ved universiteter, der var beliggende på det indenlandske område.

52 En begrundelse med henvisning til det tvingende almene hensyn, der er forbundet med nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den tyske beskatningsordning, blev ligeledes forkastet af Domstolen i dommens præmis 69-71, eftersom der set fra skatteordningens synspunkt ikke var en direkte sammenhæng mellem skattefritagelsen for omkostningsgodtgørelse erlagt af de indenlandske universiteter og en udligning af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning.

53 Domstolen præciserede endelig i dommens præmis 83-88 for det første, at den i EStG's § 3, nr. 26, fastsatte skattefritagelse ikke var en foranstaltning, som vedrørte undervisningsindholdet eller opbygningen af uddannelsessystemet, men en generel skattemæssig foranstaltning, som indrømmer en skattebegunstigelse til en privatperson, som er involveret i aktiviteter til gavn for almenheden. For det andet skal medlemsstaterne under alle omstændigheder ved udøvelsen af den kompetence og det ansvar, som de besidder med hensyn til opbygningen af deres uddannelsessystemer, overholde traktatens bestemmelser om fri bevægelighed. Det følger heraf, at selv om en national lovgivning udgør en foranstaltning, som er forbundet med opbygningen af uddannelsessystemet, er den ikke desto mindre uforenelig med traktaten, for så vidt som den påvirker valget hos undervisere, som udøver deres virksomhed som bibeskæftigelse, af det sted, hvor de kan udbyde deres tjenesteydelser.

54 Disse betragtninger kan overføres til en situation som den i hovedsagen omhandlede. Spørgsmålet om den omhandlede aktivitet udøves som selvstændig virksomhed i lighed med den sag, der gav anledning til dom af 18. december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), eller som lønmodtager således som det er tilfældet i hovedsagen, er således ikke afgørende. I begge tilfælde kan den omhandlede skattelovgivning – i det foreliggende tilfælde EStG's § 3, nr. 26 – påvirke det valg, som bosiddende skattepligtige personer, der udøver en bibeskæftigelse som underviser, træffer vedrørende det sted, de vil udøve denne aktivitet.

55 Disse betragtninger er ligeledes i overensstemmelse med formålet med aftalen om fri bevægelighed for personer, der – som det fremgår af præamblen hertil – er 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.

56 Det følger heraf, at en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som ikke giver bosiddende skattepligtige personer, der har gjort brug af deres ret til fri bevægelighed med henblik på at udøve en lønnet bibeskæftigelse som underviser hos en offentligretlig juridisk person med hjemsted i Schweiz, ret til skattefritagelse på grund af stedet for udøvelsen af denne aktivitet, indfører en forskelsbehandling, som ikke er begrundet, og følgelig er i strid med artikel 9, stk. 2, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer.

57 Under disse omstændigheder skal det forelagte spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i aftalen om fri bevægelighed for personer vedrørende ligebehandling af lønmodtagere skal fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der ikke indrømmes en fuldt indkomstskattepligtig person, der er bosiddende i denne medlemsstat, og, som har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed med henblik på at udøve en lønnet bibeskæftigelse som underviser hos en offentligretlig juridisk person med hjemsted i Schweiz, ret til fritagelse for indkomstskat af indkomsten fra denne lønnede aktivitet, skønt en sådan fritagelse ville blive indrømmet, hvis den pågældende aktivitet havde været udført for en offentligretlig juridisk person med hjemsted i denne medlemsstat, i en anden medlemsstat eller i en stat, som er omfattet af EØS-aftalen.

Sagens omkostninger

58 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 (Sjette Afdeling) for ret:

Bestemmelserne 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, vedrørende ligebehandling af lønmodtagere skal fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der ikke indrømmes en fuldt indkomstskattepligtig person, der er bosiddende i denne medlemsstat, og som har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed med henblik på at udøve en lønnet bibeskæftigelse som underviser hos en offentligretlig juridisk person med hjemsted i Schweiz, ret til fritagelse for indkomstskat af indkomsten fra denne lønnede aktivitet, skønt en sådan fritagelse ville blive indrømmet, hvis den pågældende aktivitet havde været udført for en offentligretlig juridisk person med hjemsted i denne medlemsstat, i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union eller i en stat, som er omfattet af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992.

Underskrifter