Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

21. September 2016*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerrecht — Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit — Gleichbehandlung — Einkommensteuer — Steuerbefreiung für Einnahmen aus einer nebenberuflichen Lehrtätigkeit im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 Anwendung findet — Regelung eines Mitgliedstaats, die diese Befreiung für Einnahmen aus einer solchen Tätigkeit im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Sitz in der Schweiz ausschließt“

In der Rechtssache C-478/15

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Finanzgericht Baden-Württemberg (Deutschland) mit Entscheidung vom 15. Juli 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 8. September 2015, in dem Verfahren

Peter Radgen,

Lilian Radgen

gegen

Finanzamt Ettlingen

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Arabadjiev sowie der Richter C. G. Fernlund (Berichterstatter) und E. Regan,

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und J. Möller als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch B.-R. Killmann und W. Roels als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung des am 21. Juni 1999 in Luxemburg unterzeichneten Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (ABl. 2002, L 114, S. 6, im Folgenden: Freizügigkeitsabkommen).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Peter Radgen und seiner Frau Lilian Radgen (im Folgenden zusammen: Eheleute Radgen), deutsche Staatsangehörige mit Wohnsitz in Deutschland, und dem Finanzamt Ettlingen (Deutschland, im Folgenden: Finanzamt) wegen dessen Weigerung, Einnahmen von Herrn Radgen aus einer nebenberuflichen Lehrtätigkeit bei einer in der Schweiz ansässigen öffentlich-rechtlichen Anstalt im Rahmen der im Steuerjahr 2009 einkommensteuerfreien Einkünfte zu berücksichtigen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Die Europäische Gemeinschaft und ihre Mitgliedstaaten einerseits und die Schweizerische Eidgenossenschaft andererseits unterzeichneten am 21. Juni 1999 sieben Abkommen, darunter das Freizügigkeitsabkommen. Diese Abkommen wurden mit dem Beschluss 2002/309/EG, Euratom des Rates und – bezüglich des Abkommens über die wissenschaftliche und technische Zusammenarbeit – der Kommission vom 4. April 2002 über den Abschluss von sieben Abkommen mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft (ABl. 2002, L 114, S. 1) im Namen der Gemeinschaft gebilligt und traten am 1. Juni 2002 in Kraft.

4 Nach dem Wortlaut der Präambel des Freizügigkeitsabkommens sind die Vertragsparteien „entschlossen, [die] Freizügigkeit zwischen ihnen auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen zu verwirklichen“.

5 Art. 1 des Abkommens lautet:

„Ziel dieses Abkommens zugunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz ist Folgendes:

a) Einräumung eines Rechts auf Einreise, Aufenthalt, Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit und Niederlassung als Selbständiger sowie des Rechts auf Verbleib im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien;

…

d) Einräumung der gleichen Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie für Inländer.“

6 Art. 2 („Nichtdiskriminierung“) dieses Abkommens sieht vor:

„Die Staatsangehörigen einer Vertragspartei, die sich rechtmäßig im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei aufhalten, werden bei der Anwendung dieses Abkommens gemäß den Anhängen I, II und III nicht aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit diskriminiert.“

7 In Art. 4 („Recht auf Aufenthalt und Zugang zu einer Erwerbstätigkeit“) des Abkommens heißt es:

„Das Recht auf Aufenthalt und Zugang zu einer Erwerbstätigkeit wird … nach Maßgabe des Anhangs I eingeräumt.“

8 Art. 11 („Behandlung von Beschwerden“) Abs. 1 des Freizügigkeitsabkommens räumt den unter dieses Abkommen fallenden Personen das Recht ein, hinsichtlich der Anwendung der Bestimmungen des Abkommens bei den zuständigen Behörden Beschwerde einzulegen.

9 Nach Art. 15 des Freizügigkeitsabkommens sind die Anhänge und Protokolle Bestandteile dieses Abkommens.

10 Art. 16 („Bezugnahme auf das Gemeinschaftsrecht“) Abs. 2 des Abkommens lautet:

„Soweit für die Anwendung dieses Abkommens Begriffe des Gemeinschaftsrechts herangezogen werden, wird hierfür die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vor dem Zeitpunkt der Unterzeichnung berücksichtigt. Über die Rechtsprechung nach dem Zeitpunkt der Unterzeichnung dieses Abkommens wird die Schweiz unterrichtet. Um das ordnungsgemäße Funktionieren dieses Abkommens sicherzustellen, stellt der Gemischte Ausschuss auf Antrag einer Vertragspartei die Auswirkungen dieser Rechtsprechung fest.“

11 Art. 21 („Beziehung zu den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen“) des Freizügigkeitsabkommens bestimmt:

„1. Die Bestimmungen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft bleiben von den Bestimmungen dieses Abkommens unberührt. Insbesondere lassen die Bestimmungen dieses Abkommens die in den Doppelbesteuerungsabkommen festgelegte Begriffsbestimmung des Grenzgängers unberührt.

2. Keine Bestimmung dieses Abkommens ist so auszulegen, dass sie die Vertragsparteien daran hindert, bei der Anwendung ihrer Steuervorschriften eine Unterscheidung zwischen Steuerpflichtigen zu machen, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.

…“

12 Anhang I dieses Abkommens betrifft die Freizügigkeit, und sein Kapitel II enthält die Bestimmungen über die Arbeitnehmer.

13 Art. 6 („Aufenthaltsregelung“) Abs. 1 dieses Anhangs bestimmt, dass „[e]in Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist (im Folgenden ‚Arbeitnehmer‘ genannt) und mit einem Arbeitgeber des Aufnahmestaates ein Arbeitsverhältnis mit einer Dauer von mindestens einem Jahr eingegangen ist, … eine Aufenthaltserlaubnis mit einer Gültigkeitsdauer von mindestens fünf Jahren [erhält], gerechnet ab dem Zeitpunkt der Erteilung der Erlaubnis …“. Art. 6 Abs. 2 regelt die Frage der Aufenthaltserlaubnis für Arbeitnehmer, die ein Arbeitsverhältnis mit einer Dauer von weniger als einem Jahr eingegangen sind. Art. 6 Abs. 3 bis 7 enthält Verfahrensvorschriften zum Aufenthaltsrecht von Arbeitnehmern.

14 Nach Art. 7 Abs. 1 dieses Anhangs ist „[e]in abhängig beschäftigter Grenzgänger … ein Staatsangehöriger einer Vertragspartei mit Wohnsitz im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei, der eine Erwerbstätigkeit als Arbeitnehmer im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei ausübt und in der Regel täglich oder mindestens einmal in der Woche an seinen Wohnort zurückkehrt“.

15 Anhang I Art. 9 („Gleichbehandlung“) Abs. 1 und 2 des Freizügigkeitsabkommens bestimmt:

„1. Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger einer Vertragspartei ist, darf aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Vertragspartei hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer.

2. Ein Arbeitnehmer und seine in Artikel 3 dieses Anhangs genannten Familienangehörigen genießen dort die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen.“

16 Anhang I Kapitel III („Selbständige“) des Abkommens enthält Bestimmungen über Selbständige.

Deutsches Recht

17 Nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (BGBl. 2002 I S. 4212) in der durch das Jahressteuergesetz vom 19. Dezember 2008 für das Steuerjahr 2009 geänderten Fassung (BGBl. 2009 I S. 2794) (im Folgenden: EStG) sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

18 § 3 Nr. 26 EStG sieht vor, dass Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3, im Folgenden: EWR-Abkommen) Anwendung findet, bis zur Höhe von insgesamt 2 100 Euro im Jahr steuerfrei sind.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

19 Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten ergibt sich, dass die Eheleute Radgen deutsche Staatsangehörige sind und ihren Wohnsitz in Deutschland haben. Sie werden dort zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Aus den Akten geht auch hervor, dass Herr Radgen in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

20 Im Jahr 2009 übte Herr Radgen eine nebenberufliche Lehrtätigkeit in einer öffentlich-rechtlichen Anstalt in der Schweiz aus. Die Ausübung dieser Tätigkeit wurde in einem Arbeitsvertrag zwischen Herrn Radgen und dieser Anstalt geregelt. Zu den Vorlesungen fuhr Herr Radgen jeweils in die Schweiz nach Zürich und danach wieder zurück nach Deutschland. Für seine Tätigkeit erhielt er 4 095 Schweizer Franken (CHF) (ungefähr 2 702 Euro). Die Eheleute Radgen waren der Auffassung, dass auf diese Einnahmen die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG anzuwenden sei.

21 Im Einkommensteuerbescheid 2009 unterwarf das Finanzamt diesen Betrag der Einkommensteuer und zog von der Einkommensteuerschuld die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung einbehaltene Abzugssteuer von 121,44 Euro ab.

22 Die Eheleute Radgen legten gegen diesen Bescheid Einspruch ein. Die Finanzverwaltung wies diesen als unbegründet zurück, weil die Versagung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG keinen Verstoß gegen das Freizügigkeitsabkommen darstelle.

23 Die Eheleute Radgen erhoben Klage beim vorlegenden Gericht, dem Finanzgericht Baden-Württemberg (Deutschland). Dieses hat Herrn Radgen als „abhängig beschäftigten Grenzgänger“ im Sinne von Anhang I Art. 7 Abs. 1 des Freizügigkeitsabkommens eingestuft und fragt sich, ob die im Urteil vom 18. Dezember 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), entwickelten Grundsätze auch im Rahmen dieses Abkommens gelten können.

24 In diesem Zusammenhang führt das vorlegende Gericht aus, dass es unter dem Gesichtspunkt des deutschen Steuerrechts unerheblich sei, ob die Tätigkeit, für die die Befreiung geltend gemacht werde, als Selbständiger oder als Arbeitnehmer ausgeübt werde. Ferner sei das Urteil vom 18. Dezember 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), zwar nach der Unterzeichnung des Freizügigkeitsabkommens ergangen, es präzisiere jedoch lediglich die Rechtslage, die schon vor Unterzeichnung dieses Abkommens bestanden habe.

25 Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht Baden-Württemberg beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Vorschriften des Freizügigkeitsabkommens, insbesondere seine Präambel, Art. 1, 2, 4, 11, 16, 21 sowie Anhang I Art. 7, 9 und 15, dahin auszulegen, dass sie der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der einem in diesem Staat unbeschränkt steuerpflichtigen Staatsbürger der Abzug eines Freibetrags für eine nebenberufliche Lehrtätigkeit deshalb versagt wird, weil diese nicht im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erfolgt, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Union oder in einem Staat hat, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet, sondern im Dienst oder Auftrag einer im Hoheitsgebiet der Schweizerischen Eidgenossenschaft ansässigen juristischen Person des öffentlichen Rechts?

Zur Vorlagefrage

Zur Zulässigkeit

26 Erstens tragen die deutsche Regierung und die Europäische Kommission vor, dass die Auslegung von Art. 11 des Freizügigkeitsabkommens über die Behandlung von Beschwerden und von Anhang I Art. 15 dieses Abkommens über Selbständige für die Entscheidung des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens ohne Bedeutung sei.

27 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs spricht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festgelegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat. Der Gerichtshof darf die Entscheidung über ein Ersuchen eines nationalen Gerichts nur dann verweigern, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn er nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteil vom 7. April 2016, KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Im vorliegenden Fall ergibt sich zum einen aus Art. 11 des Freizügigkeitsabkommens, dass dieser Artikel den unter dieses Abkommen fallenden Personen das Recht zusichert, hinsichtlich der Anwendung der Bestimmungen des Abkommens bei den zuständigen Behörden Beschwerde einzulegen. Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten geht nicht hervor, dass den Eheleuten Radgen dieses Recht verweigert wurde.

29 Zum anderen steht fest, dass es sich bei der von Herrn Radgen in der Schweiz ausgeübten Tätigkeit um eine Arbeitnehmertätigkeit handelt. Da Anhang I Art. 15 des Freizügigkeitsabkommens für Selbständige gilt, d. h. für Personen, die eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, fällt Herr Radgen nicht unter diesen Artikel.

30 Unter diesen Umständen ist es offensichtlich, dass die Auslegung von Art. 11 des Freizügigkeitsabkommens und von Anhang I Art. 15 dieses Abkommens für die Entscheidung des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens ohne Bedeutung ist. Daher ist die Vorlagefrage, soweit sie die Auslegung dieser Bestimmungen betrifft, unzulässig.

31 Zweitens ist die deutsche Regierung der Ansicht, dass Herr Radgen nicht als „abhängig beschäftigter Grenzgänger“ im Sinne von Anhang I Art. 7 des Freizügigkeitsabkommens eingestuft werden könne. Dagegen trägt sie nicht vor, dass Herr Radgen für die Ausübung der betreffenden Arbeitnehmertätigkeit keinen Gebrauch von seinem Freizügigkeitsrecht gemacht habe.

32 Wie sich aus Rn. 27 des vorliegenden Urteils ergibt, unterliegt es der Verantwortung des nationalen Gerichts, den rechtlichen und sachlichen Rahmen des ihm unterbreiteten Rechtsstreits festzulegen. Da das vorlegende Gericht Herrn Radgen unzweifelhaft als „abhängig beschäftigten Grenzgänger“ im Sinne von Anhang I Art. 7 des genannten Abkommens eingestuft hat, hat der Gerichtshof von der Prämisse auszugehen, dass Herr Radgen diese Eigenschaft hatte.

33 Da feststeht, dass Herr Radgen von seinem Freizügigkeitsrecht für die Ausübung einer Erwerbstätigkeit als Arbeitnehmer im Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Freizügigkeitsabkommens, nämlich der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Gebrauch gemacht hat, erscheint die erbetene Auslegung der Bestimmungen dieses Abkommens über die Gleichbehandlung der Arbeitnehmer jedenfalls nicht hypothetischer Natur, so dass die Vorlagefrage, soweit sie diese Auslegung betrifft, zulässig ist.

34 Das Freizügigkeitsabkommen hebt nämlich die abhängig beschäftigten Grenzgänger nur in einem Artikel – Anhang I Art. 7 – und nur zu einem besonderen Zweck hervor, und zwar, wie sich aus diesem Art. 7 in Verbindung mit Anhang I Art. 6 ergibt, um für sie aufenthaltsrechtliche Erleichterungen im Vergleich zu anderen unter dieses Abkommen fallenden Arbeitnehmern festzulegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Dezember 2008, Stamm und Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, Rn. 39).

Zur Frage selbst

35 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Bestimmungen des Freizügigkeitsabkommens über die Gleichbehandlung der Arbeitnehmer dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, die einem gebietsansässigen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Staatsangehörigen, der von seinem Recht auf Freizügigkeit für eine nebenberufliche Lehrtätigkeit als Arbeitnehmer im Dienst einer in der Schweiz ansässigen juristischen Person des öffentlichen Rechts Gebrauch gemacht hat, keine Steuerbefreiung für die Einnahmen aus dieser Arbeitnehmertätigkeit gewährt, während eine solche Befreiung gewährt worden wäre, wenn die genannte Tätigkeit im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Sitz in diesem Mitgliedstaat, in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem anderen Staat, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet, ausgeübt worden wäre.

36 Wie aus der Präambel sowie Art. 1 und Art. 16 Abs. 2 des Freizügigkeitsabkommens hervorgeht, besteht dessen Ziel darin, im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien dieses Abkommens die Freizügigkeit zugunsten der Staatsangehörigen der Union und denen der Schweizerischen Eidgenossenschaft auf der Grundlage der in der Union geltenden Bestimmungen zu verwirklichen, deren Begriffe im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs ausgelegt werden müssen (Urteil vom 19. November 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, Rn. 40).

37 Dieses Ziel umfasst gemäß Art. 1 Buchst. a und d des Freizügigkeitsabkommens das Ziel, den genannten Staatsangehörigen u. a. ein Recht auf Einreise, Aufenthalt und Zugang zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit sowie gleiche Lebens-, Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen wie für Inländer einzuräumen.

38 So wird in Art. 4 des Freizügigkeitsabkommens das Recht auf Zugang zu einer Erwerbstätigkeit nach Maßgabe des Anhangs I dieses Abkommens eingeräumt. Kapitel II dieses Anhangs enthält Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, insbesondere über den Grundsatz der Gleichbehandlung.

39 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Anhang I Art. 9 („Gleichbehandlung“) des Freizügigkeitsabkommens die Anwendung des in Art. 2 dieses Abkommens aufgestellten Grundsatzes der Nichtdiskriminierung im Rahmen der Freizügigkeit der Erwerbstätigen gewährleistet (Urteil vom 19. November 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, Rn. 47).

40 Dieser Art. 9 stellt in Abs. 2 eine Sonderregelung auf, damit ein Arbeitnehmer und seine Familienangehörigen die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen genießen. Im Bereich steuerlicher Vergünstigungen hat der Gerichtshof schon entschieden, dass der in dieser Bestimmung vorgesehene Grundsatz der Gleichbehandlung von einem erwerbstätigen Staatsangehörigen einer Vertragspartei, der sein Freizügigkeitsrecht ausgeübt hat, auch gegenüber seinem Herkunftsstaat geltend gemacht werden kann (Urteil vom 19. November 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Wie in Rn. 33 des vorliegenden Urteils ausgeführt wurde, steht in Bezug auf das Ausgangsverfahren fest, dass Herr Radgen von seinem Freizügigkeitsrecht Gebrauch gemacht hat, indem er eine Erwerbstätigkeit als Arbeitnehmer im Hoheitsgebiet der Schweizerischen Eidgenossenschaft ausgeübt hat. Daraus folgt, dass er unter Anhang I Kapitel II des Freizügigkeitsabkommens fällt und sich daher gegenüber seinem Herkunftsstaat auf Art. 9 des Anhangs I Kapitel II dieses Abkommens berufen kann.

42 Demnach ist zu prüfen, ob Herr Radgen einen steuerlichen Nachteil gegenüber anderen gebietsansässigen deutschen Staatsangehörigen erlitten hat, die eine ähnliche Arbeitnehmertätigkeit wie er ausüben, im Gegensatz zu ihm aber im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Sitz im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder in einem anderen Staat, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet.

43 Im vorliegenden Fall genügt die Feststellung, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der gebietsansässigen deutschen Steuerpflichtigen je nach der Quelle ihrer Einnahmen führt, da sie gebietsansässigen deutschen Steuerpflichtigen, die eine nebenberufliche Lehrtätigkeit im Dienst einer in der Schweiz ansässigen juristischen Person des öffentlichen Rechts ausüben, keine Einkommensteuerbefreiung für Einnahmen aus dieser Arbeitnehmertätigkeit gewährt, während eine solche Befreiung gewährt worden wäre, wenn die genannte Tätigkeit im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Sitz im Inland, in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder in einem anderen Staat, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet, ausgeübt worden wäre.

44 Diese unterschiedliche Behandlung kann gebietsansässige deutsche Steuerpflichtige davon abhalten, ihr Freizügigkeitsrecht auszuüben, indem sie einer Lehrtätigkeit als Arbeitnehmer im schweizerischen Hoheitsgebiet nachgehen, während sie weiter in ihrem Wohnsitzstaat wohnen, und stellt daher eine Ungleichbehandlung dar, die im Grundsatz gegen Anhang I Art. 9 Abs. 2 des Freizügigkeitsabkommens verstößt.

45 Allerdings ist erstens auch Art. 21 Abs. 2 dieses Abkommens zu berücksichtigen, wonach im Bereich der Steuern eine differenzierte Behandlung von Steuerpflichtigen zulässig ist, die sich – insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes – nicht in vergleichbaren Situationen befinden.

46 Wenn sich die Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Situation befinden, ergibt sich zweitens aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs über die durch den Vertrag garantierte Freizügigkeit, dass eine unterschiedliche Behandlung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein kann. In diesem Fall muss sie geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zwecks zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zu seiner Erreichung erforderlich ist (vgl. u. a. Urteile vom 31. März 1993, Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 16. März 2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Der Grundsatz der Gleichbehandlung ist ein Begriff des Unionsrechts (Urteil vom 6. Oktober 2011, Graf und Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, Rn. 26). Um festzustellen, ob im Rahmen des Freizügigkeitsabkommens eine Ungleichbehandlung vorliegt, sind daher, wie aus Rn. 36 des vorliegenden Urteils hervorgeht, analog die Grundsätze heranzuziehen, die in der in Rn. 46 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs entwickelt wurden.

48 Im vorliegenden Fall wurde nicht behauptet, dass sich die gebietsansässigen deutschen Steuerpflichtigen, die eine nebenberufliche Lehrtätigkeit als Arbeitnehmer im schweizerischen Hoheitsgebiet ausüben, in Bezug auf die Einkommensteuer nicht in einer vergleichbaren Situation wie die gebietsansässigen deutschen Steuerpflichtigen befinden, denen die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Befreiung gewährt wird.

49 Eine Ungleichbehandlung kann daher nur aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein. In diesem Fall muss die Ungleichbehandlung geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zwecks zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zu seiner Erreichung erforderlich ist.

50 Hierzu ist festzustellen, dass der Gerichtshof im Urteil vom 18. Dezember 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), in Bezug auf natürliche Personen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machten, indem sie eine selbständige nebenberufliche Lehrtätigkeit an einer Universität in einem anderen Mitgliedstaat ausübten und weiter in ihrem Wohnsitzstaat wohnten, zu prüfen hatte, ob die aus § 3 Nr. 26 EStG folgende verbotene Ungleichbehandlung dieser Personen und derjenigen, die eine solche Tätigkeit im Inland ausüben, aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein kann.

51 In den Rn. 63 und 64 des Urteils vom 18. Dezember 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), hat der Gerichtshof entschieden, dass eine solche Ungleichbehandlung nicht aus dem im Allgemeininteresse liegenden Grund der Förderung von Bildung, Forschung und Entwicklung gerechtfertigt sein kann, da sie die Möglichkeit nebenberuflich tätiger Lehrkräfte, den Ort der Erbringung ihrer Dienstleistungen innerhalb der Union frei zu wählen, beeinträchtigt, ohne dass nachgewiesen worden wäre, dass es, um das geltend gemachte Ziel der Förderung des Bildungswesens zu erreichen, erforderlich ist, die betroffene Steuerbefreiung allein den Steuerpflichtigen vorzubehalten, die eine ähnliche Tätigkeit an im Inland ansässigen Universitäten ausüben.

52 Eine Rechtfertigung aus dem im Allgemeininteresse liegenden zwingenden Grund, dass die Kohärenz des deutschen Steuersystems gewährleistet werden muss, hat der Gerichtshof in den Rn. 69 bis 71 des genannten Urteils ebenfalls ausgeschlossen, da kein unmittelbarer steuersystematischer Zusammenhang zwischen der Steuerbefreiung der von inländischen Universitäten gezahlten Aufwandsentschädigungen und einem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht.

53 Schließlich hat der Gerichtshof in den Rn. 83 bis 88 des genannten Urteils festgestellt, dass zum einen die in § 3 Nr. 26 EStG vorgesehene Steuerbefreiung keine Maßnahme ist, die die Lehrinhalte oder die Gestaltung des Bildungssystems betrifft, sondern eine steuerliche Maßnahme allgemeiner Natur, die eine Steuervergünstigung gewährt, wenn ein Einzelner zum Wohl des Gemeinwesens tätig wird. Zum anderen müssen die Mitgliedstaaten jedenfalls bei der Ausübung ihrer Zuständigkeit und ihrer Verantwortung für die Gestaltung ihres Bildungssystems die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit beachten. Folglich bliebe eine nationale Regelung, selbst wenn sie eine mit einer solchen Gestaltung verbundene Maßnahme wäre, gleichwohl mit dem Vertrag unvereinbar, da sie die Entscheidungsfreiheit nebenberuflich tätiger Lehrkräfte in Bezug auf den Ort der Erbringung ihrer Dienstleistungen beeinträchtigt.

54 Diese Überlegungen sind auf eine Situation wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende übertragbar. Es kommt nämlich nicht darauf an, ob die fragliche Tätigkeit selbständig ausgeübt wird – wie in der Rechtssache, in der das Urteil vom 18. Dezember 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), ergangen ist – oder unselbständig wie im Ausgangsverfahren. Vielmehr kann die fragliche Steuerregelung, im vorliegenden Fall § 3 Nr. 26 EStG, in beiden Fällen die Entscheidungsfreiheit der gebietsansässigen Steuerpflichtigen, die eine nebenberufliche Lehrtätigkeit ausüben, in Bezug auf den Ort der Ausübung dieser Tätigkeit beeinträchtigen.

55 Die genannten Überlegungen entsprechen auch dem Ziel des Freizügigkeitsabkommens, das, wie sich aus seiner Präambel ergibt, darin besteht, im Hoheitsgebiet der Vertragsparteien dieses Abkommens die Freizügigkeit zugunsten der Staatsangehörigen der Union und denen der Schweizerischen Eidgenossenschaft auf der Grundlage der in der Union geltenden Bestimmungen zu verwirklichen.

56 Daraus folgt, dass eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die den gebietsansässigen Steuerpflichtigen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, indem sie eine nebenberufliche Lehrtätigkeit als Arbeitnehmer im Dienst einer im schweizerischen Hoheitsgebiet ansässigen juristischen Person ausgeübt haben, wegen des Ortes der Ausübung dieser Tätigkeit eine Steuerbefreiung versagt, zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung führt und daher gegen Anhang I Art. 9 Abs. 2 des Freizügigkeitsabkommens verstößt.

57 Unter diesen Umständen ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Bestimmungen des Freizügigkeitsabkommens über die Gleichbehandlung der Arbeitnehmer dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, die einem gebietsansässigen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Staatsangehörigen, der von seinem Recht auf Freizügigkeit für eine nebenberufliche Lehrtätigkeit als Arbeitnehmer im Dienst einer in der Schweiz ansässigen juristischen Person des öffentlichen Rechts Gebrauch gemacht hat, keine Steuerbefreiung für die Einnahmen aus dieser Arbeitnehmertätigkeit gewährt, während eine solche Befreiung gewährt worden wäre, wenn die genannte Tätigkeit im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Sitz in diesem Mitgliedstaat, in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder in einem anderen Staat, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet, ausgeübt worden wäre.

Kosten

58 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

Die Bestimmungen über die Gleichbehandlung der Arbeitnehmer des am 21. Juni 1999 in Luxemburg unterzeichneten Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, die einem gebietsansässigen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Staatsangehörigen, der von seinem Recht auf Freizügigkeit für eine nebenberufliche Lehrtätigkeit als Arbeitnehmer im Dienst einer in der Schweiz ansässigen juristischen Person des öffentlichen Rechts Gebrauch gemacht hat, keine Steuerbefreiung für die Einnahmen aus dieser Arbeitnehmertätigkeit gewährt, während eine solche Befreiung gewährt worden wäre, wenn die genannte Tätigkeit im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit Sitz in diesem Mitgliedstaat, in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 Anwendung findet, ausgeübt worden wäre.

Unterschriften