ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

21 september 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen — Gelijke behandeling — Inkomstenbelasting — Vrijstelling voor inkomsten uit de uitoefening van een onderwijsactiviteit als nevenberoep in dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon met zetel in een lidstaat van de Europese Unie of in een Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 — Wetgeving van een lidstaat volgens welke deze vrijstelling wordt geweigerd voor inkomsten uit een dergelijke activiteit die wordt uitgeoefend in dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon met zetel in Zwitserland”

In zaak C-478/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Baden-Württemberg (belastingrechter van de deelstaat Baden-Württemberg, Duitsland) bij beslissing van 15 juli 2015, ingekomen bij het Hof op 8 september 2015, in de procedure

Peter Radgen,

Lilian Radgen

tegen

Finanzamt Ettlingen,

wijst HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, C. G. Fernlund (rapporteur) en E. Regan, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en J. Möller als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door B.-R. Killmann en W. Roels als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

* Procestaal: Duits.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 over het vrije verkeer van personen").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen enerzijds Peter Radgen en zijn echtgenote Lilian Radgen (hierna samen: „echtpaar Radgen"), Duitse staatsburgers en ingezetenen, en anderzijds het Finanzamt Ettlingen (belastingdienst Ettlingen, Duitsland; hierna: „belastingdienst") over de weigering van deze dienst om voor de van de inkomstenbelasting vrijgestelde inkomsten over belastingjaar 2009 rekening te houden met de inkomsten die Peter Radgen heeft ontvangen voor een onderwijsactiviteit die hij als nevenberoep heeft uitgeoefend in dienst van een in Zwitserland gevestigde publiekrechtelijke instelling.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

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 overeenkomsten werden bij besluit 2002/309/EG, Euratom van de Raad en, wat betreft de overeenkomst inzake Wetenschappelijke en Technologische samenwerking, van de Commissie van 4 april 2002 betreffende de sluiting van zeven overeenkomsten met de Zwitserse Bondsstaat (PB 2002, L 114, blz. 1) in naam van de Gemeenschap goedgekeurd en zij 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 Artikel 1 van deze Overeenkomst bepaalt:

„Deze Overeenkomst beoogt met betrekking tot onderdanen van de lidstaten van de Europese Gemeenschap en van Zwitserland het volgende:

a) het toekennen van het recht op toegang tot het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen en op het verblijf, de toegang tot een economische activiteit in loondienst, de vestiging als zelfstandige, alsmede op voortzetting van het verblijf op dit grondgebied;

[...]

d) het toekennen van dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden als die welke voor de eigen onderdanen gelden."

6 Artikel 2 van deze Overeenkomst, met als opschrift „Non-discriminatie", luidt:

„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 diezelfde Overeenkomst, met als opschrift „Recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit", luidt:

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

8 Artikel 11, lid 1, van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen, met als opschrift „Behandeling van beroep", verleent de personen op wie deze Overeenkomst van toepassing is, het recht bij de bevoegde autoriteiten beroep aan te tekenen met betrekking tot de toepassing van de bepalingen ervan.

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

10 Artikel 16 van deze Overeenkomst, met als opschrift „Verwijzing naar het Gemeenschapsrecht", bepaalt in lid 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."

11 Artikel 21 van deze Overeenkomst, met als opschrift „Verband met bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing", bepaalt:

„1. 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.

2. Geen van de bepalingen van deze Overeenkomst kan worden geïnterpreteerd als een beletsel voor de overeenkomstsluitende partijen om bij de toepassing van de desbetreffende bepalingen van hun fiscale wetgeving onderscheid te maken tussen belastingplichtigen die zich in verschillende situaties bevinden, met name wat hun woonplaats betreft.

[...]"

12 Bijlage I bij diezelfde Overeenkomst is gewijd aan het vrije verkeer van personen en hoofdstuk II van deze bijlage bevat de bepalingen betreffende de werknemers in loondienst.

13 Artikel 6 van deze bijlage, met als opschrift „Regels betreffende het verblijf", bepaalt in lid 1 dat „[a]an werknemers in loondienst die onderdaan zijn van een overeenkomstsluitende partij (hierna: ‚werknemers' genoemd) en die gedurende ten minste één jaar werkzaam zijn bij een werkgever in het

ontvangende land, [...] een verblijfsvergunning [wordt] verstrekt met een geldigheidsduur van ten minste vijf jaar vanaf de datum van afgifte. [...]" Lid 2 van dat artikel betreft de verblijfsvergunning die wordt uitgereikt aan werknemers die minder dan één jaar werkzaam zijn geweest. De leden 3 tot en met 7 van dat artikel bevatten procedurevoorschriften betreffende het recht op verblijf van de werknemers.

14 Ingevolge artikel 7, lid 1, van diezelfde bijlage is „[e]en grensarbeider [...] 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".

15 Artikel 9 van bijlage I bij de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen, met als opschrift „Gelijke behandeling", bepaalt in de leden 1 en 2:

„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."

16 Hoofdstuk III van bijlage I bij deze Overeenkomst, met als opschrift „Zelfstandigen", bevat bepalingen betreffende de onderdanen van een overeenkomstsluitende partij die anders dan in loondienst een activiteit uitoefenen.

Duits recht

17 Overeenkomstig § 1, lid 1, van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting, BGBl. 2002 I, blz. 4212), zoals gewijzigd bij de jaarlijkse financieringswet van 19 december 2008 betreffende aanslagjaar 2009 (BGBl. 2009 I, blz. 2794) (hierna: „EStG"), zijn natuurlijke personen met woonplaats of gewoonlijke verblijfplaats op het Duitse grondgebied, onbeperkt belastingplichtig in de inkomstenbelasting.

18 § 3, punt 26, EStG bepaalt dat inkomsten uit een bijkomende beroepsactiviteit als trainer, leerkracht, opvoeder, verzorger of vergelijkbare activiteiten die als nevenberoep worden uitgeoefend in dienst of in opdracht van een publiekrechtelijke rechtspersoon die is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie of in een Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst"), van belasting zijn vrijgesteld tot een maximumbedrag van 2 100 EUR per jaar.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

19 Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt dat Peter en Lilian Radgen Duitse staatsburgers zijn en in Duitsland wonen. Dit echtpaar wordt in de inkomstenbelasting in deze lidstaat gezamenlijk belast. Uit dat dossier blijkt voorts dat Peter Radgen in deze lidstaat onbeperkt belastingplichtig is in de inkomstenbelasting.

20 In 2009 heeft Peter Radgen als nevenberoep een onderwijsactiviteit uitgeoefend in een publiekrechtelijke instelling in Zwitserland. Deze onderwijsactiviteit was geregeld in een arbeidsovereenkomst tussen Peter Radgen en deze instelling. Om zijn colleges te geven verplaatste Peter Radgen zich naar Zürich (Zwitserland) en vervolgens keerde hij naar Duitsland terug. Voor die activiteit heeft hij 4 095 Zwitserse Frank (CHF) (ongeveer 2 702 EUR) ontvangen. Het echtpaar Radgen was van mening dat deze vergoeding was vrijgesteld ingevolge § 3, punt 26, EStG.

21 In zijn aanslag over de inkomsten voor 2009 heeft de belastingdienst over dat bedrag inkomstenbelasting geheven, na van het voor die belasting verschuldigde bedrag de door de Zwitserse belastingdienst ingehouden bronbelasting of 121,44 EUR te hebben afgetrokken.

22 Het echtpaar Radgen heeft bezwaar tegen deze aanslag gemaakt. De belastingdienst heeft dat bezwaar ongegrond verklaard omdat de weigering om de vrijstelling van § 3, punt 26, EStG toe te passen geen inbreuk op de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen oplevert.

23 Het echtpaar Radgen heeft beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, het Finanzgericht Badem-Württemberg (belastingrechter van de deelstaat Badem-Württemberg, Duitsland). De verwijzende rechter, die Peter Radgen beschouwt als een werknemer die een grensarbeider is in de zin van artikel 7, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen, vraagt zich af of de in het arrest van 18 december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), geformuleerde beginselen ook in het kader van deze Overeenkomst kunnen worden toegepast.

24 In dit verband benadrukt deze rechter dat het naar Duits belastingrecht geen verschil maakt of de activiteit waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd, wordt uitgeoefend door een zelfstandige dan wel een werknemer. Bovendien is deze rechter van oordeel dat ook al is het arrest van 18 december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), uitgesproken na de ondertekening van deze Overeenkomst, in dat arrest enkel de stand van het recht van vóór de ondertekening van deze Overeenkomst wordt verduidelijkt.

25 Tegen deze achtergrond 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, inzonderheid de preambule, de artikelen 1, 2, 4, 11, 16 en 21 alsmede de artikelen 7, 9 en 15 van bijlage I, aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat volgens welke een in deze lidstaat onbeperkt belastingplichtige de aftrek van een belastingvrije som voor een onderwijsactiviteit die hij als nevenberoep uitoefent, wordt geweigerd omdat deze activiteit niet wordt uitgeoefend in dienst of in opdracht van een publiekrechtelijke rechtspersoon die is gevestigd in een lidstaat van de Unie of in een Staat die partij is bij de EER-Overeenkomst, doch in dienst of in opdracht van een in de Zwitserse Bondsstaat gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Ontvankelijkheid

26 In de eerste plaats stellen de Duitse regering en de Europese Commissie dat de uitlegging van artikel 11 van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen betreffende de behandeling van beroep en de uitlegging van artikel 15 van bijlage I bij deze Overeenkomst betreffende de zelfstandige niet relevant zijn voor de beslechting van het bij de verwijzende rechter aanhangige geding.

27 Volgens vaste rechtspraak van het Hof rust een vermoeden van relevantie op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het

Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 7 april 2016, KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 In casu volgt uit artikel 11 van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen dat dit artikel de personen op wie deze Overeenkomst van toepassing is, het recht waarborgt om bij de bevoegde autoriteiten beroep aan te tekenen met betrekking tot de toepassing van de bepalingen van deze Overeenkomst. Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt evenwel niet dat het echtpaar Radgen dat recht is geweigerd.

29 Bovendien staat vast dat de door P. Radgen in Zwitserland uitgeoefende activiteit een activiteit in loondienst is. Aangezien artikel 15 van bijlage I bij de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen van toepassing is op zelfstandigen, dat wil zeggen personen die een activiteit anders dan in loondienst uitoefenen, valt P. Radgen niet binnen de werkingssfeer van dat artikel.

30 Bijgevolg blijkt duidelijk dat de uitlegging van artikel 11 van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen en de uitlegging van artikel 15 van bijlage I bij deze Overeenkomst niet relevant zijn voor de beslechting van het bij de verwijzende rechter aanhangige geding. Bijgevolg is de prejudiciële vraag niet-ontvankelijk voor zover zij de uitlegging van deze bepalingen betreft.

31 In de tweede plaats is de Duitse regering van mening dat P. Radgen niet kan worden aangemerkt als een „grensarbeider" in de zin van artikel 7 van bijlage I bij de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen. Deze regering stelt daarentegen niet dat P. Radgen voor de uitoefening van de betrokken activiteit in loondienst geen gebruik heeft gemaakt van zijn recht op vrij verkeer.

32 Zoals blijkt uit punt 27 van dit arrest, is het de verantwoordelijkheid van de nationale rechter om het feitelijke en wettelijke kader van het bij hem aanhangig gemaakte geding te schetsen. Daar de verwijzende rechter P. Radgen ondubbelzinnig heeft aangemerkt als een „grensarbeider" in de zin van artikel 7 van bijlage I bij deze Overeenkomst, dient het Hof uit te gaan van de premisse dat P. Radgen die hoedanigheid bezit.

33 Aangezien vaststaat dat P. Radgen van zijn recht op vrij verkeer gebruik heeft gemaakt om een activiteit in loondienst uit te oefenen op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij bij de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen, met name de Zwitserse Bondsstaat, blijkt de gevraagde uitlegging van de bepalingen van deze Overeenkomst betreffende de gelijke behandeling van werknemers in geen geval hypothetisch te zijn, zodat de prejudiciële vraag ontvankelijk is, voor zover zij deze uitlegging betreft.

34 De Overeenkomst over het vrije verkeer van personen maakt immers in slechts één artikel, in casu artikel 7 van bijlage I ervan, een onderscheid voor grensarbeiders, en dit met een bijzonder oogmerk, namelijk – zoals voortvloeit uit dat artikel 7 juncto artikel 6 van deze bijlage – om inzake het recht op verblijf voor hen gunstigere voorwaarden vast te stellen in vergelijking met de voorwaarden die gelden voor andere werknemers die binnen de werkingssfeer van deze Overeenkomst vallen (zie in die zin arrest van 22 december 2008, Stamm en Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, punt 39).

Ten gronde

35 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen betreffende de gelijke behandeling van werknemers aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat als

die in het hoofdgeding, volgens welke een in de inkomstenbelasting onbeperkt belastingplichtige ingezeten onderdaan die van zijn recht op vrij verkeer gebruik heeft gemaakt om in dienst van een in Zwitserland gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon als nevenberoep een onderwijsactiviteit in loondienst uit te oefenen, de vrijstelling van belasting voor de uit deze activiteit in loondienst verkregen inkomsten wordt geweigerd, hoewel deze vrijstelling zou worden toegekend indien deze activiteit zou zijn uitgeoefend in dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon die gevestigd is in deze lidstaat, een andere lidstaat of een andere Staat die partij is bij de EER-Overeenkomst.

36 Zoals uit de preambule, artikel 1 en artikel 16, lid 2, van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen blijkt, beoogt deze Overeenkomst ten behoeve van de onderdanen van de 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 (arrest van 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punt 40).

37 Dienaangaande zij opgemerkt dat deze doelstelling, krachtens artikel 1, onder a) en d), van deze Overeenkomst, het doel omvat om deze onderdanen onder meer een recht op toegang, verblijf, toegang tot een economische activiteit in loondienst alsmede dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden toe te kennen.

38 Zo waarborgt artikel 4 van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen het recht op toegang tot een economische activiteit overeenkomstig de bepalingen van bijlage I bij deze Overeenkomst, waarbij hoofdstuk II van deze bijlage bepalingen betreffende het vrije verkeer en inzonderheid de gelijke behandeling van werknemers bevat.

39 In deze context zij eraan herinnerd dat artikel 9 van bijlage I van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen, met als opschrift „Gelijke behandeling", de toepassing van het in artikel 2 van deze Overeenkomst vastgelegde beginsel van non-discriminatie waarborgt op het gebied van het vrije verkeer van werknemers (arrest van 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punt 47).

40 Dat artikel 9 bevat in lid 2 een specifieke regel 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. Op het gebied van belastingvoordelen heeft het Hof reeds 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 op vrij verkeer heeft uitgeoefend, tegen zijn land van oorsprong kan worden ingeroepen (arrest van 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 In het hoofdgeding staat vast, zoals in punt 33 van dit arrest is aangegeven, dat P. Radgen van zijn recht op vrij verkeer gebruik heeft gemaakt door een activiteit in loondienst uit te oefenen op het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat. Bijgevolg valt hij binnen de werkingssfeer van hoofdstuk II van bijlage I bij de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen en kan hij zich jegens zijn land van oorsprong beroepen op artikel 9 van hoofdstuk II van deze bijlage.

42 Derhalve dient te worden nagegaan of P. Radgen een fiscaal nadeel heeft ondervonden in vergelijking met andere ingezeten Duitse onderdanen die een activiteit in loondienst uitoefenen welke vergelijkbaar is met de zijne, en die anders dan hem deze activiteit uitoefenen in dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon die gevestigd is op het nationale grondgebied, in een andere lidstaat van de Unie of in een andere Staat die partij is bij de EER-Overeenkomst.

43 In casu behoeft slechts te worden vastgesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling, volgens welke Duitse ingezeten belastingplichtigen die als nevenberoep een onderwijsactiviteit uitoefenen in dienst van een in Zwitserland gevestigde publiekrechtelijke

rechtspersoon, de vrijstelling van de inkomstenbelasting voor de uit deze activiteit in loondienst verkregen inkomsten wordt geweigerd, hoewel deze vrijstelling zou worden toegekend indien deze activiteit zou worden uitgeoefend in dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon die is gevestigd op het nationale grondgebied, in een andere lidstaat van de Unie of in een andere Staat die partij is bij de EER-Overeenkomst, tussen Duitse ingezeten belastingplichtigen een verschil in fiscale behandeling in het leven roept naargelang de herkomst van hun inkomsten.

44 Dit verschil in behandeling kan Duitse ingezeten belastingplichtigen ervan afhouden hun recht op vrij verkeer uit te oefenen door een onderwijsactiviteit in loondienst uit te oefenen op het Zwitserse grondgebied terwijl zij in hun woonstaat blijven wonen, en vormt bijgevolg een ongelijke behandeling die in beginsel in strijd is met artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen.

45 Niettemin dient ook rekening te worden gehouden met, ten eerste, artikel 21, lid 2, van deze Overeenkomst, op grond waarvan op fiscaal vlak onderscheid kan worden gemaakt tussen belastingplichtigen die zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden, met name wat hun woonplaats betreft.

46 Ten tweede volgt uit vaste rechtspraak van het Hof betreffende de door het Verdrag gewaarborgde vrijheid van verkeer dat, wanneer belastingplichtigen zich in een vergelijkbare situatie bevinden, een verschil in behandeling nog gerechtvaardigd kan zijn om dwingende redenen van algemeen belang. In dat geval moet dat verschil bovendien geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en mag het niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (zie onder meer arresten van 31 maart 1993, Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 16 maart 2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Aangezien het gelijkheidsbeginsel een begrip van Unierecht vormt (arrest van 6 oktober 2011, Graf en Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punt 26), dient teneinde te bepalen of eventueel sprake is van een ongelijke behandeling in het kader van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen, – zoals volgt uit punt 36 van het onderhavige arrest – naar analogie te worden verwezen naar de beginselen die zijn ontwikkeld in de rechtspraak van het Hof waarnaar in het vorige punt van het onderhavige arrest is verwezen.

48 In casu dient te worden vastgesteld dat niet wordt aangevoerd dat Duitse ingezeten belastingplichtigen die als nevenberoep een onderwijsactiviteit in loondienst uitoefenen op het Zwitserse grondgebied, zich wat de inkomstenbelasting betreft niet bevinden in een situatie die vergelijkbaar is met die van Duitse ingezeten belastingplichtigen aan wie de in het hoofdgeding aan de orde zijnde vrijstelling wordt toegekend.

49 De ongelijke behandeling kan dus enkel worden gerechtvaardigd om dwingende redenen van algemeen belang. In dat geval moet deze ongelijke behandeling bovendien geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en mag zij niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel.

50 Dienaangaande zij opgemerkt dat het Hof in zijn arrest van 18 december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), met betrekking tot natuurlijke personen die van hun vrijheid van verkeer gebruik hadden gemaakt door als nevenberoep een zelfstandige onderwijsactiviteit uit te oefenen bij een in een andere lidstaat gevestigde universiteit terwijl zij in hun woonstaat bleven wonen, heeft onderzocht of het verboden verschil in behandeling, tussen deze personen en zij die een dergelijke activiteit op het nationale grondgebied uitoefenen, zoals dat voortvloeide uit § 3, punt 26, EStG, kon worden gerechtvaardigd om dwingende redenen van algemeen belang.

51 Het Hof heeft in de punten 63 en 64 van het arrest van 18 december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), geoordeeld dat een dergelijk verschil in behandeling niet kon worden gerechtvaardigd om de dwingende reden van algemeen belang die verband houdt met de bevordering van onderwijs, onderzoek en ontwikkeling, aangezien een dergelijk verschil inbreuk maakt op de vrijheid van leraren die deze beroepsactiviteit als nevenberoep uitoefenen, om binnen de Unie de plaats te kiezen waar zij hun diensten wensen te verrichten, zonder dat was aangetoond dat het ter bereiking van het aangevoerde doel van bevordering van het onderwijs noodzakelijk was om de betrokken belastingvrijstelling voor te behouden aan belastingplichtigen die een soortgelijke activiteit uitoefenen aan op het nationale grondgebied gevestigde universiteiten.

52 Ook een rechtvaardiging op grond van een dwingende reden van algemeen belang die verband houdt met de noodzaak om de samenhang van het Duitse belastingstelsel te waarborgen, heeft het Hof in de punten 69 tot en met 71 van dat arrest van de hand gewezen omdat uit het oogpunt van het belastingstelsel geen rechtstreeks verband bestond tussen de belastingvrijstelling voor de door nationale universiteiten uitgekeerde vergoedingen voor beroepsonkosten en een compensatie van dit voordeel door een bepaalde fiscale heffing.

53 Ten slotte heeft het Hof in de punten 83 tot en met 88 van dat arrest gepreciseerd dat de in § 3, punt 26, EStG voorziene belastingvrijstelling geen maatregel is die betrekking heeft op de inhoud van het onderwijs of op de opzet van het onderwijsstelsel, doch een fiscale maatregel van algemene aard die een belastingvoordeel verleent wanneer een particulier zich bezighoudt met activiteiten die de gemeenschap ten goede komen. Bovendien moeten de lidstaten bij de uitoefening van de bevoegdheid en de verantwoordelijkheid waarover zij voor de opzet van hun onderwijsstelsel beschikken, in ieder geval de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van verkeer eerbiedigen. Bijgevolg is een nationale wettelijke regeling, ook al houdt zij verband met de opzet van het onderwijsstelsel, onverenigbaar met het Verdrag voor zover leraren die deze activiteit als nevenberoep uitoefenen, worden belemmerd in hun keuze van de plaats waar zij hun diensten verrichten.

54 Deze overwegingen kunnen worden toegepast op een situatie als in het hoofdgeding. Het feit dat de betrokken activiteit wordt uitgeoefend als zelfstandige, zoals in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 18 december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), of in loondienst, zoals in casu, is immers niet van doorslaggevend belang. De betrokken belastingwetgeving, in casu § 3, punt 26, EStG, kan daarentegen zowel in het ene als in het andere geval ingezeten belastingplichtigen die een onderwijsactiviteit als nevenberoep uitoefenen, belemmeren in hun keuze van de plaats waar zij deze activiteit uitoefenen.

55 Deze overwegingen zijn ook in overeenstemming met het doel van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen, dat – aldus de preambule ervan – erin bestaat voor de onderdanen van de Unie en van de Zwitserse Bondsstaat het vrije verkeer van personen op het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen tot stand te brengen, uitgaande van de bepalingen die in de Unie worden toegepast.

56 Een nationale belastingwetgeving als die in het hoofdgeding, volgens welke ingezeten belastingplichtigen die van hun recht op vrij verkeer gebruik hebben gemaakt door als nevenberoep een onderwijsactiviteit in loondienst uit te oefenen in dienst van een op het Zwitserse grondgebied gevestigde rechtspersoon, een vrijstelling wordt geweigerd wegens de plaats waar zij deze activiteit uitoefenen, roept bijgevolg een ongerechtvaardigde ongelijke behandeling in het leven en is bijgevolg in strijd met artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen.

57 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de bepalingen van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen betreffende de gelijke behandeling van werknemers aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, volgens welke een in de inkomstenbelasting onbeperkt belastingplichtige ingezeten onderdaan die van zijn recht op vrij verkeer gebruik heeft gemaakt om in dienst van een in

Zwitserland gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon als nevenberoep een onderwijsactiviteit in loondienst uit te oefenen, de vrijstelling van belasting voor de uit deze activiteit in loondienst verkregen inkomsten wordt geweigerd, hoewel deze vrijstelling zou worden toegekend indien deze activiteit zou worden uitgeoefend in dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon die gevestigd is in deze lidstaat, een andere lidstaat van de Unie of een andere Staat die partij is bij de EER-Overeenkomst.

Kosten

58 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 (Zesde kamer) verklaart voor recht:

De 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, betreffende de gelijke behandeling van werknemers moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, volgens welke een in de inkomstenbelasting onbeperkt belastingplichtige ingezeten onderdaan die van zijn recht op vrij verkeer gebruik heeft gemaakt om in dienst van een in Zwitserland gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon als nevenberoep een onderwijsactiviteit in loondienst uit te oefenen, de vrijstelling van belasting voor de uit deze activiteit in loondienst verkregen inkomsten wordt geweigerd, hoewel deze vrijstelling zou worden toegekend indien deze activiteit zou worden uitgeoefend in dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon die gevestigd is in deze lidstaat, een andere lidstaat van de Europese Unie of een andere Staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992.

ondertekeningen