Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 21 september 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Avtal mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer — Likabehandling — Inkomstskatt — Undantag för inkomster från en bisyssla som lärare vid en offentligrättslig juridisk person med säte i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat med avseende på vilken avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 är tillämpligt — Lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken inkomst från en sådan verksamhet vid en offentligrättslig juridisk person med säte i Schweiz inte omfattas av detta undantag”

I mål C-478/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergs skattedomstol, Tyskland) genom beslut av den 15 juli 2015, som inkom till domstolen den 8 september 2015, i målet

Peter Radgen,

Lilian Radgen

mot

Finanzamt Ettlingen

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna C.G. Fernlund (referent) och E. Regan,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Tysklands regering, genom T. Henze och J. Möller, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom B.-R. Killmann och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer, undertecknat i Luxemburg den 21 juni 1999 (EGT L 114, 2002, s. 6) (nedan kallat avtalet om fri rörlighet för personer).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Peter Radgen och hans maka Lilian Radgen (nedan tillsammans kallade makarna Radgen), vilka är tyska medborgare och bor i Tyskland, och, å andra sidan, Finanzamt Ettlingen (skattemyndigheten i Ettlingen, Tyskland) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet gäller skattemyndighetens beslut att för räkenskapsåret 2009 inte anse de inkomster som Peter Radgen erhållit från bisyssla som lärare vid ett offentligrättsligt organ i Schweiz utgöra inkomster som är befriade från inkomstskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

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

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

5 I artikel 1 i avtalet föreskrivs följande:

”Målet för detta avtal är att, till förmån för medborgarna i Europeiska gemenskapens medlemsstater och Schweiz,

a) ge rätt till inresa, vistelse, upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet som arbetstagare och etablering som egenföretagare samt rätt att stanna kvar på de avtalsslutande parternas territorier,

…

d) ge samma levnads-, anställnings- och arbetsvillkor som de egna medborgarna har rätt till.”

6 I artikel 2 i nämnda avtal, vilken har rubriken ”Icke-diskriminering”, föreskrivs följande:

”Medborgare i en avtalsslutande part vilka lagligen vistas på en annan avtalsslutande parts territorium får, vid tillämpningen av och i enlighet med bestämmelserna i bilagorna I, II och III till detta avtal, inte diskrimineras på grundval av nationalitet.”

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

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

8 Enligt artikel 11.1 i avtalet om fri rörlighet för personer, med rubriken ”Behandling av överklaganden”, har de personer som avses i detta avtal rätt att överklaga hos behöriga myndigheter i ärenden som gäller tillämpningen av bestämmelserna i avtalet.

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

10 Artikel 16.2 i avtalet, som har rubriken ”Hänvisning till gemenskapsrätten”, har följande lydelse:

”I den mån tillämpningen av detta avtal omfattar gemenskapsrättsliga begrepp skall hänsyn tas till Europeiska gemenskapernas domstols gällande rättspraxis före tidpunkten för avtalets undertecknande. Schweiz skall underrättas om praxis som uppstått efter denna tidpunkt. Den gemensamma kommittén kan, i syfte att underlätta avtalets tillämpning, på en avtalsslutande parts begäran fastställa konsekvenserna av denna praxis.”

11 I artikel 21 i avtalet, med rubriken ”Förhållande till befintliga bilaterala dubbelbeskattningsavtal”, föreskrivs följande:

”1. Bestämmelserna i bilaterala dubbelbeskattningsavtal mellan Schweiz och Europeiska gemenskapens medlemsstater skall inte påverkas av bestämmelserna i detta avtal. Särskilt skall bestämmelserna i detta avtal inte påverka definitionen av begreppet gränsarbetare i avtalen om dubbelbeskattning.

2. Ingen bestämmelse i detta avtal skall tolkas på sådant sätt att den hindrar de avtalsslutande parterna från att vid tillämpningen av sina respektive skatterättsliga regler göra en åtskillnad mellan skattskyldiga som inte befinner sig i en jämförbar situation, särskilt vad gäller bosättningsort.

…”

12 Bilaga I till avtalet avser fri rörlighet för personer och kapitel II i denna bilaga innehåller bestämmelser avseende arbetstagare.

13 Artikel 6.1 i bilagan har rubriken ”Bestämmelser om vistelse”. I denna punkt föreskrivs att ”[e]n arbetstagare som är medborgare i en avtalsslutande part (nedan kallad arbetstagare) och som har anställning i minst ett år hos en arbetsgivare i värdlandet skall få uppehållstillstånd för minst fem år räknat från dagen för tillståndets utfärdande. … ”. I punkt 2 i denna artikel behandlas frågan om uppehållstillstånd för arbetstagare som har anställning i mindre än ett år. Artikel 6.3–6.7 i bilagan innehåller förfarandebestämmelser avseende arbetstagares rätt till vistelse.

14 Enligt artikel 7.1 i bilagan ”[är en] gränsarbetare en medborgare i en avtalsslutande part som är bosatt på en avtalsslutande parts territorium och arbetstagare på den andra avtalsslutande partens territorium och som återvänder till sin bostad i princip dagligen eller åtminstone en gång i veckan”.

15 I artikel 9.1 och 9.2 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, med rubriken ”Likabehandling”, anges följande:

”1. En arbetstagare som är medborgare i en avtalsslutande part får inte på den andra avtalsslutande partens territorium på grund av sin nationalitet behandlas annorlunda än inhemska arbetstagare i fråga om anställnings- och arbetsvillkor, särskilt vad avser lön, uppsägning och, om han skulle bli arbetslös, återinsättande i arbete eller återanställning.

2. Arbetstagaren och dennes familjemedlemmar i den mening som avses i artikel 3 i denna bilaga skall åtnjuta samma skattemässiga och sociala förmåner som inhemska arbetstagare och deras familjemedlemmar.”

16 Kapitel III i bilaga I till detta avtal har rubriken ”Egenföretagare” och innehåller bestämmelser om egenföretagare.

Tysk rätt

17 Enligt 1 § led 1 Einkommensteuergesetz (lagen om inkomstskatt, BGBl. 2002 I, s. 4212) i dess lydelse enlig den årliga skattelagen av den 19 december 2008 (BGBl. 2009 I, s. 2794) (nedan kallad EStG), är fysiska personer med hemvist eller stadigvarande bosättning i Tyskland obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt där.

18 I 3 § punkt 26 EStG föreskrivs att inkomster från bisysslor i form av arbete som kursansvarig, utbildare, lärare, instruktör eller jämförbart arbete som såsom bisyssla utförs vid eller på uppdrag av en inhemsk offentligrättslig juridisk person med säte i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat med avseende på vilken avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 är tillämpligt (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet) är undantagna från skatteplikt upp till ett totalt belopp på 2 100 euro per år”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

19 Av de handlingar som ingetts till domstolen framgår att makarna Radgen är tyska medborgare och bor i Tyskland. De sambeskattas med avseende på inkomstskatt i Tyskland. Det framgår även av handlingarna i målet att Peter Radgen är obegränsat skattskyldig för inkomstskatt i Tyskland.

20 Under år 2009 hade Peter Radgen en bisyssla som lärare vid ett offentligt organ i Schweiz. Utövandet av denna syssla reglerades genom ett anställningsavtal mellan Peter Radgen och detta organ. För att bedriva undervisningen åkte Peter Radgen till Zürich i Schweiz, och därefter åkte han tillbaka till Tyskland. För denna verksamhet erhöll han 4 095 CHF (cirka 2 702 euro). Makarna Radgen ansåg att denna ersättning var undantagen från skatteplikt med stöd av 3 § punkt 26 EStG.

21 I skattemyndighetens beskattningsbeslut avseende inkomståret 2009 belade skattemyndigheten detta belopp med inkomstskatt, efter att från den skatt som skulle betalas ha avräknat den källskatt på 121,44 euro som påförts av den schweiziska skattemyndigheten.

22 Makarna Radgen begärde omprövning av detta beslut. Skattemyndigheten vidhöll vid omprövning sitt beslut, med motiveringen att beslutet att inte bevilja det undantag som föreskrivs i 3 § punkt 26 EStG inte strider mot avtalet om fri rörlighet för personer.

23 Makarna Radgen överklagade detta beslut till den hänskjutande domstolen, Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergs skattedomstol, Tyskland). Eftersom den hänskjutande domstolen anser att Peter Radgen är en gränsarbetare i den mening som avses i artikel 7.1 i bilaga I

till avtalet om fri rörlighet för personer, anser den att fråga uppkommer huruvida de principer som slogs fast i domen av den 18 december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) även kan tillämpas vad gäller detta avtal.

24 Den hänskjutande domstolen har härvidlag understrukit att det enligt tysk rätt inte spelar någon roll huruvida den verksamhet för vilken undantag från skatteplikt söks utövas i egenskap av egenföretagare eller anställd. Vidare anser den hänskjutande domstolen att även om domen av den 18 december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) meddelades efter ingåendet av detta avtal förtydligar denna dom endast det rättsläge som rådde redan innan detta avtal ingicks.

25 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergs skattedomstol) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet för personer, särskilt ingressen, artiklarna 1, 2, 4, 11, 16 och 21, samt bilaga I, artiklarna 7, 9 och 15, tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken obegränsat skattskyldiga medborgare nekas avdrag för bisyssla som lärare, eftersom denna inte utövas inom ramen för en anställning hos, eller på uppdrag av, en offentligrättslig juridisk person med säte i en medlemsstat i unionen eller i en stat med avseende på vilken EES-avtalet är tillämpligt, utan inom ramen för en anställning hos, eller på uppdrag av, en offentligrättslig juridisk person med säte i Schweiziska edsförbundet?”

Prövning av tolkningsfrågan

Huruvida tolkningsfrågan kan tas upp till prövning

26 Den tyska regeringen och Europeiska kommissionen har för det första anfört att tolkningen av artikel 11 i avtalet om fri rörlighet för personer, som rör behandlingen av överklaganden, och tolkningen av artikel 15 i bilaga I till detta avtal, som rör egenföretagare, saknar betydelse för utgången i det nationella målet.

27 Enligt domstolens fasta praxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 7 april 2016, KA Finanz, C-483/14, EU:C:2016:205, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

28 I förevarande fall framgår det av artikel 11 i avtalet om fri rörlighet för personer att de personer som avses i detta avtal genom denna artikel garanteras rätt att överklaga hos behöriga myndigheter i ärenden som gäller tillämpningen av bestämmelserna i avtalet. Av de handlingar som ingetts till domstolen framgår emellertid inte att makarna Radgen förvägrats en sådan rätt.

29 Det är vidare utrett att Peter Radgen arbetar som anställd i Schweiz. Artikel 15 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer avser egenföretagare, det vill säga personer som inte har en anställning. Peter Radgen omfattas således inte av tillämpningsområdet för denna artikel.

30 Under dessa förhållanden är det uppenbart att tolkningen av artikel 11 i avtalet om fri rörlighet för personer och av artikel 15 i bilaga I till detta avtal saknar betydelse för utgången i det nationella målet. Tolkningsfrågan kan således inte prövas i de delar den avser tolkningen av dessa bestämmelser.

31 För det andra anser den tyska regeringen att Peter Radgen inte kan kvalificeras som gränsarbetare i den mening som avses i artikel 7 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer. Däremot har den tyska regeringen inte bestritt att Peter Radgen inom ramen för den aktuella anställningen har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet.

32 Såsom framgår av punkt 27 i förevarande dom ankommer det på den nationella domstolen att beskriva omständigheterna i det mål den har att pröva och tillämplig lagstiftning. Eftersom den hänskjutande domstolen otvetydigt anser att Peter Radgen är en gränsarbetare i den mening som avses i artikel 7 i bilaga I till avtalet ska domstolen utgå från att Peter Radgen ska kvalificeras på detta vis.

33 Eftersom det dessutom är utrett att Peter Radgen har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet för att arbeta som anställd i en av de andra stater som är part till avtalet om fri rörlighet för personer, närmare bestämt Schweiziska edsförbundet, förefaller under alla förhållanden den begärda tolkningen av bestämmelser i detta avtal om likabehandling av arbetstagare inte vara av hypotetisk natur, varför tolkningsfrågan kan prövas, i den del den avser denna tolkning.

34 Gränsarbetare behandlas nämligen annorlunda endast i en enda artikel i avtalet om fri rörlighet för personer, närmare bestämt i artikel 7 i bilaga I, och då av särskilda skäl, nämligen, såsom framgår av denna artikel 7 jämförd med artikel 6 i bilagan, i syfte att fastställa förmånligare bestämmelser för dessa vad gäller rätt till vistelse än för andra arbetstagare som omfattas av avtalets tillämpningsområde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008, Stamm och Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, punkt 39).

Prövning i sak

35 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida bestämmelserna avseende likabehandling av arbetstagare i avtalet om fri rörlighet för personer ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en person som är medborgare i medlemsstaten och bosatt i densamma, som är obegränsat skattskyldig avseende inkomstskatt, vilken har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet för att som bisyssla arbeta som lärare vid en offentligrättslig juridisk person med säte i Schweiz, inte beviljas undantag från skatteplikt avseende inkomsterna från denna anställning, trots att ett sådant undantag hade beviljats om nämnda verksamhet hade bedrivits som anställd hos en offentligrättslig juridisk person med säte i den förstnämnda medlemsstaten, i en annan medlemsstat eller i en stat med avseende på vilken EES-avtalet är tillämpligt.

36 Såsom framgår av ingressen till avtalet om fri rörlighet för personer och av artiklarna 1 och 16.2 i detta avtal är syftet med avtalet att ge medborgarna i unionens medlemsstater och Schweiziska edsförbundet rätt till fri rörlighet på de avtalsslutande parternas territorier på grundval av de bestämmelser som är tillämpliga i unionen. Begreppen i dessa bestämmelser ska tolkas i enlighet med EU-domstolens praxis (dom av den 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punkt 40).

37 Det kan härvidlag noteras att enligt artikel 1 a och 1 d i avtalet innefattar detta syfte att ge nämnda medborgare rätt till, bland annat, inresa, vistelse, upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet som arbetstagare samt ge dem samma levnads-, anställnings- och arbetsvillkor som de egna medborgarna har rätt till.

38 Artikel 4 i avtalet om fri rörlighet för personer garanterar således rätt till upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet i enlighet med bestämmelserna i bilaga I till avtalet, och kapitel II i denna bilaga innehåller bestämmelser om arbetstagares fria rörlighet, och i synnerhet bestämmelser som avser principen om likabehandling.

39 Det ska härvidlag erinras om att artikel 9 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, med rubriken ”Likabehandling”, garanterar tillämpningen av den icke-diskrimineringsprincip som föreskrivs i artikel 2 i avtalet i fråga om arbetstagares fria rörlighet. (dom av den 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punkt 47).

40 I artikel 9.2 fastställs en särskild bestämmelse som syftar till att arbetstagaren och dennes familjemedlemmar ska åtnjuta samma skattemässiga och sociala förmåner som inhemska arbetstagare och deras familjemedlemmar. Vad gäller skatteförmåner har domstolen redan slagit fast att principen om likabehandling i denna bestämmelse även kan åberopas av en arbetstagare som är medborgare i en avtalsslutande stat, och som utövat sin rätt till fri rörlighet, gentemot hemstaten (dom av den 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

41 Såsom har angetts i punkt 33 i förevarande dom är det vad gäller det nationella målet utrett att Peter Radgen har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet genom att arbeta som anställd i Schweiziska edsförbundet. Följaktligen omfattas Peter Radgen av tillämpningsområdet för kapitel II i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer och han kan därför åberopa artikel 9 i kapitel II i denna bilaga gentemot hemstaten.

42 Det ska därför kontrolleras huruvida Peter Radgen har lidit en skattemässig nackdel jämfört med andra tyska medborgare som bor i Tyskland vilka har en anställning som motsvarar den han har, och som till skillnad från honom är anställda vid en offentligrättslig juridisk person med säte i Tyskland, i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat med avseende på vilken EES-avtalet är tillämpligt.

43 I förevarande fall är det tillräckligt att konstatera att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet – enligt vilken tyska skattskyldiga personer med hemvist i Tyskland vilka som bisyssla arbetar som lärare vid en offentligrättslig juridisk person med säte i Schweiz inte medges undantag från skatteplikt avseende inkomstskatt för inkomsterna från denna anställning, trots att ett sådant undantag skulle ha beviljats om nämnda verksamhet hade bedrivits som anställd vid en offentligrättslig juridisk person med säte i den förstnämnda medlemsstaten, i en annan medlemsstat eller i en stat med avseende på vilken EES-avtalet är tillämpligt – medför en skillnad i skattemässig behandling mellan tyska skattskyldiga personer med hemvist i Tyskland, beroende på varifrån deras inkomster kommer.

44 Denna skillnad i behandling kan avskräcka skattskyldiga med hemvist i Tyskland från att utöva sin rätt till fri rörlighet genom att arbeta som lärare i Schweiz samtidigt som de bor kvar i sin hemviststat. Därmed utgör detta en skillnad i behandling som i princip strider mot artikel 9.2 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer.

45 Emellertid ska för det första även artikel 21.2 i detta avtal beaktas, vilken tillåter att det i skattemässigt hänseende görs en åtskillnad mellan skattskyldiga som inte befinner sig i en jämförbar situation, särskilt vad gäller bosättningsort.

46 Vad för det andra gäller skattskyldiga som befinner sig i en jämförbar situation framgår det av domstolens fasta praxis angående den fria rörligheten enligt fördraget att en skillnad i behandling kan vara motiverad om den grundas på tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs i ett sådant fall dessutom att skillnaden i behandling är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, bland annat, dom av den 31 mars 1993, Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, punkt 32 och där angiven rättspraxis, och dom av den 16 mars 2010, Olympique Lyonnais, C-325/08, EU:C:2010:143, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

47 Eftersom principen om likabehandling utgör ett unionsrättsligt begrepp (dom av den 6 oktober 2011, Graf och Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punkt 26) ska man, såsom framgår av punkt 36 i förevarande dom, genom analogi utgå från de principer som slagits fast i den praxis från domstolen som redovisats ovan i föregående punkt för att avgöra huruvida en eventuell skillnad i behandling föreligger vad gäller avtalet om fri rörlighet för personer.

48 I förevarande fall kan det konstateras att det inte har påstått att tyska skattskyldiga personer med hemvist i Tyskland vilka som bisyssla arbetar som lärare i Schweiz i inkomstskattehänseende inte befinner sig i en jämförbar situation som de tyska skattskyldiga personer med hemvist i Tyskland vilka beviljas det undantag från skatteplikt som är aktuellt i det nationella målet.

49 En sådan skillnad i behandling kan således endast vara motiverad om den grundas på tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs i ett sådant fall dessutom att skillnaden i behandling är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.

50 Det ska härvidlag påpekas att domstolen i sin dom av den 18 december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) prövade, med avseende på fysiska personer som utnyttjat sin rätt till fri rörlighet genom att i egenskap av egenföretagare utöva bisyssla som lärare vid ett universitet i en annan medlemsstat, samtidigt som de fortsatt bodde kvar i sin hemviststat, huruvida den förbjudna skillnaden i behandling mellan dessa personer och de personer som utövar en sådan verksamhet i den egna medlemsstaten, som följer av 3 § punkt 26 EStG, kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.

51 I punkterna 63 och 64 i domen av den 18 december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816) fann domstolen att en sådan skillnad i behandling inte kan motiveras av det allmänintresse som främjandet av undervisning, forskning och utveckling är förenat med, i den mån den innebär en inskränkning i friheten för lärare som utövar undervisningsverksamhet som bisyssla att välja platsen för tillhandahållandet av sina tjänster i unionen, när det inte är styrkt att det, för att uppnå det påstådda målet om främjande av undervisning, är nödvändigt att begränsa det aktuella undantaget från skatteplikt till skattskyldiga som bedriver undervisningsverksamhet som bisyssla vid inhemska universitet.

52 Av punkterna 69–71 i nämnda dom framgår att domstolen inte heller godtog invändningen att lagstiftningen var motiverad på grund av att det förelåg tvingande hänsyn till allmänintresset hänförligt till nödvändigheten att säkerställa det tyska skattesystemets inre sammanhang, då det från en skattemässig synvinkel inte finns något direkt samband mellan undantaget från skatteplikt för ersättning för kostnader i tjänsten som utbetalas av inhemska universitet och en kompensation för denna fördel i form av ett visst skatteuttag.

53 Slutligen angav domstolen i punkterna 83–88 i nämnda dom att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 3 § punkt 26 EStG inte är en åtgärd som avser undervisningens innehåll eller utbildningssystemets organisation. Den är snarare en skatteåtgärd av allmän karaktär enligt vilken enskilda som ägnar sig åt verksamhet som är till fördel för allmänheten beviljas skattefördelar. Vidare ska medlemsstaterna vid utövandet av sin behörighet och sitt ansvar för organisationen av sina utbildningssystem iaktta fördragets bestämmelser om fri rörlighet. Även om en nationell lagstiftning utgör en åtgärd som har samband med utbildningssystemets organisation är den således ändå oförenlig med fördraget i den mån den påverkar friheten för lärare som utövar undervisningsverksamhet som bisyssla att välja platsen för tillhandahållandet av sina tjänster.

54 Dessa överväganden är överförbara på en situation som den i det nationella målet. Omständigheten att verksamheten bedrivs i egenskap av egenföretagare, som i det mål som avgjordes genom dom av den 18 december 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816), eller som anställd, såsom i förevarande nationella

mål, är inte avgörande. I båda fallen kan den aktuella skattelagstiftningen, närmare bestämt 3 § punkt 26 EStG, påverka friheten för lärare med hemvist i Tyskland som utövar undervisningsverksamhet som bisyssla att välja platsen för tillhandahållandet av sina tjänster.

55 Dessa överväganden är även förenliga med syftet med avtalet om fri rörlighet för personer, vilket, såsom framgår av dess ingress, är att ge medborgarna i unionens medlemsstater och Schweiziska edsförbundet rätt till fri rörlighet på de avtalsslutande parternas territorier på grundval av de bestämmelser som är tillämpliga i unionen.

56 En sådan nationell skattelagstiftning som den i det nationella målet, enligt vilken en skattskyldig person som är bosatt i denna medlemsstat och som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet för att som bisyssla arbeta som lärare vid en offentligrättslig juridisk person med säte i Schweiz, inte beviljas undantag från skatteplikt, på grund av var denna verksamhet utövas, innebär således en omotiverad skillnad i behandling, vilken följaktligen strider mot artikel 9.2 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer.

57 Mot denna bakgrund ska den hänskjutande domstolens fråga besvaras enligt följande. Bestämmelserna avseende likabehandling av arbetstagare i avtalet om fri rörlighet för personer ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en person som är medborgare i medlemsstaten och bosatt i densamma, som är obegränsat skattskyldig avseende inkomstskatt, vilken har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet för att som bisyssla arbeta som lärare vid en offentligrättslig juridisk person med säte i Schweiz, inte beviljas undantag från skatteplikt avseende inkomsterna från denna anställning, trots att ett sådant undantag skulle ha beviljats om nämnda verksamhet hade bedrivits som anställd vid en offentligrättslig juridisk person med säte i den förstnämnda medlemsstaten, i en annan medlemsstat eller i en stat med avseende på vilken EES-avtalet är tillämpligt.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Bestämmelserna avseende likabehandling av arbetstagare i avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer, undertecknat i Luxemburg den 21 juni 1999, ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken en person som är medborgare i medlemsstaten och bosatt i densamma, som är obegränsat skattskyldig avseende inkomstskatt, vilken har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet för att som bisyssla arbeta som lärare vid en offentligrättslig juridisk person med säte i Schweiz, inte beviljas undantag från skatteplikt avseende inkomsterna från denna anställning, trots att ett sådant undantag skulle ha beviljats om nämnda verksamhet hade bedrivits som anställd vid en offentligrättslig juridisk person med säte i den förstnämnda medlemsstaten, i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat med avseende på vilken avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 är tillämpligt.

Underskrifter