Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

30. maj 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – aftale mellem Det Europæiske Fællesskab og Det Schweiziske Forbund om fri bevægelighed for personer – arbejdstager fra en medlemsstat, der har flyttet sin bopæl til Schweiz – skattefordele – indkomstskat – mekanismen »skatteberegning efter anmodning« – omfattede skattepligtige – begrænset til lønmodtagere, der er begrænset skattepligtige, og som har bopæl i en medlemsstat eller i en stat, der er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS) – ligebehandling«

I sag C-627/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland) ved afgørelse af 20. september 2022, indgået til Domstolen den 4. oktober 2022, i sagen

AB

mod

Finanzamt Köln-Süd,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne T. von Danwitz, P.G. Xuereb, A. Kumin og I. Ziemele (refererende dommer),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– den tyske regering ved J. Möller og R. Kanitz, som befuldmægtigede,

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

* Processprog: tysk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. november 2023,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer, undertegnet i Luxembourg den 21. juni 1999 (EFT 2002, L 114, s. 6), som senest tilpasset ved protokollen af 4. marts 2016 om Republikken Kroatiens deltagelse som kontraherende part i medfør af landets tiltrædelse af Den Europæiske Union (EUT 2017, L 31, s. 3) (herefter »aftalen om fri bevægelighed for personer« eller »aftalen«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem AB og Finanzamt Köln-Süd (skatte- og afgiftsmyndigheden i Köln-Süd, Tyskland, herefter »skattemyndigheden«) vedrørende beregningen af indkomstskat for skatteårene 2017-2019 (herefter »den i hovedsagen omhandlede periode«).

Retsforskrifter

Aftalen om fri bevægelighed for personer

3 Den 21. juni 1999 undertegnede Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side syv aftaler, herunder aftalen om fri bevægelighed for personer. Ved afgørelse 2002/309/EF, Euratom truffet af Rådet og Kommissionen, for så vidt angår aftalen om videnskabeligt og teknologisk samarbejde, den 4. april 2002 om indgåelse af syv aftaler med Det Schweiziske Forbund (EFT 2002, L 114, s. 1) blev disse syv aftaler godkendt på Det Europæiske Fællesskabs vegne og trådte i kraft den 1. juni 2002.

4 Ifølge præamblen til aftalen om fri bevægelighed for personer er de kontraherende parter »besluttede på at gennemføre fri bevægelighed for personer mellem sig på grundlag af de bestemmelser, der gælder i Det Europæiske Fællesskab«.

5 Artikel 1 i aftalen om fri bevægelighed for personer er sålydende:

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

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

[...]

c) at indrømme ret til indrejse og ophold på de kontraherende parters område til personer, der ikke udøver nogen økonomisk aktivitet i værtslandet

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

6 Nævnte aftales artikel 2 med overskriften »Ikke-forskelsbehandling« bestemmer:

»Statsborgere i en af de kontraherende parter, som tager lovligt ophold på en anden kontraherende parts område, må ikke ved anvendelsen af og i overensstemmelse med bestemmelserne i bilag I, II og III til denne aftale udsættes for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.«

7 Samme aftales artikel 4 med overskriften »Ret til ophold og adgang til en økonomisk aktivitet« har følgende ordlyd:

»Retten til ophold og adgang til en økonomisk aktivitet sikres i henhold til bestemmelserne i bilag I […].«

8 Artikel 6 i aftalen om fri bevægelighed for personer fastsætter:

»Retten til ophold på en kontraherende parts område indrømmes personer, der ikke udøver økonomiske aktiviteter, i henhold til de i bilag I fastlagte bestemmelser om ikke-erhvervsaktive personer.«

9 Denne aftales artikel 7 med overskriften »Andre rettigheder« er affattet således:

»De kontraherende parter fastlægger i overensstemmelse med bilag I især nedenstående rettigheder i tilknytning til den frie bevægelighed for personer:

a) retten til ligebehandling i forhold til de indenlandske statsborgere i forbindelse med adgangen til at optage og udøve en økonomisk aktivitet samt leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår

[…]«

10 Nævnte aftales artikel 10 med overskriften »Overgangsbestemmelser og aftalens fremtidige udvikling« fastsætter bl.a. i stk. 1-1c, at Det Schweiziske Forbund og visse medlemsstater har ret til at opretholde kvantitative begrænsninger for adgangen til en økonomisk aktivitet for visse kategorier af ophold og for en vis periode, i stk. 2-2c, at de kontraherende parter har ret til i en vis periode at opretholde kontrollen med fortrinsretten for arbejdstagere, der er integreret på det lovlige arbejdsmarked, samt løn- og arbejdsvilkårene for den anden kontraherende parts statsborgere, og i stk. 3-3c, at Det Schweiziske Forbund har ret til inden for rammerne af sine samlede kvoter at forbeholde et minimum af nye opholdstilladelser for lønmodtagere og selvstændige fra Den Europæiske Union.

11 Samme aftales artikel 13 med overskriften »Stand still« bestemmer:

»De kontraherende parter forpligter sig til ikke at træffe nye restriktive foranstaltninger over for den anden parts statsborgere på anvendelsesområderne for denne aftale.«

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

13 Aftalens artikel 16 med overskriften »Henvisning til fællesskabsretten« har følgende ordlyd:

»1. De kontraherende parter vil for at virkeliggøre målene i denne aftale træffe alle nødvendige foranstaltninger med henblik på at sikre, at de rettigheder og forpligtelser, som svarer til dem, der er indeholdt i de EF-retsakter, som der henvises til, anvendes i deres indbyrdes forbindelser.

2. Såfremt anvendelsen af denne aftale omfatter fællesskabsretlige begreber, skal der tages hensyn til EF-Domstolens relevante retspraksis forud for datoen for aftalens undertegnelse. Retspraksis efter datoen for aftalens undertegnelse vil blive meddelt Schweiz. For at sikre, at aftalen fungerer tilfredsstillende, fastlægger det blandede udvalg efter anmodning fra en af de kontraherende parter, hvilke virkninger den pågældende retspraksis vil have.«

14 Nævnte aftales artikel 21 fastsætter:

»1. Bestemmelserne vedrørende dobbeltbeskatning i de bilaterale aftaler mellem Schweiz og Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater berøres ikke af bestemmelserne i denne aftale. Især må bestemmelserne i denne aftale ikke berøre den definition af grænsearbejdere, der er fastsat i aftalerne om dobbeltbeskatning.

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

3. Intet i denne aftale er til hinder for, at de kontraherende parter kan vedtage eller håndhæve foranstaltninger med sigte på at sikre beskatning, effektiv betaling og opkrævning af afgifter eller modvirke skatteunddragelse i henhold til en kontraherende parts nationale skattelovgivning eller aftaler om hindring af dobbeltbeskatning, der er bindende for Schweiz på den ene side og en eller flere af Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater på den anden side, eller andre beskatningsordninger.«

15 Bilag I til samme aftale omhandler fri bevægelighed for personer.

16 Artikel 6, stk. 1, i dette bilag I bestemmer:

»En lønmodtager, der er statsborger i en kontraherende part (herefter benævnt »lønmodtager«), og som har beskæftigelse af mindst ét års varighed hos en arbejdsgiver i værtsstaten, modtager en opholdstilladelse med en gyldighedsperiode på mindst fem år regnet fra udstedelsestidspunktet.«

17 Artikel 7, stk. 1, i det nævnte bilag I er sålydende:

»En lønnet grænsearbejder er en statsborger i en kontraherende part, der har bopæl på en kontraherende parts område og udøver en lønnet aktivitet på den anden kontraherende parts område, idet han i princippet vender tilbage til sin bopæl hver dag eller mindst én gang om ugen.«

18 Artikel 8 i samme bilag I bestemmer:

»1. Lønmodtagere har ret til erhvervsmæssig og geografisk mobilitet på hele værtsstatens område.

2. Den erhvervsmæssige mobilitet omfatter ændring af arbejdsgiver, arbejde, erhverv samt skift fra en lønnet til en selvstændig aktivitet. Den geografiske mobilitet omfatter ændring af arbejds- og opholdssted.«

19 I bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer fastsætter artikel 9 med overskriften »Ligebehandling« følgende i stk. 1 og 2:

»1. En lønmodtager, der er statsborger i en kontraherende part, må ikke på grund af sin nationalitet behandles anderledes på den anden kontraherende parts område end indenlandske lønmodtagere med hensyn til beskæftigelses- og arbejdsvilkår, navnlig for så vidt angår aflønning, afskedigelse og, i tilfælde af arbejdsløshed, genoptagelse af beskæftigelse i faget eller genansættelse.

2. Lønmodtageren og dennes familiemedlemmer [...] nyder samme skattemæssige og sociale fordele som indenlandske lønmodtagere og disses familiemedlemmer.«

20 Artikel 24 i bilag I er affattet således:

»1. I de tilfælde, hvor en person, der er statsborger i en kontraherende part, ikke udøver en økonomisk aktivitet i bopælsstaten og ikke har opholdsret i henhold til andre bestemmelser i denne aftale, modtager vedkommende en opholdstilladelse med en gyldighedsperiode på mindst fem år, såfremt han over for de kompetente nationale myndigheder godtgør, at han for sig selv og sine familiemedlemmer råder over

a) tilstrækkelige finansielle midler til ikke at skulle anmode om social bistand under opholdet

b) en sygeforsikring, der dækker samtlige risici [...]

[...]«

Tysk ret

21 Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (BGBl. 2009 I, s. 3366) (herefter »EStG«), fastsætter følgende i § 1, der har overskriften »Skattepligt«:

»1. Fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, er fuldt indkomstskattepligtige. [...]

[...]

4. Fysiske personer, der ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, er, med forbehold for stk. 2 og 3, og § 1a, begrænset indkomstskattepligtige, når de oppebærer indenlandsk indkomst i § 49's forstand.

[...]«

22 EStG's § 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Erhvervsmæssige udgifter er udgifter til anskaffelse, sikring og bevaring af indkomst. De skal fratrækkes den indtægtskategori, hvori de er opstået. [...]«

23 EStG's § 39a med overskriften »Bundfradrag og tillæg som følge af den skattefrie andel af supplerende lønindkomst« er affattet således:

»(1) Efter anmodning fra en lønmodtager, der er fuldt indkomstskattepligtig, beregner skattemyndigheden det samlede fradrag, der skal fratrækkes lønnen, som summen af følgende beløb:

1. erhvervsmæssige udgifter, der er forbundet med indkomst fra lønnet beskæftigelse, når de overstiger et fast beskæftigelsesbeløb [§ 9a, første punktum, nr. 1, litra a)] [...]

[...]

(2) Lønmodtageren indgiver den i stk. 1 omhandlede anmodning på den hertil beregnede fortrykte administrative formular, som han selv underskriver. Fristen for indgivelse af denne anmodning begynder at løbe den 1. oktober i året forud for det år, hvor bundfradraget skal anvendes. Fristen udløber den 30. november i det kalenderår, hvor bundfradraget finder anvendelse. [...]

[...]

(4) For en arbejdstager, der er begrænset indkomstskattepligtig, og som er omfattet af § 50, stk. 1, fjerde punktum, fastsætter skattemyndighederne efter anmodning et bundfradrag i den samlede løn på grundlag af summen af følgende beløb:

1. erhvervsmæssige udgifter, der er afholdt i forbindelse med opnåelse af indkomst fra lønnet beskæftigelse [...]

[...]

Anmodningen kan kun indgives på den af administrationen foreskrevne formular indtil udgangen af det kalenderår, som de specifikke oplysninger finder anvendelse på med henblik på indeholdelsen af kildeskat i lønindkomsten.«

24 EStG's § 46, stk. 2, nr. 4-8, og § 46, stk. 4, har følgende ordlyd:

»(2) Når indkomsten helt eller delvis udgøres af indkomst fra lønnet beskæftigelse, hvoraf der er indeholdt kildeskat, foretages der kun en skatteberegning:

[...]

4. når der for en given skattepligtig er fastsat et bundfradrag som omhandlet i EStG's § 39, stk. 1, første punktum, nr. 1-3, 5 eller 6, og den samlede løn, der er modtaget i kalenderåret, overstiger 11 600 EUR [(11 200 EUR for 2017 og 11 400 EUR for 2018)] [...]; den samme regel gælder for skattepligtige, der tilhører den personkategori, der er defineret i § 1, stk. 2, eller for

lønmodtagere, der er begrænset indkomstskattepligtige, når disse registreringer fremgår af et skattebevis, der er udstedt med henblik på indeholdelse af kildeskat (§ 39, stk. 3, første punktum).

[...]

8. når der anmodes om skatteberegning, navnlig med henblik på modregning af lønskat i indkomstskatten. Anmodningen fremsættes ved at indgive en selvangivelse.

[...]

(4) Hvis en skatteberegning i henhold til stk. 2 ikke kommer i betragtning, anses den indkomstskat, der skal betales af indkomst fra lønnet beskæftigelse, for at være betalt af den skattepligtige ved indeholdelsen af kildeskat i lønindkomsten, for så vidt som den ikke kan anvendes som kompensation for for lidt betalt indkomstskat af lønindkomst. [...]«

25 EStG's § 49 med overskriften »Begrænset skattepligtig indkomst« bestemmer i stk. 1:

»(1) I forbindelse med begrænset indkomstskattepligt (§ 1, stk. 4) anses følgende for indenlandske indtægter:

[...]

4. indtægter fra lønnet beskæftigelse (§ 19)

a) der udøves eller anvendes eller blev udøvet eller anvendt i Tyskland

[...]

[...]«

26 EStG's § 50, der indeholder særbestemmelser for begrænset skattepligtige, fastsætter:

»(1) Personer, der er begrænset indkomstskattepligtige, har kun mulighed for at fradrage de fradragsberettigede udgifter, der er omhandlet i § 4, stk. 4-8, eller de erhvervsmæssige udgifter, der er omhandlet i § 9, i det omfang disse udgifter har en økonomisk forbindelse med indenlandske indtægter. […]

(2) Indkomstskatten af indkomst, der er undergivet kildebeskatning af lønindkomst [...], anses for at være betalt ved indeholdelsen af kildeskat for så vidt angår begrænset skattepligtige. Første punktum finder ikke anvendelse:

[...]

4. på indkomst fra lønnet beskæftigelse som omhandlet i § 49, stk. 1, nr. 4,

a) hvis der indrømmes et bundfradrag med henblik på indeholdelsen af kildeskat i lønindkomst i henhold til § 39, stk. 4, eller

b) hvis der er indgivet en anmodning om indkomstskatteberegning (§ 46, stk. 2, nr. 8)

[...]

[...] Andet punktum, nr. 4, litra b), [finder] kun anvendelse på statsborgere i en af Den Europæiske Unions medlemsstater eller i en anden stat, som er omfattet af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde [af 2. maj 1992 (EFT 1994, L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«)], og som har bopæl eller sædvanligt opholdssted på en af disse staters område. [...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

27 I den i hovedsagen omhandlede periode arbejdede AB, der er tysk statsborger, som manager for et tysk selskab med hjemsted i Z (Tyskland) og oppebar i denne stilling indkomst fra lønnet beskæftigelse, samtidig med at han havde bopæl og sædvanligt opholdssted i Schweiz. AB udøvede sin beskæftigelse ved fjernarbejde fra sin bopæl i Schweiz og i forbindelse med tjenesterejser i Tyskland.

28 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at AB af familiemæssige årsager flyttede fra Tyskland til Schweiz i april 2016 i forbindelse med, at hans hustru tog arbejde i denne stat, og at han etablerede bopæl i Schweiz på behørig vis i henhold til en etableringstilladelse.

29 I den i hovedsagen omhandlede periode var AB begrænset skattepligtig i Tyskland i henhold til EStG's § 1, stk. 4. Hans fulde løn blev beskattet som lønindkomst, og AB's arbejdsgiver foretog indeholdelse af kildeskat og indbetalte denne til skattemyndighederne.

30 I forbindelse med sine tjenesterejser anvendte AB en bil, der var leaset, og som ikke blev stillet til rådighed af arbejdsgiveren, og afholdt bl.a. egne omkostninger i forbindelse med dette køretøj samt andre rejseudgifter. I den i hovedsagen omhandlede periode lod han ikke skattemyndighederne registrere noget bundfradrag.

31 Ud over indtægterne fra lønnet beskæftigelse havde AB indtægter fra udlejning og bortforpagtning af to faste ejendomme i Tyskland.

32 I sine selvangivelser for den i hovedsagen omhandlede periode, som blev indgivet til skattemyndigheden, angav AB, ud over indtægter fra udlejning og bortforpagtning, indtægter fra lønnet beskæftigelse. Hvad angår skatteåret 2017 anførte han, at en bruttoløn på 63 651 EUR, ud af bruttoindkomsten fra lønnet beskæftigelse på i alt 113 299,41 EUR, svarede til beskæftigelse, der var udøvet i Tyskland, og var skattepligtig dér. Hvad angår skatteåret 2018 svarede en bruttoløn på 60 932 EUR, ud af bruttoindkomsten fra lønnet beskæftigelse på i alt 115 498,41 EUR, til beskæftigelse udøvet i Tyskland, og hvad angår skatteåret 2019 svarede en bruttoløn på 57 429 EUR, ud af bruttoindkomsten fra lønnet beskæftigelse på i alt 115 314,91 EUR, til beskæftigelse udøvet i Tyskland.

33 I disse selvangivelser gjorde AB erhvervsmæssige udgifter, dvs. udgifter i forbindelse med beskæftigelse, der var skattepligtig i Tyskland, gældende som fradragsberettigede udgifter, og indgav en anmodning om indkomstskatteberegning i henhold til EStG's § 50, stk. 2, andet punktum, nr. 4, litra b), sammenholdt med EStG's § 50, stk. 2, syvende punktum (herefter »skatteberegning efter anmodning«).

34 I skatteansættelserne for den i hovedsagen omhandlede periode baserede skattemyndigheden sig ved beregningen af indkomstskatten udelukkende på indtægterne fra udlejning og bortforpagtning, idet den fandt, at skatten af lønindkomst allerede var blevet betalt ved indeholdelsen af kildeskat i henhold til EStG's § 50, stk. 2, første punktum. Som følge heraf blev der heller ikke foretaget modregning af den allerede betalte tyske lønindkomstskat eller af solidaritetstillægget i den beregnede tyske indkomstskat. Skattemyndigheden afslog at foretage en »skatteberegning efter anmodning« med den begrundelse, at denne mulighed var begrænset til arbejdstagere med bopæl eller sædvanligt opholdssted i en EU-medlemsstat eller i en stat, der er part i EØS-aftalen.

35 Da AB's klager over disse skatteansættelser blev afslået ved afgørelser af 25. februar 2020 og 15. november 2021, anlagde AB sag ved den forelæggende ret, Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland), med henblik på at opnå ret til skatteberegning efter anmodning med en anden fordeling af lønnen mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Det Schweiziske Forbund end ved indeholdelsen af kildeskat i lønindkomsten og under hensyntagen til de erhvervsmæssige udgifter.

36 Ifølge AB er afslaget på at foretage skatteberegning efter anmodning, når den pågældende har bopæl i Schweiz, i strid med aftalen om fri bevægelighed for personer, henset til bl.a. dom af 26. februar 2019, Wächtler (C-581/17, EU:C:2019:138), ligesom afslaget tilsidesætter retten til ligebehandling med hensyn til skattefordele, der er fastsat i artikel 9, stk. 2, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer, og heller ikke kan begrundes. *Standstill*-klausulen i artikel 13 i aftalen om fri bevægelighed for personer kan heller ikke påberåbes. Muligheden for at vælge at registrere et bundfradrag som en særlig oplysning til brug for indeholdelsen af kildeskat i lønindkomsten (herefter også »bundfradragsregistrering«) fjerner hverken forskelsbehandlingen eller udgør en begrundelse. Der skal ansøges om en sådan registrering inden udløbet af skatteperioden uden præcist at vide, om og i hvilket omfang dette vil være fordelagtigt og vil kræve obligatorisk indgivelse af en selvangivelse inden for en bestemt frist, mens der i tilfælde af skatteberegning efter anmodning alene er en fireårig opgørelsesfrist.

37 Skattemyndigheden har indledningsvis gjort gældende, at selv hvis det antages, at AB er omfattet af det personelle anvendelsesområde for aftalen om fri bevægelighed for personer og af bilag I til denne aftale, hvilket denne myndighed finder tvivlsomt, er de rettigheder, der er vedtaget i aftalen om fri bevægelighed for personer, ikke sammenfaldende med de grundlæggende friheder, der er sikret ved EUF-traktaten. Dernæst følger der af *standstill*-klausulen i artikel 13 i aftalen om fri bevægelighed for personer en ret til at opretholde alle de restriktioner, der eksisterede på tidspunktet for undertegnelsen af denne aftale. Den i EStG fastsatte indeholdelse af kildeskat af lønindkomst med frigørende virkning for indkomst fra lønnet beskæftigelse, som oppebæres af personer, der er begrænset skattepligtige i henhold til EStG's § 50, stk. 2, første punktum, fandt allerede anvendelse på tidspunktet for aftalens undertegnelse.

38 Endelig er en eventuel forskellig skattemæssig behandling begrundet i henhold til artikel 21, stk. 2 og 3, i aftalen om fri bevægelighed for personer. Muligheden for i forbindelse med skatteansættelsen af lønindkomst at gøre sine erhvervsmæssige udgifter og andre forhold, der bidrager til at nedsætte skatten, gældende ved at registrere et bundfradrag, taler imod, at der foreligger forskelsbehandling. Ifølge Domstolens praksis udgør den omstændighed, at der findes forskellige beskatningsprocedurer, ikke en tilsidesættelse af de grundlæggende friheder (dom af 22.12.2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762), og i modsætning til den situation, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93,

EU:C:1995:31, præmis 53 og 54), ville bundfradragsproceduren med henblik på beskatningen af lønindkomst og den efterfølgende obligatoriske skatteprocedure have gjort det muligt at fradrage de erhvervsmæssige udgifter i hovedsagen.

39 Den forelæggende ret har præciseret, at i henhold til EStG's § 49, stk. 1, nr. 4, litra a), er indkomst fra lønnet beskæftigelse, der udøves eller er blevet udøvet på det nationale område, dvs. i Tyskland, indenlandsk indkomst med henblik på den begrænsede skattepligt, og at det i hovedsagen er ubestridt, at det kun er den løn, der svarer til beskæftigelse, der udøves i Tyskland, der er indkomstskattepligtig i Tyskland på grundlag af en fordeling af arbejdsdagene.

40 Den forelæggende ret har anført, at skatten af lønindkomst i henhold til EStG's § 50, stk. 2, første punktum, i princippet anses for at være betalt ved indeholdelsen af kildeskat af lønnen. Denne indeholdelse foretages principielt i forhold til bruttolønnen og i givet fald i forhold til faste beløb, der indeholdes. I henhold til EStG er det imidlertid muligt at lade foretage en mindre indeholdelse af skat i lønindkomst ved at registrere det bundfradrag, som enhver arbejdstager, der er begrænset skattepligtig, herunder med bopæl i Schweiz, kan anmode om ved hjælp af en af skattemyndighederne foreskrevet formular, som indgives rettidigt inden kalenderårets udgang.

41 I tilfælde af en sådan registrering er kildeskattens frigørende virkning udelukket i medfør af EStG's § 50, stk. 2, andet punktum, nr. 4, litra a), og den skattepligtige skal gennemføre en skatteprocedure (obligatorisk beskatning), hvor indkomsten beregnes uafhængigt af de værdier, der er anvendt under proceduren for beskatning af lønindkomst, og hvor indkomstskatten beregnes ved bl.a. at modregne den allerede betalte skat af lønindkomsten. Registreringen af et for højt bundfradrag kan føre til efteropkrævning af skat, som skattemyndighederne efterfølgende skal håndhæve over for en skattepligtig, der er hjemmehørende i udlandet. I tilfælde af større erhvervsmæssige udgifter end det bundfradrag, der er ønsket anvendt i forbindelse med beskatningsproceduren, eller f.eks. indtægter, der kun er delvist skattepligtige, kan der imidlertid også være ret til en skatterefusion. Den skattepligtige er ligeledes underlagt en forpligtelse til at indgive en selvangivelse og kan, hvis dette ikke gøres, blive omfattet af en ex officio-beregning af beskatningsgrundlaget, fastsættelse af et tillæg for forsinket betaling eller trussel om pålæggelse af tvangsbøde med fastsættelse af dennes størrelse.

42 Ud over registreringen af bundfradraget kan statsborgere i en EU-medlemsstat eller i en anden stat, som er part i EØS-aftalen, og som har bopæl eller sædvanligt opholdssted på en af disse staters område, vælge skatteberegning efter anmodning i henhold til § 50, stk. 2, andet punktum, nr. 4, litra b), og § 46, stk. 2, nr. 8, i EStG. Indgivelse af selvangivelsen er ensbetydende med, at den skattepligtige træffer dette valg, og den skattepligtige kan inden for opgørelsesfristen på fire år frit beslutte, om vedkommende ønsker at indgive en selvangivelse, hvilket den skattepligtige ifølge den forelæggende ret kun gør, hvis den skat, der er betalt af lønindkomsten, er højere end den beregnede indkomstskat.

43 Den forelæggende ret har præciseret, at EStG's § 46 vedrørende skatteberegning efter anmodning har været gældende i årtier for nationale arbejdstagere, mens retten til skatteberegning efter anmodning for statsborgere fra medlemsstaterne og andre stater, som er parter i EØS-aftalen, og som er bosiddende i disse stater, har været i kraft siden den 1. januar 1997 og blev indført som reaktion på dom af 14. februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

44 Den forelæggende ret har anført, at hvis aftalen om fri bevægelighed for personer skal fortolkes således, at den er til hinder for, at skatteberegning efter anmodning begrænses til skattepligtige, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat eller i en anden stat, som er part i EØS-aftalen,

skal der foretages en skatteberegning efter anmodning for den i hovedsagen omhandlede periode, hvilket medfører, at der skal tages hensyn til de erhvervsmæssige udgifter til fordel for sagsøgeren i hovedsagen, og at den tyske skat af lønindkomsten skal modregnes. Dette vil medføre en betydelig skatterefusion for AB.

45 På denne baggrund har Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal bestemmelserne i [aftalen om fri bevægelighed for personer], navnlig artikel 7 og artikel 15, sammenholdt med artikel 9, stk. 2, i bilag I til aftalen (retten til ligebehandling), fortolkes således, at [disse bestemmelser] er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter arbejdstagere med statsborgerskab i en [EU-medlemsstat eller en stat, som er part i EØS-aftalen] (herunder [Forbundsrepublikken] Tyskland), som er bosiddende (med bopæl eller sædvanligt opholdssted) i Tyskland eller i [en EU-medlemsstat eller en stat, som er part i EØS-aftalen], frivilligt kan anmode om beregning af indkomstskatten på basis af den i Tyskland skattepligtige indkomst fra lønnet beskæftigelse (»skatteberegning efter anmodning«), navnlig for under hensyntagen til udgifter (erhvervsmæssige udgifter) samt modregning af indeholdt tysk kildeskat at opnå en refusion af indkomstskat, men tyske og schweiziske statsborgere med bopæl i Schweiz nægtes denne ret?«

Det præjudicielle spørgsmål

46 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 7 og 15 i aftalen om fri bevægelighed for personer, sammenholdt med artikel 9, stk. 2, i bilag I til denne aftale, skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som forbeholder skattepligtige personer, der er statsborgere i denne medlemsstat, i en anden medlemsstat eller i en stat, som er part i EØS-aftalen, og som er bosiddende på en af disse staters område, retten til at vælge en procedure for skatteberegning efter anmodning af indkomst fra lønnet beskæftigelse med henblik på at opnå, at der tages hensyn til udgifter, såsom erhvervsmæssige udgifter, og at der foretages modregning af skat af lønindkomst, der er opkrævet i forbindelse med indeholdelsen af kildeskat, hvilket kan føre til en refusion af indkomstskat, og ikke giver bl.a. en statsborger i den førstnævnte medlemsstat, der er bosiddende i Schweiz, og som oppebærer indkomst fra lønnet beskæftigelse i denne medlemsstat, en sådan valgmulighed.

Indledende bemærkninger

47 Indledningsvis bemærkes, at aftalen om fri bevægelighed for personer, eftersom den er en international aftale, ifølge artikel 31 i Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969 (*United Nations Treaty Series*, bind 1155, s. 331) skal fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges aftalens udtryk i deres sammenhæng og belyst af aftalens genstand og formål. Det følger endvidere af denne bestemmelse, at et udtryk skal tillægges en særlig betydning, hvis det er godtgjort, at dette var parternes hensigt (dom af 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

48 I denne sammenhæng skal det for det første bemærkes, at aftalen om fri bevægelighed for personer falder inden for de mere generelle rammer for forholdet mellem Den Europæiske Union og Det Schweiziske Forbund. Selv om sidstnævnte ikke deltager i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde og i EU's indre marked, er det dog knyttet til det gennem talrige bilaterale aftaler, der spænder vidt og fastlægger bestemte rettigheder og forpligtelser, som i en vis

udstrækning svarer til dem, der er fastsat i traktaten. Det overordnede formål med disse aftaler, herunder med aftalen om fri bevægelighed for personer, er at fremme tættere økonomiske forbindelser mellem Unionen og Det Schweiziske Forbund (dom af 6.10.2011, Graf og Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, præmis 33, og af 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, præmis 36).

49 Eftersom Det Schweiziske Forbund ikke har tiltrådt Unionens indre marked, kan fortolkningen af EU-rettens bestemmelser vedrørende dette marked imidlertid ikke automatisk overføres til fortolkningen af aftalen om fri bevægelighed for personer, bortset fra de udtrykkelige bestemmelser herom, der er fastsat ved selve aftalen (dom af 15.3.2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, præmis 29, og af 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, præmis 37).

50 Hvad for det andet angår formålet med aftalen om fri bevægelighed for personer og fortolkningen af aftalens ordlyd har Domstolen fastslået, at det fremgår af præamblen til aftalen og af aftalens artikel 1 og artikel 16, stk. 2, at denne har til formål, til fordel for de statsborgere i Unionen, der er fysiske personer, og statsborgerne i Det Schweiziske Forbund at gennemføre fri bevægelighed for personer på disse parters område på grundlag af de i EU gældende bestemmelser, hvis begreber skal fortolkes under hensyntagen til Domstolens relevante praksis forud for datoen for aftalens undertegnelse. Hvad angår retspraksis efter denne dato fastsætter artikel 16, stk. 2, i aftalen om fri bevægelighed for personer dels, at denne retspraksis skal meddeles Det Schweiziske Forbund, dels at det blandede udvalg, der er nedsat ved aftalens artikel 14, for at sikre, at aftalen fungerer tilfredsstillende, efter anmodning fra en af de kontraherende parter skal fastlægge, hvilke virkninger den pågældende retspraksis vil have. Selv om dette udvalg ikke har truffet nogen afgørelse, skal der ikke desto mindre ligeledes tages hensyn til den nævnte retspraksis, forudsat at denne blot præciserer eller bekræfter de principper, som var fastslået i den retspraksis vedrørende EU-retlige begreber, der forelå på tidspunktet for undertegnelsen af aftalen om fri bevægelighed for personer, og som denne aftale er inspireret af (dom af 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, præmis 38 og 39).

51 Det er i overensstemmelse med disse principper og i lyset af disse betragtninger, at bestemmelserne i aftalen om fri bevægelighed for personer skal fortolkes med henblik på for det første at afgøre, om en situation som den i hovedsagen omhandlede er omfattet af denne aftales anvendelsesområde, og i bekræftende fald for det andet at afgøre, om disse bestemmelser er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.

Spørgsmålet om, hvorvidt aftalen om fri bevægelighed for personer finder anvendelse

52 Det bemærkes indledningsvis, at det fremgår af præamblen til aftalen om fri bevægelighed for personer og af aftalens artikel 1, litra a) og c), at denne aftales anvendelsesområde omfatter fysiske personer, der er statsborgere i Unionens medlemsstater og i Det Schweiziske Forbund, såvel dem, der udøver en økonomisk aktivitet, som dem, der ikke udøver en sådan aktivitet (jf. i denne retning dom af 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, præmis 41).

53 Dernæst fremgår det af ordlyden af artikel 1, litra a), c) og d), i aftalen om fri bevægelighed for personer, at aftalen bl.a. har til formål at indrømme disse statsborgere ret til indrejse, ophold, adgang til en lønnet økonomisk aktivitet og de samme leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår som dem, der indrømmes indenlandske statsborgere (dom af 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, præmis 37).

54 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at aftalen om fri bevægelighed for personer i artikel 4 sikrer retten til adgang til en økonomisk aktivitet i overensstemmelse med bestemmelserne i bilag I til denne aftale, idet kapitel II i dette bilag I indeholder bestemmelser om arbejdstageres frie bevægelighed og navnlig bestemmelser om ligebehandlingsprincippet (dom af 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, præmis 38). I øvrigt bestemmer artikel 7, stk. 1, litra a), i aftalen om fri bevægelighed for personer, at de kontraherende parter i overensstemmelse med nævnte bilag I bl.a. fastsætter en ret til ligebehandling med landets egne statsborgere for så vidt angår adgangen til at optage og udøve en økonomisk aktivitet samt leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår.

55 Endelig fastsætter artikel 2 i aftalen om fri bevægelighed for personer, at statsborgere i en af de kontraherende parter, som tager lovligt ophold på en anden kontraherende parts område, ved anvendelsen af og i overensstemmelse med bestemmelserne i bilag I, II og III til denne aftale ikke må udsættes for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. Princippet om forbud mod forskelsbehandling i denne artikel 2 finder anvendelse, for så vidt som disse statsborgeres situation er omfattet af det materielle anvendelsesområde for bestemmelserne i bilag I-III til aftalen om fri bevægelighed for personer (jf. i denne retning dom af 15.7.2010, Hengartner og Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, præmis 39).

56 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at AB i den i hovedsagen omhandlede periode udøvede beskæftigelse for en arbejdsgiver med hjemsted i Tyskland ved fjernarbejde fra sin bopæl i Schweiz og i forbindelse med tjenesterejser til Tyskland og for denne beskæftigelse oppebar indkomst fra lønnet beskæftigelse, hvis skattemæssige behandling han har anfægtet i denne medlemsstat.

57 Det fremgår ligeledes af oplysningerne fra den forelæggende ret, at beskatningen i Tyskland kun vedrører den løn, der svarer til den beskæftigelse, der blev udøvet i Tyskland, på grundlag af en fordeling af arbejdsdage.

58 Som tysk statsborger, der opholder sig lovligt på schweizisk område, er AB således omfattet af den kategori af personer, der er omhandlet i artikel 1 og 2 i aftalen om fri bevægelighed for personer. Det skal endvidere undersøges, om AB's situation er omfattet af det materielle anvendelsesområde for bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer, som i henhold til aftalens artikel 15 udgør en integrerende del heraf, og som fastsætter bestemmelser om den frie bevægelighed for personer, herunder lønmodtagere.

59 Det bemærkes, at det personelle anvendelsesområde for begrebet »lønmodtager« som omhandlet i aftalen om fri bevægelighed for personer er defineret i artikel 6 og 7 i bilag I til denne aftale (jf. analogt dom af 15.3.2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, præmis 18, og af 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, præmis 47).

60 I henhold til artikel 6 i nævnte bilag I anses en statsborger i en kontraherende part, som har beskæftigelse hos en arbejdsgiver i værtsstaten, for lønmodtager.

61 Artikel 7, stk. 1, i samme bilag I definerer en lønnet grænsearbejder som en statsborger i en kontraherende part, der har bopæl på en kontraherende parts område og udøver en lønnet aktivitet på den anden kontraherende parts område, idet han i princippet vender tilbage til sin bopæl hver dag eller mindst én gang om ugen.

62 I denne bestemmelse sondres mellem bopælsstedet, som er beliggende på en kontraherende parts område, og stedet, hvor den lønnede beskæftigelse udøves, som skal befinde sig på den anden kontraherende parts område, uden at der herved tages hensyn til den pågældendes nationalitet (dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

63 Det må konstateres, at artikel 7, stk. 1, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer kan finde anvendelse på AB's situation. Sidstnævnte er således statsborger »i en kontraherende part«, nemlig Forbundsrepublikken Tyskland, han har sin bopæl på »en kontraherende parts« område, i det foreliggende tilfælde Det Schweiziske Forbund, og han udøver lønnet beskæftigelse på »den anden kontraherende parts« område, dvs. i Forbundsrepublikken Tyskland (jf. i denne retning dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 32).

64 Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, om betingelsen, der er fastsat i artikel 7, stk. 1, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer, om, at den pågældende vender tilbage til bopælen, er opfyldt i den i hovedsagen omhandlede situation.

65 Selv om den forelæggende ret når frem til, at AB ikke kan kvalificeres som »lønnet grænsearbejder«, fordi hans ophold på tysk område uden at vende tilbage til sin bopæl er længere end de ophold, der er omhandlet i artikel 7, stk. 1, i bilag I til aftalen, kan han imidlertid påberåbe sig aftalen om fri bevægelighed for personer i sin egenskab af »lønmodtager« i denne aftales forstand.

66 I en situation, der er karakteriseret ved, at AB, der er tysk statsborger, har bopæl i Schweiz, og at han udfører lønnet arbejde på tysk område for en arbejdsgiver, der er etableret i Tyskland, er ordlyden af artikel 6 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer ikke til hinder for, at sidstnævnte stat kan anses for at være »værtsstaten« som omhandlet i artikel 6 ff. i dette bilag I, og at AB kan anses for at være »lønmodtager« dér som omhandlet i kapitel II i bilag I til aftalen, dvs. kan betragtes som en statsborger i en kontraherende part, der beklæder en stilling for arbejdsgiveren i værtsstaten, som i det foreliggende tilfælde ligeledes er denne statsborgers oprindelsesstat.

67 En sådan konklusion støttes af opbygningen af kapitel II i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer, dennes generelle formål samt af bestemmelserne i aftalens artikel 6 og artikel 24, stk. 1, i bilag I til aftalen, der fastsætter opholdsretten, dvs. retten for den ene kontraherende parts statsborgere til at tage bopæl på den anden kontraherende parts område uafhængigt af udøvelsen af en økonomisk aktivitet.

68 Det bemærkes således, at selv om bestemmelserne vedrørende opholdstilladelse i artikel 6 i bilag I til aftalen, bestemmelserne vedrørende erhvervsmæssig og geografisk mobilitet i artikel 8 i dette bilag I samt bestemmelserne i artikel 10 i det nævnte bilag I, der fastsætter en mulighed for at nægte statsborgere fra en kontraherende part ret til at besætte en stilling i den offentlige administration, der har tilknytning til udøvelse af offentlig myndighed, ikke giver lønmodtagere i den værtsstat, hvori de er statsborgere, yderligere rettigheder, og ikke kan gøres gældende over for dem, er dette ikke tilfældet for artikel 9 i bilag I til aftalen, der har overskriften »Ligebehandling«, og som sikrer anvendelsen af princippet om forbud mod forskelsbehandling i aftalens artikel 2 i forbindelse med arbejdskraftens frie bevægelighed (jf. analogt dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 47, og af 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, præmis 39).

69 Domstolen har således allerede fastslået, at det er muligt under visse omstændigheder og alt efter, hvilke bestemmelser der finder anvendelse, for statsborgerne i en kontraherende part også over for deres eget land at påberåbe sig rettigheder på grundlag af aftalen om fri bevægelighed for personer (dom af 28.2.2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

70 Hvad angår lønmodtagere har Domstolen bl.a. fastslået, at artikel 9 i bilag I til aftalen, som i stk. 2 fastsætter en særlig regel, der skal give lønmodtageren og dennes familiemedlemmer samme skattemæssige og sociale fordele som indenlandske lønmodtagere og deres familiemedlemmer, kan påberåbes af en arbejdstager, der er statsborger i en kontraherende part, som har udøvet sin ret til fri bevægelighed, over for sin oprindelsesstat (jf. i denne retning dom af 19.11.2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 36, og af 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, præmis 40).

71 For det første er situationen for en lønmodtager som AB, der har udøvet sin ret til fri bevægelighed ved at flytte sin bopæl fra Tyskland til Schweiz, og som besætter en stilling i sin oprindelsesstat, som ligeledes er hans værtsland, sammenlignelig med den situation, som Domstolen behandlede i den sag, der gav anledning til dom af 19. november 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), om en tysk grænsearbejder, der havde flyttet sin bopæl fra Tyskland til Schweiz, samtidig med at han havde beholdt sin lønnede arbejdsplads i den førstnævnte stat.

72 For det andet fremgår det af Domstolens praksis, at bestemmelserne i kapitel II i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer, og navnlig ligebehandlingsprincippet, finder anvendelse på samme måde på lønmodtagere og lønnede grænsearbejdere uden at sondre mellem dem i denne henseende (jf. i denne retning dom af 22.12.2008, Stamm og Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, præmis 42), idet den særlige situation for lønnede grænsearbejdere er taget i betragtning i artikel 7 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer (jf. analogt dom af 28.2.2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 37 og 38).

73 Som anført i nærværende doms præmis 52 og 53 har aftalen om fri bevægelighed for personer desuden til formål at give fysiske personer, der er statsborgere i EU-medlemsstaterne og Det Schweiziske Forbund ret til fri bevægelighed på disse kontraherende parters områder.

74 Desuden fastsætter artikel 6 i aftalen om fri bevægelighed for personer og artikel 24, stk. 1, i bilag I til aftalen, en ret til ophold, dvs. en ret for statsborgerne i en kontraherende part til at bosætte sig på en anden kontraherende parts område uafhængigt af, om de udøver en økonomisk aktivitet.

75 Anerkendelsen af en ret for en arbejdstager som AB, der har flyttet sin bopæl til Schweiz, og som har beskæftigelse hos en arbejdsgiver etableret i Tyskland, til at påberåbe sig bestemmelserne i aftalen om fri bevægelighed for personer over for sidstnævnte stat, kan gøre det muligt for AB fuldt ud at drage fordel af den opholdsret, der er fastsat i disse bestemmelser, samtidig med at han bevarer sin økonomiske aktivitet i sit oprindelsesland (jf. analogt dom af 28.2.2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, præmis 39). Den ved aftalen sikrede frie bevægelighed for personer vil således hindres, såfremt en statsborger i en kontraherende part stilles ringere i sin oprindelsesstat alene på grund af, at vedkommende har udøvet sin ret til fri bevægelighed (dom af 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

76 AB's situation er derfor omfattet af anvendelsesområdet for aftalen om fri bevægelighed for personer og bilag I hertil. Desuden finder ligebehandlingsprincippet, der er fastsat i artikel 9 i nævnte bilag I, anvendelse i en situation, hvor en lønmodtager, såsom AB, har udøvet sin ret til fri bevægelighed i forhold til sin værtsmedlemsstat, som ligeledes er vedkommendes oprindelsesstat.

77 Endelig ændres denne fortolkning ikke af dom af 12. november 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), hvori Domstolen fastslog, at princippet om forbud mod forskelsbehandling ikke fandt anvendelse i en situation, hvor en statsborger i en medlemsstat var beskæftiget på samme medlemsstats område hos en filial af et schweizisk selskab. Det fremgår således af de faktiske omstændigheder i den sag, der gav anledning til den nævnte dom, at det eneste tilknytningsmoment til Schweiz var den omstændighed, at den filial, hvor den pågældende var beskæftiget i Tyskland, var en filial af et schweizisk selskab.

78 Eftersom AB's situation er omfattet af anvendelsesområdet for aftalen om fri bevægelighed for personer, og eftersom ligebehandlingsprincippet, der er fastsat i artikel 9 i bilag I til aftalen, finder anvendelse på en sådan situation, skal det undersøges, om aftalen om fri bevægelighed for personer, fortolket i overensstemmelse med de principper og betragtninger, der er anført i denne doms præmis 47-50, er til hinder for, at AB nægtes ret til at vælge proceduren for skatteberegning efter anmodning i Tyskland.

Rækkevidden af bestemmelserne i aftalen om fri bevægelighed for personer

Den forskellige behandling med hensyn til en skattemæssig fordel

79 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den ret til at vælge skatteberegning efter anmodning, som AB ønsker at drage fordel af inden for rammerne af tvisten i hovedsagen, tilkommer skattepligtige, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, og skattepligtige, der ikke er hjemmehørende i Tyskland, hvis de er statsborgere i en medlemsstat eller i en stat, der er part i EØS-aftalen, og er bosiddende i en af disse stater.

80 Det fremgår af den forelæggende rets forklaringer, at retten til at vælge skatteberegning efter anmodning bl.a. gør det muligt at gøre krav på fradrag af erhvervsmæssige udgifter, der er nødvendige for at opnå lønindkomst, og at modregne den skat af lønindkomsten, der opkræves i forbindelse med indeholdelsen af kildeskat, hvilket kan medføre refusion af indkomstskat.

81 Som generaladvokaten har anført i punkt 71 i forslaget til afgørelse, udgør retten til at vælge skatteberegning efter anmodning følgelig en skattefordel som omhandlet i artikel 9, stk. 2, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer.

82 Den i hovedsagen omhandlede lovgivning indfører således med hensyn til muligheden for at opnå en skattefordel, såsom retten til at vælge skatteberegning efter anmodning, en forskellig behandling på grundlag af lønmodtagerens bopæl, idet en tysk statsborger, såsom AB, ikke kan gøre krav på denne valgmulighed, fordi han er lønmodtager bosiddende i Schweiz.

83 I henhold til retspraksis, der blev afsagt før datoen for undertegnelsen af aftalen om fri bevægelighed for personer, og som Domstolen fornylig har henvist til i sin dom af 24. februar 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, præmis 23), forbyder ligebehandlingsprincippet ikke alene åbenlyse former for forskelsbehandling begrundet i

nationalitet, men også alle former for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier, såsom et bopælskriterium, reelt fører til samme resultat (jf. i denne retning dom af 12.2.1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, præmis 11, af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 26 og 28, og af 12.9.1996, Kommissionen mod Belgien, C-278/94, EU:C:1996:321, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis). Da ligebehandling er et begreb i EU-retten, gælder denne retspraksis ligeledes i forhold til anvendelsen af nævnte aftale i overensstemmelse med dennes artikel 16, stk. 2 (jf. i denne retning dom af 6.10.2011, Graf og Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, præmis 26).

84 En lovgivning, der fastsætter en sondring på grundlag af et bopælskriterium, kan således føre til samme resultat som en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der er forbudt i henhold til bestemmelserne i artikel 9, stk. 2, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer.

85 Det skal imidlertid bemærkes, at artikel 21, stk. 2, i aftalen om fri bevægelighed for personer på det skattemæssige område tillader anvendelsen af en forskelsbehandling over for skattepligtige personer, der ikke befinder sig i samme situation, særlig hvad angår bopæl (dom af 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, præmis 45, og af 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, præmis 58).

86 Med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en bestemt stat som udgangspunkt ikke sammenlignelig, idet der er tale om objektive forskelle for så vidt angår både indtægtskilde, vedkommendes skatteevne samt hensyntagen til personlige og familiemæssige forhold (dom af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 31 ff., og af 27.6.1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, præmis 41).

87 Når der er tale om en skattemæssig fordel, som ikke indrømmes ikke-hjemmehørende, kan det imidlertid anses for »forskelsbehandling«, at de to kategorier af skattepligtige behandles forskelligt, når situationen for disse to kategorier ikke adskiller sig objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de på dette punkt behandles forskelligt (jf. i denne retning dom af 14.2.1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 36-38, og af 27.6.1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, præmis 42).

Situationernes sammenlignelighed

88 I denne henseende har den tyske regering gjort gældende, at for så vidt angår retten til at vælge at være omfattet af ordningen for skatteberegning efter anmodning befinder lønmodtagere, der er bosiddende i Schweiz, sig ikke i en situation, der kan sammenlignes med situationen for lønmodtagere, der er bosiddende i Tyskland, navnlig når henses til formålene med denne tyske indkomstbeskatningsordning, som gør det muligt, i tilfælde af, at der oppebæres lønindkomst, at kontrollere den opkrævede skat af lønindkomsten, og at fastsætte det korrekte indkomstskattebeløb.

89 Ifølge denne regering kan hjemmehørende og ikke-hjemmehørende lønmodtagere for det første få deres erhvervsmæssige udgifter, som overstiger det ansatte faste beløb, taget i betragtning ved at lade et bundfradrag registrere. Mens fristen for at indgive en anmodning herom for ikke-hjemmehørende lønmodtagere er den 31. december i det kalenderår, hvor bundfradraget finder anvendelse, er denne dato for så vidt angår hjemmehørende lønmodtagere imidlertid den 30. november i dette kalenderår.

90 Det er derfor nødvendigt at give hjemmehørende lønmodtagere mulighed for skatteberegning efter anmodning, således at de ved fradrag i deres lønindkomst, der er skattepligtig i Tyskland, kan modregne eventuelle større eller uforudsigelige erhvervsmæssige udgifter, der afholdes i december måned i skatteåret, for hvilke det ikke er muligt at lade et bundfradrag registrere. En sådan nødvendighed foreligger ikke for lønmodtagere, der er hjemmehørende i Schweiz, og som er begrænset skattepligtige i Tyskland, henset til den længere frist, som de råder over til at anmode om bundfradragsregistrering.

91 For det andet befinder de hjemmehørende og ikke-hjemmehørende lønmodtagere sig ikke i en sammenlignelig situation for så vidt angår de skattefordele, der er forbundet med, at der tages hensyn til deres personlige og familiemæssige forhold, og AB tilhører heller ikke den kategori af personer, der efter anmodning behandles som fuldt indkomstskattepligtige i Tyskland, idet den væsentligste del af deres globalindkomst beskattes i Tyskland.

92 For det tredje har nævnte regering under henvisning til dom af 22. december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, præmis 47), gjort gældende, at anvendelsen af forskellige beskatningsprocedurer for skattepligtige alt efter, om de er begrænset eller fuldt skattepligtige, afspejler forskellen mellem de situationer, som disse skattepligtige befinder sig i med hensyn til skatteopkrævningen.

93 Det skal i den forbindelse bemærkes, at som generaladvokaten har anført i punkt 79 i forslaget til afgørelse, fastsætter tysk lovgivning, at personer, der er bosat i andre EU-medlemsstater eller i en stat, som er part i EØS-aftalen, og som er begrænset indkomstskattepligtige af tysk indkomst, også kan drage fordel af skatteberegning efter anmodning af deres lønindkomst med henblik på at fradrage deres erhvervsmæssige udgifter, efter at der er blevet indeholdt kildeskat ved udbetalingen af deres løn.

94 Dermed sidestiller den tyske lovgivning hjemmehørende skattepligtige med visse ikke-hjemmehørende skattepligtige i denne henseende og anerkender således, at deres situationer er sammenlignelige hvad angår beskatningen af deres lønindkomst, som de har oppebåret i Tyskland. Det kan derfor ikke med føje hævdes, at en skattepligtigs egenskab af ikke-hjemmehørende i sig selv bevirker, at sidstnævntes situation er objektivt forskellig fra situationen for en hjemmehørende skattepligtig. Den tyske regering har ikke fremført argumenter, der godtgør, at netop en skattepligtigs bopæl i Schweiz gør vedkommendes situation objektivt forskellig fra situationen for en skattepligtig, der er hjemmehørende i Tyskland.

95 Desuden kan de argumenter, som denne regering har fremført med henblik på at bestride, at disse skattepligtiges situationer er sammenlignelige, ikke tiltrædes.

96 Hvad for det første angår argumentet om, at det kun er hjemmehørende skattepligtige personer, der står over for ulemper som følge af en kortere frist for bundfradragsregistrering, bemærkes, at et sådant supplerende kendetegn ved proceduren for skatteberegning efter anmodning i forhold til proceduren for bundfradragsregistrering ikke fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over. Det fremgår tværtimod af den forelæggende rets forklaringer, at proceduren for skatteberegning efter anmodning udgør en alternativ og mindre indgribende procedure end proceduren for bundfradragsregistrering med henblik på at opnå, at der tages hensyn til erhvervsmæssige udgifter.

97 Den forelæggende ret har således anført, at indgivelsen af selvangivelsen indebærer, at valgmuligheden benyttes, og at den skattepligtige inden for opgørelsesfristen på fire år kan beslutte, om vedkommende skal indgive en selvangivelse eller ej, hvilket den skattepligtige kun gør, hvis den betalte skat af lønindkomsten er højere end den beregnede indkomstskat. En bundfradragsregistrering forpligter derimod den skattepligtige til at træffe en foreløbig beslutning vedrørende størrelsen af de forventede skattepligtige indtægter og de fradragsberettigede erhvervsmæssige udgifter og er forbundet med den usikkerhed, at bundfradraget kan være for højt, og den skattepligtige eventuelt skal foretage en yderligere betaling. Desuden vil en sådan registrering udsætte sidstnævnte for en forpligtelse til, under strafansvar og risiko for tvangsforanstaltninger, at indgive en skatteangivelse inden for en meget kortere frist end den forældelsesfrist, der gælder på skatteopgørelsesområdet.

98 Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf, kan det følgelig ikke på baggrund af de forskellige frister for bundfradragsregistrering, der finder anvendelse på hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, udledes, at der foreligger forskellige situationer med hensyn til muligheden for at opnå skatteberegning efter anmodning.

99 For det andet er det ganske vist korrekt, således som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 86 og 87, at for så vidt angår de skattefordele, der er knyttet til en hensyntagen til deres personlige og familiemæssige situation, befinder hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer sig som udgangspunkt ikke i sammenlignelige situationer. Det bemærkes imidlertid, at skatteberegning efter anmodning gør det muligt at tage hensyn til erhvervsmæssige udgifter.

100 I denne henseende er det tilstrækkeligt at bemærke, at hensyntagen til sådanne udgifter ikke følger af den skattepligtiges personlige situation, men af den omstændighed, at disse udgifter afholdes for at opnå indkomst fra lønnet beskæftigelse, og at den tyske lovgivning, som det fremgår af EStG's § 50, stk. 1, foreskriver, at der tages hensyn til erhvervsmæssige udgifter for ikke-hjemmehørende skattepligtige, for så vidt som disse udgifter har en økonomisk sammenhæng med den tyske indkomst. Den tyske lovgivning sidestiller derfor selv situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige for så vidt angår spørgsmålet om hensyntagen til de erhvervsmæssige udgifter, der er økonomisk forbundet med tysk indkomst.

101 Hvad for det tredje angår den tyske regerings argument om de forskellige situationer, som hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige befinder sig i med hensyn til opkrævning af skat, bemærkes, at den ufordelagtige skattemæssige behandling ikke følger af en forskel med hensyn til opkrævningsmetode, idet skatten af lønindkomst, således som det fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over, opkræves ved indeholdelse af kildeskat i begge tilfælde, uden at proceduren for skatteberegning efter anmodning medfører, at der rejses tvivl om denne opkrævning. Som den forelæggende ret har anført, medfører retten til skatteberegning efter anmodning desuden ikke, at der opstår en skattegæld, som skal inddrives, og at der efterfølgende opstår vanskeligheder for Forbundsrepublikken Tyskland. Den kræver heller ikke nogen særlig administrativ bistand med henblik på fastlæggelsen af de faktiske omstændigheder og skattens inddrivelse.

102 Følgelig kan artikel 21, stk. 2, i aftalen om fri bevægelighed for personer ikke påberåbes med henblik på at nægte en lønmodtager den skattefordel, som udgøres af retten til at vælge skatteberegning efter anmodning, alene med den begrundelse, at den pågældende har bopæl i Schweiz og ikke i Tyskland.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en begrundelse

103 Det skal derfor undersøges, om en sådan forskellig behandling, således som den tyske regering har anført, kan begrundes i henhold til artikel 21, stk. 3, i aftalen om fri bevægelighed for personer eller i det tvingende almene hensyn til behovet for at sikre sammenhængen i beskatningsordningen.

104 For det første fastsætter artikel 21, stk. 3, i aftalen om fri bevægelighed for personer bl.a., at denne aftale ikke er til hinder for, at de kontraherende parter kan vedtage eller håndhæve foranstaltninger med sigte på at sikre beskatning, effektiv betaling og opkrævning af skatter eller modvirke skatteunddragelse i henhold til en kontraherende parts nationale skattelovgivning. Domstolen har fastslået, at sådanne foranstaltninger, der i medfør af Domstolens praksis vedrørende den frie bevægelighed for personer inden for Unionen udgør tvingende almene hensyn, under alle omstændigheder skal overholde proportionalitetsprincippet, dvs. at de skal være egnet til at opfylde disse formål, og at de ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse (dom af 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, præmis 63).

105 Et afslag på skatteberegning efter anmodning synes imidlertid ikke at udgøre en foranstaltning, der er egnet til at sikre beskatning, effektiv betaling og opkrævning af skatter eller til at undgå skatteunddragelse. I denne henseende fremgår det, således som det er anført i denne doms præmis 101, af den forelæggende rets forklaringer, at retten til skatteberegning efter anmodning ikke medfører, at der opstår en skattegæld, som skal inddrives, og at der efterfølgende opstår vanskeligheder for Forbundsrepublikken Tyskland i forbindelse med opkrævningsproceduren, ligesom den heller ikke kræver nogen særlig administrativ bistand med henblik på fastlæggelsen af de faktiske omstændigheder og skattens inddrivelse.

106 Som generaladvokaten har anført i punkt 89 i forslaget til afgørelse, sikrer indeholdelsen af kildeskat af den løn, der betales i Tyskland til personer, der er bosat i Schweiz, at de tyske myndigheder kan foretage en korrekt opkrævning af indkomstskatten med hensyn til denne indkomst.

107 For det andet har den tyske regering gjort gældende, at den omhandlede forskellige behandling er begrundet i behovet for at sikre sammenhængen i beskatningsordningen. Muligheden for, at lønmodtagere, der er fuldt indkomstskattepligtige i Tyskland, kan omfattes af ordningen for skatteberegning efter anmodning, modsvarer således den mulighed, som de har for at anmode om bundfradragsregistrering indtil den 30. november i det relevante kalenderår.

108 I denne henseende har Domstolen anerkendt, at det tvingende almene hensyn til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen kan påberåbes med henblik på at begrunde en forskellig behandling, der principielt er forbudt i henhold til artikel 9, stk. 2, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer (jf. i denne retning dom af 21.9.2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, præmis 50, 52 og 54). For at et anbringende baseret på en sådan begrundelse kan tages til følge, skal det desuden være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. analogt dom af 27.6.1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, præmis 58, og af 16.7.1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, præmis 29).

109 Som anført i denne doms præmis 96, foreligger der imidlertid ikke en sådan direkte sammenhæng i en situation som den i hovedsagen omhandlede.

Standstill-klausulen

110 Endelig har den tyske regering gjort gældende, at det ikke er i strid med aftalen om fri bevægelighed for personer at nægte lønmodtagere, der er bosiddende i Schweiz, og som arbejder i Tyskland, at være omfattet af ordningen for skatteberegning efter anmodning, når henses til *standstill*-klausulen i denne aftales artikel 13, som skal fortolkes på tilsvarende måde som artikel 64 TEUF. Ifølge denne regering giver denne klausul ret til at opretholde eksisterende restriktioner, idet referencedatoen i denne henseende ikke er datoen for undertegnelsen af aftalen om fri bevægelighed for personer, men datoen for denne aftales ikrafttræden, dvs. den 1. juni 2002. En sådan fortolkning, der følger af selve kvalificeringen som *standstill*-klausul, er den eneste, der sikrer en sådan klausuls effektive virkning.

111 Det bemærkes, at de kontraherende parter i overensstemmelse med ordlyden af artikel 13 i aftalen om fri bevægelighed for personer forpligter sig til ikke at træffe nye restriktive foranstaltninger over for den anden parts statsborgere på anvendelsesområderne for denne aftale. Denne artikel 13 indeholder derimod ingen oplysninger om en eventuel ret for de stater, der er parter i aftalen om fri bevægelighed for personer, til at opretholde eksisterende restriktioner.

112 Det må konstateres, at artikel 13 i aftalen om fri bevægelighed for personer i denne henseende adskiller sig væsentligt fra artikel 64 TEUF, som udtrykkeligt bestemmer, at artikel 63 TEUF ikke berører anvendelsen over for tredjelande af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterede i henhold til national lovgivning eller EU-lovgivning med hensyn til visse kapitalbevægelser til eller fra tredjelande.

113 Desuden kan der hverken af den sammenhæng, hvori artikel 13 i aftalen om fri bevægelighed for personer indgår, eller af de formål, der forfølges med denne aftale udledes en ret til at opretholde foranstaltninger, der kan udgøre undtagelser fra ligebehandlingsprincippet, der er sikret i artikel 9 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer.

114 For det første er artikel 13 i aftalen om fri bevægelighed for personer en del af denne aftales afsnit II vedrørende de almindelige og afsluttende bestemmelser, som aftalens artikel 10 ligeledes henhører under, og som fastsætter Det Schweiziske Forbunds og visse medlemsstaters ret til i en vis periode at opretholde kvantitative begrænsninger for adgangen til en økonomisk aktivitet for visse kategorier af ophold og kontrollen med fortrinsretten for arbejdstagere, der er integreret på det lovlige arbejdsmarked, og med løn- og arbejdsvilkår for statsborgere fra den anden kontraherende part, samt Det Schweiziske Forbunds ret til inden for rammerne af sine samlede kvoter at forbeholde et minimum af nye opholdstilladelser for lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende i Unionen.

115 Henset til ligebehandlingsprincippets karakter af grundlæggende princip burde en mulighed for, at de kontraherende parter kunne opretholde foranstaltninger, der kan udgøre undtagelser fra dette princip, imidlertid have været genstand for en udtrykkelig bestemmelse i aftalen om fri bevægelighed for personer i lighed med de restriktioner for den frie bevægelighed, der er omhandlet i denne aftales artikel 10.

116 For det andet er en fortolkning af aftalen om fri bevægelighed for personer, hvorefter det er muligt under hele aftalens varighed at opretholde de restriktioner, der eksisterede på datoen for denne aftales undertegnelse eller ikrafttræden, i strid med de formål, som forfølges med aftalen, og som er nævnt i denne doms præmis 50 og 53, og hvorefter der skal gennemføres fri bevægelighed for personer på disse kontraherende parters område til fordel for statsborgere, der er fysiske

personer, fra EU-medlemsstaterne og Det Schweiziske Forbund, og bl.a. indrømmes disse statsborgere ret til indrejse, ophold og adgang til en lønnet økonomisk aktivitet samt de samme leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår som dem, der indrømmes indenlandske statsborgere.

117 Følgelig kan artikel 13 i aftalen om fri bevægelighed for personer ikke fortolkes således, at den tillader, at lønmodtagere, der er bosat i Schweiz, og som arbejder i Tyskland, fortsat nægtes ret til at vælge ordningen for skatteberegning efter anmodning.

118 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 7 og 15 i aftalen om fri bevægelighed for personer, sammenholdt med artikel 9, stk. 2, i bilag I til denne aftale, skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som forbeholder skattepligtige personer, der er statsborgere i denne medlemsstat, i en anden medlemsstat eller i en stat, som er part i EØS-aftalen, og som er bosiddende på en af disse staters område, retten til at vælge en procedure for skatteberegning efter anmodning af indkomst fra lønnet beskæftigelse med henblik på at opnå, at der tages hensyn til udgifter, såsom erhvervsmæssige udgifter, og at der foretages modregning af skat af lønindkomst, der er opkrævet i forbindelse med indeholdelsen af kildeskat, hvilket kan føre til en refusion af indkomstskat, og ikke giver bl.a. en statsborger i den førstnævnte medlemsstat, der er bosiddende i Schweiz, og som oppebærer indkomst fra lønnet beskæftigelse i denne medlemsstat, en sådan valgmulighed.

Sagsomkostninger

119 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 7 og 15 i aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer, undertegnet i Luxembourg den 21. juni 1999, som senest tilpasset ved protokollen af 4. marts 2016 om Republikken Kroatiens deltagelse som kontraherende part i medfør af landets tiltrædelse af Den Europæiske Union, sammenholdt med artikel 9, stk. 2, i bilag I til denne aftale,

skal fortolkes således, at

disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som forbeholder skattepligtige personer, der er statsborgere i denne medlemsstat, i en anden medlemsstat eller i en stat, som er part i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992, og som er bosiddende på en af disse staters område, retten til at vælge en procedure for skatteberegning efter anmodning af indkomst fra lønnet beskæftigelse med henblik på at opnå, at der tages hensyn til udgifter, såsom erhvervsmæssige udgifter, og at der foretages modregning af skat af lønindkomst, der er opkrævet i forbindelse med indeholdelsen af kildeskat, hvilket kan føre til en refusion af indkomstskat, og ikke giver bl.a. en statsborger i den førstnævnte medlemsstat, der er bosiddende i Schweiz, og som oppebærer indkomst fra lønnet beskæftigelse i denne medlemsstat, en sådan valgmulighed.

Underskrifter