ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

30 mei 2024*

„Prejudiciële verwijzing – Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en de Zwitserse Bondsstaat over het vrije verkeer van personen – Werknemer van een lidstaat die zijn fiscale woonplaats naar Zwitserland heeft verlegd – Belastingvoordelen – Inkomstenbelasting – Mechanisme van de ‚aanslag op verzoek' – Belastingplichtigen die hiervan gebruik kunnen maken – Beperking tot beperkt belastingplichtige werknemers met woonplaats in een lidstaat of in een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) – Gelijke behandeling"

In zaak C-627/22,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg Keulen, Duitsland) bij beslissing van 20 september 2022, ingekomen bij het Hof op 4 oktober 2022, in de procedure

AB

tegen

Finanzamt Köln-Süd,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin en I. Ziemele (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Möller en R. Kanitz als gemachtigden,

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

* Procestaal: Duits.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 november 2023,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, ondertekend te Luxemburg op 21 juni 1999 (PB 2002, L 114, blz. 6), zoals laatstelijk aangepast bij het Protocol van 4 maart 2016 met het oog op deelname van de Republiek Kroatië als overeenkomstsluitende partij na de toetreding tot de Europese Unie (PB 2017, L 31, blz. 3; hierna: „OVP").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen AB en het Finanzamt Köln-Süd (belastingdienst Keulen-Zuid, Duitsland) betreffende de berekening van de inkomstenbelasting over de aanslagjaren 2017 tot en met 2019 (hierna: „voor het hoofdgeding relevante periode").

Toepasselijke bepalingen

OVP

3 De Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, hebben op 21 juni 1999 zeven overeenkomsten gesloten, waaronder de OVP. Deze zeven overeenkomsten zijn namens de Europese Gemeenschap goedgekeurd bij besluit 2002/309/EG, Euratom van de Raad en, wat betreft de Overeenkomst inzake wetenschappelijke en technologische samenwerking, van de Commissie van 4 april 2002 betreffende de sluiting van zeven overeenkomsten met de Zwitserse Bondsstaat (PB 2002, L 114, blz. 1, met rectificatie in PB 2017, L 29, blz. 69) en in werking getreden op 1 juni 2002.

4 Volgens de preambule van de OVP zijn de overeenkomstsluitende partijen „[v]astbesloten het vrije onderlinge verkeer van personen tot stand te brengen, daarbij uitgaande van de bepalingen die in de Europese Gemeenschap worden toegepast".

5 Artikel 1 OVP bepaalt het volgende:

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

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

[…]

c) het toekennen van het recht op toegang tot en verblijf op het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen voor personen die in het ontvangende land geen economische activiteit uitoefenen;

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

6 Artikel 2 („Non-discriminatie") bepaalt:

„Onderdanen van een der overeenkomstsluitende partijen die legaal verblijven op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij ondervinden bij de toepassing van deze overeenkomst en overeenkomstig het bepaalde in de bijlagen I, II en III, geen discriminatie op grond van hun nationaliteit."

7 Artikel 4 („Recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit") van die overeenkomst luidt als volgt:

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

8 Artikel 6 OVP bepaalt:

„Het recht op verblijf op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij wordt toegekend aan personen die geen economische activiteit uitoefenen, overeenkomstig het bepaalde in bijlage I betreffende de niet-actieve leden van de beroepsbevolking."

9 Artikel 7 („Andere rechten") van deze overeenkomst bepaalt het volgende:

„Overeenkomstig bijlage I regelen de overeenkomstsluitende partijen met name de hierna genoemde rechten met betrekking tot het vrije verkeer van personen:

a) het recht op gelijke behandeling als de eigen onderdanen ten aanzien van de toegang tot een economische activiteit en de uitoefening daarvan, alsmede ten aanzien van de levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden;

[…]"

10 In diezelfde overeenkomst voorziet artikel 10 („Overgangsbepalingen en ontwikkeling van de overeenkomst") met name in de leden 1 tot en met 1 quater ervan in het recht van de Zwitserse Bondsstaat en bepaalde lidstaten om kwantitatieve beperkingen te handhaven op de toegang tot een economische activiteit voor bepaalde categorieën verblijf en voor een bepaalde periode, in de leden 2 tot en met 2 quater ervan in het recht van de overeenkomstsluitende partijen om gedurende een bepaalde periode de controle te handhaven op de voorrang voor werknemers die in de reguliere arbeidsmarkt zijn geïntegreerd en op de salariërings- en arbeidsvoorwaarden voor onderdanen van de andere overeenkomstsluitende partij, en in de leden 3 tot en met 3 quater ervan in het recht van de Zwitserse Bondsstaat om binnen zijn totale contingenten een minimumaantal nieuwe verblijfsvergunningen voor werknemers in loondienst en zelfstandigen uit de Europese Unie te reserveren.

11 Artikel 13 („Standstill") van die overeenkomst bepaalt:

„De overeenkomstsluitende partijen verbinden zich ertoe ten aanzien van onderdanen van de andere overeenkomstsluitende partij geen nieuwe beperkende maatregelen te treffen met betrekking tot het toepassingsgebied van de overeenkomst."

12 Volgens artikel 15 OVP vormen de bijlagen en protocollen bij deze overeenkomst een integrerend onderdeel daarvan.

13 Artikel 16 („Verwijzing naar het gemeenschapsrecht”) van deze overeenkomst luidt als volgt:

„1. Om de doeleinden van de overeenkomst te bereiken nemen de overeenkomstsluitende partijen alle maatregelen die vereist zijn om in hun betrekkingen rechten en verplichtingen toe te passen die gelijkwaardig zijn met die welke zijn vervat in de rechtsbesluiten van de Europese Gemeenschap waarnaar wordt verwezen.

2. Voor zover de toepassing van deze overeenkomst begrippen van het gemeenschapsrecht beroert, wordt de desbetreffende jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen die vóór de datum van ondertekening van de overeenkomst tot stand is gekomen in aanmerking genomen. Jurisprudentie die na de ondertekening van de overeenkomst tot stand komt wordt ter kennis gebracht van Zwitserland. Met het oog op de goede werking van de overeenkomst bepaalt het Gemengd Comité op verzoek van een der overeenkomstsluitende partijen welke de implicaties van deze jurisprudentie zijn.”

14 Artikel 21 luidt:

„1. Aan het bepaalde in bilaterale overeenkomsten tussen Zwitserland en de lidstaten van de Europese Gemeenschap inzake dubbele belastingheffing wordt geen afbreuk gedaan door het bepaalde in de onderhavige overeenkomst. Het bepaalde in de onderhavige overeenkomst heeft met name geen gevolgen voor de definitie van het begrip ‚grensarbeider’ volgens overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing.

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

3. Geen van de bepalingen van deze overeenkomst vormt een beletsel voor de overeenkomstsluitende partijen om een maatregel vast te stellen of toe te passen met het oog op de heffing, betaling en doeltreffende inning van belastingen of ter vermijding van belastingontduiking, overeenkomstig de nationale fiscale wetgeving van een overeenkomstsluitende partij, overeenkomsten ter vermijding van dubbele belastingheffing waarbij enerzijds Zwitserland en anderzijds een of meer lidstaten van de Europese Gemeenschap zijn gebonden, of andere fiscale regelingen.”

15 Bijlage I bij de OVP heeft betrekking op het vrije verkeer van personen.

16 Artikel 6, lid 1, van bijlage I luidt:

„Aan werknemers in loondienst die onderdaan zijn van een overeenkomstsluitende partij (hierna ‚werknemers’ genoemd) en die gedurende ten minste één jaar werkzaam zijn bij een werkgever in het ontvangende land, wordt een verblijfsvergunning verstrekt met een geldigheidsduur van ten minste vijf jaar vanaf de datum van afgifte […].”

17 Artikel 7, lid 1, van bijlage I bepaalt:

„Een grensarbeider is een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij wiens woonplaats gelegen is op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij, en die in loondienst werkzaam is op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij, waarbij de betrokkene in beginsel iedere dag naar zijn of haar woning terugkeert, of ten minste eenmaal per week."

18 Artikel 8 van bijlage I luidt als volgt:

„1. Werknemers in loondienst hebben het recht op professionele en geografische mobiliteit op het gehele grondgebied van het ontvangende land.

2. Professionele mobiliteit houdt in verandering van werkgever, van dienstverband en van beroep en verwisseling van werkzaamheden in loondienst voor werkzaamheden als zelfstandige. Geografische mobiliteit houdt in verandering van arbeids- en verblijfplaats."

19 Artikel 9 („Gelijke behandeling") van bijlage I bij de OVP bepaalt in de leden 1 en 2 het volgende:

1. Ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden, met name op het gebied van bezoldiging, ontslag en herintreding en herplaatsing na een periode van werkloosheid, mogen werknemers die onderdaan zijn van een overeenkomstsluitende partij op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij niet op grond van hun nationaliteit anders worden behandeld dan nationale werknemers.

2. Werknemers in loondienst en hun […] gezinsleden genieten op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij dezelfde fiscale en sociale voordelen als nationale werknemers en hun gezinsleden."

20 Artikel 24 van die bijlage I vermeldt hetgeen volgt:

„1. Aan onderdanen van een overeenkomstsluitende partij die in het land waar zij hun woonplaats hebben geen economische activiteit uitoefenen, en die niet beschikken over een verblijfsvergunning krachtens andere bepalingen van de onderhavige overeenkomst, wordt een verblijfsvergunning verleend met een geldigheidsduur van ten minste vijf jaar, mits zij bij de bevoegde nationale autoriteiten kunnen aantonen dat zij voor zichzelf en hun gezinsleden beschikken over:

a) voldoende financiële middelen om voor de duur van hun verblijf geen beroep te hoeven doen op sociale bijstand;

b) een ziektekostenverzekering die alle risico's dekt.

[…]"

Duits recht

21 Het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting) bepaalt in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (BGBl. 2009 I, blz. 3366; hierna: „EStG"), in § 1 („Belastingplicht") het volgende:

„1. Natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, zijn onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting. […]

[…]

4. Onder voorbehoud van de leden 2 en 3 en van § 1a zijn natuurlijke personen die noch hun woonplaats noch hun gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, beperkt inkomstenbelastingplichtig wanneer zij binnenlandse inkomsten in de zin van § 49 EStG ontvangen."

[…]"

22 § 9, lid 1, EStG bepaalt:

„Beroepskosten zijn uitgaven die zijn gedaan om inkomsten te verwerven, veilig te stellen en te behouden. Zij moeten worden afgetrokken binnen de inkomstencategorie waarbinnen zij zijn ontstaan. […]"

23 § 39a („Belastingvrij bedrag en aanvullend in aanmerking te nemen bedrag") EStG bepaalt:

„1) Op verzoek van een werknemer die onbeperkt onderworpen is aan de inkomstenbelasting, stelt de belastingdienst het vrijgestelde bedrag vast dat in zijn geheel op zijn loon in mindering moet worden gebracht, door de volgende bedragen bij elkaar op te tellen:

l. de beroepskosten in verband met inkomsten uit werkzaamheden in loondienst die de forfaitaire som per werknemer [§ 9a, eerste volzin, punt 1, onder a)] overschrijden, […]

[…]

2) Het in lid 1 bedoelde verzoek moet met behulp van het daartoe voorgeschreven officiële formulier worden ingediend en door de werknemer worden ondertekend. Het verzoek kan worden ingediend vanaf 1 oktober van het jaar dat voorafgaat aan het jaar waarop het vrijgestelde bedrag betrekking zal hebben, tot 30 november van het kalenderjaar waarop het vrijgestelde bedrag betrekking heeft. […]

[…]

4) Voor een werknemer die beperkt onderworpen is aan de inkomstenbelasting en op wie § 50, lid 1, vierde volzin, van toepassing is, stelt de belastingdienst op verzoek een vrijgesteld bedrag vast dat in zijn geheel op zijn loon in mindering moet worden gebracht, door de volgende bedragen bij elkaar op te tellen:

l. de beroepskosten in verband met inkomsten uit werkzaamheden in loondienst, […]

[…]

Het verzoek moet met behulp van het daartoe voorgeschreven officiële formulier worden ingediend voor het einde van het kalenderjaar waarop de gegevens betrekking hebben die nodig zijn voor de inhouding van loonbelasting aan de bron."

24 § 46, lid 2, punten 4 en 8, en lid 4, EStG is verwoord als volgt:

„2) Inkomsten die geheel of gedeeltelijk bestaan uit inkomsten uit werkzaamheden in loondienst waarop bronbelasting is ingehouden, worden alleen in de belasting aangeslagen:

[…]

4. indien voor een belastingplichtige een vrijgesteld bedrag in de zin van § 39a, lid 1, eerste volzin, punten 1 tot en met 3, 5 of 6, EStG is vastgesteld en het totale in het kalenderjaar ontvangen loon hoger is dan 11 600 EUR [11 200 EUR in 2017 en 11 400 EUR in 2018] […]; hetzelfde geldt voor een belastingplichtige die behoort tot de in artikel 1, lid 2, gedefinieerde categorie personen of voor een werknemers die beperkt aan de inkomstenbelasting is onderworpen, wanneer deze gegevens voorkomen op een certificaat dat is afgegeven ten behoeve van de inhouding van de loonbelasting aan de bron (§ 39, lid 3, eerste volzin);

[…]

8. indien is verzocht om in de belasting te worden aangeslagen, inzonderheid met het oog op de verrekening van de loonbelasting met de inkomstenbelasting. Het verzoek daartoe wordt gedaan door het indienen van een aangifte inkomstenbelasting.

[…]

4) Indien een aanslag in de inkomstenbelasting krachtens lid 2 is uitgesloten, wordt de inkomstenbelasting die verschuldigd is over inkomsten uit werkzaamheden in loondienst geacht door de belastingplichtige te zijn betaald door middel van de inhouding van de loonbelasting aan de bron, tenzij de belastingplichtige aansprakelijk kan worden gesteld voor te weinig betaalde loonbelasting. […]"

25 § 49 („Beperkt belastbare inkomsten"), lid 1, EStG vermeldt hetgeen volgt:

„1) Binnenlandse inkomsten in de zin van de beperkte inkomstenbelastingplicht (§ 1, lid 4) zijn:

[…]

4. inkomsten uit werkzaamheden in loondienst (§ 19)

a) in Duitsland worden of zijn verricht of geëxploiteerd,

[…]

[…]"

26 § 50 („Specifieke bepalingen voor beperkt belastingplichtigen”) EStG, bepaalt het volgende:

„1) Personen die beperkt belastingplichtig zijn mogen bedrijfskosten (§ 4, leden 4-8), of beroepskosten (§ 9) slechts aftrekken voor zover deze kosten in economisch verband staan met binnenlandse inkomsten. […]

2) De inkomstenbelasting die van toepassing is op inkomsten waarover aan de bron loonbelasting […] is ingehouden, wordt voor personen die beperkt belastingplichtig zijn geacht te zijn voldaan door die inhouding. De eerste volzin is niet van toepassing:

[…]

4. op inkomsten uit werkzaamheden in loondienst in de zin van § 49, lid 1, punt 4,

a) indien – als gegeven dat nodig is voor de inhouding van loonbelasting aan de bron – een vrijgesteld bedrag is vastgesteld overeenkomstig § 39a, lid 4, […]

b) indien is verzocht om in de belasting te worden aangeslagen (§ 46, lid 2, punt 8);

[…]

[…] De tweede volzin, punt 4, onder b), is […] enkel van toepassing op onderdanen van een lidstaat van de Europese Unie of van een andere staat waarop de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte [van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: ‚EER-Overeenkomst’)] van toepassing is en die hun woonplaats of gewone verblijfplaats op het grondgebied van een van deze staten hebben. […]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

27 In de voor het hoofdgeding relevante periode werkte AB, een Duits staatsburger, als manager voor een in Z (Duitsland) gevestigde vennootschap en genereerde hij inkomsten uit werkzaamheden in loondienst, terwijl hij zijn woonplaats en gewone verblijfplaats in Zwitserland had. AB verrichtte zijn werkzaamheden door te telewerken vanuit zijn woonplaats in Zwitserland alsook door het maken van dienstreizen naar Duitsland.

28 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat AB in april 2016 om gezinsredenen van Duitsland naar Zwitserland is verhuisd, namelijk omdat zijn vrouw daar werd tewerkgesteld, en dat hij zich daar rechtmatig heeft gevestigd op basis van een verblijfsvergunning.

29 In de voor het hoofdgeding relevante periode was AB op grond van § 1, lid 4, EStG beperkt belastingplichtig in Duitsland. Zijn loon werd volledig onderworpen aan loonbelasting, die door diens werkgever aan de bron werd ingehouden en afgedragen aan de belastingdienst.

30 Voor zijn dienstreizen maakte AB gebruik van een leaseauto die niet door de werkgever ter beschikking was gesteld en deed hij met name uitgaven die met dit voertuig en met andere verplaatsingskosten verband hielden. In de voor het hoofdgeding relevante periode heeft hij geen belastingvrij bedrag laten vastleggen door de belastingdienst.

31 Naast de inkomsten uit zijn werkzaamheden in loondienst, behaalde AB ook inkomsten uit de verhuur en het verpachten van twee in Duitsland gelegen onroerende goederen.

32 In de aangiften inkomstenbelasting die AB voor de voor het hoofdgeding relevante periode bij de belastingdienst heeft ingediend, heeft hij naast huur- en pachtinkomsten ook inkomsten uit werkzaamheden in loondienst aangegeven. Voor belastingjaar 2017 verklaarde hij dat van de bruto-inkomsten uit werkzaamheden in loondienst van in totaal 113 299,41 EUR, een brutoloon van 63 651 EUR overeenstemde met de in Duitsland verrichte en aldaar belastbare activiteiten. Voor belastingjaar 2018 stemde van de bruto-inkomsten uit werkzaamheden in loondienst van in totaal 115 498,41 EUR, een brutoloon van 60 932 EUR overeen met de in Duitsland verrichte activiteiten, en voor belastingjaar 2019 stemde van de inkomsten uit werkzaamheden in loondienst van 115 314,91 EUR, een bruto-loon van 57 429 EUR overeen met de in Duitsland verrichte activiteiten.

33 In die aangiften heeft AB beroepskosten, dat wil zeggen kosten in verband met de in Duitsland belastbare activiteiten, opgegeven als belastingverlagende uitgaven en heeft hij overeenkomstig § 50, lid 2, tweede volzin, punt 4, onder b), EStG juncto § 50, lid 2, zevende volzin, EStG verzocht om in de inkomstenbelasting te worden aangeslagen (hierna: „aanslag op verzoek”).

34 De belastingdienst heeft zich in de belastingaanslagen voor de voor het hoofdgeding relevante periode alleen gebaseerd op de huur- en pachtinkomsten voor de berekening van de inkomstenbelasting, omdat de belasting op de werkzaamheden in loondienst reeds was voldaan overeenkomstig § 50, lid 2, eerste volzin, EStG door de inhouding van bronbelasting. Bijgevolg werden de reeds betaalde Duitse loonbelasting en de solidariteitstoeslag ook niet verrekend met het bedrag van de Duitse inkomstenbelasting. De belastingdienst heeft de aanslag op verzoek geweigerd omdat deze alleen mogelijk was voor werknemers die hun woonplaats of gewone verblijfplaats hebben in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst.

35 Aangezien de bezwaren van AB tegen deze belastingaanslagen werden afgewezen bij besluiten van 25 februari 2020 en 15 november 2021, heeft hij bij het Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg Keulen, Duitsland), de verwijzende rechter, beroep ingesteld en een aanslag op verzoek gevorderd, waarin een andere verdeling van het loon tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Zwitserse Bondsstaat wordt opgenomen, alsook de inaanmerkingneming van beroepskosten.

36 Volgens AB is de weigering van een aanslag op verzoek voor personen die in Zwitserland wonen in strijd met de OVP in het licht van het arrest van 26 februari 2019, Wächtler (C-581/17, EU:C:2019:138), schendt dit het recht op gelijke behandeling met betrekking tot fiscale voordelen als bedoeld in artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP, en is het niet gerechtvaardigd. Evenmin kan de standstillclausule van artikel 13 OVP worden ingeroepen. De mogelijkheid om te kiezen voor de vastlegging van een belastingvrij bedrag als gegeven dat nodig is voor de inhouding van loonbelasting aan de bron (hierna: „vastlegging van het belastingvrij bedrag”) heft de ongelijke behandeling niet op en vormt evenmin een rechtvaardigingsgrond. Een dergelijke vastlegging moet worden aangevraagd vóór het einde van de belastingperiode, zonder precies te weten of en in welke mate dit voordelig zou zijn, en vereist dwingend de indiening van een aangifte inkomstenbelasting binnen een bepaalde termijn, terwijl er in het geval van een aanslag op verzoek slechts een vaststellingstermijn van vier jaar is.

37 De belastingdienst betoogt om te beginnen dat zelfs als AB onder de personele werkingssfeer van de OVP en haar bijlage I zou vallen, wat die dienst betwijfelt, de in de OVP overeengekomen rechten niet volledig overeenkomen met de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden. Vervolgens vloeit uit de standstillclausule van artikel 13 OVP het recht voort om alle beperkingen die op het moment van ondertekening van de OVP bestonden, te handhaven. De bevrijdende werking van de inhouding van loonbelasting aan de bron waarin het EStG voorziet voor inkomsten uit werkzaamheden in loondienst voor beperkt belastingsplichtige personen overeenkomstig § 50, lid 2, eerste volzin, EStG, was op dat moment echter al van toepassing.

38 Tot slot is een eventueel ongelijke fiscale behandeling overeenkomstig artikel 21, leden 2 en 3, OVP gerechtvaardigd. De mogelijkheid om in het kader van de loonbelastingprocedure beroepskosten en andere belastingverlagende elementen te doen gelden door de vastlegging van het belastingvrij bedrag, pleit tegen het bestaan van discriminatie. Volgens de rechtspraak van het Hof vormt het bestaan van verschillende belastingprocedures geen inbreuk op de fundamentele vrijheden (arrest van 22 december 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762) en, anders dan het geval was in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punten 53 en 54), maakten in het hoofdgeding de procedure tot verlaging van de loonbelasting en de daaropvolgende verplichte aanslagprocedure de aftrek van beroepskosten mogelijk.

39 De verwijzende rechter wijst erop dat volgens § 49, lid 1, punt 4, onder a), EStG inkomsten uit werkzaamheden in loondienst die op het nationale grondgebied, in casu Duitsland, worden of zijn verricht, binnenlandse inkomsten vormen voor de toepassing van de beperkte belastingplicht, en dat in het hoofdgeding vaststaat dat uitsluitend het loon dat – op basis van de uitsplitsing naar werkdagen – overeenkomt met de in Duitsland verrichte werkzaamheden, in Duitsland aan de inkomstenbelasting is onderworpen.

40 Volgens § 50, lid 2, eerste volzin, EStG wordt de belasting over inkomsten uit werkzaamheden in loondienst in beginsel geacht te zijn voldaan door aan de bron belasting in te houden. Deze inhouding wordt in beginsel gedaan op het brutosalaris, waarbij in voorkomend geval rekening wordt gehouden met forfaitaire inhoudingen. Volgens het EStG kan echter een lagere inhouding van loonbelasting worden bewerkstelligd door het belastingvrije bedrag vast te leggen, waar om kan worden verzocht door elke voor de inkomstenbelasting beperkt belastingplichtige werknemer in loondienst, ook wanneer hij in Zwitserland woont, door middel van een door de belastingdienst voorgeschreven formulier dat tijdig voor het einde van het kalenderjaar moet worden ingediend.

41 In het geval van een dergelijke vaststelling is de bevrijdende werking van de inhouding aan de bron overeenkomstig § 50, lid 2, tweede volzin, punt 4, onder a), EStG uitgesloten. De belastingplichtige dient dan een aanslagprocedure te doorlopen (verplichte aanslag), waarbij de inkomsten worden berekend zonder rekening te houden met de waarden die als grondslag dienden voor de heffing van loonbelasting en de inkomstenbelasting wordt berekend door met name de reeds betaalde loonbelasting met die inkomstenbelasting te verrekenen. De vastlegging van een te hoog belastingvrij bedrag kan leiden tot navorderingen door het belastingkantoor ten aanzien van de belastingplichtige die in het buitenland woont. Wanneer de beroepskosten hoger zijn dan het belastingvrije bedrag dat in het kader van de aanslagprocedure geldend is gemaakt of wanneer inkomsten bijvoorbeeld slechts gedeeltelijk belastbaar zijn, kan er echter ook recht op terugbetaling bestaan. De belastingplichtige is ook verplicht om een belastingaangifte in te dienen

en, als hij dat niet doet, kan de belasting ambtshalve worden berekend met schatting van de belastinggrondslag, kan er een toeslag voor achterstallige betaling worden vastgesteld en kan er worden gedreigd met een dwangsom en het bedrag ervan worden vastgesteld.

42 Afgezien van de vastlegging van het belastingvrij bedrag, kunnen onderdanen van een lidstaat van de Europese Unie of van een andere staat die partij is bij de EER-Overeenkomst, die hun woonplaats of gewone verblijfplaats op het grondgebied van een van deze staten hebben, kiezen voor de aanslag op verzoek krachtens § 50, lid 2, tweede volzin, punt 4, onder b), en § 46, lid 2, punt 8, EStG. De indiening van de belastingaangifte impliceert dat het keuzerecht wordt uitgeoefend, en de belastingplichtige is vrij om binnen de vaststellingstermijn van vier jaar te beslissen of hij een aangifte inkomstenbelasting wenst in te dienen, wat hij volgens de verwijzende rechter alleen zou doen indien de betaalde loonbelasting hoger is dan de berekende inkomstenbelasting.

43 De verwijzende rechter wijst erop dat § 46 EStG betreffende de aanslag op verzoek van Duitse werknemers al tientallen jaren van kracht is, terwijl het recht op de aanslag op verzoek voor onderdanen van de lidstaten en de andere staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst en die in deze staten wonen, sinds 1 januari 1997 van kracht is en werd ingevoerd als reactie op het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

44 De verwijzende rechter merkt op dat, indien de OVP aldus zou worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen de beperking van de aanslag op verzoek tot belastingplichtigen die wonen in een andere lidstaat of in een andere staat die partij is bij de EER-Overeenkomst, voor de voor het hoofdgeding relevante periode zou moeten worden overgegaan tot de aanslag op verzoek, met als gevolg dat ten aanzien van verzoeker in het hoofdgeding beroepskosten in aanmerking zouden worden genomen en de Duitse loonbelasting zou worden verrekend. Dit zou resulteren in een aanzienlijke belastingteruggave aan AB.

45 Daarop heeft het Finanzgericht Köln de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten de bepalingen van de [OVP], met name de artikelen 7 en 15 OVP juncto artikel 9, lid 2, van bijlage I daarbij (recht op gelijke behandeling), aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een regeling van een lidstaat op grond waarvan werknemers die onderdaan zijn van een lidstaat van de Unie of [van een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst] (met inbegrip van de Bondsrepubliek Duitsland) en die in de Bondsrepubliek Duitsland of in een lidstaat van de Europese Unie of [in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst] hun woonplaats of gewone verblijfplaats hebben, vrijwillig om een aanslag in de inkomstenbelasting kunnen verzoeken met betrekking tot de in Duitsland belastbare inkomsten uit werkzaamheden in loondienst (‚aanslag op verzoek'), met name om rekening houdend met kosten (beroepskosten) en onder aftrek van de in de bronheffingsprocedure ingehouden Duitse loonbelasting terugbetaling van inkomstenbelasting te verkrijgen, maar dit recht wordt ontzegd aan Duitse en Zwitserse staatsburgers die in Zwitserland wonen?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

46 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 7 en 15 OVP, gelezen in samenhang met artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP, aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een regeling van een lidstaat op grond waarvan alleen

belastingplichtige onderdanen van deze lidstaat, van een andere lidstaat of van een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst die op het grondgebied van een van deze staten hun woonplaats hebben, het recht hebben om te kiezen voor een procedure van aanslag op verzoek over de inkomsten uit werkzaamheden in loondienst, teneinde te verkrijgen dat uitgaven zoals beroepskosten in aanmerking worden genomen en de loonbelasting die is geïnd in het kader van de bronheffingsprocedure wordt verrekend, hetgeen kan resulteren in terugbetaling van inkomstenbelasting, en een dergelijk keuzerecht met name niet toekomt aan een onderdaan van eerstbedoelde lidstaat die in Zwitserland woont en inkomsten uit werkzaamheden in loondienst in die lidstaat ontvangt.

Inleidende opmerkingen

47 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat de OVP, aangezien het een internationaal verdrag betreft, overeenkomstig artikel 31 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van 23 mei 1969 (*United Nations Treaty Series*, deel 1155, blz. 331) te goeder trouw moet worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van het voorwerp en het doel van het verdrag. Voorts volgt uit die bepaling dat een term in een bijzondere betekenis dient te worden verstaan als vaststaat dat dit de bedoeling van de partijen is geweest (arrest van 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 Het Hof heeft in de eerste plaats reeds verduidelijkt dat de OVP deel uitmaakt van het ruimere kader van de betrekkingen tussen de Unie en de Zwitserse Bondsstaat. Deze laatste neemt weliswaar niet deel aan de Europese Economische Ruimte en aan de interne markt van de Unie, doch is met de Unie verbonden via een groot aantal overeenkomsten die betrekking hebben op zeer ruime materies en voorzien in specifieke rechten en verplichtingen, die in zekere opzichten vergelijkbaar zijn met die waarin is voorzien bij het Verdrag. De algemene doelstelling van die overeenkomsten, met inbegrip van de OVP, bestaat in het aanhalen van de economische banden tussen de Unie en de Zwitserse Bondsstaat (arresten van 6 oktober 2011, Graf en Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punt 33, en 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punt 36).

49 Aangezien de Zwitserse Bondsstaat echter niet is toegetreden tot de interne markt van de Unie, kan de van de Unierechtelijke bepalingen inzake deze markt gegeven uitlegging echter niet automatisch worden getransponeerd op de uitlegging van de OVP, behoudens uitdrukkelijke bepalingen in die zin in deze overeenkomst zelf (arresten van 15 maart 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punt 29, en 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punt 37).

50 Wat in de tweede plaats de doelstelling van de OVP en de uitlegging van de bewoordingen ervan betreft, heeft het Hof geoordeeld dat uit de preambule, artikel 1 en artikel 16, lid 2, van die overeenkomst volgt dat deze tot doel heeft in het belang van de onderdanen, natuurlijke personen, van de Unie en van de Zwitserse Bondsstaat het vrije verkeer van personen op het grondgebied van die partijen tot stand te brengen, daarbij uitgaande van de bepalingen die in de Unie worden toegepast, waarvan de begrippen moeten worden uitgelegd met inaanmerkingneming van de desbetreffende rechtspraak die vóór de datum van ondertekening van die overeenkomst tot stand is gekomen. Met betrekking tot de rechtspraak van na die datum, bepaalt artikel 16, lid 2, OVP ten eerste dat deze ter kennis wordt gebracht van de Zwitserse Bondsstaat en voorts dat, met het oog op de goede werking van die overeenkomst, het in artikel 14 van die overeenkomst bedoelde gemengd comité op verzoek van een der overeenkomstsluitende partijen bepaalt welke de implicaties van deze rechtspraak zijn. Ook bij

gebreke van een beslissing van dat comité moet echter eveneens rekening worden gehouden met die rechtspraak, mits daarin alleen maar een verduidelijking of een bevestiging wordt gegeven van de beginselen die reeds zijn geformuleerd in de op de datum van ondertekening van de OVP bestaande rechtspraak inzake de begrippen van het Unierecht, waarop die overeenkomst is gebaseerd (arrest van 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punten 38 en 39).

51 De bepalingen van de OVP moeten in overeenstemming met deze beginselen en in het licht van deze overwegingen worden uitgelegd om te bepalen of een situatie als die in het hoofdgeding binnen de werkingssfeer van deze overeenkomst valt en, zo ja, of deze bepalingen zich verzetten tegen een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

Toepasselijkheid van de OVP

52 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat volgens de preambule en artikel 1, onder a) en c), van de OVP, zowel natuurlijke personen die onderdaan zijn van een lidstaat van de Unie of van de Zwitserse Bondsstaat en die een economische activiteit uitoefenen als dergelijke natuurlijke personen die geen economische activiteit uitoefenen binnen de werkingssfeer van die overeenkomst vallen (zie in die zin arrest van 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punt 41).

53 Vervolgens volgt uit de bewoordingen van artikel 1, onder a), c) en d), OVP dat deze overeenkomst tot doel heeft om die onderdanen met name een recht op toegang, verblijf, toegang tot een economische activiteit in loondienst alsmede dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden als aan de eigen onderdanen toe te kennen (arrest van 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punt 37).

54 In dit verband heeft het Hof reeds erop gewezen dat de OVP in artikel 4 het recht waarborgt op toegang tot een economische activiteit overeenkomstig de bepalingen van bijlage I bij deze overeenkomst, waarbij hoofdstuk II van deze bijlage bepalingen betreffende het vrije verkeer en inzonderheid de gelijke behandeling van werknemers bevat (arrest van 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punt 38). Bovendien bepaalt artikel 7, onder a), OVP dat de overeenkomstsluitende partijen overeenkomstig bijlage I met name het recht op gelijke behandeling als de eigen onderdanen regelen ten aanzien van de toegang tot een economische activiteit en de uitoefening daarvan, alsmede ten aanzien van de levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden.

55 Tenslotte bepaalt artikel 2 OVP dat de onderdanen van een van de overeenkomstsluitende partijen die legaal verblijven op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij overeenkomstig het bepaalde in de bijlagen I, II en III geen discriminatie op grond van hun nationaliteit ondervinden bij de toepassing van die overeenkomst. Het in artikel 2 genoemde beginsel van non-discriminatie is van toepassing voor zover de situatie van deze onderdanen binnen het materieel toepassingsgebied valt van de bepalingen van de bijlagen I tot en met III bij de OVP (zie in die zin arrest van 15 juli 2010, Hengartner en Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, punt 39).

56 In casu blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat AB in de voor het hoofdgeding relevante periode zijn werkzaamheden voor een in Duitsland gevestigde werkgever heeft verricht door te telewerken vanuit zijn woonplaats in Zwitserland alsook door het maken van dienstreizen naar Duitsland, en dat hij daarmee inkomsten uit werkzaamheden in loondienst heeft verworven waarvan hij de fiscale behandeling door deze lidstaat betwist.

57 Uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie blijkt ook dat in Duitsland alleen het loon dat – op basis van de uitsplitsing naar werkdagen – overeenkomt met de in dat land verrichte werkzaamheden wordt belast.

58 AB valt als Duits onderdaan die legaal op Zwitsers grondgebied verblijft dus onder de categorie van personen bedoeld in de artikelen 1 en 2 OVP. Er moet nog worden nagegaan of de situatie van AB valt binnen de materiële werkingssfeer van bijlage I bij de OVP, die overeenkomstig artikel 15 van die overeenkomst een integrerend deel daarvan uitmaakt en bepalingen bevat met betrekking tot het vrije verkeer van personen, met name werknemers in loondienst.

59 Er zij op gewezen dat de personele werkingssfeer van het begrip „werknemer in loondienst" in de zin van de OVP wordt afgebakend in de artikelen 6 en 7 van bijlage I bij die overeenkomst (zie naar analogie arresten van 15 maart 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punt 18, en 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punt 47).

60 Overeenkomstig artikel 6 van bijlage I wordt een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij die werkzaam is bij een werkgever in het ontvangende land als een werknemer in loondienst beschouwd.

61 In artikel 7, lid 1, van bijlage I wordt een grensarbeider gedefinieerd als een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij wiens woonplaats gelegen is op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij, en die in loondienst werkzaam is op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij, waarbij de betrokkene in beginsel iedere dag naar zijn of haar woning terugkeert, of ten minste eenmaal per week.

62 In deze bepaling wordt onderscheid gemaakt tussen de woonplaats, die op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij is gelegen, en de plaats van uitoefening van werkzaamheden in loondienst, die op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij moet zijn gelegen, ongeacht de nationaliteit van de betrokkene (arrest van 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

63 Er moet worden vastgesteld dat artikel 7, lid 1, van bijlage I bij de OVP kan worden toegepast op de situatie van AB. Deze laatste is immers onderdaan van „een overeenkomstsluitende partij", namelijk de Bondsrepubliek Duitsland, hij heeft zijn woonplaats op het grondgebied van „een overeenkomstsluitende partij", in casu de Zwitserse Bondsstaat, en hij oefent werkzaamheden in loondienst uit op het grondgebied „van de andere overeenkomstsluitende partij", te weten de Bondsrepubliek Duitsland (zie in die zin arrest van 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punt 32).

64 Het staat evenwel aan de verwijzende rechter om na te gaan of in de situatie van het hoofdgeding is voldaan aan de in artikel 7, lid 1, van bijlage I bij de OVP gestelde voorwaarde van terugkeer naar de woning.

65 Indien de verwijzende rechter tot de conclusie komt dat AB niet als een „grensarbeider" kan worden aangemerkt omdat hij, zonder naar zijn woning terug te keren, langer op Duits grondgebied is verbleven dan in artikel 7, lid 1, van bijlage I bij de OVP is bepaald, kan hij zich evenwel op de OVP beroepen in zijn hoedanigheid als „werknemer in loondienst" in de zin van diezelfde overeenkomst.

66 In een situatie die wordt gekenmerkt door het feit dat AB, een Duits staatsburger, in Zwitserland woont en in Duitsland werkzaamheden in loondienst verricht voor een in Duitsland gevestigde werkgever, sluit de formulering van artikel 6 van bijlage I bij de OVP niet uit dat laatstgenoemde staat als een „ontvangende staat" wordt beschouwd in de zin van de artikelen 6 en volgende van die bijlage en dat AB als een „werknemer in loondienst" in de zin hoofdstuk II van bijlage I bij de OVP wordt beschouwd, dat wil zeggen als een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij die werkzaam is bij een werkgever in het ontvangende land, dat in casu tevens het land van herkomst van deze onderdaan is.

67 Een dergelijke conclusie vindt steun in de opzet van hoofdstuk II van bijlage I bij de OVP, in de algemene doelstellingen ervan, en in artikel 6 OVP en artikel 24, lid 1, van bijlage I bij die overeenkomst, die voorzien in het recht op verblijf, namelijk het recht van onderdanen van een overeenkomstsluitende partij om hun woonplaats te vestigen op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij, ongeacht of zij een economische activiteit uitoefenen.

68 Aldus kennen artikel 6 van bijlage I bij de OVP, betreffende de verblijfsvergunning, artikel 8 van bijlage I bij de OVP, betreffende professionele en geografische mobiliteit, en artikel 10 van bijlage I, dat voorziet in de mogelijkheid om onderdanen van een overeenkomstsluitende partij uit te sluiten van overheidsambten die verband houden met de uitoefening van het openbaar gezag, weliswaar geen aanvullende rechten toe aan werknemers in loondienst in de ontvangende staat waarvan zij onderdaan zijn en kunnen zij niet tegen hen worden ingeroepen, maar dat is niet het geval voor artikel 9 van bijlage I bij de OVP, met als opschrift „Gelijke behandeling", dat de toepassing van het in artikel 2 OVP vastgelegde beginsel van non-discriminatie waarborgt op het gebied van het vrije verkeer van werknemers (zie naar analogie arresten van 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punt 47, en 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punt 39).

69 Het Hof heeft namelijk al geoordeeld dat het mogelijk is dat onderdanen van een overeenkomstsluitende partij in bepaalde omstandigheden en naargelang van de toepasselijke bepalingen aan de OVP ontleende rechten ook kunnen doen gelden jegens hun eigen land (arrest van 28 februari 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

70 Met betrekking tot werknemers in loondienst heeft het Hof met name geoordeeld dat artikel 9 van bijlage I bij de OVP, dat in lid 2 een specifieke regel bevat die ertoe strekt een werknemer in loondienst en zijn gezinsleden in aanmerking te doen komen voor dezelfde fiscale en sociale voordelen als nationale werknemers en hun gezinsleden, door een werknemer die onderdaan is van een overeenkomstsluitende partij en die zijn recht op vrij verkeer heeft uitgeoefend, tegen zijn land van oorsprong kan worden ingeroepen (zie in die zin arresten van 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punt 36, en 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punt 40).

71 Om te beginnen zij opgemerkt dat de situatie van een werknemer in loondienst, zoals AB, die zijn recht op vrij verkeer heeft uitgeoefend door zijn woonplaats van Duitsland naar Zwitserland te verleggen en die werkzaamheden in loondienst verricht in zijn land van herkomst, dat tevens de ontvangende staat is, vergelijkbaar is met de situatie die door het Hof is onderzocht in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 19 november 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), betreffende een grensarbeider met de Duitse nationaliteit die zijn woonplaats van Duitsland naar Zwitserland had verlegd maar zijn plaats van tewerkstelling in de eerstgenoemde Staat had behouden.

72 Voorts volgt uit de rechtspraak van het Hof dat de bepalingen van hoofdstuk II van bijlage I bij de OVP, en met name het beginsel van gelijke behandeling, gelijkelijk van toepassing zijn op werknemers in loondienst en grensarbeiders, zonder dezen in dat opzicht van elkaar te onderscheiden (zie in die zin arrest van 22 december 2008, Stamm en Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, punt 42), waarbij de bijzondere situatie van grensarbeiders in artikel 7 van bijlage I bij de OVP in aanmerking wordt genomen (zie naar analogie arrest van 28 februari 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punten 37 en 38).

73 Zoals in de punten 52 en 53 van dit arrest in herinnering is gebracht, heeft de OVP voorts tot doel de onderdanen, natuurlijke personen, van de lidstaten van de Unie en van de Zwitserse Bondsstaat het vrije verkeer te doen genieten op het grondgebied van die partijen bij de OVP.

74 Daarenboven is in artikel 6 OVP en artikel 24, lid 1, van bijlage I bij de OVP het verblijfsrecht vastgelegd, namelijk het recht van onderdanen van een overeenkomstsluitende partij om hun woonplaats te vestigen op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij, ongeacht of zij een economische activiteit uitoefenen.

75 De erkenning van het recht van een werknemer in loondienst zoals AB, die zijn woonplaats naar Zwitserland heeft verlegd en die werkzaam is bij een in Duitsland gevestigde werkgever, om de bepalingen van de OVP jegens laatstgenoemde staat in te roepen, kan hem in staat stellen het verblijfsrecht waarin deze bepalingen voorzien ten volle te benutten en tegelijk zijn economische activiteit in zijn land van herkomst te blijven uitoefenen (zie naar analogie arrest van 28 februari 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punt 39). Het door de OVP gewaarborgde vrije verkeer van personen wordt namelijk belemmerd wanneer een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij in zijn staat van herkomst wordt benadeeld op de enkele grond dat hij zijn recht van vrij verkeer heeft uitgeoefend (arrest van 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

76 Bijgevolg valt de situatie van AB binnen de werkingssfeer van de OVP en van bijlage I bij die overeenkomst. Bovendien is het beginsel van gelijke behandeling van artikel 9 van die bijlage van toepassing op de situatie van een werknemer in loondienst, zoals AB, die zijn vrijheid van verkeer heeft uitgeoefend ten aanzien van zijn ontvangende lidstaat, dat ook het land van herkomst van die werknemer is.

77 Ten slotte wordt aan deze uitlegging niet afgedaan door het arrest van 12 november 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), waarin het Hof heeft geoordeeld dat het non-discriminatiebeginsel niet van toepassing is op de situatie van een onderdaan van een lidstaat die op het grondgebied van diezelfde lidstaat is tewerkgesteld in een filiaal van een vennootschap naar Zwitsers recht. Uit de feiten van de zaak die tot dat arrest hebben geleid, blijkt dat het enige aanknopingspunt met Zwitserland erin bestond dat het filiaal waar de betrokkene in Duitsland was tewerkgesteld, een filiaal van een Zwitserse vennootschap was.

78 Aangezien de situatie van AB binnen de werkingssfeer van de OVP valt en het beginsel van gelijke behandeling van artikel 9 van bijlage I daarbij op een dergelijke situatie van toepassing is, moet worden nagegaan of de OVP – zoals uitgelegd overeenkomstig de in de punten 47 tot en met 50 van dit arrest in herinnering geroepen beginselen en overwegingen – eraan in de weg staat dat AB het recht wordt ontzegd om te kiezen voor de procedure van de aanslag op verzoek in Duitsland.

Draagwijdte van de bepalingen van de OVP

Verschil in behandeling met betrekking tot een fiscaal voordeel

79 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat het recht om te kiezen voor een aanslag op verzoek, waarvan AB in het hoofdgeding gebruik wenst te maken, toekomt aan belastingplichtigen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, alsook aan belastingplichtigen die niet in Duitsland wonen indien zij onderdaan zijn van een lidstaat of van een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst en op het grondgebied van een van deze staten wonen.

80 Uit de toelichting van de verwijzende rechter blijkt dat het keuzerecht voor de aanslag op verzoek het onder meer mogelijk maakt de beroepskosten af te trekken die noodzakelijk zijn om inkomsten uit werkzaamheden in loondienst te verkrijgen, en de loonbelasting die is geïnd in het kader van de bronheffingsprocedure te verrekenen, hetgeen kan resulteren in terugbetaling van inkomstenbelasting.

81 Zoals de advocaat-generaal in punt 71 van zijn conclusie stelt, vormt het recht om te kiezen voor de aanslag op verzoek derhalve een fiscaal voordeel in de zin van artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP.

82 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling roept dus, wat de mogelijkheid betreft om een fiscaal voordeel te genieten zoals het recht om te kiezen voor de aanslag op verzoek, een verschil in fiscale behandeling in het leven op basis van de woonplaats van de werknemer in loondienst, aangezien een Duits onderdaan, zoals AB, geen gebruik kan maken van dit keuzerecht vanwege zijn hoedanigheid van werknemer in loondienst die in Zwitserland woont.

83 Volgens de rechtspraak van voor de datum van ondertekening van de OVP die door het Hof recentelijk in zijn arrest van 24 februari 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punt 23), in herinnering is gebracht, verbiedt het beginsel van gelijke behandeling niet alleen zichtbare discriminaties op grond van nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria, zoals het woonplaatscriterium, in feite tot hetzelfde resultaat leiden (zie in die zin arresten van 12 februari 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punt 11; 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punten 26 en 28, en 12 september 1996, Commissie/België, C-278/94, EU:C:1996:321, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Aangezien het gelijkheidsbeginsel een begrip van Unierecht vormt, geldt die rechtspraak overeenkomstig artikel 16, lid 2, OVP tevens voor de toepassing van die overeenkomst (zie in die zin arrest van 6 oktober 2011, Graf en Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punt 26).

84 Een regeling die een onderscheid maakt op basis van het woonplaatscriterium kan dus tot hetzelfde resultaat leiden als een bij artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP verboden discriminatie op basis van nationaliteit.

85 Op grond van artikel 21, lid 2, van de OVP kan echter op fiscaal vlak onderscheid worden gemaakt tussen belastingplichtigen die zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden, met name wat hun woonplaats betreft (arresten van 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punt 45, en 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punt 58).

86 Op het gebied van de directe belastingen zijn de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen van een bepaalde lidstaat in de regel namelijk niet vergelijkbaar, aangezien die situaties objectief van elkaar verschillen, zowel wat de bron van inkomsten als wat de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige of de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie betreft (arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punten 31 e.v., en 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punt 41).

87 Wanneer een fiscaal voordeel wordt onthouden aan niet-ingezetenen, kan een verschil in behandeling tussen deze twee categorieën van belastingplichtigen niettemin worden aangemerkt als „discriminatie" wanneer er tussen beide situaties geen objectief verschil bestaat dat een verschillende behandeling op dit punt van beide categorieën belastingplichtigen kan rechtvaardigen (zie in die zin arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punten 36-38, en 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punt 42).

Vergelijkbaarheid van de situaties

88 Dienaangaande betoogt de Duitse regering dat, wat het recht betreft om voor de aanslag op verzoek te kiezen, in Zwitserland wonende werknemers zich niet in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van in Duitsland wonende werknemers, in het bijzonder gelet op de doelstellingen van het Duitse stelsel van inkomstenbelasting, dat het mogelijk maakt om bij inkomsten verkregen uit werkzaamheden in loondienst de geheven loonbelasting te controleren en om het juiste bedrag van de inkomstenbelasting vast te stellen.

89 Ten eerste kunnen volgens deze regering zowel ingezeten als niet-ingezeten werknemers in loondienst de beroepskosten die de forfaitaire som overschrijden in aanmerking laten nemen door de vastlegging van het belastingvrij bedrag. Voor niet-ingezeten werknemers is de uiterste datum voor het indienen van een dergelijk verzoek 31 december van het kalenderjaar waarin het vrijgestelde bedrag van toepassing is, terwijl dit voor ingezeten werknemers 30 november van dat kalenderjaar is.

90 Daarom is het nodig om ingezeten werknemers de mogelijkheid te bieden om te kiezen voor de aanslag op verzoek, zodat zij de eventueel hogere of onvoorzienbare beroepskosten die zij in de maand december van het belastingjaar hebben gemaakt en waarvoor het niet mogelijk is om het belastingvrij bedrag vast te leggen, kunnen aftrekken van de in Duitsland belastbare inkomsten uit werkzaamheden in loondienst. Een dergelijke noodzaak bestaat niet voor werknemers in loondienst die in Zwitserland wonen en die beperkt belastingplichtig zijn in Duitsland, gelet op de langere termijn waarover zij beschikken om de vastlegging van het belastingvrij bedrag aan te vragen.

91 Ten tweede bevinden ingezeten en niet-ingezeten werknemers zich niet in een vergelijkbare situatie wat betreft de fiscale voordelen die verband houden met de inaanmerkingneming van hun persoonlijke en gezinssituatie en behoort AB ook niet tot de categorie van personen die op hun verzoek worden behandeld als onbeperkt belastingplichtig voor de Duitse inkomstenbelasting, omdat het grootste deel van hun wereldinkomen in Duitsland belastbaar is.

92 Ten derde betoogt de Duitse regering, onder verwijzing naar het arrest van 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punt 47), dat de toepassing van verschillende belastingprocedures op belastingplichtigen naargelang zij beperkt dan wel onbeperkt belastingplichtig zijn, het gevolg is van de verschillende situaties waarin deze belastingplichtigen zich bevinden met betrekking tot de inning van de belasting.

93 In dit verband moet worden vastgesteld dat, zoals de advocaat-generaal in punt 79 van zijn conclusie heeft opgemerkt, de Duitse regeling bepaalt dat ingezetenen van andere lidstaten van de Unie of van een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst die beperkt belastingplichtig zijn voor de Duitse inkomstenbelasting, gebruik kunnen maken van de aanslag op verzoek met betrekking tot hun inkomsten uit werkzaamheden in loondienst, teneinde hun beroepskosten af te trekken, nadat bij de betalingen van hun loon bronbelasting is ingehouden.

94 De Duitse wetgeving behandelt ingezeten belastingplichtigen in dit opzicht dus op dezelfde manier als bepaalde niet-ingezeten belastingplichtigen en erkent aldus dat de situaties van beide categorieën werknemers vergelijkbaar zijn voor de toepassing van de belasting met betrekking tot hun in Duitsland ontvangen loon. Bijgevolg kan niet gesteld worden dat de hoedanigheid van niet-ingezeten belastingplichtige als zodanig tot gevolg heeft dat de situatie van deze laatste objectief verschilt van die van een ingezeten belastingplichtige. De Duitse regering heeft niets aangevoerd waaruit blijkt dat het feit dat een belastingplichtige zijn woonplaats juist in Zwitserland heeft, zijn situatie objectief verschillend maakt van die van een belastingplichtige die in Duitsland woont.

95 Bovendien moeten de argumenten van die regering waarmee de vergelijkbaarheid van de situaties van deze belastingplichtigen wordt betwist, worden verworpen.

96 Wat in de eerste plaats het argument betreft dat enkel ingezeten belastingplichtigen de nadelen ondervinden van een kortere termijn voor het vastleggen van het belastingvrij bedrag, zij erop gewezen dat uit de aan het Hof overgelegde dossier niet blijkt dat de procedure voor de aanslag op verzoek een aanvulling vormt op de procedure voor het vastleggen van het belastingvrij bedrag. Integendeel, uit de toelichting van de verwijzende rechter blijkt dat de procedure voor de aanslag op verzoek een alternatieve en in vergelijking met de procedure voor de vastlegging van het belastingvrij bedrag minder strenge procedure is om de beroepskosten in aanmerking te doen nemen.

97 De verwijzende rechter heeft er namelijk op gewezen dat het indienen van de belastingaangifte gold als uitoefening van het keuzerecht en dat de belastingplichtige binnen de vaststellingstermijn van vier jaar kon beslissen om al dan niet een aangifte inkomstenbelasting in te dienen, wat deze alleen zou doen indien de betaalde loonbelasting hoger was dan de berekende inkomstenbelasting. De vastlegging van het belastingvrije bedrag dwingt daarentegen de belastingplichtige om een prognose te maken van het bedrag van de voorzienbare belastbare inkomsten en aftrekbare beroepskosten en gaat gepaard met de onzekerheid over een te hoog belastingvrij bedrag en een eventuele aanvullende betaling door de belastingplichtige. Bovendien zou een dergelijke vastlegging deze laatste op straffe van strafrechtelijke sancties en dwangmaatregelen verplichten om een aangifte in te dienen binnen een termijn die aanzienlijk korter is dan de verjaringstermijn die geldt voor de vaststelling van de belasting.

98 Bijgevolg kan, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, het verschil in situatie met betrekking tot de mogelijkheid om in aanmerking komen voor de aanslag op verzoek, niet worden afgeleid uit de verschillende termijnen voor de vastlegging van het belastingvrij bedrag die voor ingezetenen en niet-ingezetenen gelden.

99 In de tweede plaats en zoals blijkt uit de in de punten 86 en 87 van het onderhavige arrest gememoreerde rechtspraak, is het juist dat ingezetenen en niet-ingezetenen zich in de regel niet in een vergelijkbare situatie bevinden wat betreft de fiscale voordelen die verband houden met de

inaanmerkingneming van hun persoonlijke en gezinssituatie. Er moet echter worden opgemerkt dat het recht op de aanslag op verzoek het mogelijk maakt om beroepskosten in aanmerking te nemen.

100 In dit verband hoeft slecht te worden opgemerkt dat de inaanmerkingneming van dergelijke kosten niet voortvloeit uit de persoonlijke situatie van de belastingplichtige, maar uit het feit dat deze kosten zijn gemaakt om inkomsten uit werkzaamheden in loondienst te verwerven, en dat, zoals volgt uit § 50, lid 1, EStG, de Duitse regeling voorziet in de inaanmerkingneming van beroepskosten voor niet-ingezeten belastingplichtigen, voor zover deze kosten in economisch verband staan met Duitse inkomsten. Bijgevolg stelt de Duitse regeling zelf de situatie van ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen gelijk met betrekking tot de inaanmerkingneming van beroepskosten die in economisch verband staan met Duitse inkomsten.

101 Wat in de derde plaats het argument van de Duitse regering betreft inzake het verschil tussen de situatie van ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen met betrekking tot de inning van de belasting, moet erop worden gewezen dat de ongunstige fiscale behandeling niet voortvloeit uit een verschil in inningswijze, aangezien, zoals blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt, de loonbelasting in beide gevallen wordt geïnd door inhouding van belasting aan de bron, zonder dat de procedure voor de aanslag op verzoek tot gevolg heeft dat deze heffing opnieuw aan de orde wordt gesteld. Bovendien geeft het recht op de aanslag op verzoek, zoals de verwijzende rechter opmerkt, geen aanleiding tot een te innen belastingschuld, en evenmin tot daaruit resulterende moeilijkheden voor de Bondsrepubliek Duitsland. Dat recht vereist ook geen bijzondere administratieve bijstand om de feiten vast te stellen en de belasting te innen.

102 Bijgevolg kan artikel 21, lid 2, OVP niet worden ingeroepen om een werknemer het fiscaal voordeel dat bestaat in het recht om te kiezen voor de aanslag op verzoek te ontzeggen louter op grond dat zijn woonplaats zich in Zwitserland en niet in Duitsland bevindt.

Bestaan van een rechtvaardiging

103 Derhalve moet worden onderzocht of, zoals de Duitse regering betoogt, een dergelijk verschil in behandeling kan worden gerechtvaardigd op grond van artikel 21, lid 3, OVP of door de dwingende reden van algemeen belang die verband houdt met de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen.

104 Ten eerste bepaalt artikel 21, lid 3, OVP met name dat die overeenkomst geen beletsel vormt voor de overeenkomstsluitende partijen om een maatregel vast te stellen of toe te passen met het oog op de heffing, betaling en doeltreffende inning van belastingen of ter vermijding van belastingontduiking, overeenkomstig de nationale fiscale wetgeving van een overeenkomstsluitende partij. Het Hof heeft geoordeeld dat dergelijke maatregelen, die volgens de rechtspraak van het Hof in het kader van de vrijheid van verkeer van personen binnen de Unie beantwoorden aan dwingende redenen van algemeen belang, echter in ieder geval het evenredigheidsbeginsel moeten eerbiedigen, en dus geschikt moeten zijn om die doelstellingen te verwezenlijken en niet verder mogen gaan dan nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken (arrest van 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punt 63).

105 De weigering van een aanslag op verzoek is echter geen passende maatregel met het oog op de heffing, betaling en doeltreffende inning van belastingen of ter vermijding van belastingontduiking. In dit verband blijkt, zoals in punt 101 van het onderhavige arrest is uiteengezet, uit de door de verwijzende rechter verstrekte inlichtingen dat het recht op de

aanslag op verzoek geen aanleiding geeft tot een te innen belastingschuld en daaruit voortvloeiende moeilijkheden voor de Bondsrepubliek Duitsland bij de invorderingsprocedure, en evenmin bijzondere administratieve bijstand vereist voor de vaststelling van de feiten en de inning van de belasting.

106 Zoals de advocaat-generaal in punt 89 van zijn conclusie aangeeft, waarborgt de inhouding aan de bron van belasting op lonen die in Duitsland worden betaald aan ingezetenen van Zwitserland namelijk een correcte inning van de inkomstenbelasting over deze inkomsten door de Duitse autoriteiten.

107 Ten tweede voert de Duitse regering aan dat het betrokken verschil in behandeling wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om de fiscale samenhang te waarborgen. De mogelijkheid voor onbeperkt aan de Duitse inkomstenbelasting onderworpen werknemers om gebruik te maken van de aanslag op verzoek vormt namelijk het spiegelbeeld van de mogelijkheid waarover zij beschikken om tot 30 november van het betreffende kalenderjaar te verzoeken om de vastlegging van het belastingvrij bedrag.

108 Dienaangaande heeft het Hof erkend dat de dwingende reden van algemeen belang die verband houdt met de noodzaak om de fiscale samenhang te waarborgen, kan worden aangevoerd om een verschil in behandeling te rechtvaardigen dat in beginsel door artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP verboden is (zie in die zin arrest van 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punten 50, 52 en 54). Bovendien kan een op een dergelijke rechtvaardigingsgrond gebaseerd argument slechts slagen indien wordt aangetoond dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscaal voordeel en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing (zie naar analogie arresten van 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punt 58, en 16 juli 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, punt 29).

109 Zoals in punt 96 van het onderhavige arrest is uiteengezet, is er in een situatie als in het hoofdgeding echter geen sprake van een dergelijk rechtstreeks verband.

Standstillclausule

110 Ten slotte betoogt de Duitse regering dat de weigering om werknemers die in Zwitserland wonen en in Duitsland werken, gebruik te laten maken van de regeling van de aanslag op verzoek, niet in strijd is met de OVP vanwege de standstillclausule van artikel 13 OVP, die overeenkomstig artikel 64 VWEU moet worden uitgelegd. Deze clausule verleent volgens die regering het recht om bestaande beperkingen te handhaven, waarbij de referentiedatum in dit verband niet de datum van ondertekening van de OVP is, maar de datum van de inwerkingtreding ervan, namelijk 1 juni 2002. Alleen een dergelijke interpretatie, die reeds voortvloeit uit de kwalificatie als standstillclausule, waarborgt het nuttig effect van een dergelijke clausule.

111 Opgemerkt zij dat de overeenkomstsluitende partijen zich overeenkomstig artikel 13 OVP ertoe verbinden om ten aanzien van onderdanen van de andere overeenkomstsluitende partij geen nieuwe beperkende maatregelen te treffen met betrekking tot het toepassingsgebied van die overeenkomst. Dit artikel bevat daarentegen geen enkele verwijzing naar een eventueel recht van de staten die partij zijn bij de OVP om bestaande beperkingen te handhaven.

112 In dit opzicht verschilt artikel 13 OVP wezenlijk van artikel 64 VWEU, dat uitdrukkelijk bepaalt dat artikel 63 VWEU geen afbreuk doet aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestaan uit hoofde van het nationale recht of het recht van de Unie inzake het kapitaalverkeer naar of uit derde landen.

113 Bovendien kan het recht om maatregelen te handhaven die uitzonderingen op het in artikel 9 van bijlage I bij de OVP neergelegde beginsel van gelijke behandeling kunnen vormen, niet worden afgeleid uit de context van artikel 13 OVP, noch uit de door deze overeenkomst nagestreefde doelstellingen.

114 Ten eerste maakt artikel 13 OVP deel uit van titel II („Algemene en slotbepalingen”) van die overeenkomst, die ook artikel 10 OVP omvat, dat voorziet in het recht van de Zwitserse Bondsstaat en bepaalde lidstaten om gedurende een bepaalde periode kwantitatieve beperkingen te handhaven op de toegang tot een economische activiteit voor bepaalde categorieën verblijf en op de controle op de voorrang voor werknemers die in de reguliere arbeidsmarkt zijn geïntegreerd en op de salariërings- en arbeidsvoorwaarden voor onderdanen van de andere overeenkomstsluitende partij, alsmede in het recht van de Zwitserse Bondsstaat om binnen zijn totale contingenten een minimumaantal nieuwe verblijfsvergunningen te reserveren voor werknemers in loondienst en zelfstandigen uit de Unie.

115 Gelet op het fundamentele karakter van het beginsel van gelijke behandeling, had de bevoegdheid van de overeenkomstsluitende partijen om maatregelen te handhaven die uitzonderingen op dat beginsel kunnen vormen uitdrukkelijk in de OVP moeten worden geregeld, zoals dit het geval is voor de in artikel 10 OVP bedoelde beperkingen van het vrije verkeer van personen.

116 Ten tweede zou een uitlegging van de OVP op grond waarvan de bij de ondertekening of de inwerkingtreding van de overeenkomst bestaande beperkingen gedurende de gehele looptijd ervan zouden kunnen worden gehandhaafd, in strijd zijn met de in de punten 50 en 53 van het onderhavige arrest uiteengezette doelstellingen van deze overeenkomst, namelijk het vrije verkeer van onderdanen – natuurlijke personen – van de lidstaten van de Unie en van de Zwitserse Bondsstaat op het grondgebied van deze overeenkomstsluitende partijen te waarborgen en aan deze onderdanen met name een recht op toegang, verblijf en toegang tot een economische activiteit in loondienst, alsmede dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden als aan de eigen onderdanen toe te kennen.

117 Bijgevolg kan artikel 13 OVP niet aldus worden uitgelegd dat het toestaat dat de weigering om aan werknemers die in Zwitserland wonen en in Duitsland werken de mogelijkheid te geven om voor de aanslag op verzoek te kiezen, wordt gehandhaafd.

118 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat de artikelen 7 en 15 OVP, gelezen in samenhang met artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP, aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een regeling van een lidstaat op grond waarvan alleen belastingplichtige onderdanen van deze lidstaat, van een andere lidstaat of van een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst die op het grondgebied van een van deze staten hun woonplaats hebben, het recht hebben om te kiezen voor een procedure van aanslag op verzoek over de inkomsten uit werkzaamheden in loondienst, teneinde te verkrijgen dat uitgaven zoals beroepskosten in aanmerking worden genomen en de loonbelasting die is geïnd in het kader van de bronheffingsprocedure wordt verrekend, hetgeen kan resulteren in terugbetaling van

inkomstenbelasting, en een dergelijk keuzerecht met name niet toekomt aan een onderdaan van eerstbedoelde lidstaat die in Zwitserland woont en inkomsten uit werkzaamheden in loondienst in die lidstaat ontvangt.

Kosten

119 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 7 en 15 van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, ondertekend te Luxemburg op 21 juni 1999, zoals laatstelijk aangepast bij het Protocol van 4 maart 2016 met het oog op deelname van de Republiek Kroatië als overeenkomstsluitende partij na de toetreding tot de Europese Unie, gelezen in samenhang met artikel 9, lid 2, van bijlage I bij die overeenkomst,

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij in de weg staan aan een regeling van een lidstaat op grond waarvan alleen belastingplichtige onderdanen van deze lidstaat, van een andere lidstaat of van een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 die op het grondgebied van een van deze staten hun woonplaats hebben, het recht hebben om te kiezen voor een procedure van aanslag op verzoek over de inkomsten uit werkzaamheden in loondienst, teneinde te verkrijgen dat uitgaven zoals beroepskosten in aanmerking worden genomen en de loonbelasting die is geïnd in het kader van de bronheffingsprocedure wordt verrekend, hetgeen kan resulteren in terugbetaling van inkomstenbelasting, en een dergelijk keuzerecht met name niet toekomt aan een onderdaan van eerstbedoelde lidstaat die in Zwitserland woont en inkomsten uit werkzaamheden in loondienst in die lidstaat ontvangt.

ondertekeningen