Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 30 maj 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Avtalet mellan Europeiska gemenskapen och Schweiziska edsförbundet om fri rörlighet för personer – Arbetare från en medlemsstat som har flyttat sin hemvist till Schweiz – Skattemässiga förmåner – Inkomstskatt – Mekanismen ’beskattning efter ansökan’ – Utdelningsmottagande skattskyldiga personer – Endast begränsat skattskyldiga arbetstagare som har hemvist i en medlemsstat eller i en stat som är part till avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) omfattas – Likabehandling”

I mål C-627/22,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland) genom beslut av den 20 september 2022, som inkom till domstolen den 4 oktober 2022, i målet

AB

mot

Finanzamt Köln-Süd,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden A. Arabadjiev samt domarna T. von Danwitz, P.G. Xuereb, A. Kumin och I. Ziemele (referent),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Tysklands regering, genom J. Möller och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,

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

* Rättegångsspråk: tyska.

och efter att den 16 november 2023 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer, undertecknat i Luxemburg den 21 juni 1999 (EGT L 114, 2002, s. 6), senast ändrat genom protokoll av den 4 mars 2016 angående Republiken Kroatiens deltagande som avtalsslutande part till följd av dess anslutning till Europeiska unionen (EUT L 31, 2017, s. 3) (nedan kallat avtalet om fri rörlighet för personer).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan AB och Finanzamt Köln-Süd (Skattekontoret för Köln-Süd, Tyskland) (nedan kallat skattekontoret) angående beräkningen av inkomstskatten för beskattningsperioden 2017–2019 (nedan kallad den period som är aktuell i det nationella målet).

Tillämpliga bestämmelser

Avtalet om fri rörlighet för personer

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

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

5 I artikel 1 i avtalet om fri rörlighet för personer föreskrivs följande:

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

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

…

c) ge personer som inte utövar ekonomisk förvärvsverksamhet i värdlandet rätt till inresa och vistelse på de avtalsslutande parternas territorium, och

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

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

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

7 I artikel 4 i avtalet om fri rörlighet för personer, med rubriken ”Rätt till vistelse och upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet”, föreskrivs följande:

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

8 I artikel 6 i avtalet föreskrivs följande:

”Personer som inte utövar ekonomisk förvärvsverksamhet skall garanteras rätt till vistelse på en avtalsslutande parts territorium i enlighet med bestämmelserna om icke yrkesverksamma personer i bilaga I.”

9 Artikel 7 i avtalet, med rubriken ”Andra rättigheter”, har följande lydelse:

”De avtalsslutande parterna skall i enlighet med bilaga I fastställa särskilt följande rättigheter som har anknytning till den fria rörligheten för personer:

a) Rätt till likabehandling i förhållande till de avtalsslutande parternas egna medborgare vad beträffar upptagande och utövande av ekonomisk förvärvsverksamhet samt i fråga om levnads- anställnings- och arbetsvillkor.

…”

10 I artikel 10 i avtalet, med rubriken ”Övergångsbestämmelser samt avtalets framtida utveckling”, föreskrivs bland annat, i punkterna 1–1c, Schweiziska edsförbundets och vissa medlemsstaters rätt att bibehålla kvantitativa begränsningar med avseende på ekonomisk förvärvsverksamhet för vissa kategorier av vistelser och för en viss period, i punkterna 2–2c, de avtalsslutande parternas rätt att under en viss period vidmakthålla kontrollen av företrädesrätten för de arbetstagare som är integrerade i den ordinarie arbetsmarknaden samt av löne- och arbetsvillkoren för medborgare från den andra avtalsslutande parten och, i punkterna 3–3c, Schweiziska edsförbundets rätt att inom sina allmänna kvoter förbehålla arbetstagare och egenföretagare från Europeiska unionen nya uppehållstillstånd.

11 I artikel 13 i avtalet, med rubriken ”Stoppklausul”, föreskrivs följande:

”De avtalsslutande parterna förbinder sig att avstå från att anta nya restriktiva bestämmelser gentemot medborgare från den andra avtalsslutande parten på de områden som omfattas av detta avtal.”

12 Enligt artikel 15 i avtalet utgör bilagorna och protokollen en integrerad del av avtalet.

13 Artikel 16 i avtalet, med rubriken ”Hänvisning till gemenskapsrätten”, har följande lydelse:

”1. De avtalsslutande parterna skall för att uppnå målen för detta avtal vidta alla åtgärder som är nödvändiga för att säkerställa att rättigheter och förpliktelser motsvarande de som föreskrivs i de

av Europeiska gemenskapens rättsakter som det hänvisas till tillämpas i förbindelserna dem emellan.

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

14 I artikel 21 i samma avtal föreskrivs följande:

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

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

3. Ingen bestämmelse i detta avtal skall hindra de avtalsslutande parterna från att anta eller tillämpa en åtgärd som är avsedd att säkerställa påförande, betalning och effektiv uppbörd av skatt eller att motverka skatteflykt enligt bestämmelserna i den ena avtalsslutande partens inhemska skattelagstiftning, enligt avtal mellan Schweiz, å ena sidan, och en eller flera av Europeiska gemenskapens medlemsstater, å andra sidan, syftande till att undvika dubbelbeskattning eller enligt andra överenskommelser i skattefrågor.”

15 Bilaga I till avtalet avser fri rörlighet för personer.

16 I artikel 6.1 i denna bilaga föreskrivs följande:

”En arbetstagare som är medborgare i en avtalsslutande part (nedan kallad ’arbetstagare’) och som har anställning i minst ett år hos en arbetsgivare i värdlandet skall få uppehållstillstånd för minst fem år räknat från dagen för tillståndets utfärdande. …”

17 I artikel 7.1 i bilaga I anges följande:

”En gränsarbetare är en medborgare i en avtalsslutande part som är bosatt på en avtalsslutande parts territorium och arbetstagare på den andra avtalsslutande partens territorium och som återvänder till sin bostad i princip dagligen eller åtminstone en gång i veckan.”

18 I artikel 8 i samma bilaga föreskrivs följande:

”1. Arbetstagare skall ha rätt till yrkesmässig och geografisk rörlighet på hela värdlandets territorium.

2. Den yrkesmässiga rörligheten skall omfatta byte av arbetsgivare, anställning och yrke samt övergång från anställning till egenföretagande. Den geografiska rörligheten skall omfatta byte av arbets- och vistelseort.”

19 I artikel 9 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, med rubriken ”Likabehandling”, anges i punkterna 1 och 2:

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

2. Arbetstagaren och dennes familjemedlemmar … skall åtnjuta samma skattemässiga och sociala förmåner som inhemska arbetstagare och deras familjemedlemmar.”

20 Artikel 24 i bilaga I har följande lydelse:

”1. En medborgare i en avtalsslutande part som inte utövar ekonomisk förvärvsverksamhet i bosättningslandet och som inte har rätt till vistelse enligt några andra bestämmelser i detta avtal skall få uppehållstillstånd för minst fem år, förutsatt att han kan bevisa för de behöriga nationella myndigheterna att han och hans familjemedlemmar

a) har tillräckliga tillgångar för att inte behöva utnyttja det sociala stödsystemet under vistelsen, och

b) omfattas av en heltäckande sjukförsäkring …

…”

Tysk lagstiftning

21 I Einkommensteuergesetz (inkomstskattelagen), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (BGBl. 2009 I, s. 3366) (nedan kallad EStG), föreskrivs i 1 §, med rubriken ”Skattskyldighet”, följande:

”1. Fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland är obegränsat skattskyldiga för inkomst. …

…

4. Fysiska personer som varken har hemvist eller stadigvarande vistas i Tyskland ska, om inte annat följer av punkterna 2 och 3, eller 1a §, behandlas som begränsat skattskyldiga till inkomstskatt i den mån de erhåller inhemska inkomster i den mening som avses i 49 §.

…”

22 9 § punkt 1 EStG har följande lydelse:

”Kostnaderna för inkomstens förvärvande utgörs av kostnader för att förvärva, säkerställa och behålla inkomsten. De ska dras av inom det inkomstslag där de har uppstått. …”

23 I 39a § EStG, med titeln ”Avdrag och jämkning”, föreskrivs följande:

”1) På begäran av en arbetstagare som är obegränsat skattskyldig till inkomstskatt ska skattemyndigheten beräkna det totala belopp som ska dras av från arbetstagarens lön genom att lägga samman följande belopp:

1. Kostnader för inkomstens förvärvande som är hänförliga till inkomst av tjänst, om de överstiger schablonbeloppet (9a § första meningen led 1 a) …

…

2) Arbetstagaren ska göra den ansökan som avses i punkt 1 på det för detta ändamål förtryckta administrativa formuläret och underteckna detta. Fristen för att inkomma med ansökan börjar löpa den 1 oktober året före det år på vilket avdraget ska tillämpas och löper ut den 30 november det kalenderår då avdraget ska tillämpas. …

…

4) För en arbetstagare som är begränsat skattskyldig till inkomstskatt och som omfattas av 50 § punkt 1 fjärde meningen ska skattemyndigheten efter ansökan fastställa ett avdrag från den totala lönen utifrån summan av följande belopp:

1. kostnader för inkomstens förvärvande som uppkommit för att erhålla inkomst av tjänst, …

…

Ansökan får endast göras på det formulär som myndigheten har föreskrivit fram till utgången av det kalenderår på vilket de särskilda uppgifterna för innehållande av källskatt på löneinkomst är tillämpliga.”

24 46 § punkt 2 leden 4 och 8 samt 46 § punkt 4 EStG har följande lydelse:

”2) Om inkomsten helt eller delvis består av inkomst av tjänst som har varit föremål för källskatt ska beskattning endast ske i följande fall:

…

4. När, för en viss skattskyldig person, ett avdrag enligt 39a § punkt 1 första meningen första meningen, leden 1–3, 5 eller 6 EStG har fastställts och den sammanlagda lön som erhållits under kalenderåret överstiger 11 600 euro [(11 200 euro för år 2017 och 11 400 euro för år 2018)], … Samma regel gäller för skattskyldiga som tillhör den kategori av personer som definieras i § 1 punkt 2 och för arbetstagare som är begränsat skattskyldiga till inkomstskatt, när dessa uppgifter finns på ett skatteintyg som utfärdats i syfte att innehålla källskatt (39 § punkt 3 första meningen).

…

8. Om en ansökan om inkomstbeskattning görs, särskilt i syfte att avräkna löneskatten från inkomstskatten. Ansökan ska göras genom att en inkomstskattedeklaration ges in.

…

4) Om det är uteslutet att tillämpa beskattningssystemet enligt punkt 2 ska den skattskyldiga personen anses ha betalat inkomstskatt på inkomst av tjänst genom den källskatt som innehållits på vederbörandes lön i form av löneskatt, under förutsättning att källskatten inte kan användas som kompensation för ett bortfall av löneskatt. …”

25 I 49 § punkt 1 EStG, med rubriken ”Begränsat skattepliktiga inkomster”, föreskrivs följande:

”1) Följande inkomster anses som inhemska inkomster vad gäller den begränsade skattskyldigheten för inkomstskatt (1 § punkt 4):

…

4. Tjänsteinkomster (19 §)

a) från en anställning som utövas eller har utövats eller kommer till nytta i Tyskland,

…

…”

26 I 50 § EStG, vilken innehåller särskilda bestämmelser för begränsat skattskyldiga personer, anges följande:

”1) Personer som är begränsat skattskyldiga till inkomstskatt får dra av de avdragsgilla kostnader som avses i 4 § punkterna 4–8 eller de kostnader för inkomstens förvärvande som avses i 9 § endast i den mån dessa kostnader har ett ekonomiskt samband med inhemska inkomster. …

2) Den inkomstskatt som tillämpas på inkomst som omfattas av lönekällskatt … anses, vad gäller begränsat skattskyldiga personer, ha betalats genom källskatt. Den första meningen är inte tillämplig

…

4. på inkomst av tjänst, i den mening som avses i artikel 49 § punkt 1 led 4,

a) vid fastställande av ett avdrag som en särskild uppgift för innehållande av källskatt på inkomst av tjänst i enlighet med 39a § punkt 4, eller

b) vid ansökan om inkomstbeskattning (46 § punkt 2 led 8)

…

… Andra meningen i led 4 b [tillämpas] bara på medborgare i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat på vilken avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet [av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet)] är tillämpligt och som är bosatta eller stadigvarande vistas på någon av dessa staters territorium. …”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

27 Under den period som är aktuell i det nationella målet arbetade AB, som är tysk medborgare, som chef för ett tyskt bolag med säte i Z (Tyskland) och erhöll från denna anställning inkomst av tjänst. Han hade under samma period sin hemvist och sin stadigvarande vistelseort i Schweiz. AB utförde sitt arbete på distans från bostaden i Schweiz samt inom ramen för tjänsteresor i Tyskland.

28 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att AB flyttade från Tyskland till Schweiz i april 2016 av familjeskäl som hade att göra med att hans maka fick en tjänst i Schweiz samt att hans flytt dit skedde i vederbörlig ordning inom ramen för ett etableringstillstånd.

29 Under den period som är aktuell i det nationella målet var AB begränsat skattskyldig i Tyskland i enlighet med 1 § punkt 4 EStG. Hela hans lön var inkomstskattepliktig, varvid AB:s arbetsgivare innehöll källskatt och betalade in denna till skattemyndigheten.

30 Inom ramen för sina tjänsteresor använde AB en bil som han hade förvärvat genom ett leasingavtal och som inte hade tillhandahållits av arbetsgivaren. Han stod bland annat även för egna kostnader med anknytning till bilen samt andra resekostnader. Under den period som är aktuell i det nationella målet har han inte fått något avdrag registrerat av skattemyndigheten.

31 Vid sidan av sin inkomst av tjänst hade AB inkomster från uthyrning och utarrendering av två fastigheter i Tyskland.

32 I sina inkomstskattedeklarationer för den period som är aktuell i det nationella målet, vilka ingetts till skattemyndigheten, deklarerade AB, förutom inkomst från uthyrning och utarrendering, inkomst av tjänst. Vad gäller beskattningsåret 2017 angav AB att av en bruttoinkomst av tjänst på totalt 113 299,41 euro motsvarade en bruttolön på 63 651 euro det arbete som utförts i Tyskland och som var skattepliktig där. Vad gäller beskattningsåret 2018 motsvarade enligt AB en bruttolön på 60 932 euro av en bruttoinkomst av tjänst på totalt 115 498,41 euro det arbete som utförts i Tyskland och, vad gäller beskattningsåret 2019, en bruttolön på 57 429 euro av en bruttoinkomst av tjänst på totalt 115 314,91 euro för det arbete som utförts i Tyskland.

33 I nämnda deklarationer gjorde AB såsom kostnader som bidrar till att minska skatten gällande kostnader för inkomstens förvärvande, det vill säga kostnader hänförliga till en verksamhet som var skattepliktig i Tyskland. Han ingav därför en ansökan om inkomstbeskattning i enlighet med 50 § punkt 2 andra meningen led 4 b EStG, jämförd med 50 § punkt 2 sjunde meningen i samma lag (nedan kallad beskattning efter ansökan).

34 I beskattningsbesluten för den period som är aktuell i det nationella målet grundade sig skattemyndigheten vid beräkningen av inkomstskatten endast på inkomsten av uthyrning och utarrendering, eftersom den ansåg att skatten på inkomst av tjänst redan hade betalats genom innehållande av källskatt i enlighet med 50 § punkt 2 första meningen EStG. Följaktligen gjordes det inte heller någon avräkning på den redan betalda tyska löneskatten eller på solidaritetstillägget från det beräknade beloppet av tysk inkomstskatt. Skattemyndigheten nekade AB beskattning efter ansökan med motiveringen att beskattningen var begränsad till arbetstagare som har sin hemvist eller stadigvarande vistas i en unionsmedlemsstat eller i en stat som är part till EES-avtalet.

35 AB:s invändningar mot dessa beskattningsbeslut avslogs genom beslut av den 25 februari 2020 respektive den 15 november 2021. AB väckte därför talan vid Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland), som är hänskjutande domstol i målet vid EU-domstolen, och yrkade beskattning efter ansökan med fördelning av lönen, vilket skiljer sig från källskatten på lön, mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Schweiziska edsförbundet, samt att kostnaderna för inkomstens förvärvande skulle beaktas.

36 Enligt AB strider det mot avtalet om fri rörlighet för personer att neka beskattning efter ansökan vid hemvist i Schweiz, bland annat mot bakgrund av domen av den 26 februari 2019, Wächtler (C-581/17, EU:C:2019:138). Det innebär också ett åsidosättande av rätten till likabehandling vad gäller skattemässiga förmåner, vilken föreskrivs i artikel 9.2 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, som inte kan motiveras. Den stoppklausul som föreskrivs i artikel 13 i avtalet om fri rörlighet för personer kan inte heller åberopas. Möjligheten att välja att registrera ett avdrag som en specifik uppgift för innehållande av källskatt på löner (nedan kallad registrering av avdraget) undanröjer inte den ojämlika behandlingen och utgör inte heller något giltigt skäl. En sådan registrering måste begäras före utgången av beskattningsperioden, utan att det är klart exakt om och i vilken utsträckning detta skulle vara lönsamt, och kräver att en inkomstskattedeklaration inges inom en viss frist, medan det vid beskattning efter ansökan endast finns en frist för fastställande på fyra år.

37 Skattemyndigheten har gjort gällande att även om det antas att AB ingår i den personkrets som omfattas av tillämpningsområdet för avtalet om fri rörlighet för personer och bilaga I till detta, vilket denna myndighet hyser tvivel om, sammanfaller rättigheterna i detta avtal inte med de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget. Då skulle stoppklausulen, som föreskrivs i artikel 13 i avtalet om fri rörlighet för personer, innebära en rätt att behålla alla restriktioner som fanns på dagen för undertecknandet av avtalet. Den befriande verkan av lönekällskatt för inkomst av tjänst som föreskrivs i EStG vad gäller personer som är begränsat skattskyldiga enligt 50 § punkt 2 första meningen EStG gällde dock redan vid detta datum.

38 Slutligen ska en eventuell ojämlik skattebehandling anses vara motiverad i enlighet med artikel 21.2 och 21.3 i avtalet om fri rörlighet för personer. Möjligheten att inom ramen för löneskatteförfarandet göra gällande kostnader för inkomstens förvärvande och andra faktorer som bidrar till att sänka skatten genom att registrera avdraget talar emot att det förekommit diskriminering. Enligt domstolens praxis utgör inte förekomsten av olika beskattningsförfaranden ett åsidosättande av de grundläggande friheterna (dom av den 22 december 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762), och, till skillnad från vad som var fallet i det mål som avgjordes genom domen av den 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkterna 53 och 54), hade förfarandet för avdrag för löneskatt och det senare obligatoriska beskattningsförfarandet gjort det möjligt att i det nationella målet göra avdrag för kostnader för inkomstens förvärvande.

39 Den hänskjutande domstolen har preciserat att enligt 49 § punkt 1 led 4 a EStG är inkomst av tjänst som utövas eller har utövats inom landet, det vill säga i Tyskland, inkomst som förvärvats inom landet som är begränsat skattepliktig, och att det i det nationella målet är ostridigt att endast den lön som motsvarar det arbete som utförts i Tyskland är inkomstskattepliktig i Tyskland, på grundval av fördelningen efter arbetsdagar.

40 Den hänskjutande domstolen har angett att enligt 50 § punkt 2 första meningen EStG ska skatten på inkomst av tjänst i princip anses ha betalats genom innehållande av källskatt på lönen. Detta innehållande ska i princip göras på grundval av bruttolönen och, i förekommande fall, på

grundval av schablonbelopp för innehållande. Enligt EStG är det emellertid möjligt att innehålla en mindre del av löneskatten genom att registrera det avdrag som kan begäras av alla arbetstagare som är begränsat skattskyldiga till inkomstskatt, inklusive de arbetstagare som är bosatta i Schweiz, med hjälp av ett formulär som föreskrivs av skattemyndigheten och som ska inges i god tid före utgången av kalenderåret.

41 Vid en sådan inskrivning är källskattens definitiva verkan utesluten enligt artikel 50 § punkt 2 andra meningen led 4 a EStG, och den skattskyldiga personen måste genomföra ett beskattningsförfarande (obligatorisk beskattning) inom ramen för vilket inkomsterna beräknas oberoende av de värden som dragits av i förfarandet för beskattning av lön, och inkomstskatten beräknas bland annat genom avräkning av den löneskatt av tjänst som redan betalats. Registrering av ett alltför högt avdrag skulle kunna leda till kvarstående skatt som skattemyndigheten sedan måste kräva av den skattskyldiga person som är bosatt i utlandet. I fall där kostnaderna för inkomstens förvärvande är högre än det avdrag som begärts inom ramen för beskattningsförfarandet eller, till exempel, inkomst som endast är begränsat skattepliktig, kan det dock också finnas en rätt till återbetalning. Den skattskyldiga personen är även skyldig att inge en skattedeklaration och kan i annat fall bli föremål för en beräkning ex officio med en uppskattning av beskattningsunderlaget, fastställande av ett förseningstillägg eller hot om löpande vite med fastställande av dess belopp.

42 Förutom registrering av avdraget kan medborgare i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat som är part till EES-avtalet, som har sin hemvist eller stadigvarande vistas i en av dessa stater, välja beskattning efter ansökan med stöd av 50 § punkt 2 andra meningen led 4 b och 46 § punkt 2 led 8 EStG. Ingivandet av skattedeklarationen är att jämställa med utövandet av rätten till valfrihet och den skattskyldiga personen kan, inom fristen för fastställande på fyra år, fritt besluta att inge en inkomstskattedeklaration, vilket vederbörande enligt den hänskjutande domstolen endast skulle göra om den löneskatt som betalats är högre än den beräknade inkomstskatten.

43 Den hänskjutande domstolen har preciserat att 46 § EStG om beskattning efter ansökan av inhemska arbetstagare har varit i kraft i årtionden, medan rätten till beskattning efter ansökan för medborgare i medlemsstater och andra stater som är parter till EES-avtalet och som är bosatta i dessa stater är i kraft sedan den 1 januari 1997 och infördes med anledning av domen av den 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31).

44 Den hänskjutande domstolen har angett att om avtalet om fri rörlighet för personer ska tolkas så, att det utgör hinder för att begränsa beskattning efter ansökan till skattskyldiga personer med hemvist i en annan medlemsstat eller i en annan stat som är part till EES-avtalet, ska beskattning efter ansökan göras för den period som är aktuell i det nationella målet, vilket skulle medföra att kostnader för inkomstens förvärvande beaktas till fördel för klaganden i det nationella målet och att den tyska löneskatten avräknas. Detta skulle innebära en betydande skatteåterbetalning för AB.

45 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska bestämmelserna i [avtalet om fri rörlighet för personer], särskilt artiklarna 7 och 15 i detta avtal, jämförda med artikel 9.2 i bilaga I till detsamma (rätt till likabehandling), tolkas så, att de utgör hinder för en bestämmelse i en medlemsstat enligt vilken arbetstagare som är medborgare i en EU-medlemsstat eller en stat som är part till EES-avtalet (inbegripet Förbundsrepubliken Tyskland), och som har hemvist eller stadigvarande vistelseort i Tyskland eller i EU/EES-länderna, visserligen frivilligt kan ansöka om beskattning i form av tysk inkomstskatt på

den skattepliktiga inkomst från avlönad verksamhet som de erhåller i Tyskland (ansökan om fastställande av ”beskattning efter ansökan”), i synnerhet för att erhålla en återbetalning av inkomstskatt med beaktande av kostnader (kostnader för inkomstens förvärvande) samt med tillgodoräkning av tysk källskatt som innehållits i ett skatteavdragsförfarande, men denna rättighet inte tillerkänns tyska och schweiziska medborgare bosatta i Schweiz?”

Prövning av tolkningsfrågan

46 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 7 och 15 i avtalet om fri rörlighet för personer, jämförda med artikel 9.2 i bilaga I till avtalet, ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som innebär att rätten att välja ett förfarande för beskattning efter ansökan av inkomst av tjänst för att få kostnader såsom kostnader för inkomstens förvärvande och avräkning för den löneskatt som innehållits inom ramen för förfarandet för källskatt beaktade förbehålls skattskyldiga personer som är medborgare i denna medlemsstat, i en annan medlemsstat eller i en stat som är part till EES-avtalet och som är bosatta i en av dessa stater, vilket kan leda till återbetalning av inkomstskatt, medan sådan rätt till valfrihet bland annat inte ges en medborgare i den första medlemsstaten som är bosatt i Schweiz och som har inkomst av tjänst i denna medlemsstat.

Inledande synpunkter

47 Domstolen erinrar till att börja med om att eftersom avtalet om fri rörlighet för personer är ett internationellt fördrag, ska det i enlighet med artikel 31 i Wienkonventionen om traktaträtten av den 23 maj 1969 (*United Nations Treaty Series*, vol. 1155, s. 331), tolkas i god tro i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. Dessutom ska enligt denna bestämmelse en term ges en speciell mening om det fastställs att detta var parternas avsikt (dom av den 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

48 Domstolen har för det första redan slagit fast att avtalet om fri rörlighet för personer återfinns inom den mer allmänna ramen för förhållandena mellan unionen och Schweiziska edsförbundet. Även om sistnämnda stat inte har valt att ansluta sig till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller till unionens inre marknad, är den likafullt bunden till unionen genom ett flertal avtal som täcker omfattande områden och i vilka det föreskrivs specifika rättigheter och skyldigheter, vilka i vissa avseenden är analoga med dem som föreskrivs i fördraget. Det allmänna syftet med dessa avtal, inbegripet avtalet om fri rörlighet för personer, är att stärka de ekonomiska banden mellan unionen och Schweiziska edsförbundet (dom av den 6 oktober 2011, Graf och Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punkt 33, och dom av den 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punkt 36).

49 Då Schweiziska edsförbundet inte har anslutit sig till unionens inre marknad kan dock den tolkning som gjorts av de unionsrättsliga bestämmelserna avseende denna marknad inte automatiskt omvandlas till en tolkning av avtalet om fri rörlighet för personer, förutom om detta föreskrivs genom uttryckliga bestämmelser i själva avtalet (dom av den 15 mars 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punkt 29, och dom av den 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punkt 37).

50 Vad för det andra avser syftet med avtalet om fri rörlighet för personer och tolkningen av dess bestämmelser, har domstolen slagit fast att det framgår av ingressen, artikel 1 och artikel 16.2 i nämnda avtal att det syftar till att för medborgarna, fysiska personer, i unionen och i Schweiziska edsförbundet, uppnå fri rörlighet för personer på avtalsparternas territorier, med stöd av de regler som gäller i unionen, vilka ska tolkas med beaktande av domstolens praxis som var gällande dagen före undertecknandet av detta avtal. Vad gäller rättspraxis efter denna tidpunkt, föreskrivs det i artikel 16.2 i avtalet om fri rörlighet för personer dels att Schweiziska edsförbundet ska underrättas om nämnda rättspraxis, dels att den gemensamma kommittén som föreskrivs i artikel 14 i detta avtal, i syfte att underlätta avtalets tillämpning, på en avtalsslutande parts begäran kan fastställa konsekvenserna av denna praxis i syfte att säkerställa en korrekt tillämpning av avtalet. Även när kommittén inte har fattat något beslut, finns det anledning att beakta denna rättspraxis i den mån den endast klargör eller fastställer de principer som utvecklats i rättspraxis som förelåg vid tidpunkten för avtalets undertecknande avseende unionsrättsliga begrepp, som avtalet grundar sig på (dom av den 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punkterna 38 och 39).

51 Det är i enlighet med dessa principer och mot bakgrund av dessa överväganden som bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet för personer ska tolkas för att avgöra, för det första, huruvida en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet omfattas av avtalets tillämpningsområde och, om så är fallet, för det andra, huruvida dessa bestämmelser utgör hinder för en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet.

Huruvida avtalet om fri rörlighet för personer är tillämpligt

52 Det ska inledningsvis påpekas att tillämpningsområdet för detta avtal enligt ingressen och artikel 1 a och c i avtalet om fri rörlighet för personer omfattar fysiska personer som är medborgare i unionens medlemsstater och i Schweiziska edsförbundet, oavsett om de bedriver ekonomisk förvärvsverksamhet eller inte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punkt 41).

53 Det framgår av lydelsen i artikel 1 a, c och d i avtalet om fri rörlighet för personer att detta syftar till att ge nämnda medborgare rätt till, bland annat, inresa, vistelse och upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet som arbetstagare samt ge dem samma levnads-, anställnings- och arbetsvillkor som de egna medborgarna har rätt till (dom av den 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punkt 37).

54 Domstolen har redan slagit fast att artikel 4 i avtalet om fri rörlighet för personer garanterar rätt till upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet i enlighet med bestämmelserna i bilaga I till avtalet, och kapitel II i denna bilaga innehåller bestämmelser om arbetstagares fria rörlighet, och i synnerhet bestämmelser som avser principen om likabehandling (dom av den 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punkt 38). Dessutom föreskrivs det i artikel 7 a i avtalet om fri rörlighet för personer att de avtalsslutande parterna särskilt, i enlighet med bilaga I, ska reglera rätten till likabehandling i förhållande till de avtalsslutande parternas egna medborgare vad beträffar upptagande och utövande av ekonomisk förvärvsverksamhet samt i fråga om levnads- anställnings- och arbetsvillkor.

55 Slutligen föreskrivs det i artikel 2 i avtalet om fri rörlighet för personer att medborgare i en avtalsslutande part vilka lagligen vistas på en annan avtalsslutande parts territorium, vid tillämpningen av och i enlighet med bestämmelserna i bilagorna I–III till detta avtal, inte får diskrimineras på grundval av nationalitet. Principen om icke-diskriminering som anges i denna

artikel 2 gäller förutsatt att situationen för dessa medborgare faller inom det materiella tillämpningsområdet för bestämmelserna i bilagorna I–III i avtalet om fri rörlighet för personer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2010, Hengartner och Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, punkt 39).

56 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att AB, under den period som är aktuell i det nationella målet, utförde sitt arbete för en arbetsgivare etablerad i Tyskland genom distansarbete från sin bostad i Schweiz samt inom ramen för tjänsteresor till Tyskland, och att han från denna anställning uppbar inkomst av tjänst, vars skattemässiga behandling av denna medlemsstat han bestrider.

57 Det framgår även av den hänskjutande domstolens uppgifter att beskattningen i Tyskland endast avser den lön som motsvarar det arbete som utförts i Tyskland, på grundval av fördelningen per arbetsdagar.

58 Såsom tysk medborgare som vistas lagligt i Schweiz omfattas AB således av den personkategori som avses i artiklarna 1 och 2 i avtalet om fri rörlighet för personer. Det återstår att pröva huruvida AB:s situation omfattas av det materiella tillämpningsområdet för bilaga I till avtalet, vilken enligt artikel 15 i samma avtal utgör en integrerad del av detta och innehåller bestämmelser om fri rörlighet för personer, särskilt arbetstagare.

59 Det ska noteras att det personliga tillämpningsområdet för begreppet ”anställd”, i den mening som avses i avtalet om fri rörlighet för personer, definieras i artiklarna 6 och 7 i bilaga I till detta avtal (se, analogt, dom av den 15 mars 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punkt 18, och dom av den 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punkt 47).

60 Enligt artikel 6 i nämnda bilaga I avses med arbetstagare en medborgare i en avtalsslutande part som är anställd hos en arbetsgivare i värdlandet.

61 Enligt artikel 7.1 i samma bilaga är en gränsarbetare en medborgare i en avtalsslutande part som är bosatt på en avtalsslutande parts territorium och arbetstagare på den andra avtalsslutande partens territorium och som återvänder till sin bostad i princip dagligen eller åtminstone en gång i veckan.

62 I denna bestämmelse görs det skillnad mellan hemvistorten, som är belägen på en avtalsslutande parts territorium, och den ort där arbete som anställd bedrivs, som måste vara belägen på den andra avtalsslutande partens territorium. Den berörda personens medborgarskap saknar betydelse i sammanhanget (dom av den 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

63 Domstolen noterar att artikel 7.1 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer sannolikt är tillämplig på AB:s situation. AB är nämligen medborgare i ”en avtalsslutande part”, närmare bestämt Förbundsrepubliken Tyskland, han är bosatt på en ”avtalsslutande parts territorium”, i förevarande fall Schweiziska edsförbundet, och han är arbetstagare på den ”andra avtalsslutande partens territorium”, det vill säga Förbundsrepubliken Tyskland (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punkt 32).

64 Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida det villkor om återkomst till hemvisten som föreskrivs i artikel 7.1 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer är uppfyllt i den situation som är aktuell i det nationella målet.

65 Även om den hänskjutande domstolen kommer fram till att AB, på grund av att han vistats i Tyskland utan att återvända till sin bostad, varvid vistelserna är längre än de vistelser som avses i artikel 7.1 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, inte kan kvalificeras som ”gränsarbetare”, kan han emellertid åberopa avtalet om fri rörlighet för personer i egenskap av ”anställd” i den mening som avses i avtalet.

66 I en situation som kännetecknas av att AB, som är tysk medborgare, är bosatt i Schweiz och utför avlönat arbete i Tyskland för en arbetsgivare som är etablerad i Tyskland, utgör ordalydelsen i artikel 6 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer inte hinder för att sistnämnda stat kan anses vara ”värdland”, i den mening som avses i artikel 6 och följande artiklar i denna bilaga I, och att AB där anses vara ”anställd”, i den mening som avses i kapitel II i bilaga I till avtalet, det vill säga en medborgare i en avtalsslutande part som är anställd hos arbetsgivaren i värdlandet, vilket i förevarande fall även är denna medborgares ursprungsstat.

67 Denna slutsats vinner stöd i systematiken i kapitel II i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, de allmänna målen med detta kapitel samt artikel 6 i avtalet och artikel 24.1 i dess bilaga I, vilka avser uppehållstillstånd, närmare bestämt rätten för medborgare i en avtalsslutande part att bosätta sig på den andra avtalsslutande partens territorium oberoende av om vederbörande bedriver ekonomisk förvärvsverksamhet.

68 Bestämmelserna i artikel 6 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, vilka avser uppehållstillstånd, i artikel 8 i denna bilaga I, vilka avser yrkesmässig och geografisk rörlighet, och i artikel 10 i samma bilaga, vari det föreskrivs en möjlighet att vägra medborgare i en avtalsslutande part rätten att inneha en anställning i offentlig tjänst som har samband med utövandet av offentliga maktbefogenheter, ger således inte några ytterligare rättigheter till arbetstagare i det värdland där de är medborgare, och dessa bestämmelser kan inte åberopas mot dem. Detta gäller emellertid inte artikel 9 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer, med rubriken ”Likabehandling”, vilken säkerställer att icke-diskrimineringsprincipen i artikel 2 i avtalet om fri rörlighet för arbetstagare tillämpas (se, analogt, dom av den 19 november 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punkt 47, och av den 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punkt 39).

69 Domstolen har nämligen redan slagit fast att medborgare i en avtalsslutande part, i vissa fall och beroende på de tillämpliga bestämmelserna, kan göra rättigheter ur avtalet om fri rörlighet för personer gällande också gentemot sitt eget land (dom av den 28 februari 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

70 Vad gäller arbetstagare har domstolen bland annat slagit fast att artikel 9.2 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer–vilken innehåller en specifik regel som syftar till att arbetstagaren och dennes familjemedlemmar ska åtnjuta samma skattemässiga och sociala förmåner som inhemska arbetstagare och deras familjemedlemmar–kan åberopas av en arbetstagare som är medborgare i en avtalsslutande part och som har utövat sin rätt till fri rörlighet i förhållande till sin ursprungsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 november 2015, Bukonvansky, C-241/14, EU:C:2015:766, punkt 36, och dom av den 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punkt 40).

71 Situationen för en anställd, såsom AB, som har utövat sin rätt till fri rörlighet genom att flytta från Tyskland till Schweiz och som är anställd i sin ursprungsstat, vilken också är hans värdland, är jämförbar med den situation som domstolen prövade i det mål som avgjordes genom domen av

den 19 november 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), där en gränsarbetare som var tysk medborgare hade flyttat från Tyskland till Schweiz och samtidigt hade kvar sitt arbete i den förstnämnda staten.

72 Dessutom framgår det av domstolens praxis att bestämmelserna i kapitel II i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer och i synnerhet likabehandlingsprincipen gäller på samma sätt för arbetstagare och gränsarbetare utan att det görs en åtskillnad mellan dem i detta avseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008, Stamm och Hauser, C-13/08, EU:C:2008:774, punkt 42). Den särskilda situationen för gränsarbetare beaktas i artikel 7 i bilaga I till avtalet (se, analogt, dom av den 28 februari 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punkterna 37 och 38).

73 Såsom det har erinrats om i punkterna 52 och 53 ovan är syftet med avtalet om fri rörlighet för personer att medborgare, som är fysiska personer, i unionens medlemsstater och i Schweiziska edsförbundet ska åtnjuta fri rörlighet på de avtalsslutande parternas territorier.

74 Dessutom föreskrivs i artikel 6 i avtalet om fri rörlighet för personer och artikel 24.1 i dess bilaga I rätten till uppehållstillstånd, närmare bestämt rätten för medborgare i en avtalsslutande part att bosätta sig på den andra avtalsslutande partens territorium oberoende av om vederbörande bedriver ekonomisk förvärvsverksamhet.

75 Erkännandet av rätten för en sådan arbetstagare som AB, som har flyttat till Schweiz och som är anställd hos en arbetsgivare som är etablerad i Tyskland, att åberopa bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet för personer i förhållande till Tyskland gör det möjligt för arbetstagaren att fullt ut åtnjuta den uppehållsrätt som föreskrivs i dessa bestämmelser, samtidigt som vederbörande fortsätter att bedriva sin ekonomiska förvärvsverksamhet i sitt ursprungsland (se, analogt, dom av den 28 februari 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punkt 39). Den fria rörlighet för personer som garanteras genom detta avtal skulle hämmas om en medborgare i en avtalsslutande stat utsattes för en ofördelaktig behandling i sin ursprungsstat enbart för att ha utövat sin rätt till fri rörlighet (dom av den 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

76 AB:s situation omfattas följaktligen av tillämpningsområdet för avtalet om fri rörlighet för personer och dess bilaga I. Dessutom är principen om likabehandling i artikel 9 i nämnda bilaga I tillämplig i en situation där en arbetstagare, såsom AB, har utövat sin rätt till fri rörlighet i förhållande till sin värdmedlemsstat, vilken även är denna arbetstagares ursprungsstat.

77 Slutligen påverkas denna tolkning inte av domen av den 12 november 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), i vilken domstolen fann att icke-diskrimineringsprincipen inte är tillämplig på en situation där en medborgare i en medlemsstat är anställd i samma medlemsstat hos ett dotterbolag till ett bolag bildat enligt schweizisk rätt. Det framgår nämligen av omständigheterna i det målet att den enda anknytningen till Schweiz utgjordes av den omständigheten att det dotterbolag hos vilket den berörda personen var anställd i Tyskland var ett dotterbolag till ett bolag bildat enligt schweizisk rätt.

78 Eftersom AB:s situation omfattas av tillämpningsområdet för avtalet om fri rörlighet för personer, och eftersom principen om likabehandling i artikel 9 i bilaga I till avtalet är tillämplig på en sådan situation, ska det prövas huruvida detta avtal, tolkat i enlighet med de principer och överväganden som det erinrats om i punkterna 47–50 ovan, utgör hinder för att AB nekas rätten att välja beskattning efter ansökan i Tyskland.

Räckvidden av bestämmelserna i avtalet om fri rörlighet för personer

Skillnaden i behandling med avseende på skattemässiga förmåner

79 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att rätten att välja beskattning efter ansökan, vilket AB vill utnyttja i det nationella målet, tillkommer skattskyldiga personer som har sin hemvist eller stadigvarande vistas i Tyskland, samt skattskyldiga personer som inte har sin hemvist i Tyskland, om de är medborgare i en medlemsstat eller i en stat som är part till EES-avtalet och har sin hemvist i någon av dessa stater.

80 Det framgår av den hänskjutande domstolens förklaringar att rätten att välja beskattning efter ansökan bland annat gör det möjligt att begära avdrag för de kostnader för inkomstens förvärvande som är nödvändiga för att erhålla löneinkomster och att avräkna den löneskatt som tagits ut inom ramen för förfarandet för innehållande av källskatt, vilket kan leda till återbetalning av inkomstskatt.

81 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 71 i sitt förslag till avgörande utgör rätten att välja beskattning efter ansökan följaktligen en skattemässig förmån, i den mening som avses i artikel 9.2 i bilaga I till avtalet.

82 I den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet föreskrivs alltså, vad gäller möjligheten att få en sådan skattemässig förmån som rätten att välja beskattning efter ansökan, en skillnad i behandling beroende på var arbetstagaren är bosatt, eftersom en tysk medborgare, såsom AB, inte kan åberopa denna rätt att välja på grund av sin egenskap av arbetstagare som är bosatt i Schweiz.

83 I enlighet med rättspraxis från tiden före dagen för undertecknandet av avtalet om fri rörlighet för personer, som domstolen nyligen erinrade om i sin dom av den 24 februari 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punkt 23), förbjuder likabehandlingsprincipen inte bara öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan också varje form av dold diskriminering som, med tillämpning av andra särskiljningskriterier, såsom bosättningskriteriet, i praktiken leder till samma resultat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 februari 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punkt 11, dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkterna 26 och 28, och dom av den 12 september 1996, kommissionen/Belgien, C-278/94, EU:C:1996:321, punkt 27 och där angiven rättspraxis). Eftersom likabehandling utgör ett unionsrättsligt begrepp är denna rättspraxis även giltig med avseende på tillämpningen av nämnda avtal, i enlighet med dess artikel 16.2 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 oktober 2011, Graf och Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punkt 26).

84 En lagstiftning som föreskriver en åtskillnad grundad på bosättningskriteriet kan således leda till samma resultat som diskriminering på grund av nationalitet, vilket är förbjudet enligt bestämmelserna i artikel 9.2 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer.

85 Det ska dock noteras att artikel 21.2 i samma avtal tillåter att det i skattemässigt hänseende görs en åtskillnad mellan skattskyldiga personer som inte befinner sig i en jämförbar situation, särskilt vad gäller bosättningsort (dom av den 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punkt 45, och dom av den 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punkt 58).

86 I fråga om direkta skatter är emellertid situationen för invånare i ett land och de som inte är bosatta i det landet generellt sett inte jämförbar. Situationerna uppvisar nämligen objektiva skillnader med avseende på såväl inkomstkällan som den personliga skatteförmågan eller beaktandet av de personliga förhållandena och familjesituationen (dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 31 och följande punkter, och dom av den 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punkt 41).

87 När en skattemässig förmån nekas personer som saknar hemvist i landet kan emellertid en skillnad i behandling mellan dessa båda kategorier av skattskyldiga personer betecknas som ”diskriminering” om det inte föreligger någon objektiv skillnad mellan situationerna som kan utgöra grund för en skillnad i behandling på denna punkt mellan de båda kategorierna av skattskyldiga personer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkterna 36–38, och dom av den 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punkt 42).

Huruvida situationerna är jämförbara

88 Vad gäller rätten att välja beskattning efter ansökan har den tyska regeringen i detta avseende gjort gällande att arbetstagare som är bosatta i Schweiz inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för arbetstagare som är bosatta i Tyskland, särskilt med hänsyn till målen med det tyska inkomstskattesystemet, vilket gör det möjligt att vid löneinkomster kontrollera den löneskatt som innehållits och fastställa det korrekta inkomstskattebeloppet.

89 Enligt den tyska regeringen skulle för det första arbetstagare som har och arbetstagare som inte har hemvist i landet kunna få de kostnader för inkomstens förvärvande som överstiger schablonbeloppet beaktade genom registrering av avdraget. Om tidsfristen för arbetstagare som inte har hemvist i landet för att inge en sådan ansökan var den 31 december det kalenderår då avdraget är tillämpligt, skulle den för inhemska arbetstagare vara den 30 november det kalenderåret.

90 Det skulle därför vara nödvändigt att ge de inhemska arbetstagarna en möjlighet att välja beskattning efter ansökan för att de, med avdrag för de inkomster som är skattepliktiga i Tyskland, skulle kunna dra av sina eventuellt högre eller oförutsebara kostnader för inkomstens förvärvande som uppkommit i december under beskattningsåret och för vilka det inte skulle vara möjligt att registrera avdraget. Någon sådan nödvändighet föreligger inte för arbetstagare som är bosatta i Schweiz och som är begränsat skattskyldiga i Tyskland, med hänsyn till den längre frist som de har för att ansöka om registrering av avdraget.

91 För det andra befinner sig arbetstagare som har och arbetstagare som inte har hemvist i landet inte i en jämförbar situation vad gäller de skattemässiga förmåner som gäller beaktandet av deras personliga förhållanden och familjesituation, och AB tillhör inte heller den kategori av personer som behandlas som obegränsat skattskyldiga för inkomst i Tyskland efter ansökan. Huvuddelen av deras globala inkomst är nämligen skattepliktig i Tyskland.

92 För det tredje har den tyska regeringen, med hänvisning till domen av den 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punkt 47), gjort gällande att tillämpningen av olika beskattningsförfaranden för skattskyldiga personer beroende på om de är begränsat eller obegränsat skattskyldiga återspeglar de olika situationer som dessa personer befinner sig i vad gäller skatteuppbörden.

93 Det ska noteras, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 79 i sitt förslag till avgörande, att det i den tyska lagstiftningen föreskrivs att personer som är bosatta i andra EU-medlemsstater eller i en stat som är part till EES-avtalet och som är begränsat skattskyldiga för inkomst i Tyskland, också får använda sig av systemet med beskattning efter ansökan av deras förvärvsinkomster, för att kunna göra avdrag för kostnaderna för inkomstens förvärvande, efter att källskatt innehållits när deras löner betalades ut.

94 Därigenom likställs i den tyska lagstiftningen i detta avseende skattskyldiga personer med hemvist i landet med vissa skattskyldiga personer utan hemvist i landet, vilket innebär att deras situationer är jämförbara vid beskattningen av de löner som de uppbär i Tyskland. Den omständigheten att en skattskyldig person inte har hemvist i landet kan således inte i sig anses medföra att vederbörandes situation objektivt sett skiljer sig från situationen för en skattskyldig person med hemvist i landet. Den tyska regeringen har emellertid inte anfört några argument som visar att en skattskyldig persons hemvist just i Schweiz skulle medföra att vederbörandes situation objektivt sett skiljer sig från situationen för en skattskyldig person som är bosatt i Tyskland.

95 Den tyska regeringens argument för att bestrida att situationerna för dessa skattskyldiga personer är jämförbara kan inte heller godtas.

96 Vad för det första gäller argumentet att endast skattskyldiga personer med hemvist i landet konfronteras med de olägenheter som följer av en kortare frist för registrering av avdraget påpekar domstolen att det inte framgår av handlingarna i målet att förfarandet för beskattning efter ansökan skulle vara av kompletterande karaktär i förhållande till förfarandet för registrering av avdraget. Tvärtom framgår det av den hänskjutande domstolens förklaringar att förfarandet för beskattning efter ansökan utgör ett alternativt och mindre ingripande förfarande än förfarandet för registrering av avdraget, varvid båda förfarandena syftar till att kostnader för inkomstens förvärvande ska kunna beaktas.

97 Den hänskjutande domstolen har angett att ingivandet av skattedeklarationen är att jämställa med utövandet av rätten till valfrihet och att den skattskyldiga personen inom fristen för fastställande på fyra år kan besluta att inge eller inte inge en inkomstskattedeklaration, vilket vederbörande endast skulle göra om den löneskatt som betalats är högre än den beräknade inkomstskatten. Registrering av avdraget tvingar däremot den skattskyldiga personen att fatta ett preliminärt beslut om storleken på de förväntade skattepliktiga inkomsterna och de avdragsgilla kostnaderna för inkomstens förvärvande, och hänger samman med en osäkerhet om ett alltför stort avdrag och en eventuell ytterligare betalning från den skattskyldiga personens sida. En sådan registrering skulle dessutom medföra en skyldighet för den senare att lämna in en deklaration, vid äventyr av straffrättsliga påföljder och tvångsåtgärder, inom en betydligt kortare frist än den preskriptionstid som är tillämplig vid fastställande.

98 Skillnaden mellan situationerna vad gäller möjligheten att omfattas av beskattning efter ansökan kan följaktligen inte, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, härledas från de olika tidsfrister för registrering av avdraget som gäller för personer med respektive utan hemvist i landet.

99 För det andra, såsom framgår av den rättspraxis som det erinrats om i punkterna 86 och 87 ovan, befinner sig personer som har och personer som inte har hemvist i landet i allmänhet inte i jämförbara situationer vad gäller de skattemässiga förmåner som är knutna till beaktandet av deras personliga förhållanden och familjesituation. Det ska emellertid påpekas att rätten till beskattning efter ansökan gör det möjligt att ta hänsyn till kostnader för inkomstens förvärvande.

100 Det är i detta avseende tillräckligt att påpeka att beaktandet av sådana kostnader inte följer av den skattskyldiges personliga situation, utan av den omständigheten att dessa kostnader har uppkommit för att erhålla inkomster från förvärvsarbete och att det i den tyska lagstiftningen, såsom framgår av 50 § punkt 1 EStG, föreskrivs att kostnader för inkomstens förvärvande för skattskyldiga personer utan hemvist i landet ska beaktas i den mån dessa kostnader har ett ekonomiskt samband med de tyska inkomsterna. I den tyska lagstiftningen likställs följaktligen situationen för skattskyldiga personer som har och skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet vad gäller beaktandet av kostnader för inkomstens förvärvande som har ett ekonomiskt samband med de tyska inkomsterna.

101 Vad för det tredje gäller den tyska regeringens argument att situationen för skattskyldiga personer som har och skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet skiljer sig åt vad gäller skatteuppbörden ska det påpekas att den ofördelaktiga skattemässiga behandlingen inte följer av någon skillnad vad gäller uppbördstekniken, eftersom löneskatten, såsom framgår av handlingarna i målet, i båda fallen tas ut genom innehållande av källskatt, utan att förfarandet för beskattning efter ansökan leder till att detta innehållande inte skulle vara möjligt. Dessutom, såsom den hänskjutande domstolen har angett, leder inte rätten till beskattning efter ansökan till att det uppstår en skatteskuld som ska drivas in, med efterföljande svårigheter för Förbundsrepubliken Tyskland. Det krävs inte heller något särskilt administrativt stöd för att fastställa de faktiska omständigheterna och uppbära skatten.

102 Artikel 21.2 i avtalet om fri rörlighet för personer kan följaktligen inte åberopas för att neka en arbetstagare den skattemässiga förmån som utgörs av rätten att välja beskattning efter ansökan enbart av det skälet att vederbörande har sin hemvist i Schweiz och inte i Tyskland.

Huruvida åtgärden kan motiveras

103 Som den tyska regeringen har gjort gällande ska det således prövas huruvida en sådan skillnad i behandling kan motiveras med stöd av artikel 21.3 i avtalet om fri rörlighet för personer eller av det tvingande hänsyn till allmänintresset som avser behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.

104 För det första föreskrivs det i artikel 21.3 i avtalet om fri rörlighet för personer bland annat att ingen bestämmelse i det avtalet ska hindra de avtalsslutande parterna från att anta eller tillämpa en åtgärd som är avsedd att säkerställa påförande, betalning och effektiv uppbörd av skatt eller att motverka skatteflykt enligt bestämmelserna i den ena avtalsslutande partens inhemska skattelagstiftning. Domstolen har slagit fast att sådana åtgärder, vilka enligt domstolens praxis avseende fri rörlighet inom unionen svarar mot tvingande hänsyn av allmänintresse, under alla omständigheter måste iaktta proportionalitetsprincipen. De ska således vara lämpade att uppnå dessa mål och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dem (dom av den 26 februari 2019, Wächtler, C-581/17, EU:C:2019:138, punkt 63).

105 En vägran att bevilja beskattning efter ansökan förefaller emellertid inte utgöra en lämplig åtgärd för att säkerställa beskattning, betalning och faktisk indrivning av skatter eller för att undvika skatteflykt. Såsom har påpekats i punkt 101 ovan framgår det av den hänskjutande domstolens förklaringar att rätten till beskattning efter ansökan inte leder till att det uppstår en skatteskuld som ska återkrävas eller till efterföljande svårigheter för Förbundsrepubliken Tyskland inom ramen för uppbördsförfarandet, och innebär inte heller något krav på särskilt administrativt stöd för att fastställa de faktiska omständigheterna och uppbära skatten.

106 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 89 i sitt förslag till avgörande säkerställer den källskatt som dras från lön som betalas i Tyskland till personer som är bosatta i Schweiz en korrekt uppbörd av inkomstskatten från de tyska myndigheternas sida, med avseende på den här typen av inkomster.

107 För det andra har den tyska regeringen gjort gällande att den aktuella skillnaden i behandling motiveras av behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang. Möjligheten för arbetstagare som är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt i Tyskland att utnyttja systemet för beskattning efter ansökan är nämligen symmetrisk med deras möjlighet att ansöka om registrering av avdraget fram till den 30 november det relevanta kalenderåret.

108 Domstolen har i detta avseende medgett att det tvingande hänsyn av allmänintresse som hänger samman med behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang kan åberopas för att motivera en skillnad i behandling som i princip är förbjuden enligt artikel 9.2 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 september 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punkterna 50, 52 och 54). För att ett argument grundat på en sådan motivering ska kunna godtas krävs det dessutom att det är styrkt att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattemässiga förmånen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna förmån (se, analogt, dom av den 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punkt 58, och dom av den 16 juli 1998, ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, punkt 29).

109 Såsom har påpekats i punkt 96 ovan saknas emellertid ett sådant direkt samband i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet.

Stoppklausulen

110 Den tyska regeringen har slutligen gjort gällande att beslutet att neka arbetstagare som är bosatta i Schweiz och arbetar i Tyskland rätten att utnyttja systemet för beskattning efter ansökan inte strider mot avtalet om fri rörlighet för personer på grund av stoppklausulen i artikel 13 i avtalet, vilken ska tolkas analogt med artikel 64 FEUF. Enligt den tyska regeringen medför denna klausul en rätt att bibehålla befintliga restriktioner, eftersom referensdagen i detta avseende inte är dagen för undertecknandet av avtalet om fri rörlighet för personer, utan den dag då avtalet trädde i kraft, det vill säga den 1 juni 2002. En sådan tolkning, som följer av att en sådan klausul klassificeras som en stoppklausul, är den enda som säkerställer en sådan klausuls ändamålsenliga verkan.

111 Det ska påpekas att de avtalsslutande parterna enligt artikel 13 i avtalet om fri rörlighet för personer har förbundit sig att på de områden som omfattas av avtalet inte införa nya begränsningar för medborgare i den andra avtalsslutande parten. Denna artikel 13 innehåller däremot inte några uppgifter om en eventuell rätt för de stater som är parter till avtalet om fri rörlighet för personer att bibehålla befintliga restriktioner.

112 Domstolen konstaterar att artikel 13 i avtalet om fri rörlighet för personer i detta avseende skiljer sig väsentligt från artikel 64 FEUF, i vilken det uttryckligen föreskrivs att artikel 63 FEUF inte ska påverka tillämpningen på tredjeländer av restriktioner avseende vissa kapitalrörelser till eller från tredjeländer som gällde den 31 december 1993 enligt nationell rätt eller unionsrätt.

113 Rätten att bibehålla åtgärder som kan utgöra undantag från principen om likabehandling i artikel 9 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer kan inte heller härledas ur det sammanhang som artikel 13 i avtalet ingår i eller ur de mål som eftersträvas med avtalet.

114 För det första ingår artikel 13 i avtalet om fri rörlighet för personer i avdelning II i avtalet, vilken avser allmänna bestämmelser och slutbestämmelser och i vilken även avtalets artikel 10 ingår, vari det föreskrivs att Schweiziska edsförbundet och vissa medlemsstater har rätt att för en viss period behålla kvantitativa begränsningar med avseende på ekonomisk förvärvsverksamhet för vissa kategorier av vistelser och vidmakthålla kontrollen av företrädesrätten för de arbetstagare som är integrerade i den ordinarie arbetsmarknaden samt av löne- och arbetsvillkoren för medborgare från den andra avtalsslutande parten och Schweiziska edsförbundets rätt att inom sina allmänna kvoter förbehålla arbetstagare och egenföretagare från Europeiska unionen nya uppehållstillstånd.

115 Med hänsyn till likabehandlingsprincipens grundläggande karaktär borde de avtalsslutande parternas möjlighet att bibehålla åtgärder som kan utgöra undantag från denna princip ha varit föremål för en uttrycklig bestämmelse i avtalet om fri rörlighet för personer, i likhet med de inskränkningar i den fria rörligheten som avses i artikel 10 i avtalet.

116 För det andra skulle en tolkning av avtalet om fri rörlighet för personer som gör det möjligt att under hela avtalets giltighetstid bibehålla restriktioner som var i kraft vid tidpunkten för undertecknandet eller ikraftträdandet av avtalet strida mot målen med avtalet, vilka det erinrats om i punkterna 50 och 53 ovan, nämligen att till förmån för medborgare, fysiska personer, medlemsstater i unionen och Schweiziska edsförbundet säkerställa fri rörlighet för personer på dessa avtalsslutande parters territorium och ge nämnda medborgare rätt till, bland annat, inresa, vistelse, upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet som arbetstagare samt ge dem samma levnads-, anställnings- och arbetsvillkor som de egna medborgarna har rätt till.

117 Artikel 13 i avtalet om fri rörlighet för personer kan följaktligen inte tolkas så, att den tillåter att en arbetstagare som är bosatt i Schweiz och arbetar i Tyskland nekas rätten att välja beskattning efter ansökan.

118 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Artiklarna 7 och 15 i avtalet om fri rörlighet för personer, jämförda med artikel 9.2 i bilaga I till avtalet, ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som innebär att rätten till beskattning efter ansökan av inkomst av tjänst för att få kostnader såsom kostnader för inkomstens förvärvande och avräkning för den löneskatt som innehållits inom ramen för förfarandet för källskatt beaktade förbehålls skattskyldiga personer som är medborgare i denna medlemsstat, i en annan medlemsstat eller i en stat som är part till EES-avtalet och som är bosatta i en av dessa stater, vilket kan leda till återbetalning av inkomstskatt, och ger inte någon sådan rätt till valfrihet för bland annat medborgare i den första medlemsstaten som är bosatta i Schweiz och som uppbär inkomst av tjänst i denna medlemsstat.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artiklarna 7 och 15 i avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer,

undertecknat i Luxemburg den 21 juni 1999, senast ändrat genom protokoll av den 4 mars 2016 angående Republiken Kroatiens deltagande som avtalsslutande part till följd av dess anslutning till Europeiska unionen, jämförda med artikel 9.2 i bilaga I till avtalet,

ska tolkas så,

att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som innebär att rätten till beskattning efter ansökan av inkomst av tjänst för att få kostnader såsom kostnader för inkomstens förvärvande och avräkning för den löneskatt som innehållits inom ramen för förfarandet för källskatt beaktade förbehålls skattskyldiga personer som är medborgare i denna medlemsstat, i en annan medlemsstat eller i en stat som är part till avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 och som är bosatta i en av dessa stater, vilket kan leda till återbetalning av inkomstskatt, och ger inte någon sådan rätt till valfrihet för bland annat medborgare i den första medlemsstaten som är bosatta i Schweiz och som uppbär inkomst av tjänst i denna medlemsstat.

Underskrifter