Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 16. november 2023[1]

Sag C-627/22

AB
mod
Finanzamt Köln-Süd

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Köln (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – aftale mellem Det Europæiske Fællesskab og Det Schweiziske Forbund om fri bevægelighed for personer – flytning af en fysisk persons bopæl fra en medlemsstat til Schweiz – direkte beskatning – arbejdstageres frie bevægelighed – ligebehandling – skattemæssige fordele – indkomstskat – skatteberegning efter anmodning, som kun er mulig for arbejdstagere, der er begrænset indkomstskattepligtige og har skattemæssigt hjemsted i en EU-medlemsstat eller et land i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS)«

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører behandlingen af arbejdstagere, der er bosat i Schweiz og er begrænset indkomstskattepligtige i Tyskland, når de oppebærer løn i Tyskland[2].

2. Ifølge den forelæggende ret kan disse arbejdstagere, der er bosat i Schweiz, ikke benytte ordningen vedrørende skatteberegning efter anmodning[3] for »under hensyntagen til erhvervsmæssige udgifter samt modregning af indeholdt tysk kildeskat at opnå en refusion af indkomstskat«. Denne mulighed foreligger derimod for personer, der er bosat i Tyskland og i andre medlemsstater i Den Europæiske Union og lande i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (herefter »EØS«).

[1] – Originalsprog: spansk.

[2] – Herefter vil jeg benævne disse personer som lønmodtagere, der er *begrænset* indkomstskattepligtige, med henblik på at sondre mellem dem og personer, der, for så vidt som de er bosat i Tyskland, er *fuldt* indkomstskattepligtige.

[3] – Som jeg senere vil anføre, muliggør denne ordning, at en arbejdstager frivilligt kan anmode om beregning af indkomstskatten på basis af den i Tyskland oppebårne indkomst fra lønnet beskæftigelse med de konsekvenser, der følger heraf med hensyn til fradrag af erhvervsmæssige omkostninger og modregning af indeholdt tysk kildeskat.

3. Ved besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål bør Domstolen supplere sin praksis vedrørende det personelle anvendelsesområde for aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer (herefter »aftalen om fri bevægelighed«)[4] og det forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, som denne aftale indeholder.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten: aftalen om fri bevægelighed

4. Aftalens artikel 1 med overskriften »Mål« bestemmer følgende:

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

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

[…]

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

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

5. Artikel 2 med overskriften »Ikke-forskelsbehandling« bestemmer:

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

6. Artikel 4 med overskriften »Ret til ophold og adgang til en økonomisk aktivitet« bestemmer:

»Retten til ophold og adgang til en økonomisk aktivitet sikres i henhold til bestemmelserne i bilag I, jf. dog bestemmelserne i artikel 10.«

[4] – Aftale mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer – Slutakt – Fælles erklæringer – Underretning om ikrafttrædelsen af syv aftaler med Det Schweiziske Forbund inden for sektorerne fri bevægelighed for personer, luft- og landtransport, offentlige indkøb, videnskabeligt og teknisk samarbejde, gensidig anerkendelse af overensstemmelsesvurdering og handel med landbrugsprodukter (EFT 2002, L 114, s. 6), undertegnet i Luxembourg den 21.6.1999 og trådt i kraft den 1.6.2002.

7. Artikel 7 med overskriften »Andre rettigheder« har følgende ordlyd:

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

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

[…]«

8. Artikel 13 med overskriften »Stand still« er affattet således:

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

9. Artikel 16 med overskriften »Henvisning til fællesskabsretten« bestemmer:

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

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

10. Artikel 21 med overskriften »Forbindelse med bilaterale aftaler vedrørende området dobbeltbeskatning« bestemmer:

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

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

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

11. Artikel 7 med overskriften »Lønnede grænsearbejdere«, stk. 1, i bilag I bestemmer:

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

12. Artikel 9 med overskriften »Ligebehandling« i bilag I har følgende ordlyd:

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

2. Lønmodtageren og dennes familiemedlemmer som fastsat i artikel 3 i dette bilag nyder samme skattemæssige og sociale fordele som indenlandske lønmodtagere og disses familiemedlemmer.

[…]«

B. Tysk ret. Einkommensteuergesetz[5]

13. § 1 bestemmer følgende:

– Fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, er fuldt indkomstskattepligtige.

– Efter anmodning behandles fysiske personer, der hverken har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, ligeledes som fuldt indkomstskattepligtige, i den udstrækning de oppebærer indenlandsk indkomst som omhandlet i § 49[6].

– Fysiske personer, der ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, er begrænset indkomstskattepligtige, når de oppebærer indenlandsk indkomst i § 49's forstand[7].

14. Det fremgår af § 38, at indkomstskat med hensyn til indkomst fra en lønnet aktivitet er en kildeskat, der fratrækkes lønnen (lønskat), når lønnen udbetales af en arbejdsgiver, hvis bopæl, sædvanlige opholdssted, ledelse, hjemsted, faste driftssted eller faste repræsentant befinder sig på det nationale område.

15. § 46, stk. 2, nr. 8, bestemmer, at indkomst, der helt eller delvist oppebæres ved en lønnet aktivitet, og som er blevet fratrukket kildeskat, kun beskattes, hvis der er anmodet om beskatning, navnlig med henblik på modregning af lønskat i indkomstskatten. Denne anmodning skal fremsættes gennem indkomstskatteangivelsen.

[5] – Lov om indkomstskat i den affattelse, der finder anvendelse på sagen ratione temporis (BGBl. 2009 I, s. 3366) (herefter »EStG«).

[6] – Dette gælder kun, hvis deres indkomst i kalenderåret for mindst 90%'s vedkommende er undergivet tysk indkomstskat, eller hvis den del af deres indkomst, som ikke er undergivet tysk indkomstskat, ikke overstiger det skattefrie bundfradrag i medfør af § 32a, stk. 1, andet punktum, nr. 1; dette beløb bør nedsættes, for så vidt som dette er nødvendigt og passende i forhold til situationen i bopælsstaten.

[7] – Med forbehold af EStG's § 1, stk. 2 og 3, og § 1.a.

16. I henhold til § 49 udgør bl.a. lønindkomst for arbejde, der er blevet udført i Tyskland, national indkomst med henblik på den begrænsede indkomstskattepligt.

17. § 50 indeholder specifikke bestemmelser om personer, der er begrænset skattepligtige. I henhold til denne bestemmelses stk. 2 anses den indkomstskat, der finder anvendelse på indkomst, der beskattes ved kilden, for at være betalt for disse skattepligtige, når denne kildeskat indeholdes.

18. Denne bestemmelse gælder imidlertid ikke, hvis den skattepligtige har indgivet den anmodning (*skatteberegning efter anmodning*), som er nævnt i EStG's § 46, stk. 2, nr. 8. Dette fremgår af EStG's § 50, stk. 2, nr. 4, litra b), andet punktum.

19. Desuden finder EStG's § 50, stk. 2, nr. 4, litra b), andet punktum, under alle omstændigheder kun anvendelse på statsborgere fra en af Den Europæiske Unions medlemsstater eller en stat, hvorpå EØS-aftalen [8] finder anvendelse, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i en af disse stater.

II. De faktiske omstændigheder, tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

20. AB er en tysk statsborger, der af familiemæssige grunde boede i Schweiz fra 2016, hvor han havde sin eneste bopæl og sædvanlige opholdssted, samtidig med at han var lønmodtager (manager) i en virksomhed med hjemsted i Tyskland.

21. På denne måde arbejdede AB for sin tyske arbejdsgiver, enten fra Schweiz (via fjernarbejde) eller under tjenesterejser til Tyskland. I forbindelse med sidstnævnte rejser benyttede AB en bil erhvervet gennem en leasingaftale, som AB's virksomhed ikke havde foranstaltet, og betalte de øvrige omkostninger i forbindelse med sin bil og sine tjenesterejser.

22. Som følge af sit arbejde i Tyskland oppebar AB lønindkomst fra 2017 til 2019 (herefter »de omtvistede år«). I 2021 ophørte AB med at være bosat i Schweiz og flyttede til Tyskland.

23. I de omtvistede år var AB begrænset indkomstskattepligtig i Tyskland i henhold til EStG's § 1, stk. 4. Hans arbejdsgiver indeholdt kildeskat af hele hans bruttoløn og indbetalte denne til de tyske skattemyndigheder [9].

24. Ud over indtægterne fra lønnet beskæftigelse havde AB indtægter fra udlejning af to ejendomme i Tyskland.

25. Med hensyn til hvert af de omtvistede år indberettede AB den pågældende indkomstskat, som omfattede indtægterne for udlejningen af ejendomme og lønindkomsten. AB angav de erhvervsmæssige udgifter i forbindelse med sin lønnede beskæftigelse i Tyskland som fradragsberettigede udgifter. I forbindelse med disse angivelser anmodede AB om anvendelse af EStG's § 50, stk. 2, andet punktum, nr. 4, litra b), dvs. af *skatteberegning efter anmodning*.

[8] – Aftale af 2.5.1992 (EFT 1994, L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«).

[9] – AB anmodede ikke de tyske skattemyndigheder om at registrere et bundfradrag som såkaldte »kildeskatteoplysninger« i overensstemmelse med EStG's § 39.

26. Finanzamt Köln-Süd (skattemyndigheden i Köln-Süd, Tyskland) fastsatte AB's indkomstskat, i hvilken forbindelse myndigheden kun tog hensyn til hans indtægter fra udlejningen, men ikke til hans indtægter fra lønnet beskæftigelse. Som følge heraf blev den allerede betalte tyske kildeskat ikke modregnet i indkomstskatten, og der blev heller ikke taget hensyn til de udgifter, som AB havde gjort gældende.

27. AB iværksatte flere administrative klager over de tilsvarende opkrævninger. Efter AB's opfattelse var det i henhold til aftalen om fri bevægelighed ulovligt at begrænse ordningen med hensyn til *skatteberegning efter anmodning* til arbejdstagere, der er hjemmehørende i en EU- eller EØS-medlemsstat. Klagerne blev afvist ved afgørelse af 25. februar 2020 og af 15. november 2021.

28. AB indbragte disse afgørelser for Finanzgericht Köln (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland), som har forelagt Domstolen dette præjudicielle spørgsmål:

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

III. Retsforhandlingerne for Domstolen

29. Anmodningen om præjudiciel afgørelse indgik til Domstolen den 4. oktober 2022.

30. Den tyske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

31. Det er ikke blevet anset for nødvendigt at afholde et retsmøde.

IV. Bedømmelse

32. Eftersom det med det præjudicielle spørgsmål ønskes oplyst, om visse bestemmelser i aftalen om fri bevægelighed er til hinder for den omtvistede skatteordning, vil jeg indledningsvis undersøge, om denne aftale finder anvendelse ratione personae på hovedsagen.

33. På denne baggrund vil jeg gøre rede for kendetegnene ved den tyske lovgivning for så vidt angår indkomstskat og afklare, om denne lovgivning i betragtning af denne sags omstændigheder kan være i strid med forbuddet mod forskelsbehandling i artikel 9, stk. 2, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed.

A. Det personelle anvendelsesområde for aftalen om fri bevægelighed

34. I hovedsagen ønskes det som nævnt oplyst, om en tysk statsborger, som er ansat af en tysk virksomhed og er bosat i Schweiz, kan drage fordel af den ordning (*skatteberegning efter anmodning*), som den tyske indkomstskattelovgivning forbeholder personer, der er bosat i Tyskland, og statsborgere i andre EU- eller EØS-medlemsstater, der er bosat i en af disse stater.

35. For at afgøre, om aftalen om fri bevægelighed finder anvendelse i denne situation, kræves der først en beskrivelse af denne aftales kendetegn og af, hvordan Domstolen har fortolket den.

36. Følgende fremgår af Domstolens dom i Wächtler-sagen [10]:

– I denne dom bemærkede Domstolen indledningsvis, at »aftalen EF-Schweiz, eftersom den er en international aftale, ifølge artikel 31 i Wienerkonventionen om traktatretten af 23. maj 1969 (United Nations Treaty Series, bind 1155, s. 331) skal fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges aftalens udtryk i deres sammenhæng og belyst af aftalens genstand og formål […]. Det følger endvidere af den nævnte bestemmelse, at et udtryk skal tillægges en særlig betydning, hvis det er godtgjort, at dette var parternes hensigt« [11].

– Domstolen fastslog, at »aftalen EF-Schweiz falder inden for de mere generelle rammer for forholdet mellem Den Europæiske Union og Det Schweiziske Forbund. Selv om sidstnævnte ikke deltager i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde og i EU's indre marked, er det dog knyttet til det gennem talrige bilaterale aftaler, der spænder vidt og fastlægger bestemte rettigheder og forpligtelser, som i en vis udstrækning svarer til dem, der er fastsat i traktaten. Det overordnede formål med disse aftaler, herunder med aftalen EF-Schweiz, er at fremme tættere økonomiske forbindelser mellem Unionen og Det Schweiziske Forbund […]« [12].

– Domstolen fremhævede imidlertid, at »[e]ftersom Det Schweiziske Forbund ikke har tiltrådt Unionens indre marked, kan fortolkningen af EU-rettens bestemmelser vedrørende dette marked imidlertid ikke automatisk overføres til fortolkningen af aftalen EF-Schweiz, bortset fra de udtrykkelige bestemmelser herom, der er fastsat ved selve aftalen […]« [13].

– Domstolen bemærkede, at »[h]vad [... angår formålet med aftalen EF-Schweiz og fortolkningen af aftalens ordlyd fremgår det af præamblen til aftalen og af aftalens artikel 1 og artikel 16, stk. 2, at denne har til formål til fordel for de statsborgere i Unionen, der er fysiske personer, og statsborgerne i Det Schweiziske Forbund at gennemføre fri bevægelighed for personer på disse parters område på grundlag af de i EU gældende bestemmelser, hvis begreber skal fortolkes under hensyntagen til Domstolens relevante praksis forud for datoen for aftalens undertegnelse« [14].

– Domstolen tilføjede, at »[h]vad angår retspraksis efter denne dato skal det bemærkes, at artikel 16, stk. 2, i aftalen EF-Schweiz fastsætter dels, at denne retspraksis skal meddeles Det Schweiziske Forbund, dels at det blandede udvalg, der er nedsat ved aftalens artikel 14, for at sikre, at aftalen fungerer tilfredsstillende, efter anmodning fra en af de kontraherende parter

[10] – Dom af 26.2.2019 (C-581/17, EU:C:2019:138, herefter »Wächtler-dommen«).

[11] – Wächtler-dommen, præmis 35, med henvisning til dom af 27.2.2018, Western Sahara Campaign UK (C-266/16, EU:C:2018:118, præmis 70).

[12] – Wächtler-dommen, præmis 36.

[13] – Wächtler-dommen, præmis 37.

[14] – Wächtler-dommen, præmis 38.

skal fastlægge, hvilke virkninger den pågældende retspraksis vil have. Selv om dette udvalg ikke har truffet nogen afgørelse, skal der […] ikke desto mindre ligeledes tages hensyn til den nævnte retspraksis, forudsat at denne blot præciserer eller bekræfter de principper, som var fastslået i den retspraksis vedrørende EU-retlige begreber, der forelå på tidspunktet for undertegnelsen af aftalen EF-Schweiz, og som denne aftale er inspireret af« [15].

37. På denne baggrund vil jeg således undersøge det personelle anvendelsesområde for aftalen om fri bevægelighed med henblik på at afgøre, om en tysk arbejdstager [16], der er bosat i Schweiz, kan påberåbe sig denne aftale over for den tyske stat.

38. Det fremgår af præamblen til aftalen om fri bevægelighed og af aftalens artikel 1, litra a) og c), at denne aftales anvendelsesområde omfatter såvel fysiske personer, der udøver en økonomisk aktivitet, som fysiske personer, der ikke udøver en sådan aktivitet. I denne sag udøver AB en lønnet økonomisk aktivitet for et tysk selskab, i hvilken forbindelse AB i de omtvistede år oppebar en løn, efter at han i 2016 bosatte sig i Schweiz af familiemæssige grunde [17].

39. Aftalen om fri bevægelighed finder almindeligvis anvendelse i en situation, hvor en statsborger i en EU-medlemsstat påberåber sig denne aftale over for det land, som den pågældende flytter til for at udøve lønnet beskæftigelse. Domstolen har imidlertid allerede fastslået, at det under visse omstændigheder og alt efter, hvilke bestemmelser der finder anvendelse, er muligt for statsborgerne i en kontraherende part at påberåbe sig rettigheder på grundlag af aftalen ikke alene over for det land, hvor de udøver deres ret til fri bevægelighed, men også over for deres eget land [18].

40. Med hensyn til AB's personlige forhold gør to omstændigheder sig gældende:

– Der er ikke tale om en »lønnet grænsearbejder« som omhandlet i artikel 7, stk. 1, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed, eftersom AB ikke udøver sin aktivitet i Tyskland og vender tilbage til sin bopæl i Schweiz hver dag eller mindst én gang om ugen. I den omtvistede periode udøvede AB, som var bosat i Schweiz, sin lønnede beskæftigelse fra Schweiz eller gennem tjenesterejser i Tyskland i sin bil for at komme i kontakt med kunder hos den tyske virksomhed, som AB arbejder for.

– AB er statsborger i en kontraherende part i aftalen om fri bevægelighed (Tyskland) med bopæl på en anden kontraherende parts (Schweiz) område og udøver lønnet beskæftigelse på det tyske område. I dette tilfælde er det forhold, der begrunder, at aftalen om fri bevægelighed finder anvendelse, ikke nationaliteten, men derimod bopælen i en anden stat, som er part i denne aftale. Nationaliteten er således af mindre betydning, og anvendelsen af aftalen om fri bevægelighed skyldes den pågældendes ændring af bopælsland.

15 – Wächtler-dommen, præmis 39.

16 – AB er hverken en person, der ikke udøver nogen økonomisk aktivitet, eller en leverandør af tjenesteydelser i henhold til artikel 5 i aftalen om fri bevægelighed. Jf. dom af 12.11.2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, præmis 44).

17 – Det fremgår ikke af forelæggelsesafgørelsen, om AB i løbet af 2016 også udøvede denne lønnede beskæftigelse.

18 – Dom af 15.3.2018, Picart (C-355/16, EU:C:2018:184, herefter »Picart-dommen«, præmis 16), af 28.2.2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, herefter »Ettwein-dommen«, præmis 33), og af 15.12.2011, Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, præmis 27-34).

41. Domstolen har fastslået, at aftalen om fri bevægelighed finder anvendelse på grænsearbejdere med tysk statsborgerskab [19], som er flyttet til Schweiz, mens de fortsat arbejdede som arbejdstagere eller selvstændige i Tyskland [20]. Denne retspraksis kan efter min opfattelse så meget desto mere overføres på AB, som ikke er en grænsearbejder som nævnt ovenfor, men hvis flytning af bopæl under udøvelse af retten til fri bevægelighed understøtter, at aftalen om fri bevægelighed kan gøres gældende.

42. Som Domstolen har fastslået, vil den ved aftalen om fri bevægelighed sikrede frie bevægelighed for personer i modsat fald hindres. En statsborger i en kontraherende part ville være stillet ringere i sin oprindelsesstat alene på grund af, at vedkommende har udøvet sin ret til fri bevægelighed [21].

43. Det er korrekt, at Domstolens praksis efter datoen for undertegnelsen af aftalen om fri bevægelighed ikke automatisk kan overføres på tilfælde af mobilitet på tværs af grænserne mellem landene i Den Europæiske Union og Schweiz, således som det fremgår af artikel 16, stk. 2, i aftalen om fri bevægelighed.

44. Selv om det blandede udvalg ikke har truffet nogen afgørelse, har Domstolen imidlertid fastslået, at der kan tages hensyn til Domstolens retspraksis efter datoen for undertegnelsen af aftalen om fri bevægelighed, forudsat at denne blot præciserer eller bekræfter de principper, som var fastslået i den retspraksis vedrørende EU-retlige begreber, der forelå på tidspunktet for undertegnelsen af aftalen om fri bevægelighed, og som denne aftale er inspireret af [22].

45. Retspraksis efter Ettwein-dommen og Wächtler-dommen om tyske arbejdstagere, der flytter til Schweiz under udøvelse af den ret til fri bevægelighed, der følger af aftalen om fri bevægelighed, er i overensstemmelse med Domstolens faste praksis, der fortolker »tilsvarende« bestemmelser i EUF-traktaten om arbejdskraftens frie bevægelighed på tværs af grænserne. Denne retspraksis kan således anvendes med henblik på sagens afgørelse.

46. På denne baggrund er der efter min opfattelse intet til hinder for at anvende aftalen om fri bevægelighed på AB, som har udøvet sin ret til fri bevægelighed i henhold til denne aftale.

47. Efter min opfattelse modsiges denne konstatering ikke af Picart-dommen. I den nævnte dom fastslog Domstolen, at artikel 12, stk. 1, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed ikke omfattede situationen for en fransk statsborger, der ikke påtænkte at udøve sin økonomiske aktivitet på Det Schweiziske Forbunds område, men bevarede en aktivitet på sin oprindelsesstats (Frankrig) område, selv om den pågældende havde flyttet bopæl til Schweiz [23].

[19] – Disse arbejdstagere er omfattet af artikel 7, stk. 1, eller artikel 12, stk. 1, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed, alt efter om der er tale om lønmodtagere eller selvstændige.

[20] – Jf. Ettwein-dommen, præmis 34 og 35, og dom af 19.11.2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:12015:776, præmis 32 og 33).

[21] – Dom af 23.1.2020, Bundesagentur für Arbeit (C-29/19, EU:C:2020:36, præmis 34), og Wächtler-dommen, præmis 53.

[22] – Wächtler-dommen, præmis 39, jf. ovenfor.

[23] – Christian Picarts situation var således ikke omfattet af anvendelsesområdet for artikel 12, stk. 1, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed. Christian Picart var heller ikke omfattet af artikel 13, stk. 1, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed, eftersom han ikke kunne anses for at være en selvstændig grænsearbejder, idet han forblev på det schweiziske område, hvorfra han udøvede sin økonomiske aktivitet i Frankrig, uden at han rejste fra det sted, hvor han udøver sin økonomiske aktivitet, til sin bopæl, hver dag eller én gang om ugen. Picart-dommen, præmis 22-27.

48. Picart-sagen omhandlede en tvist mellem en skattepligtig, som er fransk statsborger, og de franske skattemyndigheder om sidstnævntes beslutning om at foretage en fornyet vurdering af størrelsen af den latente kapitalgevinst af de kapitalandele, som førstnævnte var indehaver af, og som han havde angivet ved flytningen af sit skattemæssige hjemsted fra Frankrig til Schweiz [24].

49. Derfor drejede det sig om at afgøre, om bestemmelserne i aftalen om fri bevægelighed (om etableringsretten og princippet om ikke-forskelsbehandling) fandt anvendelse på en skatteretlig foranstaltning, der bestod i at beskatte latente kapitalgevinster »ved udrejsen« fra det nationale område, som blev truffet af oprindelsesstaten for en fransk statsborger, der havde flyttet sit skattemæssige hjemsted til Schweiz.

50. I den foreliggende sag er AB derimod fortsat forbundet med sin oprindelsesstat i arbejdsmæssigt øjemed og med sin tyske arbejdsgiver, men flyttede sin bopæl til Schweiz af familiemæssige grunde og udøvede sin lønnede beskæftigelse delvist fra Schweiz (online) og delvist ved fysisk fremmøde i Tyskland gennem tjenesterejser til sidstnævnte land.

51. Til forskel fra den franske skattepligtige i Picart-sagen forvalter AB ingen kapitalandele i selskaber, er ikke investor eller en almindelig passiv aktionær, men derimod en lønmodtager. AB's situation minder i højere grad om de faktiske omstændigheder i Ettwein-dommen og Wächtler-dommen end de tilsvarende omstændigheder i Picart-dommen.

52. AB's situation er sammenfattende omfattet af anvendelsesområdet for aftalen om fri bevægelighed. Den tyske regering har selv udledt af artikel 1, litra a), i aftalen om fri bevægelighed, at den pågældende, idet der er tale om en fysisk person med tysk statsborgerskab, der er bosat i Schweiz og udøver en lønnet økonomisk aktivitet i Tyskland, er omfattet af anvendelsesområdet for denne aftale [25].

B. Anvendelsen af den tyske indkomstskat på lønmodtagere, der er bosat i Schweiz

53. De retlige rammer for den tyske indkomstskat for fysiske personer er fastlagt i EStG og sondrer i lighed med andre tilsvarende nationale ordninger mellem fuld skattepligt og begrænset skattepligt. Følgende fremgår af EStG's bestemmelser:

– Fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted på det tyske område, er fuldt indkomstskattepligtige (EStG's § 1, første punktum), og deres samlede globalindkomst beskattes.

– Fysiske personer, der ikke har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, er begrænset indkomstskattepligtige, når de oppebærer indenlandsk indkomst i henhold til EStG's § 49, stk. 1. Dette gælder for lønmodtagere, der oppebærer indkomst for deres personlige arbejde i Tyskland [EStG's § 49, stk. 1, nr. 4, litra a)].

54. Hvis lønnen betales af en i Tyskland hjemmehørende tysk arbejdsgiver, pålægges indkomstskatten ved kilden (EStG's §§ 38 ff.) med hensyn til såvel fuldt skattepligtige som begrænset skattepligtige lønmodtagere.

[24] – De franske myndigheder pålagde den pågældende en efterbetaling af indkomstskat og sociale bidrag med tillæg af bøde.

[25] – Punkt 63 i den tyske regerings indlæg. Denne konstatering er imidlertid ikke til hinder for, at det kan gøres gældende, at der i denne sag ikke foreligger en ulige behandling, der er i strid med artikel 2 og 7 i aftalen om fri bevægelighed.

55. Den såkaldte lønskat er en form for opkrævning af indkomstskat. Hvis en arbejdstager er lønskattepligtig (EStG's § 38, stk. 2, første punktum), skal arbejdsgiveren indeholde denne skat ved hver lønudbetaling (EStG's § 38, stk. 3, første punktum) [26].

56. For at beregne størrelsen af denne skat skal arbejdsgiveren bl.a. tage hensyn til et »fast beskæftigelsesbeløb« (EStG's § 39b, stk. 2, femte punktum, nr. 1). Dette beløb udgør en udgift, der kan fradrages som erhvervsmæssige udgifter [EStG's § 9a, første punktum, nr. 1, litra a)] [27].

57. Det er desuden muligt at nedbringe kildebeskatningen som følge af erhvervsmæssige udgifter, der er større end det faste beskæftigelsesbeløb, efter anmodning fra arbejdstageren [28]. Arbejdsgiveren skal tage hensyn til fradrag for erhvervsmæssige udgifter, der er angivet med henblik på beregningen af den skattepligtige løn (EStG's § 39b, stk. 2, fjerde punktum).

58. Den indkomstskat, der gælder for lønindkomst, som beskattes ved kilden, anses i princippet for at være betalt, når denne kildeskat indeholdes. Den omstændighed, at den ved kilden indeholdte skat anses for at være den endelige skat, gælder for alle lønmodtagere, uanset om de er fuldt eller begrænset skattepligtige.

59. Følgende gælder for begrænset skattepligtige lønmodtagere, der har oppebåret lønindkomst i Tyskland:

– Skatten anses for at være betalt med hensyn til denne lønindkomst som følge af, at lønnen er blevet beskattet ved kilden (EStG's § 50, stk. 2, første punktum). Dette er imidlertid ikke tilfældet, når der er foretaget et fradrag for erhvervsmæssige udgifter [EStG's § 50, stk. 2, andet punktum, nr. 4, litra a)] som et specifikt forhold med henblik på kildebeskatning (EStG's § 39a, stk. 4). I så fald må skatteproceduren følges, og arbejdstageren er forpligtet til at indgive en opgørelse af sin indtægt med henblik på indkomstskatten.

– Den omstændighed, at den ved kilden indeholdte lønskat anses for at være den endelige skat, indtræffer heller ikke, når arbejdstageren anmoder om at blive omfattet af ordningen vedrørende *skatteberegning efter anmodning* i henhold til EStG's § 50, stk. 2, andet punktum, nr. 4, litra b). Retten til at vælge *skatteberegning efter anmodning* [29] gælder imidlertid kun for statsborgere i EU- eller EØS-medlemsstaterne, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i en af disse stater, hvilket udelukker personer, der er bosat i Schweiz (EStG's § 50, stk. 2, syvende punktum).

60. I forbindelse med beskatningsordningen for indkomstskat bliver den skattepligtige indkomst, som en arbejdstager oppebærer ved lønnet beskæftigelse, fastlagt ved at medregne den del af lønindkomsten, der overstiger de erhvervsmæssige udgifter (EStG's § 2, stk. 2, nr. 2). Denne beregning er ikke forbundet med de tal, som proceduren i forbindelse med lønskat er baseret på. Den lønskat, som arbejdsgiveren indeholder ved kilden, modregnes det således beregnede

[26] – Lønskattens størrelse fastlægges i forhold til lønnens størrelse og andre specifikke oplysninger med henblik på kildebeskatning.

[27] – I de omtvistede regnskabsår udgjorde det faste beløb 1 000 EUR om året.

[28] – Denne beføjelse gælder for såvel fuldt indkomstskattepligtige som begrænset indkomstskattepligtige lønmodtagere. EStG's § 39.a, stk. 1, første punktum, nr. 1, som finder anvendelse på førstnævnte, og EStG's § 39a, stk. 4, første punktum, nr. 1, der finder anvendelse på sidstnævnte, er affattet i tilsvarende vendinger. Der gælder imidlertid forskellige frister for at anmode om en nedbringelse af den skattepligtige løn, som jeg senere vil komme tilbage til.

[29] – Indførelsen af denne ret kan spores tilbage til dom af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, herefter »Schumacker-dommen«), hvilket jeg senere vil gøre rede for.

indkomstskattebeløb [EStG's § 36, stk. 2, nr. 2, litra a)] og tilbagebetales i givet fald (EStG's § 36, stk. 4, andet punktum). Denne beskatningsordning kan også føre til, at skattemyndigheden opkræver et yderligere skattebeløb.

61. Hvis en arbejdsgiver har indeholdt lønskat ved kilden, med hensyn til hvilken løn Tyskland ikke har beskatningsret som følge af en overenskomst med henblik på at undgå dobbelt beskatning, og hvis der ikke anvendes en skatteprocedure med henblik på indkomstskat, kan arbejdstageren inden for rammerne af en særlig procedure (analogt med EStG's § 50d, stk. 1, andet punktum) stadig anmode om tilbagebetaling af den lønskat, der uretmæssigt er blevet indeholdt ved kilden. Fristen for at fremsætte krav om denne tilbagebetaling er fire år efter udløbet af det kalenderår, i hvilket skatten opstod (analogt med EStG's § 50d, stk. 1, niende punktum) [30].

62. For så vidt som det er relevant her, er det sammenfattende afgørende, at lønmodtagere, der er bosat i Schweiz og oppebærer lønindkomst i Tyskland, hvilken indkomst er begrænset indkomstskattepligtig, ikke kan benytte ordningen vedrørende *skatteberegning efter anmodning* i EStG's § 50, stk. 2, andet punktum, nr. 4, litra b).

C. Ligebehandling og forbuddet mod forskelsbehandling i aftalen om fri bevægelighed

63. Som det fremgår af præamblen til, artikel 1 og artikel 16, stk. 1 og 2, i aftalen om fri bevægelighed, er målet med denne aftale at sikre »ret[ten] til fri bevægelighed på den anden parts område« til fordel for statsborgerne i Den Europæiske Unions medlemsstater og Schweiz. Dette mål skal indfries på grundlag »af de bestemmelser, der gælder i Unionen, hvis begreber skal fortolkes i overensstemmelse med Domstolens praksis« [31].

64. Ifølge artikel 1, litra a) og d), i aftalen om fri bevægelighed er dens formål til fordel for statsborgerne i Den Europæiske Union og Schweiz at indrømme ret til indrejse, ophold, adgang til en lønnet økonomisk aktivitet (bl.a.) og at indrømme de samme leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår som dem, der indrømmes til indenlandske statsborgere.

65. Artikel 4 i aftalen om fri bevægelighed sikrer adgangen til en økonomisk aktivitet i henhold til bestemmelserne i artikel 10 og i bilag I til aftalen. Kapitel II i bilag I til aftalen om fri bevægelighed indeholder bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for lønmodtagere og særligt vedrørende ligebehandlingsprincippet [32].

66. Artikel 9 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed fastsætter nærmere bestemt ligebehandlingsprincippet og bestemmer, at:

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

[30] – Der findes ikke en anden frist, der skal overholdes, i henhold til overenskomsten mellem Det Schweiziske Forbund og Forbundsrepublikken Tyskland med henblik på at undgå dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter af 11.8.1971 (BGBl. 1972 II, s. 1022), som ændret ved protokollen af 27.10.2010 (BGBl. 2011 I, s. 1092).

[31] – Dom af 21.9.2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, herefter »Radgen-dommen«, præmis 36), og af 19.11.2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 40).

[32] – Radgen-dommen, præmis 38.

– »Lønmodtageren og dennes familiemedlemmer […] nyder samme skattemæssige og sociale fordele som indenlandske lønmodtagere og disses familiemedlemmer« (stk. 2).

67. Domstolen har fastslået, at ligebehandlingsprincippet i artikel 9, stk. 2, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed med hensyn til skattemæssige fordele »ligeledes kan påberåbes af en arbejdstager, der er statsborger i en kontraherende part, og som har udøvet sin ret til fri bevægelighed, over for sin egen stat«[33]. Som jeg har nævnt, er der intet til hinder for, at tyske statsborgere, der er bosat i Schweiz, kan påberåbe sig denne bestemmelse over for de tyske myndigheder.

68. Ligebehandlingsprincippet i artikel 9 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed er mere vidtrækkende end blot forskelsbehandling på grundlag af nationalitet[34] og omfatter forskelsbehandling som følge af bopælen for lønmodtagere, der er omfattet af aftalen om fri bevægelighed, uanset deres nationalitet.

69. Wächtler-dommen[35] og Ettwein-dommen er efter min opfattelse meget sigende i denne henseende, eftersom de lader princippet i artikel 9 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed omfatte situationer med ulighed på grundlag af bopælen.

70. Denne udvikling i retspraksis er logisk, eftersom ligebehandlingsprincippet er et EU-retligt begreb[36], der allerede eksisterede på tidspunktet for undertegnelsen af aftalen om fri bevægelighed. Domstolens domme efter denne dato har præciseret de principper, der følger af den dagældende retspraksis om ligebehandling på dette område, med henblik på at afgøre, om der foreligger en eventuel forskelsbehandling, som er forbudt ved aftalen om fri bevægelighed[37].

D. Forskelsbehandling af lønmodtagere, der er bosat i Schweiz, og som er begrænset indkomstskattepligtige i Tyskland

71. Den tyske myndighed har nægtet AB en »skattemæssig fordel« som omhandlet i artikel 9, stk. 2, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed[38]. Den nævnte myndighed har nærmere bestemt udelukket muligheden for, at den skattepligtige kan anmode om at indgive en

[33] – Radgen-dommen, præmis 40, med henvisning til dom af 19.11.2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, præmis 47).

[34] – En begrænset forståelse af princippet fremgår af dom af 12.11.2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, præmis 48): »Den nævnte artikel [artikel 9 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed] omhandler […] alene det mulige tilfælde af forskelsbehandling på grundlag af nationalitet i et tilfælde, hvor en statsborger fra en kontraherende part befinder sig på den anden kontraherende parts område.«

[35] – I den nævnte dom fastslog Domstolen, at »[…] en tysk statsborger, der ligesom Martin Wächtler har udøvet sin ret til at etablere sig som selvstændig i henhold til aftalen EF-Schweiz, behandles mindre gunstigt skattemæssigt end andre tyske statsborgere, der ligesom ham udøver en selvstændig aktivitet for et selskab, som de ejer selskabsandele i, men som i modsætning til ham bevarer deres bopæl i Tyskland. De sidstnævnte skal nemlig først betale skat af kapitalgevinsterne af de pågældende selskabsandele, når disse kapitalgevinster realiseres, dvs. når disse selskabsandele afhændes, hvorimod en statsborger som Martin Wächtler er forpligtet til at betale den pågældende skat af latente kapitalgevinster af sådanne selskabsandele, når han flytter sin bopæl til Schweiz, uden at kunne indrømmes henstand med betalingen indtil afhændelsen af andelene« (præmis 57). Domstolen tilføjede, at »[d]enne forskelsbehandling, der udgør en likviditetsmæssig ulempe for en tysk statsborger som Martin Wächtler, kan afholde ham fra at gøre faktisk brug af den etableringsret, som han er tillagt ved aftalen EF-Schweiz. Det følger heraf, at den i hovedsagen omhandlede skatteordning kan udgøre en hindring for den ved aftalen sikrede etableringsret i egenskab af selvstændig« (præmis 58).

[36] – Dom af 19.10.1977, Ruckdeschel m.fl. (117/76 og 16/77, EU:C:1977:160, præmis 7), og af 6.10.2011, Graf og Engel (C-506/10, EU:C:2011:643, præmis 26).

[37] – Dom af 6.10.2011, Graf og Engel (C-506/10, EU:C:2011:643, præmis 26), Radgen-dommen, præmis 47, og Wächtler-dommen, præmis 55.

[38] – Som Kommissionen har anført (punkt 23 i Kommissionens skriftlige indlæg), omfatter begrebet *fordel* de muligheder, som en national lovgivning indeholder med henblik på at beregne skattebeløbet på en mere gunstig måde. Den tyske regering (punkt 75 i den tyske regerings skriftlige indlæg) har også medgivet, at ordningen vedrørende *skatteberegning efter anmodning* udgør en skattemæssig fordel, for så vidt som den gør det muligt for den skattepligtige at undgå, at den ved kilden indeholdte skat anses for at være den endelige skat.

indkomstskatteangivelse i Tyskland, hvor den pågældende kan anmode om at fradrage de erhvervsmæssige udgifter, der var nødvendige for at oppebære den pågældendes lønindkomst i de omtvistede år.

72. Indebærer dette afslag en diskriminerende skattemæssig behandling i forhold til lønmodtagere, som udøver en tilsvarende aktivitet som AB og er bosat i Tyskland eller i andre EU- eller EØS-medlemsstater?

73. Dette spørgsmål bør efter min opfattelse besvares bekræftende: Der foreligger en diskriminerende og ugunstig skattemæssig behandling af AB netop på grundlag af dennes status som lønmodtager, der er bosat i Schweiz.

74. Lønmodtagere, der er bosat i Tyskland eller i andre EU- eller EØS-medlemsstater, kan benytte ordningen vedrørende skatteberegning efter anmodning til at undgå, at den ved kilden indeholdte skat anses for at være den endelige skat, og (eventuelt) til at opnå tilbagebetaling af de for meget betalte beløb.

75. Eftersom AB er bosat i Schweiz, kan den pågældende derimod ikke anmode om *skatteberegning efter anmodning*, og dermed kan den pågældende, til forskel fra arbejdstagere, der er bosat i Tyskland eller i andre EU- eller EØS-medlemsstater, ikke fradrage nogen erhvervsmæssige udgifter ud over det faste beløb (1 000 EUR), der gælder for beregningen af kildeskat for alle skattepligtige lønmodtagere i Tyskland.

76. Den tyske lovgivning fastsætter således en skattemæssig forskelsbehandling mellem skattepligtige (lønmodtagere), der er bosat i Tyskland eller i andre EU- eller EØS-medlemsstater og oppebærer løn i Tyskland, og skattepligtige, der er bosat i Schweiz, og som ligeledes oppebærer løn i Tyskland.

77. Denne forskelsbehandling, som er fastsat på grundlag af bopæl og ikke nationalitet, er tilstrækkelig til at afholde lønmodtagere, der er bosat i Tyskland, fra at benytte deres ret til fri bevægelighed til at flytte til Schweiz, mens de fortsat oppebærer løn i Tyskland. Dette udgør således en forskelsbehandling, som i princippet er forbudt i henhold til artikel 9, stk. 2, i bilag I til aftalen om fri bevægelighed.

78. Artikel 21, stk. 2, i aftalen om fri bevægelighed [39] tillader ganske vist anvendelsen af en forskelsbehandling på det skattemæssige område over for skattepligtige personer, der ikke befinder sig i samme situation, særlig hvad angår bopæl [40]. Jeg er imidlertid af den opfattelse, at der her er tale om en sammenlignelig situation.

79. Tyskland har i sin lovgivning nærmere bestemt tilladt, at personer, der er bosat i andre EU- eller EØS-medlemsstater, og som er begrænset indkomstskattepligtige, også kan drage fordel af *skatteberegning efter anmodning* af deres lønindkomst med henblik på at fradrage deres erhvervsmæssige udgifter efter indeholdelsen af kildeskat, da deres løn blev udbetalt.

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

[40] – Wächtler-dommen, præmis 58, og Radgen-dommen, præmis 45.

80. Udøvelsen af den frie bevægelighed for disse lønmodtagere, der er bosat i EU- eller EØS-medlemsstater, er imidlertid sammenlignelig med den frie bevægelighed, som aftalen om fri bevægelighed indebærer for personer, der er bosat i Schweiz. På denne baggrund er de pågældendes situationer sammenlignelige med henblik på *skatteberegning efter anmodning* af deres løn, som er oppebåret i Tyskland [41].

81. I Schumacker-dommen fastslog Domstolen, at EU-retten »[…] er til hinder for, at ordninger som den årlige regulering af kildeskat, der er indeholdt i lønindkomst, og den administrative ansættelse af skat af lønindkomst efter skattelovgivningen i en medlemsstat [Tyskland] kun indrømmes hjemmehørende og dermed ikke finder anvendelse på fysiske personer, som hverken har bopæl eller sædvanligt opholdssted på statens område, men dér oppebærer lønindkomst« [42].

82. Efter Schumacker-dommen tillod den tyske stat, at lønmodtagere, der var bosat i andre EU- eller EØS-medlemsstater, og som var begrænset indkomstskattepligtige i Tyskland, kunne benytte *skatteberegning efter anmodning* (og fradrage erhvervsmæssige udgifter). Den tyske stat sidestillede skatteordningen for disse personer med skatteordningen for lønmodtagere, der var bosat i Tyskland, og som var fuldt indkomstskattepligtige.

83. Den samme logik i Schumacker-dommen bør her føre til, at ordningen vedrørende *skatteberegning efter anmodning* udvides, således at den omfatter lønmodtagere, der er begrænset indkomstskattepligtige, og som er bosat i Schweiz, således at disse kan drage fordel af den ved aftalen om fri bevægelighed fastsatte ligebehandling. I modsat fald udsættes sidstnævnte for en skattemæssig forskelsbehandling.

E. Begrundelse for forskelsbehandlingen?

84. På denne baggrund er det stadig nødvendigt at undersøge, om den forskelsbehandling på grundlag af bopæl, som den tyske lovgivning indeholder, kan være begrundet.

85. I henhold til artikel 21, stk. 3, i aftalen om fri bevægelighed er intet i denne aftale til hinder for, at de kontraherende parter kan vedtage foranstaltninger med sigte på at sikre beskatning, effektiv betaling og opkrævning af afgifter eller modvirke skatteunddragelse i henhold til en kontraherende parts nationale skattelovgivning eller aftaler om hindring af dobbeltbeskatning, der er bindende for Det Schweiziske Forbund på den ene side og en eller flere af medlemsstaterne på den anden side, eller andre beskatningsordninger [43].

86. Disse foranstaltninger skal i medfør af Domstolens praksis vedrørende den frie bevægelighed for personer inden for Unionen udgøre tvingende almene hensyn og under alle omstændigheder overholde proportionalitetsprincippet. De skal med andre ord være egnede til at opfylde disse formål og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse [44].

41 – Dette blev fastslået i Radgen-dommen, præmis 42 og 43.

42 – Schumacker-dommen, domskonklusionens punkt 3.

43 – Jeg kan ikke finde en bestemmelse, der er relevant med henblik på besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål, i overenskomsten mellem Det Schweiziske Forbund og Forbundsrepublikken Tyskland med henblik på at undgå dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter, som jeg tidligere har nævnt (jf. fodnote 30 til dette orslag til afgørelse).

44 – Wächtler-dommen, præmis 62 og 63, samt bl.a. dom af 15.5.1997, Futura Participations og Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, præmis 31), af 3.10.2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, præmis 36), og af 11.12.2014, Kommissionen mod Spanien (C-678/11, EU:C:2014:2434, præmis 45 og 46).

87. Jeg er enig med den forelæggende ret i, at den tyske skattebestemmelse, der medfører forskelsbehandling af lønmodtagere, der er bosat i Schweiz, hverken er begrundet med sigte på at sikre beskatning, effektiv betaling og opkrævning af indkomstskat i Tyskland, eller nødvendig for at modvirke skatteunddragelse.

88. Efter Schumacker-dommen tillod den tyske lovgivning, at lønmodtagere, der var bosat i andre EU- eller EØS-medlemsstater, kunne benytte *skatteberegning efter anmodning* til at angive deres i Tyskland oppebårne løn. Hvis denne foranstaltning ikke udgør et problem med henblik på at sikre en korrekt beskatning af lønindkomst eller skaber problemer med hensyn til skatteunddragelse, kan jeg imidlertid ikke se, hvordan artikel 21, stk. 3, i aftalen om fri bevægelighed skulle danne grundlag for ikke at gøre det samme med hensyn til lønmodtagere, der er bosat i Schweiz og også oppebærer løn i Tyskland. Bopælen i sidstnævnte land er ikke afgørende med henblik på opkrævningen af den tyske indkomstskat af denne form for indtægt.

89. Som den forelæggende ret med rette har forklaret [45], sikrer kildebeskatningen af den løn, der betales i Tyskland til personer, der er bosat i Schweiz, at de tyske myndigheder kan foretage en korrekt opkrævning af indkomstskatten med hensyn til denne indtægt.

90. Som en mulig begrundelse for den ugunstige behandling af lønmodtagere, der er bosat i Schweiz og oppebærer løn i Tyskland, har den tyske regering anført, at der findes en alternativ procedure, der gør det muligt for disse personer at opnå det samme resultat som ved *skatteberegning efter anmodning* med hensyn til fradrag for erhvervsmæssige udgifter.

91. Gennem denne procedure er det på arbejdstagerens anmodning muligt at nedbringe kildebeskatningen i form af lønskat med henblik på at tage hensyn til erhvervsmæssige udgifter, som overstiger det faste beløb, der tidligere er blevet nævnt [46]. Arbejdsgiveren skal tage hensyn til fradrag for erhvervsmæssige udgifter, der er angivet med henblik på beregningen af den skattepligtige løn (EStG's § 39b, stk. 2, fjerde punktum).

92. I lighed med den forelæggende ret [47] er jeg imidlertid af den opfattelse, at den tyske regerings argument ikke er tilstrækkeligt til at afkræfte, at der foreligger en forskelsbehandling uden behørig begrundelse, af følgende grunde:

– Domstolen har for det første fastslået, at muligheden for at vælge en anden skatteordning ikke kan udelukke de diskriminerende virkninger af en skatteordning, der er i strid med EU-retten [48]. Denne retspraksis er fremkommet efter, at aftalen om fri bevægelighed blev undertegnet, men den kan overføres til fortolkningen af denne aftale, eftersom denne blot præciserer eller bekræfter de principper, som var fastslået i den retspraksis vedrørende EU-retlige begreber, der forelå på tidspunktet for undertegnelsen af aftalen, og som denne aftale er inspireret af [49].

– Som den forelæggende ret også har fremhævet, er den alternative procedure, som den tyske regering har henvist til, omfattet af frister og betingelser, der er til hinder for, at den med

45 – Forelæggelsesafgørelsen, præmis 65.

46 – Jf. EStG's § 39a, stk. 1, første punktum, nr. 1, og § 39a, stk. 4, første punktum, nr. 1.

47 – Forelæggelsesafgørelsen, præmis 67.

48 – Dom af 18.3.2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Skat af avancer af fast ejendom) (C-388/19, EU:C:2012:212, præmis 43 og 44), og af 18.3.2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, præmis 52).

49 – Wächtler-dommen, præmis 39.

hensyn til den fordel, som den medfører, kan sammenlignes med *skatteberegningen efter anmodning*, eftersom der ikke er tale om et mindre restriktivt alternativ [50].

93. Den ugunstige behandling, som den tyske lovgivning indebærer i forbindelse med *skatteberegningen efter anmodning* for lønmodtagere, der er begrænset indkomstskattepligtige og bosat i Schweiz, kan endelig ikke »opvejes« af muligheden for at gøre erhvervsmæssige udgifter gældende ved beregningen af kildeskatten.

94. Med hensyn til »opretholdelsen af sammenhængen i skattesystemet«, som den tyske regering også har påberåbt sig som begrundelse for foranstaltningen, er der tale om det samme argument som før, dvs. muligheden for, at den skattepligtige anmoder om en lavere kildebeskatning. Her vil jeg blot gentage det, som jeg tidligere har anført for så vidt angår dette aspekt.

F. Artikel 13 i aftalen om fri bevægelighed (Stand still)

95. Artikel 13 i aftalen om fri bevægelighed bestemmer, at »[d]e kontraherende parter forpligter sig til ikke at træffe nye restriktive foranstaltninger over for den anden parts statsborgere på anvendelsesområderne for denne aftale«.

96. Den tyske regering har støttet en fortolkning af denne bestemmelse, der gør det muligt at opretholde restriktive foranstaltninger, der eksisterede ved indgåelsen af aftalen om fri bevægelighed, men ikke at træffe nye foranstaltninger. Forbuddet mod, at lønmodtagere, der er begrænset indkomstskattepligtige i Tyskland, men bosat i Schweiz, benytter *skatteberegning efter anmodning*, ville i så fald være tilladt, eftersom dette forbud var gældende inden undertegnelsen af aftalen om fri bevægelighed.

97. Efter min opfattelse henviser artikel 13 i aftalen om fri bevægelighed til nye restriktioner (som er forbudte), men *freder* ikke restriktioner, der eksisterede ved indgåelsen af denne aftale. Denne bestemmelse kan kun anvendes til at forhindre, at der indføres fremtidige restriktioner, men indebærer, at forudgående restriktioner fjernes: I modsat fald ville den liberaliserende virkning af aftalen om fri bevægelighed være neutraliseret.

98. Jeg er således enig med Kommissionen [51] i, at den modsætningsvise fortolkning af artikel 13 i aftalen om fri bevægelighed, som den tyske regering har gjort gældende, ikke kan tiltrædes. Den modsiges af bestemmelsens ordlyd, artikel 16 i aftalen om fri bevægelighed og Domstolens praksis, som har fortolket den og gradvist har fjernet diskriminerende foranstaltninger, der var gældende i de kontraherende parter i aftalen om fri bevægelighed med hensyn til personer, der er omfattet af denne aftale.

99. En opretholdelse af restriktioner, der eksisterede ved indgåelsen af aftalen om fri bevægelighed, ville være uforenelig med målene med denne aftale og udgøre en begrænsning, der næppe ville kunne overvindes med henblik på aftalens effektive gennemførelse.

[50] – Den forelæggende ret (forelæggelsesafgørelsens præmis 67) har mindet om, at Domstolen allerede i Schumacker-dommen udelukkede, at forekomsten af alternative procedurer i sig selv kunne begrunde den forskelsbehandling, som den tyske lovgivning, der blev undersøgt i den pågældende sag, medførte.

[51] – Punkt 36 i Kommissionens indlæg.

V. Forslag til afgørelse

100. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen svarer Finanzgericht Köln (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland) på følgende måde:

»Bestemmelserne i aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer, navnlig artikel 7, sammenholdt med artikel 9, stk. 2, i bilag I hertil,

skal fortolkes således, at

disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der nægter lønmodtagere, der er bosat i Schweiz og er begrænset indkomstskattepligtige i Tyskland, mulighed for frivilligt at anmode om skatteberegning efter anmodning af indkomstskat, navnlig for under hensyntagen til erhvervsmæssige udgifter samt modregning af indeholdt tysk kildeskat at opnå en refusion af indkomstskat, når personer med bopæl i andre EU-/EØS-medlemsstater har denne mulighed.«