



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
N. JÄÄSKINEN
fremsat den 18. oktober 2012¹

Sag C-425/11

**Katja Ettwein
mod
Finanzamt Konstanz**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Baden Württemberg (Tyskland))

»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 — direkte beskatning af selvstændige erhvervsdrivende grænsearbejdere — afvisning af en skattemæssig fordel i medlemsstaten på grund af flytning af bopælen — udelukkelse af ægtefæller med bopæl i Schweiz fra den lettelse af sambeskatningen (»Ehegattensplitting«), der finder anvendelse på personer, der er hjemmehørende i Den Europæiske Unions medlemsstater og Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde — ligebehandling«

I – Indledning

1. Med denne anmodning om præjudiciel afgørelse anmodes Domstolen om at fortolke de relevante bestemmelser 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 (herefter »EF-Schweiz-aftalen«)², navnlig dem, der omhandler selvstændige erhvervsdrivende. Finanzgericht Baden-Württemberg (Tyskland) spørger nærmere bestemt Domstolen, om den nævnte aftale er til hinder for en EU-medlemsstats skattelovgivning, i medfør af hvilken et ægtepar, som er statsborgere i den pågældende stat og udøver selvstændig erhvervsvirksomhed i samme stat og indkomstbeskattes dér af næsten hele deres skattepligtige indkomst, nægtes en af den pågældende lovgivning anerkendt skattefordel, fordi de har flyttet deres private bopæl til Schweiz.

2. Det fremgår af bestemmelserne i den anfægtede lovgivning, at »splitting-ordningen« for ægtepar udgør en skattemæssig fordel, når den af den ene af dem oppebårne indtægt er klart højere end den andens. Denne ordning er indført for at lempe progressiviteten i indkomstskatteskalaen³. Ordningen indebærer, at ægtefællernes indtægter sammenlægges, hvorefter deres samlede indkomst beskattes, som om de hver havde oppebåret halvdelen. Hvis den ene ægtefælle har en høj indkomst og den anden ægtefælle en lav indkomst, medfører anvendelsen af denne »splitting-tarif«, at ægtefællernes skattepligtige indkomst udlignes, og at progressiviteten i indkomstskatteskalaen lempes.

¹ — Originalsprog: fransk.

² — Aftale undertegnet den 21.6.1999 i Luxembourg (EFT 2002 L 114, s. 6).

³ — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 7.

3. Denne ordning finder imidlertid kun anvendelse, hvis ægteparret har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted enten på tysk område eller i en anden af EU's medlemsstater eller i en stat, hvor aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde⁴ (herefter »EØS-aftalen«) finder anvendelse.

II – Retsforskrifter

A – *EF-Schweiz-aftalen*

4. Det fremgår af andet afsnit i EF-Schweiz-aftalens præambel, at de kontraherende parter er »besluttede på at gennemføre fri bevægelighed for personer mellem dem på grundlag af de bestemmelser, der gælder i Det Europæiske Fællesskab«.

5. Ifølge EF-Schweiz-aftalens artikel 1, litra a) og d), er aftalens formål til fordel for statsborgerne i medlemsstaterne og Det Schweiziske Forbund bl.a. at indrømme ret til indrejse, ophold, adgang til en lønnet økonomisk aktivitet, etablering som selvstændig og ret til at blive boende på de kontraherende parters område, og at indrømme de samme leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår som dem, der indrømmes til indenlandske statsborgere.

6. Aftalens artikel 2 med overskriften »Ikke-forskelsbehandling« bestemmer:

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

7. EF-Schweiz-aftalens artikel 4, som har overskriften »Ret til ophold og adgang til en økonomisk aktivitet«, bestemmer:

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

8. Aftalens artikel 11, stk. 1, foreskriver under overskriften »Behandling af klager« klageret for personer, der er omfattet af EF-Schweiz-aftalen, med hensyn til anvendelsen af aftalens bestemmelser hos de kompetente myndigheder.

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

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

2. For så vidt som anvendelsen af denne aftale indebærer fællesskabsretlige begreber, tages der hensyn til [Domstolens] relevante retspraksis forud for datoen for aftalens undertegnelse. Retspraksis efter datoen for aftalens undertegnelse vil blive meddelt [Det Schweiziske Forbund]. 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.«

⁴ — Aftale af 2.5.1992 (EFT 1994 L 1, s. 3).

10. EF-Schweiz-aftalens artikel 21 med overskriften »Forbindelse til bilaterale aftaler vedrørende området dobbeltbeskatning« bestemmer i stk. 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.«

11. Bilag I til EF-Schweiz-aftalen omhandler fri bevægelighed for personer. Bilagets kapitel II indeholder bestemmelser vedrørende lønmodtagere. Artikel 9 i kapitel II vedrørende ligebehandling, som ved henvisning i medfør af artikel 15, stk. 2, i bilagets kapitel III finder anvendelse på selvstændige, bestemmer:

»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.

[...]«

12. Ovennævnte bilags kapitel III omhandler »selvstændige«, som i henhold til definitionen i artikel 12, stk. 1, der er indeholdt i dette kapitel, er enhver statsborger i en kontraherende part, der ønsker at etablere sig på en anden kontraherende parts område med henblik på at udøve en selvstændig aktivitet.

13. Førømtalte kapitels artikel 13 med overskriften »Selvstændige grænsearbejdere« foreskriver i stk. 1:

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

14. Samme kapitels artikel 15 med overskriften »Ligebehandling« har følgende ordlyd:

»1. Selvstændige må i værtslandet ikke behandles mindre gunstigt end indenlandske arbejdstagere med hensyn til adgangen til at optage og udøve en selvstændig aktivitet.

2. Bestemmelserne i artikel 9 i dette bilag gælder tilsvarende for de selvstændige, der er omhandlet i dette kapitel.«

B – Tysk lovgivning

15. De relevante bestemmelser er indeholdt i Einkommensteuergesetz⁵ (lov om indkomstskat, herefter »EStG«).

16. EStG's § 1 bestemmer:

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

⁵ — I den affattelse, der blev offentliggjort den 19.10.2002 (BGBl. 2002 I, s. 4215), som ændret den 29.12.2003 (BGBl. 2003 I, s. 3080) og den 20.12.2007 (BGBl. 2007 I, s. 3151).

[...]

3. 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. Dette gælder kun, hvis deres indkomst i kalenderåret mindst for 90%’s vedkommende er undergivet tysk indkomstskat [...]«

17. EStG’s § 1a, stk. 1, lyder således:

»For statsborgere fra en af [Unionens] medlemsstater eller en stat, hvorpå [EØS-aftalen] finder anvendelse, [...] som i henhold til § 1, stk. 3, skal behandles som ubegrænset indkomstskattepligtige, gælder med henblik på anvendelsen af [...] § 26, stk. 1, første punktum, følgende regler:

1. [...] Modtageren skal dog have bopæl eller sædvanligt opholdssted på en anden af [Unionens] medlemsstaters område eller i en stat, hvorpå [EØS-aftalen] finder anvendelse.

[...]

2. Efter anmodning behandles den samlevende ægtefælle, som ikke har bopæl eller fast opholdssted på tysk område, som ubegrænset indkomstskattepligtig med henblik på anvendelse af § 26, stk. 1, første punktum. [...]«

18. I henhold til EStG’s § 26, stk. 1, indrømmes samlevende ægtefæller, som er fuldt skattepligtige, eller som skal behandles som sådanne, ret til at vælge mellem separat beskatning i henhold til lovens § 26a og sambeskatning i henhold til lovens § 26b.

19. EStG’s § 26b med overskriften »Sambeskatning af ægtefæller« bestemmer i stk. 1:

»I henhold til sambeskatningsordningen sammenlægges ægtefællernes indkomst, hvorefter den samlede indkomst beskattes, og ægtefællerne, medmindre andet er bestemt, dermed behandles som én skattepligtig person.«

20. EStG’s § 32a med overskriften »Indkomstskattesats« foreskriver i stk. 5:

»Ved ægtefæller, der sambeskattes i medfør af § 26 og § 26b, udgør indkomstskatten [...] det dobbelte af den skat, som pålægges halvdelen af deres fælles skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1 (»splitting-metoden«).«

III – Tvisten i hovedsagen

21. Katja Ettwein og hendes ægtefælle er tyske statsborgere. De udøver hver især selvstændig erhvervsvirksomhed og oppebærer hele deres indkomst i Tyskland. Den 1. august 2007 flyttede ægtefællerne deres bopæl til Schweiz. Efter denne ændring af bopæl udøver de fortsat deres erhvervsvirksomhed i Tyskland og oppebærer næsten hele deres indkomst i denne medlemsstat.

22. Med henblik på beregningen af deres indkomstskat for skatteåret 2008 anmodede Katja Ettwein og hendes ægtefælle om, ligesom for de foregående skatteår, at blive sambeskattet med anvendelse af »splitting-metoden«, idet de understregede, at de ikke havde nogen skattepligtig indkomst i Schweiz. I den oprindelige skatteansættelse imødekom Finanzamt Konstanz ægtefællernes anmodning.

23. Den 1. december 2009 annullerede Finanzamt Konstanz imidlertid skatteansættelsen med den begrundelse, at den gunstige »splitting-ordning«, som indrømmes på grund af ægtefællernes personlige og familiemæssige situation, ikke fandt anvendelse, da deres bopæl ikke befandt sig på hverken en af EU-medlemsstaternes område eller i en stat, der er part i EØS-aftalen. Finanzamt Konstanz underlagde således ved skatteansættelse af 22. marts 2010 ægtefællerne en ordning med separat beskatning. Da Katja Ettwein ikke fik medhold i den administrative klage, der blev indgivet til prøvelse af skatteansættelsen, anlagde hun et annulationssøgsmål ved Finanzgericht Baden-Württemberg.

IV – Det præjudicielle spørgsmål

24. Den forelæggende ret mener, at Katja Ettwein og hendes ægtefælle er selvstændige grænsearbejdere som omhandlet i artikel 13, stk. 1, i bilag I til EF-Schweiz-aftalen. Den har anført, at de er tyske statsborgere med bopæl i Schweiz, at de udøver en selvstændig aktivitet på tysk område og hver dag vender tilbage fra stedet for deres erhvervsaktivitet til deres bopælssted. I henhold til artikel 9, stk. 2, sammenholdt med artikel 15, stk. 2, i bilag I til EF-Schweiz-aftalen, har selvstændige grænsearbejdere i den stat, hvor erhvervsvirksomheden udøves, samme skattemæssige og sociale fordele som indenlandske statsborgere, der udøver en selvstændig aktivitet. Ifølge den forelæggende ret er den omstændighed, at den tyske skatteforvaltning nægter ægtefællerne Ettwein at blive omfattet af »splitting-metoden« kun med den begrundelse, at deres bopæl er beliggende i Schweiz, i strid med EF-Schweiz-aftalen.

25. Efter den nationale rets vurdering er denne konklusion i overensstemmelse med de principper, der er fastsat i Domstolens praksis før den 21. juni 1999, som er datoen for undertegnelsen af EF-Schweiz-aftalen om etableringsfrihed og fri bevægelighed for arbejdstagere, og som er optaget i EF-Schweiz-aftalen. Den nationale ret har bl.a. anført, at det fremgår af Domstolens praksis, at reglerne om ligebehandling, der også finder anvendelse på skatteområdet, ikke blot indebærer et forbud mod åbenlyse forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men også skjulte former for forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat⁶. Ovennævnte ret har ligeledes henvist til, at dette princip medfører et forbud mod bestemmelser, som forhindrer en statsborger i en medlemsstat i at forlade sit oprindelsesland med henblik på at udøve sin ret til fri bevægelighed, eller afholder ham herfra⁷.

26. I øvrigt har den forelæggende ret anført, at det i princippet påhviler bopælsstaten at beskatte skatteyderens samlede indkomst, således at der tages hensyn til omstændigheder, som er knyttet til dennes personlige og familiemæssige forhold. Når beskatningen af den samlede indkomst finder sted i kildestaten, eftersom den pågældende næsten udelukkende oppebærer sin indkomst i denne stat, kan denne imidlertid ikke afslå at tage hensyn til den pågældendes personlige og familiemæssige situation, når dette ikke er muligt i bopælsstaten. I henhold til samme retspraksis er »splitting-metoden« en del af elementerne i den personlige og familiemæssige situation, der i så fald skal tages hensyn til⁸.

27. Følgelig bør der i Tyskland tages hensyn til ægtefællerne Ettweins situation, som der ikke kan tages hensyn til i bopælsstaten, da de ikke oppebærer nogen indkomst i denne stat, med henblik på beregningen af skatten, da der ellers vil foreligge forskelsbehandling i forhold til de ægtepar, der bor i Tyskland, og som oppebærer deres indkomst dér og befinder sig i samme personlige og familiemæssige situation.

6 — Schumacker-dommen, præmis 26.

7 — Dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921.

8 — Schumacker-dommen og dom af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089.

28. På baggrund af disse betragtninger har Finanzgericht Baden-Württemberg ved afgørelse, der indgik til Domstolen den 16. august 2011, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [EF-Schweiz-aftalen], særligt artikel 1, 2, 11, 16 og 21 samt artikel 9, 13 og 15 i aftalens bilag I, fortolkes således, at de ikke tillader, at ægtefæller, der bor i Schweiz, og som er skattepligtige i Tyskland af deres samlede skattepligtige indtægter, nægtes ret til sambeskatning med anvendelse af den såkaldte »splitting-metode«?»

29. Der er indgivet skriftlige indlæg af parterne i hovedsagen, den tyske og den spanske regering samt Europa-Kommissionen. Katja Ettwein, den tyske regering og Kommissionen var repræsenteret under retsmødet, der blev afholdt den 4. juli 2012.

V – Bedømmelse

A – Indledende bemærkninger

1. EF-Schweiz-aftalens karakter

30. Det skal indledningsvis bemærkes, at i sin egenskab af international aftale skal EF-Schweiz-aftalen i henhold til artikel 31 i Wienerkonventionen om traktatretten⁹ fortolkes loyalt i overensstemmelse med den sædvanlige betydning, der måtte tillægges traktatens udtryk i deres sammenhæng og belyst af dens hensigt og formål¹⁰.

31. Eftersom Det Schweiziske Forbund, som Domstolen gentagne gange har fastslået, ikke har tiltrådt Unionens indre marked, der skal fjerne alle hindringer for etablering af et område for fuldstændig fri bevægelighed, svarende til et nationalt marked, kan fortolkningen af bestemmelserne i EU-retten vedrørende det indre marked ikke automatisk overføres til fortolkningen af EF-Schweiz-aftalen bortset fra de tilfælde, hvor det udtrykkeligt fremgår af selve aftalen¹¹.

32. Artikel 16, stk. 2, i EF-Schweiz-aftalen henviser ganske vist til Domstolens praksis, men denne henvisning vedrører kun retspraksis forud for datoen for undertegnelsen af aftalen den 21. juni 1999. Jeg bemærker, at denne bestemmelse er inspireret af artikel 6 i EØS-aftalen. Formålet med artikel 16, stk. 2, er at undgå at underlægge Det Schweiziske Forbund fremtidige fortolkninger af EF-Schweiz-aftalen fra den anden kontraherende parts retsinstans, navnlig Domstolen, og den sikrer »en parallel retsramme« for de områder, der er omfattet af EU-retten¹².

9 — Konvention undertegnet den 23.5.1969 i Wien, *United Nations Treaty Series*, bind 1155, s. 331.

10 — Jf. for flere oplysninger bl.a. udtalelse 1/91 af 14.12.1991, Sml. I, s. 6079, præmis 14, dom af 1.7.1993, sag C-312/91, Metalsa, Sml. I, s. 3751, præmis 12, af 2.3.1999, sag C-416/96, Eddline El-Yassini, Sml. I, s. 1209, præmis 47, af 20.11.2001, sag C-268/99, Jany m.fl., Sml. I, s. 8615, præmis 35, af 25.2.2010, sag C-386/08, Brita, Sml. I, s. 1289, præmis 42 og 43, og af 15.7.2010, sag C-70/09, Hengartner og Gasser, Sml. I, s. 7233, præmis 36.

11 — Jf. i denne retning bl.a. dom af 12.11.2009, sag C-351/08, Grimme, Sml. I, s. 10777, præmis 27 og 29, af 11.2.2010, sag C-541/08, Fokus Invest, Sml. I, s. 1025, præmis 28, samt Hengartner og Gasser-dommen, præmis 41 og 42.

12 — A. Epiney og R. Mosters: »Un exemple d'interprétation des accords conclus entre la Suisse et l'Union européenne: l'accord sur la libre circulation des personnes«, *Interprétation et application des »traités d'intégration«*, Schulthess, Zürich, 2006, s. 57-73, og i samme retning V. Boillet: »La détermination du champ d'application de l'Accord sur la libre circulation des personnes au regard de la jurisprudence de la Cour européenne de justice: les implications des arrêts Zambrano et McCarty«, *Pratique juridique actuelle*, 2012, s. 49-55. Jf. ligeledes F. Aubry Girardin: »L'interprétation et l'application de l'Accord sur la libre circulation des personnes du point de vue de la jurisprudence«, *L'accord sur la libre circulation des personnes Suisse-UE*, Schulthess, Zürich, 2011, s. 29-48.

33. Det er i lyset af denne specifikke fortolkning af EF-Schweiz-aftalen, at den situation, der er beskrevet i anmodningen om præjudiciel afgørelse, skal vurderes, nemlig et tilfælde, hvor en flytning af privat bopæl til Schweiz medfører en ugunstig skattemæssig behandling for ægtefæller, der er statsborgere i den medlemsstat, hvor de udøver selvstændig virksomhed.

2. EF-Schweiz-aftalens formål

34. Formålet med EF-Schweiz-aftalen fremgår af artikel 1. Dens formål er til fordel for statsborgerne i EU's medlemsstater og Det Schweiziske Forbund bl.a. at indrømme ret til indrejse, ophold, adgang til en lønnet økonomisk aktivitet, etablering som selvstændig og ret til at blive boende på de kontraherende parters område, og at indrømme de samme leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår som dem, der indrømmes indenlandske statsborgere.

35. Det skal understreges, at denne vilje til at fremme den frie bevægelighed for personer mellem Unionen og Det Schweiziske Forbund adskiller sig fra ånden i og formålet med de frie bevægeligheder, der er fastsat i traktaterne inden for rammerne af det indre marked, der er etableret mellem EU's medlemsstater.

36. I denne henseende viser analysen af den politiske sammenhæng for undertegnelsen af EF-Schweiz-aftalen, at bilaterale aftaler ikke har til formål at skabe et indre marked¹³. Det er ubestridt, at EF-Schweiz-aftalen er en ud af i alt syv sektoraftaler, der regulerer forbindelserne mellem Fællesskabet og Det Schweiziske Forbund¹⁴, og som blev undertegnet den 21. juni 1999, efter at Det Schweiziske Forbund den 6. december 1992 havde afslået at tiltræde EØS-aftalen. Dette afslag er udtryk for, at projektet med en samlet integreret økonomi med et fælles marked på grundlag af fælles regler hos medlemmerne blev udelukket til fordel for en løsning med bilaterale ordninger med Fællesskabet og dets medlemsstater inden for specifikke områder.

37. EF-Schweiz-aftalen har således til formål at styrke båndene mellem de kontraherende parter¹⁵ uden udsigt til at udvide anvendelsen af de samlede grundlæggende friheder til Det Schweiziske Forbund eller til senere tiltrædelse af Unionen.

38. I denne henseende markerer Domstolen klart en forskel mellem fortolkningen af de EU-retlige bestemmelser vedrørende det indre marked og fortolkningen af en international aftale som EF-Schweiz-aftalen ved at insistere på en sammenligning af EF-Schweiz-aftalens formål og sammenhæng på den ene side og af den europæiske konstruktions formål og sammenhæng på den anden side¹⁶.

39. Det Schweiziske Forbund forbliver tilbagetrukket i forhold til de friheder, der finder anvendelse mellem EU-medlemsstaterne og EØS-staterne, hvilket indebærer, at restriktioner for den frie bevægelighed for personer kan foreligge inden for rammerne af den bilaterale EF-Schweiz-aftale, mens de ville være uantagelige inden for Unionen eller EØS.

13 — C. Kaddous: »Stamm et Hauser, Grimme, Fokus Invest AG, Hengartner et Gasser ou les accords bilatéraux ne créent pas un marché intérieur«, *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, s. 129-136.

14 — De syv aftaler vedrører fri bevægelighed for personer, luftfart, godstransport og personbefordring med jernbane og ad landevej, handel med landbrugsprodukter, gensidig anerkendelse af overensstemmelsesvurdering, visse aspekter af offentlige indkøb samt videnskabeligt og teknologisk samarbejde. Jf. afgørelse 2002/309/EF, Euratom truffet af Rådet og Kommissionen for så vidt angår aftalen om videnskabeligt og teknologisk samarbejde af 4.4.2002 om indgåelse af syv aftaler med Det Schweiziske Forbund (EFT L 114, s. 1).

15 — Grimme-dommen, præmis 28.

16 — Jf. i denne retning bl.a. dom af 9.2.1982, sag 270/80, Polydor og RSO Records, Sml. s. 329, præmis 15-19, udtalelse 1/91, præmis 14, Metalsa-dommen, præmis 11 og 15-19, samt retspraksis nævnt ovenfor i fodnote 11.

B – En medlemsstats ret til at nægte at indrømme en skattemæssig fordel til egne ikke-hjemmehørende selvstændige statsborgere

40. Der skal erindres om den situation, som det drejer sig om i den foreliggende sag. Den drejer sig om to tyske statsborgere, som udøver en økonomisk aktivitet som selvstændige i Tyskland, og som har flyttet deres private bopæl til Schweiz uden at udøve erhvervsvirksomhed dér. Domstolen er således blevet anmodet om at fortolke bestemmelserne i EF-Schweiz-aftalen vedrørende selvstændiges status og at vurdere retspraksis' indvirkning på tvisten i hovedsagen.

1. EF-Schweiz-aftalens materielle anvendelsesområde

41. Bestemmelserne i EF-Schweiz-aftalen vedrørende selvstændige udgør kapitel III i bilag I til aftalen, som omfatter fem artikler. Bilagets artikel 12 fastsætter betingelserne for, at en selvstændig kan få opholdstilladelse. Artikel 13-16 i bilag I indeholder præciseringer vedrørende denne ret. EF-Schweiz-aftalen indrømmer blot alle selvstændige en ret til at indrejse i opholde sig på de kontraherende parter områder samt en ret til i værtslandet at modtage en behandling, der ikke er mindre gunstig end den, som det pågældende land giver sine egne statsborgere, med hensyn til adgangen til at optage og udøve en selvstændig aktivitet.

42. Jeg mener ikke, at ægtefællerne Ettweins situation henhører under ovennævnte artiklers materielle anvendelsesområde. Artikel 12 i bilag I til nævnte aftale omhandler nemlig en »statsborger i en kontraherende part, der ønsker at etablere sig på en anden kontraherende parts område med henblik på at udøve en selvstændig aktivitet [...]«¹⁷. På samme måde sikrer artikel 15, stk. 2, i nævnte bilag I ved henvisning til samme bilags artikel 9 ligebehandling af selvstændige, der er statsborgere i en kontraherende part, på den anden kontraherende parts område. Disse kan således ikke på grund af deres nationalitet behandles anderledes end indenlandske arbejdstagere. De nyder bl.a. samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere¹⁸.

43. Med hensyn til princippet om forbud mod forskelsbehandling, der nævnes i anmodningen om præjudiciel afgørelse, påpeger jeg, at artikel 2 i EF-Schweiz-aftalen forbyder forskelsbehandling på grund af nationalitet¹⁹.

44. Ifølge retspraksis i Bergström-dommen²⁰ er det ikke udelukket, at en statsborger fra en kontraherende part kan påberåbe sig EF-Schweiz-aftalen mod sin egen stat.

45. Jeg præciserer imidlertid, at muligheden for at påberåbe sig EF-Schweiz-aftalen mod sin egen stat i overensstemmelse med ordlyden af aftalens artikel 16, stk. 1, er begrænset til de rettigheder og forpligtelser, som følger af de i bilaget til aftalen nævnte afledte EU-retsakter. Der er derimod intet i EF-Schweiz-aftalen, der tyder på, at en sådan mulighed ligeledes er udvidet til primærretlige bestemmelser.

46. EF-Schweiz-aftalens ordlyd og formål giver således ikke mulighed for at drage en sådan konklusion i forbindelse med bestemmelserne vedrørende selvstændige, som alene omhandler et muligt tilfælde af forskelsbehandling på grundlag af nationalitet over for en statsborger fra en kontraherende part, der befinder sig på en anden kontraherende parts område.

17 — Min fremhævelse.

18 — Jf. artikel 9, stk. 2, i bilag I til EF-Schweiz-aftalen.

19 — Artikel 2 bestemmer, at »[s]tatsborgere i en af de kontraherende parter, som tager lovligt ophold på en anden kontraherende parts område, [...] ikke ved anvendelsen af og i overensstemmelse med bestemmelserne i bilag I, II og III til denne aftale [må] udsættes for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet«.

20 — Dom af 15.12.2011, sag C-257/10, Sml. I, s. 13227, præmis 26-30, 33 og 34.

47. Imidlertid fremgår det af de faktiske omstændigheder, der er fremlagt for Domstolen, at ægtefællerne Ettwein er tyske statsborgere og udøver selvstændig erhvervsvirksomhed i Tyskland, hvor de er genstand for den anfægtede beskatning. Der er altså i sagen ikke tale om forskelsbehandling udøvet af myndighederne i en kontraherende part i forhold til en statsborger fra en anden kontraherende part. Det forhold, at ægtefællerne Ettwein har flyttet deres private bopæl til Schweiz, ændrer intet i den henseende²¹.

48. Artikel 13 i bilag I til EF-Schweiz-aftalen om selvstændige grænsearbejdere²², sammenholdt med artikel 12 i samme bilag, underbygger denne ordlydsfortolkning, som udelukker den situation, der er omhandlet i hovedsagen, fra anvendelsesområdet for bestemmelserne i EF-Schweiz-aftalen vedrørende selvstændige. Det skal i den henseende bemærkes, at i henhold til artikel 12 i dette bilag I er en »selvstændig« en statsborger fra en kontraherende part, som ønsker at etablere sig på en anden kontraherende parts område *med henblik på at udøve en selvstændig aktivitet*. I henhold til artikel 13 i nævnte bilag I er »en selvstændig grænsearbejder«, som efter min mening nødvendigvis udgør en underkategori til »selvstændig«, en statsborger i en kontraherende part, der har bopæl på en kontraherende parts område og udøver en selvstændig aktivitet på den anden kontraherende parts område, idet han i princippet vender tilbage til sin bopæl hver dag. Med andre ord er den stat, hvor en selvstændig udøver sin virksomhed, en anden end hans bopælsstat, idet den sidstnævnte kan være oprindelsesstaten²³.

49. Jeg understreger således, at en situation med flytning af bopæl til en kontraherende parts område uden udsigt til udøvelse af selvstændig aktivitet dér ikke henhører under anvendelsesområdet for artikel 12 og 13 i EF-Schweiz-aftalen.

50. I den foreliggende sag er det det forhold, at ægtefællerne Ettwein bor i Schweiz, som ifølge tysk lovgivning er til hinder for anvendelsen af den mere gunstige skattemæssige ordning. Den skattemæssige ulempe følger ikke af det forhold, at ægtefællerne, der er statsborgere i en kontraherende part med bopæl på en anden kontraherende parts område, udnytter deres ret til at etablere sig i en anden kontraherende part end den stat, hvor de er statsborgere.

51. Det følger heraf, at ægtefællerne Ettwein, for så vidt som de udøver en selvstændig erhvervsvirksomhed i den medlemsstat, hvor de er statsborgere, ikke afleder rettigheder af bestemmelserne i EF-Schweiz-aftalen vedrørende fri etablering, ligebehandling og forbud mod forskelsbehandling, som ikke finder anvendelse på dem. Denne indskrænkende fortolkning af de relevante bestemmelser i EF-Schweiz-aftalen i overensstemmelse med dens ordlyd underbygges af dens tidligere undersøgte formål²⁴.

21 — Jf., for et tilsvarende ræsonnement, Grimme-dommen, præmis 47-49.

22 — Stk. 1 i den nævnte artikel definerer en selvstændig grænsearbejder meget upræcist som en »statsborger i en kontraherende part, der har bopæl på en kontraherende parts område og udøver en selvstændig aktivitet på den anden kontraherende parts område«. Stk. 2 og 3 fastsætter særlig gunstige regler for denne specifikke kategori af selvstændige vedrørende retten til ophold. Jf. dom af 22.12.2008, sag C-13/08, Stamm og Hauser, Sml. I, s. 11087, præmis 39.

23 — En schweizisk statsborger etableret i Tyskland er således en selvstændig grænsearbejder som omhandlet i artikel 13 i bilag I til EF-Schweiz-aftalen, selv om han har bopæl i Østrig, men aftalen finder ikke anvendelse på hans eventuelle økonomiske aktivitet i Schweiz. En tysk statsborger, der er etableret i Schweiz, er på samme måde en selvstændig grænsearbejder som omhandlet i nævnte artikel 13, hvis han bor i Tyskland eller en anden EU-medlemsstat, men hvis han er etableret i Tyskland, opfylder han ikke kriterierne i den nævnte artikel.

24 — Jf. punkt 34 ff. i dette forslag til afgørelse.

2. Virkning af Domstolens praksis for den foreliggende sag

52. Artikel 16 i EF-Schweiz-aftalen henviser udtrykkeligt til EU-retten som kilde til ensartet fortolkning af de bestemmelser i aftalen, der indholdsmæssigt er identiske med de EU-retlige bestemmelser²⁵. Artiklens stk. 1 bestemmer, at de kontraherende parter forpligter sig til at anvende de rettigheder og forpligtelser, som svarer til dem, der er indeholdt i gældende fællesskabsret. Artiklens stk. 2 bevirker, at Domstolens praksis finder anvendelse i den henseende, idet det præciseres, at denne henvisning kun vedrører retspraksis forud for datoen for undertegnelsen af EF-Schweiz-aftalen, der fandt sted den 21. juni 1999, mens senere retspraksis meddeles Det Schweiziske Forbund²⁶.

53. I denne forbindelse skal Domstolens relevante praksis fra før den 21. juni 1999 kort undersøges med hensyn til omfanget af anvendelsesområdet for bestemmelserne i EF-Schweiz-aftalen.

54. For så vidt angår principperne om ligebehandling og forbud mod forskelsbehandling i tilknytning til selvstændiges frie bevægelighed påpeger jeg indledningsvis, at spørgsmålet om, hvorvidt deres rækkevidde er den samme som foreskrevet i EU-retten, og særligt i henhold til retspraksis i Schumacker-dommen og Bosman-dommen, ikke er relevant i denne sag, eftersom – som jeg har konstateret – de modsvarende bestemmelser i EF-Schweiz-aftalen ikke finder anvendelse på ægtefællerne Ettweins tilfælde²⁷.

55. Der skal imidlertid henvises til Werner-dommen²⁸, hvor Domstolen fastslog, at artikel 52 i EØS-aftalen om etableringsretten ikke er til hinder for, at en medlemsstat beskatter egne statsborgere, som udøver deres erhvervsmæssige virksomhed på dens område, og som dér oppebærer hele eller næsten hele deres indkomst, hårdere, når de ikke har bopæl i medlemsstaten, end når de har bopæl dér. Den nævnte sag vedrørte en tysk statsborger, som udøvede selvstændig tandlægevirksomhed i Tyskland og oppebar næsten hele sin indkomst dér, men havde flyttet sin bopæl til Nederlandene.

56. I denne henseende viser den nævnte dom, som Kommissionen har konstateret i sine skriftlige indlæg, at før undertegnelsen af EF-Schweiz-aftalen kunne flytning af bopæl alene ikke anses for en etablering med henblik på at udøve selvstændig erhvervsvirksomhed i et værtsland som omhandlet i traktatens artikel 52.

25 — Jf. i denne retning og vedrørende udkast til aftale mellem Fællesskabet på den ene side og EFTA-landene på den anden side om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde udtalelse 1/91 og udtalelse 1/92 af 10.4.1992, Sml. I, s. 2821.

26 — I henhold til artikel 16, stk. 2, tredje punktum, i EF-Schweiz-aftalen fastlægger det blandede udvalg efter anmodning fra en af de kontraherende parter, hvilke virkninger Domstolens retspraksis efter referencedatoen vil have for Schweiz i dens egenskab af tredjestat i forhold til Unionen. Jf. til sammenligning vedrørende artikel 6 i udkast til aftale mellem Fællesskabet på den ene side og EFTA-landene på den anden side om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde udtalelse 1/91, præmis 8, 24 og 44, og 1/92, præmis 5.

27 — Schumacker-dommen, præmis 26, og Bosman-dommen, præmis 95-97. Ifølge den forelæggende ret fremgår det af disse domme, at reglerne om ligebehandling ikke kun forbyder åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier (såsom et bopælskriterium) reelt fører til det samme resultat. Princippet om forbud mod forskelsbehandling er udvidet til at gælde bestemmelser, som forhindrer en statsborger i en medlemsstat i at forlade sit oprindelsesland med henblik på at udøve retten til fri bevægelighed, eller som får ham til at afholde sig fra dette forehavende, og udgør hindringer for denne frihed, uanset om de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende arbejdstageres nationalitet. Den nationale ret mener, at en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, som sonderer mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende og stiller gifte skatteydere ringere, når de har bopæl uden for Unionen og EØS, uafhængigt af deres nationalitet, kan afskrække ægtepar, der har ret til denne skattemæssige fordel, fra at udøve retten til fri bevægelighed.

28 — Dom af 26.1.1993, sag C-112/91, Werner, Sml. I, s. 429, præmis 17.

57. Med hensyn til Asscher-dommen, der ligesom Werner-dommen ligger forud for datoen for undertegnelsen af EF-Schweiz-aftalen, skal jeg for det første understrege, at i denne sag var det forhold, at sagsøgeren udøvede en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten, en forudsætning for, at han over for den sidstnævnte stat kunne påberåbe sig etableringsfriheden. Det forholdt sig sådan, fordi han i forhold til oprindelsesstaten befandt sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for alle andre retssubjekter, der i forhold til værtslandet påberåber sig etableringsretten²⁹.

58. Dette er ikke tilfældet i den foreliggende sag, eftersom ægtefællerne Ettwein er skattepligtige af hele deres skattepligtige indkomst i deres oprindelsesstat, Forbundsrepublikken Tyskland.

59. Ifølge Finanzgericht Baden-Württemberg fremgår det af retspraksis i Asscher-dommen, at det i skattesager principielt påhviler bopælsstaten at globalbeskatte den skattepligtige og tage hensyn til forholdene vedrørende hans personlige og familiemæssige situation, som ægteskab og »splitting-metoden«, der kan følge heraf, er en del af. Når den skattepligtige som i den foreliggende sag imidlertid oppebærer næsten hele sin indkomst eller hele sin indkomst i beskæftigelsesstaten, tilkommer beskatningskompetencen den sidstnævnte stat, som i lyset af princippet om forbud mod forskelsbehandling skal tage hensyn til den pågældendes personlige og familiemæssige situation, såfremt dette ikke er muligt i bopælsstaten.

60. Efter den nationale rets opfattelse fremgår det af ovennævnte retspraksis og af artikel 21, stk. 2, i EF-Schweiz-aftalen, at nægtelse af en skattemæssig fordel til ikke-hjemmehørende kan kvalificeres som »forskelsbehandling«, da situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige ikke adskiller sig objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt³⁰.

61. I denne forbindelse skal jeg påpege, at Forbundsrepublikken Tysklands standpunkt vedrørende fortolkningen af artikel 21, stk. 2, i EF-Schweiz-aftalen, som i øvrigt ikke finder anvendelse i den foreliggende sag, ikke kan tiltrædes. Den tyske regering finder, at bopælen altid må anses for et kriterium for sondring mellem de skattepligtige. Denne bestemmelse bemyndiger imidlertid udtrykkeligt kun de kontraherende parter til i skattesager at foretage en sondring efter bopælssted mellem de skattepligtige, hvis disse ikke befinder sig i objektivt sammenlignelige situationer.

62. Det er tilstrækkeligt i den foreliggende sag at erindre om, at princippet om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet som sikret i EF-Schweiz-aftalen ikke finder anvendelse på ægtefællerne Ettweins situation, da de allerede er indenlandske statsborgere. Følgelig kan Domstolens fortolkning af det samme princip i EU-retten i den foreliggende sag ikke overføres til de modsvarende bestemmelser i EF-Schweiz-aftalen.

63. Hvad angår udviklingen af retspraksis efter undertegnelsen af EF-Schweiz-aftalen skal det præciseres, at Ritter-Coulais-dommen³¹, Stamm og Hauser-dommen samt Graf og Engel-dommen³², der er nævnt under den skriftlige forhandling og under retsmødet og er fra henholdsvis 2006, 2008 og 2011, ikke kan tages i betragtning i den foreliggende sag. I henhold til artikel 16, stk. 2, i

29 — Jf. den nævnte doms præmis 34 og 62. Efter undertegnelsen af EF-Schweiz-aftalen udviklede Domstolen en anden løsning vedrørende den frie bevægelighed for arbejdstagere, hvorefter en EU-statsborger, der har lønnet beskæftigelse i en anden medlemsstat end i sin bopælsstat, kan påberåbe sig en sådan frihed som vandrende arbejdstager, uafhængigt af, om hans hjemland og beskæftigelsesland er identiske. Jf. bl.a. dom af 16.10.2008, sag C-527/06, Renneberg, Sml. I, s. 7735, præmis 35 og 36 og den deri nævnte retspraksis.

30 — Asscher-dommen, præmis 40-44.

31 — Dom af 21.2.2006, sag C-152/03, Sml. I, s. 1711.

32 — Dom af 6.10.2011, sag C-506/10, Sml. I, s. 9345.

EF-Schweiz-aftalen foretager det blandede udvalg³³ en løbende undersøgelse af udviklingen i Domstolens relevante retspraksis efter den 21. juni 1999 og har enekompetence til at fastlægge, hvilke virkninger den eventuelt vil have for Det Schweiziske Forbund i forbindelse med de modsvarende bestemmelser i EF-Schweiz-aftalen³⁴.

64. Heraf følger, at hensyntagen til Domstolens relevante praksis, som ganske vist er pålagt ved artikel 16, stk. 2, i EF-Schweiz-aftalen, under ingen omstændigheder kan udvides til forhold i denne retspraksis, der foreligger efter den i den nævnte bestemmelse fastsatte referencedato. Den modsatte løsning ville udgøre en urigtig vurdering af den tidsmæssige mulighed for påberåbelse af Domstolens relevante praksis i henhold til EF-Schweiz-aftalen og gå imod de kontraherende parter vilje til ikke at underlægge Det Schweiziske Forbund Domstolens dømmende magt for så vidt angår den fremtidige fortolkning af aftalen. Fremskridt til fordel for en mere videregående økonomisk integration mellem de to parter kan imidlertid kun virkeliggøres på det politiske plan.

65. Da en sådan vilje ikke foreligger, støder målsætningen om ensartethed i fortolkningen og anvendelsen af retten mod de eksisterende forskelle mellem på den ene side EF-Schweiz-aftalens formål og sammenhæng og på den anden side EU-rettens formål og sammenhæng. Anvendelsen af gældende fællesskabsret, der er foreskrevet i EF-Schweiz-aftalen, og som underbygger en sammenhængende fortolkning af de tilsvarende regler, må imidlertid begrænses til aftalens formål.

66. Jeg udleder heraf, at bestemmelserne i EF-Schweiz-aftalen vedrørende selvstændige ikke er til hinder for, at et ægtepar, som er statsborgere i en EU-medlemsstat og arbejder dér som selvstændige, for så vidt som de er bosiddende i Schweiz og dermed uden for Den Europæiske Union og EØS, underlægges forskellig behandling med hensyn til opkrævning af indkomstskat under sådanne omstændigheder, som foreligger i hovedsagen.

67. Endelig ønsker jeg at tilføje, at selv om en medlemsstat i den foreliggende sag foretager forskelsbehandling til ulempe for egne statsborgere, der har besluttet at flytte deres private bopæl uden for EU, og selv om en sådan forskelsbehandling ikke henhører under EU-retten, finder jeg det svært at forsvare en sådan forskelsbehandling, under alle omstændigheder på baggrund af de forfatningsmæssige værdier, der er fælles for medlemsstaterne, navnlig med hensyn til ligebehandling af enkeltpersoner, der befinder sig i en sammenlignelig situation³⁵.

VI – Forslag til afgørelse

68. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det af Finanzgericht Baden-Württemberg stillede præjudicielle spørgsmål således:

»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, som blev undertegnet den 21. juni 1999 i Luxembourg, særligt artikel 1, 2, 11, 16 og 21 samt artikel 9, 13 og 15 i aftalens bilag I, er ikke til hinder for en medlemsstats lovgivning, i medfør af hvilken sambeskatning

33 — I henhold til artikel 14 i EF-Schweiz-aftalen består det blandede udvalg af repræsentanter for de kontraherende parter. Udvalget er ansvarligt for forvaltningen og en korrekt anvendelse af aftalen, og det fremsætter med henblik herpå henstillinger og træffer afgørelser efter fælles overenskomst. Det træder sammen afhængigt af behovene og mindst én gang om året, og hver part kan anmode om indkaldelse til et møde. Det kan beslutte at nedsætte arbejds- og ekspertgrupper til at bistå det i udførelsen af dets hverv. I henhold til aftalens artikel 19 kan de kontraherende parter indbringe enhver tvist, som vedrører fortolkningen eller anvendelsen af denne aftale, for det blandede udvalg.

34 — EF-Schweiz-aftalens artikel 18 fastsætter i øvrigt en særlig revisionsprocedure. I henhold til denne artikel kan en kontraherende part forelægge et revisionsforslag for det blandede udvalg, som eventuelt træder i kraft, når de respektive interne procedurer er afsluttet.

35 — Jf. i denne retning punkt 72 i mit forslag til afgørelse i Hengartner og Gasser-sagen.

med anvendelse af den såkaldte »splitting-metode« nægtes ægtefæller, som er statsborgere i den pågældende medlemsstat, udøver selvstændig virksomhed i samme stat og er skattepligtige af deres samlede skattepligtige indtægter dér, kun med den begrundelse, at ægteparret har flyttet deres bopælssted fra den pågældende stat til Schweiz.«