



## Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
N. JÄÄSKINEN  
van 18 oktober 2012<sup>1</sup>

**Zaak C-425/11**

**Katja Ettwein  
tegen  
Finanzamt Konstanz**

[verzoek van het Finanzgericht Baden-Württemberg (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen — Directe belastingen — Zelfstandige grensarbeiders — Weigering van fiscaal voordeel in lidstaat wegens verlegging van woonplaats — Uitsluiting van in Zwitserland woonachtige echtgenoten van voordeel van gezamenlijke aanslag (Ehegattensplitting), dat geldt voor ingezetenen van lidstaten van de Europese Unie of van de Europese Economische Ruimte — Gelijke behandeling”

### I – Inleiding

1. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing wordt het Hof verzocht om uitlegging van de relevante bepalingen van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen<sup>2</sup> (hierna: „overeenkomst EG-Zwitserland” of „overeenkomst”), met name van de in deze overeenkomst opgenomen bepalingen betreffende zelfstandigen. Meer bepaald wenst het Finanzgericht Baden-Württemberg (Duitsland) van het Hof te vernemen, of deze overeenkomst zich verzet tegen een in een lidstaat van de Europese Unie geldende belastingregeling op grond waarvan echtgenoten die onderdaan zijn van deze lidstaat, waar zij als zelfstandige werkzaam zijn en waar vrijwel hun volledige belastbare inkomen aan de inkomstenbelasting is onderworpen, een door deze regeling toegekend fiscaal voordeel wordt onthouden op grond dat zij hun woonplaats naar Zwitserland hebben verlegd.

2. Uit de bepalingen van de litigieuze regeling blijkt namelijk dat de „splitting”-faciliteit echtgenoten een fiscaal voordeel oplevert wanneer het inkomen van de ene echtgenoot aanmerkelijk hoger is dan dat van de andere. Deze faciliteit is ingevoerd om de progressie van de inkomstenbelasting af te zwakken.<sup>3</sup> Zij houdt in dat het totale inkomen van beide echtgenoten wordt samengeteld, waarna het fictief aan elk van hen voor de helft wordt toegerekend en vervolgens belast. Heeft de ene echtgenoot een hoog en de andere een laag inkomen, dan wordt door de „splitting” de belastinggrondslag genivelleerd en de progressie van de inkomstenbelasting afgezwakt.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Ondertekend te Luxemburg op 21 juni 1999 (PB 2002, L 114, blz. 6).

3 — Arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 7).

3. Dit fiscale voordeel is echter voorbehouden aan echtgenoten die hun woonplaats of hun gewone verblijfplaats ofwel in Duitsland hebben, ofwel in een andere lidstaat van de Unie dan wel in een staat waarop de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte<sup>4</sup> (hierna: „EER-Overeenkomst”) van toepassing is.

## II – Toepasselijke bepalingen

### A – Overeenkomst EG-Zwitserland

4. In de tweede zin van de preambule van de overeenkomst EG-Zwitserland verklaren de overeenkomstsluitende partijen zich „[v]astbesloten het vrije onderlinge verkeer van personen tot stand te brengen, daarbij uitgaande van de bepalingen die in de Europese Gemeenschap worden toegepast”.

5. Volgens artikel 1, sub a en d, van de overeenkomst EG-Zwitserland beoogt deze overeenkomst onder meer, ten gunste van de onderdanen van de lidstaten en van de Zwitserse Bondsstaat een recht toe te kennen op toegang tot het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen, en op het verblijf, de toegang tot een economische activiteit in loondienst, de vestiging als zelfstandige, alsmede op voortzetting van het verblijf op dit grondgebied, alsook dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden toe te kennen als die welke voor de eigen onderdanen gelden.

6. Artikel 2 van de overeenkomst, met het opschrift „Non-discriminatie”, bepaalt:

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

7. Artikel 4 van de overeenkomst, met het opschrift „Recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit”, luidt als volgt:

„Het recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit wordt gewaarborgd, onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 10 en overeenkomstig het bepaalde in bijlage I.”

8. Artikel 11 van de overeenkomst, met het opschrift „Behandeling van beroep”, kent in lid 1 aan de personen op wie de overeenkomst van toepassing is, het recht toe om bij de bevoegde autoriteiten beroep aan te tekenen met betrekking tot de toepassing van de bepalingen ervan.

9. Artikel 16 van de overeenkomst, met het opschrift „Verwijzing naar het gemeenschapsrecht”, bepaalt:

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

<sup>4</sup> — Overeenkomst van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3).

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

10. Artikel 21 van de overeenkomst, met het opschrift „Verband met bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing”, bepaalt in lid 2:

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

11. Bijlage I bij de overeenkomst EG-Zwitserland is gewijd aan het vrije verkeer van personen. In hoofdstuk II van deze bijlage staan de bepalingen betreffende werknemers in loondienst. Artikel 9 van dit hoofdstuk, dat betrekking heeft op gelijke behandeling en ingevolge artikel 15, lid 2, van hoofdstuk III van genoemde bijlage van overeenkomstige toepassing is op zelfstandigen, bepaalt:

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

2. Werknemers in loondienst en hun in artikel 3 van deze bijlage bedoelde gezinsleden genieten op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij dezelfde fiscale en sociale voordelen als nationale werknemers en hun gezinsleden.

[...]”

12. Hoofdstuk III van genoemde bijlage bevat de bepalingen betreffende „[z]elfstandigen”, in artikel 12, lid 1, van dat hoofdstuk gedefinieerd als onderdanen van een overeenkomstsluitende partij die zich op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij wensen te vestigen teneinde anders dan in loondienst een activiteit uit te oefenen.

13. Artikel 13 van genoemd hoofdstuk III, met het opschrift „Zelfstandige grensarbeiders”, bepaalt in lid 1:

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

14. Artikel 15 van hetzelfde hoofdstuk, met het opschrift „Gelijke behandeling”, bepaalt:

„1. Ten aanzien van de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden als zelfstandige genieten zelfstandigen in het ontvangende land een behandeling die niet minder gunstig is dan de behandeling die de eigen onderdanen genieten.

2. De bepalingen van artikel 9 van deze bijlage zijn van overeenkomstige toepassing op de in dit hoofdstuk bedoelde zelfstandigen.”

B – Duitse wetgeving

15. De relevante nationale bepalingen zijn die van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG”)<sup>5</sup>.

16. § 1 EStG bepaalt:

„(1) Natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, zijn onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting. [...]

[...]

(3) Op verzoek worden ook natuurlijke personen die hun woonplaats noch hun gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, als onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting behandeld, voor zover zij binnenlandse inkomsten in de zin van § 49 hebben. Dit is alleen mogelijk wanneer hun inkomsten gedurende het kalenderjaar voor ten minste 90 % aan de Duitse inkomstenbelasting zijn onderworpen [...].”

17. § 1a, lid 1, EStG luidt als volgt:

„Voor onderdanen van een lidstaat van de [...] Unie of van een staat waarop de [EER-Overeenkomst] van toepassing is, [...] die overeenkomstig § 1, lid 3, als onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting moeten worden behandeld, geldt bij de toepassing van [...] § 26, lid 1, eerste volzin, het volgende:

1. [...] Voorwaarde is dat de begunstigde zijn woonplaats of gewone verblijfplaats heeft op het grondgebied van een andere lidstaat van de [Unie] of van een staat waarop de [EER-Overeenkomst] van toepassing is.

[...]

2. De niet duurzaam gescheiden echtgenoot die zijn woonplaats of gewone verblijfplaats niet op het nationale grondgebied heeft, wordt op verzoek voor de toepassing van § 26, lid 1, eerste volzin, als onbeperkt belastingplichtig behandeld. [...].”

18. § 26, lid 1, EStG kent aan niet duurzaam gescheiden echtgenoten die beiden onbeperkt belastingplichtig zijn dan wel als zodanig moeten worden behandeld, het recht toe om te kiezen tussen een individuele aanslag overeenkomstig § 26a EStG en een gezamenlijke aanslag overeenkomstig § 26b EStG.

19. § 26b EStG, met het opschrift „Gezamenlijke aanslag van echtgenoten”, bepaalt in lid 1:

„Bij de gezamenlijke aanslag van echtgenoten worden de door de echtgenoten verworven inkomsten samengeteld en aan de echtgenoten gezamenlijk toegerekend, en worden de echtgenoten, voor zover niet anders is bepaald, gezamenlijk als één belastingplichtige behandeld.”

20. § 32a EStG, met het opschrift „Belastingtarief”, bepaalt in lid 5:

„De inkomstenbelasting voor echtgenoten die overeenkomstig §§ 26 en 26b gezamenlijk worden aangeslagen, bedraagt [...] het dubbele van het bedrag dat ingevolge lid 1 over de helft van hun gezamenlijke belastbare inkomen aan belasting verschuldigd is (splittingregeling).”

5 — In de versie die is bekendgemaakt op 19 oktober 2002 (BGBl. 2002 I, blz. 4215), zoals gewijzigd op 29 december 2003 (BGBl. 2003 I, blz. 3080) en 20 december 2007 (BGBl. 2007 I, blz. 3151).

### III – Het hoofdgeding

21. K. Ettwein, verzoekster in het hoofdgeding, en haar echtgenoot zijn Duitse onderdanen. Zij oefenen beiden een zelfstandige beroepsactiviteit uit en verwerven hun inkomen geheel in Duitsland. Op 1 augustus 2007 hebben zij hun woonplaats naar Zwitserland verlegd. Na die woonplaatswijziging zijn zij hun beroepsactiviteit blijven uitoefenen in Duitsland, waar zij ook nog steeds vrijwel al hun inkomsten verwerven.

22. Met het oog op de vaststelling van hun aanslag inkomstenbelasting over het belastingjaar 2008 hebben verzoekster in het hoofdgeding en haar echtgenoot verzocht om – net zoals over de voorgaande belastingjaren – gezamenlijk te worden aangeslagen met toepassing van „splitting”, waarbij zij erop wezen dat zij in het betrokken belastingjaar geen belastbaar inkomen hadden verworven in Zwitserland. Het Finanzamt Konstanz heeft de oorspronkelijke aanslag conform het door de echtgenoten ingediende verzoek vastgesteld.

23. Op 1 december 2009 heeft het die aanslag echter ingetrokken met het argument dat de echtgenoten niet voor de aan gehuwden wegens hun persoonlijke en gezinssituatie toegekende „splitting”-faciliteit in aanmerking kwamen, omdat zij hun woonplaats noch op het grondgebied van een lidstaat van de Unie, noch op dat van een bij de EER-Overeenkomst aangesloten staat hadden. Op 22 maart 2010 heeft het Finanzamt Konstanz dan ook aan elk van de echtgenoten een afzonderlijke aanslag inkomstenbelasting opgelegd. Nadat haar bezwaar tegen de haar opgelegde aanslag was afgewezen, heeft verzoekster in het hoofdgeding beroep ingesteld bij het Finanzgericht Baden-Württemberg.

### IV – De prejudiciële vraag

24. Volgens de verwijzende rechter zijn verzoekster in het hoofdgeding en haar echtgenoot zelfstandige grensarbeiders in de zin van artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de overeenkomst EG-Zwitserland. Zij zijn namelijk Duitse onderdanen met woonplaats in Zwitserland, zijn als zelfstandigen werkzaam in Duitsland en keren dagelijks na hun werk terug naar hun woonplaats. Op grond van artikel 9, lid 2, juncto artikel 15, lid 2, van bijlage I bij de overeenkomst EG-Zwitserland genieten zelfstandige grensarbeiders op het grondgebied van de lidstaat waar zij hun beroepsactiviteit uitoefenen, dezelfde sociale en fiscale voordelen als de eigen onderdanen van die lidstaat die als zelfstandige een activiteit uitoefenen. Het feit dat de Duitse fiscus de echtgenoten Ettwein het „splitting”-voordeel onttrekt enkel omdat zij hun woonplaats in Zwitserland hebben, is in de ogen van de verwijzende rechter in strijd met de bepalingen van de overeenkomst EG-Zwitserland.

25. Deze conclusie is volgens de nationale rechter in overeenstemming met de beginselen die zijn ontwikkeld in de van vóór 21 juni 1999 – de datum van ondertekening van de overeenkomst EG-Zwitserland – daterende rechtspraak van het Hof betreffende de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van werknemers, welke beginselen in de overeenkomst EG-Zwitserland zijn overgenomen. Hij verwijst met name naar de rechtspraak over het ook op fiscaal gebied geldende beginsel van non-discriminatie, dat niet alleen openlijke discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt, maar ook iedere vorm van verkapte discriminatie, die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leidt.<sup>6</sup> Ingevolge dit beginsel zijn ook bepalingen verboden die de onderdanen van een lidstaat beletten of ervan weerhouden deze lidstaat te verlaten om hun recht van vrij verkeer uit te oefenen.<sup>7</sup>

6 — Arrest Schumacker, reeds aangehaald (punt 26).

7 — Arrest van 15 december 1995, Bosman (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921).

26. De verwijzende rechter merkt verder op dat het in beginsel aan de woonstaat is om de belastingplichtige naar het wereldinkomen te belasten, daarbij rekening houdend met diens persoonlijke en gezinsomstandigheden. Wordt de belastingplichtige echter in de bronstaat naar zijn wereldinkomen belast omdat hij vrijwel uitsluitend aldaar inkomen verwerft, dan kan deze staat niet weigeren de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen indien dit in de woonstaat niet mogelijk is. Volgens dezelfde rechtspraak houdt de „splitting”-methode verband met de in een dergelijk geval in aanmerking te nemen persoonlijke en gezinssituatie.<sup>8</sup>

27. Nu de situatie van de echtgenoten Ettwein bij gebreke van door hen in de woonstaat verworven inkomsten, in deze staat niet in aanmerking kan worden genomen, zou deze situatie dus bij de belastingheffing in Duitsland moeten worden meegewogen, omdat er anders sprake zou zijn van discriminatie ten opzichte van in dezelfde persoonlijke en gezinsomstandigheden verkerende paren die zowel hun woonplaats in Duitsland hebben als daar hun inkomsten verwerven.

28. In deze omstandigheden heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg bij op 16 augustus 2011 bij het Hof binnengekomen beslissing de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Moeten de bepalingen van de [overeenkomst EG-Zwitserland], met name de artikelen 1, 2, 11, 16 en 21 daarvan alsmede de artikelen 9, 13 en 15 van bijlage I erbij, aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat in Zwitserland wonende echtgenoten waarvan alle belastbare inkomsten in Duitsland aan de belasting zijn onderworpen, het voordeel van een gezamenlijke aanslag met toepassing van „splitting” wordt onthouden?”

29. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door partijen in het hoofdgeding, de Duitse en de Spaanse regering alsook de Europese Commissie. Verzoekster in het hoofdgeding, de Duitse regering en de Commissie zijn vertegenwoordigd geweest tijdens de terechtzitting op 4 juli 2012.

## V – Analyse

### A – Inleidende opmerkingen

#### 1. Aard van de overeenkomst EG-Zwitserland

30. Om te beginnen herinner ik eraan dat de overeenkomst EG-Zwitserland, als internationaal verdrag, volgens artikel 31 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht<sup>9</sup> te goeder trouw moet worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van haar termen in hun context en in het licht van haar voorwerp en haar doel.<sup>10</sup>

8 — Arrest Schumacker, reeds aangehaald, en arrest van 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089).

9 — Ondertekend te Wenen op 23 mei 1969, *Recueil des traités des Nations unies*, deel 1155, blz. 331.

10 — Zie voor een uitgebreidere uiteenzetting onder meer advies 1/91 van 14 december 1991 (Jurispr. blz. I-6079, punt 14), alsmede arresten van 1 juli 1993, Metalsa (C-312/91, Jurispr. blz. I-3751, punt 12); 2 maart 1999, Eddline El-Yassini (C-416/96, Jurispr. blz. I-1209, punt 47); 20 november 2001, Jany e.a (C-268/99, Jurispr. blz. I-8615, punt 35); 25 februari 2010, Brita (C-386/08, Jurispr. blz. I-1289, punten 42 en 43), en 15 juli 2010, Hengartner en Gasser (C-70/09, Jurispr. blz. I-7233, punt 36).

31. Zoals het Hof meermaals heeft verklaard, is de Zwitserse Bondsstaat niet toegetreden tot de interne markt van de Unie, die strekt tot opheffing van alle hinderpalen teneinde een ruimte van volledige vrijheid van verkeer zoals op een nationale markt te scheppen, zodat de aan de Unierechtelijke bepalingen over deze interne markt gegeven uitlegging niet automatisch kan worden getransponeerd op de uitlegging van de overeenkomst EG-Zwitserland, behoudens uitdrukkelijke bepalingen in die zin in de overeenkomst zelf.<sup>11</sup>

32. Artikel 16, lid 2, van de overeenkomst EG-Zwitserland houdt weliswaar rekening met de rechtspraak van het Hof, maar deze verwijzing betreft enkel de rechtspraak van vóór de ondertekening van deze overeenkomst op 21 juni 1999. Ik wijs erop dat deze bepaling is ontleend aan artikel 6 van de EER-Overeenkomst. Zij is in de overeenkomst EG-Zwitserland opgenomen opdat toekomstige interpretaties van deze overeenkomst door het rechterlijke orgaan van de andere overeenkomstsluitende partij – het Hof – de Zwitserse Bondsstaat niet zullen binden, en garandeert het ontstaan van „een parallel rechtskader” wat de door het Unierecht bestreken gebieden betreft.<sup>12</sup>

33. De in de verwijzingsbeslissing beschreven situatie, namelijk die waarin een verlegging van de woonplaats naar Zwitserland leidt tot een fiscaal nadelige behandeling van echtgenoten die de nationaliteit bezitten van de lidstaat waar zij hun activiteiten als zelfstandigen uitoefenen, moet met inachtneming van deze voor de overeenkomst EG-Zwitserland geldende uitleggingsbeginselen worden beoordeeld.

## 2. Doelstellingen van de overeenkomst EG-Zwitserland

34. De doelstellingen van de overeenkomst EG-Zwitserland staan vermeld in artikel 1. Deze overeenkomst beoogt onder meer ten gunste van de onderdanen van de lidstaten en van de Zwitserse Bondsstaat een recht toe te kennen op toegang tot het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen, en op het verblijf, de toegang tot een economische activiteit in loondienst, de vestiging als zelfstandige, alsmede op de voortzetting van het verblijf op dit grondgebied, alsook dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden toe te kennen als die welke voor de eigen onderdanen gelden.

35. Er moet op worden gewezen dat deze wil om het vrije verkeer van personen tussen de Unie en de Zwitserse Bondsstaat te vergemakkelijken, verschilt van het doel en de strekking van de vrijheden van verkeer waarin de Verdragen in het kader van de tussen de lidstaten van de Unie tot stand gebrachte interne markt voorzien.

36. Uit een analyse van de politieke context van de ondertekening van de overeenkomst EG-Zwitserland blijkt namelijk dat de bilaterale overeenkomsten niet de totstandbrenging van een interne markt tot doel hebben.<sup>13</sup> Vaststaat dat de overeenkomst EG-Zwitserland een van zeven sectorale overeenkomsten is die de betrekkingen tussen de Gemeenschap en de Zwitserse Bondsstaat

11 — Zie in die zin onder meer arresten van 12 november 2009, Grimme (C-351/08, Jurispr. blz. I-10777, punten 27 en 29), en 11 februari 2010, Fokus Invest (C-541/08, Jurispr. blz. I-1025, punt 28), en arrest Hengartner en Gasser, reeds aangehaald (punten 41 en 42).

12 — Epiney, A., en Mosters, R., „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, blz. 57-73, en, in dezelfde zin, Boillet, V., „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, blz. 49-55. Zie ook Aubry Girardin, F., „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, blz. 29-48.

13 — Kaddous, C., „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, blz. 129-136.

regelen<sup>14</sup>. Deze overeenkomsten zijn op 21 juni 1999 ondertekend na de afwijzing van de EER-Overeenkomst door de Zwitserse Bondsstaat op 6 december 1992. De Zwitserse Bondsstaat verwierp daarmee het project van een geïntegreerd economisch geheel met één enkele markt, gebaseerd op gemeenschappelijke regels voor de leden ervan, en koos voor het sluiten van bilaterale overeenkomsten met de Gemeenschap en haar lidstaten op bepaalde gebieden.

37. Deze overeenkomst EG-Zwitserland beoogt dus de banden tussen de overeenkomstsluitende partijen te versterken<sup>15</sup>, maar is er niet op gericht om de fundamentele vrijheden in hun geheel tot de Zwitserse Bondsstaat uit te breiden, en het perspectief van toetreding tot de Unie ontbreekt.

38. In zoverre maakt het Hof in zijn rechtspraak duidelijk een onderscheid tussen de aan de Unierechtelijke bepalingen betreffende de interne markt gegeven uitlegging en de uitlegging van een internationale overeenkomst zoals de overeenkomst EG-Zwitserland, waarbij het steeds de doelstellingen en de context van een dergelijke overeenkomst afzet tegen die van de Europese regelgeving.<sup>16</sup>

39. In relatie tot de Zwitserse Bondsstaat gelden dus niet even vergaande vrijheden als tussen de lidstaten van de Unie en de bij de EER-Overeenkomst aangesloten staten, zodat beperkingen van het vrije personenverkeer die binnen de Unie dan wel de EER ontoelaatbaar zouden zijn, in het kader van de overeenkomst EG-Zwitserland kunnen blijven bestaan.

*B – Recht van de lidstaat om een fiscaal voordeel te onthouden aan eigen onderdanen die de hoedanigheid van niet-ingezetene zelfstandigen hebben*

40. Zoals gezegd, is de in deze zaak aan de orde situatie de volgende: twee Duitse onderdanen die beiden in Duitsland als zelfstandige werkzaam zijn, hebben hun woonplaats naar Zwitserland verlegd zonder dat zij daar een beroepswerkzaamheid zijn gaan uitoefenen. Het Hof wordt derhalve verzocht om de in de overeenkomst EG-Zwitserland opgenomen bepalingen betreffende de positie van zelfstandigen uit te leggen, en om te beoordelen welke betekenis zijn rechtspraak kan hebben voor het hoofdgeding.

#### 1. Materiële werkingssfeer van de overeenkomst EG-Zwitserland

41. De op zelfstandigen betrekking hebbende bepalingen van de overeenkomst EG-Zwitserland staan in hoofdstuk III van bijlage I bij deze overeenkomst, dat vijf artikelen omvat. Artikel 12 stelt de voorwaarden voor de verkrijging van een verblijfsvergunning door een zelfstandige vast. De artikelen 13 tot en met 16 bevatten nadere preciseringen dienaangaande. De overeenkomst EG-Zwitserland beperkt zich ertoe aan iedere zelfstandige het recht op toegang en verblijf toe te kennen, alsook het recht om in het ontvangende land een niet minder gunstige behandeling te genieten dan de eigen onderdanen ten aanzien van de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden als zelfstandige.

14 — De zeven overeenkomsten betreffen het vrije verkeer van personen, het luchtvervoer, het goederen- en personenvervoer per spoor en over de weg, de handel in landbouwproducten, de wederzijdse erkenning van de overeenstemmingsbeoordeling, sommige aspecten van overheidsopdrachten, en de wetenschappelijke en technologische samenwerking. Zie besluit 2002/309/EG, Euratom van de Raad en, wat betreft de overeenkomst inzake wetenschappelijke en technologische samenwerking, van de Commissie van 4 april 2002 betreffende de sluiting van zeven overeenkomsten met de Zwitserse Bondsstaat (PB L 114, blz. 1).

15 — Arrest Grimme, reeds aangehaald (punt 28).

16 — Zie in die zin onder meer arrest van 9 februari 1982, Polydor en RSO Records (270/80, Jurispr. blz. 329, punten 15-19), advies 1/91, reeds aangehaald (punt 14), arrest Metalsa, reeds aangehaald (punten 11 en 15-19), alsmede de in voetnoot 11 aangehaalde rechtspraak.

42. Naar mijn mening zijn de genoemde bepalingen niet op de situatie van de echtgenoten Ettwein van toepassing. Artikel 12 van bijlage I bij de overeenkomst spreekt immers van „onderdanen *van een overeenkomstsluitende partij* die zich op het grondgebied van *een andere overeenkomstsluitende partij* wensen te *vestigen teneinde anders dan in loondienst een activiteit uit te oefenen*”<sup>17</sup>. In dezelfde zin garandeert artikel 15, lid 2, van genoemde bijlage I, door verwijzing naar artikel 9 van dezelfde bijlage, zelfstandigen die onderdaan van een overeenkomstsluitende partij zijn, gelijke behandeling op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij. Die zelfstandigen mogen dus niet op grond van hun nationaliteit anders worden behandeld dan eigen onderdanen die als zelfstandige werkzaam zijn. Zij genieten met name dezelfde fiscale en sociale voordelen als de „eigen” zelfstandigen.<sup>18</sup>

43. Wat het in het verzoek om een prejudiciële beslissing genoemde non-discriminatiebeginsel betreft, herinner ik eraan dat artikel 2 van de overeenkomst EG-Zwitserland discriminatie naar nationaliteit verbiedt.<sup>19</sup>

44. Het is waar dat volgens het arrest Bergström<sup>20</sup> een onderdaan van een overeenkomstsluitende staat zich tegenover zijn eigen staat op de overeenkomst EG-Zwitserland kan beroepen.

45. Ik wijs er echter op dat deze mogelijkheid om tegenover de eigen staat een beroep te doen op de overeenkomst EG-Zwitserland, overeenkomstig de bewoordingen van artikel 16, lid 1, van deze overeenkomst slechts geldt voor de rechten en plichten die voortvloeien uit de in de bijlage erbij genoemde handelingen van afgeleid recht van de Unie. Niets in de overeenkomst EG-Zwitserland wettigt daarentegen de conclusie dat deze mogelijkheid ook voor de bepalingen van primair recht geldt.

46. Derhalve kan noch op basis van de tekst noch op basis van de doelstellingen van de overeenkomst EG-Zwitserland worden geconcludeerd dat tegenover de eigen staat ook een beroep kan worden gedaan op de bepalingen van de overeenkomst betreffende zelfstandigen, die slechts zien op het geval dat een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij op grond van nationaliteit wordt gediscrimineerd.

47. Blijkens de aan het Hof verstrekte feitelijke gegevens zijn de echtgenoten Ettwein Duitse onderdanen die beiden als zelfstandige werkzaam zijn in Duitsland, waar zij aan de litigieuze belasting worden onderworpen. In casu kan dus geen sprake zijn van discriminatie, door de autoriteiten van een overeenkomstsluitende partij, van een onderdaan van een andere overeenkomstsluitende partij. Het enkele feit dat de echtgenoten Ettwein hun woonplaats naar Zwitserland hebben verlegd, is in dit verband irrelevant.<sup>21</sup>

48. Deze tekstuele uitlegging, volgens welke de bepalingen van de overeenkomst EG-Zwitserland inzake zelfstandigen niet op de situatie in het hoofdgeding van toepassing zijn, wordt bovendien bevestigd door artikel 13 van bijlage I bij de overeenkomst, betreffende zelfstandige grensarbeiders<sup>22</sup>, gelezen in samenhang met artikel 12 van dezelfde bijlage. In dit verband herinner ik eraan dat volgens laatstgenoemd artikel een zelfstandige een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij is die zich op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij wenst te vestigen *teneinde anders dan*

17 — Cursivering van mij.

18 — Zie artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de overeenkomst EG-Zwitserland.

19 — Genoemd artikel 2 bepaalt dat „[o]nderdanen van een der overeenkomstsluitende partijen die legaal verblijven op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij [...] bij de toepassing van deze overeenkomst en overeenkomstig het bepaalde in de bijlagen I, II en III, geen discriminatie op grond van hun nationaliteit [ondervinden]”.

20 — Arrest van 15 december 2011 (C-257/10, Jurispr. blz. I-13227, punten 26-30, 33 en 34).

21 — Zie voor een vergelijkbare redenering arrest Grimme, reeds aangehaald (punten 47-49).

22 — Lid 1 van genoemd artikel bevat een nogal onnauwkeurige definitie van de grensarbeider als „een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij wiens woonplaats gelegen is op het grondgebied van de ene overeenkomstsluitende partij, en die als zelfstandige een activiteit uitoefent op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij”. De leden 2 en 3 van hetzelfde artikel formuleren gunstiger voorwaarden voor het recht van verblijf van deze specifieke categorie zelfstandigen. Zie arrest van 22 december 2008, Stamm en Hauser (C-13/08, Jurispr. blz. I-11087, punt 39).

*in loondienst een activiteit uit te oefenen.* Volgens artikel 13 van genoemde bijlage I is een „zelfstandige grensarbeider” – het betreft hier volgens mij een subcategorie van de „zelfstandige” – een onderdaan *van een overeenkomstsluitende partij* wiens woonplaats gelegen is op het grondgebied van *de ene overeenkomstsluitende partij*, en die als zelfstandige een activiteit uitoefent op het grondgebied *van de andere overeenkomstsluitende partij*, waarbij hij in beginsel iedere dag naar huis terugkeert. Met andere woorden, de staat waar de zelfstandige zijn activiteit uitoefent, is een andere dan die waar hij woont en die al dan niet zijn staat van herkomst kan zijn.<sup>23</sup>

49. De situatie waarin uitsluitend de woonplaats wordt overgebracht naar het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij, zonder dat het in de bedoeling ligt om daar ook werkzaamheden anders dan in loondienst te gaan verrichten, valt dus niet binnen de werkingssfeer van de artikelen 12 en 13 van de overeenkomst EG-Zwitserland.

50. In casu is het het feit dat de echtgenoten Ettwein in Zwitserland wonen, dat volgens de Duitse wetgeving in de weg staat aan toepassing van het gunstiger fiscaal regime. Het fiscale nadeel vloeit niet voort uit het feit dat de echtgenoten, als onderdanen van een overeenkomstsluitende partij die hun woonplaats hebben op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij, gebruik hebben gemaakt van hun recht van vestiging op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij dan de staat waarvan zij onderdaan zijn.

51. Hieruit volgt dat de echtgenoten Ettwein, in zoverre zij een zelfstandige beroepsactiviteit uitoefenen in de lidstaat waarvan zij onderdaan zijn, geen rechten ontleen aan de bepalingen van de overeenkomst EG-Zwitserland op het gebied van vrijheid van vestiging, gelijke behandeling en non-discriminatie, die niet op hen van toepassing zijn. Deze restrictieve interpretatie van de relevante bepalingen van de overeenkomst EG-Zwitserland, gebaseerd op de letter van die bepalingen, wordt bevestigd door de hierboven besproken doelstellingen van deze overeenkomst<sup>24</sup>.

## 2. Betekenis van de rechtspraak van het Hof voor de onderhavige zaak

52. Artikel 16 van de overeenkomst EG-Zwitserland verwijst met zoveel woorden naar het recht van de Unie als bron voor homogene uitlegging van de in deze overeenkomst opgenomen bepalingen die inhoudelijk gelijk zijn aan de bepalingen van Unierecht.<sup>25</sup> Lid 1 van dit artikel bepaalt dat de overeenkomstsluitende partijen zich ertoe verbinden om rechten en verplichtingen toe te passen die gelijkwaardig zijn aan die welke zijn vervat in het *acquis communautaire*. Lid 2 verklaart dienaangaande de rechtspraak van het Hof van toepassing, zij het met de kanttekening dat deze verwijzing slechts geldt voor de rechtspraak die tot stand is gekomen vóór de datum van ondertekening van de overeenkomst EG-Zwitserland op 21 juni 1999, en dat de latere rechtspraak ter kennis wordt gebracht van de Zwitserse Bondsstaat<sup>26</sup>.

53. In deze context moet kort worden ingegaan op de relevante rechtspraak van het Hof van vóór 21 juni 1999 ten aanzien van de werkingssfeer van de bepalingen van de overeenkomst EG-Zwitserland.

23 — Een in Duitsland gevestigde Zwitserse onderdaan blijft dus een zelfstandige grensarbeider in de zin van artikel 13 van bijlage I bij de overeenkomst EG-Zwitserland, ook als hij in Oostenrijk woont, maar de overeenkomst is niet van toepassing op zijn eventuele economische activiteit in Zwitserland. Evenzo is een in Zwitserland gevestigde Duitse onderdaan een zelfstandige grensarbeider in de zin van genoemd artikel 13 indien hij in Duitsland of in een andere lidstaat van de Unie woont, maar voldoet hij niet aan de criteria van dit artikel als hij in Duitsland is gevestigd.

24 — Zie de punten 34 en volgende van deze conclusie.

25 — Zie in die zin en met betrekking tot het ontwerpakkoord tussen de Gemeenschap en de landen van de Europese Vrijhandelsassociatie tot instelling van een Europese Economische Ruimte, advies 1/91, reeds aangehaald, en advies 1/92 van 10 april 1992 (Jurispr. blz. I-2821).

26 — Overeenkomstig artikel 16, lid 2, derde volzin, van de overeenkomst EG-Zwitserland bepaalt het Gemengd Comité op verzoek van een der overeenkomstsluitende partijen welke implicaties deze na de datum van ondertekening tot stand gekomen rechtspraak van het Hof voor Zwitserland als niet-lidstaat heeft. Zie naar analogie met betrekking tot artikel 6 van het ontwerpakkoord tussen de Gemeenschap en de landen van de Europese Vrijhandelsassociatie tot instelling van een Europese Economische Ruimte, de reeds aangehaalde adviezen 1/91 (punten 8, 24 en 44) en 1/92 (punt 5).

54. Wat de aan het vrije verkeer van zelfstandigen gerelateerde beginselen van gelijke behandeling en non-discriminatie betreft, merk ik al meteen op dat de vraag of deze beginselen in het kader van de overeenkomst EG-Zwitserland een vergelijkbare strekking hebben als in het kader van het recht van de Unie, en dan met name volgens de reeds aangehaalde arresten Schumacker en Bosman, in casu niet rijst. Zoals ik zojuist heb vastgesteld, zijn de desbetreffende bepalingen van de overeenkomst EG-Zwitserland immers niet op de situatie van de echtgenoten Ettwein van toepassing.<sup>27</sup>

55. Er moet echter worden gewezen op het arrest Werner<sup>28</sup>, waarin het Hof heeft geoordeeld dat artikel 52 EEG-Verdrag, betreffende het recht van vestiging, niet eraan in de weg staat dat een lidstaat zijn eigen onderdanen die hun beroepsactiviteiten op zijn grondgebied uitoefenen en die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend aldaar inkomen verwerven, zwaarder belast wanneer zij niet in deze staat wonen dan wanneer zij daar wel wonen. Die zaak had betrekking op een Duits onderdaan die als zelfstandig tandarts werkzaam was in Duitsland en nagenoeg uitsluitend aldaar inkomen verwierf, maar zijn woonplaats had verlegd naar Nederland.

56. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen vaststelt, blijkt uit genoemd arrest dat vóór de ondertekening van de overeenkomst EG-Zwitserland een loutere woonplaatsverlegging niet kon worden beschouwd als een vestiging teneinde in een gastland werkzaamheden anders dan in loondienst te gaan uitoefenen in de zin van artikel 52 EEG-Verdrag.

57. Wat vervolgens het reeds aangehaalde arrest Asscher betreft, dat evenals het arrest Werner dateert van vóór de ondertekening van de overeenkomst EG-Zwitserland, moet ik er allereerst op wijzen dat in die zaak het feit dat de verzoeker een werkzaamheid anders dan in loondienst verrichtte in een andere lidstaat dan zijn staat van herkomst, de basisvoorwaarde was om zich tegenover deze laatste staat op de vrijheid van vestiging te kunnen beroepen. Dit was het geval omdat hij zich ten opzichte van zijn staat van herkomst in een vergelijkbare positie bevond als iedere andere persoon die ten opzichte van de staat van ontvangst een beroep deed op het recht van vestiging.<sup>29</sup>

58. Dit is echter in de onderhavige zaak niet het geval, aangezien over alle belastbare inkomsten van de echtgenoten Ettwein belasting wordt geheven in hun land van herkomst, de Bondsrepubliek Duitsland.

59. Volgens het Finanzgericht Baden-Württemberg blijkt uit het arrest Asscher dat het op fiscaal gebied in beginsel aan de woonstaat is om de belastingplichtige naar het wereldinkomen te belasten, daarbij rekening houdend met diens persoonlijke en gezinsomstandigheden, waartoe ook het huwelijk behoort en de toepassing van „splitting” die daarvan het gevolg kan zijn. Wanneer de belastingplichtige zijn inkomen echter uitsluitend – zoals in het onderhavige geval – of nagenoeg uitsluitend in de werkstaat verwerft, komt de fiscale bevoegdheid toe aan deze laatste staat, die op grond van het beginsel van non-discriminatie de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene in aanmerking moet nemen als dit in de woonstaat niet mogelijk is.

27 — Reeds aangehaalde arresten Schumacker (punt 26) en Bosman (punten 95-97). Volgens de verwijzende rechter blijkt uit deze arresten dat de bepalingen op het gebied van gelijke behandeling niet alleen openlijke discriminatie op grond van nationaliteit verbieden, maar ook iedere vorm van verkapte discriminatie, die door toepassing van andere onderscheidingscriteria (zoals een woonplaatsvereiste) in feite tot hetzelfde resultaat leidt. Het beginsel van non-discriminatie zou zich ook uitstrekken tot bepalingen die een onderdaan van een lidstaat beletten of ervan weerhouden zijn land van herkomst te verlaten om zijn recht op vrij verkeer uit te oefenen, aangezien dergelijke bepalingen belemmeringen van die vrijheid opleveren, ook wanneer zij ongeacht de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn. Een nationale regeling als die in het hoofdgeding, die onderscheid maakt tussen ingezetenen en niet-ingezetenen, en gehuwde belastingplichtigen, ongeacht hun nationaliteit, ongunstig behandelt wanneer zij woonplaats hebben buiten de Unie en de EER, zou volgens de nationale rechter echtparen die aanspraak kunnen maken op het betrokken belastingvoordeel, ervan kunnen weerhouden hun recht op vrij verkeer uit te oefenen.

28 — Arrest van 26 januari 1993, Werner (C-112/91, Jurispr. blz. I-429, punt 17).

29 — Zie de punten 34 en 62 van het arrest. Na de ondertekening van de overeenkomst EG-Zwitserland heeft het Hof voor een andere oplossing gekozen wat het vrije verkeer van werknemers betreft, door zich op het standpunt te stellen dat iedere burger van de Unie die in een andere lidstaat dan zijn woonstaat een werkzaamheid in loondienst uitoefent, zich als migrerend werknemer op die vrijheid kan beroepen, ongeacht of zijn werkstaat ook zijn staat van herkomst is. Zie onder meer arrest van 16 oktober 2008, Renneberg (C-527/06, Jurispr. blz. I-7735, punten 35 en 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60. Volgens de nationale rechter volgt uit deze rechtspraak en uit artikel 21, lid 2, van de overeenkomst EG-Zwitserland, dat het onthouden van een fiscaal voordeel aan niet-ingezetenen kan worden aangemerkt als „discriminatie” wanneer er tussen de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen geen objectief verschil bestaat dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling op dit punt.<sup>30</sup>

61. Ik merk in dit verband op dat het standpunt van de Bondsrepubliek Duitsland ten aanzien van de uitlegging van artikel 21, lid 2, van de overeenkomst EG-Zwitserland, dat overigens in het onderhavige geval niet van toepassing is, niet kan worden aanvaard. De Duitse regering is van mening dat de woonplaats altijd als onderscheidend criterium voor de belastingplicht moet worden beschouwd. Volgens genoemde bepaling mogen de overeenkomstsluitende partijen belastingplichtigen echter alleen dan fiscaal verschillend behandelen op grond van hun woonplaats, indien die belastingplichtigen zich niet in objectief vergelijkbare situaties bevinden.

62. Ik kan hier volstaan met eraan te herinneren dat het in de overeenkomst EG-Zwitserland geformuleerde beginsel van non-discriminatie op grond van nationaliteit niet op de situatie van de echtgenoten Ettwein van toepassing is, aangezien het hier om eigen onderdanen van de betrokken lidstaat gaat. De uitlegging die het Hof in het kader van de Unie aan hetzelfde beginsel heeft gegeven, kan in casu dan ook niet op de overeenkomstige bepalingen van de overeenkomst EG-Zwitserland worden getransponeerd.

63. Wat de ontwikkeling van de rechtspraak na de ondertekening van de overeenkomst EG-Zwitserland betreft, moet ik erop wijzen dat de arresten Ritter-Coulais<sup>31</sup>, Stamm en Hauser, reeds aangehaald, en Graf en Engel<sup>32</sup>, die tijdens de schriftelijke behandeling en ter terechtzitting zijn aangevoerd en dateren van, respectievelijk, 2006, 2008 en 2011, in deze zaak niet in aanmerking kunnen worden genomen. Overeenkomstig artikel 16, lid 2, van de overeenkomst EG-Zwitserland volgt het Gemengd Comité<sup>33</sup> de ontwikkeling van de na 21 juni 1999 tot stand gekomen relevante rechtspraak van het Hof nauwgezet en is het als enige bevoegd te bepalen welke implicaties deze rechtspraak eventueel voor de Zwitserse Bondsstaat heeft in het kader van de overeenkomstige bepalingen van de overeenkomst EG-Zwitserland.<sup>34</sup>

64. Artikel 16, lid 2, van de overeenkomst EG-Zwitserland schrijft dus weliswaar de inaanmerkingneming van de relevante rechtspraak van het Hof voor, maar deze verplichting geldt niet per se voor ontwikkelingen in die rechtspraak na de in deze bepaling genoemde referentiedatum. Een oplossing in tegengestelde zin zou blijk geven van een verkeerde opvatting van de inroepbaarheid ratione temporis van de relevante rechtspraak van het Hof in het kader van de overeenkomst EG-Zwitserland, en strijdig zijn met de wil van de overeenkomstsluitende partijen om de Zwitserse Bondsstaat niet aan 's Hof's rechtsmacht te onderwerpen waar het de toekomstige uitlegging van de overeenkomst betreft. Een verdergaande economische integratie tussen de twee partners zou slechts op politiek niveau tot stand kunnen worden gebracht.

30 — Arrest Asscher, reeds aangehaald (punten 40-44).

31 — Arrest van 21 februari 2006 (C-152/03, Jurispr. blz. I-1711).

32 — Arrest van 6 oktober 2011 (C-506/10, Jurispr. blz. I-9345).

33 — Volgens artikel 14 van de overeenkomst EG-Zwitserland bestaat het Gemengd Comité uit vertegenwoordigers van de overeenkomstsluitende partijen. Het is verantwoordelijk voor het beheer en de correcte toepassing van de overeenkomst. Het doet daartoe aanbevelingen en neemt besluiten, waarvoor het zich in onderlinge overeenstemming uitspreekt. Het Gemengd Comité komt bijeen wanneer daaraan behoefte bestaat, doch ten minste één maal per jaar. Elke overeenkomstsluitende partij kan een verzoek indienen om een vergadering te beleggen. Het Gemengd Comité kan besluiten werkgroepen of groepen van deskundigen op te richten om zich bij de uitvoering van zijn taken te laten bijstaan. Ook kunnen volgens artikel 19 van de overeenkomst de overeenkomstsluitende partijen elk geschil betreffende de interpretatie of de toepassing van de overeenkomst aan het Gemengd Comité voorleggen.

34 — Daarnaast voorziet artikel 18 van de overeenkomst EG-Zwitserland in een bijzondere wijzigingsprocedure. Volgens dit artikel kan een overeenkomstsluitende partij een wijzigingsvoorstel voorleggen aan het Gemengd Comité. De wijziging zal eventueel in werking treden zodra de overeenkomstsluitende partijen hun respectieve interne procedures hebben voltooid.

65. Gegeven het ontbreken van de wil daartoe, botst de doelstelling van eenheid in de uitlegging en toepassing van het recht met de bestaande verschillen tussen de doelstellingen en de context van de overeenkomst EG-Zwitserland enerzijds en die van het recht van de Unie anderzijds. De door de overeenkomst EG-Zwitserland voorgeschreven toepassing van het *acquis communautaire*, wat pleit voor een coherente uitlegging van de inhoudelijk gelijke bepalingen, moet evenwel beperkt blijven tot de doelstellingen die met deze overeenkomst worden nagestreefd.

66. Mijn conclusie is dat de in de overeenkomst EG-Zwitserland opgenomen bepalingen betreffende zelfstandigen zich niet ertegen verzetten dat echtgenoten die onderdaan zijn van een lidstaat van de Unie en daar als zelfstandigen werkzaam zijn, wegens het feit dat zij in Zwitserland en dus buiten de Unie en de EER woonachtig zijn, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding bij de heffing van de inkomstenbelasting anders worden behandeld.

67. Ik wil daar tot slot aan toevoegen dat, ook al is er in deze zaak sprake van discriminatie door een lidstaat van eigen onderdanen die hun woonplaats hebben verlegd naar een land buiten de Unie, en ook al is het recht van de Unie niet op dit soort discriminatie van toepassing, een dergelijke discriminerende behandeling mij hoe dan ook moeilijk verdedigbaar lijkt in het licht van de constitutionele waarden die de lidstaten gemeen hebben, en dan met name het beginsel dat personen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden, gelijk moeten worden behandeld.<sup>35</sup>

## VI – Conclusie

68. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de door het Finanzgericht Baden-Württemberg gestelde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„De bepalingen van de op 21 juni 1999 te Luxemburg ondertekende Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, met name de artikelen 1, 2, 11, 16 en 21 daarvan alsmede de artikelen 9, 13 en 15 van bijlage I erbij, verzetten zich niet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan echtgenoten die onderdaan zijn van deze lidstaat, er als zelfstandigen werkzaam zijn en er naar hun wereldinkomen worden belast, het voordeel van een gezamenlijke aanslag met toepassing van „splitting” wordt onthouden enkel omdat zij hun woonplaats van die staat hebben overgebracht naar Zwitserland.”

35 — Zie in die zin punt 72 van mijn conclusie in de zaak Hengartner en Gasser, reeds aangehaald.