FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 20. november 1997 *

1. Tribunal administratif de Strasbourg har i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen en række præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af traktatens artikel 6, 48 og 220. Besvarelsen af disse spørgsmål er en forudsætning for, at nævnte ret kan træffe afgørelse i de sager, som ægteparret Gilly har anlagt til anfægtelse af forskellige afgørelser truffet af directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, hvorved ægteparret Gilly tilpligtes at betale forskellige supplerende beløb i indkomstskat for fysiske personer (herefter »indkomstskat«) for årene 1986, 1988, 1990, 1991, 1992 og 1993.

2. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen fra Tribunal administratif, at Robert Gilly er fransk statsborger og offentligt ansat lærer i Frankrig. Annette Gilly, der oprindelig var tysk statsborger, og derefter ved sit ægteskab også fik fransk statsborgerskab, er ansat som lærer i en offentlig skole i Tyskland. Ægteparret bor i Frankrig.

3. Annette Gilly betaler indkomstskat i henhold til bestemmelserne i overenskomsten mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning [1] (herefter »overenskomsten«), i tillæggene af henholdsvis 9. juni 1969 og 28. september 1989 til denne overenskomst, og i det franske skattevæsens cirkulære 14-B-2-93, der indeholder gennemførelsesbestemmelser.

4. I hovedsagen er den løn, som Annette Gilly har modtaget fra delstaten Baden-Württemberg, blevet beskattet i Tyskland i henhold til artikel 14, stk. 1, i overenskomsten, idet der er tale om vederlag, der er udbetalt af det offentlige til en person, der er tysk statsborger.

5. Den Franske Republik medregnede med henblik på at undgå dobbeltbeskatning ifølge artikel 20, litra a), som affattet ved 1969-tillægget, ikke Annette Gilly's indtægter i ægteparrets skattepligtige indkomst, men tog dem i betragtning ved beregningen af skatteprocenten for ægteparrets indtægter i Frankrig. Da nævnte bestemmelse var blevet ændret ved 1989-tillægget, blev disse indtægter også beskattet i Frankrig, idet der

* Originalsprog: spansk.

1 — Overenskomst undertegnet i Paris den 21.7.1959 mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning og om bestemmelser om gensidig administrativ og juridisk bistand i forbindelse med opkrævningen af en indkomst- og formueskat samt erhvervs- og grundskatter.

dog som følge af beskatningen i Tyskland for dem blev opnået ret til skattenedslag med et beløb svarende til den franske skat af disse indtægter.

6. Ægteparret Gilly har under den af dem anlagte retssag gjort gældende, at bestemmelserne i overenskomsten for dem medfører en alt for høj, ubegrundet og diskriminerende beskatning, der er i strid med traktatens artikel 3, litra c), artikel 6, 48, 73 D og 220. De har på grundlag heraf nedlagt påstand om, at den af det franske skattevæsen gennemførte ligning ophæves samt om, at Annette Gilly skatteretligt får status som grænsearbejder. Subsidiært har de nedlagt påstand om, at det skattenedslag, der er givet i Frankrig for den i udlandet betalte skat, kommer til at svare til det beløb, der faktisk er betalt i skat i Tyskland, og såfremt dette ikke sker, at de indtægter, Annette Gilly har oppebåret i sidstnævnte land, ikke medregnes ved beregningen af ægteparrets skat i Frankrig. De har endelig krævet den del af skatten, der uretmæssigt er opkrævet, tilbagebetalt.

De præjudicielle spørgsmål

7. Tribunal administratif de Strasbourg har fundet, at sagens afgørelse afhænger af fortolkningen af traktatens artikel 6, 48 og 220, og har derfor udsat sagen og anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Tilsidesættes princippet om arbejdstagernes frie bevægelighed i Romtraktaten og retsakterne til gennemførelse heraf ved en beskatningsordning for grænsearbejdere som den, der er fastlagt i den fransk-tyske overenskomst, for så vidt som denne fastlægger forskellige regler for beskatning af fysiske personer, alt efter om de vederlægges af en offentligretlig juridisk person eller af private, og dermed kan have betydning for adgangen til ansættelse i den offentlige eller den private sektor, hvorved bopælen i den ene eller den anden stat bliver afgørende?

2) Er en bestemmelse, hvorefter en grænsearbejder, der modtager sit vederlag fra en stat eller en derunder hørende offentligretlig juridisk person, er skattepligtig i den pågældende stat, hvorimod vederlaget, såfremt grænsearbejderen har statsborgerskab i den anden stat uden samtidig at være statsborger i den første stat, beskattes i den stat, hvori grænsearbejderen har sin bopæl, i overensstemmelse med princippet om fri bevægelighed og afskaffelse af enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet?

3) Er en skatteretlig bestemmelse, hvorefter grænsearbejdere, der har beskæfti-

gelse hos offentligretlige juridiske personer og er bosiddende i en af medlemsstaterne, omfattes af forskellige beskatningsregler, alt efter om de alene er statsborgere i bopælsmedlemsstaten eller har dobbelt statsborgerskab, lovlig efter traktatens artikel 7 (nu artikel 6) [2]?

4) Tilsidesættes princippet om fri bevægelighed for arbejdstagerne i traktaten ved beskatningsregler, der vil kunne påvirke den beslutning, lærere fra de kontraherende stater træffer om at udøve deres virksomhed i kortere eller længere tid i en anden stat i betragtning af den på beskæftigelsens varighed beroende forskel i beskatningsordningerne i de pågældende stater?

5) Må traktatens artikel 220, der opstiller det mål at afskaffe dobbeltbeskatning, i betragtning af de frister, medlemsstaterne har haft til at nå det, antages nu at være en umiddelbart anvendelig bestemmelse, hvorefter der ikke længere må forekomme dobbeltbeskatning, og tilsidesættes det formål at afskaffe dobbeltbeskatning, som det ved artikel 220 er blevet pålagt medlemsstaterne at realisere, ved en beskatningsoverenskomst, hvorefter den beskatningsordning, der finder anvendelse på grænsearbejdere fra stater, der deltager i overenskomsten, har et indhold, der afhænger af grænsearbejdernes nationalitet og deres ansættelses offentlige eller private karakter, og er endelig en ordning om skattegodtgørelse, der finder anvendelse på et ægtepar med bopæl i en medlemsstat, og hvorved der ikke tages hensyn til det beløb, der helt nøjagtigt er betalt skat af i en anden medlemsstat, men kun til en skattegodtgørelse, der kan andrage et lavere beløb, i overensstemmelse med den pligt, der er blevet pålagt medlemsstaterne til at afskaffe dobbeltbeskatning?

6) Skal traktatens artikel 48 fortolkes således, at det herefter er udelukket, at statsborgere fra en medlemsstat, der er grænsearbejdere i en anden medlemsstat, som følge af en regel om skattegodtgørelse som den, der er fastsat i den fransk-tyske beskatningsoverenskomst, beskattes hårdere end personer, der udøver deres virksomhed i deres bopælsstat?«

De omtvistede bestemmelser i overenskomsten

8. Artikel 13, stk. 1, indeholder den principielle regel, at indtægter ved lønnet beskæftigelse kun beskattes i den kontraherende stat, hvor det personlige indtægtsgivende arbejde udøves. Indtægter, som betegnes som offentlige indtægter, omfattes ikke af denne bestemmelse.

2 — Ændret ved artikel G.8 i traktaten om Den Europæiske Union.

9. Artikel 13, stk. 5, litra a), indeholder en undtagelse fra førstnævnte regel, idet det deri er bestemt, at lønindtægter for personer, der arbejder i en kontraherende stats grænseområde, og hvis faste bopæl er beliggende i en anden kontraherende stats grænseområde, som de sædvanligvis hver dag vender tilbage til, kun beskattes i sidstnævnte stat.

10. I artikel 14, stk. 1, er fastlagt de kriterier, som gælder for beskatning af offentlige indtægter. Første punktum indeholder den almindelige bestemmelse, hvorefter løn m.m., der udbetales af en af de kontraherende stater, en delstat eller en offentligretlig juridisk person i nævnte stat eller delstat til fysiske personer med bopæl i den anden kontraherende stat for administrativ eller militær virksomhed, kun beskattes i den førstnævnte stat.

Også denne artikel indeholder en undtagelse, der findes i samme stykkes andet punktum, og hvorefter løn m.m., der udbetales til personer, der er statsborgere i den sidstnævnte stat uden samtidig at besidde statsborgerskab i førstnævnte stat, kun beskattes i den stat, hvor disse personer har deres bopæl.

11. Artikel 16 indeholder en særlig regel for lærerpersonale, der bevæger sig fra en stat til en anden for at arbejde dér i et kortere tidsrum, og som fortsat beskattes i deres sædvanlige bopælsstat. Det hedder i bestemmelsen, at lærere med bopæl i en af de kontraherende stater, der under et midlertidigt ophold på højst to år, modtager vederlag for undervisningsvirksomhed på et universitet, en højere læreanstalt, en skole eller en anden undervisningsinstitution i den anden medlemsstat, kun beskattes af dette vederlag i den førstnævnte stat.

12. Artikel 20, stk. 2, indeholder de regler, hvorved dobbeltbeskatning kan undgås for personer med bopæl i Frankrig. Bestemmelsen havde i affattelsen i tillægget af 9. juni 1969 følgende ordlyd:

»a) Indkomst, der hidrører fra Forbundsrepublikken og beskattes dér i overensstemmelse med denne overenskomsts bestemmelser, medregnes ikke i den skattepligtige indkomst i Frankrig, jf. dog bestemmelserne i litra b) og c). De franske myndigheder bevarer dog adgangen til ved fastlæggelsen af skatteprocenterne at medregne disse indtægter.«

Efter ikrafttrædelsen af de den 28. september 1989 undertegnede tillæg har den bestemmelse, hvorved dobbeltbeskatning af personer med bopæl i Frankrig skal undgås, følgende ordlyd:

»a) Indkomst og andre positive indtægter, der hidrører fra Forbundsrepublikken og beskattes dér i overensstemmelse med denne overenskomsts bestemmelser, beskattes også i Frankrig, når de tilfalder en person med bopæl i Frankrig. Den tyske skat kan ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indtægt i Frankrig. Dog har den pågældende ret til et nedslag i den franske skat, ved hvis beregning disse indtægter medregnes. Nedslaget udgør:

...

cc) for alle andre indtægter den del af den franske skat, der udgør skatten af disse indtægter. Bestemmelsen herom finder bl.a. anvendelse på de i artikel ... 13, stk. 1 og 2, og artikel 14 nævnte indtægter.«

13. Artikel 21, stk. 1, knæsætter princippet om skattemæssig ligebehandling af borgerne. Efter denne artikel betaler statsborgere i en kontraherende stat ikke i den anden kontraherende stat skatter eller pålægges dermed forbundne forpligtelser af en anden eller tungere art end de skatter og forpligtelser i forbindelse hermed, som statsborgere i denne anden stat, der befinder sig i samme situation, betaler eller pålægges eller vil kunne komme til at betale eller blive pålagt.

Fællesskabsbestemmelserne

14. De bestemmelser, som den nationale ret har anmodet om en fortolkning af, er alle traktatbestemmelser, nemlig:

Artikel 6, der lyder:

»Inden for denne traktats anvendelsesområde og med forbehold af dennes særlige bestemmelser, er al forskelsbehandling, der udøves på grundlag af nationalitet, forbudt.

...«

Artikel 48, der lyder:

»...

2. [Arbejdskraftens frie bevægelighed] forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår.

...«

Artikel 220, der lyder:

»Medlemsstaterne indleder i det omfang, det er nødvendigt, indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre:

...

— afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet

...«

15. Endvidere indeholder artikel 7 i forordning nr. 1612/68/EØF [3] følgende bestemmelse:

»1. En arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, må ikke på grund af sin nationalitet behandles anderledes på de øvrige medlemsstaters område end indenlandske arbejdstagere med hensyn til beskæftigelse- og arbejdsvilkår, navnlig for så vidt angår aflønning, afskedigelse og, i tilfælde af arbejdsløshed, genoptagelse af beskæftigelse i faget eller genansættelse.

2. Arbejdstageren nyder samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere.

...«

De forskellige synspunkter, der er blevet gjort gældende under den præjudicielle sag

16. Sagsøgerne i hovedsagen, den franske, den belgiske, den danske, den tyske, den italienske, den finske og den svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg inden for den i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen fastsatte frist. Under den mundtlige forhandling har sagsøgerne i hovedsagen, og den franske, den danske, den italienske og den nederlandske regering samt Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen afgivet indlæg.

3 — Rådets forordning nr. 1612/68/EØF af 15.10.1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 II, s. 467).

17. Sagsøgerne i hovedsagen har anført, at den skattemæssige stilling for Annette Gilly er udtryk for forskelsbehandling på tre måder; for det første fordi artikel 14, stk. 1, i overenskomsten er en bestemmelse om forskellig behandling på grundlag af den skattepligtiges nationalitet, når denne er bestemt af, om lønindtægter, der udbetales af det offentlige, er skattepligtige i udbetalingsstaten eller i bopælsstaten; for det andet fordi der i samme bestemmelse gøres forskel på grænsearbejdere, alt efter om de tilhører den offentlige eller den private sektor og endelig for det tredje, fordi der efter overenskomstens artikel 16 gøres forskel på lærere med bopæl i Frankrig, alt efter om de tager til Tyskland for at undervise dér i et tidsrum på mindre eller mere end to år.

De har i øvrigt gjort gældende, at Annette Gilly udsættes for dobbeltbeskatning, for så vidt som hendes lønindtægter i medfør af overenskomsten beskattes en første gang i Tyskland, i hvilken stat hun anses for enlig, barnløs skattepligtig — skønt hun faktisk er gift og har forsørgerpligt over for to børn — og dernæst i Frankrig, i hvilken stat, de indtægter hun har erhvervet i Tyskland, lægges til hendes ægtefælles med henblik på beregningen af den samlede husstandsindkomst. De har herved anført, at den skattegodtgørelse, som ifølge overenskomsten gives for lønindtægter som følge af beskatning i udlandet, kun i en vis udstrækning mindsker dobbeltbeskatning, der imidlertid ikke ophæves.

18. Alle de medlemsstater, der har indgivet indlæg, er enige om, at de bestemmelser i overenskomsten, der efter sagsøgernes opfattelse er udtryk for forskelsbehandling og i strid med traktatens artikel 48, faktisk helt er i overensstemmelse med denne bestemmelse, og har herudover gjort gældende, at artikel 220 er helt uden direkte virkning.

19. De har konkret med hensyn til artikel 48 gjort gældende, at denne bestemmelse ikke er til hinder for, at to medlemsstater for at undgå dobbeltbeskatning af lønindtægter for personer, der bor i én af de to stater og har lønnet beskæftigelse i den anden, anvender beskatningskriterier, der varierer med, om de skattepligtige arbejder i den offentlige eller den private sektor, eller for at disse stater med det samme formål for ansatte i den offentlige sektor i en af staterne anvender beskatningskriterier, der varierer efter, om den skattepligtige er statsborger i denne stat, eller om lærerpersonale med bopæl i en af dem tager til den anden stat for at arbejde dér i under eller over to år.

De har anført, at artikel 48 ikke mere er til hinder for, at den stat, som den skattepligtige bor i, inden for rammerne af en aftale mellem to medlemsstater med det formål at undgå dobbeltbeskatning beskatter hele indtægten, herunder de indtægter, der er erhvervet i den anden medlemsstat, og giver den pågældende et skattenedslag for skat betalt i udlandet svarende til den del af den nationale skat, der svarer til disse indtægter.

Nogle af disse stater har anført, at det problem, sagsøgerne i hovedsagen står overfor, ikke beror på en forskelsbehandling i henhold til den franske skattelovgivning, men på den forskellige skatteprocent i de to stater, idet skatteprocenten er højere i Tyskland end i Frankrig. Nogle af dem har for Domstolen betonet de virkninger, som en dom om fortolkning af artikel 48 på linje hermed vil få, idet den ville være i strid med de omtvistede bestemmelser i overenskomsten, idet alle disse bestemmelser følger den modelkonvention, der er udformet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (herefter »OECD«) med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, og som er grundlag for de fleste bilaterale overenskomster, der er afsluttet mellem medlemsstaterne indbyrdes.

De har vedrørende artikel 220 anført, at der er tale om en bestemmelse uden direkte virkning, idet den ikke er tilstrækkelig klar og ubetinget og ikke giver private ret til ophævelse af enhver form for dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet.

20. Kommissionen har først i detaljer gennemgået de følger, som anvendelsen af overenskomsten har for beskatningen af ægteparret Gilly.

I Frankrig, der er det land, hvor ægteparret bor, er alle deres indtægter, som udgør en husstandsindkomst, undergivet indkomstbeskatning for fysiske personer uden hensyn til det sted, hvor indtægterne er erhvervet, idet det er den franske progressive skatteskala, der finder anvendelse, mens ægteparret ikke har adgang til at vælge særskilt beskatning. I forbindelse med anerkendelsen af nedslag og fradrag som følge af forsørgerbyrder, lægges beskatningsgrundlaget i Frankrig til grund, dvs. ægteparrets samlede indtægter. I det foreliggende tilfælde udgør, da den i Frankrig erhvervede indtægt udgør under halvdelen af den samlede indtægt, de af Robert Gilly erhvervede indtægter ca. 45%, og han kommer således til i indkomstskat at betale mere, end hvis han blev beskattet særskilt.

I Tyskland kan Annette Gilly, hvis indtægter udgør ca. 55% af ægteparrets samlede indtægt, ikke være omfattet af den særlige skatteskala, der anvendes på ægtepar, og som betegnes »Splittingtarif« [4], og anses uden videre for enlig, som følge af, at hendes mand ikke bor i Tyskland. For hendes vedkommende ville anvendelsen af denne særlige skatteskala har ført til en mindskelse af beskatningen af hende i denne stat, idet hendes indtægter udgør over halvdelen af ægteparrets samlede indtægt.

Kommissionen har på grundlag af denne undersøgelse anført, at beskatningen af Annette Gilly i Tyskland bør ske under hen-

4 — Ved »splitting« forstås det forhold, at ægtefællernes samlede indtægt fiktivt fordeles på dem med 50% til hver. Såfremt den ene ægtefælles indtægter er højere end den andens, udligner denne ordning beskatningsgrundlaget og mindsker progressionen i skatteskalaen.

syntagen til hendes civilretlige stilling, således at der tages hensyn til de indtægter, hendes ægtefælle har haft i Frankrig. På denne måde ville der virkelig blive tale om sammenhæng i hver af staterne for så vidt angår anvendelsen af deres respektive progressive skatteskalaer.

21. Kommissionen har dernæst undersøgt bestemmelsen i artikel 20, stk. 2, litra a), cc), i overenskomsten på baggrund af traktatens artikel 220. Den har herved anført, at der ved artikel 220 pålægges medlemsstaterne en forpligtelse med hensyn til de anvendte midler, men ikke med hensyn til opnåelsen af et bestemt resultat — nemlig forpligtelsen til om nødvendigt at indlede forhandlinger — og at de bilaterale beskatningsoverenskomster, der er afsluttet for at afskaffe dobbeltbeskatningen, opfylder det med denne artikel tilstræbte formål. Den har gjort gældende, at den ved overenskomsten indførte ordning efter dens opfattelse undgår dobbeltbeskatning, og at fællesskabsretten ikke er til hinder for, at ægteparret Gilly bærer en tungere skattebyrde, for så vidt som dette skyldes den højere beskatningsprocent i Tyskland.

22. Den har afslutningsvis anført, at anvendelsen af fransk lov på alle parrets indtægter på den ene side, og anvendelsen af tysk lov på de af Annette Gilly i Tyskland erhvervede indtægter på den anden side, med de virkninger dette skatteretligt har for parrets forsørgerstilling, udgør en hindring, som bryder med principperne for arbejdstagernes frie bevægelighed.

Indledende bemærkninger

23. Før jeg går i gang med at analysere de præjudicielle spørgsmål fra Tribunal administratif de Strasbourg, vil det være nødvendigt indledningsvis at tage stilling til følgende punkter.

a) Domstolens kompetence inden for rammerne af den ved traktatens artikel 177 fastlagte procedure med henblik på en stillingtagen til overenskomstens lovlighed efter fællesskabsretten.

b) Spørgsmålet om, hvorvidt det fjerde præjudicielle spørgsmål kan admitteres, idet den forelæggende ret hermed spørger, om princippet om arbejdskraftens frie bevægelighed som fastlagt ved traktaten tilsidesættes af beskatningsregler, der kan påvirke undervisere fra de kontraherende stater, når de skal træffe beslutning om i kortere eller længere tid at arbejde i en anden stat.

c) De fællesskabsbestemmelser om forbud mod enhver form for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet på området for arbejdskraftens frie bevægelighed, der finder anvendelse i hovedsagen.

24. Jeg vil behandle disse tre spørgsmål i den nævnte rækkefølge.

A — *Domstolens kompetence til under en sag i henhold til traktatens artikel 177 at tage stilling til lovligheden af overenskomsten efter fællesskabsretten*

25. Det er her min opfattelse, at Domstolen, ganske som den ikke inden for rammerne af denne procedure kan tage stilling til nationale retsreglers lovlighed efter fællesskabsretlige bestemmelser [5], kan tage stilling til lovligheden efter fællesskabsretten af bestemmelser i en international overenskomst, der er afsluttet mellem to medlemsstater med det formål at undgå dobbeltbeskatning.

Når der desuden er tale om en bilateral overenskomst på området for direkte beskatning, hvor Fællesskabet mangler kompetence, og alene medlemsstaterne har regeludstedningskompetencen, kan Domstolen ikke engang indlade sig på at give en fortolkning.

Når det er sagt, henhører bestemmelser, der regulerer fri bevægelighed for arbejdstagerne, under fællesskabsretten, og tvisten i hovedsagen står mellem skattevæsenet i en af medlemsstaterne og en fællesskabsborger, der har udnyttet sin ret til fri bevægelighed og mener derved at være blevet udsat for forskelsbehandling ved anvendelsen af bestemmelserne i en bilateral overenskomst, der har til formål at undgå dobbeltbeskatning. På baggrund heraf kan Domstolen fuldt ud give den nationale ret alle de fortolkningsoplysninger vedrørende fællesskabsrettens anvendelsesområde, som kan sætte denne i stand til at afgøre hovedsagen [6].

Af denne grund må jeg foreslå Domstolen at omformulere de præjudicielle spørgsmål.

B — *Spørgsmålet om, hvorvidt det fjerde spørgsmål kan admitteres, idet den nationale ret dermed spørger, om artikel 48 er til hinder for en bestemmelse som den, der findes i overenskomstens artikel 16*

26. Efter de nævnte bestemmelser beskattes lærere med bopæl i en af de kontraherende stater, der under et midlertidigt ophold på højst to år modtager vederlag for undervisningsvirksomhed på et universitet, en højere læreanstalt, en skole eller en anden undervisningsinstitution i den anden medlemsstat, kun af denne løn i den førstnævnte stat.

5 — Dom af 16.1.1997, sag C-134/95, USSL n° 47 di Biella, Sml. I, s. 195, præmis 17.

6 — Dom af 27.9.1988, sag 235/87, Matteucci, Sml. s. 5589, præmis 14.

Efter ægteparret Gilly's opfattelse skaber denne bestemmelse en forskelsbehandling på beskatningsområdet af undervisere, der er i strid med den frie bevægelighed mellem Frankrig og Tyskland, idet undervisere med bopæl i en af staterne, der underviser i den anden stat i et begrænset tidsrum, fordi de har status som grænsearbejdere uden at være forpligtet til at bo eller arbejde i grænseområdet, beskattes lempeligere end undervisere, der som Annette Gilly bor i Frankrig og har besluttet at arbejde i over to år i Tyskland.

27. Efter min opfattelse ønsker sagsøgerne i hovedsagen med dette argument, som den nationale ret udtrykkeligt gentager i forelæggelsesafgørelsen med bemærkning om, at denne skatteregel kan påvirke undervisere fra de kontraherende stater i deres beslutning om i kortere eller længere tid at arbejde i en anden stat, ikke så meget at betone den ene eller den anden fortolkning af princippet om arbejdstagernes frie bevægelighed inden for Fællesskabet, som fra Domstolens side at opnå en underkendelse af artikel 16 i overenskomsten, som ikke er blevet anvendt i deres tilfælde.

28. Det fremgår faktisk ikke af forelæggelsesafgørelsen, at ægteparret Gilly har været i den situation, der er omhandlet i denne artikel; ifølge den nationale ret er Robert Gilly lærer i det offentlige undervisningsvæsen i Frankrig, og han ses ikke at have undervist i Tyskland i et tidsrum på under eller over to år. Hans kone er lærerinde i det offentlige undervisningsvæsen i Tyskland, hvilken stilling hun har haft uden afbrydelse i over to år, og heller ikke hun ses tidligere at have undervist i Frankrig i et tidsrum på under to år, mens hun samtidig boede i Tyskland. I retsmødet har sagsøgerne i hovedsagen, som svar på et af mig stillet spørgsmål, bekræftet, at det forholder sig således.

29. Der findes en ganske fast retspraksis om den opgave, som henholdsvis Domstolen og de nationale retter har under den samarbejdsprocedure, der er fastlagt i traktatens artikel 177. Efter denne praksis er den nationale ret — der alene har direkte kendskab til sagens omstændigheder — bedst i stand til med fuldt kendskab til sagen at vurdere nødvendigheden af en præjudiciel afgørelse som forudsætning for at kunne afsige dom, samt relevansen af de spørgsmål, der skal forelægges Domstolen [7], mens det er Domstolen, der med henblik på at efterprøve sin egen kompetence er beføjet til at undersøge de omstændigheder, hvorunder den nationale ret har forelagt sagen. Den samarbejdsånd, der er en så vigtig forudsætning for gennemførelsen af en præjudiciel sag, indebærer ligeledes, at de nationale domstole skal tage hensyn til den særlige opgave, som Domstolen varetager på dette område, og som består i at bidrage til justitsforvaltningen i medlemsstaterne, men ikke i at udøve responderende virksomhed vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål [8].

7 — Dom af 29.9.1978, sag 83/78, Pigs Marketing Board, Sml. s. 2347, præmis 25, af 28.11.1991, sag C-186/90, Durighello, Sml. I, s. 5773, præmis 8, og af 16.7.1992, sag C-343/90, Lourenço Dias, Sml. I, s. 4673, præmis 15.

8 — Dom af 3.2.1983, sag 149/82, Robards, Sml. s. 171, præmis 19, og den ovenfor i fodnote 7 nævnte Lourenço Dias-dom, præmis 17.

30. Domstolen har henset til denne opgave fundet, at den ikke kunne afgøre et præjudicielt spørgsmål, der var forelagt af en national ret, når den fortolkning af fællesskabsretten eller den efterprøvelse af en fællesskabsregels gyldighed, som den pågældende retsinstans havde anmodet om, åbenbart savnede enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand [9], eller når den blev stillet over for den opgave at skulle afgøre et spørgsmål af hypotetisk karakter uden at råde over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål [10].

Domstolen har fastslået, at den savner »kompetence til at besvare fortolkningsspørgsmål, der stilles i forbindelse med processuelle arrangementer, som parterne har konstrueret med henblik på at formå Domstolen til at tage stilling til nærmere bestemte problemer i fællesskabsretten, og som ikke er udtryk for et objektivt behov i forbindelse med løsningen af en retstvist« [11].

Dette har Domstolen uddybet, idet den har udtalt, at det er ubetinget nødvendigt, at de nationale retsinstanser angiver grundene til, at de finder, at en besvarelse af deres spørgsmål er nødvendig for tvistens løsning, således at Domstolen bliver i stand til at undersøge, om den ønskede fortolkning af fællesskabsretten står i forbindelse med hovedsagens realitet og genstand. Såfremt det viser sig, at det forelagte spørgsmål ikke er relevant for tvistens afgørelse, må Domstolen fastslå, at den ikke kan træffe afgørelse [12].

31. Jeg mener på baggrund af denne praksis, og idet sagsøgerne i hovedsagen ikke ses at have befundet sig i den i artikel 16 i overenskomsten omhandlede situation, eftersom ingen af dem har arbejdet i en periode på under to år i den kontraherende stat, som de ikke bor i, at en besvarelse fra Domstolen, der indeholder en fortolkning af de fællesskabsbestemmelser, der finder anvendelse på arbejdstagernes frie bevægelighed inden for Fællesskabet, ikke kan have nogen betydning for den nationale ret ved afgørelsen af den for den verserende tvist. Det er grunden til, at jeg foreslår Domstolen at afvise at tage stilling til det fjerde præjudicielle spørgsmål.

C — *Forbuddet mod enhver form for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet på området for arbejdskraftens frie bevægelighed*

32. Den nationale ret har anmodet om en fortolkning af traktatens artikel 6, hvorefter enhver form for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet er forbudt. Det bemærkes i den forbindelse, at efter fast retspraksis finder princippet herom kun anvendelse i forhold, der omfattes af fællesskabsretten, men som ikke omfattes af særlige

9 — Dom af 16.6.1981, sag 126/80, Salonia, Sml. s. 1563, præmis 6; den ovenfor i fodnote 7 nævnte Durighello-dom, præmis 9; dom af 28.3.1996, sag C-129/94, Ruiz Bernáldez, Sml. I, s. 1829, præmis 7, og af 12.12.1996, sag C-104/95, Kontogeorgas, Sml. I, s. 6643, præmis 11.

10 — Dom af 16.7.1992, sag C-83/91, Meilicke, Sml. I, s. 4871, præmis 32 og 33.

11 — Dom af 16.12.1981, sag 244/80, Foglia, Sml. s. 3045, præmis 18.

12 — Den ovenfor i fodnote 7 nævnte Lourenço Dias-dom, præmis 19 og 20.

bestemmelser i traktaten om forbud mod forskelsbehandling [13].

Men på området for arbejdskraftens frie bevægelighed er princippet om ligebehandling blevet gennemført og konkretiseret ved traktatens artikel 48, stk. 2, hvorefter enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår skal afskaffes. Endvidere er det i artikel 7 i forordning nr. 1612/68 bestemt, at en arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, på de øvrige medlemsstaters område nyder samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere. Bestemmelsen herom udtrykker konkret det almindelige forbud mod forskelsbehandling af arbejdstagerne gennem skattemæssige foranstaltninger.

Det må derfor i den foreliggende sag være unødvendigt at benytte traktatens artikel 6 som grundlag for en besvarelse af de præjudicielle spørgsmål fra Tribunal administratif de Strasbourg.

Omformulering og analyse af de præjudicielle spørgsmål

33. Hvad angår de øvrige spørgsmål udleder jeg af den nationale rets redegørelse i forelæggelsesafgørelsen, at denne med anmodningen til Domstolen om en præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 177 ønsker at få oplyst

1) for det første, om traktatens artikel 220 er umiddelbart anvendelig

2) for det andet, om traktatens artikel 48 og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 er til hinder for bestemmelserne i artikel 13, stk. 1 og 5 og artikel 14 i overenskomsten, for så vidt som der i disse bestemmelser fastsættes kriterier for beskatning i den ene eller den anden stat af lønindtægter

— med udgangspunkt i stedet for arbejdets udførelse

— med udgangspunkt i, at arbejdstageren opfylder betingelserne for at kunne anses for grænsearbejder for så vidt angår overenskomstens bestemmelser

— med udgangspunkt i, om arbejdstageren modtager løn eller vederlag fra det offentlige og i bekræftende fald med udgangspunkt i, om arbejdstageren er statsborger i en anden stat end den, der udbetaler lønnen eller vederlaget, uden samtidig at være statsborger i denne stat

13 — Dom af 23.2.1994, sag C-419/92, Scholz, Sml. I, s. 505, præmis 6, og af 29.2.1996, sag C-193/94, Skanavi og Chrysanthakopoulos, Sml. I, s. 929, præmis 20.

3) for det tredje, om traktatens artikel 48 og 220 og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 er til hinder for bestemmelsen i overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc), for så vidt som der ved denne bestemmelse med henblik på at undgå, at personer med bopæl i en af de kontraherende stater beskattes endnu en gang af lønindtægter, der er blevet beskattet i den anden kontraherende stat, indføres en ordning om tilkendelse af et skattenedslag svarende til beløbet i national skat af disse indtægter, uafhængigt af det beløb, der er betalt i skat i den anden stat, hvilket under visse omstændigheder kan medføre, at den skattepligtige betaler et højere beløb i indkomstskat, end det beløb han havde skullet betale, såfremt hans indtægter var erhvervet i bopælsstaten, eller et højere beløb end det, han skulle have betalt, såfremt disse indtægter var erhvervet i den anden kontraherende stat, men udelukkende var blevet beskattet i bopælsstaten.

Det første spørgsmål: en mulig umiddelbart anvendelighed af bestemmelsen i traktatens artikel 220, andet led

34. Den nationale ret rejser med dette spørgsmål problemet om den umiddelbare anvendelighed af denne bestemmelse, hvorefter medlemsstaterne i det omfang, det er nødvendigt, indleder indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet.

Efter min mening følger det af selve ordlyden af denne bestemmelse, at den ikke er tilstrækkeligt præcis og ubetinget til, at man kan tillægge den direkte virkning, og at den af denne grund ikke kan skabe rettigheder for borgerne, som de nationale retter er forpligtet til at beskytte. Jeg er enig med Kommissionen i, at traktatens artikel 220, andet led, pålægger medlemsstaterne en forpligtelse med hensyn til midler, men ikke en forpligtelse til at opnå et bestemt resultat, hvilken forpligtelse går ud på i det omfang, det er nødvendigt, at indlede forhandlinger.

35. Efter min mening må man på artikel 220, andet led, anvende den praksis, Domstolen har udviklet vedrørende artiklens første led, hvorefter medlemsstaterne i det omfang, det er nødvendigt, skal indlede forhandlinger for at sikre, at deres egne statsborgere opnår de personlige garantier og den nødvendige beskyttelse for at kunne udnytte deres rettigheder på de vilkår, som hver stat giver sine egne statsborgere. Domstolen har i den forbindelse udtalt, at artikel 220 ikke har til formål at opstille en retsregel, der er virksom som sådan, men kun angiver rammerne for de indbyrdes forhandlinger, som medlemsstaterne skal indlede i det omfang, det er nødvendigt [14].

Som bestemmelsen er formuleret angiver den desuden ikke nogen absolut forpligtelse, men giver medlemsstaterne et vidt skøn ved afgørelsen af, om det er nødvendigt at indlede forhandlinger. På grundlag af disse skønsbe-

14 — Dom af 11.7.1985, sag 137/84, Mutsch, Sml. s. 2681, præmis 11.

føjelser har Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland allerede i 1959 indgået en overenskomst med henblik på at afskaffe dobbeltbeskatning, der ophævede overenskomsten fra 1934, der havde det samme formål, og de har ændret den gennem flere tillæg i årene 1969 og 1989. Ved undertegnelsen af denne overenskomst om afskaffelse af dobbeltbeskatning har Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland indbyrdes fordelt beføjelsen til at beskatte indtægter, der erhverves af personer, der bor på deres respektive områder, og som er erhvervet i den anden kontraherende stat eller udbetales af denne.

Det andet spørgsmål: skattemæssig ligebehandling af arbejdstagerne og de bestemmelser i overenskomsten, der fastlægger kriterierne for beskatning af lønindtægter

36. For at besvare dette spørgsmål må man forholdsvis indgående undersøge artikel 13, stk. 1 og 5, og artikel 14 i overenskomsten, der fastlægger de kriterier for beskatning af lønindtægter, der direkte eller indirekte kan påvirke den skattemæssige stilling for Annette Gilly og, efter en udvidelse, stillingen for medlemmer af hendes husstand, for så vidt som der under ét, da disse bor i Frankrig, i henhold til fransk skatteret tages hensyn til deres samlede indkomst uden mulighed for særskilt beskatning.

37. Den forelæggende ret synes at lægge til grund for de præjudicielle spørgsmål, at der må tilkendes Annette Gilly status som grænsearbejder, idet hun har sin bopæl i det franske grænseområde, mens hendes arbejdsplads ligger i det tyske grænseområde.

Efter artikel 13, stk. 5, litra a), forstås ved grænsearbejder personer, der arbejder i en kontraherende stats grænseområde, og hvis faste bopæl er beliggende i den anden kontraherende stats grænseområde, som de sædvanligvis hver dag vender tilbage til. Begrebet grænseområde defineres i litra b) og c) i samme stk.

Efter bestemmelserne i nævnte stk. 5, litra a), beskattes lønindtægter for en grænsearbejder i beskæftigelsesstaten kun i bopælsstaten. Annette Gilly har rejst krav om skattemæssigt at få status som grænsearbejder. Såfremt dette krav anerkendes, er hendes løn ikke skattepligtig i Tyskland, men i Frankrig, i hvilket land skatteprocenten er den laveste.

38. Men ved en systematisk fortolkning af de omtvistede bestemmelser i overenskomsten kan jeg fastslå, at på en ene side har man den almindelige bestemmelse i artikel 13, stk. 1, der vedrører indtægter ved lønnet beskæftigelse, der beskattes i den stat, hvor arbejdet udøves, og at beskatning af grænsearbejderes indtægter alene i den stat, hvor de

har deres bopæl, udgør en undtagelse fra den almindelige regel.

På den anden side indeholder overenskomstens artikel 14, stk. 1, en lex specialis, der finder anvendelse på, hvad der betegnes offentlige indtægter, der er indtægter, der udbetales af en stat, en lokal myndighed eller en offentligretlig juridisk person i denne stat. Denne lex specialis består på sin side af en almindelig regel og en undtagelsesbestemmelse. Den almindelige regel findes i stykkets første punktum og går ud på, at såfremt arbejdsgiveren er en offentligretlig juridisk person, og arbejdstageren bor i den anden kontraherende stat, beskattes vederlag og alderspension, der udbetales for administrativ eller militær virksomhed, i udbetalingsstaten. Undtagelsesbestemmelsen findes i andet punktum, hvorefter denne bestemmelse ikke finder anvendelse, når vederlaget eller pensionen ikke udbetales til personer, der er statsborgere i den anden stat, uden samtidig at være statsborger i den første stat, i hvilket tilfælde disse ydelser kun beskattes i den stat, hvor disse personer har deres bopæl.

F.eks. er en ydelse, der udbetales af den tyske stat til en person med bopæl i Frankrig skattepligtig i Tyskland. Såfremt modtageren i samme situation har fransk statsborgerskab, er den skattepligtig i Frankrig. Såfremt vedkommende, som Annette Gilly, er statsborger i begge stater, generhverver den stat, der udbetaler vederlaget, retten til at beskatte det.

39. Anerkendelsen af et beskatningskriterium for lønindtægter for grænsearbejdere forskelligt fra det, der finder anvendelse på andre arbejdstagere og statsansatte og dermed ligestillede, er ikke en forpligtelse, der ved fællesskabsretten er pålagt medlemsstaterne. Der er heller ikke tale om en almindelig sædvane hos medlemsstaterne, når disse afslutter bilaterale overenskomster med henblik på at undgå dobbeltbeskatning [15]. Endvidere fremgår det af en nyere sammenlignende undersøgelse af de bilaterale beskatningsoverenskomster, som Den Franske Republik har indgået, at når der findes bestemmelser om en særlig beskatningsordning for grænsearbejdere, sker beskatningen af vederlaget eller lønnen ikke i alle tilfælde i arbejdstagerens bopælsstat [16].

40. Ligesom der ikke ved fællesskabsretten er pålagt medlemsstaterne nogen pligt til at vedtage bestemmelser for grænsearbejdere, der adskiller sig fra de bestemmelser, der

15 — Efter oplysningerne i den beretning om grænsearbejdere, som medlem af nationalforsamlingen D. Jacquat den 22.1.1997 har forelagt den franske nationalforsamling på vegne af Udvalget for Kulturelle og Sociale Anliggender og Familiernes Forhold (informationsberetning nr. 3307), indeholder kun seks af de af medlemsstaterne — bortset fra Grækenland, der ikke har grænser fælles med andre medlemsstater, og Frankrig — afsluttede overenskomster bestemmelser vedrørende grænsearbejderes vederlag og lønninger. Det drejer sig om overenskomsten af 11.4.1967 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Belgien, overenskomsten af 4.10.1954 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig, overenskomsten af 29.6.1981 mellem Republikken Østrig og Den Italienske Republik, overenskomsten af 26.10.1993 mellem Kongeriget Spanien og Republikken Portugal, overenskomsten af 16.11.1973 mellem Kongeriget Sverige og Kongeriget Danmark, og overenskomsten af 27.6.1993 mellem Kongeriget Sverige og Republikken Finland.

16 — A.st., s. 31. Kun fem af de bilaterale beskatningsoverenskomster, som Den Franske Republik har indgået, indeholder særlige bestemmelser for grænsearbejdere. Det drejer sig om overenskomsterne med Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Belgien, Kongeriget Spanien, Den Italienske Republik og Den Schweiziske Konføderation. De fire første bestemmer, at lønnen eller vederlaget beskattes i bopælsstaten, mens for Den Schweiziske Konføderations vedkommende vederlag og lønninger for så vidt angår kantonen Genève, som der ikke er blevet fastlagt grænseområde for, beskattes på det sted, hvor arbejdet udføres, mens det for de andre kantoners vedkommende sker på bopælsstedet.

anvendes både på arbejdstagerne i almindelighed og offentligt ansatte og dermed ligestillede personer, når der ikke dermed sker forskelsbehandling af arbejdstagere, der er statsborgere i de andre medlemsstater til fordel for indenlandske arbejdstagere, er det ikke blevet forbudt dem at gøre det. Fællesskabsretten selv indeholder også regler, der er udtryk for en sådan praksis.

F.eks. er arbejdstagerne i almindelighed i forordning (EØF) nr. 1408/71 [17], som Rådet vedtog til gennemførelse af traktatens artikel 51, med nogle få undtagelser omfattet af de sociale sikringsordninger i den stat, hvor de arbejder, mens offentligt ansatte og dermed ligestillede personer er omfattet af lovgivningen om social sikring i den stat, som den forvaltning, de er beskæftiget i, henhører under. For grænsearbejderne er der ved denne forordning indført en hel række særlige bestemmelser vedrørende spørgsmål som sygeforsikring, arbejdsulykker og erhvervssygdomme, arbejdsløshed og familieydelser.

41. I artikel 19 i 1992-udgaven af OECD's modelkonvention vedrørende indtægts- og formuebeskatning anerkendes et særligt beskatningskriterium for løn, der udbetales til offentligt ansatte; denne konvention (herefter »modelkonventionen«) danner grundlag for de bilaterale konventioner, som medlemsstaterne har afsluttet med henblik på at undgå dobbeltbeskatning [18].

De medlemsstater, der har indgivet skriftlige indlæg i nærværende sag, gør gældende, at der er tale om en regel, der bygger på grundsætningerne om korrekt optræden i internationale forhold, og gensidig respekt for den enkelte stats suverænitet. Kommentarerne til modelkonventionens artikel 19 oplyser, at princippet om, at den stat, der udbetaler vederlagene, har en eneret til at beskatte dem, findes i et så stort antal af de konventioner, der gælder mellem OECD's medlemsstater, at det er blevet et internationalt anerkendt princip. Med hensyn til undtagelsen tilføjes det i disse kommentarer, at den har sin oprindelse i Wienerkonventionen om diplomatiske forbindelser af 18. april 1961 og Wienerkonventionen om konsularforbindelser af 24. april 1961 i henhold til hvilke modtagerstaten kan beskatte løn, der udbetales til personer, der tilhører visse personalegrupper på de udenlandske diplomatiske og konsulære repræsentationer, når disse har fast bopæl i den pågældende stat, eller er statsborgere i denne.

42. Det er ubestridt, at fællesskabsretten ikke på sit nuværende udviklingstrin inde-

17 — Rådets forordning nr. 1408/71 af 14.6.1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere, selvstændige erhvervsdrivende og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet i den konsoliderede udgave i Rådets forordning (EØF) nr. 2001/83 af 2.6.1983 (EFT L 230, s. 6).

18 — Jeg kan som et eksempel af nyere dato nævne, at artikel 19 i konventionen mellem Kongeriget Spanien og Den Franske Republik med henblik på at undgå dobbeltbeskatning og modarbejde skattesvig også for så vidt angår indkomst- og formuebeskatning, der blev undertegnet i Madrid den 10.10.1995 (*Journal officiel de la République française* nr. 160 af 11.7.1997, s. 10511) indeholder det samme beskatningskriterium for indtægter, der udbetales til offentligt ansatte, som det, der findes i overenskomstens artikel 14.

holder regler om direkte beskatning. De beskatningsregler, der findes i traktaten, nemlig i dennes artikel 95-99, vedrører udelukkende indirekte beskatning. Der er hidtil kun i den afledte ret udstedt meget få fællesskabsbestemmelser om direkte beskatning. Blandt dem er den eneste retligt bindende akt direktiv 77/799/EØF [19]. Herudover findes der blot et forslag til direktiv, som Kommissionen forelagde Rådet den 21. december 1979 [20] samt henstilling 94/79/EF [21].

43. Som Domstolen har fastslået i de domme, den hidtil har afsagt vedrørende direkte beskatning, henhører denne fortsat under medlemsstaternes kompetence. Medlemsstaterne skal imidlertid udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten, og derfor afholde sig fra enhver åbenbar eller skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet [22]. I den foreliggende sag må det efterprøves, om medlemsstaterne med overenskomsten har udøvet denne kompetence med respekt af fællesskabsretten og konkret respekt af de bestemmelser, som regulerer arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet.

44. Ved afslutningen af en bilateral overenskomst om afskaffelse af dobbeltbeskatning enes de to kontraherende stater om at begrænse deres beføjelser på beskatningsområdet og giver afkald på nogle af disse beføjelser. Det kan ikke overraske, at de ved fordelingen af beføjelsen til at beskatte indtægter, der erhverves af personer med bopæl på deres respektive områder ved lønnet beskæftigelse på den anden kontraherende stats område, anvender kriterier som dem, der findes i overenskomstens artikel 13, stk. 1 og 5, og artikel 14, nemlig arbejdsstedet, betingelserne for at kunne anses for grænsearbejder, arbejdsgiverens stilling som offentlig arbejdsgiver og i den forbindelse besiddelsen af statsborgerskab i en af de kontraherende stater. De har i øvrigt ikke mange muligheder for at benytte andre kriterier.

Disse kriterier, hvis eneste formål er at bestemme, hvilken stat der har beføjelsen til at beskatte visse indtægter, er efter min mening neutrale i forhold til arbejdskraftens frie bevægelighed, eftersom de ikke i de to stater giver arbejdstagere fra de øvrige medlemsstater en stilling, der er ringere eller forskellig fra den, der, når det gælder beskatning, gives de af deres egne statsborgere, som befinder sig i samme situation.

19 — Rådets direktiv af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15).

20 — Forslag til Rådets direktiv om harmonisering af bestemmelserne om indkomstbeskatning i forbindelse med arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1980 C 21, s. 6).

21 — Kommissionens henstilling af 21.12.1993 vedrørende indkomstbeskatning af visse indtægter, der erhverves af ikkehjemmehørende i en anden medlemsstat end den, hvori de har deres bopæl (EFT 1994 L 39, s. 22).

22 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 24, af 14.2.1995 sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 36, og af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 19.

45. En bestemmelse om, at en arbejdstager får sin løn beskattet i den stat, han arbejder i, eller i den stat, hvori han bor, eller i den stat, som aflønner ham, er således ikke diskriminerende, og heller ikke når man for så vidt angår en løn, der udbetales af det offentlige, ved afgørelsen af, hvilken af de to stater der skal gennemføre beskatningen, i sidste ende lægger lønmodtagerens statsborgerskab til grund, eftersom dette kriterium i denne henseende er lige så neutralt som de førstnævnte. Når det gælder anvendelsen af beskatningskriterierne bliver der kun tale om konkret at afgøre, hvilken af de to stater der skal gennemføre beskatningen af indtægterne. Dernæst vil den stat, hvor den skattepligtige person har sin bopæl, og som det tilkommer at beskatte alle hans indtægter, anvende den retlige ordning, der er aftalt med den anden stat for at undgå, at lønindtægter, der allerede er blevet beskattet i den anden stat, ved beregningen af skattetilsvaret i henhold til dens lovgivning, bliver beskattet endnu en gang. Jeg skal mere indgående beskæftige mig med den ordning, Den Franske Republik anvender, i forbindelse med undersøgelsen af det tredje spørgsmål.

Det tredje spørgsmål: Er traktatens artikel 48, 220 og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68 til hinder for bestemmelserne i overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc)?

46. Det er sikkert, at når det først er afgjort, hvilken stat der skal gennemføre beskatningen af lønindtægterne, vil den skattepligtiges skattetilsvar variere med, om det er den ene eller den anden stat. For Annette Gilly's vedkommende overstiger den skat, som hun betaler i Tyskland af sine lønindtægter, den skat hun ville komme til at betale, såfremt disse indtægter var erhvervet i Frankrig, eller hvis de efter at være blevet erhvervet i Tyskland, blev beskattet i Frankrig.

47. Denne forskel skyldes imidlertid ikke de beskatningskriterier, der findes i konventionen, men derimod anvendelsen af den tyske skattelovgivning, der anvender en højere skatteprocent for disse indtægter end den, der anvendes i Frankrig, mens beskatningsordningerne og progressionen i beskatningen i øvrigt er meget forskellig i disse to stater.

Disse forskelle vil bestå, så længe Rådet ikke vedtager direktiver med henblik på harmonisering af reglerne om direkte skatter. Da traktatens artikel 100 A, stk. 2, bestemmer, at stk. 1, der gælder for vedtagelsen af retsakter med kvalificeret flertal, bl.a. ikke finder anvendelse på fiskale bestemmelser, er der ringe sandsynlighed for, at det vil ske i en nærmere fremtid.

48. Dette spørgsmål gælder den ordning i konventionen, hvorigennem Den Franske Republik undgår, at indtægter fra Tyskland, der erhverves af personer med bopæl i Frankrig, og som allerede er blevet beskattet i Tyskland, beskattes endnu en gang. Ordningen finder bl.a. anvendelse på de lønninger, der er omhandlet i den almindelige bestemmelse i artikel 13, stk. 1, hvorefter beskatningen sker i den stat, hvor virksom-

heden udøves, og på løn der udbetales af det offentlige som omhandlet i artikel 14. Efter artikel 20, stk. 2, litra a), cc), medregnes først indtægter, der er erhvervet i Frankrig, i den skattepligtige indtægt, således som denne beregnes efter den franske skattelovgivning, hvorefter der gives en skattegodtgørelse for den skat, der er betalt i udlandet, med det beløb af den franske skat, der svarer til disse indtægter.

49. Annette Gilly gør gældende, at anvendelsen af denne bestemmelse på hendes særlige forhold medfører en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der er i strid med traktatens artikel 48 og artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 1612/68, idet det beløb, hun skal betale i indkomstskat i Frankrig, hvor hele hendes husstandsindkomst beskattes, er højere end det beløb, hun skulle have betalt, hvis Den Franske Republik havde haft kompetencen til at beskatte de af hende i Tyskland erhvervede indtægter.

Således ville situationen f.eks. have været, hvis hun havde status som grænsearbejder, eller hvis hun alene havde fransk statsborgerskab og ikke som nu dobbelt statsborgerskab. Efter hendes opfattelse er de nævnte bestemmelser til hinder for at pålægge en arbejdstager, der har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed, en højere skattebyrde, end hvis han ikke havde gjort brug af denne ret.

50. Ifølge Domstolens praksis forudsætter arbejdskraftens frie bevægelighed ifølge traktatens artikel 48, stk. 2, afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere, bl.a. for så vidt angår aflønning. Princippet om ligebehandling for så vidt angår aflønning ville være virkningsløst, såfremt det kunne begrænses ved nationale diskriminerende bestemmelser om indkomstbeskatning. Rådet har derfor i artikel 7 i forordning nr. 1612/68 bestemt, at en arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, på de øvrige medlemsstaters område nyder samme skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere [23].

Ifølge fast retspraksis forbyder endvidere traktatens artikel 48 ikke blot åbenbar forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men desuden alle former for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til samme resultat [24].

51. For at fastslå, at der foreligger forskelsbehandling i fællesskabsretlig forstand i Annette Gilly's tilfælde, må det godtgøres, at Den Franske Republik, der er det land, hun bor i, og hvor alle hendes indtægter sambeskattes med hendes ægtefælles indtægter, ved anvendelsen af den omtvistede bestemmelse udsætter hende for en skattemæssig behand-

23 — Dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s. 1779, præmis 11 og 12.

24 — Dom af 10.3.1993, sag C-111/91, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 817, præmis 9, og den i fodnote 13 nævnte Scholz-dom, præmis 7.

ling, der er ringere end den, som en arbejdstager med fransk statsborgerskab, der befinder sig i samme stilling, udsættes for. Det har i den forbindelse ikke større betydning, at Annette Gilly også er statsborger i den stat, som hun kritiserer for forskelsbehandling på den nævnte måde, idet enhver statsborger i en medlemsstat, som har gjort brug af sin ret til fri bevægelighed, og som har haft beskæftigelse i en anden medlemsstat, ifølge Domstolens praksis er omfattet af traktatens artikel 48's anvendelsesområde, uanset sin bopæl og sit statsborgerskab [25].

52. Endvidere må der henses til, at en forskelsbehandling efter den definition, der er udformet i Domstolens praksis, kun kan bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer [26].

53. Hvornår kan en arbejdstager med fransk statsborgerskab antages skattemæssigt at befinde sig i en situation, der kan sammenlignes med Annette Gilly's situation? Det er helt afgørende, hvad man skal forstå ved »sammenlignelig situation«. Man kan naturligvis gå frem på den måde, at man alt andet lige blot ændrer det statslige tilhørsforhold for den person, der hævder at være offer for en forskelsbehandling, og tillægger den pågældende statsborgerskab i et andet land. Går man frem på denne måde, må Annette Gilly sammenlignes med en fransk arbejdstager, der ikke besidder tysk statsborgerskab, modtager løn fra den tyske stat for arbejde, der er udført i Tyskland, bor i Frankrig, er gift og sammen med ægtefællen har en husstandsindkomst af samme størrelse som ægteparret Gilly's indkomst. I praksis skal de indtægter, som en arbejdstager erhverver fra det offentlige, beskattes i Frankrig. Det ville være ufornødent at anvende dobbeltbeskatningsreglen, og det beløb, som parret skulle betale i indkomstskat i Frankrig ville være lavere end de skatter, som Annette Gilly og hendes husstand i alt betaler i henholdsvis Tyskland og Frankrig. Sagsøgerne i hovedsagen har anvendt denne argumentation for at godtgøre, at Annette Gilly udsættes for forskelsbehandling.

54. Der findes imidlertid en anden fremgangsmåde, der går ud på at gennemføre sammenligningen med en arbejdstager, der er fransk statsborger, og hvis løn er blevet beskattet i Tyskland i henhold til konventionens artikel 13, stk. 1, og som har bopæl i Frankrig, hvor han er indkomstskattepligtig af alle sine indtægter. Sådan forholder det sig med en arbejdstager i lønnet beskæftigelse, der er gift, ansat i en privat virksomhed i Tyskland og med bopæl i Frankrig, hvis ægtefælle bor og arbejder i Frankrig, under forudsætning af, at ægteparret i dette tilfælde har indtægter svarende til ægteparret Gilly's. I dette tilfælde medregnes indtægterne ved lønnet beskæftigelse i den skattepligtige indkomst i Frankrig, hvorefter der anerkendes en skattegodtgørelse svarende til den i Tyskland betalte skat med et beløb i den franske skat, der svarer til disse indtægter.

25 — Den i fodnote 13 nævnte Scholz-dom, præmis 9.

26 — Den i fodnote 22 nævnte Schumacker-dom, præmis 30.

55. Det er efter min mening den anden fremgangsmåde, der skal anvendes ved afgørelsen af, om traktatens artikel 48 er til hinder for en bestemmelse som den i sagen omhandlede; det skal den af følgende grunde:

a) For det første skal det som en nødvendig forudsætning gennem anvendelse af de i overenskomsten fastlagte beskatningskriterier og før anvendelsen af overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc), der fastlægger den ordning, hvorigennem Den Franske Republik som den stat, der har kompetencen til at beskatte hjemmehørende personers samlede indtægter, undgår, at der gennemføres endnu en beskatning for så vidt angår de indkomster, der allerede er blevet beskattet i Tyskland, afgøres, hvilken stat der skal beskatte indtægterne ved lønnet beskæftigelse. Som anført ovenfor i forbindelse med undersøgelsen af det andet præjudicielle spørgsmål, er disse kriterier, som er arbejdsstedet, opfyldelsen af kravene for at opnå status som grænsearbejder, den omstændighed, at der er tale om en løn udbetalt af det offentlige og i forbindelse hermed besiddelsen af statsborgerskab i en af staterne, neutrale i forhold til de fællesskabsretlige bestemmelser, der vedrører arbejdskraftens frie bevægelighed.

b) For det andet skal bopælsstaten, når de forskellige indtægter, den skattepligtige har haft, er blevet beskattet i en af medlemsstaterne, anvende den ordning, der er aftalt med den anden stat, for at undgå, at disse indtægter beskattes endnu en gang. Resultatet bliver mere eller mindre gunstigt for arbejdstageren og afhænger af de nationale skattelovgivninger og den enkelte skattepligtiges personlige og familiære forhold.

56. Såfremt den anden fremgangsmåde anvendes, opnås der fuldstændig parallelitet fra starten: Indtægter ved lønnet beskæftigelse, der er erhvervet i Tyskland af en person med bopæl i Frankrig, beskatning heraf i førstnævnte stat og samme familieforhold for den skattepligtige som for Annette Gilly. På grundlag heraf kan det afgøres, om den skattemæssige behandling, som hun udsættes for i Frankrig, er den samme som den, som en franskmand, der befinder sig i samme situation, udsættes for.

Omvendt findes udgangsstillingen, såfremt man anvender den første fremgangsmåde, side om side med det resultat, man når til efter at have anvendt den ordning, hvorigennem dobbeltbeskatning skal undgås, eller med andre ord, Annette Gilly betaler et højere beløb i indkomstskat i Frankrig, end hvis hun alt andet lige var fransk statsborger, og med udgangspunkt heri begyndes beregningen forfra.

57. Er Annette Gilly genstand for en skjult forskelsbehandling, fordi hendes familiære stilling, som Kommissionen har anført, hverken tages i betragtning i Tyskland, eftersom hendes mand ikke bor dér, og man derfor ikke kan anvende den for ægtepar gældende præferenceskatteskala i hendes og hendes mands tilfælde, eller i Frankrig, idet

en hensyntagen til parrets familiære stilling i dette land kun har virkninger for Robert Gilly's indtægter?

58. Jeg finder det ufornødent at besvare dette spørgsmål bekræftende i det foreliggende tilfælde. For som fastslået af Domstolen, er med hensyn til direkte skatter situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke sammenlignelig, og det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende, indebærer derfor ikke generelt en forskelsbehandling, idet de to kategorier af skattepligtige ikke befinder sig i en sammenlignelig situation. Traktatens artikel 48 er således ikke, som udgangspunkt, til hinder for, at en medlemsstat anvender en bestemmelse, hvorefter en ikke-hjemmehørende, som har lønnet arbejde i denne stat, beskattes hårdere af sin indkomst end en hjemmehørende, som har samme beskæftigelse.

Domstolen nåede til dette resultat efter at have fastslået, at »den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en medlemsstats område, udgør i de fleste tilfælde kun en del af hans totale indkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl. Endvidere kan den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig. Dette svarer i almindelighed til den pågældende persons sædvanlige bopæl. Det fremgår da også af den internationale skatteret og navnlig den modelkonvention vedrørende dobbeltbeskatning, som er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OEDC), at det som udgangspunkt er bopælsstaten, som skal beskatte skatteyderens samlede indkomst, således at der tages hensyn til omstændigheder, som er knyttet til dennes personlige og familiemæssige forhold.« Hertil føjede Domstolen, at »situationen er anderledes for en hjemmehørende, idet den væsentligste del af skatteyderens skattepligtige indkomst normalt samles i bopælsstaten. Endvidere har denne stat normalt alle de oplysninger, som er nødvendige for at vurdere skatteyderens samlede skatteevne med hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold« [27].

59. Domstolen har kun fraveget disse synspunkter, når der var tale om arbejdstagere, som ikke havde indtægter af betydning i deres bopælsstat, var udsat for en beskatning, der ikke tillod en hensyntagen til deres personlige og familiemæssige stilling, og som i en anden medlemsstat havde hovedparten af deres indtægter og så godt som deres samlede husstandsindkomst. I sådanne tilfælde bliver der tale om forskelsbehandling af arbejdstageren derigennem, at hans personlige og familiemæssige stilling hverken tages i betragtning i bopælsstaten eller i beskæftigelsesstaten [28].

Det kan imidlertid ikke gøres gældende, at det er denne situation, Annette Gilly befinder sig i, for selv om hun personligt ved

27 — Den i fodnote 22 nævnte Schumacker-dom, præmis 31-35.

28 — Domstolen har fastslået, at der var tale om forskelsbehandling af denne art i de i fodnote 22 nævnte domme i sagerne Schumacker, Wielockx og Asscher.

sin lønindtægt erhverver næsten alle sine indtægter i Tyskland, tages hendes personlige og familiemæssige stilling i betragtning i Frankrig, hvor hendes lønindtægter medregnes i hendes husstands samlede skattepligtige indkomst, og hvor hun nyder godt af de skattefordele, fradrag og godtgørelser, der er omhandlet i den franske skattelovgivning.

60. Tilbage står at undersøge, om den retlige ordning, som Den Franske Republik anvender for at undgå dobbeltbeskatning, som findes i overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc), udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, som er forbudt ved traktatens artikel 48. Herved må det undersøges, om denne ordning, selv om den anvendes uden hensyn til de pågældendes statsborgerskab, faktisk stiller personer, som har benyttet sig af deres ret til fri bevægelighed, ringere, idet den stiller dem mindre gunstigt end personer, der ikke har udnyttet deres ret i så henseende.

Domstolen har således fastslået, at »alle traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for fællesskabsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art på hele Fællesskabets område, og ... disse bestemmelser indeholder et forbud mod foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område« [29].

61. Også her skal spørgsmålet besvares benægtende, idet Forbundsrepublikken Tyskland blot behøver i det fornødne omfang at nedsætte den skatteskala, den anvender på lønindtægter, for at den ordning, der her kritiseres med den begrundelse, at den stiller en arbejdstager, der har udnyttet sin ret til fri bevægelighed, ringere, får det modsatte resultat. For hvis den tyske skatteskala var lavere end den, som Den Franske Republik anvender på indtægter af samme art, ville den skattegodtgørelse, som Annette Gilly jo opnår for den skat, hun har betalt i udlandet med et beløb, der svarer til den franske skat af disse indtægter, være højere end den skat, hun allerede havde betalt i Tyskland, og hun ville i sidste ende blive mindre hårdt beskattet af disse indtægter, end hun ville være blevet, hvis hun havde erhvervet dem i Frankrig, eller såfremt de efter at være blevet opnået i Tyskland var blevet beskattet i Frankrig under anvendelsen af de allerede undersøgte beskatningskriterier. Denne situation kan udmærket komme til at foreligge, såfremt Den Franske Republik beslutter at forhøje den skatteskala, som anvendes på disse indtægter, således at dens satser bliver højere end den tyske skalas.

De ugunstige virkninger for arbejdstagerne af en sådan bestemmelse som den, der nu er tale om, afhænger i sidste instans af de beskatningsprocenter, som i hver enkelt af de berørte stater, anvendes på visse indtægter. Jeg mener derfor, at disse virkninger er for usikre og indirekte til, at man kan anse denne bestemmelse for at være en bestemmelse, der kan afskrække en arbejdstager fra at udnytte sin ret til fri bevægelighed i disse to stater [30].

29 — Dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 94.

30 — Dom af 30.11.1995, sag C-134/94, Esso Española, Sml. I, s. 4223, præmis 24.

62. Annette Gilly har endelig gjort gældende, at bestemmelsen i traktatens artikel 220, andet led, er til hinder for, at der ved beregningen i Frankrig af hendes indkomstskattepligtige husstandsindkomst tages hensyn til de indkomster, hun har erhvervet i Tyskland, og som allerede er blevet beskattet dér, idet den skattegodtgørelse, der opnås i Den Franske Republik for den skat, der er betalt i udlandet, ikke nøjagtigt medregner det beløb, der er betalt i skat i Tyskland, således at man ikke med skattegodtgørelsesreglen undgår, men blot begrænser dobbeltbeskatningen.

63. Modelkonventionen om dobbeltbeskatning omhandler med henblik herpå i artikel 23 A og artikel 23 B to metoder, som det efter min mening for klarhedens skyld er umagen værd at omtale lidt mere udførligt.

64. Artikel 23 A omhandler den såkaldte eksemption med progressionsforbehold: Når en person, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, erhverver indtægter, der efter konventionens bestemmelser skal beskattes i den anden stat, medtager den første stat ikke disse indtægter ved skatteberegningen. Den kan dog tage hensyn til dem ved fastsættelsen af den skatteprocent, der skal anvendes på de indtægter, der er erhvervet i bopælsstaten. Den samlede skat, der skal betales i den stat, hvor indtægten er erhvervet, forhøjes med andre ord, såfremt de indtægter, der er erhvervet dér, ikke medregnes ved beregningen af den skat, der skal betales i bopælsstaten, i kraft af den progressive skatteskala i bopælslandet.

Artikel 23 B omhandler den såkaldte deleller begrænsningsmetode, ved hvilken samtlige indtægter til forskel fra, hvad der gælder efter ovennævnte metode, medregnes i beskatningsgrundlaget i bopælsstaten, hvad enten den skattepligtige person har opnået dem i bopælsstaten eller ej. Konkret medfører anvendelsen af denne metode, at når en person, der er hjemmehørende i en stat, erhverver indtægter, der efter konventionens bestemmelser skal beskattes i den anden stat, giver førstnævnte stat i den skat, den opkræver af denne persons indtægter, et fradrag, der svarer til den indkomstskat, der er betalt i sidstnævnte stat. Dette fradrag kan imidlertid ikke være større end den andel af indkomstskatten, som denne beregnes før fradrag, der svarer til den skattepligtige indtægt i sidstnævnte stat.

65. Den ordning, som Den Franske Republik har anvendt efter ikrafttrædelsen af tillægget af 1989 med henblik på at undgå, at lønindtægter, der allerede er blevet beskattet i Tyskland i henhold til overenskomsten, på ny beskattes i Frankrig, går ud på at give en skattegodtgørelse svarende til det beløb, der er betalt i skat af disse indtægter. Den ordning, den tidligere anvendte, gik ud på at fritage de indtægter, der allerede var beskattet i Tyskland, for beskatning, idet de dog blev taget i betragtning ved fastlæggelsen af den skatteprocent, der skulle anvendes på de i Frankrig erhvervede indtægter. Disse to tilsyneladende forskellige metoder gør det i sidste ende muligt at nå det samme resultat.

66. Formålet med en dobbeltbeskatningsoverenskomst er at undgå, at indtægter, der

allerede er blevet beskattet af en af de kontraherende stater, beskattes på ny i den anden. Det er naturligvis ikke at give sikkerhed for, at den beskatning, som den skattepligtige person udsættes for i en af de kontraherende stater, ikke — uanset hvor indkomsten er erhvervet, og uanset hvem der udbetaler den — er højere end den, han ville komme ud for i den anden kontraherende stat. I realiteten knæsætter de bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster i overensstemmelse med modelkonventionens artikel 24 princippet om, at et lands statsborgere ikke diskrimineres i den anden stat i forhold til denne stats egne borgere.

67. Under alle omstændigheder giver retten til fri bevægelighed ikke arbejdstagerne mulighed for i deres bopælsstat at opnå den stilling ved beskatning, som for dem er den gunstigste. De har alene ret til ved beskatning at blive stillet lige med denne stats egne statsborgere. Det er imidlertid også det resultat, der opnås ved anvendelsen af den i den omtvistede bestemmelse fastlagte ordning.

Forslag til afgørelse

68. På baggrund af det anførte, foreslår jeg Domstolen

1) at afvise det fjerde præjudicielle spørgsmål fra Tribunal administratif de Strasbourg

2) at besvare de øvrige spørgsmål således:

»a) EF-traktatens artikel 220, andet led, har ikke direkte virkning.

b) EF-traktatens artikel 48 og 220 samt artikel 7 i Rådets forordning nr. 1612/68/EØF af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke er til hinder for en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem to medlemsstater, som fastlægger vilkårene for beskatningen af arbejdsindkomster i den ene eller den anden af disse stater:

— på grundlag af de sted, hvor beskæftigelsen udøves

— på grundlag af, om arbejdstageren opfylder betingelserne for at kunne anses for grænsearbejder

— eller på grundlag af, om arbejdstageren får udbetalt sin løn fra det offentlige og i givet fald på grundlag af, om arbejdstageren er statsborger i den stat, som ikke er den, der udbetaler lønnen, uden at han samtidig er statsborger i sidstnævnte stat.

c) Traktatens artikel 48 og 220 samt artikel 7 i forordning nr. 1612/68 skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke er til hinder for, at en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem to medlemsstater indeholder bestemmelse om, at dobbeltbeskatning i en af disse stater forhindres på grundlag af en ordning, som den i den fransk-tyske overenskomsts artikel 20, stk. 2, litra a), cc), omhandlede, hvorefter indkomst i Tyskland for en person, der har bopæl i Frankrig, og som allerede beskattes af denne indkomst i Tyskland, medregnes ved beregningen af beskatningsgrundlaget i Frankrig, således at den skattepligtige opnår en skattegodtgørelse for den i udlandet betalte skat svarende til den franske skat af denne indkomst.«