FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

föredraget den 20 november 1997 *

1. Tribunal administratif de Strasbourg har i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt några frågor till domstolen om tolkningen avseende artiklarna 6, 48 och 220 i EG-fördraget för att kunna fatta ett avgörande avseende den talan som väckts av makarna Gilly mot de beslut genom vilka Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin ålade dem att betala ytterligare belopp avseende inkomstskatt för fysiska personer (nedan kallad IRPP) för åren 1986, 1988, 1990, 1991, 1992 och 1993.

2. Enligt vad Tribunal administratif har uppgett i sin begäran om förhandsavgörande har Robert Gilly franskt medborgarskap och arbetar som lärare i ett allmänt utbildningscenter i Frankrike. Hans maka, som sedan födseln är tysk medborgare och som har förvärvat franskt medborgarskap genom giftermål, arbetar som lärare i ett allmänt utbildningscenter i Tyskland. Paret är bosatt i Frankrike.

3. Beskattningen av Annette Gillys inkomster i form av IRPP regleras av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet av den 21 juli 1959 mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland [1] (i fortsättningen kallat det fransk-tyska avtalet), av tilläggsprotokollen till avtalet av den 9 juni 1969 och den 28 september 1989, liksom av bestämmelserna i den franska skattemyndighetens instruktion 14-B-2-93, som innehåller tillämpningsföreskrifter.

4. Det framgår av handlingarna i målet vid den nationella domstolen att Annette Gillys inkomst av avlönat arbete, som betalats ut av förbundsstaten Baden-Württemberg, blev föremål för beskattning i Tyskland i enlighet med artikel 14.1 första meningen i det fransk-tyska avtalet, eftersom det var frågan om lön från offentlig anställning som hade uppburits av en tysk medborgare.

5. På grund av artikel 20 a i dess lydelse enligt tilläggsprotokollet från år 1969 underlät Frankrike i avsikt att undvika dubbelbeskattning att beakta Annette Gillys inkomst i parets beskattningsbara inkomst. Däremot togs denna i beaktande för att beräkna den skattesats som var tillämplig på den inkomst som förvärvats i Frankrike. När bestämmelsens avfattning ändrades genom tilläggsprotokollet från 1989, blev inkomsten också föremål för beskattning i Frankrike, även

1 — Dubbelbeskattningsavtalet undertecknades i Paris den 21 juli 1959 mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland. Det fastställer bestämmelser för ömsesidigt administrativt och juridiskt bistånd beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet samt beträffande närings- och fastighetsskatter.

* Originalspråk: spanska.

om det förelåg en rätt till avräkning, som kompensation för skatt som hade erlagts i utlandet, med det belopp av den franska skatten som hänförde sig till denna inkomst.

6. I sin talan gör makarna Gilly gällande att tillämpningen av bestämmelserna i det fransk-tyska avtalet för deras del innebär en alltför hög, oberättigad och diskriminerande beskattning, som är oförenlig med artiklarna 3 c, 6, 48, 73d och 220 i fördraget. De yrkar fastställelse av att den franska skattemyndigheten inte har rätt att påföra dem ytterligare skattebelopp och att Annette Gilly skall tillerkännas skatterättslig status som gränsarbetare. I andra hand yrkar de fastställelse av att den avräkning som sker i Frankrike som kompensation för skatt som betalats i utlandet bör vara lika med det faktiska skattebelopp som erlagts i Tyskland och, i annat fall, att den inkomst som Annette Gilly uppburit i detta land inte skall beaktas för att beräkna den skatt som paret skall betala i Frankrike. Dessutom begär de återbetalning av den otillbörligt uppburna skatten.

Tolkningsfrågorna

7. Mot bakgrund av att utgången i målet är beroende av hur artiklarna 6, 48 och 220 i fördraget skall tolkas förklarade Tribunal administratif de Strasbourg målet vilande och ställde följande tolkningsfrågor till domstolen:

1) "Innebär ett skatterättsligt system, tillämpligt på gränsarbetare, av det slag som fastställs i det fransk-tyska avtalet, att principen om fri rörlighet för arbetstagare, såsom den är uttryckt i EEG-fördraget och lagstiftningen för genomförande av detta, åsidosätts, i den mån som detta system uppställer andra beskattningsvillkor för de personer som uppbär ersättning från en offentlig arbetsgivare än för dem som uppbär ersättning från en privat arbetsgivare och följaktligen kan påverka tillträdet till offentlig eller privat anställning beroende på i vilken stat bosättningen finns?

2) Är en bestämmelse, enligt vilken en gränsarbetare som uppbär ersättning från en stat eller från en offentlig arbetsgivare i denna stat är skattskyldig i denna stat medan en gränsarbetare som är medborgare i en annan stat utan att samtidigt vara medborgare i den första staten är skattskyldig för ersättningen i den stat där han är bosatt, förenlig med principen om fri rörlighet och avskaffande av all diskriminering på grund av nationalitet?

3) Är en skatterättslig bestämmelse, enligt vilken olika skattesystem gäller för gräns-

arbetare som är anställda av en offentlig arbetsgivare och bosatta i en medlemsstat beroende på om de har medborgarskap i endast denna stat eller om de har dubbelt medborgarskap, förenlig med artikel 7 [som numera betecknas artikel 6] [2] i fördraget?

4) Åsidosätts principen om fri rörlighet för arbetstagare, såsom den är uttryckt i fördraget, genom skatterättsliga bestämmelser som kan påverka det val som lärare anställda i de avtalsslutande staterna gör, avseende huruvida de skall arbeta mer eller mindre varaktigt i en annan stat, med hänsyn till de skillnader i skattesystemen i de ifrågavarande staterna som följer av anställningens varaktighet?

5) Skall det mål att avskaffa dubbelbeskattning som fastställs i artikel 220 i fördraget hädanefter, med beaktande av de frister som staterna har förfogat över för att uppnå detta, anses ha karaktären av en direkt tillämplig bestämmelse som innebär att dubbelbeskattning inte längre får förekomma? Åsidosätts målet att avskaffa dubbelbeskattning som staterna skall uppnå enligt artikel 220 genom ett skatteavtal som innebär att det skattesystem som är tillämpligt på gränsarbetare från en avtalsslutande stat varierar beroende på vilket medborgarskap de har och om den anställning de har är offentlig eller privat? Är ett skattekreditsystem, som är tillämpligt på ett hushåll med bosättning i en stat och som inte beaktar det exakta belopp som har erlagts för skatt i en annan stat utan endast en skattekredit vilken kan vara lägre än det beloppet, förenligt med det mål att undvika dubbelbeskattning som medlemsstaterna skall uppnå?

6) Skall artikel 48 tolkas så, att det strider mot denna att en medlemsstats medborgare som är gränsarbetare i en annan medlemsstat, enligt ett skattekreditsystem som är av det slag som fastställs i det fransk-tyska skatteavtalet, beskattas hårdare än de personer som bedriver sin yrkesmässiga verksamhet i den stat där de är bosatta?"

De omtvistade bestämmelserna i det fransk-tyska avtalet

8. I artikel 13.1 fastställs som en allmän regel att inkomst av avlönat arbete endast kan vara föremål för beskattning i den avtalsslutande stat där den personliga verksamhet som ger upphov till inkomsterna utövas. Från denna bestämmelse undantas så kallade inkomster av offentlig tjänst.

2 — Ändrad genom artikel G.8 i fördraget om Europeiska unionen.

9. Enligt artikel 13.5 a medges ett undantag från den ovannämnda bestämmelsen som innebär att inkomst av avlönat arbete för personer som arbetar i den ena avtalsslutande statens gränsområde och som har sin stadigvarande hemvist i den andra statens gränsområde, till vilket de vanligtvis återvänder varje dag, endast kan bli föremål för beskattning i den sistnämnda staten.

10. I artikel 14.1 specificeras de kriterier som reglerar beskattning av inkomster av offentlig tjänst. Som huvudregel föreskrivs i första meningen att den lön som betalats ut av en av de avtalsslutande staterna, av en delstat eller en offentligrättslig juridisk person i denna stat till fysiska personer med hemvist i den andra staten, som vederlag för administrativa eller militära tjänster, endast är föremål för beskattning i den förstnämnda staten.

I artikel 14.1 andra meningen anges ett undantag enligt vilket lön endast kan bli föremål för beskattning i hemviststaten, om den betalas ut till personer som är medborgare i den andra staten utan att samtidigt vara medborgare i den första staten.

11. Artikel 16 innehåller en särskild regel som är tillämplig på lärare som beger sig från den ena till den andra staten för att arbeta där under en begränsad tid, varvid de fortsätter att vara föremål för beskattning i den stat där de vanligen har sin hemvist. I enlighet med denna bestämmelse kan de lärare som har sin vanliga hemvist i en av de avtalsslutande staterna och som med anledning av en vistelse på högst två år i en annan stat uppbär lön för undervisningsverksamhet som utövas på ett universitet, en högskola, en skola eller annan utbildningsanstalt endast vara föremål för beskattning avseende denna lön i den förstnämnda staten.

12. I artikel 20.2 regleras det sätt varpå dubbelbeskattning av personer med hemvist i Frankrike undviks. I artikeln föreskrivs, i dess lydelse enligt tilläggsprotokollet av den 9 juni 1969, följande:

"a) Utan att det påverkar det som föreskrivs i punkt b) och c) undantas från det franska beskattningsunderlaget den inkomst som uppkommit i Förbundsrepubliken Tyskland, som genom tillämpningen av detta avtal är föremål för beskattning i denna stat. Bestämmelsen begränsar emellertid inte Frankrikes rätt att beakta ifrågavarande inkomst vid fastställandet av den skattesats som skall tillämpas."

Sedan det tilläggsprotokoll som undertecknades den 28 september 1989 trädde i kraft, har den bestämmelse som tillämpas för att undvika dubbelbeskattning av personer med hemvist i Frankrike haft följande lydelse:

"a) Förmåner och andra positiva inkomster från Förbundsrepubliken som där är skattepliktiga enligt bestämmelserna i detta avtal är även skattepliktiga i Frankrike när de har uppburits av en person som är bosatt i Frankrike. Den tyska skatten får inte avräknas vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i Frankrike. Inkomsttagaren har dock rätt till en skattekredit i avräkning från den franska skatt i vars skatteunderlag dessa inkomster ingår. Denna skattekredit motsvarar:

...

cc) för alla andra inkomster, beloppet av den franska skatt som hänför sig till dessa inkomster. Denna bestämmelse skall bland annat tillämpas på de inkomster som avses i artiklarna ... 13.1, 13.2 och 14."

13. I artikel 21.1 föreskrivs likabehandling av skattebetalare, i den meningen att medborgarna i en avtalsslutande stat inte i den andra avtalsslutande staten skall påföras skatt eller en med denna relaterad förpliktelse som är mer betungande än de skatter eller förpliktelser som de medborgare i den andra staten som befinner sig i en jämförbar situation är eller kan bli föremål för.

Gemenskapslagstiftningen

14. De bestämmelser som den nationella domstolen anhåller om tolkningen av ingår alla i EG-fördraget och har följande lydelse:

"Artikel 6

Inom detta fördrags tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, skall all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden.

..."

"Artikel 48

...

2. Denna fria rörlighet [för arbetstagare inom gemenskapen] skall innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor.

territorium inte på grund av sin nationalitet behandlas annorlunda än landets egna arbetstagare i fråga om anställnings- och arbetsvillkor, speciellt vad avser lön, avskedande och, om han eller hon skulle bli arbetslös, återinsättande i arbete eller återanställning.

..."

"Artikel 220

Medlemsstaterna skall, i den utsträckning det är nödvändigt, inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa:

2. Arbetstagaren skall åtnjuta samma sociala och skattemässiga förmåner som landets medborgare.

..."

...

— avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen,

...

De olika ståndpunkter som hävdats i förfarandet för förhandsavgörande

15. Dessutom föreskrivs i artikel 7 i förordning (EEG) nr 1612/68 [3] (nedan kallad förordning nr 1612/68) följande:

"1. En arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat får inom en annan medlemsstats

16. Inom den frist som fastställts i artikel 20 i EG-stadgan för domstolen har skriftligt yttrande inlämnats av sökandena i tvisten vid den nationella domstolen, av den belgiska, den danska, den tyska, den franska, den italienska, den finska, den svenska och den brittiska regeringen samt av kommissionen. Under förhandlingen inställde sig, förutom sökandena i tvisten vid den nationella domstolen, företrädare för regeringarna i Danmark, Frankrike, Italien, Nederländerna och Förenade kungariket samt för kommissionen.

3 — Rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EGT L 257, s. 2; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 77).

17. Sökandena anser att Annette Gilly är diskriminerad i skatterättsligt hänseende av tre orsaker. För det första föreskrivs det i artikel 14.1 i det fransk-tyska avtalet olika behandling beroende på den skattskyldiges nationalitet, i den bemärkelsen att nationaliteten har betydelse för om inkomst av avlönat arbete som betalats ut av ett offentligt organ skall beskattas i den stat som betalar ut inkomsten eller i hemviststaten. För det andra gör samma bestämmelse skillnad mellan gränsarbetare beroende på om de är anställda i den offentliga eller privata sektorn. För det tredje skiljs i artikel 16 i det fransk-tyska avtalet mellan lärare med hemvist i Frankrike beroende på om de beger sig till Tyskland för att bedriva undervisning för en kortare eller en längre tid än två år.

Dessutom hävdar de att Annette Gilly är föremål för dubbelbeskattning, eftersom hennes inkomst av avlönat arbete genom tillämpning av det fransk-tyska avtalet är föremål för beskattning både i Tyskland, där hon betraktas som ogift skattebetalare utan barn — när hon i själva verket är gift och har ansvaret för två barn —, och i Frankrike, där den inkomst som hon förvärvat i Tyskland beaktas tillsammans med makens inkomst för beräkning och beskattning av familjens totala inkomst. De tillägger i detta avseende att det enda som uppnås med den avräkning för skatt som har erlagts i utlandet, som föreskrivs i avtalet för inkomst av avlönat arbete, är att dubbelbeskattningen minskas en aning utan att den avskaffas.

18. Samtliga medlemsstater som har lämnat in yttranden är eniga om att betona att bestämmelserna i det fransk-tyska avtalet som sökandena i tvisten vid den nationella domstolen anser vara diskriminerande och oförenliga med artikel 48 i fördraget i själva verket är fullständigt förenliga med denna artikel. De menar också att artikel 220 saknar direkt effekt.

19. De hävdar närmare bestämt att artikel 48 inte är oförenlig med det faktum att två medlemsstater, för att avskaffa dubbelbeskattning på inkomst av avlönat arbete till förmån för personer som är bosatta i en av dessa stater och som utövar en verksamhet mot ersättning i den andra, tillämpar olika beskattningskriterier beroende på om de skattskyldiga är anställda i den offentliga sektorn eller i den privata sektorn. De menar att artikeln inte heller strider mot det faktum att staterna i samma syfte tillämpar olika beskattningskriterier på anställda i den offentliga sektorn i en av staterna beroende på om den skattskyldige är medborgare i denna stat eller inte, eller beroende på om en lärare som är bosatt i den ena staten beger sig till den andra för att arbeta under en tid som överskrider två år eller inte.

Artikel 48 är enligt medlemsstaterna inte heller oförenlig med det faktum att den skattskyldiges hemviststat inom ramen för ett dubbelbeskattningsavtal mellan två stater beskattar hans totala inkomst, inklusive den inkomst som uppkommit i den andra medlemsstaten, och med avseende på denna sistnämnda inkomst medger avräkning för skatt som har erlagts i utlandet upp till det belopp av den nationella skatten som hänför sig till denna inkomst.

Flera av dessa stater påpekar att orsaken till det problem som sökandena i tvisten vid den nationella domstolen står inför inte är en diskriminerande behandling på grund av fransk skattelagstiftning utan det faktum att de båda staterna tillämpar olika skattesatser, vilka är högre i Tyskland än i Frankrike. Några av dem har uppmärksammat domstolen på de konsekvenser ett tolkningsavgörande skulle ha, i enlighet med vilket artikel 48 ansågs vara oförenlig med de omtvistade bestämmelserna i det fransk-tyska avtalet. Dessa grundar sig nämligen alla på det modellavtal för dubbelbeskattning som utformats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (i fortsättningen kallad OECD), och som ligger till grund för de flesta av de bilaterala avtal som undertecknats mellan medlemsstaterna.

Vad beträffar artikel 220, anser de att det rör sig om en bestämmelse som saknar direkt effekt, eftersom den inte är tillräckligt klar och ovillkorlig och inte innebär en rätt för enskilda i den bemärkelsen att all dubbelbeskattning inom gemenskapen skulle vara avskaffad.

20. Kommissionen har först gjort en detaljerad undersökning avseende de följder som tillämpningen av det fransk-tyska avtalet har för makarna Gillys skatterättsliga situation.

I Frankrike, där paret är bosatt, är hela deras inkomst, vilken betraktas som en familjeinkomst, oberoende av den plats där den uppkommit föremål för IRPP, varvid de olika franska skattesatserna och den franska progressiva skatten är tillämplig, utan att makarna kan välja individuell beskattning. Vid tillerkännandet av skatteavdrag och skattelättnader på grund av familjerättsliga förpliktelser beaktas beskattningsunderlaget i Frankrike, det vill säga, parets sammanlagda inkomst. I det ifrågavarande fallet utgör den inkomst som Robert Gilly förvärvat mindre än 45 % av den totala inkomsten, eftersom den inkomst som uppkommit i Frankrike utgör mindre än hälften av den totala inkomsten. Detta resulterar i att han i form av IRPP får betala mer än vad han skulle ha gjort om han hade beskattats individuellt.

I Tyskland har Annette Gilly, vars inkomst utgör ungefär 55 % av parets totala inkomst, inte rätt att åtnjuta den förmånliga skattesats som gäller för gifta par, den s. k "Splittingtarif" [4] och betraktas i detta sammanhang som ogift, eftersom hennes make inte bor i Tyskland. I hennes fall hade tillämpningen av den förmånliga skattesatsen inneburit en minskning av det skattebelopp som hon skall erlägga i denna stat, eftersom hennes inkomst utgör mer än hälften av parets totala inkomst.

På grundval av denna undersökning anser kommissionen att beskattningen av Annette Gilly i Tyskland bör ske med beaktande av

4 — "Splitting" innebär att makarnas sammanlagda inkomst räknas ihop för en schablonmässig beskattning av var och en av dem för 50 % av inkomsten. Om den ena makens inkomst är högre än den andras medför systemet en fördelning av beskattningsunderlaget och en lägre progressivitet hos skatteskalan.

hennes civilstånd, vilket innebär att den inkomst som hennes make förvärvar i Frankrike beaktas. På så sätt skulle det råda koherens i var och en av staterna vad beträffar tillämpningen av den progressiva skalan i fråga om hennes skatt.

21. Därefter har kommissionen analyserat hur bestämmelsen i artikel 20.2 a cc i det fransk-tyska avtalet förhåller sig till artikel 220 i fördraget. Den anser att artikel 220 förpliktar medlemsstaterna till handling och inte till resultat, i den bemärkelsen att de när det är nödvändigt skall inleda förhandlingar, och att de bilaterala dubbelbeskattningsavtal som slutits har samma syfte som denna artikel. Den påpekar att den mekanism som fastställts i det fransk-tyska avtalet enligt dess mening förhindrar dubbelbeskattning och att det inte är oförenligt med gemenskapsrätten att makarna Gilly är föremål för ett högre skattetryck, i den mån detta beror på den högre skattesatsen i Tyskland.

22. Kommissionen har avslutat sitt resonemang med att hävda att tillämpningen av den franska lagen på parets sammanlagda inkomst å ena sidan, och tillämpningen av den tyska lagen på Annette Gillys inkomst i Tyskland å andra sidan, på grund av de konsekvenser som uppstår beträffande beaktandet av hennes familjesituation, utgör ett hinder vilket är oförenligt med de principer som styr den fria rörligheten för arbetstagare.

Inledande iakttagelser

23. Innan jag påbörjar analysen av de tolkningsfrågor som ställts av Tribunal administratif de Strasbourg, anser jag det nödvändigt att preliminärt ta ställning till följande:

a) Denna domstols behörighet att inom ramen för det förfarande som fastställts i artikel 177 uttala sig om det fransk-tyska avtalets förenlighet med gemenskapsrätten.

b) Möjligheten att ta upp den fjärde tolkningsfrågan till sakprövning, genom vilken den nationella domstolen vill få klarhet i om principen om fri rörlighet för arbetstagare, såsom den är uttryckt i fördraget, har åsidosatts genom skatterättsliga bestämmelser som kan påverka det val som lärare i de avtalsslutande staterna gör, avseende huruvida de skall arbeta mer eller mindre varaktigt i en annan stat.

c) De gemenskapsrättsliga bestämmelser som är tillämpliga på tvisten vid den nationella domstolen och som avser förbud mot diskriminering på grund av nationalitet inom området för den fria rörligheten för arbetstagare.

24. Jag kommer att behandla frågorna i samma ordningsföljd som ovan.

A — *Domstolens behörighet att inom ramen för förfarandet i artikel 177 i fördraget uttala sig om det fransk-tyska avtalets förenlighet med gemenskapsrätten*

25. I detta avseende anser jag att domstolen, av samma anledning som den inte är behörig att inom ramen för detta förfarande uttala sig om huruvida en nationell bestämmelse är förenlig med gemenskapsrätten, [5] inte heller är behörig att uttala sig om huruvida bestämmelser i ett internationellt dubbelbeskattningsavtal som har ingåtts mellan två medlemsstater är förenliga med gemenskapsrätten.

Eftersom det dessutom rör sig om ett bilateralt avtal som slutits i en fråga som direkt beskattning, som inte omfattas av gemenskapens behörighet och som det uteslutande tillkommer medlemsstaterna att reglera, skulle domstolen inte ens kunna inlåta sig på att tolka den.

De bestämmelser som reglerar rätten till fri rörlighet för arbetstagare omfattas emellertid av gemenskapsrätten, och tvisten vid den nationella domstolen står mellan skattemyndigheten i en av medlemsstaterna och en gemenskapsmedborgare, som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet och anser sig vara diskriminerad genom tillämpningen av bestämmelserna i ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal. Under dessa omständigheter kan domstolen mycket väl förse den nationella domstolen med alla upplysningar om hur gemenskapsrätten skall tolkas som denna behöver för att lösa tvisten. [6]

Detta föranleder mig att föreslå domstolen en omformulering av tolkningsfrågorna.

B — *Möjligheten att ta upp den fjärde tolkningsfrågan till sakprövning, genom vilken domstolen vill få klarhet i om artikel 48 är oförenlig med en bestämmelse av det slag som den i artikel 16 i det fransk-tyska avtalet*

26. I enlighet med denna bestämmelse kan de lärare som har sin vanliga hemvist i en av de avtalsslutande staterna och som med anledning av en vistelse på högst två år i en annan stat uppbär lön för undervisningsverksamhet som utövas på ett universitet, en högskola, en skola eller annan utbildningsanstalt endast vara föremål för beskattning avseende denna lön i den förstnämnda staten.

5 — Dom av den 16 januari 1997 i mål C-134/95, USSL nr 47 di Biella (REG 1997, s. I-195), punkt 17.

6 — Dom av den 27 september 1988 i mål 235/87, Matteucci (REG 1988, s. 5589), punkt 14.

Makarna Gilly anser att bestämmelsen ger upphov till diskriminering mellan lärare i skattemässigt hänseende, vilket är oförenligt med den fria rörligheten mellan Frankrike och Tyskland. De lärare som bor i en av staterna och som undervisar i den andra för en begränsad tid, under åtnjutande av status som gränsarbetare och utan att ha någon förpliktelse vare sig med avseende på hemvist eller verksamhet i gränsområdet, är nämligen föremål för ett lägre skattetryck än det som vilar på de lärare som, i likhet med Annette Gilly, bor i Frankrike och har beslutat att utöva sitt yrke under mer än två år i Tyskland.

27. Genom att föra fram detta argument, som den nationella domstolen upprepar i sin begäran om förhandsavgörande när den anger att den skatterättsliga bestämmelsen kan påverka det val som lärare i de avtalsslutande staterna gör avseende huruvida de skall arbeta mer eller mindre varaktigt i en annan stat, är avsikten hos sökandena i tvisten vid den nationella domstolen enligt min åsikt inte så mycket att stödja den ena eller andra tolkningen av principen om fri rörlighet för arbetstagare i gemenskapen som att få domstolen att fastställa att artikel 16 i det fransktyska avtalet, som inte har tillämpats på dem, strider mot gemenskapsrätten.

28. Det framgår nämligen inte av begäran om förhandsavgörande att makarna Gilly har befunnit sig i en situation som regleras av artikeln. Enligt den nationella domstolen är Robert Gilly lärare i en allmän utbildningsanstalt i Frankrike, och det framgår inte att han skulle ha undervisat i Tyskland under en tid som är kortare eller längre än två år. Hans maka är lärare i en allmän utbildningsanstalt i Tyskland, en befattning som hon har utövat kontinuerligt under mer än två år, och det framgår inte heller att hon tidigare, samtidigt som hon var bosatt i Tyskland, skulle ha undervisat i Frankrike under en kortare period än två år. Som svar på en fråga från mig bekräftade sökandena i tvisten vid den nationella domstolen dessa uppgifter under förhandlingen.

29. Det finns en fast rättspraxis med avseende på den roll som de nationella domstolarna respektive domstolen tillskrivs inom ramen för det samarbetsförfarande som fastställs i artikel 177 i fördraget. I enlighet med denna rättspraxis är den nationella domstolen, som ensam har direkt kännedom om de faktiska omständigheterna i målet, bäst lämpad att med hänsyn till omständigheterna i det ifrågavarande fallet bedöma såväl nödvändigheten av ett förhandsavgörande, för att kunna meddela sin dom, som relevansen hos de frågor som ställts till domstolen, [7] medan domstolen för att pröva sin egen behörighet är behörig att undersöka de omständigheter under vilka den nationella domstolen ställer tolkningsfrågan. Den samarbetsanda som bör styra funktionen av förfarandet för meddelande av förhandsavgöranden innebär likaså att den nationella domstolen tar hänsyn till den uppgift som anförtrotts domstolen, som består i att bidra till rättskipningen i medlemsstaterna och inte i att avge rådgivande utlåtanden i allmänna eller hypotetiska frågor. [8]

7 — Domar av den 29 november 1978 i mål 83/78, Pigs Marketing Board (REG 1978, s. 2347; svensk specialutgåva, häfte 4, s. 243), punkt 25, av den 28 november 1991 i mål C-186/90, Durighello (REG 1991, s. I-5773), punkt 8, och av den 16 juli 1992 i mål C-343/90, Lourenço Dias (REG 1992, s. I-4673; svensk specialutgåva, häfte 13), punkt 15.

8 — Dom av den 3 februari 1983 i mål 149/82, Robards (REG 1983, s. 171), punkt 19, och Lourenço Dias, punkt 17 (ovan fotnot 7).

30. Med hänsyn till denna uppgift har domstolen ansett att den inte kan uttala sig beträffande en tolkningsfråga som ställts av en nationell domstol, när den begärda tolkningen eller undersökningen av giltigheten hos en gemenskapsrättslig bestämmelse inte har något samband med den verkliga beskaffenheten av eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen, [9] eller när den har ombetts besvara en hypotetisk fråga utan att förfoga över de faktiska eller rättsliga uppgifter som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar. [10]

Domstolen har ansett att den "... inte är behörig att besvara tolkningsfrågor som ställs inom ramen för processuella arrangemang som konstrueras av parterna i syfte att ... [den skall] ta ställning till vissa gemenskapsrättsliga problem som inte svarar mot ett objektivt behov kopplat till lösningen av en tvist ...". [11]

Den har i detta sammanhang tillagt att det är nödvändigt att den nationella domstolen förklarar varför den anser ett svar på frågorna vara nödvändigt för att lösa tvisten, för att domstolen skall kunna pröva om den begärda tolkningen av gemenskapsrätten har samband med den verkliga beskaffenheten av eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen. Domstolen skall avvisa frågan om det visar sig att den inte är relevant för att lösa tvisten. [12]

31. Mot bakgrund av denna rättspraxis och då det inte framgår att någon av sökandena i tvisten vid den nationella domstolen har befunnit sig i den situation som regleras av artikel 16 i det fransk-tyska avtalet — eftersom ingen av makarna har arbetat för en kortare tid än två år i den avtalsslutande stat där de inte har sin hemvist —, anser jag att ett svar från domstolen med en tolkning av gemenskapsrätten som är tillämplig på den fria rörligheten för arbetstagarna i gemenskapen inte skulle kunna användas av den nationella domstolen för att lösa den tvist som anhängiggjorts vid denna. Därför föreslår jag att domstolen fastställer att den fjärde tolkningsfrågan inte kan tas upp till sakprövning.

C — *Förbud mot diskriminering på grund av nationalitet inom området för den fria rörligheten för arbetstagare*

32. Den nationella domstolen anhåller om tolkningen av artikel 6 i fördraget, som förbjuder all diskriminering på grund av nationalitet. Jag vill i detta avseende erinra om att domstolen har en fast rättspraxis i enlighet med vilken denna föreskrift endast kan tillämpas självständigt i situationer som omfattas av gemenskapsrätten, för vilka det inte

9 — Dom av den 16 juni 1981 i mål 126/80, Salonia (REG 1981, s. 1563; svensk specialutgåva, häfte 6), punkt 6, Durighello, punkt 9 (ovan fotnot 7,) av den 28 mars 1996 i mål C-129/94, Ruiz Bernáldez (REG 1996, s. I-1829), punkt 7, och av den 12 december 1996 i mål C-104/95, Kontogeorgas (REG 1996, s. I-6643), punkt 11.

10 — Dom av den 16 juli 1992 i mål C-83/91, Meilicke (REG 1992, s. I-4871; svensk specialutgåva, häfte 13), punkterna 32 och 33.

11 — Dom av den 16 december 1981 i mål 244/80, Foglia (REG 1981, s. 3045; svensk specialutgåva, häfte 6), punkt 18.

12 — Dom i målet Lourenço Dias, punkterna 19 och 20 (ovan fotnot 7).

har föreskrivits några särskilda regler om icke diskriminering i fördraget. [13]

Emellertid har inom området för den fria rörligheten för arbetstagare principen om likabehandling genomförts och konkretiserats genom artikel 48.2 i fördraget, som fastställer att all diskriminering vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor skall avskaffas. Dessutom ger artikel 7 i förordning nr 1612/68, i vilken det föreskrivs att en arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat inom en annan medlemsstats territorium får åtnjuta samma sociala och skattemässiga förmåner som landets medborgare, konkret uttryck åt den allmänna principen om icke-diskriminering av arbetstagare genom skattemässiga åtgärder.

Det är alltså gagnlöst att i detta fall tillämpa artikel 6 i fördraget för att svara på de tolkningsfrågor som ställts av Tribunal administratif de Strasbourg.

Omformulering och analys av tolkningsfrågorna

33. Vad beträffar de övriga frågorna drar jag av den nationella domstolens redogörelse i dess begäran om förhandsavgörande slutsatsen, att den när den vänder sig till domstolen i enlighet med artikel 177 önskar att domstolen förklarar följande:

1) För det första, huruvida artikel 220 i fördraget är direkt tillämplig.

2) För det andra, huruvida artikel 48 i fördraget och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68 är oförenliga med artiklarna 13.1, 13.5 och 14 i det fransk-tyska avtalet, i den mån som det i dessa fastställs kriterier avseende skatt på inkomst av avlönat arbete i en av medlemsstaterna,

— beroende på var verksamheten utövas,

— beroende på huruvida arbetstagaren uppfyller villkoren för att denne skall betraktas som gränsarbetare i enlighet med fördraget,

— beroende på huruvida arbetstagaren förvärvar inkomst av offentlig anställning, och i detta fall, beroende på huruvida arbetstagaren har medborgarskap i en annan medlemsstat än den i vilken hans lön utbetalas, utan att han har medborgarskap i den medlemsstaten.

13 — Dom av den 23 februari 1994 i mål C-419/92, Scholz (REG 1994, s. I-505), punkt 6 och av den 29 februari 1996 i mål C-193/94, Skanavi och Chryssanthakopoulos (REG 1996, s. I-929), punkt 20.

3) För det tredje, huruvida artiklarna 48 och 220 i fördraget och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68 är oförenliga med det som föreskrivs i artikel 20.2 a cc i det fransk-tyska avtalet, eftersom det i denna bestämmelse, i syfte att förhindra att personer med hemvist i en av de avtalsslutande staterna blir beskattade en andra gång för inkomst av avlönat arbete som beskattats i den andra staten, fastställs en mekanism som medger en avräkning för det belopp av den nationella skatten som är hänförligt till denna inkomst, oberoende av det belopp som den skatt som betalats i den andra staten uppgått till, och som under vissa omständigheter kan leda till att den skattskyldige får erlägga ett högre belopp i form av IRPP än vad han skulle ha fått göra om ifrågavarande inkomst hade uppkommit i hemviststaten, eller högre än vad han skulle ha fått betala om denna inkomst hade uppkommit i den andra avtalsslutande staten och endast hade varit föremål för beskattning i hemviststaten.

Den första frågan: Eventuell direkt effekt hos artikel 220 andra strecksatsen i fördraget

34. Den nationella domstolen ställer denna fråga för att få fastställt huruvida bestämmelsen — som fastställer att medlemsstaterna, i den utsträckning det är nödvändigt, skall inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen — är direkt tillämplig.

Jag anser att det av bestämmelsens själva avfattning framgår att den inte är tillräckligt precis och ovillkorlig för att den skall kunna anses ha direkt effekt och att den därför inte kan skapa rättigheter för enskilda som de nationella domstolarna skall bevaka. Jag håller med kommissionen när den hävdar att artikel 220 andra strecksatsen i fördraget förpliktar medlemsstaterna till handling och inte till resultat med avseende på att inleda förhandlingar i den utsträckning det är nödvändigt.

35. Jag anser att domstolens rättspraxis beträffande artikel 220 första strecksatsen även är tillämplig på andra strecksatsen. Denna rättspraxis förpliktar medlemsstaterna att i den utsträckning det är nödvändigt, inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa skydd till person samt åtnjutande och skydd av rättigheter på de villkor som varje stat tillerkänner sina egna medborgare. I detta avseende har domstolen fastställt att artikel 220 inte är avsedd att vara en i sig verksam rättsregel, utan den begränsar sig till att ange ramen för en förhandling som medlemsstaterna i den utsträckning det är nödvändigt skall inleda med varandra. [14]

Bestämmelsen är dessutom inte formulerad som en ovillkorlig förpliktelse, utan den ger medlemsstaterna ett omfattande utrymme för skönsmässig bedömning när de beslutar huruvida det är nödvändigt att inleda för-

14 — Dom av den 11 juli 1985 i mål 137/84, Mutsch (REG 1985, s. 2681; svensk specialutgåva, häfte 8), punkt 11.

handlingar. Frankrike och Tyskland utnyttjade denna möjlighet redan år 1959, då de undertecknade det nuvarande dubbelbeskattningsavtalet, som upphävde dubbelbeskattningsavtalet från 1934 och som ändrades genom tilläggsprotokoll från år 1969 och år 1989. Genom undertecknandet av dubbelbeskattningsavtalet delade Frankrike och Tyskland på beskattningsrätten avseende den inkomst som förvärvats av personer med hemvist inom staternas respektive territorium och som uppkommit i eller erlagts av den andra avtalsslutande staten.

Den andra frågan: Likabehandling av arbetstagarna i skattehänseende och de bestämmelser i det fransk-tyska avtalet i vilka det fastställs kriterier avseende skatt på inkomst av avlönat arbete

36. För att kunna svara på den frågan, skall jag med viss noggrannhet undersöka artiklarna 13.1, 13.5 och 14 i det fransk-tyska avtalet, i vilka det fastställs kriterier avseende skatt på inkomst av avlönat arbete, som kan ha en direkt eller indirekt inverkan på Annette Gillys skattemässiga situation och, i vidare bemärkelse, på situationen för hennes familjemedlemmar, eftersom familjens totala inkomst beaktas utan att hon har möjlighet att bli beskattad individuellt. Detta sker med tillämpning av fransk skatterätt, då de är bosatta i Frankrike.

37. Då den nationella domstolen ställer tolkningsfrågorna verkar den att ta för givet att Annette Gilly skall tillerkännas status som gränsarbetare, därför att hon har sin hemvist i det franska gränsområdet och sin arbetsplats i det tyska.

Begreppet gränsarbetare definieras i artikel 13.5 a, som en person som arbetar i gränsområdet i en av de avtalsslutande staterna och som har sin hemvist i den andra avtalsslutande statens gränsområde till vilket han vanligtvis återvänder varje dag. Begreppet gränsområde definieras i punkterna b och c i samma stycke.

Enligt ovannämnda artikel 13.5 a är den lön som en gränsarbetare förvärvar i den stat där han är anställd endast föremål för beskattning i hemviststaten. Annette Gilly begär att tillerkännas skatterättslig status som gränsarbetare. I så fall skulle hennes lön inte bli föremål för beskattning i Tyskland utan i Frankrike, där skattesatserna är lägre.

38. Vid utförandet av en systematisk tolkning av de omtvistade bestämmelserna i avtalet, skall emellertid hänsyn tas till å ena sidan den allmänna regeln i artikel 13.1, som är tillämplig på inkomst av avlönat arbete, som är föremål för beskattning i den stat där verksamheten utövas, och att det utgör ett undantag från den allmänna bestämmelsen

att beskattning av gränsarbetares lön endast sker i hemviststaten.

Å andra sidan fastställs i artikel 14.1 i avtalet en lex specialis, som är tillämplig på ovannämnda inkomster av offentlig tjänst, som betalas ut av en stat, en av dess regionala eller kommunala självstyrande församlingar eller en offentlig arbetsgivare. Denna lex specialis består i sin tur av en allmän regel och ett undantag. Den allmänna regeln finns i det ifrågavarande styckets första mening där det stipuleras att lön och pension som betalats ut som vederlag för administrativa eller militära tjänster skall vara föremål för beskattning i den utbetalande staten, om det är frågan om en offentlig arbetsgivare och arbetstagaren har sin hemvist i den andra staten. Undantaget finns i den andra meningen, där det föreskrivs att den tidigare regeln inte är tillämplig om lönen betalas ut till personer som är medborgare i den andra staten utan att samtidigt vara medborgare i den förstnämnda staten. I så fall beskattas lönen endast i hemviststaten.

För att ge ett exempel är lön som betalas ut av den tyska staten till en person med hemvist i Frankrike föremål för beskattning i Tyskland. Om man tillägger den förutsättningen att skattebetalaren är fransk medborgare blir lönen föremål för beskattning i Frankrike. Om skattebetalaren liksom Annette Gilly innehar båda medborgarskapen behåller den löneutbetalande staten beskattningsrätten.

39. Att erkänna ett annat kriterium för beskattning av gränsarbetares inkomst av avlönat arbete än det kriterium som tillämpas på andra avlönade arbetstagare, på statstjänstemän och på arbetstagare som befinner sig i en situation liknande statstjänstemännens, är inte en förpliktelse som gemenskapsrätten ålägger medlemsstaterna, och det handlar inte heller om ett allmänt bruk dem emellan vid ingåendet av dubbelbeskattningsavtal. [15] Dessutom visar en aktuell och jämförande undersökning av bilaterala skatteavtal som slutits av Frankrike att det inte alltid tillkommer arbetstagarens hemviststat att beskatta lönen när det finns bestämmelser som fastställer ett särskilt skattesystem för gränsarbetare. [16]

40. Gemenskapsrätten förbjuder inte heller medlemsstaterna att fastställa bestämmelser för gränsarbetare som skiljer sig från dem som tillämpas både på arbetstagare i allmänhet, på anställda vid en offentlig förvaltning

15 — I enlighet med uppgifterna i rapporten avseende gränsarbetare, som på uppdrag av kommittén för kultur-, familje- och socialfrågor lades fram inför den franska Nationalförsamlingen av parlamentsledamoten D. Jacquat, av den 22 januari 1997 (*Rapport d'information nr* 3307), innehåller — med undantag för [avtal ingångna av] Grekland, som inte gränsar till någon annan medlemsstat, och Frankrike — endast sex av de avtal som slutits mellan övriga medlemsstater bestämmelser avseende lön för gränsarbetare. Det rör sig om avtal mellan Tyskland och Belgien av den 11 april 1967, mellan Tyskland och Österrike av den 4 oktober 1954, mellan Österrike och Italien av den 29 juni 1981, mellan Spanien och Portugal av den 26 oktober 1993, mellan Sverige och Danmark av den 16 november 1973 samt mellan Sverige och Finland av den 27 juni 1993.

16 — Ibidem, s. 31. Av de bilaterala avtal som Frankrike ingått innehåller endast fem särskilda bestämmelser för gränsarbetare. Det rör sig om de avtal som slutits med Tyskland, Belgien, Spanien, Italien och Schweiz. I de första fyra avtalen fastställs det att lönen beskattas i hemviststaten. Beträffande Schweiz beskattas lönerna på den plats där verksamheten utövas när denna avser kantonen Genève, med vilken det inte har fastställts ett gränsområde. Ifråga om övriga kantoner sker beskattningen på bosättningsorten.

och på arbetstagare som befinner sig i en situation liknande statstjänstemännens, förutsatt att detta inte innebär en diskriminering av arbetstagare som är medborgare i andra medlemsstater i förhållande till de egna medborgarna. Inte heller gemenskapsrätten är främmande för detta bruk.

Enligt förordning (EEG) nr 1408/71, [17] som antogs av rådet för att uppfylla den förpliktelse som åligger det i enlighet med artikel 51 i fördraget, omfattas till exempel arbetstagare med några undantag i allmänhet av socialförsäkringslagstiftningen i den stat där de utövar sin verksamhet, medan tjänstemän och arbetstagare som befinner sig i en situation liknande statstjänstemännens omfattas av socialförsäkringslagstiftningen i anställningsstaten, oberoende av var de är verksamma. För gränsarbetares del har det fastställts en hel rad särskilda bestämmelser i frågor som försäkringar för sjukdom, olycksfall i arbetet och yrkessjukdomar, arbetslöshet och familjebidrag.

41. Erkännandet av ett särskilt beskattningskriterium tillämpligt på inkomster av offentlig tjänst finns i artikel 19 i OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, i dess version från 1992 (i fortsättningen kallat modellavtalet), vilket är en förebild för de dubbelbeskattningsavtal som slutits mellan medlemsstaterna. [18]

De medlemsstater som har lämnat in skriftliga yttranden avseende detta förfarande hävdar att det rör sig om en bestämmelse som grundar sig på regler om internationell hövlighet och ömsesidig respekt för staters suveränitet. I kommentarerna till artikel 19 i modellavtalet antyds att den princip enligt vilken den löneutbetalande staten medges en exklusiv beskattningsrätt till lönen förekommer i ett så högt antal avtal som är i kraft mellan OECD:s medlemsstater att den har övergått till att bli en internationellt accepterad princip. Vad undantaget beträffar anges i dessa kommentarer att det grundar sig på Wienkonventionen om diplomatiska förbindelser av den 18 april 1961 och Wienkonventionen om konsulära förbindelser av den 24 april 1961, genom vilka värdstaten ges befogenhet att beskatta lön som betalats ut till vissa personalkategorier vid ambassader och utländska konsulat, som permanent har sin hemvist eller är medborgare i den ifrågavarande staten.

42. Det är ett ostridigt faktum att gemenskapsrätten för närvarande inte reglerar

17 — Rådets förordning (EEG) nr 1478/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen, i dess uppdaterade lydelse enligt rådets förordning (EEG) nr 2001/83 av den 2 juni 1983 (EGT L 230, s. 6; svensk specialutgåva, område 5, volym 3, s. 13).

18 — För att ge ett aktuellt exempel kan jag nämna att artikel 19 i avtalet mellan Konungariket Spanien och Republiken Frankrike för att undvika dubbelbeskattning och förebygga skatteflykt och skattebedrägeri avseende inkomst- och förmögenhetsskatt, som undertecknades i Madrid den 10 oktober 1995 (*BOE nr* 140 av den 12 juni 1997) innehåller samma kriterium för beskattning av inkomster av offentlig tjänst som finns i artikel 14 i det fransk-tyska avtalet som jag undersöker.

direkt beskattning. De skattebestämmelser som omfattas av EG-fördraget och som finns i artiklarna 95 till 99 gäller endast indirekt beskattning. På sekundärrättens område har det inte utfärdats gemenskapsbestämmelser avseende direkt beskattning av fysiska personer i någon större omfattning. Av dessa rättsakter är direktiv 77/799/EEG [19] den enda rättsakt som är bindande. I övrigt finns endast ett förslag till direktiv som lagts fram av kommissionen till rådet den 21 december 1979 [20] och rekommendationen 94/79/EG. [21]

43. Frågor om direkta skatter omfattas därför även i fortsättningen endast av medlemsstaternas behörighet, vilket domstolen också upprepade gånger har fastställt i de domar den hittills avkunnat i frågan. Medlemsstaterna skall emellertid respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter och avhålla sig från varje form av öppen eller dold diskriminering grundad på nationalitet. [22] I det förevarande målet handlar det om att utröna om medlemsstaterna vid avtalsslutandet utövade denna befogenhet under iakttagande av gemenskapsrätten och, i det konkreta fallet, av de bestämmelser som reglerar den fria rörligheten för arbetstagare inom gemenskapen.

44. Vid undertecknandet av ett dubbelbeskattningsavtal kommer de båda staterna i fråga överens om att begränsa sin suveränitet i skattehänseende genom att avstå från en del av denna. Det förvånar inte att de, när de delar på behörigheten att beskatta de inkomster som deras respektive medborgare förvärvar genom att vara anställda inom den andra medlemsstatens territorium, tillämpar sådana kriterier som dem i artiklarna 13.1, 13.5 och 14 i det fransk-tyska avtalet, nämligen platsen för utövandet av verksamheten, uppfyllandet av nödvändiga villkor för att betraktas som gränsarbetare, arbetsgivarens egenskap som offentlig arbetsgivare och, i det aktuella fallet, innehav av medborgarskap i en av medlemsstaterna. Det finns inte heller så många andra kriterier att använda sig av.

Dessa kriterier, som enbart syftar till att fastställa vem som har behörighet att beskatta viss inkomst, är enligt min åsikt neutrala vad beträffar den fria rörligheten för arbetstagare, eftersom de i dessa båda medlemsstater inte leder till en mindre fördelaktig behandling eller, med avseende på skattebefrielse, gör skillnad på arbetstagare från andra medlemsstater i förhållande till de egna medborgare som befinner sig i en jämförbar situation.

19 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1997 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

20 — Rådets förslag till direktiv om harmonisering av bestämmelserna om inkomstskatt som har samband med den fria rörligheten för arbetstagare inom gemenskapen (EGT C 21, 1980, s. 6).

21 — Kommissionens rekommendation 94/79/EG av den 21 december 1993 om beskattning av viss inkomst som förvärvats av personer i en annan medlemsstat än hemviststaten (EGT L 39, 1994, s. 22).

22 — Dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, häfte 8), punkt 24, av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21, av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 16, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), punkt 36, och av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 19.

45. Att fastställa att en arbetstagares lön skall vara föremål för beskattning i verksamhetsstaten, hemviststaten eller i den löneutbetalande staten, kan faktiskt inte beskyllas för att vara diskriminerande, inte ens när kriteriet avseende skattebetalarens nationalitet tillämpas i sista hand vid avgörandet av vilken av staterna som skall beskatta inkomster av offentlig tjänst, eftersom det kriteriet i detta hänseende är ett lika neutralt kriterium som de andra. I det skede då beskattningskriterier tillämpas, är det endast frågan om att för varje enskilt fall besluta vilken av de båda staterna som skall beskatta inkomsterna. Sedan skall den stat i vilken den skattskyldige är bosatt, och vilken det tillkommer att beskatta dennes totala inkomst, tillämpa den med den andra staten avtalade rättsmekanismen, för att undvika att den i den andra staten redan beskattade inkomsten av avlönat arbete på nytt blir föremål för beskattning då skattebeloppet beräknas i enlighet med den egna skattelagstiftningen. Jag skall vid undersökningen av den tredje frågan mera ingående granska den rättsmekanism som Frankrike tillämpar.

46. När det en gång fastställts vilken stat som får beskatta inkomst av avlönat arbete, kommer det skattebelopp som den skattskyldige skall betala med säkerhet att variera, beroende på vilken stat det är frågan om. I Annette Gillys fall är den skatt som hon erlägger i Tyskland för inkomst av avlönat arbete högre än den hon skulle ha erlagt om hon hade förvärvat inkomsten i Frankrike eller om hon förvärvat den i Tyskland och den ändå hade varit föremål för beskattning i Frankrike.

47. Denna skillnad orsakas emellertid inte av de kriterier för beskattning av inkomst som finns i det fransk-tyska avtalet utan av den tyska skattelagstiftningen, där inkomsten omfattas av en skattesats som är högre än den som tillämpas i Frankrike, eftersom skattesystemen och skatternas progressiva karaktär skiljer sig mycket åt i de båda staterna.

Meningsskiljaktigheterna kommer att bestå till dess att rådet har antagit direktiv för harmonisering av de skattebestämmelser som är tillämpliga på direkt beskattning. Eftersom det i artikel 100a.2 i fördraget stipuleras att punkt 1, som reglerar antagandet av åtgärder genom kvalificerad majoritet, bland annat inte gäller fiskala bestämmelser, är det föga troligt att detta skulle ske på kort eller medellång sikt.

Den tredje frågan: Huruvida artikel 20.2 a cc i det fransk-tyska avtalet är oförenlig med artiklarna 48 och 220 i fördraget och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68

48. Frågan avser den i avtalet fastställda mekanismen, genom vilken Frankrike förhindrar att löner med tyskt ursprung som uppburits av dess medborgare och som redan har varit föremål för beskattning i Tyskland beskattas på nytt. Mekanismen är bland annat tillämplig på lön som beskattas på sedvanligt sätt i den stat där verksamheten utövas i enlighet med artikel 13.1 och på inkomster av offentlig tjänst i enlighet med

artikel 14. Den innebär i enlighet med artikel 20.2 a cc, att den inkomst av arbete som uppkommit i Tyskland beaktas som ett första steg i det i enlighet med den franska skattelagstiftningen beräknade beskattningsunderlaget, för att sedan ge rätt till en skatteavräkning med anledning av den skatt som erlagts i utlandet upp till det belopp av den franska skatten som är hänförligt till denna inkomst.

49. Annette Gilly anför att tillämpningen av bestämmelsen på omständigheterna i hennes särskilda fall ger upphov till diskriminering på grund av nationalitet, vilket strider mot artikel 48 i fördraget och artikel 7.2 i förordning nr 1612/68, därför att det belopp som hon skall erlägga i form av IRPP i Frankrike, där den sammanlagda inkomsten för familjen är föremål för beskattning, är mycket högre än det som hon skulle ha varit tvungen att betala om det hade tillkommit Frankrike att beskatta den inkomst hon förvärvat i Tyskland.

Detta skulle vara fallet om hon till exempel tillerkändes status som gränsarbetare eller om hon endast hade franskt medborgarskap i stället för båda. Hon anser att bestämmelserna är oförenliga med det faktum att en arbetstagare som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet straffas genom en hårdare beskattning än om han inte hade gjort det.

50. Enligt domstolens tolkning innebär den fria rörligheten för arbetstagare i enlighet med artikel 48.2 i fördraget att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas och särskilt vad gäller lön. Principen om likabehandling i fråga om lön skulle vara betydelselös om den kunde åsidosättas av diskriminerande nationella bestämmelser om inkomstskatt. Detta var skälet till att rådet i artikel 7 i förordning nr 1612/68 fastställde att en arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat skall åtnjuta samma skattemässiga förmåner inom en annan medlemsstats territorium som landets egna medborgare. [23]

Dessutom förbjuds i artikel 48 i fördraget enligt fast rättspraxis inte endast öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan även all annan form av dold diskriminering som med tillämpning av andra åtskillnadskriterier faktiskt får samma följder. [24]

51. För att kunna bedöma om det i enlighet med gemenskapsrätten föreligger en diskriminering i Annette Gillys fall, är det nödvändigt att visa att Frankrike, där hon är bosatt och där hennes totala inkomst tillsammans med makens är föremål för beskattning, genom att tillämpa den omtvistade bestämmelsen på henne utsätter henne för mindre förmånlig behandling i skattemässigt hänse-

23 — Dom av den 8 maj 1990 i mål C-175/88, Biehl (REG 1990, s. I-1779; svensk specialutgåva, häfte 10), punkterna 11 och 12.

24 — Dom av den 10 mars 1993 i mål C-111/91, kommissionen mot Luxemburg (REG 1993, s. I-817; svensk specialutgåva, häfte 14), punkt 9, och i målet Scholz, punkt 7 (ovan fotnot 13).

ende i förhållande till en fransk arbetstagare som befinner sig i en jämförbar situation. I detta avseende saknar det betydelse att Annette Gilly också är medborgare i den stat som hon beskyller för den diskriminerande behandlingen, eftersom varje gemenskapsmedborgare som har utnyttjat rätten till fri rörlighet för arbetstagare och som har utövat en yrkesverksamhet i en annan medlemsstat, enligt domstolens rättspraxis faller inom tillämpningsområdet för artikel 48 i fördraget, oberoende av hemvist och nationalitet. [25]

52. Det är likaså nödvändigt att hålla i minnet att diskriminering, i enlighet med den definition som utformats av domstolen, endast föreligger om olika bestämmelser tillämpas på jämförbara situationer eller om samma bestämmelse tillämpas på olika situationer. [26]

53. När befinner sig en arbetstagare med fransk nationalitet i en situation som i skattemässigt hänseende är jämförbar med Annette Gillys? Svaret på denna fråga beror på vad som förstås med en "jämförbar situation". Man kan naturligtvis använda sig av den metod som består i att behålla samma förutsättningar och endast ändra nationaliteten på den eventuellt diskriminerade. Med tillämpning av detta förfarande skulle jämförelseparametern för Annette Gilly vara en fransk arbetstagare som inte samtidigt var tysk medborgare. Denne skulle uppbära lön från den tyska staten för en verksamhet som utövades i Tyskland, han skulle vara bosatt i Frankrike, vara gift, och båda makarna skulle bidra till familjens inkomst i samma proportion som makarna Gilly. I praktiken skulle denna arbetstagares inkomster av offentlig tjänst vara föremål för beskattning i Frankrike, det skulle inte finnas något skäl att tillämpa mekanismen för undvikande av dubbelbeskattning på honom, och det belopp som paret skulle betala i form av IRPP i Frankrike skulle vara lägre än summan av den skatt som Annette Gilly betalar i Tyskland och den skatt som hennes familj betalar i Frankrike. Detta är det förfarande som sökandena i tvisten vid den nationella domstolen använder sig av för att visa att Annette Gilly är offer för diskriminering.

54. Men det finns en annan metod, som består i att göra en jämförelse med en fransk medborgare vars lön har varit föremål för beskattning i Tyskland med tillämpning av artikel 13.1 i det fransk-tyska avtalet och som bor i Frankrike, där han betalar skatt i form av IRPP för sin totala inkomst. Det är till exempel fallet med en avlönad och gift arbetstagare som är anställd i ett privat företag i Tyskland, som bor i Frankrike, vars maka bor och arbetar i Frankrike, under förutsättning att båda makarna bidrar till familjens inkomst i samma proportion som makarna Gilly. I detta fall skulle inkomsten av avlönat arbete beaktas i det franska beskattningsunderlaget även efter det att skatt betalats i Tyskland. Sedan skulle den skattskyldige medges en avräkning för skatt med anledning av den skatt som redan hade betalats i Tyskland upp till det belopp av den franska skatten som är hänförligt till denna inkomst.

25 — Domen i målet Scholz (ovan fotnot 13), punkt 9.

26 — Domen i målet Schumacker (ovan fotnot 22), punkt 30.

55. Enligt min åsikt är den andra metoden den rätta för att bedöma om artikel 48 i fördraget är oförenlig med en bestämmelse av det slag som nu är i fråga. Skälen till detta är följande:

a) Före tillämpningen av artikel 20.2 a cc i avtalet, som fastställer den mekanism genom vilken Frankrike, som stat med rätt att beskatta sina medborgares totala inkomst, undviker en situation med dubbelbeskattning av den inkomst som redan har beskattats i Tyskland, är det för det första nödvändigt att med tillämpning av de kriterier för beskattning som fastställts i avtalet först bestämma vilken av de båda staterna som skall beskatta inkomst av avlönat arbete. Som jag redan påpekade då jag behandlade den andra tolkningsfrågan är dessa kriterier, vilka utgörs av platsen för utövandet av verksamheten, uppfyllandet av villkoren för att betraktas som gränsarbetare, den offentliga karaktären av den lön som uppbärs och i det aktuella fallet innehavet av det ena eller det andra medborgarskapet, neutrala ur gemenskapsrättens perspektiv med avseende på den fria rörligheten för arbetstagare.

b) När de olika inkomster som den skattskyldige förvärvat väl har blivit beskattade i en av medlemsstaterna, tillkommer det för det andra hemviststaten att tillämpa den med den andra staten avtalade mekanismen, för att undvika att inkomsten på nytt blir föremål för beskattning. Resultatet blir mer eller mindre fördelaktigt för arbetstagaren, beroende på hur den nationella skattelagstiftningen samt de personliga omständigheterna och familjeförhållandena för varje skattebetalare ser ut.

56. Om den andra metoden tillämpas uppnås en fullkomlig parallellism redan från början: en person med hemvist i Frankrike, och med likadana familjeförhållanden som Annette Gilly, förvärvar en inkomst av avlönat arbete i Tyskland, vilken är föremål för beskattning i denna stat. På så vis kan man förvissa sig om att den skattemässiga behandling som hon är föremål för i Frankrike överensstämmer med det sätt en fransman i en jämförbar situation blir behandlad på.

Med tillämpning av den första metoden är utgångspunkten däremot det resultat som uppnås efter tillämpning av systemet för att undvika dubbelbeskattning, det vill säga att Annette Gilly betalar högre skatt i Frankrike i form av IRPP än vad hon skulle ha gjort om hon under i övrigt samma förutsättningar hade haft franskt medborgarskap, och man utifrån detta påstående går tillbaka till utgångspunkten.

57. Är Annette Gilly föremål för dold diskriminering på grund av att det, som kommissionen påstår, inte tas hänsyn till hennes familjesituation vare sig i Tyskland, eftersom hennes make inte har sin hemvist där, så att den förmånliga skattesatsen för gifta par av denna anledning inte kan tillämpas på dem,

eller i Frankrike, därför att beaktandet av parets familjesituation i detta land endast berör Robert Gillys inkomst?

58. Jag anser att man måste utesluta ett jakande svar i detta fall. Enligt domstolens rättspraxis i fråga om direkta skatter befinner sig personer med eller utan hemvist i en viss stat faktiskt inte i en allmänt sett jämförbar situation, och det faktum att en medlemsstat inte tillåter en person utan hemvist i staten att åtnjuta vissa skatteförmåner som den medger en person med sådan hemvist är inte i allmänhet diskriminerande, eftersom de två kategorierna av skattebetalare inte befinner sig i en jämförbar situation. Under dessa omständigheter är artikel 48 i fördraget inte i princip oförenlig med det faktum att en medlemsstat tillämpar en bestämmelse i vilken det föreskrivs en hårdare beskattning av den inkomst som förvärvas av en person utan hemvist i den staten men med anställning i den ifrågavarande staten, än av den inkomst som förvärvas av en person som innehar samma slags anställning men som har sådan hemvist.

Den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där utgör mestadels bara en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han bor. För övrigt kan den utomlands bosattas personliga skatteförmåga, med hänsyn tagen till hans samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen. Den orten sammanfaller vanligen med den berörda personens stadigvarande bosättning. Så medger också den internationella skatterätten, och i synnerhet OECD:s (Organisation för ekonomiskt samarbete och utveckling) modellavtal i fråga om dubbelbeskattning, att det i princip är den stat där man är bosatt som det åligger att i sin helhet beskatta den skattskyldige, i beaktande av de omständigheter som sammanhänger med dennes personliga förhållanden och familjesituation. Domstolen tillade att "för invånaren i ett land är situationen annorlunda eftersom större delen av dennes inkomster vanligen koncentreras till bosättningsstaten. För övrigt har denna stat oftast tillgång till all den information som behövs för att bedöma den skattskyldiges totala skatteförmåga, med hänsyn till hans personliga förhållanden och familjesituation" [27].

59. Domstolen har endast avvikit från denna rättspraxis då det har rört sig om arbetstagare som inte förvärvat en betydande inkomst i sin hemviststat, vilket lett till att skattebördan i landet inte varit tillräckligt hög för att möjliggöra beaktande av de personliga förhållandena och familjesituationen. I sådana fall har den största delen av inkomsten och nästan hela familjeinkomsten förvärvats i en annan medlemsstat. I dessa fall föreligger diskriminering av arbetstagaren, eftersom varken hemvist- eller anställningsstaten beaktar de personliga förhållandena och familjesituationen. [28]

Man kan emellertid inte säga att detta är fallet med Annette Gilly som, även om hon själv förvärvar nästan hela sin inkomst som

27 — Domen i målet Schumacker (ovan fotnot 22), punkt 31—35.

28 — Domstolen har fastställt att det föreligger diskriminering av detta slag i domarna i målen Schumacker, Wielockx och Asscher. Se ovan fotnot 22.

lön i Tyskland, får sina personliga förhållanden och sin familjesituation beaktade i Frankrike, där hennes inkomst av avlönat arbete beaktas vid beräknandet av beskattningsunderlaget för IRPP för hennes familj, med tillämpning av de skatteförmåner som den franska skattelagen fastställer.

60. Det kvarstår att pröva huruvida den rättsmekanism som tillämpas i Frankrike för att förhindra dubbelbeskattning och som regleras i artikel 20.2 a cc i det fransk-tyska avtalet utgör ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare som är förbjudet enligt artikel 48 i fördraget. I detta syfte är det nödvändigt att undersöka om den trots att den tillämpas oberoende av nationalitet faktiskt är till förfång för dem som har utnyttjat sin rätt till fri rörlighet, genom att de behandlas mindre fördelaktigt i förhållande till dem som inte har utövat denna rätt.

Domstolen har i detta avseende fastställt att "... alla fördragsbestämmelser som avser fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta utövandet av all yrkesverksamhet inom gemenskapens territorium för gemenskapens medborgare och att förhindra åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de utövar ekonomisk verksamhet inom en annan medlemsstats territorium". [29]

61. Svaret bör även här vara nekande, eftersom det räcker med att Tyskland, i den mån det är erforderligt, sänker den skattesats som tillämpas på inkomst av avlönad verksamhet, för att den mekanism som nu är kritiserad för att vara till förfång för en arbetstagare som har utövat sin rätt till fri rörlighet skall få motsatt resultat. Om den tyska skattesatsen vore lägre än den som Frankrike tillämpar på inkomster av samma slag, skulle den avräkning för skatt som medgavs Annette-Gilly med anledning av den skatt som har erlagts i utlandet upp till det belopp av den franska skatten som är hänförligt till denna inkomst faktiskt vara högre än den skatt som redan hade erlagts i Tyskland. Resultatet skulle bli att hon betalade mindre i skatt för denna inkomst än om hon hade förvärvat den i Frankrike eller om hon hade förvärvat den i Tyskland och den hade varit föremål för beskattning i Frankrike genom tillämpningen av de ovannämnda kriterierna för beskattning. Något liknande skulle kunna hända om Frankrike beslutade att höja den skattesats på inkomster som tillämpas i landet, så att den blev högre än den skattesats som tillämpas i Tyskland.

Det förfång arbetstagare lider på grund av en sådan bestämmelse som den som nu är i fråga beror i sista hand på de skattesatser som var och en av de berörda medlemsstaterna tillämpar på viss inkomst, vilket är skälet till att jag bedömer att dessa effekter är alltför osäkra och indirekta för att bestämmelsen skall kunna anses vara av sådan karaktär att den avskräcker en arbetstagare från att utöva sin rätt till fri rörlighet mellan de båda staterna. [30]

29 — Dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman (REG 1995, s. I-4921), punkt 94.

30 — Dom av den 30 november 1995 i mål C-134/94, Esso Española, (REG 1995, s. I-4223), punkt 24.

62. Slutligen hävdar Annette Gilly att bestämmelsen i artikel 220 andra strecksatsen i fördraget är oförenlig med det faktum att man i Frankrike vid beräknandet av beskattningsunderlaget för IRPP för hennes familj beaktar den inkomst som hon har förvärvat i Tyskland och som redan har varit föremål för beskattning i den staten, eftersom Frankrike vid avräkning för skatt med anledning av den skatt som erlagts i utlandet inte beaktar det exakta beloppet av den skatt som betalats i Tyskland, vilket är skälet till att mekanismen inte förhindrar dubbelbeskattning utan bara reducerar den.

63. För att uppnå detta resultat tas två metoder i betraktande i artikel 23a och 23b i modellavtalet för undvikande av dubbelbeskattning. För tydlighetens skull tror jag att det kan vara värt att förklara dem mera ingående.

64. Artikel 23 a reglerar den så kallade undantagandemetoden (exemptmetoden), som innebär att, om en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i avtalet får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda staten undanta sådan inkomst från skatt. Staten kan emellertid beakta denna inkomst för att fastställa den skattesats som är tillämplig på inkomst som förvärvats i hemviststaten. Med andra ord är det så att även om den inkomst som förvärvats i källstaten inte kommer att ingå i beskattningsunderlaget för den skatt som skall betalas i hemviststaten, så ökar den totala skatt som skall erläggas i denna stat på grund av den progressiva karaktären hos skatteskalan.

Artikel 23b reglerar den så kallade avräkningsmetoden (creditmetoden) som, till skillnad från den tidigare metoden inbegriper den skattskyldiges totala inkomst i beskattningsunderlaget i hemviststaten, antingen inkomsten har förvärvats där eller inte. Metoden innebär att om en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i avtalet får beskattas i den andra avtalsslutande staten, skall den förstnämnda staten från skatten på denna persons inkomst avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av inkomstskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som får beskattas i denna andra stat.

65. Den rättsmekanism som Frankrike tillämpat sedan tilläggsprotokollets ikraftträdande år 1989 för att undvika att den inkomst av avlönat arbete som i enlighet med avtalet har beskattats i Tyskland på nytt blir beskattad i Frankrike innebär att avräkning medges för det skattebelopp som är hänförligt till denna inkomst. Den mekanism som Frankrike hade tillämpat dittills bestod i att undanta den inkomst som redan hade varit föremål för beskattning i Tyskland, även om denna beaktades för att fastställa den skattesats som var tillämplig på den inkomst som förvärvats i Frankrike. Genom dessa två metoder, som formellt sett är olika, uppnås faktiskt samma resultat.

66. Ett bilateralt dubbelbeskattningsavtal syftar till att undvika att den inkomst som redan har beskattats av en av staterna på nytt blir föremål för beskattning i den andra. Man

kan naturligtvis inte garantera att den skatt som påförs den skattskyldige i en av medlemsstaterna, oavsett hur och var inkomsten förvärvats, inte skall vara högre än skatten i den andra staten. I de bilaterala dubbelbeskattningsavtalen fastställs faktiskt en regel för likabehandling av medborgare i den andra staten i enlighet med artikel 24 i modellavtalet.

67. Under alla omständigheter omfattar naturligtvis inte rätten till fri rörlighet för arbetstagare rätten att i hemviststaten tillerkännas den skatterättsliga status som från fall till fall är den mest fördelaktiga. Det föreligger endast rätt till skattemässig likabehandling av medborgarna i denna stat. Jag tror emellertid att detta uppnås genom tillämpningen av mekanismen i den omtvistade bestämmelsen.

Förslag till avgörande

68. I enlighet med ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall

1) fastställa att den fjärde tolkningsfrågan som Tribunal administratif de Strasbourg har ställt inte skall tas upp till sakprövning och

2) besvara övriga frågor enligt följande:

a) Artikel 220 andra strecksatsen i EG-fördraget har inte direkt effekt.

b) Artiklarna 48 och 220 i EG-fördraget och artikel 7 i rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen skall tolkas på så sätt att de inte förhindrar ett dubbelbeskattningsavtal som har slutits mellan två medlemsstater i vilket det fastställs kriterier avseende skatt på inkomst av avlönat arbete i en av medlemsstaterna,

— beroende på var verksamheten utövas, eller

— beroende på huruvida arbetstagaren uppfyller villkoren för att denne skall betraktas som gränsarbetare, eller

— beroende på om den inkomst som arbetstagaren förvärvar är inkomst av offentlig tjänst, och i detta fall beroende på om arbetstagaren har medborgarskap i en annan medlemsstat än den i vilken hans lön utbetalas utan att han har medborgarskap i den medlemsstaten.

c) Artiklarna 48 och 220 i EG-fördraget och artikel 7 i förordning nr 1612/68 skall tolkas på så sätt att de inte förhindrar att det i ett dubbelbeskattningsavtal som har slutits mellan två medlemsstater föreskrivs att dubbelbeskattning i en av dessa stater undviks genom en mekanism av det slag som avses i artikel 20.2 a cc i det fransk-tyska avtalet, enligt vilken den inkomst som har förvärvats i Tyskland av en person som är bosatt i Frankrike, som redan har varit föremål för beskattning i den förstnämnda staten, beaktas vid en beräkning av den skattskyldiges beskattningsunderlag i Frankrike, då denne har rätt till en avräkning för skatt med anledning av den skatt som har erlagts i utlandet upp till det belopp av den franska skatten som är hänförligt till denna inkomst.