Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. WATHELET
fremsat den 7. september 2016 [1]

Sag C-496/15

Alphonse Eschenbrenner
mod
Bundesagentur für Arbeit

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (den regionale appeldomstol i socialretlige sager i Rheinland-Pfalz, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse — arbejdskraftens frie bevægelighed — artikel 45 TEUF — forordning (EU) nr. 492/2011 — artikel 7 — princippet om forbud mod forskelsbehandling — grænsearbejder, der er indkomstskattepligtig i bopælsmedlemsstaten — direktiv 2008/94/EF — insolvensydelse, som beskæftigelsesmedlemsstaten udbetaler i tilfælde af arbejdsgiverens insolvens — beregningsmetode — fiktiv hensyntagen til indkomstskatten i beskæftigelsesmedlemsstaten«

I – **Indledning**

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse, der blev indleveret til Domstolens Justitskontor den 22. september 2015 af Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (den regionale appeldomstol i socialretlige sager i Rheinland-Pfalz, Tyskland), vedrører fortolkningen af artikel 45 TEUF og artikel 7 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 492/2011 af 5. april 2011 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Unionen [2].

2. Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem den franske statsborger Alphonse Eschenbrenner, der har bopæl i Frankrig, og Bundesagentur für Arbeit (forbundsagenturet for beskæftigelse, herefter »agenturet«). Tvisten vedrører den omstændighed, at agenturet i forbindelse med fastsættelsen af det beløb, som Alphonse Eschenbrenner har krav på som følge af hans tyske arbejdsgivers insolvens, fiktivt har taget hensyn til tysk indkomstskat.

1 — Originalsprog: fransk.
2 — EUT 2011, L 141, s. 1.

II – **Retsforskrifter**

A – *International ret*

3. Artikel 13 i beskatningsoverenskomsten, undertegnet i Paris den 21. juli 1959, mellem Republikken Frankrig og Forbundsrepublikken Tyskland med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning og om fastsættelse af regler om gensidig administrativ og retlig bistand for så vidt angår indkomst- og formuebeskatning, samt erhvervs- og ejendomsskat (herefter »beskatningsoverenskomsten«) bestemmer:

»(1) Indtægter ved lønnet arbejde beskattes, medmindre andet er bestemt nedenfor, kun i den kontraherende stat, hvor det personlige indtægtsgivende arbejde udøves. […]

[…]

(5) a) 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, beskattes uanset bestemmelserne [i stk. 1] kun i sidstnævnte stat.

[…]«

4. Beskatningsoverenskomstens artikel 14 bestemmer:

»(1) Gage, løn og andet lignende vederlag, såvel som pensioner, der udbetales af en af de kontraherende stater, et Land [delstat], eller en anden juridisk person under denne stats eller dette Lands offentligretlige lovgivning, til fysiske personer, der er bosiddende i den anden kontraherende stat, for tidligere eller aktuel beskæftigelse i form af varetagelse af hverv i den offentlige forvaltning eller de væbnede styrker, beskattes kun i den førstnævnte stat. […]

(2) Stk. 1 finder bl.a. anvendelse på:

1. Beløb, der udbetales i forbindelse med lovbestemt socialforsikring

[…]«

B – *EU-retten*

1. Forordning nr. 492/2011

5. Artikel 7 i afsnit 2, der har overskriften »Udøvelse af beskæftigelse og ligebehandling«, som indgår i kapitel I, der har overskriften »Beskæftigelse, ligebehandling og arbejdstagernes familie«, i forordning nr. 492/2011, bestemmer:

»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 beskæftigelses- 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.

[…]«

2. Direktiv 2008/94/EF

6. Artikel 1 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2008/94/EF af 22. oktober 2008 om beskyttelse af arbejdstagerne i tilfælde af arbejdsgiverens insolvens [3] bestemmer:

»1. Dette direktiv finder anvendelse på tilgodehavender, som arbejdstagere i medfør af en arbejdsaftale eller et ansættelsesforhold har hos arbejdsgivere, der er insolvente i henhold til artikel 2, stk. 1.

[…]«

7. Dette direktivs artikel 2, stk. 1, fastlægger betingelserne for, at en arbejdsgiver med henblik på dette direktiv anses for at være insolvent. Denne artikels stk. 2 bestemmer:

»Dette direktiv berører ikke medlemsstaternes nationale retsregler for så vidt angår definitionen af udtrykkene »arbejdstager«, »arbejdsgiver«, »løn«, »erhvervet ret« og »delvis erhvervet ret«.

[…]«

8. Artikel 3 i direktiv 2008/94 bestemmer:

»Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for, at garantiinstitutioner sikrer arbejdstagerne betaling af tilgodehavender, der hidrører fra arbejdsaftaler eller ansættelsesforhold, herunder fratrædelsesgodtgørelse ved ansættelsesforholds ophør, hvor der er hjemmel herfor i national ret, jf. dog artikel 4.

De tilgodehavender, garantiinstitutionen dækker, er ikke-udbetalt løn, der er optjent i en periode, der ligger inden og/eller eventuelt efter en dato, som medlemsstaterne har fastsat.«

9. Artikel 4 i direktiv 2008/94 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan begrænse den i artikel 3 omhandlede betalingspligt for garantiinstitutionerne.

2. Såfremt medlemsstaterne gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, fastsætter de den periode, for hvilken garantiinstitutionen dækker tilgodehavender. Dette tidsrum kan dog ikke være kortere end en periode, der omfatter lønnen for de seneste tre måneder af det ansættelsesforhold, der ligger inden og/eller efter den i artikel 3, stk. 2, omhandlede dato.

[…]

3. Medlemsstaterne kan fastsætte lofter over garantiinstitutionens betalinger. Disse lofter skal mindst være på et socialt niveau, der er foreneligt med dette direktivs sociale målsætning.

[…]«

3 — EUT 2008, L 283, s. 36.

C – *Tysk ret*

10. § 3 i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) bestemmer:

»Følgende er fritaget for beskatning […]

2. […]

b) insolvensydelse […]«

11. § 165, stk. 1, i Sozialgesetzbuch (lov om social sikring (SGB)), der indgår i denne lovs tredje bog (herefter »SGB III«), bestemmer:

»Arbejdstagere har krav på insolvensydelse, når de har været beskæftiget her i landet, og når de på det tidspunkt, hvor deres arbejdsgiver bliver insolvent, har krav i form af løntilgodehavender, der hidrører fra ansættelsesforholdet, for de forudgående tre måneder. […]«

12. § 167 i SGB III med overskriften »Ydelsens størrelse« bestemmer:

»(1) Insolvensydelsen udbetales med et beløb svarende til den nettoløn, som fremkommer, når de lovbestemte fradrag trækkes fra den bruttoløn, der er begrænset til det loft som omhandlet i § 341, stk. 4, i SGB III.

(2) Hvis en arbejdstager

[…]2. ikke er indkomstskattepligtig her i landet, og for hvis vedkommende insolvensydelse i henhold til de bestemmelser, der gælder for ham, ikke er underlagt skat, foretages et fradrag af den skat, der ville blive opkrævet gennem et fradrag i arbejdslønnen, hvis arbejdstageren var indkomstskattepligtig her i landet.«

13. § 169, første punktum, i SGB III med overskriften »Subrogation i fordringer« bestemmer:

»Lønkrav, der giver ret til insolvensydelse, overføres ved subrogation til Bundesagentur, når der indgives ansøgning om insolvensydelse.«

III – **Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

14. Alphonse Eschenbrenner, der er fransk statsborger, er bosat i Frankrig. Han har siden 1996 haft beskæftigelse i en virksomhed, der er beliggende i Tyskland, som grænsearbejder i beskatningsoverenskomstens forstand. Den indtægt, som han oppebærer i Tyskland, bliver derfor beskattet i Frankrig.

15. Den 29. juni 2012 blev der indledt en insolvensprocedure mod Alphonse Eschenbrenners arbejdsgiver.

16. Alphonse Eschenbrenner modtog sine fulde løn indtil marts 2012. Den midlertidige kurator udbetalte i henhold til forudbetalingsordningen løn til Alphonse Eschenbrenner på 3 550,24 EUR for perioden fra den 1. april til den 28. juni 2012. Det fremgår af den bekræftelse om insolvensydelse, som kuratoren udfærdigede, at Alphonse Eschenbrenner havde krav på i alt 5 571,88 EUR for den

nævnte periode [4].

17. Den 13. juli 2012 anmodede Alphonse Eschenbrenner om udbetaling af insolvensydelse. Ved afgørelse af 18. juli 2012 blev der indrømmet ham en insolvensydelse på i alt 356,77 EUR. Agenturet var nået frem til dette beløb ved at trække socialsikringsbidragene, det forskud, der blev bevilget i april 2012, den midlertidige kurators forudbetaling samt fiktiv indkomstskat i henhold til tysk ret, fra Alphonse Eschenbrenners bruttoløn.

18. Alphonse Eschenbrenner indgav en klage over denne afgørelse og gjorde gældende, at hensyntagen til en fiktiv tysk indkomstskat var i strid med EU-retten, fordi han ikke var skattepligtig i Tyskland. Ved afgørelse af 18. september 2012 afviste agenturet klagen med den begrundelse, at insolvensydelsen i henhold til de tyske regler var blevet beregnet korrekt.

19. Den 18. oktober 2012 anlagde Alphonse Eschenbrenner sag ved Sozialgericht (domstol i socialretlige sager). Han gjorde gældende, at beregningen af insolvensydelsen i henhold til § 167, stk. 2, nr. 2), i SGB III var i strid med artikel 45 TEUF, idet denne beregning havde negative konsekvenser for hans situation som grænsearbejder. Alphonse Eschenbrenner anførte, at tyske arbejdstagere modtager en insolvensydelse på et beløb, der svarer til 100% af deres hidtidige nettoindtægt, mens han som grænsearbejder, der normalt var undergivet beskatning i Frankrig, havde modtaget et beløb, der var væsentligt lavere end hans hidtidige nettoindtægt, som følge af, at der i Tyskland var blevet taget hensyn til en fiktiv beskatning, der var væsentligt højere end den beskatning, der fandt anvendelse i Frankrig.

20. Sozialgericht (domstol i socialretlige sager) frifandt agenturet ved dom af 16. oktober 2013. Den 9. december 2013 appellerede Alphonse Eschenbrenner denne dom til den forelæggende ret.

21. Den forelæggende ret har anført, at insolvensydelsen i princippet skal svare til nettolønnen. Når denne ydelse beregnes ud fra den metode, der er fastsat i § 167, stk. 2, nr. 2), i SGB III, sker der imidlertid netop ikke for grænsearbejderes vedkommende en kompensation af den hidtidige nettoløn. Den forelæggende ret har anført, at Domstolen i dom 16. september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537) og af 28. juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), fastslog henholdsvis, at et fiktivt fradrag af tysk indkomstskat i forbindelse med dels beregningen af en midlertidig supplerende ydelse til tidligere civilt ansatte ved de allierede styrker i Tyskland, dels beregningen af lønopnormeringsbeløb, der blev udbetalt til deltidsbeskæftigede arbejdstagere forud for pensionering, udgjorde en indirekte forskelsbehandling.

22. Den forelæggende ret har imidlertid anført, at i modsætning til de i de to nævnte sager omhandlede situationer fører § 167, stk. 2, nr. 2), i SGB III ikke til en faktisk dobbeltbeskatning, idet der i det foreliggende tilfælde i forbindelse med beregningen af insolvensydelsen kun er taget hensyn til den fiktive tyske skat.

23. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt den af Sozialgericht (domstol i socialretlige sager) anlagte fortolkning, hvorefter modtageren af insolvensydelsen stadig kan gøre et krav på den skattemæssigt relevante bruttolønsum gældende over for sin arbejdsgiver, er forenelig med EU-retten. Selv om en grænsearbejder stadig kan gøre et krav gældende over for sin arbejdsgiver, skal han nemlig gøre sig større anstrengelser og vil ofte samlet set være dårligere beskyttet end en tysk arbejdstager, eftersom det ifølge den forelæggende ret ikke er usandsynligt, at han ikke opnår fuld dækning af sit krav på betaling fra konkursmassen. Den forelæggende ret har anført, at en sådan fortolkning muligvis er i strid med direktiv 2008/94, der i princippet fastsætter, at løntilgodehavender skal sikres fuldt ud.

4 — Heraf skulle der betales socialsikringsbidrag på 1 094,57 EUR (379,11 EUR for april 2012, 371,23 EUR for maj 2012 og 344,23 EUR for juni 2012). For april modtog Alphonse Eschenbrenner desuden et forskud på 36,90 EUR som udgiftsafregning, der allerede indgik i beløbet på 5 571,88 EUR.

24. På denne baggrund har Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (den regionale appeldomstol i socialretlige sager i Rheinland-Pfalz) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det foreneligt med reglerne i primær og/eller sekundær EU-ret (navnlig artikel 45 TEUF […] og artikel 7 i forordning (EU) nr. 492/2011), at der for så vidt angår en arbejdstager, der i første omgang var beskæftiget i Tyskland, der bor i en anden medlemsstat, der ikke er indkomstskattepligtig i Tyskland, og for hvis vedkommende insolvensydelse [»Insolvenzgeld«] i henhold til de bestemmelser, der gælder for ham, ikke er underlagt skat, i tilfælde af arbejdsgiverens insolvens fiktivt opkræves den skat af den for beregningen af den insolvensydelse, der tilkommer arbejdstageren, tilgrundliggende arbejdsløn, som ville blive opkrævet ved fradrag i lønnen, hvis arbejdstageren var indkomstskattepligtig i Tyskland, når denne ikke længere kan gøre kravet på den resterende bruttoløn gældende over for arbejdsgiveren?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, foreligger der da overensstemmelse med reglerne i primær og/eller sekundær EU-ret, såfremt arbejdstageren i den omhandlede situation stadig kan gøre kravet på den resterende bruttoløn gældende over for arbejdsgiveren?«

IV – **Retsforhandlingerne for Domstolen**

25. Der er indgivet skriftlige indlæg af den tyske regering og af Europa-Kommissionen. De afgav mundtlige indlæg under retsmødet, der blev afholdt den 7. juli 2016.

V – **Bedømmelse**

26. Den forelæggende ret ønsker med disse spørgsmål, som jeg finder det hensigtsmæssigt at behandle samlet, i det væsentlige oplyst, om artikel 45, stk. 2, TEUF og artikel 7 i forordning nr. 492/2011 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som § 167, stk. 2, nr. 2), i SGB III, der i modsætning til situationen for arbejdstagere, der er indkomstskattepligtige i Tyskland[5], ikke sikrer grænsearbejdere, der ikke er indkomstskattepligtige i Tyskland, og for hvis vedkommende en insolvensydelse ikke er underlagt skat i Frankrig, en insolvensydelse, der svarer til deres hidtidige nettoløn.

27. Den forelæggende ret ønsker endvidere oplyst, om den omstændighed, at en grænsearbejder kan eller ikke kan gøre kravet på den resterende bruttoløn gældende over for sin arbejdsgiver, har betydning for sagens udfald.

A – *Indledende bemærkninger*

28. Den insolvensydelse, som agenturet udbetalte til Alphonse Eschenbrenner, er foranlediget af et løntilgodehavende, der er opstået i forbindelse med et ansættelsesforhold i perioden fra den 1. april til den 28. juni 2012, dvs. tre måneder.

29. Det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at insolvensydelsen i henhold til § 167, stk. 1, i SBG III udbetales med et beløb svarende til arbejdstagerens nettoløn, som fremkommer, når den indkomstskat, der betales i Tyskland, trækkes fra arbejdstagerens bruttoløn[6].

5 — Jf. § 167, stk. 1, i SGB III.

6 — Bruttolønnen kan højst udgøre det loft som omhandlet i § 341, stk. 4, i SGB III. Dette loft synes ikke at være genstand for tvisten i hovedsagen.

30. Det følger imidlertid af § 167, stk. 2, nr. 2), i SGB III[7], at der i denne insolvensydelse, for så vidt angår en grænsearbejder som Alphonse Eschenbrenner, der ikke er indkomstskattepligtig i Tyskland, og for hvis vedkommende denne ydelse i henhold til de bestemmelser, der gælder for en sådan grænsearbejder i Frankrig, foretages et fiktivt fradrag af tysk indkomstskat.

31. Det følger heraf, at selv om de berørte grænsearbejdere befinder sig i den samme situation som de arbejdstagere, der er indkomstskattepligtige i Tyskland, for så vidt angår *størrelsen* af den insolvensydelse, der indrømmes, modtager de i modsætning til de arbejdstagere, der er skattepligtige i Tyskland, ikke en insolvensydelse, der svarer til deres hidtidige nettoløn.

32. Den ydelse, som de modtager, sikrer derfor ikke, at der sker en kompensation af den hidtidige nettoløn for en grænsearbejder som Alphonse Eschenbrenner, fordi den fiktive indkomstskatteandel i Tyskland er højere end den indkomstskat, der i henhold til beskatningsoverenskomsten hidtil[8] har fundet anvendelse.

B – *Manglende dobbeltbeskatning og Forbundsrepublikken Tysklands beskatningskompetence*

33. Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse dels, at der i den tyske retsorden er blevet indført foranstaltninger til undgåelse af dobbeltbeskatning ved beskatningsoverenskomstens artikel 14, stk. 2, nr. 1), der bestemmer, at retten til at beskatte insolvensydelser, der udbetales til grænsearbejdere som Alphonse Eschenbrenner, udelukkende tilkommer Forbundsrepublikken Tyskland, dels at § 167, stk. 2, nr. 2), i SGB III[9], ikke medfører risiko for faktisk dobbeltbeskatning.

34. Da der ikke foreligger dobbeltbeskatning, ønsker den forelæggende ret oplyst, om den omhandlede nationale lovgivning udgør en foranstaltning, der indebærer forskelsbehandling af de berørte grænsearbejdere, som er i strid med artikel 45, stk. 2, TEUF og artikel 7 i forordning nr. 492/2011.

35. I de sager, der gav anledning til dom af 16. september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, præmis 37)[10], og af 28. juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399)[11], var Domstolens argumentation i det mindste delvist baseret på den omstændighed, at en grænsearbejder var udsat for en risiko for at blive undergivet dobbeltbeskatning.

7 — Den tyske regering har anført, at denne bestemmelse udgør en undtagelse til den regel, der er fastsat i § 167, stk. 1, i SGB III.

8 — Dvs. før den pågældendes arbejdsgiver blev insolvent.

9 — Det bemærkes, at § 167, stk. 2, nr. 2), i SGB III, der bl.a. indeholder bestemmelse om fradrag af fiktive skatter, ikke fremgår af den tyske skattelov.

10 — I denne sag fastslog Domstolen i det væsentlige, at princippet om forbud mod forskelsbehandling var til hinder for nationale bestemmelser fastsat i en kollektiv overenskomst, hvorefter en social ydelse i form af en midlertidig supplerende ydelse, der ud over de ydelser, der udbetales ved arbejdsløshed, blev indrømmet arbejdstagere i tilfælde af afskedigelse, og udbetalt af beskæftigelsesmedlemsstaten til en arbejdstager, der havde bopæl og var undergivet beskatning i en anden medlemsstat, blev beregnet således, at der ved fastsættelsen af beregningsgrundlaget for den nævnte ydelse blev foretaget et fiktivt fradrag af den indkomstskat, der skulle betales i beskæftigelsesmedlemsstaten, selv om det fulgte af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, at gage, lønninger og lignende vederlag, der blev udbetalt til arbejdstagere, som ikke havde bopæl i denne stat, kun skulle beskattes i de pågældendes bopælsmedlemsstat.

11 — I den sag, der gav anledning til dom af 28.6.2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), blev et opnormeringsbeløb, som en arbejdsgiver udbetalte som led i en ordning om aldersbetinget deltidsbeskæftigelse, beregnet således, at der ved fastsættelsen af beregningsgrundlaget for dette opnormeringsbeløb blev foretaget et fiktivt fradrag af den indkomstskat, som var skyldig i beskæftigelsesmedlemsstaten, selv om det fulgte af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, at gage, lønninger og lignende vederlag, som blev udbetalt til arbejdstagere, skulle beskattes i arbejdstagernes bopælsmedlemsstat. Domstolen fastslog i denne doms præmis 45, at »[f]or grænsearbejdernes vedkommende forhindrer den fiktive anvendelse af den tyske indkomstskattesats […], at det udbetalte beløb svarer til ca. 85% af den nettoløn, som tidligere blev oppebåret for en fuldtidsbeskæftigelse, i modsætning til det, der generelt er tilfældet for arbejdstagere bosiddende i Tyskland«.

36. Det fremgår af fast retspraksis, at når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller på egen hånd, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning. Det tilkommer medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger til at undgå situationer, hvor der opstår dobbeltbeskatning, ved bl.a. at anvende de kriterier, som følges i praksis ved international beskatning [12].

37. Jeg er derfor af den opfattelse, at der ikke kan rejses tvivl om, at Forbundsrepublikken Tyskland i henhold til beskatningsoverenskomsten og sin nationale lovgivning har ret til at beskatte insolvensydelser, der udbetales til grænsearbejdere som Alphonse Eschenbrenner [13]. Denne konklusion (og nærmere bestemt den omstændighed, at beskatningsoverenskomsten i det foreliggende tilfælde er overholdt, og at der ikke foreligger dobbeltbeskatning), indebærer imidlertid ikke automatisk, at den tyske lovgivning er i overensstemmelse med EU-retten [14].

C – *Om princippet om forbud mod forskelsbehandling, der er fastsat i de EU-retlige bestemmelser, som er genstand for det første præjudicielle spørgsmål*

38. Artikel 45, stk. 2, TEUF forbyder enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår. Artikel 7, stk. 1 og 2, i forordning nr. 492/2011 udgør blot et særligt klart udtryk for det princip om forbud mod forskelsbehandling, der er fastsat i artikel 45, stk. 2, TEUF, på de konkrete områder, som vedrører arbejds- og ansættelsesvilkår og tildelingen af sociale fordele. Artikel 7, stk. 1 og 2, i forordning nr. 492/2011 skal derfor fortolkes på samme måde som artikel 45, stk. 2, TEUF [15].

39. Ligebehandlingsprincippet i såvel artikel 45 TEUF som artikel 7 i forordning nr. 492/2011 forbyder ikke alene åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til samme resultat. En national retsforskrift må, medmindre den er objektivt begrundet og står i rimeligt forhold til det tilstræbte formål – selv om den finder anvendelse uanset nationaliteten – anses for at medføre indirekte forskelsbehandling, når den efter selve sin karakter i højere grad kan berøre vandrende end indenlandske arbejdstagere og dermed risikerer navnlig at stille de vandrende arbejdstagere ringere [16]. For at en foranstaltning kan betragtes som udtryk for indirekte forskelsbehandling, er det ikke nødvendigt, at den fører til en begunstigelse af alle indenlandske statsborgere eller til en ringere stilling alene for statsborgere i andre medlemsstater, og ikke desuden for indenlandske statsborgere [17].

40. Princippet om forbud mod forskelsbehandling kræver endvidere ikke blot, at ensartede situationer ikke behandles forskelligt, men tillige, at forskellige situationer ikke behandles ens [18].

12 — Jf. dom af 8.12.2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, præmis 28, 29, 31 og 32 og den deri nævnte retspraksis).

13 — Jf. i denne retning dom af 12.5.1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 30).

14 — Jeg er i øvrigt i tvivl om, hvorvidt Forbundsrepublikken Tyskland faktisk har udøvet sin beskatningsbeføjelse med hensyn til den insolvensydelse, som Alphonse Eschenbrenner har modtaget, idet en sådan ydelse i henhold til § 3, nr. 2, litra b), i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) er fritaget for enhver form for beskatning, og idet det fiktive fradrag af skat reelt kan have til formål at sikre, at modtageren ikke indrømmes et beløb, der er højere end den nettoløn, som han ville have modtaget, såfremt hans arbejdsgiver ikke var blevet insolvent, og dette selv om den tyske regering ikke tilkendegav dette under retsmødet. Det er i øvrigt paradoksalt at trække et beløb, der svarer til den i Tyskland gældende indkomstskat (reelt kun den almindelige skattesats uden de fradrag, der måtte være forbundet med den skattepligtiges personlige og familiemæssige situation), fra en ydelse, der er skattepligtig, men fritaget for beskatning i Tyskland, når en sådan indkomst, hvis den blev oppebåret, ville blive beskattet i Frankrig!

15 — Jf. dom af 20.6.2013, Giersch m.fl. (C-20/12, EU:C:2013:411, præmis 35), og af 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

16 — Jf. dom af 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, præmis 25 og 26).

17 — Jf. dom af 28.6.2012 Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, præmis 41).

18 — Jf. dom af 16.9.2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, præmis 22).

41. Det bemærkes, at den forelæggende ret ikke klart har oplyst, om insolvensydelsen udgør en »aflønning« som omhandlet i artikel 7, stk. 1, i forordning nr. 492/2011 eller en »social fordel« som om handlet i samme forordnings artikel 7, stk. 2 [19]. Eftersom den forelæggende ret har oplyst, og da beskatningsoverenskomstens artikel 14, stk. 2, nr. 1), bestemmer, at en insolvensydelse skal beskattes i den stat, der indrømmer ydelsen [20], må det imidlertid efter min opfattelse heraf udledes, at denne ydelse efter den forelæggende rets opfattelse udbetales »i henhold til de lovbestemte sociale sikringsordninger« og udgør en social fordel. Jeg bemærker endvidere, at den tyske regering i sit indlæg har anført, at insolvensydelsen udgør en social ydelse, der udbetales for at fremme beskæftigelsen.

42. Det har under alle omstændigheder, således som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, ikke betydning, om insolvensydelsen er omfattet af stk. 1 eller stk. 2 i artikel 7 i forordning nr. 492/2011, idet det ligebehandlingsprincip, der er fastsat i artikel 45, stk. 2, TEUF, finder anvendelse på begge disse bestemmelser.

43. Ud over artikel 45 TEUF og artikel 7 i forordning nr. 492/2011 er det efter min opfattelse hensigtsmæssigt at inddrage direktiv 2008/94 i argumentationen, selv om dette direktiv ikke er nævnt i det præjudicielle spørgsmål.

D – *Direktiv 2008/94*

44. Eftersom direktiv 2008/94 i artikel 3 indfører en forpligtelse til betaling af arbejdstageres løntilgodehavender [21], skal den forelæggende rets spørgsmål vedrørende den insolvensydelse, der er udbetalt til Alphonse Eschenbrenner, vurderes i lyset af det nævnte direktivs sociale formål.

45. Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at udbetaling af løntilgodehavender efter deres beskaffenhed er af meget stor betydning for de berørte [22].

46. Domstolen fastslog endvidere i dom af 17. november 2011, van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751, præmis 27 og 28), at formålet med Rådets direktiv 80/987/EØF af 20. oktober 1980 om beskyttelse af arbejdstagerne i tilfælde af arbejdsgiverens insolvens [23], hvis bestemmelser i det væsentlige svarer til bestemmelserne i direktiv 2008/94 [24], bestod i at sikre alle arbejdstagere en EU-retlig *minimumsbeskyttelse* [25] i tilfælde af arbejdsgiverens insolvens ved betaling af løntilgodehavender, der hidrørte fra arbejdsaftaler eller ansættelsesforhold, og som ikke var blevet udbetalt for en bestemt periode. Det er på grundlag af denne målsætning, at artikel 3 i direktiv 2008/94 pålægger medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger for, at garantiinstitutioner, med forbehold af nævnte direktivs artikel 4, sikrer arbejdstagerne betaling af de nævnte tilgodehavender.

47. Artikel 4 i direktiv 2008/94 giver medlemsstaterne mulighed for at begrænse betalingspligten ved at fastsætte en referenceperiode eller en garantiperiode og/eller et loft over betalingerne [26].

19 — I præmis 29 i dom af 16.7.2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468), fastslog Domstolen, at det tilkom national ret at definere den juridiske natur af tilgodehavender som dem, der var omhandlet i hovedsagen.

20 — Dvs. i det foreliggende tilfælde Tyskland.

21 — Jf. dom af 10.2.2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66, præmis 22).

22 — Jf. dom af 16.7.2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468, præmis 44).

23 — EFT 1980, L 283, s. 23, som ændret ved Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2002/74/EF af 23. september 2002 (EFT L 270, s. 10).

24 — I præmis 20 i dom af 10.2.2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66), fastslog Domstolen nemlig, at der i direktiv 2008/94 var foretaget en kodificering af direktiv 80/987, og at det i det væsentlige indeholdt de samme bestemmelser som sidstnævnte direktiv.

25 — Det fremgår af tredje betragtning til direktiv 2008/94, at »[d]et er nødvendigt at fastsætte bestemmelser til beskyttelse af arbejdstagerne i tilfælde af arbejdsgiverens insolvens og for at sikre dem et minimum af beskyttelse, især for at sikre betalingen af deres tilgodehavender, under hensyntagen til kravet om en afbalanceret økonomisk og social udvikling i Fællesskabet. Med henblik herpå bør medlemsstaterne etablere en garantiinstitution, der sikrer arbejdstagerne betaling af løntilgodehavender«.

26 — Jf. i denne retning dom af 28.11.2013, Gomes Viana Novo m.fl. (C-309/12, EU:C:2013:774, præmis 22).

48. Medlemsstaterne har således mulighed for i henhold til artikel 4, stk. 1, i direktiv 2008/94 at begrænse denne betalingspligt til et bestemt tidsrum, der fastlægges efter reglerne i det nævnte direktivs artikel 4, stk. 2[27]. Det fremgår i denne forbindelse af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at insolvensydelsen i henhold til § 165, stk. 1, i SGB III vedrører de tre sidste måneder af ansættelsesforholdet.

49. Artikel 4, stk. 3, første afsnit, i direktiv 2008/94 bestemmer endvidere, at medlemsstaterne for at undgå udbetaling af beløb, der overstiger direktivets sociale sigte, kan fastsætte et loft over garantien for betaling af arbejdstagernes tilgodehavender. Domstolen har imidlertid fastslået, at selv om medlemsstaterne har ret til at fastsætte et loft over garantien for tilgodehavenderne, *er de forpligtet til inden for dette lofts grænser at sikre betalingen af hele det omhandlede tilgodehavende*[28].

50. Selv om artikel 3 i direktiv 2008/94 bestemmer, at garantiinstitutionerne skal sikre betalingen af arbejdstagernes tilgodehavender, tilslutter jeg mig imidlertid den tyske regerings bemærkninger, hvorefter »[d]ette direktiv imidlertid ikke fastsætter nogen bestemmelser om, hvorvidt der i denne forbindelse er tale om brutto- eller nettoværdier, og om den måde, hvorpå insolvensydelsen i givet fald skal behandles skattemæssigt«. Direktiv 2008/94 regulerer nemlig ikke den skattemæssige behandling af det omhandlede krav. Da der ikke er vedtaget harmoniserede regler inden for EU-retten, har medlemsstaterne således ret til at beskatte eller ikke at beskatte den ydelse, der svarer til en arbejdstagers løntilgodehavende.

51. Hvad angår arbejdstagere, der har bopæl i Tyskland, udbetales insolvensydelsen med et beløb, der svarer til nettolønnen. Det følger heraf, at for så vidt angår disse arbejdstagere svarer insolvensydelsen i princippet til den nettoløn, som de hidtil har modtaget som aktive arbejdstagere. Disse arbejdstagere placeres således i en situation, hvor deres nettoløn for den pågældende periode, genoprettes med tilbagevirkende kraft, idet de modtager deres hidtidige nettoløn.

52. Hvad angår grænsearbejdere, der befinder sig i den situation, som Alphonse Eschenbrenner befinder sig i, gør det fiktive fradrag af tysk indkomstskat, der foretages i forbindelse med fastsættelsen af insolvensydelsen i henhold til § 167, stk. 2, nr. 2), i SGB III, det derimod ikke muligt at nå til det samme resultat[29].

53. Den fiktive hensyntagen til den tyske indkomstskat har nemlig negative konsekvenser for den situation, som grænsearbejdere som Alphonse Eschenbrenner befinder sig i, og stiller dem ringere i forhold til de arbejdstagere, der har bopæl i Tyskland. I modsætning til disse sidstnævnte arbejdstagere placeres grænsearbejdere i en situation, hvor det ikke er muligt med tilbagevirkende kraft at genoprette eller genetablere deres nettoløn for den pågældende periode[30].

54. Den omhandlede nationale lovgivning synes således at behandle grænsearbejdere på samme måde som arbejdstagere, der har bopæl i Tyskland, selv om de befinder sig i situationer, der ikke er sammenlignelige[31]. Før Alphonse Eschenbrenners arbejdsgiver blev insolvent, var Alphonse Eschenbrenner nemlig skattepligtig i Frankrig og oppebar en nettoindtægt, der var højere end den, som en arbejdstager, der befandt sig i den samme situation som Alphonse Eschenbrenner, men med bopæl i Tyskland, ville oppebære.

27 — Jf. dom af 14.7.1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, præmis 20).

28 — Jf. dom af 4.3.2004, Barsotti m.fl. (C-19/01, C-50/01 og C-84/01, EU:C:2004:119, præmis 36). Det følger heraf, at artikel 4 i direktiv 2008/94 skal fortolkes strengt og i overensstemmelse med direktivets sociale formål, som er at sikre *alle arbejdstagere en minimumsbeskyttelse*. Jf. endvidere analogt dom af 14.7.1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, præmis 20).

29 — Jf. analogt dom af 16.9.2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, præmis 28).

30 — Kommissionen er af den opfattelse, at det er urimeligt at opkræve skat, som ikke ville være blevet opkrævet, såfremt arbejdsgiveren ikke var blevet insolvent.

31 — Den tyske regering har derimod anført, at grænsearbejdere og arbejdstagere, der har bopæl i Tyskland, befinder sig i en sammenlignelig situation.

55. Den tyske regering har anført, at den væsentligste virkning af § 167, stk. 2, nr. 2), i SGB III ikke er at stille vandrende arbejdstagere og grænsearbejdere ringere. Ifølge denne regering kan en sådan bestemmelse alt efter de konkrete omstændigheder i hver enkelt sag, og navnlig den individuelle skattesats, der gælder for arbejdstagere i de forskellige medlemsstater i Den Europæiske Union, have positive eller negative konsekvenser fra sag til sag for en grænsearbejders situation alt afhængigt af, om det er den tyske beskatning eller beskatningen i den anden medlemsstat, der er højst.

56. Det er væsentligt at bemærke, at de negative eller endog positive konsekvenser, som forskellene mellem medlemsstaternes skattesatser, hvis fastsættelse henhører under medlemsstaternes kompetence, da der ikke foreligger EU-retlige bestemmelser på området, kan medføre, ikke som sådan kan anses for at udgøre forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til EU-retten [32].

57. Når den insolvensydelse, som en medlemsstat udbetaler til en hjemmehørende arbejdstager, svarer til den nettoløn, som den pågældende hidtil har modtaget i et ansættelsesforhold, og som derfor har til formål at genoprette den situation, der forelå, før arbejdsgiveren blev insolvent, hvilket er i overensstemmelse med direktiv 2008/94's formål, skal denne medlemsstat imidlertid sikre, at grænsearbejdere gives den samme behandling [33].

58. Anvendelsen af et fiktivt fradrag af tysk indkomstskat i forhold til grænsearbejdere indebærer således, at insolvensydelsen i modsætning til, hvad der er tilfældet for de arbejdstagere, der har bopæl i Tyskland [34], ikke svarer til den hidtidige nettoløn, og udgør forskelsbehandling, der er i strid med artikel 45 TEUF og artikel 7 i forordning nr. 492/2011 [35] [36].

59. Jeg er endvidere af den opfattelse, at den omhandlede nationale lovgivning er i strid med artikel 3 i direktiv 2008/94, fordi den inden for rammerne af det loft, der er fastsat i overensstemmelse med det nævnte direktivs artikel 4, stk. 3, ikke sikrer betaling af hele det omhandlede tilgodehavende. Selv om der ikke kan rejses tvivl om, at Forbundsrepublikken Tyskland har ret til at beskatte den insolvensydelse, der udbetales i henhold til disse tilgodehavender, indebærer udøvelsen af denne ret ved at foretage et fiktivt fradrag af tysk skat, der i det foreliggende tilfælde er højere end den hidtil gældende franske beskatning, nemlig en tilsidesættelse af artikel 3 i direktiv 2008/94 og den minimumsbeskyttelsesordning, der er fastsat i det nævnte direktiv.

32 — Jf. analogt dom af 12.5.1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 47-50).

33 — Jeg bemærker i denne forbindelse, at eftersom den insolvensydelse, som Forbundsrepublikken Tyskland udbetaler til en arbejdstager, har til formål at genoprette den nettoløn, som den pågældende oppebar før arbejdsgiverens insolvens, har denne medlemsstat ret til i forbindelse med fastsættelsen af denne ydelse at trække det beløb, som grænsearbejderen hidtil har betalt i skat, fra den pågældendes bruttoløn. Jeg er derfor af den opfattelse, at Forbundsrepublikken Tyskland har ret til at trække det beløb, som Alphonse Eschenbrenner har betalt i skat af sin løn i Frankrig før det tidspunkt, hvor hans arbejdsgiver blev insolvent, fra hans bruttoløn.

34 — Jf. analogt dom af 28.6.2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, præmis 45).

35 — Det bemærkes, at den forelæggende ret ikke har fremført nogen begrundelse for denne forskelsbehandling. Den tyske regering har imidlertid anført, at »selv en indirekte forpligtelse til at anvende andre medlemsstaters skattebestemmelser kan føre til, at der gives afslag, og til en uforholdsmæssig stigning i de administrative udgifter«. Efter min opfattelse skal denne indsigelse ikke tages til følge. I præmis 30 i dom af 16.9.2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), fastslog Domstolen, at »[s]ådanne begrundelser […] under ingen omstændigheder [kan] berettige, at Forbundsrepublikken Tyskland tilsidesætter de forpligtelser, der påhviler den i henhold til [EUF]-traktaten«. Jf. ligeledes dom af 28.6.2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, præmis 48), og analogt dom af 19.6.2014, Specht m.fl. (C-501/12 – C-506/12, C-540/12 og C-541/12, EU:C:2014:2005, præmis 77).

36 — Dette gælder så meget desto mere, når formålet med den tyske lovgivning, der ikke undergiver insolvensydelsen beskatning, er at sikre, at denne ydelse ikke overstiger det beløb, som modtageren ville have modtaget i løn. Jf. fodnote 14 i dette forslag til afgørelse. Dette støtter synspunktet om, at Forbundsrepublikken Tyskland kan foretage et fiktivt fradrag af den skat, som den pågældende skulle have betalt i Frankrig. Jf. fodnote 33 i dette forslag til afgørelse.

60. Eftersom *garantiinstitutionerne* i henhold til artikel 3 i direktiv 2008/94 skal sikre betaling af tilgodehavender, skal agenturet endvidere sikre, at såvel hjemmehørende arbejdstagere som grænsearbejdere modtager en betaling, der svarer til deres nettoløn. Det følger heraf, at den omstændighed, at modtageren af insolvensydelse eventuelt [37] bevarer et krav mod sin arbejdsgiver for så vidt angår den del af hans bruttoløn, der er undergivet beskatning, efter min opfattelse ikke er relevant og ingen betydning har for sagens udfald.

VI – **Forslag til afgørelse**

61. På baggrund af de ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de af Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (den regionale appeldomstol i socialretlige sager i Rheinland-Pfalz) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 45 TEUF, artikel 7 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 492/2011 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Unionen og artikel 3 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2008/94/EF af 22. oktober 2008 om beskyttelse af arbejdstagerne i tilfælde af arbejdsgiverens insolvens er til hinder for en national lovgivning, der i modsætning til situationen for arbejdstagere, som er indkomstskattepligtige i den pågældende medlemsstat, ikke sikrer grænsearbejdere, der ikke er indkomstskattepligtige i denne medlemsstat, og for vis vedkommende insolvensydelse i henhold til de bestemmelser, som gælder for dem i en anden medlemsstat, ikke er underlagt skat, en insolvensydelse, der svarer til deres hidtidige nettoløn.«

37 — Jeg bemærker, at det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at afdelingerne ved Bundesarbeitsgericht (forbundsdomstol i arbejdsretlige sager) er delte i spørgsmålet om, hvorvidt en grænsearbejder faktisk bevarer et krav mod sin arbejdsgiver i denne forbindelse.