CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. WATHELET
van 7 september 2016 [1]

Zaak C-496/15

Alphonse Eschenbrenner
tegen
Bundesagentur für Arbeit

[verzoek van het Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (rechtbank voor sociale zaken van de deelstaat Rijnland-Palts, Duitsland)]

„Prejudiciële verwijzing — Vrij verkeer van werknemers — Artikel 45 VWEU — Verordening (EU) nr. 492/2011 — Artikel 7 — Non-discriminatiebeginsel — Grensarbeider die in de lidstaat van verblijf is onderworpen aan de inkomstenbelasting — Richtlijn 2008/94/EG — Door de lidstaat van tewerkstelling te betalen vergoeding bij insolventie van de werkgever — Berekeningswijze — Fictieve inaanmerkingneming van de loonbelasting van de lidstaat van tewerkstelling”

I – **Inleiding**

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing van het Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (rechtbank voor sociale zaken van de deelstaat Rijnland-Palts, Duitsland), neergelegd ter griffie van het Hof op 22 september 2015, betreft de uitlegging van artikel 45 VWEU en artikel 7 van verordening (EU) nr. 492/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie [2].

2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Alphonse Eschenbrenner, een in Frankrijk woonachtig Frans onderdaan, en het Bundesagentur für Arbeit (Federaal arbeidsagentschap, Duitsland; hierna: „Agentschap”), over de fictieve inaanmerkingneming, door het Agentschap, van Duitse loonbelasting bij de vaststelling van het na de insolventie van zijn werkgever in Duitsland aan hem verschuldigde bedrag van de insolventie-uitkering.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — PB 2011, L 141, blz. 1.

II – **Toepasselijke bepalingen**

A – *Internationaal recht*

3. Artikel 13 van de op 21 juli 1959 te Parijs ondertekende overeenkomst tussen de Franse Republiek en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en houdende bepalingen inzake wederzijdse administratieve en juridische bijstand op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, alsmede op het gebied van bedrijfsbelastingen en grondbelastingen (hierna: „belastingovereenkomst"), bepaalt:

„(1) Onder voorbehoud van hetgeen in de hiernavolgende leden is bepaald, zijn inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid slechts belastbaar in de staat waarin de persoonlijke werkzaamheden worden uitgeoefend uit hoofde waarvan die inkomsten worden genoten. [...]

[...]

(5) a) In afwijking van het bepaalde in [lid (1)], zijn de inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid van personen die werkzaam zijn in het grensgebied van een van de staten en hun vaste verblijfplaats hebben in het grensgebied van de andere staat, waarnaar zij gewoonlijk elke dag terugkeren, uitsluitend belastbaar in laatstgenoemde staat;

[...]"

4. Artikel 14 van deze belastingovereenkomst bepaalt:

„(1) Salarissen, lonen en soortgelijke beloningen alsmede ouderdomspensioenen, die door een van de staten, door een deelstaat of door een publiekrechtelijke rechtspersoon van die staat of die deelstaat aan een in de andere staat woonachtige natuurlijke persoon worden betaald ter zake van bewezen administratieve of militaire diensten, zijn slechts belastbaar in de eerste staat. [...]

(2) De bepalingen van lid (1), eerste zin, zijn tevens van toepassing op:

1. de uit hoofde van wettelijke sociale verzekeringen betaalde bedragen;

[...]"

B – *Unierecht*

1. Verordening nr. 492/2011

5. In afdeling 2 („Verrichten van arbeid en gelijkheid van behandeling") van hoofdstuk I („Tewerkstelling, gelijkheid van behandeling en familie van de werknemers") van verordening nr. 492/2011 wordt in artikel 7 bepaald:

„1. Een werknemer die onderdaan is van een lidstaat mag op het grondgebied van andere lidstaten niet op grond van zijn nationaliteit anders worden behandeld dan de nationale werknemers wat betreft alle voorwaarden voor tewerkstelling en arbeid, met name op het gebied van beloning, ontslag, en, indien hij werkloos is geworden, wederinschakeling in het beroep of wedertewerkstelling.

2. Hij geniet er dezelfde sociale en fiscale voordelen als de nationale werknemers.

[...]"

2. Richtlijn 2008/94/EG

6. Artikel 1 van richtlijn 2008/94/EG van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2008 betreffende de bescherming van de werknemers bij insolventie van de werkgever [3], bepaalt:

„1. Deze richtlijn is van toepassing op uit arbeidsovereenkomsten of arbeidsverhoudingen voortvloeiende aanspraken van werknemers tegenover werkgevers die in staat van insolventie in de zin van artikel 2, lid 1, verkeren.

[...]"

7. Artikel 2, lid 1, van voornoemde richtlijn omschrijft de voorwaarden waaronder een werkgever, voor de toepassing van die richtlijn, wordt geacht in staat van insolventie te verkeren. In lid 2 van dit artikel wordt bepaald:

„Deze richtlijn doet geen afbreuk aan het nationale recht met betrekking tot de definitie van de termen ‚werknemer', ‚werkgever', ‚bezoldiging', ‚verkregen recht' of ‚recht in wording'.

[...]"

8. Artikel 3 van richtlijn 2008/94 bepaalt:

„De lidstaten treffen de nodige maatregelen opdat waarborgfondsen onder voorbehoud van artikel 4 de onvervulde aanspraken van de werknemers honoreren die voortvloeien uit arbeidsovereenkomsten of arbeidsverhoudingen, met inbegrip van de vergoeding wegens beëindiging van de arbeidsverhouding, indien de nationale wetgeving hierin voorziet.

De aanspraken die het waarborgfonds honoreert, betreffen de onbetaalde lonen over een periode vóór en/of, in voorkomend geval, na een door de lidstaten vastgestelde datum."

9. In artikel 4 van richtlijn 2008/94 wordt bepaald:

„1. De lidstaten hebben de bevoegdheid om de in artikel 3 bedoelde betalingsverplichting van de waarborgfondsen te beperken.

2. Indien de lidstaten van de in lid 1 bedoelde bevoegdheid gebruikmaken, stellen zij de periode vast waarover het waarborgfonds de onvervulde aanspraken honoreert. Deze periode mag echter niet korter zijn dan een periode die betrekking heeft op de bezoldiging over de laatste drie maanden van de arbeidsbetrekking vóór en/of na de in artikel 3, tweede alinea, bedoelde datum.

[...]

3. De lidstaten kunnen plafonds vaststellen voor de betalingen door het waarborgfonds. Deze plafonds mogen evenwel niet lager zijn dan een minimum dat sociaal verenigbaar is met het sociale doel van deze richtlijn.

[...]"

3 — PB 2008, L 283, blz. 36.

C – Duits recht

10. § 3 van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting) bepaalt:

„Vrijgesteld zijn [...]

2. [...]

b) de insolventie-uitkering, [...]"

11. In boek III van het Sozialgesetzbuch (Duits sociaal wetboek; hierna: „SGB III") wordt in § 165, lid 1, bepaald:

„Werknemers die op het nationale grondgebied werkzaam zijn geweest en die in geval van insolventie van hun werkgever over de drie daaraan voorafgaande maanden van de arbeidsverhouding nog loonaanspraken hebben, hebben recht op een insolventie-uitkering. [...]"

12. § 167 SGB III („Bedrag") bepaalt:

„(1) Het bedrag van de insolventie-uitkering is gelijk aan het nettoloon, dat wordt verkregen door het brutoloon – begrensd door de premiebijdragegrens (§ 341, lid 4, SGB III) – te verminderen met de wettelijke aftrekposten.

(2) Wanneer de werknemer

[...]2. niet binnenlands belastingplichtig is voor de inkomstenbelasting, en de insolventie-uitkering ingevolge de voor hem geldende bepalingen niet aan belasting is onderworpen, moet van het loon de belasting worden afgetrokken die op dat loon zou zijn ingehouden indien de werknemer binnenlands belastingplichtig voor de inkomstenbelasting zou zijn geweest."

13. In § 169, eerste zin, SGB III („Subrogatie") wordt bepaald:

„Loonaanspraken die recht geven op een insolventie-uitkering gaan bij de aanvraag voor die uitkering door subrogatie over op [het Agentschap]."

III – **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

14. Eschenbrenner heeft de Franse nationaliteit en woont in Frankrijk. Hij was sinds 1996 in een onderneming in Duitsland werkzaam als grensarbeider in de zin van de belastingovereenkomst, zodat zijn in Duitsland verworven inkomsten in Frankrijk werden belast.

15. Op 29 juni 2012 werd tegen de werkgever van Eschenbrenner een insolventieprocedure ingeleid.

16. Het loon van Eschenbrenner was tot en met maart 2012 volledig betaald. De voorlopige curator heeft Eschenbrenner bij wijze van voorfinanciering voor de periode van 1 april 2012 tot en met 28 juni 2012 loon betaald ten belope van 3 550,24 EUR. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat, volgens het door de curator met het oog op de uitbetaling van een insolventie-uitkering afgegeven attest, verzoeker voor die periode in totaal recht had op 5 571,88 EUR. [4]

4 — Over dat bedrag moesten socialeverzekeringspremies ten belope van 1 094,57 EUR (april 2012: 379,11 EUR; mei 2012: 371,23 EUR; juni 2012: 344,23 EUR) worden betaald. Voor de maand april kreeg Eschenbrenner daarnaast een voorschot van 36,90 EUR als onkostenvergoeding. Dat voorschot was reeds bij het bedrag van 5 571,88 EUR inbegrepen.

17. Op 13 juli 2012 vroeg Eschenbrenner om uitbetaling van een insolventie-uitkering. Bij besluit van 18 juli 2012 werd hem uit hoofde van die uitkering in totaal een bedrag van 356,77 EUR toegekend. Het Agentschap had dat bedrag berekend door van het brutoloon van Eschenbrenner tegelijkertijd de socialeverzekeringspremies, het in april 2012 verstrekte voorschot en het door de voorlopige curator voorgefinancierde bedrag af te trekken en op dat loon fictief de loonbelasting krachtens Duits recht in te houden.

18. In zijn tegen dat besluit ingediende bezwaarschrift stelde Eschenbrenner dat de fictieve inaanmerkingneming van Duitse loonbelasting in strijd was met het Unierecht, aangezien hij in Duitsland niet belastingplichtig was. Bij besluit van 18 september 2012 heeft het Agentschap dat bezwaar afgewezen op grond dat het bedrag van de insolventie-uitkering correct was berekend volgens de in Duitsland geldende bepalingen.

19. Op 18 oktober 2012 heeft Eschenbrenner beroep ingesteld bij het Sozialgericht (rechtbank voor sociale zaken). Hij betoogde dat de in § 167, lid 2, punt 2, SGB III voorziene wijze van berekening van de insolventie-uitkering niet conform artikel 45 VWEU was, daar zij nadelige gevolgen had voor zijn situatie als grensarbeider. Volgens Eschenbrenner ontvangen Duitse werknemers een insolventie-uitkering waarvan het bedrag overeenkomt met 100 % van hun eerdere nettoloon, terwijl hij, in zijn hoedanigheid van grensarbeider die normaal gesproken in Frankrijk wordt belast, een bedrag heeft ontvangen dat aanzienlijk lager was dan zijn eerdere nettoloon, vanwege de fictieve inaanmerkingneming van de in Duitsland geldende belasting, die duidelijk hoger is dan die welke in Frankrijk geldt.

20. Het Sozialgericht (rechtbank voor sociale zaken) heeft het beroep bij uitspraak van 16 oktober 2013 verworpen. Op 9 december 2013 heeft Eschenbrenner tegen die uitspraak hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

21. De verwijzende rechter is van mening dat het bedrag van de insolventie-uitkering in beginsel gelijk zou moeten zijn aan het nettoloon. Ingevolge de in § 167, lid 2, punt 2, SGB III voorziene berekeningswijze kunnen grensarbeiders echter geen uitkering ontvangen die hun eerdere nettoloon compenseert. Hij merkt op dat het Hof in de arresten van 16 september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537) en 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), heeft geoordeeld dat de fictieve aftrek van in Duitsland verschuldigde inkomstenbelasting bij de berekening van respectievelijk het bedrag van de tijdelijke aanvullende uitkering voor voormalig burgerpersoneel van de geallieerde strijdkrachten in Duitsland en het bedrag van de loontoeslagen voor werknemers in deeltijdarbeid, indirecte discriminatie vormde.

22. De verwijzende rechter wijst er evenwel op dat, anders dan in de situaties die aan de orde waren in de twee laatstgenoemde zaken, § 167, lid 2, punt 2, SGB III niet leidt tot een feitelijke dubbele belasting, aangezien in casu enkel de belasting die verschuldigd zou zijn in Duitsland fictief in aanmerking is genomen bij de berekening van de insolventie-uitkering.

23. De verwijzende rechter twijfelt aan de verenigbaarheid met het Unierecht van de uitlegging van het Sozialgericht (rechtbank voor sociale zaken) volgens welke de ontvanger van de insolventie-uitkering een aanspraak behoudt jegens zijn werkgever ter zake van het gedeelte van zijn brutoloon dat overeenkomt met de belasting. Immers, zelfs wanneer de grensarbeider een aanspraak behoudt jegens zijn werkgever, moet hij zich meer inspanningen getroosten en geniet hij alles bij elkaar minder bescherming dan een Duitse werknemer, aangezien het niet onwaarschijnlijk is dat zijn vordering niet uit de insolvente boedel kan worden voldaan. De verwijzende rechter merkt op dat een dergelijke uitlegging in strijd zou kunnen zijn met richtlijn 2008/94, die bepaalt dat onvervulde loonaanspraken in beginsel volledig moeten worden gehonoreerd.

24. In deze omstandigheden heeft het Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (rechtbank voor sociale zaken van de deelstaat Rijnland-Palts, Duitsland) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is het met de bepalingen van het primaire en/of secundaire Unierecht [(met name artikel 45 VWEU en artikel 7 van verordening nr. 492/2011)] verenigbaar dat bij insolventie van de werkgever van een werknemer die in Duitsland was tewerkgesteld, in een andere lidstaat woont, in Duitsland niet aan de inkomstenbelasting onderworpen is en van wie de insolventie-uitkering krachtens de op hem toepasselijke voorschriften niet belastbaar is, over het arbeidsloon dat in aanmerking wordt genomen voor de berekening van de aan die werknemer toekomende insolventie-uitkering, fictief de belastingen worden geheven die door inhouding op het arbeidsloon zouden worden geheven indien de betrokkene in Duitsland aan de inkomstenbelasting onderworpen was, wanneer deze geen vordering ter zake van het achterstallige brutoloon meer kan instellen tegen de werkgever?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, is er dan wel sprake van verenigbaarheid met de bepalingen van het primaire en/of secundaire Unierecht wanneer de werknemer in de hierboven bedoelde situatie nog steeds een vordering ter zake van het achterstallige brutoloon kan instellen tegen de werkgever?”

IV – **Procedure bij het Hof**

25. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door de Duitse regering en de Europese Commissie. Beide hebben ter terechtzitting van 7 juli 2016 mondelinge opmerkingen gemaakt.

V – **Analyse**

26. Met zijn vragen, die mijns inziens tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 45, lid 2, VWEU en artikel 7 van verordening nr. 492/2011 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling, zoals § 167, lid 2, punt 2, SGB III die, in tegenstelling tot de situatie die bestaat voor werknemers die in Duitsland aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen[5], grensarbeiders die in Duitsland niet aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen en van wie de insolventie-uitkering in Frankrijk niet belastbaar is, geen insolventie-uitkering garandeert die gelijk is aan hun eerdere nettoloon.

27. De verwijzende rechter wenst voorts te vernemen of het al dan niet bestaan van de mogelijkheid voor een grensarbeider om tegen zijn werkgever de vordering in te stellen ter zake van het gedeelte van zijn brutoloon dat overeenkomt met het achterstallige brutoloon, van invloed is op de afloop van de zaak.

A – *Inleidende opmerkingen*

28. De door het Agentschap aan Eschenbrenner betaalde insolventie-uitkering is gekoppeld aan de loonaanspraken die voortvloeien uit een arbeidsverhouding over de periode van 1 april tot en met 28 juni 2012, dat wil zeggen over een periode van drie maanden.

5 — Zie § 167, lid 1, SGB III.

29. Uit de aan het Hof overgelegde stukken blijkt dat overeenkomstig § 167, lid 1, SGB III het bedrag van de insolventie-uitkering gelijk is aan het nettoloon van de werknemer, dat wordt verkregen door diens brutoloon [6] te verminderen met de in Duitsland geldende inkomstenbelasting.

30. In het geval van een grensarbeider zoals Eschenbrenner, die in Duitsland niet belastingplichtig is voor de inkomstenbelasting en van wie de insolventie-uitkering ingevolge de in Frankrijk voor hem geldende bepalingen niet aan belasting is onderworpen, wordt deze uitkering evenwel overeenkomstig § 167, lid 2, punt 2, SGB III [7] fictief verminderd met de in Duitsland geldende inkomstenbelasting.

31. Hieruit volgt dat hoewel de betrokken grensarbeiders zich wat *het bedrag* van de toegekende insolventie-uitkering betreft in een identieke situatie bevinden als werknemers die in Duitsland belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting, zij, in tegenstelling tot de in Duitsland belastingplichtige werknemers, geen insolventie-uitkering ontvangen die gelijk is aan hun eerdere nettoloon.

32. De uitkering die grensarbeiders zoals Eschenbrenner ontvangen kan hun eerdere nettoloon niet compenseren, daar het fictieve aandeel dat overeenkomt met de in Duitsland geldende inkomstenbelasting hoger is dan de inkomstenbelasting die, overeenkomstig de belastingovereenkomst, eerder [8] in Frankrijk werd toegepast.

B – *Ontbreken van dubbele belasting en fiscale bevoegdheid van de Bondsrepubliek Duitsland*

33. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt, ten eerste, dat maatregelen ter vermijding van dubbele belasting over de insolventie-uitkering in de Duitse rechtsorde zijn ingevoerd bij artikel 14, lid 2, punt 1, van de belastingovereenkomst, dat bepaalt dat het recht om belasting te heffen over de insolventie-uitkering van grensarbeiders zoals Eschenbrenner exclusief toebehoort aan de Bondsrepubliek Duitsland, en, ten tweede, dat § 167, lid 2, punt 2, SGB III [9], evenmin het risico van een feitelijke dubbele belasting met zich meebrengt.

34. Aangezien er geen sprake is van dubbele belasting, vraagt de verwijzende rechter zich af of de betrokken nationale regeling een jegens de betrokken grensarbeiders discriminerende maatregel vormt die onverenigbaar is met artikel 45, lid 2, VWEU en artikel 7 van verordening nr. 492/2011.

6 — Tot het bedrag van de in § 341, lid 4, SGB III bedoelde premiebijdragegrens. Deze grens lijkt mij in het hoofdgeding niet aan de orde.

7 — Volgens de Duitse regering vormt deze bepaling een uitzondering op de regel van § 167, lid 1, SGB III.

8 — Dat wil zeggen vóór de insolventie van zijn werkgever.

9 — Opgemerkt zij dat § 167, lid 2, punt 2, SGB III, die met name voorziet in de aftrek van fictieve belastingen, niet in de Duitse belastingwet is opgenomen.

35. In de zaken die hebben geleid tot de arresten van 16 september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, punt 37)[10] en 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399)[11], was de redenering van het Hof immers, althans gedeeltelijk, gebaseerd op het feit dat een grensarbeider was blootgesteld aan het gevaar van dubbele belasting.

36. Het is vaste rechtspraak dat de lidstaten bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen van de Unie bevoegd blijven om, door het sluiten van overeenkomsten of unilateraal, de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen teneinde in het bijzonder dubbele belasting af te schaffen. Het staat aan hen om de maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn om situaties van dubbele belasting te voorkomen, door met name de in de internationale belastingpraktijk gehanteerde verdelingscriteria toe te passen.[12]

37. Ik ben derhalve van oordeel dat het recht van de Bondsrepubliek Duitsland om de insolventie-uitkering van grensarbeiders zoals Eschenbrenner te belasten, overeenkomstig de belastingovereenkomst en haar nationale wetgeving, niet ter discussie mag worden gesteld.[13] Deze conclusie (en met name het feit dat in de onderhavige zaak de belastingovereenkomst is geëerbiedigd en er geen sprake is van dubbele belasting) heeft evenwel niet automatisch tot gevolg dat de Duitse wettelijke regeling in overeenstemming is met het Unierecht.[14]

C – *Het non-discriminatiebeginsel dat is neergelegd in de Unierechtelijke bepalingen die het voorwerp vormen van de eerste prejudiciële vraag*

38. Artikel 45, lid 2, VWEU houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers van de lidstaten, wat de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden betreft. Artikel 7, leden 1 en 2, van verordening nr. 492/2011 vormt slechts de bijzondere uitdrukking van het in artikel 45, lid 2, VWEU neergelegde non-discriminatiebeginsel op het specifieke gebied van arbeidsvoorwaarden en arbeid alsmede van de toekenning van sociale voordelen. Derhalve moet artikel 7, leden 1 en 2, van verordening nr. 492/2011 op gelijke wijze worden uitgelegd als artikel 45, lid 2, VWEU.[15]

10 — In die zaak oordeelde het Hof, kort samengevat, dat het non-discriminatiebeginsel zich verzette tegen een in een collectieve arbeidsovereenkomst voorziene nationale regeling volgens welke het bedrag van een sociale uitkering, zoals een tijdelijke aanvullende uitkering in aanvulling op een werkloosheiduitkering, die wordt toegekend aan werknemers in geval van ontslag en wordt betaald door de werkstaat aan een werknemer die woonachtig en belastbaar is in een andere lidstaat, aldus wordt berekend dat bij de vaststelling van de berekeningsgrondslag van de genoemde uitkering de in de werkstaat verschuldigde loonbelasting fictief wordt afgetrokken, terwijl ingevolge een verdrag tot het vermijden van dubbele belasting salarissen, lonen en soortgelijke beloningen die aan niet in de lidstaat van tewerkstelling woonachtige werknemers worden betaald, alleen in hun woonstaat belastbaar zijn.

11 — In de zaak die heeft geleid tot het arrest van 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399) werd een loonaanvulling die door de werkgever werd betaald in het kader van een regeling inzake deeltijdarbeid voor oudere werknemers, zodanig berekend dat de loonbelasting die een werknemer was verschuldigd in de lidstaat van tewerkstelling fictief werd afgetrokken bij de vaststelling van de grondslag voor de berekening van die verhoging, terwijl lonen, salarissen en soortgelijke vergoedingen die werden betaald aan grensarbeiders, overeenkomstig een belastingovereenkomst ter vermijding van dubbele belasting, belastbaar zijn in hun woonstaat. In punt 45 van dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat „in het geval van grensarbeiders, de fictieve toepassing [...] van Duitse loonbelastingtarieven [belet] dat de betaling van de loonaanvulling ongeveer overeenkomt met 85 % van het eerder ontvangen nettoloon voor een voltijdse tewerkstelling, in tegenstelling tot wat doorgaans het geval is voor in Duitsland woonachtige werknemers”.

12 — Zie arrest van 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punten 28, 29, 31 en 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

13 — Zie in die zin arrest van 12 mei 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punt 30).

14 — Ik vraag mij overigens af of de Bondsrepubliek Duitsland werkelijk een fiscale bevoegdheid heeft uitgeoefend ten opzichte van de aan Eschenbrenner betaalde insolventie-uitkering, aangezien § 3, punt 2, onder b), van het Einkommensteuergesetz die uitkering vrijstelt van elke belasting, en de aftrek van de fictieve belasting in werkelijkheid zou kunnen verzekeren dat de ontvanger geen bedrag ontvangt dat hoger is dan het nettoloon dat hij zou hebben ontvangen indien zijn werkgever niet insolvent was geworden, ook al heeft de Duitse regering dit ter terechtzitting niet toegegeven. Overigens is het paradoxaal om van een belastbare, maar in Duitsland van belasting vrijgestelde uitkering een bedrag af te trekken dat gelijk is aan de in Duitsland geldende loonbelasting (in feite enkel het algemene tarief, zonder eventuele aftrekposten wegens de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige), terwijl het salaris, indien daarvan sprake was, in Frankrijk werd belast!

15 — Zie arresten van 20 juni 2013, Giersch e.a. (C-20/12, EU:C:2013:411, punt 35) en 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39. De zowel in artikel 45 VWEU als in artikel 7 van verordening nr. 492/2011 neergelegde regel van gelijke behandeling verbiedt niet alleen de openlijke discriminaties op grond van nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die, door toepassing van andere onderscheidingscriteria, in feite tot hetzelfde resultaat leiden. Een bepaling van nationaal recht moet, ook al geldt zij ongeacht de nationaliteit, als indirect discriminerend worden beschouwd, wanneer zij door haar aard zelf migrerende werknemers eerder kan treffen dan nationale werknemers en derhalve de eerste categorie van werknemers meer in het bijzonder dreigt te benadelen, tenzij zij objectief is gerechtvaardigd en evenredig is aan het nagestreefde doel. [16] Opdat een maatregel als verkapt discriminerend kan worden beschouwd, is het niet noodzakelijk dat alle eigen onderdanen worden begunstigd of dat enkel onderdanen van andere lidstaten, met uitsluiting van eigen onderdanen, worden benadeeld. [17]

40. Bovendien vereist het non-discriminatiebeginsel niet alleen dat vergelijkbare situaties niet verschillend worden behandeld maar ook dat verschillende situaties niet gelijk worden behandeld. [18]

41. Opgemerkt zij dat de verwijzende rechter zich niet duidelijk uitspreekt over de vraag of de insolventie-uitkering een „beloning” vormt, in de zin van artikel 7, lid 1, van verordening nr. 492/2001, dan wel een „sociaal voordeel” in de zin van artikel 7, lid 2, van diezelfde verordening. [19] Aangezien volgens die rechter en overeenkomstig artikel 14, lid 2, punt 1, van de belastingovereenkomst de insolventie-uitkering evenwel belastbaar is in het land dat deze uitkering toekent [20], moet hieruit mijns inziens worden afgeleid dat voor die rechter die uitkering wordt betaald „uit hoofde van wettelijke sociale verzekeringen”, en een sociaal voordeel vormt. Ik wijs er ook op dat de Duitse regering in haar opmerkingen betoogt dat de insolventie-uitkering een sociaal voordeel vormt dat wordt betaald om de werkgelegenheid te bevorderen.

42. Het doet er in elk geval, zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen opmerkt, weinig toe of de insolventie-uitkering valt onder lid 1 of lid 2 van artikel 7 van verordening nr. 492/2011, aangezien beide bepalingen het in artikel 45, lid 2, VWEU neergelegde non-discriminatiebeginsel toepassen.

43. Naast de artikelen 45 VWEU en 7 van verordening nr. 492/2011, acht ik het opportuun om richtlijn 2008/94 in de redenering te betrekken, ook al is die richtlijn niet aangehaald in de prejudiciële vragen.

D – *Richtlijn 2008/94*

44. Aangezien artikel 3 van richtlijn 2008/94 een verplichting instelt tot het betalen van aan werknemers verschuldigde onvervulde loonaanspraken [21], moet de door de verwijzende rechter naar aanleiding van de aan Eschenbrenner betaalde insolventie-uitkering gestelde vraag worden beoordeeld in het licht van de sociale doelstelling van die richtlijn.

45. In dit verband heeft het Hof beklemtoond dat de betalingen van loonaanspraken naar hun aard voor de betrokkenen uiterst belangrijk zijn. [22]

16 — Zie arrest van 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, punten 25 en 26).

17 — Zie arrest van 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punt 41).

18 — Zie arrest van 16 september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, punt 22).

19 — In punt 29 van het arrest van 16 juli 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468), heeft het Hof voor recht verklaard dat het aan het nationale recht is om het rechtskarakter te bepalen van aanspraken als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn.

20 — Dat wil zeggen, in casu, in Duitsland.

21 — Zie arrest van 10 februari 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66, punt 22).

22 — Zie arrest van 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468, punt 44).

46. Bovendien heeft het Hof in het arrest van 17 november 2011, van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751, punten 27 en 28) voor recht verklaard dat het sociale doel van richtlijn 80/987/EEG van de Raad van 20 oktober 1980 betreffende de onderlinge aanpassing van de wetgevingen der lidstaten inzake de bescherming van de werknemers bij insolventie van de werkgever[23], waarvan de bepalingen in wezen overeenkomen met die van richtlijn 2008/94[24], erin bestaat, op het niveau van de Europese Unie, alle werknemers *een minimumbescherming*[25] bij insolventie van de werkgever te waarborgen door de honorering van de onvervulde loonaanspraken die verschuldigd zijn op grond van arbeidsovereenkomsten of -verhoudingen en die gedurende een bepaalde periode onbetaald zijn gebleven. Met het oog op dat doel verplicht artikel 3 van richtlijn 2008/94 de lidstaten de maatregelen te treffen die noodzakelijk zijn opdat waarborgfondsen onder voorbehoud van artikel 4 van deze richtlijn die onvervulde aanspraken van de werknemers honoreren.

47. Artikel 4 van richtlijn 2008/94 verleent de lidstaten de bevoegdheid om de betalingsverplichting te beperken door de vaststelling van een referentieperiode of een waarborgperiode en/of plafonds voor de betalingen.[26]

48. Bijgevolg hebben de lidstaten op grond van artikel 4, lid 1, van richtlijn 2008/94 de bevoegdheid deze betalingsverplichting te beperken tot een bepaalde, overeenkomstig artikel 4, lid 2, van die richtlijn vastgestelde periode.[27] In dit verband volgt uit de aan het Hof overgelegde stukken dat, overeenkomstig § 165, lid 1, SGB III, de insolventie-uitkering betrekking heeft op de laatste drie maanden van de arbeidsovereenkomst.

49. Bovendien kunnen de lidstaten ingevolge artikel 4, lid 3, eerste alinea, van richtlijn 2008/94, teneinde te voorkomen dat er bedragen worden uitgekeerd die voorbijschieten aan het sociale doel van deze richtlijn, een maximum vaststellen voor de waarborg voor het honoreren van de onvervulde aanspraken van de werknemers. Het Hof heeft evenwel geoordeeld dat de lidstaten weliswaar het recht hebben een maximum vast te stellen voor de waarborg voor het honoreren van de onvervulde aanspraken, maar *tot dit maximum de betaling van alle onvervulde aanspraken moeten honoreren*.[28]

50. Ofschoon artikel 3 van richtlijn 2008/94 bepaalt dat de waarborgfondsen onder voorbehoud van artikel 4 de onvervulde aanspraken van de werknemers honoreren, sluit ik mij aan bij de opmerkingen van de Duitse regering volgens welke „[d]eze richtlijn evenwel geen enkele bepaling bevat met betrekking tot de vraag of hierbij moet worden uitgegaan van bruto- of nettowaarden en hoe, in voorkomend geval, de insolventie-uitkering fiscaal moet worden behandeld". Richtlijn 2008/94 bevat immers geen regeling voor de fiscale behandeling van de betrokken aanspraken. Bij gebreke van harmonisatie door het Unierecht zijn de lidstaten dus gerechtigd om de uitkering die overeenstemt met de onvervulde aanspraken van werknemers al dan niet te belasten.

23 — PB 1980, L 283, blz. 23, zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/74/EG van het Europees Parlement en de Raad van 23 september 2002 (PB 2002, L 270, blz. 10).

24 — In punt 20 van het arrest van 10 februari 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66), heeft het Hof immers geoordeeld dat richtlijn 2008/94 richtlijn 80/987 codificeert en inhoudelijk dezelfde bepalingen bevat als deze laatste.

25 — In de derde overweging van richtlijn 2008/94 wordt bepaald dat „[e]r [...] voorzieningen nodig [zijn] om werknemers bij insolventie van de werkgever te beschermen en hun een minimum aan bescherming te bieden, in het bijzonder om de honorering van hun onvervulde aanspraken te garanderen met inachtneming van de noodzaak van een evenwichtige economische en sociale ontwikkeling in de Gemeenschap. Daartoe moeten de lidstaten een fonds oprichten dat de honorering van de onvervulde loonaanspraken van de betrokken werknemers waarborgt."

26 — Zie in die zin arrest van 28 november 2013, Gomes Viana Novo e.a. (C-309/12, EU:C:2013:774, punt 22).

27 — Zie arrest van 14 juli 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, punt 20).

28 — Zie arrest van 4 maart 2004, Barsotti e.a. (C-19/01, C-50/01 en C-84/01, EU:C:2004:119, punt 36). Hieruit volgt dat artikel 4 van richtlijn 2008/94 restrictief en in overeenstemming met de sociale doelstelling van de richtlijn – het waarborgen van een *minimumbescherming van alle werknemers* – moet worden uitgelegd. Zie ook, naar analogie, arrest van 14 juli 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, punt 20).

51. Wat de in Duitsland woonachtige werknemers betreft, is het bedrag van de insolventie-uitkering gelijk aan het nettoloon. Hieruit volgt dat voor laatstgenoemden de insolventie-uitkering in beginsel gelijk is aan het nettoloon dat zij eerder als actieve werknemers ontvingen. Bijgevolg wordt voor de betrokken periode de netto-salarissituatie voor deze werknemers met terugwerkende kracht hersteld, aangezien zij hun eerdere nettoloon ontvangen.

52. Bij grensarbeiders die zich in de situatie van Eschenbrenner bevinden, kan met de fictieve aftrek van de Duitse loonbelasting bij de vaststelling van de insolventie-uitkering overeenkomstig § 167, lid 2, punt 2, SGB III daarentegen niet hetzelfde resultaat worden bereikt. [29]

53. De fictieve inaanmerkingneming van Duitse loonbelasting heeft immers nadelige gevolgen voor de situatie van grensarbeiders zoals Eschenbrenner, en benadeelt deze ten opzichte van werknemers die in Duitsland woonachtig zijn. In tegenstelling tot de situatie van laatstgenoemden, wordt de netto-salarissituatie van grensarbeiders over de betrokken periode niet met terugwerkende kracht in haar vroegere staat teruggebracht of hersteld. [30]

54. Derhalve blijkt de betrokken nationale regeling grensarbeiders op dezelfde wijze te behandelen als in Duitsland woonachtige arbeiders, terwijl zij zich in situaties bevinden die niet vergelijkbaar zijn. [31] Vóór de insolventie van zijn werkgever was Eschenbrenner immers belastingplichtig in Frankrijk en ontving hij een nettoloon dat hoger was dan dat van een werknemer die zich in een situatie bevond die identiek was aan de zijne maar die in Duitsland woonachtig was.

55. De Duitse regering is van mening dat § 167, lid 2, punt 2, SGB III niet als voornaamste gevolg heeft dat migrerende werknemers en grensarbeiders worden benadeeld. Volgens deze regering kan – alnaargelang het specifiek karakter van elk individueel geval en met name alnaargelang de individuele belastingtarieven voor werknemers in de verschillende lidstaten van de Unie – een dergelijke bepaling van geval tot geval zowel voor- als nadelige gevolgen hebben voor de situatie van de grensarbeider, afhankelijk van de vraag of de hoogste belasting de Duitse dan wel die van de andere lidstaat is.

56. Beklemtoond moet worden dat nadelige of voordelige gevolgen die zouden kunnen voortvloeien uit de verschillen tussen de belastingtarieven van de lidstaten, waarvan de vaststelling, bij gebreke van een Unieregeling ter zake, valt onder de bevoegdheid van de lidstaten, op zichzelf geen door het Unierecht verboden discriminatie opleveren. [32]

57. Niettemin moet, wanneer de door een lidstaat aan een ingezeten werknemer betaalde insolventie-uitkering overeenkomt met het nettoloon dat hij eerder voor een baan ontving en er dus toe strekt de status quo van vóór de insolventie van de werkgever te herstellen – hetgeen in overeenstemming is met de doelstelling van richtlijn 2008/94 – die lidstaat dezelfde behandeling moet garanderen aan grensarbeiders. [33]

29 — Zie naar analogie arrest van 16 september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, punt 28).

30 — De Commissie is van mening dat het toepassen van inhoudingen die niet zouden zijn toegepast wanneer de insolventie van de werknemer niet was ingetreden, misbruik vormt.

31 — De Duitse regering meent daarentegen dat grensarbeiders en in Duitsland woonachtige werknemers zich in een vergelijkbare situatie bevinden.

32 — Zie naar analogie arrest van 12 mei 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punten 47-50).

33 — Ik merk in dit verband op dat, aangezien de door de Bondsrepubliek Duitsland aan een werknemer betaalde insolventie-uitkering ertoe strekt diens nettoloon van vóór de insolventie van de werkgever te herstellen, deze lidstaat het recht heeft om bij de vaststelling van die uitkering het brutoloon van de grensarbeider te verminderen met het bedrag van de voorheen door laatstgenoemde betaalde belastingen. Bijgevolg zou de Bondsrepubliek Duitsland mijn inziens gerechtigd zijn om het brutoloon van Eschenbrenner te verminderen met het bedrag van de belasting die laatstgenoemde in Frankrijk over datzelfde loon zou hebben betaald voordat zijn werkgever insolvent werd verklaard.

58. Bijgevolg verhindert de fictieve toepassing van Duitse loonbelasting, in het geval van grensarbeiders, dat het bedrag van de insolventie-uitkering overeenstemt met het eerder ontvangen nettoloon, zoals dit wel het geval is voor in Duitsland woonachtige werknemers [34], en vormt die toepassing een met artikel 45 VWEU en artikel 7 van verordening nr. 492/2011 strijdige discriminatie. [35] [36]

59. Ook ben ik van mening dat de betrokken nationale regeling in strijd is met artikel 3 van richtlijn 2008/94, aangezien zij niet waarborgt dat alle betrokken onvervulde aanspraken – tot het overeenkomstig artikel 4, lid 3, van die richtlijn vastgelegde maximum – worden gehonoreerd. Hoewel het recht van de Bondsrepubliek Duitsland om de uit hoofde van deze aanspraken betaalde vergoeding te belasten, niet ter discussie mag worden gesteld, doet de uitoefening van dat recht door middel van de fictieve vermindering met de Duitse belasting, die in casu hoger is dan de voorheen in Frankrijk toegepaste belasting, immers afbreuk aan artikel 3 van richtlijn 2008/94 en aan het in die richtlijn voorziene stelsel van minimumbescherming.

60. Bovendien moet het Agentschap, aangezien de honorering van onvervulde aanspraken overeenkomstig artikel 3 van richtlijn 2008/94 moet worden gewaarborgd door *waarborgfondsen*, zowel aan ingezeten werknemers als aan grensarbeiders garanderen dat hun nettoloon wordt betaald. Hieruit volgt dat het feit dat de ontvanger van de insolventie-uitkering eventueel [37] nog steeds een aanspraak heeft jegens zijn werkgever voor het gedeelte van zijn brutoloon dat overeenkomt met de belasting mijns inziens niet relevant is en geen invloed heeft op de afloop van de zaak.

VI – **Conclusion**

61. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging de vraag van het Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (rechtbank voor sociale zaken van de deelstaat Rijnland-Palts, Duitsland) te beantwoorden als volgt:

„Artikel 45 VWEU, artikel 7 van verordening (EU) nr. 492/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie, en artikel 3 van richtlijn 2008/94/EG van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2008 betreffende de bescherming van de werknemers bij insolventie van de werkgever, verzetten zich tegen een nationale regeling die, in tegenstelling tot de situatie die bestaat voor werknemers die in de betrokken lidstaat aan inkomstenbelasting zijn onderworpen, grensarbeiders die in laatstgenoemde lidstaat niet aan inkomstenbelasting zijn onderworpen en van wie de insolventie-uitkering op basis van de in een andere lidstaat voor hen geldende bepalingen niet belastbaar is, geen insolventie-uitkering garandeert die gelijk is aan hun eerdere nettoloon."

34 — Zie naar analogie arrest van 28 juni 2012, Erny (C 172/11, EU:C:2012:399, punt 45).

35 — Opgemerkt zij dat de verwijzende rechter geen melding maakt van een rechtvaardiging van deze discriminatie. De Duitse regering is evenwel van mening dat „een verplichting – al is het maar indirect – tot toepassing van fiscale bepalingen van andere lidstaten zou kunnen leiden tot afwijzingen en tot onevenredig hoge administratieve kosten". Mijns inziens dienen deze bezwaren van de hand te worden gewezen. In punt 30 van het arrest van 16 september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537) heeft het Hof immers geoordeeld dat „[d]ergelijke gronden [...] in geen geval de niet-nakoming van de uit het [VWEU] voortvloeiende verplichtingen door de Bondsrepubliek Duitsland [kunnen] rechtvaardigen". Zie ook arrest van 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punt 48) en naar analogie arrest van 19 juni 2014, Specht e.a. (C-501/12–C-540/12 en C-541/12, EU:C:2014:2005, punt 77).

36 — Dit geldt temeer als de doelstelling van de Duitse wetgeving, op grond waarvan de insolventie-uitkering niet is belast, erin is gelegen ervoor te zorgen dat deze uitkering niet uitstijgt boven hetgeen de ontvanger als loon zou hebben ontvangen. Zie voetnoot 14 van deze conclusie. Dit bevestigt dat de Bondsrepubliek Duitsland de belasting die de betrokkene in Frankrijk zou hebben moeten betalen fictief in mindering zou kunnen brengen. Zie voetnoot 33 van deze conclusie.

37 — Ik wijs erop dat uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat de kamers van het Bundesarbeitsgericht (hoogste federale rechter in arbeidszaken, Duitsland) verdeeld zijn over de vraag of een grensarbeider in dit verband daadwerkelijk een aanspraak behoudt jegens zijn werkgever.