Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MELCHIOR WATHELET
föredraget den 7 september 2016 [1]

Mål C-496/15

Alphonse Eschenbrenner
mot
Bundesagentur für Arbeit

(begäran om förhandsavgörande från Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Överdomstolen i socialförsäkringsmål i Nordrhein-Westfalen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande — Fri rörlighet för arbetstagare — Artikel 45 FEUF — Förordning (EU) nr 492/2011 — Artikel 7 — Icke-diskrimineringsprincipen — Gränsarbetare som är skattskyldig till inkomstskatt i bosättningsmedlemsstaten — Direktiv 2008/94/EG — Ersättning som utbetalas av anställningsmedlemsstaten vid arbetsgivarens insolvens — Regler för beräkning — Fiktivt beaktande av skatten på inkomst av tjänst i anställningsmedlemsstaten”

I – Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande, som ingavs till domstolens kansli av Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Överdomstolen i socialförsäkringsmål i Nordrhein-Westfalen, Tyskland) den 22 september 2015, avser tolkningen av artikel 45 FEUF och artikel 7 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 492/2011 av den 5 april 2011 om arbetskraftens fria rörlighet inom unionen. [2]

2. Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Alphonse Eschenbrenner, som är en fransk medborgare med hemvist i Frankrike, och å andra sidan Bundesagentur für Arbeit (federal arbetsmarknadsbyrå, Tyskland nedan kallad arbetsmarknadsbyrån). Tvisten avser fiktivt beaktande av arbetsmarknadsbyrån av skatten på tyska löner vid fastställandet av storleken på den ersättning enligt lönegarantin som ska betalas till Alphonse Eschenbrenner till följd av arbetsgivarens insolvens i Tyskland.

1 — Originalspråk: franska.
2 — EUT L 141, 2011, s. 1.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *Folkrätten*

3. I artikel 13 i dubbelbeskattningsavtalet som undertecknades i Paris den 21 juli 1959 mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning och fastställelse av ömsesidigt administrativt och juridiskt bistånd beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet samt beträffande närings- och fastighetsskatter (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet) föreskrivs följande.

”1. Inkomster från ett arbete som anställd eller beroende uppdragstagare är, med förbehåll för vad som föreskrivs i nedanstående punkter, endast skattepliktiga i den avtalsslutande stat där den personliga verksamhet bedrivs som är upphovet till dessa inkomster. …

…

5. a) Inkomster från ett arbete som anställd eller beroende uppdragstagare som personer har som arbetar i gränsområdet i en avtalsslutande stat och som är varaktigt bosatta i gränsområdet i den andra avtalsslutande stat till vilken de normalt återvänder varje dag är, med avvikelse från [punkt] … 1 … endast skattepliktiga i denna andra stat.

…”

4. I artikel 14 i dubbelbeskattningsavtalet föreskrivs följande:

”1. Lön och liknande ersättning samt ålderspension som en avtalsslutande stat, en delstat [Land] eller en offentligrättslig juridisk person i denna stat eller delstat utbetalar till fysiska personer som är bosatta i den andra staten för administrativa eller militära tjänster, aktuella eller tidigare, är endast skattepliktiga i den första staten…

2. Bestämmelserna i första stycket första meningen ska tillämpas på

1. Belopp som utbetalas till följd av den lagstadgade allmänna socialförsäkringen.

…”

B – *Unionsrätt*

1. Förordning nr 492/2011

5. Artikel 7.1 i kapitel I med rubriken ”Anställning, likabehandling och arbetstagarnas familjer” som återfinns i avsnitt 2 som har rubriken ”Anställning och likabehandling” i direktiv nr 492/2011 har följande lydelse:

”1. En arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat får inom en annan medlemsstats 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 arbetstagaren skulle bli arbetslös, återinsättande i arbete eller återanställning.

Arbetstagaren ska åtnjuta samma sociala och skattemässiga förmåner som landets medborgare.

…”

2. Direktiv 2008/94/EG

6. I artikel 1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/94/EG av den 22 oktober 2008 om skydd för arbetstagare vid arbetsgivarens insolvens [3] föreskrivs följande:

”1. Detta direktiv ska tillämpas på fordringar som arbetstagare på grund av anställningsavtal eller anställningsförhållanden har gentemot arbetsgivare som är att anse som insolventa enligt artikel 2.1.

…”

7. I artikel 2.1 i direktivet fastställs de villkor på vilka en arbetsgivare ska anses vara insolvent i detta direktiv. Artikel 2.2 lyder som följer:

”Detta direktiv påverkar inte den definition som följer av nationell rätt beträffande termerna arbetstagare, arbetsgivare, lön, omedelbar rätt till och framtida rätt till.”

…”

8. I artikel 3 i direktiv 2008/94 föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna ska, om inte annat följer av artikel 4, vidta nödvändiga åtgärder för att se till att garantiinstitutionerna säkerställer betalning av arbetstagarnas utestående fordringar som grundar sig på anställningsavtal eller anställningsförhållanden, inbegripet betalning av avgångsvederlag, förutsatt att nationell lagstiftning föreskriver det, när anställningsförhållandet upphör.

De utestående lönefordringar som garantiinstitutionen övertar avser en period före och/eller, i förekommande fall, efter ett datum som fastställts av medlemsstaterna.”

9. I artikel 4 i direktiv 2008/94 stadgas följande:

”1. Medlemsstaterna får välja att begränsa garantiinstitutionernas betalningsansvar enligt artikel 3.

2. Om medlemsstaterna utnyttjar valmöjligheten enligt punkt 1, ska de fastställa den period för vilken garantiinstitutionen ska betala utestående fordringar. Denna period får dock inte vara kortare än en period som omfattar lönen för de tre senaste månaderna av anställningsförhållandet före och/eller efter det datum som avses i artikel 3 andra stycket.

…

3. Medlemsstaterna får fritt sätta övre gränser för garantiinstitutionens utbetalningar. Dessa gränser får inte vara lägre än en tröskel som är socialt förenlig med detta direktivs sociala målsättning.

…”

3 — EUT L 283, 2008, s. 36.

C – *Tysk rätt*

10. 3 § i inkomstskattelagen (Einkommensteuergesetz) har följande lydelse:

”Följande transaktioner ska undantas från skatteplikt …

2. …

b) ersättning enligt lönegarantin, …”

11. I 165 § 1 i Sozialgesetzbuch III (lagen om social trygghet) (SGB) föreskrivs följande i dess avdelning III (nedan kallad SGB III):

”Arbetstagare har rätt till ersättning enligt lönegarantin om de var anställda i landet och vid en insolvenshändelse fortfarande har utestående löneanspråk som hänför sig till de föregående tre månaderna av anställningsförhållandet.”

12. 167 § SGB III med rubriken ”Belopp” har följande lydelse:

”1) Utbetalning av ersättning enligt lönegarantin motsvarar nettolönen som fastställs till bruttolönen med begränsning enligt det högsta beloppet avseende de avgiftsinbetalningar som avses i 341 § punkt 4 SGB III minskad med lagstadgade avdrag.

2) För arbetstagare som inte

…2. är beskattningsbara personer i landet och som inte beskattas för ersättning enligt lönegarantin enligt de bestämmelser som gäller för arbetstagaren, från lönen som är grund för beräkningen av ersättningen, ska fiktiv skatt dras av i samma utsträckning som skulle ha tagits ut på lönen om arbetstagaren hade varit skattskyldig till inkomstskatt i landet.”

13. 169 § första meningen SGB III med rubriken ”Subrogation” har följande lydelse:

”Utestående lönefordringar som ger rätt till ersättning enligt lönegarantin övergår genom subrogationen till [arbetsmarknadsbyrån] när en ansökan om ersättning enligt lönegarantin lämnas in.”

III – Det nationella målet och tolkningsfrågorna

14. Alphonse Eschenbrenner som är fransk medborgare är bosatt i Frankrike. Han arbetade sedan år 1996 hos ett företag med säte i Tyskland som gränsarbetare enligt dubbelbeskattningsavtalet. Hans inkomster i Tyskland beskattades följaktligen i Frankrike.

15. Den 29 juni 2012 inleddes ett insolvensförfarande mot Alphonse Eschenbrenners arbetsgivare.

16. Löner till Alphonse Eschenbrenner betalades ut till fullo till och med mars månad 2012. Den provisoriska konkursförvaltaren betalade ut lön på sammanlagt 3 550,24 euro till Alphonse Eschenbrenner som förskott för perioden 1 april–28 juni 2012. Enligt intyget om utbetalning av ersättning enligt lönegarantin som utfärdats av konkursförvaltaren hade Alphonse Eschenbrenner

anspråk på sammanlagt 5 571,88 euro för den nämnda perioden. [4]

17. Den 13 juli 2012 väckte Alphonse Eschenbrenner talan om ersättning enligt lönegarantin. Genom beslut av den 18 juli 2012 beviljades han en ersättning på sammanlagt 356,77 euro. Arbetsmarknadsbyrån beräknade ersättningen till Alphonse Eschenbrenner med utgångspunkt i bruttolönen med avdrag för sociala avgifter, förskottet som beviljades i april 2012, förfinansieringen som betalades ut av den preliminära konkursförvaltaren samt med avdrag för fiktiv inkomstskatt enligt tysk rätt.

18. Alphonse Eschenbrenner överklagade beslutet och gjorde gällande att avdraget för fiktiv inkomstskatt i Tyskland strider mot unionsrätten, eftersom han inte är skattskyldig till inkomstskatt i Tyskland. Arbetsmarknadsbyrån ogillade överklagandet genom beslut av den 18 september 2012 med motiveringen att anspråket är korrekt beräknat enligt de tyska bestämmelserna.

19. Den 18 oktober 2012 väckte Alphonse Eschenbrenner talan vid Sozialgericht. Han har gjort gällande att beräkningen av ersättning enligt lönegarantin enligt 167 § punkt 2 moment 2 SGB III strider mot artikel 45 FEUF, eftersom beräkningen innebär en negativ effekt i situationer som berör gränsarbetare. Enligt Alphonse Eschenbrenner får tyska arbetstagare ett belopp som motsvarar 100 procent av deras tidigare nettoinkomst som ersättning enligt lönegarantin, medan han i egenskap av gränsarbetare som i allmänhet beskattas i Frankrike fick ett belopp som är avsevärt lägre än hans tidigare nettoinkomst på grund av att fiktiva tyska skattesatser som är väsentligt högre än de i Frankrike beaktats.

20. Sozialgericht ogillade talan genom beslut av den 16 oktober 2013. Den 9 december 2013 överklagade Alphonse Eschenbrenner beslutet till den hänskjutande domstolen.

21. Den hänskjutande domstolen anser att utbetalning av ersättning enligt lönegarantin i princip ska motsvara nettolönen. Med tillämpning av den metod för beräkning som föreskrivs i 167 § punkt 2 moment 2 SGB III innebar emellertid inte ersättningen att den tidigare nettolönen kunde utjämnas för gränsarbetare. Den hänskjutande domstolen anförde att domstolen i dom av den 16 september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537) och dom av den 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), ansåg att det är fråga om indirekt diskriminering när det görs ett fiktivt avdrag av skatt på ett övergångsstöd för förutvarande civila arbetstagare vid de allierades trupper i Tyskland eller vid beräkning av lönetillägg vid deltidsarbete på grund av ålder.

22. Den hänskjutande domstolen har emellertid anfört att till skillnad från situationerna i de sistnämnda målen, leder inte 167 § punkt 2 moment 2 SGB III till en faktisk dubbelbeskattning, eftersom i förevarande fall enbart inkomstskatten i Tyskland beaktas fiktivt vid beräkningen av ersättning enligt lönegarantin.

23. Den hänskjutande domstolen har ifrågasatt huruvida Sozialgerichts tolkning enligt vilken den ersättningsberättigade har kvar ett utestående löneanspråk mot sin arbetsgivare vad avser den del av bruttolönen som är hänförlig till skatten är förenlig med unionsrätten. Även om en gränsarbetare behåller ett utestående löneanspråk mot sin arbetsgivare krävs det större ansträngningar från en gränsarbetare och denne har sammantaget ett svagare skydd än en tysk arbetstagare, på grund av det enligt den hänskjutande domstolen icke osannolika fallet att betalning från konkursmassan uteblir. Den hänskjutande domstolen har anfört att denna tolkning kan strida mot direktiv 2008/94 där det i princip föreskrivs full betalning av icke utbetalda lönefordringar.

4 — På detta belopp utgick sociala avgifter på sammanlagt 1 094,57 euro (379,11 euro för april, 371,23 euro för maj, och 344,23 euro för juni 2012). För april månad fick A. Eschenbrenner dessutom ett förskott på 36,90 euro som avräkning för omkostnader, vilket redan var inkluderat i beloppet på 5 571,88 euro.

24. Mot denna bakgrund beslutade Landessozialgericht Nordrhein-Westfalen (Överdomstolen i socialförsäkringsmål i Nordrhein-Westfalen) att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1. Är det förenligt med bestämmelserna i den primära och/eller den sekundära unionsrätten (särskilt artikel 45 FEUF och artikel 7 i förordning nr 492/2011) att det för en arbetstagare som i huvudsak är anställd i Tyskland och bor i ett annat medlemsland, som inte är skattskyldig till inkomstskatt i Tyskland och som inte beskattas för ersättning enligt lönegarantin (Insolvenzgeld) enligt de bestämmelser som gäller för arbetstagaren, i fall då dennes arbetsgivare blir insolvent, från lönen som är grund för beräkningen av ersättningen som arbetstagaren har rätt till, dras av fiktiv skatt i samma utsträckning som skulle ha tagits ut på lönen om arbetstagaren hade varit skattskyldig till inkomstskatt i Tyskland, om arbetstagaren inte längre kan göra utestående bruttolönefordringar gällande mot arbetsgivaren?

2) Om fråga 1 besvaras nekande: Är det förenligt med bestämmelserna i den primära och/eller den sekundära unionsrätten om arbetstagaren i den nämnda situationen fortfarande kan göra gällande utestående bruttolönefordringar mot sin arbetsgivare?”

IV – Förfarandet vid domstolen

25. Skriftliga yttranden har getts in av den tyska regeringen samt av Europeiska kommissionen. Dessa yttrade sig muntligen vid förhandlingen den 7 juli 2016.

V – Bedömning

26. Genom dessa frågor, som enligt min mening bör prövas tillsammans, vill den hänskjutande domstolen få klarhet i om artikel 45.2 FEUF och artikel 7 i förordning nr 492/2011 ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som 167 § punkt 2 moment 2 SGB III som tvärtemot den situation som föreligger för arbetstagare som är skattskyldiga till inkomstskatt i Tyskland,[5] inte garanterar att gränsarbetare som inte är skattskyldiga till inkomstskatt i Tyskland och som inte beskattas för ersättning enligt lönegarantin (Insolvenzgeld) i Frankrike får en ersättning enligt lönegarantin motsvarande den tidigare nettolönen.

27. Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i om den omständigheten att en gränsarbetare kan eller inte kan göra utestående bruttolönefordringar gällande mot sin arbetsgivare påverkar målets utgång.

A – *Inledande anmärkningar*

28. Den ersättning enligt lönegarantin som arbetsmarknadsbyrån betalat till Alphonse Eschenbrenner sammanhänger med det utestående löneanspråk, som är en följd av ett anställningsförhållande, för tidsperioden 1 april–28 juni 2012, det vill säga tre månader.

29. Det framgår dessutom av handlingarna i målet att utbetalningen av ersättning enligt lönegarantin enligt 167 § punkt 1 SGB III motsvarar arbetstagarens nettolön, som fastställs till bruttolönen,[6] minskad med inkomstskatten i Tyskland.

5 — Se 167 § punkt 1 SGB III.

6 — Med begränsning enligt det högsta beloppet avseende de avgiftsinbetalningar som avses i 341 § punkt 4 SGB III. Taket är inte föremål för det nationella målet.

30. Enligt 167 § punkt 2 moment 2 SGB III[7] ska i det fall där en gränsarbetare som Alphonse Eschenbrenner som inte är beskattningsbar person i landet och som inte är skattskyldig för ersättning enligt lönegarantin enligt de bestämmelser som gäller för gränsarbetare i Frankrike, ersättningen minskas fiktivt med inkomstskatten i Tyskland.

31. Om berörda gränsarbetare med avseende på *storleken* på ersättningen enligt lönegarantin befinner sig i samma situation som arbetstagare som är skattskyldiga till inkomstskatt i Tyskland får de, till skillnad från arbetstagare som är skattskyldiga till inkomstskatt i Tyskland, inte en ersättning enligt lönegarantin motsvarande den tidigare nettolönen.

32. Den ersättning som de erhåller kan således inte utgöra någon utjämning för den tidigare nettolönen för en gränsarbetare som Alphonse Eschenbrenner, eftersom den fiktiva andelen som motsvarar inkomstskatten i Tyskland är högre än den inkomstskatt som tidigare uppburits i Frankrike[8] enligt dubbelbeskattningsavtalet.

B – *Avsaknaden av dubbelbeskattning och Förbundsrepubliken Tysklands beskattningsrätt*

33. Av begäran om förhandsavgörande framgår dels att åtgärder för undvikande av dubbelbeskattning av ersättning enligt lönegarantin infördes i den tyska rättsordningen genom artikel 14 punkt 2 moment 1 i dubbelbeskattningsavtalet, enligt vilken enbart Förbundsrepubliken Tyskland har rätt att beskatta ersättning enligt lönegarantin för gränsarbetare som Alphonse Eschenbrenner, dels att 167 § punkt 2 moment 2 SGB III,[9] i sak inte ger upphov till någon ytterligare risk för dubbelbeskattning.

34. Eftersom det inte förekommer någon dubbelbeskattning vill den hänskjutande domstolen få klarhet i om de nationella bestämmelserna i fråga utgör en diskriminerande åtgärd i förhållande till berörda gränsarbetare som strider mot artikel 45.2 FEUF och artikel 7 i förordning nr 492/2011.

35. I dom av den 16 september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, punkt 37),[10] och dom av den 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399),[11] grundade domstolen sitt resonemang, i vart fall delvis, på den omständigheten att en gränsarbetare riskerade dubbelbeskattning.

36. Av rättspraxis följer att i avsaknad av enhetliga eller harmoniserade unionsbestämmelser har medlemsstaterna fortfarande behörighet att, genom avtal eller ensidigt, fastställa kriterierna för fördelningen av beskattningsrätten dem emellan, särskilt när det gäller undanröjandet av dubbelbeskattning. Det är medlemsstaternas sak att vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra situationer med dubbelbeskattning, bland annat genom att använda de kriterier som praktiseras inom internationell beskattning.[12]

7 — Den tyska regeringen har anfört att bestämmelsen utgör ett undantag från bestämmelsen i 167 § punkt 1 SGB III.

8 — Nämligen före arbetstagarens insolvens.

9 — 167 § punkt 2 moment 2 SGB III i vilken det bland annat föreskrivs att fiktiv skatt ska dras av återfinns inte i den tyska skattelagen.

10 — I den domen fann domstolen att icke-diskrimineringsprincipen utgör hinder för en nationell kollektivavtalsbestämmelse, enligt vilken storleken på en social förmån, såsom ett övergångsstöd som kompletterar de förmåner som beviljas vid arbetslöshet, som utbetalas av anställningsmedlemsstaten till en arbetstagare som är bosatt och skattskyldig i en annan medlemsstat, beräknas på så sätt att ett fiktivt avdrag görs för skatt på inkomst av tjänst enligt bestämmelserna i anställningsstaten vid fastställande av beräkningsunderlaget för nämnda stöd, trots att liknande löner och andra ersättningar som utbetalas till arbetstagare som inte är bosatta i denna stat, i enlighet med ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, endast ska beskattas i de sistnämndas bosättningsstat.

11 — I det mål som gav upphov till dom av den 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), beräknades ett lönetillägg som betalas ut av arbetsgivaren inom ett system för deltidsarbete på grund av ålder på ett sådant sätt att den inkomstskatt som arbetstagaren är skyldig att betala i anställningsmedlemsstaten dras av fiktivt vid fastställandet av beräkningsunderlaget för detta lönetillägg, trots att liknande löner och ersättningar som betalas ut till gränsarbetare ska beskattas i deras bosättningsmedlemsstat. I punkt 45 i den domen slog domstolen fast att ”[d]en fiktiva tillämpningen av den tyska skattesatsen på inkomst av tjänst [således] medför … att det utbetalade beloppet, med avseende på gränsarbetare, inte ungefärligen motsvarar 85 procent av den nettolön som tidigare erhölls för en heltidsanställning – tvärtemot vad som generellt sett gäller för arbetstagare som är bosatta i Tyskland.”

12 — Se dom av den 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punkterna 28, 29, 31 och 32 och där angiven rättspraxis).

37. Jag anser följaktligen att Förbundsrepubliken Tysklands rätt att beskatta ersättning enligt lönegarantin för gränsarbetare som Alphonse Eschenbrenner enligt dubbelbeskattningsavtalet och dess interna lagstiftning inte kan ifrågasättas. [13] Den slutsatsen (och närmare bestämt den omständigheten att dubbelbeskattningsavtalet har iakttagits i förevarande mål och att dubbelbeskattning inte förekommer) medför emellertid inte automatiskt att den tyska lagstiftningen är förenlig med unionsrätten. [14]

C – *Icke-diskrimineringsprincipen som fastställs i de unionsbestämmelser som är föremål för den första tolkningsfrågan*

38. I artikel 45.2 FEUF förbjuds all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor. Artikel 7.1 och 7.2 i förordning nr 492/2011 utgör endast ett förtydligande av icke–diskrimineringsprincipen i artikel 45.2 FEUF inom området för anställnings– och arbetsvillkor och beviljande av sociala förmåner. Artikel 7.1 och 7.2 i förordning nr 492/2011 ska därför tolkas på samma sätt som artikel 45.2 FEUF. [15]

39. Regeln om likabehandling, som stadgas såväl i artikel 45 FEUF som i artikel 7 i förordning nr 492/2011, förbjuder inte endast öppen diskriminering på grund av nationalitet utan också varje form av dold diskriminering, som genom tillämpningen av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat. Om det inte finns sakliga skäl för en bestämmelse i nationell rätt eller om den inte står i proportion till det eftersträvade målet, även om den tillämpas på alla nationaliteter utan åtskillnad, ska den anses som indirekt diskriminerande, eftersom den är av sådan beskaffenhet att den kan påverka migrerande arbetstagare i högre grad än nationella arbetstagare och följaktligen riskerar att missgynna de förstnämnda. [16] För att en åtgärd ska anses vara indirekt diskriminerande krävs det inte att den gynnar alla nationella medborgare eller endast missgynnar medborgare i andra medlemsstater med uteslutande av nationella medborgare. [17]

40. För övrigt innebär icke-diskrimineringsprincipen inte enbart att lika situationer inte får behandlas olika, utan även att olika situationer inte får behandlas lika. [18]

41. Den hänskjutande domstolen har inte klargjort om ersättning enligt lönegarantin utgör ”lön” i den mening som avses i artikel 7.1 i förordning nr 492/2011 eller ”social förmån” i den mening som avses i artikel 7.2 i samma förordning. [19] Eftersom ersättning enligt lönegarantin enligt den hänskjutande domstolen och i enlighet med artikel 14 punkt 2 moment 1 i dubbelbeskattningsavtalet ska beskattas i

13 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punkt 30).

14 — Dessutom uppkommer frågan om Förbundsrepubliken Tyskland verkligen har utövat en beskattningsbefogenhet med avseende på den ersättning enligt lönegarantin som betalats till A. Eschenbrenner, eftersom ersättningen enligt 3 § moment 2 b Einkommensteuergesetz (inkomstskattelagen) är befriad från alla former av skatt och avdraget för fiktiv skatt i själva verket kan syfta till att förhindra att mottagaren erhåller ett belopp som överstiger den nettolön som arbetstagaren skulle ha erhållit om arbetsgivaren inte hade blivit insolvent, trots att den tyska regeringen inte medgett detta under förhandlingen. Det är för övrigt paradoxalt att från en ersättning som är beskattningsbar, men som är befriad från skatt i Tyskland, dra av ett belopp som motsvarar inkomstskatten i Tyskland (i själva verket enbart den allmänna skattesatsen utan eventuella avdrag till följd av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation), medan inkomsten, om en sådan fanns, hade beskattats i Frankrike.

15 — Se dom av den 20 juni 2013, Giersch m.fl. (C-20/12, EU:C:2013:411, punkt 35), och dom av den 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

16 — Se dom av den 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken (C-514/12, EU:C:2013:799, punkterna 25 och 26).

17 — Se dom av den 28 juni 2012 Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punkt 41).

18 — Se dom av den 16 september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, punkt 22).

19 — I punkt 29 i dom av den 16 juli 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468), slog domstolen fast att det ankommer på den nationella lagstiftaren att rättsligt definiera fordringar av den typ som är i fråga i det nationella målet.

det land där det beviljas [20] kan, enligt min mening, slutsatsen därav dras att ersättningen enligt den domstolen utbetalas ”till följd av den lagstadgade allmänna socialförsäkringen” och utgör en social förmån. Den tyska regeringen har i sitt yttrande framhållit den omständigheten att ersättningen enligt lönegarantin utgör en social förmån som utbetalas för att främja anställning.

42. I vart fall saknar det, såsom kommissionen anfört i sitt skriftliga yttrande, betydelse om ersättning enligt lönegarantin omfattas av artikel 7.1 eller 7.2 i förordning nr 492/2011 eftersom principen om likabehandling i artikel 45.2 FEUF är tillämplig i de båda bestämmelserna.

43. Förutom artiklarna 45 FEUF och 7 i förordning nr 492/2011 är det enligt min mening ändamålsenligt att beakta direktiv 2008/94 i diskussionen, även om detta inte nämns i tolkningsfrågorna.

D – *Direktiv 2008/94*

44. Eftersom det genom artikel 3 i direktiv 2008/94 införs en skyldighet att säkerställa betalning av arbetstagarnas utestående fordringar [21] ska frågan om diskriminering som den hänskjutande domstolen ställt med avseende på den ersättning av lönegarantin som betalats till Alphonse Eschenbrenner bedömas mot bakgrund av det sociala målet med nämnda direktiv.

45. Domstolen har i detta avseende påpekat att utestående lönefordringar till sin natur är av yttersta vikt för den enskilde. [22]

46. Vidare slog domstolen i dom av den 17 november 2011, van Ardennen (C-435/10, EU:C:2011:751, punkterna 27 och 28), fast att målet med rådets direktiv 80/987/EEG av den 20 oktober 1980 om skydd för arbetstagarna vid arbetsgivarens insolvens, [23] vars bestämmelser i huvudsak motsvarar bestämmelserna i direktiv 2008/94, [24] är att garantera alla arbetstagare ett *minimiskydd* [25] inom Europeiska unionen vid arbetsgivarens insolvens, genom betalning av utestående fordringar som grundar sig på anställningsavtal eller anställningsförhållanden och som gäller lön för en viss period. Det är i detta syfte som artikel 3 i direktiv 2008/94 innehåller föreskriften att medlemsstaterna, om inte annat följer av artikel 4 i detta direktiv, ska vidta nödvändiga åtgärder för att se till att garantiinstitutionerna säkerställer betalning av arbetstagarnas utestående fordringar.

47. Artikel 4 i direktiv 2008/94 ger medlemsstaterna möjligheten att begränsa betalningsskyldigheten genom att fastställa en referensperiod eller en garantiperiod och/eller övre gränser för utbetalningarna. [26]

48. Medlemsstaterna kan följaktligen med stöd av artikel 4.1 i direktiv 2008/94 välja att begränsa detta betalningsansvar till en viss period i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 4.2 i nämnda direktiv. [27] I detta avseende framgår det av handlingarna i målet att ersättningen enligt lönegarantin avser de föregående tre månaderna av anställningsförhållandet i enlighet med 165 § punkt 1 SGB III.

20 — I förevarande fall Tyskland.

21 — Se dom av den 10 februari 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66, punkt 22).

22 — Se dom av den 16 juli 2009, Visciano (C-69/08, EU:C:2009:468, punkt 44).

23 — EGT L 283,1980, s. 23, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2002/74/EG av den 23 september 2002 (EGT L270, 2002, s. 1); svensk specialutgåva, område 5, volym 2, s. 121.

24 — Domstolen slog i punkt 20 i dom av den 10 februari 2011, Andersson (C-30/10, EU:C:2011:66) fast att direktiv 2008/94 utgör en kodifiering av direktiv 80/987 och innehåller i allt väsentligt samma bestämmelser som detta sistnämnda direktiv.

25 — I skäl 3 i direktiv 2008/94 föreskrivs att ”[d]et är nödvändigt att skydd upprättas för arbetstagarna vid arbetsgivarens insolvens och för att garantera dem ett minimiskydd, särskilt för att garantera betalning av deras utestående fordringar, samtidigt som hänsyn måste tas till behovet av en välbalanserad ekonomisk och social utveckling inom gemenskapen. För detta ändamål bör alla medlemsstater inrätta en institution som säkerställer att de berörda arbetstagarna får betalt för sina utestående fordringar.”

26 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 november 2013, Gomes Viana Novo m.fl. (C-309/12, EU:C:2013:774, punkt 22).

27 — Se dom av den 14 juli 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, punkt 20).

49. I artikel 4.3 första stycket i direktiv 2008/94 föreskrivs att för att undvika utbetalning av belopp som går utöver de sociala målen för detta direktiv får medlemsstaterna sätta en övre gräns för betalningsansvaret på grund av arbetstagarnas utestående fordringar. Domstolen har emellertid slagit fast att även om medlemsstaterna får sätta en övre gräns för betalningsansvaret på grund av utestående fordringar, *är de inom denna övre gräns skyldiga att säkerställa att betalning görs av samtliga ifrågavarande utestående fordringar.* [28]

50. Även om det i artikel 3 i direktiv 2008/94 föreskrivs att garantiinstitutionerna ska säkerställa betalning av arbetstagarnas utestående fordringar ansluter jag mig till den tyska regeringens yttrande att ”direktivet inte innehåller någon bestämmelse om huruvida det rör sig om brutto- eller nettovärden eller om hur ersättningen enligt lönegarantin, i förekommande fall, ska behandlas i skattehänseende”. I direktiv 2008/94 anges inte hur berörda lönefordringar ska behandlas i skattehänseende. I avsaknad av en unionsrättslig harmonisering har medlemsstaterna således rätt att beskatta eller underlåta att beskatta ersättning som motsvarar utestående lönefordringar för arbetstagare.

51. Vad gäller arbetstagare som är bosatta i Tyskland motsvarar utbetalning av ersättning enligt lönegarantin nettolönen. För dessa arbetstagare motsvarar ersättningen enligt lönegarantin följaktligen i princip den nettolön som de erhöll tidigare när de var aktivt verksamma. För den aktuella tidsperioden rekonstrueras nettolönsituationen således retroaktivt, eftersom de erhåller den tidigare nettolönen.

52. Vad beträffar gränsarbetare som befinner sig i Alphonse Eschenbrenners situation kan däremot inte samma resultat uppnås genom det fiktiva avdraget för inkomstskatt i Tyskland vid fastställandet av ersättningen enligt lönegarantin enligt 167 § punkt 2 moment 2 SGB III. [29]

53. I förevarande fall är det ogynnsamt för gränsarbetare som Alphonse Eschenbrenner att den fiktiva tyska skatten på inkomst av tjänst beaktas och missgynnar dem i förhållande till de arbetstagare som är bosatta i Tyskland. Till skillnad från de sistnämnda har nettolönesituationen för gränsarbetare för den aktuella perioden inte rekonstruerats eller fastställts retroaktivt. [30]

54. Enligt berörda nationella bestämmelser behandlas således gränsarbetare på samma sätt som arbetstagare som är bosatta i Tyskland, trots att de befinner sig i icke jämförbara situationer. [31] Alphonse Eschenbrenner var innan hans arbetsgivare blev insolvent skattskyldig i Frankrike och uppbar en högre nettolön än en anställd som befann sig i samma situation men som var bosatt i Tyskland.

55. Den tyska regeringen har anfört att 167 § punkt 2 moment 2 SGB III inte leder till att migrerande arbetstagare och gränsarbetare missgynnas. Regeringen har påpekat att en sådan bestämmelse med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och särskilt de enskilda skattesatserna för arbetstagare i de olika medlemsstaterna i unionen från fall till fall kan ha gynnsamma eller ogynnsamma effekter på gränsarbetarens situation beroende på om den tyska skattesatsen eller skattesatsen i den andra medlemsstatens är högre.

28 — Se dom av den 4 mars 2004, Barsotti m.fl. (C-19/01, C-50/01 och C-84/01, EU:C:2004:119, punkt 36). Härav följer att artikel 4 i direktiv 2008/94 ska tolkas restriktivt och i överensstämmelse med direktivets sociala målsättning, vilken innebär att *samtliga arbetstagare* ska tillförsäkras *ett visst minimiskydd*. Se även, analogt, dom av den 14 juli 1998, Regeling (C-125/97, EU:C:1998:358, punkt 20).

29 — Se analogt dom av den 16 september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537, punkt 28).

30 — Kommissionen anser att det innebär ett missbruk att göra avdrag som inte skulle ha gjorts om arbetsgivaren inte hade blivit insolvent.

31 — Den tyska regeringen anser tvärtom att gränsarbetare och arbetstagare som är bosatta i Tyskland befinner sig i en jämförbar situation.

56. De ogynnsamma eller gynnsamma effekter som skillnader i medlemsstaternas skattesaser eventuellt kan medföra, som medlemsstaterna, i avsaknad av unionsbestämmelser, har behörighet att fastställa, kan som sådana inte utgöra en diskriminering som är förbjuden enligt unionsrätten. [32]

57. När emellertid ersättningen enligt lönegarantin som en medlemsstat betalar en arbetstagare som är bosatt i landet motsvarar den nettolön som arbetstagaren erhöll tidigare och följaktligen syftar till att återställa den situation som förelåg innan arbetsgivarens insolvens, vilket är förenligt med det mål som eftersträvas med direktiv 2008/94, ska den medlemsstaten även säkerställa samma behandling för gränsarbetare. [33]

58. Med avseende på gränsarbetare innebär beaktandet av den fiktiva skatten på inkomst i Tyskland följaktligen att ersättningen enligt lönegarantin inte motsvarar den tidigare nettolönen, till skillnad från vad som är fallet med avseende på arbetstagare som är bosatta i Tyskland, [34] och utgör en diskriminering i strid med artikel 45 FEUF och artikel 7 i förordning nr 492/2011. [35] [36]

59. Jag anser även att de aktuella nationella bestämmelserna strider mot artikel 3 i direktiv 2008/94 eftersom de inom ramen för det tak som fastställs enligt artikel 4.3 i nämnda direktiv inte säkerställer utbetalning av hela beloppet av det utestående löneanspråket i fråga. Även om Förbundsrepubliken Tysklands rätt att beskatta den ersättning som betalas ut enligt dessa utestående fordringar inte kan ifrågasättas, åsidosätter utövandet av rätten till fiktivt avdrag av den tyska skatten, som i förevarande fall är högre än den tidigare tillämpliga franska skatten, artikel 3 i direktiv 2008/94 och systemet med minimiskydd som fastställs i det direktivet.

60. Därutöver är arbetsmarknadsbyrån, eftersom *garantiinstitutionerna* enligt artikel 3 i direktiv 2008/94 ska garantera betalning av arbetstagarnas utestående fordringar, skyldig att säkerställa utbetalning av nettolöner såväl för arbetstagare bosatta i landet som för gränsarbetare. Härav följer att den omständigheten att mottagaren av ersättning enligt lönegarantin eventuellt har kvar [37] utestående löneanspråk mot sin arbetsgivare vad avser den del av bruttolönen som hänför sig till skatten, enligt min mening, saknar relevans för utgången i målet.

32 — Se analogt dom av den 12 maj 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, punkterna 47–50).

33 — Det ska i detta avseende påpekas att eftersom den ersättning enligt lönegarantin som Förbundsrepubliken Tyskland betalar till en arbetsgivare syftar till att återställa den nettolön som erhölls innan arbetsgivares blev insolvent, har den medlemsstaten rätt att vid fastställandet av denna från gränsarbetarens bruttolön dra den skatt som sistnämnda tidigare betalat. Förbundsrepubliken hade följaktligen enligt min mening rätt att från Alphonse Eschenbrenners bruttolön dra av den skatt som sistnämnda betalat till Frankrike avseende samma lön innan dess arbetsgivare förklarades insolvent.

34 — Se analogt dom av den 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punkt 45).

35 — Det kan fastställas att den hänskjutande domstolen inte har motiverat denna diskriminering. Den tyska regeringen har emellertid anfört att ”en skyldighet, även indirekt, att tillämpa skattebestämmelserna i andra medlemsstater skulle kunna leda till avslagsbeslut eller en oproportionerlig ökning av de administrativa kostnaderna.” Dessa invändningar kan enligt min mening inte godtas. I punkt 30 i dom av den 16 september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), slog domstolen fast att ”[s]ådana skäl … nämligen inte under några omständigheter [kan] motivera att Förbundsrepubliken Tyskland inte iakttar de skyldigheter som följer av EG-fördraget”. Se även dom av den 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punkt 48), och analogt dom av den 19 juni 2014, Specht m.fl. (C-501/12–C-506/12, C-540/12 och C-541/12, EU:C:2014:2005, punkt 77).

36 — Detta gäller i än högre grad om syftet med den tyska lagstiftningen enligt vilken ersättning enligt lönegarantin inte beskattas är att säkerställa att ersättningen inte överstiger det belopp som mottagaren hade erhållit som lön. Se ovan fotnot 14 i förevarande förslag till avgörande. Detta bekräftar det förhållandet att Förbundsrepubliken Tyskland fiktivt kunde dra av den skatt som den berörda parten skulle ha betalat i Frankrike. Se ovan fotnot 33 i förevarande förslag till avgörande.

37 — Av begäran om förhandsavgörande framgår att avdelningarna vid Bundesarbeitsgericht (Federala arbetsdomstolen, Tyskland) är oeniga i frågan huruvida en gränsarbetare faktiskt behåller utestående lönefordringar mot sin arbetsgivare.

VI – Förslag till avgörande

61. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de av Landessozialgericht Rheinland-Pfalz (Överdomstolen i socialförsäkringsmål i Nordrhein-Westfalen) ställda frågorna enligt följande:

Artikel 45 FEUF, artikel 7 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 492/2011 av den 5 april 2011 om arbetskraftens fria rörlighet inom unionen och artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/94/EG av den 22 oktober 2008 om skydd för arbetstagare vid arbetsgivarens insolvens utgör hinder för en nationell bestämmelse som, tvärtemot den situation som föreligger för arbetstagare som är skattskyldiga till inkomstskatt i den berörda medlemsstaten, inte garanterar att gränsarbetare som inte är skattskyldiga till inkomstskatt i den sistnämnda medlemsstaten och som inte beskattas för ersättning enligt lönegarantin enligt de bestämmelser som är tillämpliga på dem i en annan medlemsstat får en ersättning enligt lönegarantin motsvarande den tidigare nettolönen.