

GILLY

DOMSTOLENS DOM

12. maj 1998³⁹

I sag C-336/96,

angående en anmodning, som Tribunal administratif de Strasbourg (Frankrig) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Ægteparret Gilly

mod

Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 6, 48 og 220,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G. C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene M. Wathelet (refererende dommer) og R. Schintgen samt dommerne G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, L. Sevón og K. M. Ioannou,

³⁹ Processprog: fransk.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- sagsøgerne i hovedsagen, ægteparret Gilly
- den franske regering ved kontorchef C. de Salins og ekspeditionssekretær G. Mignot, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede
- den belgiske regering ved kommitteret J. Devadder, Ministeriet for Udenrigs-anliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmægtiget
- den danske regering ved kontorchef P. Biering, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved afdelingschef E. Röder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget
- den italienske regering ved professor, afdelingschef U. Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, bistået af statens advokat, G. De Bellis
- den finske regering ved afdelingschef, ambassadør H. Rotkirch, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget
- den svenske regering ved kontorchef E. Brattgård, Handelsafdelingen, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

- Det Forenede Kongeriges regering ved Assistant Treasury Solicitor J. E. Collins, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 23. oktober 1997 af Robert Gilly, af den franske regering ved G. Mignot, af den danske regering ved juridisk rådgiver, afdelingschef J. Molde, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af den italienske regering ved G. De Bellis, af den nederlandske regering ved konsulent M. Fierstra, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af Det Forenede Kongeriges regering ved R. Singh, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved H. Michard,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 20. november 1997,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved afgørelse af 10. oktober 1996, indgået til Domstolen den 11. oktober 1996, har Tribunal administratif de Strasbourg i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen seks præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af traktatens artikel 6, 48 og 220.
- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under flere retssager mellem ægteparret Gilly og directeur des services fiscaux du Bas-Rhin vedrørende opgørelsen af indkomstskat

for fysiske personer for årene 1989, 1990, 1991, 1992 og 1993 i henhold til den den 21. juli 1959 i Paris undertegnede overenskomst mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning og om bestemmelser om gensidig administrativ og juridisk bistand i forbindelse med opkrævningen af en indkomst- og formueskat samt erhvervs- og grundskatter (herefter »overenskomsten«), som ændret ved tillæg undertegnet i Bonn den 9. juni 1969 og den 28. september 1989.

- 3 Ægteparret Gilly bor i Frankrig i nærheden af den tyske grænse. Robert Gilly, der er fransk statsborger, er offentligt ansat lærer i Frankrig. Annette Gilly, der er tysk statsborger, og som ved sit ægteskab også har fået fransk statsborgerskab, er ansat i en offentlig skole i grænseområdet i Tyskland.
- 4 Overenskomstens artikel 13, stk. 1, indeholder vedrørende beskatning af lønnet arbejde følgende grundprincip:

»Indtægter ved lønnet arbejde beskattes, medmindre andet er bestemt nedenfor, kun i den kontraherende stat, hvor det personlige indtægtsgivende arbejde udøves. Gage, vederlag, løn, godtgørelse eller andet honorar samt lignende indtægter, der udbetales eller tilkendes af andre end de i artikel 14 nævnte personer, anses for lønindtægter.«

- 5 Artikel 13, stk. 5, litra a), indeholder en undtagelse fra bestemmelsen om beskatning i arbejdslandet for grænsearbejdere, der er skattepligtige i bopælsstaten:

»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, 3 og 4 kun i sidstnævnte stat.«

- 6 Dog beskattes skattepligtige personer, der modtager løn eller pension fra det offentlige efter overenskomstens artikel 14, stk. 1, principielt i den løn- eller pensionsudbetalende stat:

»Gage, lønninger og lignende vederlag samt alderspension, der udbetales af en af de kontraherende stater, en delstat eller en offentligretlig juridisk person i nævnte stat eller delstat til fysiske personer med bopæl i den anden kontraherende stat for administrativ eller militær virksomhed eller tidligere ansættelse i en sådan virksomhed, beskattes kun i den førstnævnte stat. Dette gælder dog kun, når sådanne vederlag eller ydelser udbetales til personer, der er statsborgere i den sidstnævnte stat uden samtidig at være statsborger i førstnævnte stat. I modsat fald beskattes sådanne vederlag eller ydelser kun i den stat, hvor disse personer har deres bopæl.«

- 7 Overenskomstens artikel 16 indeholder en særlig regel, der finder anvendelse på lærerpersonale med midlertidigt ophold, hvorefter beskatning fortsat sker i oprindelsesbeskæftigelsesstaten:

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

- 8 Overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc), som ændret ved det den 28. september 1989 undertegnede tillæg, indeholder følgende bestemmelser:

»2) For personer med bopæl i Frankrig undgås dobbeltbeskatning på følgende måde:

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

...

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

- 9 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at efter den regel, der kaldes reglen om den faktiske sats, er skattnedslaget lig med summen af det nettoindtægtsbeløb, der beskattes i Tyskland med den sats, der følger af forholdet mellem den skat, der faktisk skal betales af den samlede skattepligtige nettoindkomst i henhold til den franske lovgivning og denne samlede nettoindtægts beløb.

- 10 Ifølge den forelæggende ret kan dette skattnedslag i den franske skat udgøre et mindre beløb end den skat, der faktisk er betalt i Tyskland som følge af en mere

progressiv beskatning i dette land. For franske grænsearbejdere, der både beskattes i Tyskland af indtægter, de har haft dér, og i Frankrig af deres samlede indtægter efter fradrag af nævnte nedslag, kan beskatningen således blive mere byrdefuld end for personer med en tilsvarende indtægt, der udelukkende hidrører fra Frankrig.

- 11 Den løn, som Annette Gilly har modtaget fra det offentlige i 1989, 1990, 1991, 1992 og 1993, blev i overensstemmelse med overenskomstens artikel 14, stk. 1, beskattet i Tyskland, idet Annette Gilly er tysk statsborger. Den blev også beskattet i Frankrig i henhold til overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a). Dog blev der i medfør af punkt cc) i sidstnævnte bestemmelse som følge af beskatningen af disse indtægter i Tyskland opnået ret til et skattnedslag med et beløb svarende til den franske skat af disse indtægter.
- 12 Ægteparret Gilly har i de retssager, de ved stævninger af 8. juli 1992 og 21. juli 1995 har anlagt ved Tribunal administratif de Strasbourg, gjort gældende, at anvendelsen af de ovenfor omtalte bestemmelser i overenskomsten har medført en ugrundet ekstra beskatning, der er udtryk for forskelsbehandling og derfor i strid med bl.a. EF-traktatens artikel 6 (EØF-traktatens artikel 7), 48 og 220. De har på grundlag heraf påstået den af skattevæsenet gennemførte ligning ophævet samt krævet den del af skatten, der er uretmæssigt opkrævet, tilbagebetalt.
- 13 Tribunal administratif de Strasbourg, der finder, at sagernes afgørelse afhænger af fortolkningen af traktatens artikel 6, 48 og 220, har udsat sagerne og anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:
 - 1) Tilsidesættes princippet om arbejdstagernes frie bevægelighed i Rom-traktaten og retsakterne til gennemførelse heraf ved en beskatningsordning for grænsearbejdere som den, der er fastlagt i den fransk-tyske overenskomst, for så vidt som denne fastlægger forskellige regler for beskatning af fysiske personer, alt

efter om de vederlægges af en offentligretlig juridisk person eller af private, og dermed kan have betydning for adgangen til ansættelse i den offentlige eller den private sektor, hvorved bopælen i den ene eller den anden stat bliver afgørende?

- 2) Er en bestemmelse, hvorefter en grænsearbejder, der modtager sit vederlag fra en stat eller en derunder hørende offentligretlig juridisk person, er skattepligtig i den pågældende stat, hvorimod vederlaget, såfremt grænsearbejderen har statsborgerskab i den anden stat uden samtidig at være statsborger i den første stat, beskattes i den stat, hvori grænsearbejderen har sin bopæl, i overensstemmelse med princippet om fri bevægelighed og afskaffelse af enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet?
- 3) Er en skatteretlig bestemmelse, hvorefter grænsearbejdere, der har beskæftigelse hos offentligretlige juridiske personer og er bosiddende i en af medlemsstaterne, omfattes af forskellige beskatningsregler, alt efter om de alene er statsborgere i bopælsmedlemsstaten eller har dobbelt statsborgerskab, lovlig efter traktatens artikel 7 (nu artikel 6)?
- 4) Tilsidesættes princippet om fri bevægelighed for arbejdstagerne i traktaten ved beskatningsregler, der vil kunne påvirke den beslutning, lærere fra de kontraherende stater træffer om at udøve deres virksomhed i kortere eller længere tid i en anden stat i betragtning af den på beskæftigelsens varighed beroende forskel i beskatningsordningerne i de pågældende stater?
- 5) Må traktatens artikel 220, der opstiller det mål at afskaffe dobbeltbeskatning, i betragtning af de frister, medlemsstaterne har haft til at nå det, antages nu at være en umiddelbart anvendelig bestemmelse, hvorefter der ikke længere må forekomme dobbeltbeskatning, og tilsidesættes det formål at afskaffe dobbeltbeskatning, som det ved artikel 220 er blevet pålagt medlemsstaterne at realisere, ved en beskatningsoverenskomst, hvorefter den beskatningsordning, der finder anvendelse på grænsearbejdere fra stater, der deltager i overenskomsten, har et indhold, der afhænger af grænsearbejdernes nationalitet og deres ansættelses offentlige eller private karakter, og er endelig en ordning om skattegodtgørelse, der finder anvendelse på et ægtepar med bopæl i en medlemsstat, og hvorved der ikke tages hensyn til det beløb, der helt nøjagtigt er betalt skat af i en anden medlemsstat, men kun til en skattegodtgørelse, der kan andrage et lavere beløb, i overensstemmelse med den pligt, der er blevet pålagt medlemsstaterne til at afskaffe dobbeltbeskatning?

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

Femte spørgsmål

- 14 Den forelæggende ret har med det femte spørgsmål, som først skal behandles, spurgt, om traktatens artikel 220, andet led, er umiddelbart anvendelig.
- 15 Det er i Domstolens praksis (dom af 11.7.1985, sag 137/84, Mutsch, Sml. s. 2681, præmis 11) fastslået, at artikel 220 ikke har til formål at opstille en retsregel, der er virksom som sådan, men kun angiver rammerne for de indbyrdes forhandlinger, som medlemsstaterne skal indlede »i det omfang, det er nødvendigt«. I artiklens andet led angives det blot, at formålet med sådanne forhandlinger skal være afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet.
- 16 Selv om afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet således er et af traktatens mål, følger det af ordlyden af denne bestemmelse, at den ikke som sådan kan give private borgere rettigheder, der kan påberåbes ved de nationale retter.
- 17 Det femte spørgsmål skal derfor besvares med, at traktatens artikel 220, andet led, ikke har direkte virkning.

Første, andet og fjerde spørgsmål

- 18 Den forelæggende ret spørger med det første, andet og fjerde spørgsmål, om traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for at anvende bestemmelser som bestemmelserne i overenskomstens artikel 13, stk. 5, litra a), artikel 14, stk. 1, og artikel 16, hvorefter grænsearbejdere med hensyn til beskæftigelse behandles forskelligt, afhængigt af om de arbejder i den private eller den offentlige sektor, og, når det sidste er tilfældet, afhængigt af om de alene er statsborgere i den stat, i hvis forvaltning de arbejder, eller for læreres vedkommende afhængigt af om de opholder sig kortvarigt i den stat, hvor de udøver deres virksomhed.

Anvendelse af traktatens artikel 48

- 19 Indledningsvis må det undersøges, om en situation, som den, sagsøgerne i hovedsagen befinder sig i, er omfattet af traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed.
- 20 Den franske regering har i retsmødet anført, at Annette Gilly ikke i Frankrig har benyttet sig af de rettigheder, hun har i henhold til traktatens artikel 48, idet hun arbejder i sin oprindelsesstat, nemlig Tyskland.
- 21 Det bemærkes hertil alene, at Annette Gilly ved ægteskab har erhvervet fransk statsborgerskab, og at hun udøver sin virksomhed i Tyskland og samtidig bor i Frankrig. Under disse omstændigheder skal hun i sidstnævnte stat anses for en arbejdstager, der udnytter sin ved traktaten tilsikrede ret til fri bevægelighed og arbejder i en stilling i en anden medlemsstat end bopælsstaten. Den omstændighed, at hun har beholdt sit statsborgerskab i beskæftigelsesstaten, kan ikke på nogen

måde for de franske myndigheder ændre ved den omstændighed, at hun, der har fransk statsborgerskab, har sin beskæftigelse på en anden medlemsstats område (jf. på linje hermed, dom af 19.1.1988, sag 292/86, Gullung, Sml. s. 111, præmis 12).

- 22 Det må følgelig fastslås, at det i hovedsagen omhandlede tilfælde henhører under anvendelsesområdet for traktatens artikel 48.

De beskatningsmæssige tilknytningspunkters forenelighed med traktatens artikel 48

- 23 Selv om afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet som nævnt i præmis 16 i denne dom er et af traktatens mål, må det dog fastslås, at der hidtil, når bortses fra konventionen af 23. juli 1990 om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT L 225, s. 10), ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på forening eller harmonisering af bestemmelserne om afskaffelse af dobbeltbeskatning, og at medlemsstaterne ikke i medfør af traktatens artikel 220 har indgået nogen multilateral overenskomst herom.
- 24 Medlemsstaterne, der er kompetente til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på eventuelt gennem indgåelsen af overenskomster at afskaffe dobbeltbeskatning, har afsluttet en række bilaterale overenskomster, der navnlig bygger på de modelkonventioner vedrørende indkomst- og formuebeskatning, som er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (»OECD«).
- 25 Således benyttes i overenskomsten mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland flere tilknytningspunkter i forbindelse med fordelingen mellem de kontraherende parter af kompetencen til at beskatte indtægter ved lønnet beskæftigelse.

- 26 Mens arbejdstagerne i almindelighed efter overenskomstens artikel 13, stk. 1, beskattes i den stat, hvor den indtægtsgivende virksomhed udøves, beskattes grænsearbejdere efter overenskomstens artikel 13, stk. 5, litra a), i deres bopælsstat.
- 27 Dog er det for skattepligtige personer, der oppebærer indtægter fra den offentlige sektor, i overenskomstens artikel 14, stk. 1, første punktum, bestemt, at de principielt beskattes i udbetalingsstaten (herefter »udbetalingsstatsprincippet«). Andet punktum i samme stk. indeholder en undtagelse fra denne regel, idet det deri bestemmes, at løn eller vederlag, der udbetales til personer, der er statsborgere i den anden stat uden samtidig at være statsborgere i den første stat, beskattes i den skattepligtige persons bopælsland.
- 28 Endvidere indeholder overenskomstens artikel 16 en særregel vedrørende tilknytningen for lærere, der normalt bor i én af de kontraherende stater, og som under et kortvarigt ophold på højst to år i den anden kontraherende stat modtager løn eller vederlag for undervisningsvirksomhed i sidstnævnte stat. Denne gruppe skattepligtige beskattes i oprindelsesbeskæftigelsesstaten.
- 29 Overenskomstens artikel 13, stk. 1 og stk. 5, litra a), artikel 14, stk. 1, og artikel 16, angiver således forskellige tilknytningspunkter, afhængigt af om de afgiftspligtige personer er grænsearbejdere, er lærere på kort ophold, eller er beskæftiget i den private sektor eller i den offentlige sektor. Når det sidste er tilfældet, beskattes arbejdstagerne i princippet i udbetalingsstaten, medmindre de er statsborgere i den anden kontraherende stat og ikke samtidig er statsborgere i den første, idet de da beskattes i deres bopælsstat.
- 30 Selv om nationaliteten som sådan efter artikel 14, stk. 1, andet punktum, udgør kriteriet for fordelingen af den skattemæssige kompetence, kan sådanne sondringer

ikke anses for at udgøre forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til traktatens artikel 48. De er nemlig, da der ikke og navnlig ikke i medfør af traktatens artikel 220, andet led, på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at forene eller harmonisere reglerne, et udtryk for de kontraherende parter kompetence til med henblik på at undgå dobbeltbeskatning at fastlægge kriterierne for deres respektive beskatningsbeføjelser.

- 31 Medlemsstaterne kan hensigtsmæssigt med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen støtte sig på international praksis og på den af OECD udarbejdede modelkonvention, der netop i artikel 19, stk. 1, litra a), i 1994-udgaven bygger på udbetalingsstatsprincippet. Ifølge bemærkningerne til denne artikel er dette princip begrundet i »reglerne for korrekt adfærd i mellemfolkelige forhold og gensidig respekt i forholdet mellem suveræne stater« og princippet »forekommer i så mange mellem OECD's medlemslande gældende overenskomster, at det nu kan siges at være internationalt anerkendt«.
- 32 For så vidt angår det foreliggende tilfælde gentager overenskomstens artikel 14, stk. 1, indholdet i OECD's modelkonventions artikel 19, stk. 1, litra a). Ganske vist finder efter denne artikel i overenskomsten udbetalingsstatsprincippet ikke anvendelse, når den skattepligtige person er statsborger i den anden kontraherende stat uden samtidig at være statsborger i den første stat, men den samme form for undtagelse, der i al fald delvis bygger på nationaliteten, genfindes i modelkonventionens artikel 19, stk. 1, litra b), vedrørende det tilfælde, at arbejdet udføres i den anden kontraherende stat, og den skattepligtige er hjemmehørende i denne stat »og i) er statsborger i denne stat, eller ii) er blevet hjemmehørende dér alene med det formål at udføre hvervet«.
- 33 I al fald ville Annette Gilly's skattemæssige stilling, også selv om der bortses fra artikel 14, stk. 1, andet punktum, hvis lovlighed hun bestrider, være uændret, idet udbetalingsstatsprincippet fortsat måtte anvendes for så vidt angår de indtægter, hun har haft i Tyskland i forbindelse med sin undervisningsvirksomhed i det offentlige.

- 34 Endvidere er det ikke i det foreliggende tilfælde blevet godtgjort, at alene den omstændighed, at det her er udbetalingsstaten, der har fået tillagt kompetencen med hensyn til beskatningen af indtægter, der stammer fra den offentlige sektor, i og for sig kan få negative følger for de berørte skattepligtige personer. Som nævnt af flere medlemsstaters regeringer, der har indgivet indlæg, og af Kommissionen, beror den skattemæssigt mere eller mindre gunstige stilling for de pågældende skattepligtige personer ikke i snæver forstand på det tilknytningsselement, der vælges, men på beskatningsprocenten i den kompetente stat, således som denne følger af skalaerne for direkte skatter, når der ikke på fællesskabsplan er sket en harmonisering.
- 35 Det første, andet og fjerde spørgsmål skal derfor besvares med, at traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for at anvende sådanne bestemmelser som bestemmelserne i overenskomstens artikel 13, stk. 5, litra a), artikel 14, stk. 1, og artikel 16, hvorefter der gælder forskellige beskatningsregler dels for grænsearbejdere, afhængigt af om de arbejder i den private eller den offentlige sektor, og såfremt det sidste er tilfældet, afhængigt af om de er statsborgere i den stat, som den forvaltning, de er ansat i, henhører under, dels for lærere, afhængigt af om de opholder sig midlertidigt i den stat, hvor de er erhvervsmæssigt beskæftiget.

Tredje spørgsmål

- 36 Den nationale ret ønsker med sit tredje spørgsmål oplyst, om EØF-traktatens artikel 7, nu EF-traktatens artikel 6, skal fortolkes således, at den er til hinder for at anvende en sådan bestemmelse som overenskomstens artikel 14, stk. 1, andet punktum, hvorefter grænsearbejdere, der er ansat i den offentlige sektor i en medlemsstat, er omfattet af forskellige beskatningsregler, afhængigt af om de er statsborgere i denne stat.
- 37 Ifølge Domstolens faste praksis kan traktatens artikel 6, der indeholder det almindelige forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, kun anvendes

selvstændigt på forhold omfattet af fællesskabsretten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling (jf. bl.a. dom af 25.6.1997, sag C-131/96, Mora Romero, Sml. I, s. 3659, præmis 10).

- 38 På området for arbejdskraftens frie bevægelighed er forbuddet mod forskelsbehandling netop blevet gennemført og præciseret ved traktatens artikel 48 og retsakter i den afledede ret, navnlig Rådets forordning nr. 1612/68/EØF af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 II, s. 467).
- 39 Det fremgår af besvarelsen af det første, andet og fjerde spørgsmål, at et tilfælde som det i denne sag omhandlede henhører under traktatens artikel 48. Det findes derfor uforholdende at tage stilling til fortolkningen af traktatens artikel 6.

Sjette spørgsmål

- 40 Den nationale ret ønsker med det sjette spørgsmål oplyst, om traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den er til hinder for at anvende en regel om skattegodtgørelse som den, der er fastlagt i overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc).
- 41 Skattegodtgørelsesreglen i overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc), der bygger på tilsvarende bestemmelser i OECD's modelkonvention, har til formål at undgå dobbeltbeskatning for personer hjemmehørende i Frankrig, der i Tyskland oppebærer indkomster eller andre indtægter, som beskattes både i Tyskland og Frankrig.

- 42 Ordningen går ud på først at medregne de i Tyskland erhvervede lønindtægter i beskatningsgrundlaget, således som dette beregnes efter den franske lovgivning, og dernæst yde skattegodtgørelse for den skat, der er betalt i Tyskland, og som bl.a. for de i overenskomstens artikel 14 nævnte indtægter svarer til den del af den franske skat, der udgør skatten for disse indtægter. Denne del svarer forholdsmæssigt til den andel af den samlede skattepligtige nettoindtægt i Frankrig, som den skattepligtige nettoindtægt i Tyskland udgør.
- 43 Det fremgår af sagen, at der ikke i Tyskland i de i sagen omhandlede regnskabsår ved beregningen af skatten af Annette Gilly's erhvervsmæssige indtægter blev taget hensyn til hendes personlige familiemæssige forhold, mens dette skete i Frankrig i forbindelse med den skat, der skulle betales af den samlede husstandsindkomst, og i forbindelse med anerkendelse af forskellige skattefradrag og -nedsættelser.
- 44 Sagsøgerne i hovedsagen har anført, at den omhandlede skattegodtgørelsesregel straffer personer, der har udnyttet deres ret til fri bevægelighed, idet den indebærer, at der fortsat består dobbeltbeskatning. I det foreliggende tilfælde bliver godtgørelsens beløb altid lavere end den skat, der faktisk er betalt i Tyskland, hvor beskatningen er mere progressiv end i Frankrig, og når henses til den andel af den samlede i Frankrig skattepligtige husstandsindkomst, som Robert Gilly's arbejdsindtægter udgør. Endvidere bevirker den omstændighed, at der ikke i Tyskland tages hensyn til Annette Gilly's personlige og familiemæssige forhold, mens dette sker i Frankrig ved beregningen af skatten af den samlede indkomst, at den skattegodtgørelse, der bliver tale om i bopælsstaten på grund af de skattefradrag og -nedsættelser, der opnås dér, bliver lavere end den skat, der faktisk betales i beskæftigelsesstaten.
- 45 Ifølge sagsøgerne i hovedsagen kan dobbeltbeskatning kun fuldt ud undgås ved en skattegodtgørelse, der er lig med den skat, der er opkrævet i Tyskland.

- 46 Det må i denne forbindelse som anført af generaladvokaten i punkt 66 i forslaget til afgørelse fremhæves, at formålet med en overenskomst som den i sagen omhandlede kun er at undgå, at samme indtægter beskattes i begge stater. Det er derimod ikke at sikre, at den beskatning, som den skattepligtige er underlagt i den ene stat, ikke er højere end beskatningen i den anden stat.
- 47 Det står imidlertid fast, at de ugunstige virkninger, som anvendelsen af skattegodtgørelsesreglen i den bilaterale overenskomst kan medføre i beskatningen i bopælsstaten i det foreliggende tilfælde, først og fremmest beror på forskellige skatteska-lær i de pågældende medlemsstater, hvis fastsættelse, da der ikke foreligger fællesskabsbestemmelser på området, henhører under medlemsstaternes kompetence.
- 48 Endvidere måtte, som den franske, belgiske, danske, finske og svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering har anført, bopælsstaten, såfremt den i skattegodtgørelse skulle modregne et beløb, der var højere end den del af den nationale skat, der var opkrævet for udenlandsk indkomst, nedsætte skatten af de andre indtægter tilsvarende, hvilket ville betyde et indtægtstab for denne stat, der som sådant ville være ensbetydende med en begrænsning af dens selvbestemmel-sesret på området for direkte beskatning.
- 49 Vedrørende de virkninger, der følger af, at der i bopælsstaten tages hensyn til den skattepligtige persons personlige og familiemæssige forhold, og at disse forhold ikke tages i betragtning i beskæftigelsesstaten, bemærkes, at denne forskel beror på, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende med hensyn til direkte skatter som regel ikke er sammenlignelige, idet den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en medlemsstats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans totale indkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 31 og 32).

- 50 Denne situation dækker også et tilfælde som Annette Gilly's, idet hendes personlige lønindkomst, selv om den erhverves i Tyskland, medregnes i grundlaget for indkomstbeskatningen for fysiske personer på hendes skattemæssige hjemsted i Frankrig, hvor hun derfor opnår de skattefordele, fradrag og nedsættelser, der er fastlagt i den franske lovgivning. Omvendt har det tyske skattevæsen ikke under disse forhold været forpligtet til at tage hendes personlige og familiemæssige forhold i betragtning.
- 51 Sagsøgerne i hovedsagen har endvidere gjort gældende, at anvendelsen af overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc), i deres tilfælde medfører en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, der strider mod traktatens artikel 48, idet Annette Gilly's skattemæssige stilling, hvis hun alene havde fransk statsborgerskab og ikke dobbelt statsborgerskab, ville være omfattet af overenskomstens artikel 13, stk. 5, litra a), hvorefter grænsearbejderes indtægter beskattes i bopælsstaten.
- 52 Det bemærkes hertil, at overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc), har til formål at undgå dobbeltbeskatning i et tilfælde som det i hovedsagen foreliggende som følge af beskatningen i Tyskland af de indtægter, Annette Gilly oppebærer dér, hvilket er i overensstemmelse med overenskomstens artikel 14, stk. 1, idet ægteparrets samlede husstandsindkomst, herunder de nævnte i Tyskland erhvervede indtægter, beskattes i Frankrig.
- 53 Som det fremgår af besvarelsen af det første, andet og fjerde spørgsmål, kan den omstændighed, at de kontraherende parter med henblik på den indbyrdes fordeling af beskatningskompetencen har valgt forskellige tilknytningselementer og navnlig nationaliteten for så vidt angår indtægter fra det offentlige, der er erhvervet i en anden stat end bopælsstaten, ikke som sådan udgøre en ved fællesskabsretten forbudt forskelsbehandling.
- 54 På baggrund af det anførte, skal det sjette spørgsmål besvares med, at traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for at anvende en skat-tegodtgørelsesregel som reglen i overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc).

Sagens omkostninger

- 55 De udgifter, der er afholdt af den franske, belgiske, danske, tyske, italienske, nederlandske, finske og svenske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal administratif de Strasbourg ved afgørelse af 10. oktober 1996, for ret:

- 1) EF-traktatens artikel 220, andet led, har ikke direkte virkning.
- 2) EF-traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for at anvende sådanne bestemmelser som bestemmelserne i artikel 13, stk. 5, litra a), artikel 14, stk. 1, og artikel 16 i den i Paris den 21. juli 1959 undertegnede overenskomst mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland til undgåelse af dobbeltbeskatning, som ændret ved tillæg undtegnnet i Bonn den 9. juni 1969 og den 28. september 1989, hvorefter der gælder forskellige beskatningsregler dels for grænsearbejdere, afhængigt af om de arbejder i den private eller den offentlige sektor, og såfremt sidstnævnte er

tilfældet, afhængigt af om de er statsborgere i den stat, som den forvaltning, de er ansat i, henhører under, dels for lærere, afhængigt af om de opholder sig midlertidigt i den stat, hvor de er erhvervsmæssigt beskæftiget.

- 3) Traktatens artikel 48 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for at anvende en skattegodtgørelsesregel som reglen i overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc).

Rodríguez Iglesias

Wathelet

Schintgen

Mancini

Moitinho de Almeida

Kapteyn

Murray

Puissochet

Hirsch

Sevón

Ioannou

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 12. maj 1998.

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær

Præsident