

61996J0336

Domstolens Dom af 12. maj 1998. - Ægtefællerne Gilly mod Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Tribunal administratif de Strasbourg - Frankrig. - EF-traktatens artikel 6, 48 og 220 - Pligt til ligebehandling - Bilateral overenskomst med henblik på at undgå dobbeltbeskatning - Grænsearbejdere. - Sag C-336/96.

Samling af Afgørelser 1998 side I-02793

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1 EF-traktaten - artikel 220, andet led - direkte virkning - foreligger ikke

(EF-traktaten, art. 220)

2 Fri bevaegelighed for personer - arbejdstagere - ligebehandling - loen - indkomstbeskatning - indtaegter erhvervet paa en medlemsstats omraade af statsborgere fra en anden medlemsstat - graensearbejdere - anvendelse af bestemmelserne i en bilateral overenskomst med henblik paa at undgaa dobbeltbeskatning - lovlighed

(EF-traktaten, art. 48 og 220)

3 Fri bevaegelighed for personer - arbejdstagere - ligebehandling - loen - indkomstbeskatning - indtaegter erhvervet paa en medlemsstats omraade af statsborgere fra en anden medlemsstat - anvendelse af en skattegodtgoerelsesordning i henhold til en bilateral overenskomst med henblik paa at undgaa dobbeltbeskatning - lovlighed

(EF-traktaten, art. 48)

Sammendrag

1 Artikel 220 har ikke til formaal at opstille en retsregel, der er virksom som saadan, men angiver kun rammerne for de indbyrdes forhandlinger, som medlemsstaterne skal indlede »i det omfang, det er noedvendigt«. I artiklens andet led angives det blot, at formaalet med saadanne forhandlinger skal vaere afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Faellesskabet.

Selv om afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Faellesskabet saaledes er et af traktatens maal, foelger det af ordlyden af denne bestemmelse, at den ikke som saadan kan give private borgere rettigheder, der kan paaberaabes ved de nationale retter.

Traktatens artikel 220, andet led, har saaledes ikke direkte virkning.

2 Traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den ikke er til hinder for at anvende saadanne 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 undgaaelse af dobbeltbeskatning, som aendret ved tillæg undertegnet i Bonn den 9. juni 1969 og den 28. september 1989, hvorefter der gaelder forskellige beskatningsregler dels for graensearbejdere, afhaengigt af om de arbejder i den private eller den offentlige sektor, og saafremt det sidstnaevnte er tilfaeldet, afhaengigt af om de er statsborgere i den stat, som den forvaltning, de er ansat i, henhoerer under, dels for laerere, afhaengigt af, om de opholder sig midlertidigt i den stat, hvor de er erhvervsmaessigt beskaeftiget.

De sontringer, der gennemfoeres ved saadanne bestemmelser, kan, selv om sontringen vedroerende loen, der udbetales af det offentlige, bygger paa nationaliteten, ikke anses for at udgoere forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til traktatens artikel 48. De er nemlig, da der ikke og navnlig ikke i medfoer af traktatens artikel 220, andet led, paa faellesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik paa at forene eller harmonisere reglerne, et udtryk for de kontraherende parters kompetence til med henblik paa at undgaa dobbeltbeskatning at fastlaegge kriterierne for deres respektive beskatningsbefoejelser.

3 Traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den ikke er til hinder for at anvende en skattegodtgoerelsesregel som reglen i artikel 20, stk. 2, litra a), cc), i overenskomsten mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland til undgaaelse af dobbeltbeskatning.

Formaalet med en saadan bestemmelse er blot at undgaa, at samme indtaegter beskattes i begge de kontraherende stater. Det er derimod ikke at sikre, at den beskatning, som den skattepligtige er underlagt i den ene stat, ikke er hoejere end beskatningen i den anden stat. Det staar imidlertid fast, at de ugunstige virkninger, som anvendelsen af skattegodtgoerelsesreglen i den bilaterale overenskomst, der ivaerksaettes som et led i beskatningsordningen i bopaelstaten, i visse situationer kan medfoere, foerst og fremmest beror paa forskellige skatteskalaer i de paagaeldende medlemsstater, hvis fastsaettelse, da der ikke foreligger faellesskabsbestemmelser paa omraadet, henhoerer under medlemsstaternes kompetence.

Parter

I sag C-336/96,

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

gteparret Gilly

mod

Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af EF-traktatens artikel 6, 48 og 220,

har

DOMSTOLEN

sammensat af praesidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformaendene 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,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer

justitssekretaer: ekspeditionssekretaer H.A. Ruehl,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

- sagsoegerne i hovedsagen, aegteparret Gilly

- den franske regering ved kontorchef C. de Salins og ekspeditionssekretaer G. Mignot, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtigede

- den belgiske regering ved kommitteret J. Devadder, Ministeriet for Udenrigsanliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmaegtiget

- den danske regering ved kontorchef P. Biering, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget

- den tyske regering ved afdelingschef E. Roeder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmaegtiget

- den italienske regering ved professor, afdelingschef U. Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, bistaaet af statens advokat, G. De Bellis

- den finske regering ved afdelingschef, ambassadoer H. Rotkirch, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget

- den svenske regering ved kontorchef E. Brattgaard, Handelsafdelingen, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget

- Det Forenede Kongeriges regering ved Assistant Treasury Solicitor J.E. Collins, som befuldmaegtiget

- Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber ved H. Michard og E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtigede,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlaeg i retsmoedet den 23. oktober 1997 af Robert Gilly, af den franske regering ved G. Mignot, af den danske regering ved juridisk raadgiver, afdelingschef J. Molde, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, af den italienske regering ved G. De Bellis, af den nederlandske regering ved konsulent M. Fierstra, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, af Det Forenede Kongeriges regering ved R. Singh, Treasury Solicitor's Department, som

befuldmaegtiget, og af Kommissionen ved H. Michard,

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

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved afgørelse af 10. oktober 1996, indgaaet 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 Spørgsmaalene er blevet rejst under flere retssager mellem ægteparret Gilly og directeur des services fiscaux du Bas-Rhin vedrørende opførelsen 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 udføres. 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, naar saadanne 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 saadanne vederlag eller ydelser kun i den stat, hvor disse personer har

deres bopael.«

7 Overenskomstens artikel 16 indeholder en saerlig regel, der finder anvendelse paa laererpersonale med midlertidigt ophold, hvorefter beskatning fortsat sker i oprindelsesbeskaeftigelsesstaten:

»Laerere med bopael i en af de kontraherende stater, der under et midlertidigt ophold paa hoejst to aar modtager vederlag for undervisningsvirksomhed paa et universitet, en hoejere laereanstalt, en skole eller en anden undervisningsinstitution i den anden medlemsstat, beskattes af denne loen kun i den foerstnaevnte stat.«

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

»2) For personer med bopael i Frankrig undgaas dobbeltbeskatning paa foelgende maade:

a) Indkomst og andre positive indtaegter, der hidroerer fra Forbundsrepublikken og beskattes dér i overensstemmelse med denne overenskomsts bestemmelser, beskattes ogsaa i Frankrig, naar de tilfalder en person med bopael i Frankrig. Den tyske skat kan ikke fradrages ved opgoerelsen af den skattepligtige indtaegt i Frankrig. Dog har den paagaeldende ret til et nedslag i den franske skat, ved hvis beregning disse indtaegter medregnes. Nedslaget udgoer:

...

cc) for alle andre indtaegter den del af den franske skat, der udgoer skatten af disse indtaegter. Bestemmelsen herom finder bl.a. anvendelse paa de i artikel ... 13, stk. 1 og 2, og artikel 14 naevnte indtaegter.«

9 Det fremgaar af forelaeggelsesafgoerelsen, at efter den regel, der kaldes reglen om den faktiske sats, er skattnedslaget lig med summen af det nettoindtaegtsbeloeb, der beskattes i Tyskland med den sats, der foelger af forholdet mellem den skat, der faktisk skal betales af den samlede skattepligtige nettoindkomst i henhold til den franske lovgivning og denne samlede nettoindtaegts beloeb.

10 Ifoelge den forelaeggende ret kan dette skattnedslag i den franske skat udgoere et mindre beloeb end den skat, der faktisk er betalt i Tyskland som foelge af en mere progressiv beskatning i dette land. For franske graensearbejdere, der baade beskattes i Tyskland af indtaegter, de har haft dér, og i Frankrig af deres samlede indtaegter efter fradrag af naevnte nedslag, kan beskatningen saaledes blive mere byrdefuld end for personer med en tilsvarende indtaegt, der udelukkende hidroerer fra Frankrig.

11 Den loen, 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 ogsaa beskattet i Frankrig i henhold til overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a). Dog blev der i medfoer af punkt cc) i sidstnaevnte bestemmelse som foelge af beskatningen af disse indtaegter i Tyskland opnaaet ret til et skattnedslag med et beloeb svarende til den franske skat af disse indtaegter.

12 Aegteparret Gilly har i de retssager, de ved staevninger af 8. juli 1992 og 21. juli 1995 har anlagt ved Tribunal administratif de Strasbourg, gjort gaeldende, at anvendelsen af de ovenfor omtalte bestemmelser i overenskomsten har medfoert en ugrundet ekstra beskatning, der er udtryk for forskelsbehandling og derfor i strid med bl.a. EF-traktatens artikel 6 (EOEF-traktatens artikel 7), 48 og 220. De har paa grundlag heraf paastaaet den af skattevaesenet gennemfoerte ligning ophaevet samt kraevet den del af skatten, der er uretmaessigt opkraevet, tilbagebetalt.

13 Tribunal administratif de Strasbourg, der finder, at sagernes afgoerelse afhaenger af fortolkningen af traktatens artikel 6, 48 og 220, har udsat sagerne og anmodet Domstolen om en praejudiciel afgoerelse af foelgende spoergsmaal:

1) Tilsidesaettes princippet om arbejdstagernes frie bevaegelighed i Rom-traktaten og retsakterne til gennemfoerelse heraf ved en beskatningsordning for graensearbejdere som den, der er fastlagt i den fransk-tyske overenskomst, for saa vidt som denne fastlaegger forskellige regler for beskatning af fysiske personer, alt efter om de vederlaegges af en offentligretlig juridisk person eller af private, og dermed kan have betydning for adgangen til ansaettelse i den offentlige eller den private sektor, hvorved bopaelen i den ene eller den anden stat bliver afgoerende?

2) Er en bestemmelse, hvorefter en graensearbejder, der modtager sit vederlag fra en stat eller en derunder hoerende offentligretlig juridisk person, er skattepligtig i den paagaeldende stat, hvorimod vederlaget, saafremt graensearbejderen har statsborgerskab i den anden stat uden samtidig at vaere statsborger i den foerste stat, beskattes i den stat, hvori graensearbejderen har sin bopael, i overensstemmelse med princippet om fri bevaegelighed og afskaffelse af enhver forskelsbehandling paa grundlag af nationalitet?

3) Er en skatteretlig bestemmelse, hvorefter graensearbejdere, der har beskaeftigelse hos offentligretlige juridiske personer og er bosiddende i en af medlemsstaterne, omfattes af forskellige beskatningsregler, alt efter om de alene er statsborgere i bopaelsmedlemsstaten eller har dobbelt statsborgerskab, lovlig efter traktatens artikel 7 (nu artikel 6)?

4) Tilsidesaettes princippet om fri bevaegelighed for arbejdstagerne i traktaten ved beskatningsregler, der vil kunne paavirke den beslutning, laerere fra de kontraherende stater traeffe om at udoeve deres virksomhed i kortere eller laengere tid i en anden stat i betragtning af den paa beskaeftigelsens varighed beroende forskel i beskatningsordningerne i de paagaeldende stater?

5) Maa traktatens artikel 220, der opstiller det maal at afskaffe dobbeltbeskatning, i betragtning af de frister, medlemsstaterne har haft til at naa det, antages nu at vaere en umiddelbart anvendelig bestemmelse, hvorefter der ikke laengere maa forekomme dobbeltbeskatning, og tilsidesaettes det formaal at afskaffe dobbeltbeskatning, som det ved artikel 220 er blevet paalagt medlemsstaterne at realisere, ved en beskatningsoverenskomst, hvorefter den beskatningsordning, der finder anvendelse paa graensearbejdere fra stater, der deltager i overenskomsten, har et indhold, der afhaenger af graensearbejdernes nationalitet og deres ansaettelses offentlige eller private karakter, og er endelig en ordning om skattegodtgoerelse, der finder anvendelse paa et aegtepar med bopael i en medlemsstat, og hvorved der ikke tages hensyn til det beloeb, der helt noejagtigt er betalt skat af i en anden medlemsstat, men kun til en skattegodtgoerelse, der kan andrage et lavere beloeb, i overensstemmelse med den pligt, der er blevet paalagt medlemsstaterne til at afskaffe dobbeltbeskatning?

6) Skal traktatens artikel 48 fortolkes saaledes, at det herefter er udelukket, at statsborgere fra en medlemsstat, der er graensearbejdere i en anden medlemsstat, som foelge af en regel om skattegodtgoerelse som den, der er fastsat i den fransk-tyske beskatningsoverenskomst, beskattes haardere end personer, der udoever deres virksomhed i deres bopaelsstat?

Femte spoergsmaal

14 Den forelaeggende ret har med det femte spoergsmaal, som foerst 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, praemis 11) fastslaaet, at artikel 220 ikke har til formaal at opstille en retsregel, der er virksom som saadan, men kun angiver rammerne for de indbyrdes forhandlinger, som medlemsstaterne skal indlede »i det omfang, det er noedvendigt«. I artiklens andet led angives det blot, at formaalet med saadanne forhandlinger skal vaere afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Faellesskabet.

16 Selv om afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Faellesskabet saaledes er et af traktatens maal, foelger det af ordlyden af denne bestemmelse, at den ikke som saadan kan give private borgere rettigheder, der kan paaberaabes ved de nationale retter.

17 Det femte spoergsmaal skal derfor besvares med, at traktatens artikel 220, andet led, ikke har direkte virkning.

Foerste, andet og fjerde spoergsmaal

18 Den forelaeggende ret spoerger med det foerste, andet og fjerde spoergsmaal, om traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, 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 graensearbejdere med hensyn til beskatning behandles forskelligt, afhaengigt af om de arbejder i den private eller den offentlige sektor, og, naar det sidste er tilfaeldet, afhaengigt af om de alene er statsborgere i den stat, i hvis forvaltning de arbejder, eller for laereres vedkommende afhaengigt af om de opholder sig kortvarigt i den stat, hvor de udoever deres virksomhed.

Anvendelse af traktatens artikel 48

19 Indledningsvis maa det undersoeges, om en situation, som den, sagsoegerne i hovedsagen befinder sig i, er omfattet af traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevaegelighed.

20 Den franske regering har i retsmoedet anfoert, 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 bemaerkes hertil alene, at Annette Gilly ved aegteskab har erhvervet fransk statsborgerskab, og at hun udoever sin virksomhed i Tyskland og samtidig bor i Frankrig. Under disse omstaendigheder skal hun i sidstnaevnte stat anses for en arbejdstager, der udnytter sin ved traktaten tilsikrede ret til fri bevaegelighed og arbejder i en stilling i en anden medlemsstat end bopaelsstaten. Den omstaendighed, at hun har beholdt sit statsborgerskab i beskaeftigelsesstaten, kan ikke paa nogen maade for de franske myndigheder aendre ved den omstaendighed, at hun, der har fransk statsborgerskab, har sin beskaeftigelse paa en anden medlemsstats omraade (jf. paa linje hermed, dom af 19.1.1988, sag 292/86, Gullung, Sml. s. 111, praemis 12).

22 Det maa foelgelig fastslaas, at det i hovedsagen omhandlede tilfaelde henhoerer under anvendelsesomraadet for traktatens artikel 48.

De beskatningsmaessige tilknytningspunkters forenelighed med traktatens artikel 48

23 Selv om afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Faellesskabet som naevnt i praemis 16 i denne dom er et af traktatens maal, maa det dog fastslaas, at der hidtil, naar bortses fra konventionen af 23. juli 1990 om ophaevelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT L 225, s. 10), ikke paa faellesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik paa forening eller harmonisering af bestemmelserne om afskaffelse af dobbeltbeskatning, og at medlemsstaterne ikke i medfoer af traktatens artikel 220 har indgaaet nogen multilateral overenskomst herom.

24 Medlemsstaterne, der er kompetente til at fastlaegge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik paa eventuelt gennem indgaaelsen af overenskomster at afskaffe dobbeltbeskatning, har afsluttet en raekke bilaterale overenskomster, der navnlig bygger paa de modelkonventioner vedroerende indkomst- og formuebeskatning, som er udarbejdet af Organisationen for OEkonomisk Samarbejde og Udvikling (»OECD«).

25 Saaledes 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 indtaegter ved loennet beskaeftigelse.

26 Mens arbejdstagerne i almindelighed efter overenskomstens artikel 13, stk. 1, beskattes i den stat, hvor den indtaegtsgivende virksomhed udoeves, beskattes graensearbejdere efter overenskomstens artikel 13, stk. 5, litra a), i deres bopaelsstat.

27 Dog er det for skattepligtige personer, der oppebaerer indtaegter fra den offentlige sektor, i overenskomstens artikel 14, stk. 1, foerste 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 loen eller vederlag, der udbetales til personer, der er statsborgere i den anden stat uden samtidig at vaere statsborgere i den foerste stat, beskattes i den skattepligtige persons bopaelsland.

28 Endvidere indeholder overenskomstens artikel 16 en saerregel vedroerende tilknytningen for laerere, der normalt bor i én af de kontraherende stater, og som under et kortvarigt ophold paa hoejst to aar i den anden kontraherende stat modtager loen eller vederlag for undervisningsvirksomhed i sidstnaevnte stat. Denne gruppe skattepligtige beskattes i oprindelsesbeskaeftigelsesstaten.

29 Overenskomstens artikel 13, stk. 1 og stk. 5, litra a), artikel 14, stk. 1, og artikel 16, angiver saaledes forskellige tilknytningspunkter, afhaengigt af om de afgiftspligtige personer er graensearbejdere, er laerere paa kort ophold, eller er beskaeftiget i den private sektor eller i den offentlige sektor. Naar det sidste er tilfaeldet, beskattes arbejdstagerne i princippet i udbetalingsstaten, medmindre de er statsborgere i den anden kontraherende stat og ikke samtidig er statsborgere i den foerste, idet de da beskattes i deres bopaelsstat.

30 Selv om nationaliteten som saadan efter artikel 14, stk. 1, andet punktum, udgoer kriteriet for fordelingen af den skattemaessige kompetence, kan saadanne sontringer ikke anses for at udgoere forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til traktatens artikel 48. De er nemlig, da der ikke og navnlig ikke i medfoer af traktatens artikel 220, andet led, paa faelleskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik paa at forene eller harmonisere reglerne, et udtryk for de kontraherende parters kompetence til med henblik paa at undgaa dobbeltbeskatning at fastlaegge kriterierne for deres respektive beskatningsbefoejelser.

31 Medlemsstaterne kan hensigtsmaessigt med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen stoette sig paa international praksis og paa den af OECD udarbejdede modelkonvention, der netop i artikel 19, stk. 1, litra a), i 1994-udgaven bygger paa udbetalingsstatsprincippet. Ifoelge bemaerkningerne til denne artikel er dette princip begrundet i »reglerne for korrekt adfaerd i mellemfolkelige forhold og gensidig respekt i forholdet mellem suveraene stater« og princippet »forekommer i saa mange mellem OECD's medlemslande gaeldende overenskomster, at det nu kan siges at vaere internationalt anerkendt«.

32 For saa vidt angaar det foreliggende tilfaelde 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, naar den skattepligtige person er statsborger i den anden kontraherende stat uden samtidig at vaere statsborger i den foerste stat, men den samme form for undtagelse, der i al fald delvis bygger paa nationaliteten, genfindes i modelkonventionens artikel 19, stk. 1, litra b), vedroerende det tilfaelde, at arbejdet udfoeres i den anden kontraherende stat, og den skattepligtige er hjemmehoerende i denne stat »og i) er statsborger i denne stat, eller ii) er blevet hjemmehoerende dér alene med det formaal at udfoere hvervet«.

33 I al fald ville Annette Gilly's skattemaessige stilling, ogsaa selv om der bortses fra artikel 14, stk. 1, andet punktum, hvis lovlighed hun bestrider, vaere uaendret, idet udbetalingsstatsprincippet fortsat maatte anvendes for saa vidt angaar de indtaegter, hun har haft i Tyskland i forbindelse med sin undervisningsvirksomhed i det offentlige.

34 Endvidere er det ikke i det foreliggende tilfaelde blevet godtgjort, at alene den omstaendighed, at det her er udbetalingsstaten, der har faaet tillagt kompetencen med hensyn til beskatningen af indtaegter, der stammer fra den offentlige sektor, i og for sig kan faa negative foelger for de beroerte skattepligtige personer. Som naevnt af flere medlemsstaters regeringer, der har indgivet indlaeg, og af Kommissionen, beror den skattemaessigt mere eller mindre gunstige stilling for de paagaeldende skattepligtige personer ikke i snaever forstand paa det tilknytningselement, der vaelges, men paa beskatningsprocenten i den kompetente stat, saaledes som denne foelger af skalaerne for direkte skatter, naar der ikke paa faelleskabsplan er sket en harmonisering.

35 Det foerste, andet og fjerde spoergsmaal skal derfor besvares med, at traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den ikke er til hinder for at anvende saadanne bestemmelser som bestemmelserne i overenskomstens artikel 13, stk. 5, litra a), artikel 14, stk. 1, og artikel 16, hvorefter der gaelder forskellige beskatningsregler dels for graensearbejdere, afhaengigt af om de arbejder i den private eller den offentlige sektor, og saafremt det sidste er tilfaeldet, afhaengigt af om de er statsborgere i den stat, som den forvaltning, de er ansat i, henhoerer under, dels for laerere, afhaengigt af om de opholder sig midlertidigt i den stat, hvor de er erhvervsmaessigt beskaeftiget.

Tredje spoergsmaal

36 Den nationale ret oensker med sit tredje spoergsmaal oplyst, om EOEF-traktatens artikel 7, nu EF-traktatens artikel 6, skal fortolkes saaledes, at den er til hinder for at anvende en saadan bestemmelse som overenskomstens artikel 14, stk. 1, andet punktum, hvorefter graensearbejdere,

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/EOEF 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 henhoerer under traktatens artikel 48. Det findes derfor ufornoedent 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 forholdsmaessigt 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 erhvervsmaessige indtægter blev taget hensyn til hendes personlige familiemaessige 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 Sagsoegerne 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 naar 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 familiemaessige 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 opnaas dér, bliver lavere end den skat, der faktisk betales i beskæftigelsesstaten.

45 Ifølge sagsoegerne i hovedsagen kan dobbeltbeskatning kun fuldt ud undgaas ved en skattegodtgoerelse, der er lig med den skat, der er opkraevet i Tyskland.

46 Det maa i denne forbindelse som anfoert af generaladvokaten i punkt 66 i forslaget til afgoerelse fremhaeves, at formaalet med en overenskomst som den i sagen omhandlede kun er at undgaa, at samme indtaegter beskattes i begge stater. Det er derimod ikke at sikre, at den beskatning, som den skattepligtige er underlagt i den ene stat, ikke er hoejere end beskatningen i den anden stat.

47 Det staar imidlertid fast, at de ugunstige virkninger, som anvendelsen af skattegodtgoerelsesreglen i den bilaterale overenskomst kan medfoere i beskatningen i bopaelssstaten i det foreliggende tilfaelde, foerst og fremmest beror paa forskellige skatteskalaer i de paagaeldende medlemsstater, hvis fastsaettelse, da der ikke foreligger faellesskabsbestemmelser paa omraadet, henhoerer under medlemsstaternes kompetence.

48 Endvidere maatte, som den franske, belgiske, danske, finske og svenske regering samt Det Forenede Kongeriges regering har anfoert, bopaelssstaten, saafremt den i skattegodtgoerelse skulle modregne et beloeb, der var hoejere end den del af den nationale skat, der var opkraevet for udenlandsk indkomst, nedsaette skatten af de andre indtaegter tilsvarende, hvilket ville betyde et indtaegtstab for denne stat, der som saadant ville vaere ensbetydende med en begraensning af dens selvbestemmelsesret paa omraadet for direkte beskatning.

49 Vedroerende de virkninger, der foelger af, at der i bopaelssstaten tages hensyn til den skattepligtige persons personlige og familiemaessige forhold, og at disse forhold ikke tages i betragtning i beskaeftigelsesstaten, bemaerkes, at denne forskel beror paa, at situationen for hjemmehoerende og ikke-hjemmehoerende med hensyn til direkte skatter som regel ikke er sammenlignelige, idet den indkomst, som en ikke-hjemmehoerende oppebaerer paa en medlemsstats omraade, i de fleste tilfaelde kun udgoer en del af hans totale indkomst, som samles paa det sted, hvor han har bopael (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, praemis 31 og 32).

50 Denne situation daekker ogsaa et tilfaelde som Annette Gilly's, idet hendes personlige loenindkomst, selv om den erhverves i Tyskland, medregnes i grundlaget for indkomstbeskatningen for fysiske personer paa hendes skattemaessige hjemsted i Frankrig, hvor hun derfor opnaar de skattefordele, fradrag og nedsaettelser, der er fastlagt i den franske lovgivning. Omvendt har det tyske skattevaesen ikke under disse forhold vaeret forpligtet til at tage hendes personlige og familiemaessige forhold i betragtning.

51 Sagsoegerne i hovedsagen har endvidere gjort gaeldende, at anvendelsen af overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc), i deres tilfaelde medfoerer en forskelsbehandling paa grundlag af nationalitet, der strider mod traktatens artikel 48, idet Annette Gilly's skattemaessige stilling, hvis hun alene havde fransk statsborgerskab og ikke dobbelt statsborgerskab, ville vaere omfattet af overenskomstens artikel 13, stk. 5, litra a), hvorefter graensearbejderes indtaegter beskattes i bopaelssstaten.

52 Det bemaerkes hertil, at overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc), har til formaal at undgaa dobbeltbeskatning i et tilfaelde som det i hovedsagen foreliggende som foelge af beskatningen i Tyskland af de indtaegter, Annette Gilly oppebaerer dér, hvilket er i overensstemmelse med overenskomstens artikel 14, stk. 1, idet aegteparrets samlede husstandsindkomst, herunder de naevnte i Tyskland erhvervede indtaegter, beskattes i Frankrig.

53 Som det fremgaar af besvarelsen af det foerste, andet og fjerde spoergsmaal, kan den omstaendighed, at de kontraherende parter med henblik paa den indbyrdes fordeling af beskatningskompetencen har valgt forskellige tilknytningselementer og navnlig nationaliteten for

saa vidt angaar indtaegter fra det offentlige, der er erhvervet i en anden stat end bopaelssstaten, ikke som saadan udgoere en ved faellesskabsretten forbudt forskelsbehandling.

54 Paa baggrund af det anfoerte, skal det sjette spoergsmaal besvares med, at traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den ikke er til hinder for at anvende en skattegodtgoerelsesregel som reglen i overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc).

Afgørelse om sagsomkostninger

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 Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

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

56 EF-traktatens artikel 220, andet led, har ikke direkte virkning.

57 EF-traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den ikke er til hinder for at anvende saadanne 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 undgaaelse af dobbeltbeskatning, som aendret ved tillæg undertegnet i Bonn den 9. juni 1969 og den 28. september 1989, hvorefter der gælder forskellige beskatningsregler dels for graensearbejdere, afhaengigt af om de arbejder i den private eller den offentlige sektor, og saafremt sidstnaevnte er tilfaeldet, afhaengigt af om de er statsborgere i den stat, som den forvaltning, de er ansat i, henhoerer under, dels for laerere, afhaengigt af om de opholder sig midlertidigt i den stat, hvor de er erhvervsmaessigt beskaeftiget.

58 Traktatens artikel 48 skal fortolkes saaledes, at den ikke er til hinder for at anvende en skattegodtgoerelsesregel som reglen i overenskomstens artikel 20, stk. 2, litra a), cc).