

61996J0336

Domstolens dom den 12 maj 1998. - Epoux Robert Gilly mot Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin. - Begäran om förhandsavgörande: Tribunal administratif de Strasbourg - Frankrike. - Artiklarna 6, 48 och 220 i EG-fördraget - Skyldighet att likabehandla - Bilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattning - Gränsarbetare. - Mål C-336/96.

Rättsfallssamling 1998 s. I-02793

Sammanfattning

Parter

Domsål

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1 EG-fördraget - Artikel 220 andra strecksatsen - Direkt effekt - Föreligger inte

(EG-fördraget, artikel 220)

2 Fri rörlighet för personer - Arbetstagare - Likabehandling - Lön - Skatter på inkomst - Inkomster som i en medlemsstat har uppburits av medborgare i en annan medlemsstat - Gränsarbetare - Tillämpning av bestämmelser i ett bilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattning - Tillåten

(EG-fördraget, artiklarna 48 och 220)

3 Fri rörlighet för personer - Arbetstagare - Likabehandling - Lön - Skatter på inkomst - Inkomster som i en medlemsstat har uppburits av medborgare i en annan medlemsstat - Tillämpning av ett skattekreditsystem som föreskrivs i ett bilateralt avtal för undvikande av dubbelbeskattning - Tillåten

(EG-fördraget, artikel 48)

Sammanfattning

1 Syftet med artikel 220 är inte att skapa en direkt tillämplig rättsregel utan den anger endast ramen för en förhandling som medlemsstaterna skall inleda "i den utsträckning det är nödvändigt". Vad beträffar artikel 220 andra strecksatsen anges däri endast att denna eventuella förhandling syftar till att avskaffa dubbelbeskattning inom gemenskapen.

Även om avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen utgör ett av fördragets syften, framgår således av denna bestämmelses lydelse att bestämmelsen som sådan inte kan ge enskilda rättigheter som kan åberopas vid nationella domstolar.

Av detta följer att artikel 220 andra strecksatsen i fördraget inte har direkt effekt.

2 Artikel 48 i fördraget skall tolkas så, att den inte utgör hinder för att tillämpa sådana bestämmelser som finns i artiklarna 13.5 a, 14.1 och 16 i det i Paris undertecknade avtalet av den 21 juli 1959 mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning, i dess lydelse enligt de tilläggsavtal som undertecknades i Bonn den 9 juni 1969 och den 28 september 1989, genom vilka olika skattesystem fastställs, dels för gränsarbetare beroende på om de arbetar inom den privata eller den offentliga sektorn och, när de arbetar inom den offentliga sektorn, beroende på om de har medborgarskap i den stat som arbetsgivaren tillhör, dels för lärare beroende på om de för en kortare tid vistas i den stat där de bedriver sin yrkesverksamhet.

Uppdelningen i sådana bestämmelser kan inte anses ge upphov till sådan diskriminering som är förbjuden enligt artikel 48 i fördraget, trots att den bestämmelse som avser lön som uppbärs från den offentliga sektorn hänger samman med medborgarskapet. Uppdelningen följer nämligen av att det inom gemenskapen inte finns några bestämmelser om unifiering eller harmonisering - bland annat enligt artikel 220 andra strecksatsen i fördraget - av de avtalsslutande parternas behörighet att fastställa de kriterier, i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, enligt vilka deras beskattningsrätt skall fördelas mellan dem.

3 Artikel 48 i fördraget skall tolkas så, att den inte utgör hinder för att tillämpa ett sådant skattecreditsystem som det som har inrättats genom artikel 20.2 a cc i avtalet mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning.

Syftet med en sådan bestämmelse består endast i att undvika att samma inkomst beskattas i båda de stater som är parter i avtalet. Syftet är inte att säkerställa att den skatt som den skattskyldige skall betala i en stat inte överstiger den skatt som han skulle ha betalat i den andra staten. Det förhåller sig emellertid på så sätt att de ogynnsamma konsekvenserna, som i vissa situationer skulle kunna orsakas av ett sådant skattecreditsystem som har inrättats genom det bilaterala avtalet och som har genomförts inom ramen för skattesystemet i bosättningsstaten, i första hand är en följd av skillnader mellan de ifrågavarande medlemsstaternas skattetabeller, som medlemsstaterna, i avsaknad av gemenskapsbestämmelser på området, är behöriga att fastställa.

Parter

I mål C-336/96,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Tribunal administratif de Strasbourg (Frankrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Makarna Robert Gilly

och

Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin,

angående tolkningen av artiklarna 6, 48 och 220 i EG-fördraget,

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena M. Wathelet, referent, och R. Schintgen samt domarna G.F. Mancini, J.C. Moitinho de Almeida, P.J.G. Kapteyn, J.L. Murray, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, L. Sevón och K.M. Ioannou,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Annette och Robert Gilly, kärande i målet vid den nationella domstolen,
- Frankrikes regering, genom C. de Salins, sous-directeur, utrikesministeriets rättsavdelning, och G. Mignot, secrétaire des affaires étrangères, samma avdelning, båda i egenskap av ombud,
- Belgiens regering, genom förste rådgivaren J. Devadder, utrikes-, utrikeshandels- och utvecklingsbiståndsministeriet, i egenskap av ombud,
- Danmarks regering, genom avdelningschefen P. Biering, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom E. Röder, Ministerialrat, förbundsekonominministeriet, i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom professor U. Leanza, chef för utrikesministeriets avdelning för diplomatiska tvister, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- Finlands regering, genom ambassadören H. Rotkirch, chef för utrikesministeriets juridiska avdelning, i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, genom departementsrådet E. Brattgård, Utrikesdepartementets handelsavdelning, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard och E. Traversa, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 23 oktober 1997 av: Robert Gilly, Frankrikes regering, företrädd av G. Mignot, Danmarks regering, företrädd av juridiske rådgivaren J. Molde, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, Italiens regering, företrädd av G. De Bellis, Nederländernas regering, företrädd av juridiske rådgivaren M. Fierstra, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, Förenade kungarikets regering, företrädd av R. Singh, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av H. Michard,

och efter att den 20 november 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

Domskäl

1 Tribunal administratif de Strasbourg har genom beslut av den 10 oktober 1996, som inkom till domstolen den 11 oktober samma år, med stöd av artikel 177 i EG-fördraget ställt sex frågor om tolkningen av artiklarna 6, 48 och 220 i samma fördrag.

2 Dessa frågor har uppkommit i flera tvister mellan makarna Gilly och Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin angående beräkningen av skatter på inkomst för fysiska personer för åren 1989-1993, med tillämpning av det i Paris undertecknade avtalet av 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 avtalet), i dess lydelse enligt de tilläggsavtal som undertecknades i Bonn den 9 juni 1969 och den 28 september 1989.

3 Makarna Gilly är bosatta i Frankrike, nära den tyska gränsen. Robert Gilly, som är fransk medborgare, är lärare i det statliga skolväsendet i Frankrike. Annette Gilly, som är tysk medborgare och som genom sitt äktenskap även har förvärvat franskt medborgarskap, är lärarinna på låg- och mellanstadiet i en statlig skola i det tyska gränsområdet.

4 I fråga om beskattning av förvärvsinkomster fastslås i artikel 13.1 i avtalet följande princip:

"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. Som inkomster från ett arbete som anställd eller beroende uppdragstagare skall bland annat anses lön, lönetillägg och annan ersättning samt alla liknande förmåner som betalas eller beviljas av andra personer än de som avses i artikel 14."

5 Från regeln om beskattning i det land där arbetet bedrivs finns i artikel 13.5 a ett undantag för gränsarbetare, som är skattskyldiga i den stat där de är bosatta:

"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 punkterna 1, 3 och 4, endast skattepliktiga i denna andra stat."

6 Vad beträffar skattskyldiga som uppbär lön och pension från den offentliga sektorn föreskrivs dock i artikel 14.1 i avtalet att de i princip är skattskyldiga i den utbetalande staten:

"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. Denna bestämmelse skall emellertid inte tillämpas när ersättningarna beviljas personer som har medborgarskap i den andra staten utan att samtidigt vara medborgare i den första staten. I sådant fall är ersättningarna endast skattepliktiga i den stat där dessa personer är bosatta."

7 Artikel 16 i avtalet innehåller en särskild regel som är tillämplig på lärares tillfälliga vistelse och genom vilken det föreskrivs att beskattning alltfjämt skall ske i den stat där den ursprungliga anställningen innehas:

"Lärare som är bosatta i en avtalsslutande stat och som, under en tillfällig vistelse av högst två år, får ersättning för undervisning som har bedrivits vid ett universitet, en högskola, en skola eller vid en annan undervisningsanstalt i en annan stat är endast skattskyldiga för denna ersättning i den första staten."

8 I fråga om dubbelbeskattning har artikel 20.2 a cc i avtalet, i dess lydelse enligt tilläggsavtalet som undertecknades den 28 september 1989, följande lydelse:

"2) I fråga om personer som är bosatta i Frankrike skall dubbelbeskattning undvikas på följande sätt:

a) Förmåner och andra positiva inkomster från Förbundsrepubliken och som där är skattepliktiga enligt bestämmelserna i detta avtal är även skattepliktiga i Frankrike när de har uppburits av en person som är bosatt i Frankrike. Den tyska skatten får inte avräknas vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten i Frankrike. Inkomsttagaren har dock rätt till en skattecredit i avräkning från den franska skatt i vars skatteunderlag dessa inkomster ingår. Denna skattecredit motsvarar:

...

cc) för alla andra inkomster, beloppet av den franska skatt som hänför sig till dessa inkomster. Denna bestämmelse skall bland annat tillämpas på de inkomster som avses i artiklarna ... 13.1, 13.2 och 14."

9 Av beslutet om hänskjutande framgår att skattekrediten, enligt regeln om så kallad faktisk skattesats, motsvarar det belopp som erhålls genom att det i Tyskland taxerade nettoinkomstbeloppet multipliceras med den skattesats som följer av förhållandet mellan den skatt som faktiskt skall betalas med hänsyn till den totala beskattningsbara nettoinkomsten enligt fransk lagstiftning och beloppet av den senare inkomsten.

10 Enligt den nationella domstolen kan denna skattecredit som hänför sig till den franska skatten visa sig vara lägre än den skatt som faktiskt har betalats i Tyskland, på grund av att detta land tillämpar ett mera progressivt skattesystem. Franska gränsarbetare, som beskattas såväl i Tyskland för de inkomster som de där uppbär som i Frankrike för sin totala inkomst efter det att ovannämnda skattecredit har avräknats, kan således komma att beskattas hårdare än de personer som har motsvarande inkomst men som uteslutande härstammar från Frankrike.

11 I förevarande mål beskattades den lön som Annette Gilly hade uppburit i Tyskland under åren 1989-1993 i Tyskland, enligt artikel 14.1 i avtalet, eftersom hon hade tyskt medborgarskap. Lönen beskattades även i Frankrike, med stöd av artikel 20.2 a i avtalet. Beskattningen av dessa inkomster i Tyskland medförde emellertid, enligt artikel 20.2 a cc, rätt till en skattecredit som motsvarade den franska skatt som hänförde sig till inkomsterna.

12 Robert och Annette Gilly väckte talan vid Tribunal administratif de Strasbourg, genom ansökningar av den 8 juli 1992 och av den 21 juli 1995, och hävdade att tillämpningen av ovan nämnda bestämmelser i avtalet ledde till en oberättigad och diskriminerande övertaxering som bland annat är oförenlig med artiklarna 6 (tidigare artikel 7 i EEG-fördraget), 48 och 220 i EG-fördraget. De yrkade även att den omtvistade beskattningen skulle undanröjas och att skattemyndigheten skulle återbetala de skattebelopp som de, enligt deras mening, otillbörligt hade påförts.

13 Eftersom Tribunal administratif de Strasbourg ansåg att avgörandet av de mål som hade anhängiggjorts vid den var beroende av hur artiklarna 6, 48 och 220 i fördraget skulle tolkas, beslutade den att förklara målen vilande och att ställa följande frågor till domstolen:

1) Innebär ett skatterättsligt system, tillämpligt på gränsarbetare, av det slag som fastställs i det fransk-tyska avtalet, att principen om fri rörlighet för arbetstagare, såsom den är uttryckt i EEG-fördraget och lagstiftningen för genomförande av detta, åsidosätts, i den mån som detta system uppställer andra beskattningsvillkor för de personer som uppbär ersättning från en offentlig arbetsgivare än för de som uppbär ersättning från en privat arbetsgivare och följaktligen kan påverka tillträdet till offentlig eller privat anställning beroende på i vilken stat bosättningen finns?

2) Är en bestämmelse, enligt vilken en gränsarbetare som uppbär ersättning från en stat eller en offentlig arbetsgivare i denna stat är skattskyldig i denna stat medan en gränsarbetare som är medborgare i en annan stat utan att samtidigt vara medborgare i den första staten är skattskyldig för ersättningen i den stat där han är bosatt, förenlig med principen om fri rörlighet och avskaffande av all diskriminering på grund av nationalitet?

3) Är en skatterättslig bestämmelse, enligt vilken olika skattesystem gäller för gränsarbetare som är anställda av en offentlig arbetsgivare och som är bosatta i en medlemsstat beroende på om de har medborgarskap i endast denna stat eller om de har dubbelt medborgarskap, förenlig med artikel 7 [som numera betecknas artikel 6] i fördraget?

4) Åsidosätts principen om fri rörlighet för arbetstagare, såsom den är uttryckt i fördraget, genom skatterättsliga bestämmelser som kan påverka det val som lärare anställda i de avtalsslutande staterna gör, avseende huruvida de skall arbeta mer eller mindre varaktigt i en annan stat, med hänsyn till de skillnader i skattesystemen i de ifrågavarande staterna som följer av anställningens varaktighet?

5) Skall det mål att avskaffa dubbelbeskattning som fastställs i artikel 220 i fördraget hädanefter, med beaktande av de frister som staterna har förfogat över för att uppnå detta, anses ha karaktären av en direkt tillämplig bestämmelse som innebär att dubbelbeskattning inte längre får förekomma? Åsidosätts målet att avskaffa dubbelbeskattning som staterna skall uppnå enligt artikel 220 genom ett skatteavtal som innebär att det skattesystem som är tillämpligt på gränsarbetare från en avtalsslutande stat varierar beroende på vilket medborgarskap de har och om den anställning de har är offentlig eller privat? Är ett skattecreditsystem, som är tillämpligt på ett hushåll med bosättning i en stat och som inte beaktar det exakta belopp som har erlagts för skatt i en annan stat utan endast en skattecredit vilken kan vara lägre än det beloppet, förenligt med det mål att undvika dubbelbeskattning som medlemsstaterna skall uppnå?

6) Skall artikel 48 tolkas så, att det strider mot denna att en medlemsstats medborgare som är gränsarbetare i en annan medlemsstat, enligt ett skattekreditsystem som är av det slag som fastställs i det fransk-tyska skatteavtalet, beskattas hårdare än de personer som bedriver sin yrkesmässiga verksamhet i den stat där de är bosatta?

Den femte frågan

14 Den nationella domstolen önskar genom sin femte fråga, som först skall undersökas, veta huruvida artikel 220 andra strecksatsen i fördraget är direkt tillämplig.

15 Såsom domstolen tidigare har fastslagit (dom av den 11 juli 1985 i mål 137/84, Mutsch, REG 1985, s. 2681, punkt 11; svensk specialutgåva, häfte 8) är inte syftet med artikel 220 att skapa en direkt tillämplig rättsregel utan den anger endast ramen för en förhandling som medlemsstaterna skall inleda "i den utsträckning det är nödvändigt". Vad beträffar artikel 220 andra strecksatsen anges däri endast att denna eventuella förhandling syftar till att avskaffa dubbelbeskattning inom gemenskapen.

16 Även om avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen utgör ett av fördragets syften, framgår av denna bestämmelses lydelse att bestämmelsen som sådan inte kan ge enskilda rättigheter som kan åberopas vid nationella domstolar.

17 Den femte frågan skall följaktligen besvaras så, att artikel 220 andra strecksatsen i fördraget inte har direkt effekt.

Den första, den andra och den fjärde frågan

18 Den nationella domstolen önskar genom sin första, andra och fjärde fråga få veta om artikel 48 i fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder för att tillämpa sådana bestämmelser som finns i artiklarna 13.5 a, 14.1 och 16 i avtalet, i vilka olika skattesystem fastställs, dels för gränsarbetare beroende på om de arbetar inom den privata eller den offentliga sektorn och, när de arbetar inom den offentliga sektorn, beroende på om de endast har medborgarskap i den stat som arbetsgivaren tillhör, dels för lärare beroende på om de för en kortare tid vistas i den stat där de bedriver sin yrkesverksamhet.

Tillämpligheten av artikel 48 i fördraget

19 Inledningsvis är det viktigt att pröva om en sådan situation som kärandena i målet vid den nationella domstolen befinner sig i omfattas av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för arbetstagare.

20 Den franska regeringen var under sammanträdet av den mening att Annette Gilly inte hade utövat rättigheterna enligt artikel 48 i fördraget i Frankrike, eftersom hon hade arbetat i sin ursprungsstat, det vill säga Tyskland.

21 Det är i detta avseende tillräckligt att framhålla att Annette Gilly har förvärvat franskt medborgarskap genom äktenskapet och att hon bedriver sin yrkesverksamhet i Tyskland samtidigt som hon är bosatt i Frankrike. Hon måste under dessa omständigheter i denna senare stat betraktas som en arbetstagare som utövar sin rätt till fri rörlighet, såsom den garanteras genom fördraget, i syfte att inneha anställning i en annan medlemsstat än den där hon är bosatt. Att hon har behållit medborgarskapet i den stat där hon är anställd kan inte på något sätt medföra ett ifrågasättande av det faktum att hon, som har franskt medborgarskap, för de franska myndigheterna bedriver sin yrkesverksamhet på en annan medlemsstats territorium (se i detta hänseende dom av den 19 januari 1988 i mål 292/86, Gullung, REG 1988, s. 111, punkt 12; svensk specialutgåva, häfte 9).

22 Det skall därför fastslås att ett sådant fall som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen omfattas av tillämpningsområdet för artikel 48 i fördraget.

Huruvida rekvisiten för skatterättslig anknytning är förenliga med artikel 48 i fördraget

23 Även om avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen utgör ett av fördragets syften, såsom framgår av punkt 16 ovan, kan det emellertid konstateras att fram till i dag har, bortsett från konventionen av den 23 juli 1990 om avskaffande av dubbelbeskattning i samband med justering av associerade företags vinster (EGT L 225, s. 10), det inom gemenskapen inte antagits någon bestämmelse om unifiering eller harmonisering som har till syfte att avskaffa dubbelbeskattning och att medlemsstaterna för detta ändamål inte har ingått något multilateralt avtal enligt artikel 220 i fördraget.

24 Medlemsstaterna, som har behörighet att avgöra enligt vilka kriterier som inkomst och förmögenhet skall beskattas i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, i förekommande fall genom avtal, har ingått åtskilliga bilaterala avtal varvid de särskilt har tagit intryck av de skatterättsliga modellavtal beträffande inkomst och förmögenhet som har utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (nedan kallad OECD).

25 Det är i detta sammanhang som det i det mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland ingångna avtalet finns flera anknytningsrekvisit för att fördela behörighet i fråga om skatt på inkomster från ett arbete som anställd eller beroende uppdragstagare mellan de avtalsslutande parterna.

26 Medan arbetstagare som huvudregel och i enlighet med artikel 13.1 i avtalet beskattas i den stat där den personliga verksamhet bedrivs som är upphovet till dessa inkomster, beskattas gränsarbetare i den stat där de är bosatta.

27 Vad beträffar de skattskyldiga som uppbär inkomster från den offentliga sektorn föreskrivs emellertid i artikel 14.1 första meningen i avtalet att de i princip är skattskyldiga i den utbetalande staten. Den senare regeln (nedan kallad principen om den utbetalande staten) innehåller även ett undantag i andra meningen i samma punkt, enligt vilket ersättningarna är skattepliktiga i den stat där de skattskyldiga är bosatta när ersättningarna betalas ut till personer som har medborgarskap i den andra staten utan att samtidigt vara medborgare i den första staten.

28 I artikel 16 i avtalet finns dessutom en särskild anknytningsregel som är tillämplig på lärare som är varaktigt bosatta i en avtalsslutande stat och, under en tillfällig vistelse i den andra avtalsslutande staten som understiger två år, uppbär ersättning för undervisning som har bedrivits i den senare staten. Denna grupp av skattskyldiga beskattas i den stat där den ursprungliga anställningen innehas.

29 Det framgår således att artiklarna 13.1, 13.5 a, 14.1 och 16 i avtalet innehåller olika anknytningsrekvisit beroende på om de skattskyldiga är gränsarbetare, om de är lärare som vistas

i staten för en kortare tid eller om de innehar en anställning inom den privata eller den offentliga sektorn. Vad särskilt avser den senare gruppen av arbetstagare är det så att de i princip beskattas i den utbetalande staten, såvida de inte har medborgarskap i den andra avtalsslutande staten utan att samtidigt vara medborgare i den första staten, i vilket fall de beskattas i den stat där de är bosatta.

30 Trots att medborgarskapskriteriet framträder som ett sådant i artikel 14.1 andra meningen vid beskattningsrättens fördelning, kan denna uppdelning inte anses ge upphov till sådan diskriminering som är förbjuden enligt artikel 48 i fördraget. Uppdelningen följer nämligen av att det inom gemenskapen inte finns några bestämmelser om unifiering eller harmonisering - bland annat enligt artikel 220 andra strecksatsen i fördraget - av de avtalsslutande parternas behörighet att fastställa de kriterier, i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, enligt vilka deras beskattningsrätt skall fördelas mellan dem.

31 Det är, vid beskattningsrättens fördelning, inte ologiskt för medlemsstaterna att ta intryck av internationell praxis och det modellavtal som har utarbetats av OECD, vari tillämpningen av principen om den utbetalande staten särskilt fastslås i artikel 19.1 a, i 1994 års lydelse. Enligt kommentarerna till artikeln grundas denna princip på "reglerna om internationell courtoisie och ömsesidig respekt mellan suveräna stater" och den "förekommer i så många av de avtal som gäller mellan medlemsländerna i OECD att den redan kan anses vara internationellt accepterad".

32 I detta fall finns innehållet i artikel 19.1 a i OECD:s modellavtal återgivet i artikel 14.1 första meningen i avtalet. Enligt artikel 14.1 andra meningen bortfaller visserligen principen om den utbetalande staten när den skattskyldige har medborgarskap i den andra avtalsslutande staten utan att samtidigt vara medborgare i den första staten, men samma typ av undantag, som i varje fall delvis grundas på medborgarskapskriteriet, återfinns i artikel 19.1 b i modellavtalet för det fall att tjänsterna skulle ha tillhandahållits i den andra avtalsslutande staten och den skattskyldige är bosatt i denna stat "och i) har medborgarskap i denna stat eller ii) inte har bosatt sig i denna stat i det enda syftet att tillhandahålla tjänsterna".

33 Även om det skulle vara nödvändigt att bortse från artikel 14.1 andra meningen, vars giltighet Annette Gilly har bestritt, skulle hennes skatterättsliga situation i varje fall vara oförändrad, eftersom principen om den utbetalande staten alltid skall tillämpas på de inkomster som hon har uppburit i Tyskland med anledning av hennes statliga undervisningsverksamhet.

34 I detta fall har för övrigt inte visats att fastställelsen av den utbetalande staten som behörig stat i fråga om beskattning av de inkomster som har uppburits från den offentliga sektorn i sig kan få negativa återverkningar på de skattskyldiga som berörs. Såsom har påpekats av regeringarna för de medlemsstater som har inkommit med yttranden och av kommissionen är den gynnsamma eller ogynnsamma karaktären hos den skatterättsliga behandlingen av de skattskyldiga som berörs egentligen inte en följd av det anknytningsrekvisit som väljs utan av de skattesatser som den berörda staten, i avsaknad av harmonisering på gemenskapsplanet, upprätthåller i skattetabeller för direkta skatter.

35 Den första, den andra och den fjärde frågan skall följaktligen besvaras så, att artikel 48 i fördraget inte utgör hinder för att tillämpa sådana bestämmelser som finns i artiklarna 13.5 a, 14.1 och 16 i avtalet, genom vilka olika skattesystem fastställs, dels för gränsarbetare beroende på om de arbetar inom den privata eller den offentliga sektorn och, när de arbetar inom den offentliga sektorn, beroende på om de har medborgarskap i den stat som arbetsgivaren tillhör, dels för lärare beroende på om de för en kortare tid vistas i den stat där de bedriver sin yrkesverksamhet.

Den tredje frågan

36 Den nationella domstolen önskar genom sin tredje fråga få veta om artikel 7 i EEG-fördraget, som numera betecknas artikel 6 i EG-fördraget, skall tolkas så, att den utgör hinder för att tillämpa

en sådan bestämmelse som finns i artikel 14.1 andra meningen i avtalet, i vilken det föreskrivs olika skattesystem för gränsarbetare som innehar en anställning inom en medlemsstats offentliga sektor beroende på om de har medborgarskap i denna stat.

37 Det framgår av en fast rättspraxis att artikel 6 i fördraget - i vilken den allmänna principen om icke-diskriminering på grund av nationalitet slås fast - endast kan tillämpas självständigt i situationer som omfattas av gemenskapsrätten, men för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget (se bland andra dom av den 25 juni 1997 i mål C-131/96, *Mora Romero*, REG 1997, s. I-3659, punkt 10).

38 På området för den fria rörligheten för arbetstagare har principen om icke-diskriminering genomförts och konkretiserats just genom artikel 48 i fördraget samt sekundärrättsakter, särskilt rådets förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EGT L 257, s. 2; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 33).

39 Av svaret på den första, den andra och den fjärde frågan följer emellertid att ett sådant fall som det som är aktuellt i målen vid den nationella domstolen omfattas av artikel 48 i fördraget. Det skall därför inte göras någon tolkning av artikel 6 i fördraget.

Den sjätte frågan

40 Den nationella domstolen önskar genom sin sjätte fråga få veta om artikel 48 i fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder för att tillämpa ett sådant skattekreditsystem som föreskrivs i artikel 20.2 a cc i avtalet.

41 Det i artikel 20.2 a cc i avtalet införda skattekreditsystemet, som har påverkats av de villkor som för detta ändamål föreskrivs i OECD:s modellavtal, har till syfte att undvika den dubbelbeskattning som de franska medborgare skulle drabbas av som i Tyskland uppbär förmåner eller andra inkomster som är beskattningsbara såväl i Tyskland som i Frankrike.

42 Detta system består i att först inbegripa de i Tyskland erhållna arbetsinkomsterna i det skatteunderlag som räknas fram enligt fransk lagstiftning och därefter bevilja en skattekredit för den skatt som har betalats i Tyskland och som, för bland annat de inkomster som avses i artikel 14 i avtalet, är lika med beloppet av den franska skatt som motsvarar dessa inkomster. Detta belopp är lika med den proportionella andel som den beskattningsbara nettoinkomsten i Tyskland utgör av de totala beskattningsbara nettoinkomsterna i Frankrike.

43 Av handlingarna i målet framgår även att Annette Gillys personliga förhållanden och familjesituation under det omtvistade tjänsteutövandet inte beaktades i Tyskland vid beräkningen av skatten på hennes förvärvsinkomster, medan denna situation beaktades i Frankrike vid beräkningen av den skatt som skulle betalas på grund av hushållets totala inkomst och vid beviljandet av olika skattemässiga avdrag och nedsättningar.

44 Enligt kändisarna i målet vid den nationella domstolen medför det ifrågavarande skattesystemet en bestraffning av de personer som har utövat sin rätt till fri rörlighet, eftersom det innebär att dubbelbeskattning upprätthålls. På grund av att den tyska skatten är mera progressiv än den franska skatten, och med hänsyn till den andel som Annette Gillys arbetsinkomster utgör av det skattepliktiga hushållets totala beskattningsbara inkomster i Frankrike, kommer beloppet av skattekrediten i detta fall alltid att vara lägre än den skatt som faktiskt har betalats i Tyskland. Att Annette Gillys personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas i Tyskland, medan den beaktas i Frankrike vid beräkningen av skatten på den totala inkomsten, skulle dessutom ha till följd att den skattecredit som tillgodoräknas i bosättningsstaten är lägre än det skattebelopp som faktiskt har betalats i den stat där anställningen innehas, med hänsyn till de avdrag och nedsättningar som har beviljats i den första staten.

45 Enligt kändisarna i målet vid den nationella domstolen kan dubbelbeskattning helt undvikas endast om skattekrediten är lika med den skatt som har tagits ut i Tyskland.

46 Det är i detta hänseende viktigt att understryka, såsom generaladvokaten har gjort i sitt förslag till avgörande, att syftet med ett sådant avtal som avtalet i fråga endast består i att undvika att samma inkomst beskattas i vardera staten. Syftet är inte att säkerställa att den skatt som den skattskyldige skall betala i en stat inte överstiger den skatt som han skulle ha betalat i den andra staten.

47 Det förhåller sig emellertid på så sätt att de ogynnsamma konsekvenserna, som i detta fall skulle kunna orsakas av ett sådant skattecreditsystem som har inrättats genom det bilaterala avtalet och som har genomförts inom ramen för skattesystemet i bosättningsstaten, i första hand är en följd av skillnader mellan de ifrågavarande medlemsstaternas skattetabeller, som medlemsstaterna, i avsaknad av gemenskapsbestämmelser på området, är behöriga att fastställa.

48 Såsom den franska, den belgiska, den danska, den finska, den svenska och den brittiska regeringen har påpekat skulle dessutom bosättningsstaten, om den hade varit skyldig att såsom skattecredit tillräkna ett belopp som överstiger den del av den inhemska skatten som motsvarar den utländska inkomstkällan, ha sett sig nödsakad att minska den skatt som avser övriga inkomster ned till detta belopp, vilket skulle leda till förlorade skatteintäkter för denna stat och följaktligen en kränkning av dess suveränitet i fråga om direkt beskattning.

49 Vad beträffar det beaktande av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation som görs i bosättningsstaten och som underlåts i den stat där anställningen innehas, skall det konstateras att denna skillnad beror på att i fråga om direkta skatter är situationen för invånare i ett land och de som inte är bosatta i det landet generellt sett inte jämförbar, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där mestadels bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han bor (dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkterna 31 och 32).

50 Detta konstaterande gäller även för ett sådant fall som det avseende Annette Gilly, eftersom de privata förvärvsinkomster hon har i Tyskland inbegrips i skatteunderlaget för inkomster för fysiska personer i det skattepliktiga hushållet i Frankrike, där hon följaktligen åtnjuter de skatteförmåner, avdrag och nedsättningar som följer av fransk lagstiftning. Under dessa förhållanden var de tyska skattemyndigheterna däremot inte skyldiga att beakta hennes personliga förhållanden och familjesituation.

51 Kärandena i målet vid den nationella domstolen har även hävdade att tillämpningen av artikel 20.2 a cc i avtalet i förhållande till dem ger upphov till direkt diskriminering på grund av nationalitet, i strid med artikel 48 i fördraget, eftersom den skatterättsliga situationen för Annette Gilly, även om hon endast hade franskt medborgarskap och inte dubbelt medborgarskap, regleras i artikel 13.5 a i avtalet, enligt vilken gränsarbetares inkomster skall beskattas i boproduktionsstaten.

52 Det skall i detta hänseende erinras om att artikel 20.2 a cc i avtalet har till syfte att undvika den dubbelbeskattning som, i ett sådant fall som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, följer av att de inkomster som Annette Gilly uppbär i Tyskland beskattas där, vilket sker i enlighet med artikel 14.1 i avtalet, eftersom hushållets totala inkomst, däribland nämnda tyska inkomstkälla, är skattepliktig i Frankrike.

53 Såsom framgår av svaret på den första, den andra och den fjärde frågan kan de avtalslutande parternas val, för att fördela beskattningsrätt mellan sig, av olika anknytningsrekvisit, särskilt medborgarskap såvitt avser den lön som uppbärs från den offentliga sektorn i en annan stat än boproduktionsstaten, inte som sådant anses ge upphov till någon diskriminering som är förbjuden enligt gemenskapsrätten.

54 Med hänsyn till det ovan anförda skall den sjätte frågan besvaras på så sätt att artikel 48 i fördraget skall tolkas så, att den inte utgör hinder för att tillämpa ett sådant skattekreditsystem som det som har inrättats genom artikel 20.2 a cc i avtalet.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

55 De kostnader som har förorsakats den franska, den belgiska, den danska, den tyska, den italienska, den nederländska, den finska, den svenska och den brittiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

- angående de frågor som genom beslut av den 10 oktober 1996 har ställts av Tribunal Administratif de Strasbourg - följande dom:

56 Artikel 220 andra strecksatsen i EG-fördraget har inte direkt effekt.

57 Artikel 48 i EG-fördraget skall tolkas så, att den inte utgör hinder för att tillämpa sådana bestämmelser som finns i artiklarna 13.5 a, 14.1 och 16 i det i Paris undertecknade avtalet av den 21 juli 1959 mellan Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning, i dess lydelse enligt de tilläggsavtal som undertecknades i Bonn den 9 juni 1969 och den 28 september 1989, genom vilka olika skattesystem fastställs, dels för gränsarbetare beroende på om de arbetar inom den privata eller den offentliga sektorn och, när de arbetar inom den offentliga sektorn, beroende på om de har medborgarskap i den stat som

arbetsgivaren tillhör, dels för lärare beroende på om de för en kortare tid vistas i den stat där de bedriver sin yrkesverksamhet.

58 Artikel 48 i fördraget skall tolkas så, att den inte utgör hinder för att tillämpa ett sådant skattecreditsystem som det som har inrättats genom artikel 20.2 a cc i avtalet.