

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

2 maart 2017 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verkeer van werknemers – Artikel 45 VWEU – Verordening (EU) nr. 492/2011 – Artikel 7 – Gelijkheid van behandeling – Grensarbeider die in de lidstaat van verblijf is onderworpen aan de inkomstenbelasting – Door de lidstaat van tewerkstelling te betalen uitkering bij insolventie van de werkgever – Berekeningswijze van de insolventie-uitkering – Fictieve inaanmerkingneming van de inkomstenbelasting van de lidstaat van tewerkstelling – Insolventie-uitkering die lager is dan het eerdere nettoloon – Bilaterale overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting”

In zaak C-496/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (rechter van de deelstaat Rijnland-Palts, bevoegd in socialezekerheidszaken, Mainz, Duitsland) bij beslissing van 23 juli 2015, ingekomen bij het Hof op 22 september 2015, in de procedure

**Alphonse Eschenbrenner**

tegen

**Bundesagentur für Arbeit,**

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, A. Prechal, A. Rosas (rapporteur), C. Toader en E. Jarašič, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 juli 2016,

gelet op de opmerkingen van:

- de Bundesagentur für Arbeit, vertegenwoordigd door B. Klug als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en A. Lippstreu als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Kellerbauer, M. Wasmeier en D. Martin, als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 september 2016,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 45 VWEU en van artikel 7 van verordening (EU) nr. 492/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie (PB 2011, L 141, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Alphonse Eschenbrenner, een in Frankrijk woonachtig Frans onderdaan die in Duitsland werkt, en het Bundesagentur für Arbeit (Federaal arbeidsagentschap, Duitsland; hierna: „Agentschap”), over de fictieve inaanmerkingneming van Duitse inkomstenbelasting bij de vaststelling van het bedrag van de aan deze werknemer toegekende insolventie-uitkering.

## **Toepasselijke bepalingen**

### *Internationaal recht*

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

„(1) Onder voorbehoud van hetgeen in de hiernavolgende leden is bepaald, zijn inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid slechts belastbaar in de staat waarin de persoonlijke werkzaamheden worden uitgeoefend uit hoofde waarvan die inkomsten worden genoten. Als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid worden onder meer beschouwd bezoldigingen, salarissen, lonen, gratificaties of andere emolumenten, alsmede alle soortgelijke voordelen die worden betaald of toegekend door andere dan de in artikel 14 bedoelde personen.

[...]

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

[...]”

4 Artikel 14 van deze overeenkomst bepaalt:

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

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

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

[...]"

## *Unierecht*

### Verordening nr. 492/2011

5 Hoofdstuk I van verordening nr. 492/2011 heeft het opschrift „Tewerkstelling, gelijkheid van behandeling en familie van de werknemers”. In afdeling 2 daarvan, „Verrichten van arbeid en gelijkheid van behandeling”, bepaalt artikel 7 van deze verordening het volgende:

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

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

[...]"

### Richtlijn 2008/94/EG

6 Artikel 1, lid 1, van richtlijn 2008/94/EG van het Europees Parlement en de Raad van 22 oktober 2008 betreffende de bescherming van de werknemers bij insolventie van de werkgever (PB 2008, L 283, blz. 36) is opgenomen in hoofdstuk I, „Werkingssfeer en definities”, en luidt als volgt:

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

7 In artikel 2, lid 2, eerste alinea, van de richtlijn is bepaald:

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

8 In hoofdstuk II van deze richtlijn, met het opschrift „Bepalingen inzake waarborgfondsen”, bepaalt artikel 3 het volgende:

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

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

9 In datzelfde hoofdstuk bepaalt artikel 4 van richtlijn 2008/94:

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

2. Indien de lidstaten van de in lid 1 bedoelde bevoegdheid gebruikmaken, stellen zij de periode vast waarover het waarborgfonds de onvervulde aanspraken honoreert. Deze periode

mag echter niet korter zijn dan een periode die betrekking heeft op de bezoldiging over de laatste drie maanden van de arbeidsbetrekking vóór en/of na de in artikel 3, tweede alinea, bedoelde datum.

[...]

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

[...]"

#### *Duits recht*

10 Ingevolge § 3, lid 2, onder b), van de Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting) wordt de insolventie-uitkering vrijgesteld van inkomstenbelasting.

11 § 165, „Rechten”, dat is opgenomen in boek III van het Sozialgesetzbuch (Duits sociaal wetboek; hierna: „SGB III”), met het opschrift „Bevordering van de werkgelegenheid”, bepaalt in lid 1, eerste volzin:

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

12 § 167 van het SGB III, met het opschrift „Bedrag”, luidt:

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

(2) Wanneer de werknemer

[...]

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

13 De eerste volzin van § 169 van het SGB III, met het opschrift „Subrogatie”, luidt als volgt:

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

#### **Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vragen**

14 Eschenbrenner heeft de Franse nationaliteit en woont in Rahling (Frankrijk), vlak bij de Duitse grens. Vanaf 1996 was hij als chauffeur in dienst bij de firma Philipp’s Reisen in Pirmasens (Duitsland). Blijkens een door het hoofd van het bevoegde Franse belastingkantoor afgegeven attest, voldeed Eschenbrenner wegens die dienstbetrekking aan de noodzakelijke voorwaarden om als grensarbeider in de zin van artikel 13, lid 5, onder a), van de Frans-Duitse belastingovereenkomst te worden aangemerkt, waardoor het salaris dat hij in Duitsland ontving met toepassing van de bepalingen van die overeenkomst in Frankrijk aan belasting was

onderworpen.

15 Op 29 juni 2012 werd tegen de firma Philipp's Reisen een insolventieprocedure ingeleid. Hoewel het loon tot en met maart 2012 volledig door laatstgenoemde was betaald, had Eschenbrenner ten tijde van de opening van deze insolventieprocedure jegens zijn werkgever een schuldvordering van 5 571,88 EUR op grond van het verschuldigde loon voor de maanden april tot en met juni 2012.

16 Op grond van deze onvervulde loonaanspraken heeft Eschenbrenner op 13 juli 2012 om uitbetaling van een insolventie-uitkering verzocht. Voor de berekening van het bedrag van deze uitkering heeft het Agentschap op het brutoloon van Eschenbrenner het door de voorlopige curator voorgefinancierde bedrag van 3 550,24 EUR voor de periode van 1 april tot 28 juni 2012, alsmede een bedrag voor de socialeverzekeringspremies en een voor de maand april verstrekt voorschot, als onkostenvergoeding, in mindering gebracht. Deze autoriteit heeft daarnaast ingevolge § 167, lid 2, van het SGB III van het brutoloon een bedrag aan loonbelasting ingehouden, berekend krachtens Duits recht, voor de betrokken drie maanden respectievelijk 185 EUR, 175 EUR en 173 EUR. Bij besluit van 18 juli 2012 werd aan Eschenbrenner bijgevolg een insolventie-uitkering van in totaal 356,77 EUR toegekend.

17 In een tegen dat besluit ingediend bezwaarschrift heeft Eschenbrenner in wezen betoogd dat de inaanmerkingneming van Duitse loonbelasting bij de berekening van de insolventie-uitkering discriminerend en bijgevolg in strijd met het Unierecht was, aangezien hij in Duitsland niet belastingplichtig was. Bij besluit van 18 september 2012 heeft het Agentschap dit bezwaar afgewezen.

18 Eschenbrenner heeft tegen het besluit van het Agentschap beroep ingesteld en betoogd dat de berekeningswijze van de insolventie-uitkering niet conform het Unierecht was, omdat grensarbeiders, zoals Eschenbrenner, geen insolventie-uitkering konden ontvangen die gelijk was aan hun eerdere nettoloon. Anders dan personen die in Duitsland werken en wonen, is het bedrag van deze uitkering voor grensarbeiders lager dan hun eerdere nettoloon, met name vanwege verschillen tussen de in Duitsland en in Frankrijk van toepassing zijnde belastingtarieven. Nadat zijn beroep door het Sozialgericht Speyer (rechter in eerste aanleg, bevoegd in socialezekerheidszaken, Speyer, Duitsland) was verworpen, heeft Eschenbrenner hoger beroep ingesteld bij het Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (rechter van de deelstaat Rijnland-Palts, bevoegd in socialezekerheidszaken, Mainz, Duitsland).

19 Volgens deze rechter kan de vordering van Eschenbrenner slechts slagen op voorwaarde dat het vereiste van gelijkheid van behandeling met Duitse werknemers, zoals vastgelegd in het Unierecht, uitsluit dat bij de berekening van de hoogte van de insolventie-uitkering de Duitse inkomstenbelasting overeenkomstig § 167, lid 2, van het SGB III fictief in aanmerking wordt genomen. Hoewel de verwijzende rechter heeft geconstateerd dat de insolventie-uitkering een sociaal voordeel in de zin van artikel 7 van verordening nr. 492/2011 vormt, merkt hij op dat grensarbeiders krachtens laatstgenoemde bepaling niet op grond van hun nationaliteit anders mogen worden behandeld dan de nationale werknemers en in het bijzonder dezelfde sociale en fiscale voordelen als deze nationale werknemers dienen te genieten.

20 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat de fictieve aftrek van de Duitse inkomstenbelasting indirecte discriminatie vormde zowel in de context van de berekening van het bedrag van de tijdelijke aanvullende uitkering van voormalig burgerpersoneel van de geallieerde strijdkrachten in Duitsland (arrest van 16 september 2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537) als in het kader van de berekening van het bedrag van de loontoeslagen voor werknemers die voorafgaand aan hun pensioen in deeltijd werken (arrest van 28 juni 2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399).

21 Het is juist dat anders dan in de situaties als aan de orde in beide laatstgenoemde zaken, § 167, lid 2, van het SGB III in de omstandigheden als in het hoofdgeding feitelijk niet tot een dubbele belastingheffing leidt, aangezien de insolventie-uitkering op grond van artikel 14, lid 2, punt 1, van de Frans-Duitse belastingovereenkomst wordt belast in de staat die deze uitkering toekent, deze uitkering in Duitsland krachtens § 3, lid 2, onder b), van de wet op de inkomstenbelasting is vrijgesteld van inkomstenbelasting en bijgevolg alleen de belasting die in Duitsland verschuldigd zou zijn fictief in aanmerking wordt genomen bij de berekening van de insolventie-uitkering.

22 De verwijzende rechter is echter van mening dat het bedrag van de insolventie-uitkering in beginsel gelijk zou moeten zijn aan het eerdere nettoloon van de werknemer. Weliswaar bevinden grensarbeiders zich met toepassing van de berekeningswijze van § 167, lid 2, van het SGB III, wat betreft het bedrag van de toegekende insolventie-uitkering in een identieke situatie als personen die in Duitsland wonen en werken, maar ingevolge deze berekeningswijze kunnen grensarbeiders geen uitkering ontvangen die gelijk is aan hun eerdere nettoloon.

23 De verwijzende rechter vraagt zich bovendien af of een dergelijke uitkomst verenigbaar is met richtlijn 2008/94. Onder verwijzing naar in het bijzonder de arresten van 4 maart 2004, Barsotti e.a. (C-19/01, C-50/01 en C-84/01, EU:C:2004:119), en 17 november 2011, Van Ardenne (C-435/10, EU:C:2011:751), overweegt deze rechter dat deze richtlijn de lidstaten weliswaar toestaat om plafonds vast te stellen voor de betalingen door het waarborgfonds, maar dat zij ook bepaalt dat onvervulde loonaanspraken onder deze plafonds volledig moeten worden gehonoreerd. In de omstandigheden van de onderhavige zaak volgt echter uit de toepassing van de aan de orde zijnde wettelijke bepalingen dat de onvervulde loonaanspraken niet volledig worden gehonoreerd.

24 Deze rechter preciseert eveneens dat, anders dan de rechter in eerste aanleg in zijn beslissing heeft uiteengezet, het niet duidelijk is of Eschenbrenner naar Duits recht over de mogelijkheid beschikt om jegens zijn werkgever een vordering geldend te maken ter zake van het verschil tussen het bedrag van de insolventie-uitkering, als berekend overeenkomstig § 167, lid 2, van het SGB III, en het bedrag van zijn eerdere brutoloon.

25 In deze omstandigheden heeft het Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

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

onderworpen was, wanneer deze geen vordering ter zake van het achterstallige brutoloon meer kan instellen tegen de werkgever?

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

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### *Eerste vraag*

26 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of in de omstandigheden als die van het hoofdgeding artikel 45 VWEU en artikel 7 van verordening nr. 492/2011 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de hoogte van de insolventie-uitkering, die door een lidstaat wordt toegekend aan een grensarbeider die in die lidstaat niet aan de inkomstenbelasting is onderworpen en van wie de insolventie-uitkering niet belastbaar is, wordt vastgesteld door op het arbeidsloon dat in aanmerking wordt genomen voor de berekening van deze uitkering de inkomstenbelasting, zoals van toepassing in voornoemde staat, in mindering te brengen, waardoor deze grensarbeider, anders dan personen die in dezelfde staat wonen en werken, geen uitkering ontvangt die gelijk is aan zijn eerdere nettoloon. De verwijzende rechter vraagt zich voorts af welke betekenis in het kader van dit onderzoek toekomt aan de omstandigheid dat een dergelijke grensarbeider geen vordering jegens zijn werkgever kan instellen ter zake van dat deel van zijn eerdere brutoloon dat hij vanwege die vermindering niet heeft ontvangen.

27 Om te beginnen dient de fiscale behandeling van de insolventie-uitkering voor grensarbeiders, zoals Eschenbrenner, te worden uiteengezet.

28 Volgens de verwijzende rechter staat vast dat de bevoegdheid om door de bevoegde autoriteiten van de Bondsrepubliek Duitsland toegekende sociale voordelen, zoals de aan de orde zijnde insolventie-uitkering, fiscaal te belasten, overeenkomstig artikel 14, lid 2, punt 1, van de Frans-Duitse belastingovereenkomst aan deze laatste staat toekomt. Uit de verwijzingsbeslissing volgt tevens dat Eschenbrenner in dit geval in Frankrijk feitelijk geen belasting over deze insolventie-uitkering betaald.

29 Daarnaast stelt de Duitse fiscale wetgeving deze insolventie-uitkering krachtens § 3, lid 2, onder b), van de wet op de inkomstenbelasting vrij van inkomstenbelasting.

30 De toekenning van de insolventie-uitkering is in de omstandigheden van het hoofdgeding niet onderworpen aan een dubbele belastingheffing, en ook niet aan Duitse inkomstenbelasting in formele zin. Bij die toekenning wordt daarentegen fictief de belasting in aanmerking genomen die op het loon van Eschenbrenner zou zijn ingehouden indien hij, in de periode voorafgaande aan het intreden van de insolventie van zijn werkgever, in Duitsland belastingplichtig voor de inkomstenbelasting zou zijn geweest.

31 In dit verband verschillen de omstandigheden van het hoofdgeding van de omstandigheden als aan de orde in de zaken die hebben geleid tot de arresten van 16 september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), en 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), waarnaar de verwijzende rechter verwijst en die betrekking hadden op situaties waarin de betrokken uitkeringen daadwerkelijk aan belasting in twee lidstaten waren onderworpen. Anders dan in de situatie in het hoofdgeding kwam in de zaken die hebben geleid tot laatstgenoemde arresten de bevoegdheid om de betrokken uitkeringen te belasten krachtens de Frans-Duitse belastingovereenkomst

immers toe aan een lidstaat, terwijl genoemde uitkeringen in de andere lidstaat aan een fictieve belastingaftrek waren onderworpen (zie arresten van 16 september 2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537, punten 11 en 24, en 28 juni 2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399, punt 34).

32 Wat vervolgens het beginsel van gelijke behandeling betreft, houdt volgens artikel 45, lid 2, VWEU het vrije verkeer van werknemers de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers van de lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden. De bepalingen van dit artikel zijn nader uitgewerkt in artikel 7, lid 2, van verordening nr. 492/2011, dat bepaalt dat een werknemer die onderdaan is van een lidstaat, op het grondgebied van andere lidstaten dezelfde sociale en fiscale voordelen geniet als de nationale werknemers.

33 Meteen moet worden vastgesteld dat de berekeningswijze die is vastgelegd in § 167, lid 2, van het SGB III niet voorziet in een verschillende behandeling naargelang van de nationaliteit van de betrokken werknemers, omdat het onderscheid tussen de verschillende categorieën werknemers met name afhankelijk is van de vraag of de werknemer al dan niet in Duitsland belastingplichtig is.

34 Eschenbrenner betoogt bij de verwijzende rechter in wezen dat § 167, lid 2, van het SGB III weliswaar geen directe discriminatie op grond van nationaliteit vormt, maar wel nadelige gevolgen voor hem heeft ten opzichte van personen die in Duitsland werken en wonen en die dezelfde uitkering ontvangen.

35 In dit verband moet in herinnering worden gebracht dat het beginsel van gelijke behandeling, dat zowel in artikel 45 VWEU als in artikel 7 van verordening nr. 492/2011 is vervat, niet alleen rechtstreekse discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt, maar ook alle vormen van indirecte discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden (zie in die zin arrest van 14 december 2016, Bragança Linares Verruga e.a., C-238/15, EU:C:2016:949, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Tenzij een bepaling van nationaal recht objectief gerechtvaardigd is en evenredig is aan het nagestreefde doel, moet zij, ook al geldt zij ongeacht de nationaliteit, als indirect discriminerend worden beschouwd wanneer zij naar de aard ervan migrerende werknemers meer treft dan nationale werknemers en dus meer in het bijzonder eerstgenoemden dreigt te benadelen (arrest van 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Teneinde te bepalen of de in § 167, lid 2, van het SGB III vastgelegde berekeningswijze van de insolventie-uitkering in strijd met artikel 45 VWEU en artikel 7 van verordening nr. 492/2011 tot een verschil in behandeling leidt, moet dus worden onderzocht of een grensarbeider, zoals Eschenbrenner, ceteris paribus, meer wordt benadeeld dan iemand die in Duitsland werkt en verblijft.

38 Volgens de verwijzende rechter ontvangen degenen die in Duitsland werken en wonen overeenkomstig § 167, lid 1, van het SGB III een insolventie-uitkering waarvan de hoogte in beginsel overeenkomt met hun eerdere nettoloon.

39 Wat daarentegen grensarbeiders betreft die in Duitsland geen inkomstenbelasting betalen, zoals Eschenbrenner, is de toepasselijke wijze waarop het bedrag van de insolventie-uitkering wordt berekend, vastgesteld in § 167, lid 2, van het SGB III, op grond waarvan daartoe de belastingen die over het eerdere loon zouden zijn ingehouden indien de werknemer in Duitsland belastingplichtig voor de inkomstenbelasting zou zijn geweest, op het eerdere loon van de werkgever in mindering moet worden gebracht.

40 Met toepassing van de Frans-Duitse belastingovereenkomst was het loon van Eschenbrenner, toen deze werknemer werkzaam was, in Frankrijk onderworpen aan inkomstenbelasting en was het in deze lidstaat geldende belastingtarief ten tijde van de feiten in het hoofdgeding lager dan het in Duitsland geldende tarief. In het geval van deze grensarbeider heeft de in het voorgaande punt bedoelde berekeningswijze er bijgevolg noodzakelijkerwijs toe geleid dat de door hem ontvangen insolventie-uitkering niet gelijk was aan zijn eerdere nettoloon.

41 Wat de verenigbaarheid van deze uitkomst met artikel 45 VWEU en met artikel 7 van verordening nr. 492/2011 betreft, dient in herinnering te worden gebracht, zoals in punt 28 van het onderhavige arrest is vastgesteld, dat in dit geval de bevoegdheid om de insolventie-uitkering aan belasting te onderwerpen ingevolge de Frans-Duitse belastingovereenkomst toekomt aan de Bondsrepubliek Duitsland. De omstandigheid dat deze staat voornoemde uitkering van belasting vrijstelt, terwijl tegelijkertijd voor de berekening van het bedrag ervan wordt voorzien in een inhouding gelijk aan de inkomstenbelasting tegen het in deze staat geldende belastingtarief, doet niets af aan de conclusie dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regelgeving in wezen onder de uitoefening van de heffingsbevoegdheid van deze staat valt.

42 Zoals de Duitse regering ter terechtzitting heeft uiteengezet, zijn deze vrijstelling en de fictieve inhouding immers met name voorzien om te voorkomen dat er, gelet op het aantal aanvragen voor een dergelijke uitkering in het geval van insolventie van een onderneming, een heffingsprocedure in twee fases ontstaat die er in eerste instantie in bestaat dat het brutoloon in aanmerking wordt genomen teneinde deze uitkering te berekenen en in tweede instantie dat de insolventie-uitkering aan inkomstenbelasting wordt onderworpen.

43 Hoewel de wijze om het bedrag van de insolventie-uitkering van grensarbeiders, zoals Eschenbrenner, te berekenen, is bepaald in § 167, lid 2, van het SGB III, te weten een bepaling van sociaal recht, verwijst deze bepaling echter wel naar de inkomstenbelasting en neemt zij deze in aanmerking bij de berekening van het bedrag van die uitkering.

44 Hieruit volgt dat de werking van deze nationale regelgeving inzake het vrije verkeer van werknemers beoordeeld moet worden met inachtneming van de rechtspraak van het Hof inzake fiscale maatregelen.

45 Weliswaar moeten de lidstaten hun bevoegdheid inzake directe belastingen in overeenstemming met het Unierecht en met name met de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden uitoefenen (zie arrest van 23 februari 2016, Commissie/Hongarije, C?179/14, EU:C:2016:108, punt 171 en aldaar aangehaalde rechtspraak), maar uit de rechtspraak van het Hof volgt dat het Unierecht de nadelige gevolgen voor het vrij verkeer van werknemers die zijn toe te schrijven aan de dispariteiten tussen de in de lidstaten geldende tarieftabellen voor de belastingen, onverlet laat (zie in die zin arrest van 12 mei 1998, Gilly, C?336/96, EU:C:1998:221, punten 47 en 53).

46 Gelet op de verschillen tussen de wettelijke regelingen van de lidstaten ter zake, kan de beslissing van een werknemer om zich uit hoofde van met name artikel 45 VWEU op het vrije verkeer te beroepen, naargelang het geval voor deze werknemer op het fiscale vlak meer of

minder voordelig of nadelig uitvallen (zie naar analogie betreffende, respectievelijk, het beginsel van gelijke behandeling, arresten van 15 juli 2004, Lindfors, C?365/02, EU:C:2004:449, punt 34, en 12 juli 2005, Schempp, C?403/03, EU:C:2005:446, punt 45; de vrijheid van vestiging, arresten van 6 december 2007, Columbus Container Services, C?298/05, EU:C:2007:754, punt 51, en 28 februari 2008, Deutsche Shell, C?293/06, EU:C:2008:129, punt 43; en het vrij verkeer van kapitaal, arrest van 7 november 2013, K, C?322/11, EU:C:2013:716, punt 80).

47 Hoewel de door Eschenbrenner ontvangen insolventie-uitkering in dit geval lager is dan het nettoloon dat hij ontving vóór het intreden van de insolventie van zijn werkgever, vloeit dit nadelige gevolg voort uit de enkele omstandigheid dat het belastingtarief dat van toepassing is in de lidstaat die de insolventie-uitkering toekent en die de bevoegdheid heeft om deze uitkering te belasten, op het tijdstip waarop het bedrag van deze uitkering was vastgesteld, hoger was dan het tarief dat van toepassing was in de lidstaat waar de werknemer woonde toen hij nog werkzaam was.

48 De gevolgen van de verschillende fiscale regelingen, zoals aan de orde in het hoofdgeding, voor het bedrag van de door een grensarbeider, zoals Eschenbrenner, ontvangen insolventie-uitkering, zijn toevallig van aard en afhankelijk van de bijzonderheden van elk afzonderlijk geval. Dit bedrag kan immers hoger of lager zijn dan het eerdere nettoloon van deze werknemer, naargelang van het in de betrokken lidstaten geldende belastingtarief.

49 Voor zover de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nadelige gevolgen enkel voortvloeien uit dispariteiten tussen de in de betrokken lidstaten geldende tarieftabellen voor de belastingen, doen artikel 45 VWEU en artikel 7 van verordening nr. 492/2011 derhalve geen afbreuk aan een regeling zoals aan de orde in het hoofdgeding.

50 Aan deze slotsom wordt niet afgedaan door de door de verwijzende rechter geformuleerde overwegingen met betrekking tot richtlijn 2008/94.

51 Volgens artikel 1, lid 1, van richtlijn 2008/94 is deze richtlijn van toepassing op uit arbeidsovereenkomsten of arbeidsverhoudingen voortvloeiende aanspraken van werknemers tegenover werkgevers die in staat van insolventie verkeren.

52 Volgens vaste rechtspraak van het Hof bestaat het sociale doel van deze richtlijn erin, de werknemers op het niveau van de Europese Unie een minimumbescherming bij insolventie van de werkgever te waarborgen door de honorering van de onvervulde aanspraken uit arbeidsovereenkomsten of verhoudingen die betrekking hebben op het loon over een bepaalde periode (zie arrest van 17 november 2011, Van Ardenne, C?435/10, EU:C:2011:751, punt 27 en aangehaalde rechtspraak, en in die zin arrest van 24 november 2016, Webb-Sämann, C?454/15, EU:C:2016:891, punten 32 en 35).

53 De lidstaten moeten dus, tot het maximum dat zij mogen vaststellen voor de waarborg voor het honoreren van de onvervulde aanspraken, de betaling van al deze aanspraken honoreren (zie in die zin arrest van 4 maart 2004, Barsotti e.a., C?19/01, C?50/01 en C?84/01, EU:C:2004:119, punt 36).

54 De waarborgfondsen dienen aldus weliswaar met name op grond van artikel 3 van richtlijn 2008/94 deze onvervulde loonaanspraken voor hun rekening te nemen, maar het is aan het nationale recht om, overeenkomstig artikel 2, lid 2, van deze richtlijn, de term „bezoldiging” te definiëren, alsmede de inhoud ervan te bepalen (zie arrest van 16 juli 2009, Visciano, C?69/08, EU:C:2009:468, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55 Het nationale recht van de lidstaten bepaalt bijgevolg de fiscale behandeling van onbetaalde lonen wanneer deze met toepassing van richtlijn 2008/94 voor rekening komen van de

waarborgfondsen. Het aldus uiteengezette stelsel kan echter geen afbreuk doen aan het sociale doel van deze richtlijn, zoals dat in herinnering is gebracht in punt 52 van het onderhavige arrest, en evenmin, in het algemeen, aan de eerbiediging van het Unierecht.

56 Uit het voorgaande volgt dat richtlijn 2008/94 niet vereist dat de lidstaten aan de werknemer in het geval van insolventie van de werkgever een vergoeding garanderen ter hoogte van het eerdere brutoloon van deze werknemer, waaronder met name het deel van dat loon dat als belasting wordt geheven.

57 In deze omstandigheden moet worden overwogen dat richtlijn 2008/94 evenmin vereist dat de werknemer jegens zijn werkgever een vordering heeft ter hoogte van het deel van zijn eerdere brutoloon dat als belasting wordt geheven, dat niet wordt gedekt door de toegekende insolventie-uitkering.

58 Deze omstandigheid heeft ook geen gevolgen voor het aan de verwijzende rechter te geven antwoord inzake de verenigbaarheid van de betrokken nationale regeling met artikel 45 VWEU en artikel 7 van verordening nr. 492/2011. Laatstgenoemde bepalingen vereisen immers niet dat een grensarbeider, zoals Eschenbrenner, een insolventie-uitkering ontvangt die gelijk is aan zijn eerdere brutoloon, zoals blijkt uit de in punt 49 van het onderhavige arrest weergegeven slotsom, en zij vereisen bijgevolg ook niet dat deze werknemer in de omstandigheden als die van het hoofdgeding een vordering jegens zijn werkgever heeft ter zake van dat deel van zijn eerdere brutoloon dat niet door de toegekende insolventie-uitkering was gedekt.

59 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 45 VWEU en artikel 7 van verordening nr. 492/2011 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich er niet tegen verzetten dat in de omstandigheden als die van het hoofdgeding de hoogte van de insolventie-uitkering, die door een lidstaat wordt toegekend aan een grensarbeider die in die lidstaat niet aan de inkomstenbelasting onderworpen is en van wie de insolventie-uitkering niet belastbaar is, wordt vastgesteld door op het arbeidsloon dat in aanmerking wordt genomen voor de berekening van deze uitkering inkomstenbelasting, zoals van toepassing in voornoemde staat, in mindering te brengen, waardoor deze grensarbeider, anders dan personen die in dezelfde staat wonen en werken, geen uitkering ontvangt die gelijk is aan zijn eerdere nettoloon. De omstandigheid dat deze werknemer geen vordering jegens zijn werkgever kan instellen ter zake van dat deel van zijn eerdere brutoloon dat hij vanwege die vermindering niet heeft ontvangen, is in dit verband niet van invloed.

#### *Tweede vraag*

60 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

#### **Kosten**

61 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 45 VWEU en artikel 7 van verordening (EU) nr. 492/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich er niet tegen verzetten dat in de omstandigheden als die van het hoofdgeding de hoogte van de insolventie-uitkering, die door een lidstaat wordt toegekend aan een grensarbeider die in die lidstaat niet aan de inkomstenbelasting onderworpen is en van wie de insolventie-uitkering niet belastbaar is,**

**wordt vastgesteld door op het arbeidsloon dat in aanmerking wordt genomen voor de berekening van deze uitkering inkomstenbelasting, zoals van toepassing in voornoemde staat, in mindering te brengen, waardoor deze grensarbeider, anders dan personen die in dezelfde staat wonen en werken, geen uitkering ontvangt die gelijk is aan zijn eerdere nettoloon. De omstandigheid dat deze werknemer geen vordering jegens zijn werkgever kan instellen ter zake van dat deel van zijn eerdere brutoloon dat hij vanwege die vermindering niet heeft ontvangen, is in dit verband niet van invloed.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Duits.