



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

2. marts 2017\*

»Præjudiciel forelæggelse — arbejdskraftens frie bevægelighed — artikel 45 TEUF — forordning (EU) nr. 492/2011 — artikel 7 — ligebehandling — grænsearbejder, der er indkomstskattepligtig i bopælsmedlemsstaten — ydelse, som beskæftigelsesmedlemsstaten udbetaler i tilfælde af arbejdsgiverens insolvens — metode for beregning af insolvensydelsen — fiktiv hensyntagen til indkomstskatten i beskæftigelsesmedlemsstaten — insolvensydelse, der er lavere end den hidtidige nettoløn — bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst«

I sag C-496/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (den regionale appeldomstol i socialretlige sager i Rheinland-Pfalz, Mainz, Tyskland), ved afgørelse af 23. juli 2015, indgået til Domstolen den 22. september 2015, i sagen:

**Alphonse Eschenbrenner**

mod

**Bundesagentur für Arbeit,**

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne A. Prechal, A. Rosas (refererende dommer), C. Toader og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. juli 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Bundesagentur für Arbeit ved B. Klug, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved T. Henze og A. Lippstreu, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved M. Kellerbauer, M. Wasmeier og D. Martin, som befuldmægtigede,

\* Processprog: tysk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. september 2016,  
afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 45 TEUF og af artikel 7 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 492/2011 af 5. april 2011 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Unionen (EUT 2011, L 141, s. 1).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Alphonse Eschenbrenner, som er en fransk statsborger, der er bosiddende i Frankrig, og som arbejder i Tyskland, og på den anden side Bundesagentur für Arbeit (forbundsagenturet for beskæftigelse, Tyskland, herefter »agenturet«) vedrørende den fiktive hensyntagen til den tyske indkomstskat i forbindelse med fastlæggelsen af størrelsen af den insolvensydelse, som denne arbejdstager er blevet tildelt.

### Retsforskrifter

#### *Folkeretten*

- 3 Artikel 13 i overenskomsten af 21. juli 1959, der blev indgået mellem Den Franske Republik og Forbundsrepublikken Tyskland med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning og fastsættelse af regler om gensidig administrativ og retlig bistand for så vidt angår indkomst- og formuebeskatning samt erhvervs- og ejendomsskat, som ændret (herefter »den fransk-tyske beskatningsoverenskomst«), har følgende ordlyd:

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

[...]

- (5) a) 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] kun i sidstnævnte stat.

[...]«

- 4 Konventionens artikel 14 bestemmer:

»(1) Gage, løn og andet lignende vederlag, såvel som pensioner, der udbetales af en af de kontraherende stater, et Land [delstat], eller en anden juridisk person under denne stats eller dette Lands offentligretlige lovgivning, til fysiske personer, der er bosiddende i den anden stat, for aktuel eller tidligere beskæftigelse i form af varetagelse af hverv i den offentlige forvaltning eller de væbnede styrker, beskattes kun i den førstnævnte stat. [...]

- (2) Stk. 1, første punktum, finder ligeledes anvendelse på:

1. beløb, der udbetales i forbindelse med lovbestemt socialforsikring

[...]«

### *EU-retten*

Forordning nr. 492/2011

- 5 Kapitel I i forordning nr. 492/2011 har overskriften »Beskæftigelse, ligebehandling og arbejdstagerens familie«. Under dette kapitels afsnit 2, der har overskriften »Udøvelse af beskæftigelse og ligebehandling«, fastsætter forordningens artikel 7 følgende:

»1. En arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, må ikke på grund af sin nationalitet behandles anderledes på de øvrige medlemsstaters område end indenlandske arbejdstagere med hensyn til beskæftigelses- og arbejdsvilkår, navnlig for så vidt angår aflønning, afskedigelse og, i tilfælde af arbejdsløshed, genoptagelse af beskæftigelse i faget eller genansættelse.

2. Arbejdstageren nyder samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere.

[...]«

Direktiv 2008/94/EF

- 6 Artikel 1, stk. 1, i kapitel I, der har overskriften »Anvendelsesområde og definitioner«, i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2008/94/EF af 22. oktober 2008 om beskyttelse af arbejdstagerne i tilfælde af arbejdsgiverens insolvens (EUT 2008, L 283, s. 36), bestemmer:

»Dette direktiv finder anvendelse på tilgodehavender, som arbejdstagere i medfør af en arbejdsaftale eller et ansættelsesforhold har hos arbejdsgivere, der er insolvente i henhold til artikel 2, stk. 1.«

- 7 Direktivets artikel 2, stk. 2, første afsnit, har følgende ordlyd:

»Dette direktiv berører ikke medlemsstaternes nationale retsregler for så vidt angår definitionen af udtrykkene »arbejdstager«, »arbejdsgiver«, »løn«, »erhvervet ret« og »delvis erhvervet ret.«

- 8 Under direktivets kapitel II med overskriften »Bestemmelser vedrørende garantiinstitutionerne« er artikel 3 sålydende:

»Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for, at garantiinstitutioner sikrer arbejdstagerne betaling af tilgodehavender, der hidrører fra arbejdsaftaler eller ansættelsesforhold, herunder fratrædelsesgodtgørelse ved ansættelsesforholds ophør, hvor der er hjemmel herfor i national ret, jf. dog artikel 4.

De tilgodehavender, garantiinstitutionen dækker, er ikke-udbetalt løn, der er optjent i en periode, der ligger inden og/eller eventuelt efter en dato, som medlemsstaterne har fastsat.«

- 9 Under samme kapitel fastsætter artikel 4 i direktiv 2008/94 følgende:

»1. Medlemsstaterne kan begrænse den i artikel 3 omhandlede betalingspligt for garantiinstitutionerne.

2. Såfremt medlemsstaterne gør brug af den i stk. 1 omhandlede mulighed, fastsætter de den periode, for hvilken garantiinstitutionen dækker tilgodehavender. Dette tidsrum kan dog ikke være kortere end en periode, der omfatter lønnen for de seneste tre måneder af det ansættelsesforhold, der ligger inden og/eller efter den i artikel 3, stk. 2, omhandlede dato.

[...]

3. Medlemsstaterne kan fastsætte lofter over garantiinstitutionens betalinger. Disse lofter skal mindst være på et socialt niveau, der er foreneligt med dette direktivs sociale målsætning.

[...]«

*Tysk ret*

10 I henhold til § 3, stk. 2, litra b), i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) er insolvensydelsen fritaget for indkomstskat.

11 § 165 i Sozialgesetzbuch (lov om social sikring, herefter »SGB III«), der har overskriften »Krav«, og som er indeholdt i lovens tredje bog med overskriften »Fremme af beskæftigelsen«, fastsætter følgende i stk. 1, første punktum:

»Arbejdstagere har krav på insolvensydelse, når de har været beskæftiget her i landet, og når de på det tidspunkt, hvor deres arbejdsgiver bliver insolvent, har krav i form af løntilgodehavender, der hidrører fra ansættelsesforholdet, for de forudgående tre måneder.«

12 § 167 i SGB III, der har overskriften »Beløbsstørrelse«, har følgende ordlyd:

»(1) Insolvensydelsen udbetales med et beløb svarende til den nettoløn, som fremkommer, når de lovbestemte fradrag trækkes fra den bruttoløn, der er begrænset til det i § 341, stk. 4, i SGB III omhandlede månedlige loft.

(2) Hvis en arbejdstager

[...]

2. ikke er indkomstskattepligtig her i landet, og hvis insolvensydelsen i henhold til de bestemmelser, der gælder for arbejdstageren, ikke er undergivet skat, foretages et fradrag af den skat, der ville blive opkrævet gennem et fradrag i arbejdslønnen, hvis arbejdstageren var indkomstskattepligtig her i landet.«

13 Første punktum i § 169 i SGB III, der har overskriften »Subrogation i krav«, er sålydende:

»Lønkrav, der giver ret til insolvensydelse, overføres ved subrogation til [agenturet], når der indgives ansøgning om insolvensydelse.«

### **Faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

14 Alphonse Eschenbrenner, der er fransk statsborger, er bosat i Rahling (Frankrig) nær den tyske grænse. Han har siden 1996 arbejdet som chauffør i virksomheden Philipp's Reisen, der var beliggende i Pirmasens (Tyskland). Det fremgik af en erklæring udfærdiget af chefen for den kompetente myndighed for franske skatter, at Alphonse Eschenbrenner som følge af denne beskæftigelse opfyldte de nødvendige betingelser for at kunne anses for grænsearbejder som omhandlet i den fransk-tyske beskatningsoverenskomsts artikel 13, stk. 5, litra a), og følgelig var den løn, som han oppebar i Tyskland, undergivet skat i Frankrig i henhold til bestemmelserne i overenskomsten.

- 15 Den 29. juni 2012 blev der indledt en insolvensprocedure mod virksomheden Philipp's Reisen. Sidstnævnte udbetalte den fulde løn og alle vederlag indtil marts 2012, men for perioden april-juni 2012 havde Alphonse Eschenbrenner på tidspunktet for indledningen af denne insolvensprocedure et løntilgodehavende over for sin arbejdsgiver på i alt 5 571,88 EUR.
- 16 Den 13. juli 2012 ansøgte Alphonse Eschenbrenner om udbetaling af insolvensydelse for dette ikke-udbetalte lønkrav. Ved beregningen af størrelsen af denne ydelse havde agenturet i Alphonse Eschenbrenners bruttoløn fratrukket et beløb på 3 550,24 EUR, som den midlertidige kurator havde tildelt som forudbetaling for perioden mellem den 1. april 2012 og den 28. juni 2012, samt et beløb svarende til socialsikringsbidragene og et forskud som udgiftsafregning, som han var blevet bevilget for april 2012. I medfør af § 167, stk. 2, i SGB III fratrak den nævnte myndighed i dette vederlag desuden et beløb svarende til den indkomstskat, der var blevet beregnet i overensstemmelse med tysk ret, og som for de tre pågældende måneder udgjorde henholdsvis 185 EUR, 175 EUR og 173 EUR. Ved afgørelse af 18. juli 2012 blev Alphonse Eschenbrenner følgelig indrømmet en insolvensydelse på i alt 356,77 EUR.
- 17 I sin klage over denne afgørelse gjorde Alphonse Eschenbrenner i det væsentlige gældende, at den omstændighed, at der i forbindelse med beregningen af insolvensydelsen var blevet anvendt et skattebeløb beregnet på grundlag af den i Tyskland gældende skattesats, var udtryk for forskelsbehandling og dermed i strid med EU-retten, idet han ikke var skattepligtig i Tyskland. Ved afgørelse af 18. september 2012 afviste agenturet klagen.
- 18 Alphonse Eschenbrenner anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse, idet han gjorde gældende, at metoden til beregning af størrelsen af insolvensydelsen ikke var forenelig med EU-retten, idet den ikke gjorde det muligt for grænsearbejdere såsom Alphonse Eschenbrenner at oppebære en insolvensydelse svarende til deres hidtidige nettoløn. I modsætning til de personer, der arbejder og bor i Tyskland, er størrelsen af denne ydelse til grænsearbejdere lavere end deres hidtidige nettoløn som følge af bl.a. forskellene i de skattesatser, der finder anvendelse i Tyskland og Frankrig. Efter at Sozialgericht Speyer (domstolen i socialretlige sager i Speyer, Tyskland) havde forkastet hans søgsmål, har Alphonse Eschenbrenner iværksat appel for Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (den regionale appeldomstol i socialretlige sager i Rheinland-Pfalz, Mainz, Tyskland).
- 19 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at Alphonse Eschenbrenner kun kan få medhold, hvis kravet om ligebehandling med tyske arbejdstagere, som fastsat i EU-retten, udelukker, at der ved beregningen af størrelsen af insolvensydelsen fiktivt tages hensyn til den tyske indkomstskat i overensstemmelse med § 167, stk. 2, i SGB III. Samtidig med at den forelæggende ret finder, at insolvensydelsen udgør en social fordel som omhandlet i artikel 7 i forordning nr. 492/2011, har den bemærket, at grænsearbejdere i medfør af sidstnævnte bestemmelse ikke på grundlag af deres nationalitet må behandles anderledes end indenlandske arbejdstagere, og at de bl.a. skal nyde de samme sociale og skattemæssige fordele som de sidstnævnte.
- 20 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at det fiktive fradrag af tysk indkomstskat udgør en indirekte forskelsbehandling dels i sammenhæng med beregningen af størrelsen af overgangshjælpen til tidligere civilt ansatte ved de allierede styrker i Tyskland (dom af 16.9.2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537), dels i forbindelse med beregningen af størrelsen af det lønopnormeringsbeløb, der blev udbetalt til deltidsbeskæftigede arbejdstagere forud for pensionering (dom af 28.6.2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399).
- 21 Det er ganske vist korrekt, at § 167, stk. 2, i SGB III i modsætning til de situationer, der er omhandlet i de to sidstnævnte sager, ikke de facto indebærer en dobbeltbeskatning under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder, idet insolvensydelsen i henhold til den fransk-tyske beskatningsoverenskomsts artikel 14, stk. 2, nr. 1), beskattes i den stat, som tildeler ydelsen, idet

ydelsen er skattefritaget i Tyskland i overensstemmelse med § 3, stk. 2, litra b), i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat), og idet der ved beregningen af insolvensydelsen følgelig kun tages fiktivt hensyn til den skat, der ville skulle have været betalt i Tyskland.

- 22 Den forelæggende ret finder imidlertid, at størrelsen af insolvensydelsen i princippet skal svare til arbejdstagerens hidtidige nettoløn. Selv om grænsearbejderne ved anvendelse af beregningsmetoden i § 167, stk. 2, i SGB III befinder sig i den samme situation som de personer, der er bosiddende og har beskæftigelse i Tyskland, for så vidt angår størrelsen af den indrømmede insolvensydelse, gør denne metode det imidlertid netop ikke muligt for grænsearbejderne at modtage en kompensation, der svarer til deres hidtidige nettoløn.
- 23 Den forelæggende ret ønsker desuden oplyst, om et sådant resultat er foreneligt med direktiv 2008/94. Under henvisning til bl.a. dom af 4. marts 2004, Barsotti m.fl. (C-19/01, C-50/01 og C-84/01, EU:C:2004:119), og af 17. november 2011, van Ardenen (C-435/10, EU:C:2011:751), finder den nævnte ret, at selv om direktivet gør det muligt for medlemsstaterne at fastsætte lofter over garantiinstitutionens betalinger, foreskriver det dog en fuldstændig kompensation for de løntilgodehavender, der ikke overstiger disse lofter. Under omstændigheder som de i sagen foreliggende følger det imidlertid af anvendelsen af de pågældende lovbestemmelser, at løntilgodehavenderne ikke kompenseres fuldt ud.
- 24 Den forelæggende ret har ligeledes præciseret, at i modsætning til det, som retten i første instans anførte i sin afgørelse, fremgår det ikke klart, at Alphonse Eschenbrenner i medfør af tysk ret har mulighed for at gøre et krav gældende over for sin arbejdsgiver, der svarer til forskellen mellem størrelsen af insolvensydelsen beregnet i medfør af § 167, stk. 2, i SGB III og størrelsen af hans hidtidige bruttoløn.
- 25 På denne baggrund har Landessozialgericht Rheinland-Pfalz, Mainz (den regionale appeldomstol i socialretlige sager i Rheinland-Pfalz, Mainz), besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er det foreneligt med reglerne i primær og/eller sekundær EU-ret (navnlig artikel 45 TEUF [...] og artikel 7 i forordning (EU) nr. 492/2011), at der for så vidt angår en arbejdstager, der i første omgang var beskæftiget i Tyskland, der bor i en anden medlemsstat, der ikke er indkomstskattepligtig i Tyskland, og for hvis vedkommende insolvensydelse [»Insolvenzgeld«] i henhold til de bestemmelser, der gælder for ham, ikke er underlagt skat, i tilfælde af arbejdsgiverens insolvens fiktivt opkræves den skat af den for beregningen af den insolvensydelse, der tilkommer arbejdstageren, tilgrundliggende arbejdsløn, som ville blive opkrævet ved fradrag i lønnen, hvis arbejdstageren var indkomstskattepligtig i Tyskland, når denne ikke længere kan gøre kravet på den resterende bruttoløn gældende over for arbejdsgiveren?
- 2) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, foreligger der da overensstemmelse med reglerne i primær og/eller sekundær EU-ret, såfremt arbejdstageren i den omhandlede situation stadig kan gøre kravet på den resterende bruttoløn gældende over for arbejdsgiveren?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

### *Det første spørgsmål*

- 26 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 45 TEUF og artikel 7 i forordning nr. 492/2011 under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede skal fortolkes således, at bestemmelserne er til hinder for, at størrelsen af den insolvensydelse, som en medlemsstat tildeler en grænsearbejder, der hverken er indkomstskattepligtig i denne stat eller pligtig

at betale skat af denne ydelse, fastlægges ved, at indkomstskatten med den sats, der gælder i den nævnte stat, fradrages i den løn, der tjener som grundlag for beregningen af ydelsen, med den følge, at denne grænsearbejder – i modsætning til de personer, der er bosiddende og har beskæftigelse i den nævnte stat – ikke modtager en ydelse svarende til sin hidtidige nettoløn. Den forelæggende ret ønsker desuden oplyst, hvilken betydning det har for denne bedømmelse, at en sådan grænsearbejder ikke kan gøre et krav gældende over for sin arbejdsgiver svarende til den del af grænsearbejderens hidtidige bruttoløn, som den pågældende ikke har oppebåret som følge af dette fradrag.

- 27 Indledningsvis skal der redegøres for den skattemæssige behandling af insolvensydelsen for så vidt angår grænsearbejdere som Alphonse Eschenbrenner.
- 28 Ifølge den forelæggende ret er det ubestridt, at det i overensstemmelse med den fransk-tyske beskatningsoverenskomsts artikel 14, stk. 2, nr. 1), er Forbundsrepublikken Tyskland, som har beføjelsen til at beskatte de sociale fordele, der tildeles af de kompetente myndigheder i den sidstnævnte stat, såsom den omhandlede insolvensydelse. Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at Alphonse Eschenbrenner i den foreliggende sag ikke de facto er pligtig at betale skat af denne insolvensydelse i Frankrig.
- 29 Den tyske skattelovgivning fritager endvidere insolvensydelsen for indkomstskat i overensstemmelse med § 3, stk. 2, litra b), i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat).
- 30 Tildelingen af insolvensydelsen under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder er således hverken undergivet dobbeltbeskatning eller tysk indkomstskat formelt set. Den er derimod undergivet en fiktiv hensyntagen til den skat, der ville være blevet indeholdt i Alphonse Eschenbrenners løn, såfremt han havde været indkomstskattepligtig i Tyskland i perioden op til hans arbejdsgivers insolvens.
- 31 I denne henseende adskiller omstændighederne i tvisten i hovedsagen sig fra dem, der var omhandlet i de sager, som gav anledning til dom af 16. september 2004, Merida (C-400/02, EU:C:2004:537), og af 28. juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399), hvortil den forelæggende ret har henvist, og som vedrørte situationer, hvor de pågældende ydelser blev faktisk beskattet i to medlemsstater. I modsætning til den i hovedsagen omhandlede situation tilkom beføjelsen til at beskatte de ydelser, der var omhandlet i de sager, som gav anledning til de sidstnævnte domme, nemlig i medfør af den fransk-tyske beskatningsoverenskomst en medlemsstat, hvorimod de nævnte ydelser var undergivet et fiktivt skattefradrag i den anden medlemsstat (jf. dom af 16.9.2004, Merida, C-400/02, EU:C:2004:537, præmis 11 og 24, og af 28.6.2012, Erny, C-172/11, EU:C:2012:399, præmis 34).
- 32 Hvad dernæst angår ligebehandlingsprincippet fremgår det af artikel 45, stk. 2, TEUF, at arbejdskraftens frie bevægelighed forudsætter afskaffelse af enhver i nationaliteten begrundet forskelsbehandling af medlemsstaternes arbejdstagere for så vidt angår beskæftigelse, aflønning og øvrige arbejdsvilkår. Bestemmelsen er konkretiseret i artikel 7, stk. 2, i forordning nr. 492/2011, der fastsætter, at en arbejdstager, der er statsborger i en medlemsstat, på de øvrige medlemsstaters område nyder samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere.
- 33 Det må indledningsvis fastslås, at den i § 167, stk. 2, i SGB III fastsatte beregningsmetode ikke foreskriver nogen forskellig behandling i forhold til de berørte arbejdstageres nationalitet, idet sondringen mellem de forskellige kategorier af arbejdstagere bl.a. foretages i forhold til, om arbejdstageren er skattepligtig i Tyskland eller ej.
- 34 Alphonse Eschenbrenner har for den forelæggende ret i det væsentlige gjort gældende, at § 167, stk. 2, i SGB III uden at udgøre en direkte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet imidlertid har ugunstige følger for ham sammenlignet med situationen for de personer, der har beskæftigelse og er bosiddende i Tyskland, og som modtager samme ydelse.

- 35 I denne henseende bemærkes, at ligebehandlingsprincippet, der er fastsat i såvel artikel 45 TEUF som artikel 7 i forordning nr. 492/2011, ikke alene forbyder direkte forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men enhver form for indirekte forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til samme resultat (jf. i denne retning dom af 14.12.2016, Bragança Linares Verruga m.fl., C-238/15, EU:C:2016:949, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 36 En national retsforordning må, medmindre den er objektivt begrundet og står i rimeligt forhold til det tilstræbte formål – selv om den finder anvendelse uanset nationaliteten – anses for at medføre indirekte forskelsbehandling, når den efter selve sin karakter i højere grad kan berøre vandrende end indenlandske arbejdstagere og dermed risikerer navnlig at stille de vandrende arbejdstagere ringere (dom af 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C-514/12, EU:C:2013:799, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 Med henblik på at fastlægge, om den i § 167, stk. 2, i SGB III fastsatte metode til beregning af insolvensydelsen udgør en forskelsbehandling, som er i strid med artikel 45 TEUF og artikel 7 i forordning nr. 492/2011, skal det derfor efterprøves, om en grænsearbejder som Alphonse Eschenbrenner er ringere stillet end en person, der har beskæftigelse og er bosiddende i Tyskland, hvis alle andre forhold i øvrigt er de samme.
- 38 Ifølge den forelæggende ret modtager de personer, der har beskæftigelse og er bosiddende i Tyskland, i overensstemmelse med § 167, stk. 1, i SGB III en insolvensydelse, som i princippet svarer til deres hidtidige nettoløn.
- 39 Hvad derimod angår de grænsearbejdere, der ikke er indkomstskattepligtige i Tyskland, såsom Alphonse Eschenbrenner, er metoden til beregning af størrelsen af den gældende insolvensydelse fastsat i § 167, stk. 2, i SGB III, hvorefter der med henblik herpå i den nævnte arbejdstagers hidtidige løn skal foretages et fradrag for den skat, som ville være blevet opkrævet af denne løn, såfremt arbejdstageren havde været indkomstskattepligtig i Tyskland.
- 40 Alphonse Eschenbrenners løn blev, mens denne arbejdstager var i beskæftigelse, undergivet indkomstskat i Frankrig i henhold til den fransk-tyske beskatningsoverenskomst, og den gældende skattesats i denne medlemsstat var på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen lavere end den, der fandt anvendelse i Tyskland. Følgelig var det uundgåeligt, at den i den foregående præmis omhandlede beregningsmetode for denne grænsearbejder indebar, at den insolvensydelse, som han modtog, ikke svarede til hans hidtidige nettoløn.
- 41 Hvad angår foreneligheden af et sådant resultat med artikel 45 TEUF og artikel 7 i forordning nr. 492/2011 bemærkes, således som det er blevet fastslået i denne doms præmis 28, at beføjelsen til at beskatte insolvensydelsen i det foreliggende tilfælde tilkommer Forbundsrepublikken Tyskland i henhold til den fransk-tyske beskatningsoverenskomst. Den omstændighed, at den nævnte stat fritager denne ydelse for skat, samtidig med at den for så vidt angår beregningen af størrelsen af ydelsen har fastsat et fradrag svarende til indkomstskatten til den skattesats, der finder anvendelse i staten, ændrer på ingen måde ved den konklusion, hvorefter den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning i det væsentlige henhører under statens udøvelse af beskatningsbeføjelsen.
- 42 Således som den tyske regering har anført i retsmødet, er denne fritagelse og det fiktive fradrag nemlig bl.a. fastsat med henblik på – henset til antallet af ansøgninger om en sådan ydelse i tilfælde af en virksomheds insolvens – at undgå en beskatningsprocedure i to etaper, der består i først at tage hensyn til bruttolønnen med henblik på beregningen af ydelsen og derefter at opkræve indkomstskat af insolvensydelsen.



- 43 Selv om metoden til beregning af størrelsen af insolvensydelsen til grænsearbejdere såsom Alphonse Eschenbrenner desuden er fastsat i § 167, stk. 2, i SGB III, dvs. en socialretlig bestemmelse, forholder det sig ikke desto mindre således, at den nævnte bestemmelse henviser til indkomstskatten og foreskriver en hensyntagen til denne ved beregningen af størrelsen af den nævnte ydelse.
- 44 Det følger heraf, at den virkning, som denne nationale lovgivning har for så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed, skal bedømmes under hensyntagen til Domstolens praksis vedrørende skattemæssige foranstaltninger.
- 45 Selv om det er korrekt, at medlemsstaterne skal udøve deres kompetence på området for direkte beskatning under overholdelse af EU-retten og navnlig af de ved EUF-traktaten sikrede grundlæggende friheder (jf. dom af 23.2.2016, Kommissionen mod Ungarn, C-179/14, EU:C:2016:108, præmis 171 og den deri nævnte retspraksis), fremgår det imidlertid af Domstolens praksis, at EU-retten ikke er til hinder for de ugunstige virkninger på arbejdskraftens frie bevægelighed, der beror på forskellige skattesatser i medlemsstaterne (jf. i denne retning dom af 12.5.1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, præmis 47 og 53).
- 46 Henset til forskellene i medlemsstaternes lovgivninger på dette område kan en arbejdstagers beslutning om at påberåbe sig sin ret til fri bevægelighed i medfør af bl.a. artikel 45 TEUF således alt efter den foreliggende situation være mere eller mindre fordelagtig eller ufordelagtig for en sådan arbejdstager på det skattemæssige plan (jf. analogt for så vidt angår henholdsvis princippet om forbud mod forskelsbehandling dom af 15.7.2004, Lindfors, C-365/02, EU:C:2004:449, præmis 34, og af 12.7.2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, præmis 45, etableringsfriheden dom af 6.12.2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, præmis 51, og af 28.2.2008, Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129, præmis 43, og de frie kapitalbevægelser dom af 7.11.2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 80).
- 47 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at selv om den af Alphonse Eschenbrenner modtagne insolvensydelse er lavere end den nettoløn, som han oppebar inden sin arbejdsgivers insolvens, følger denne ugunstige virkning alene af den omstændighed, at den skattesats, som fandt anvendelse i den medlemsstat, der tildelte insolvensydelsen, og som havde beføjelsen til at beskatte denne ydelse, på tidspunktet for fastsættelsen af størrelsen af ydelsen var højere end den, der fandt anvendelse i den medlemsstat, hvor arbejdstageren var bosiddende, da han var i beskæftigelse.
- 48 Endvidere er den indvirkning, som forskellige skattelovgivninger – såsom de i hovedsagen omhandlede – kan have på størrelsen af den insolvensydelse, som en grænsearbejder såsom Alphonse Eschenbrenner modtager, uforudsigelig, for så vidt som den afhænger af de særlige forhold i hvert enkelt tilfælde. Beløbet kan nemlig være højere eller lavere end den nævnte arbejdstagers hidtidige nettoløn afhængigt af den skattesats, der finder anvendelse i de pågældende medlemsstater.
- 49 For så vidt som den i hovedsagen omhandlede ugunstige virkning alene følger af forskellene i skattesatserne i de pågældende medlemsstater, er artikel 45 TEUF og artikel 7 i forordning nr. 492/2011 følgelig ikke til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.
- 50 Denne konklusion drages ikke i tvivl af de betragtninger vedrørende direktiv 2008/94, der er blevet fremført af den forelæggende ret.
- 51 Det fremgår af artikel 1, stk. 1, i direktiv 2008/94, at direktivet finder anvendelse på tilgodehavender, som arbejdstagere i medfør af en arbejdsaftale eller et ansættelsesforhold har hos arbejdsgivere, der er insolvente.
- 52 Det fremgår af fast praksis fra Domstolen, at den sociale målsætning med det nævnte direktiv består i at sikre alle arbejdstagere en minimumsbeskyttelse på EU-plan i tilfælde af arbejdsgiverens insolvens ved betaling af tilgodehavender, der hidrører fra arbejdsaftaler eller ansættelsesforhold, og som

vedrører løn for en bestemt periode (jf. dom af 17.11.2011, van Ardennen, C-435/10, EU:C:2011:751, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis, samt i denne retning dom af 24.11.2016, Webb-Sämann, C-454/15, EU:C:2016:891, præmis 32 og 35).

- 53 Medlemsstaterne er derfor forpligtet til inden for grænserne af et loft, som de har ret til at fastsætte for garantien for tilgodehavenderne, at sikre betalingen af hele det omhandlede tilgodehavende (jf. i denne retning dom af 4.3.2004, Barsotti m.fl., C-19/01, C-50/01 og C-84/01, EU:C:2004:119, præmis 36).
- 54 Selv om garantiinstitutionerne i medfør af bl.a. artikel 3 i direktiv 2008/94 skal dække den nævnte ikke-udbetalte løn, tilkommer det imidlertid i henhold til direktivets artikel 2, stk. 2, national ret at præcisere udtrykket »løn« og at definere indholdet heraf (jf. dom af 16.7.2009, Visciano, C-69/08, EU:C:2009:468, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 55 Det tilkommer følgelig medlemsstaterne i deres nationale ret at præcisere den skattemæssige behandling af ikke-udbetalt løn, når sidstnævnte i henhold til direktiv 2008/94 dækkes af garantiinstitutionerne. Den således præciserede ordning må imidlertid ikke undergrave den sociale målsætning med det nævnte direktiv, således som denne er anført i denne doms præmis 52, eller mere generelt underminere iagttagelsen af EU-retten.
- 56 Det følger af det ovenstående, at direktiv 2008/94 ikke indeholder et krav om, at medlemsstaterne i tilfælde af arbejdsgiverens insolvens sikrer arbejdstageren en compensation, der er lige så stor som arbejdstagerens hidtidige bruttoløn, herunder bl.a. den del af lønnen, som er knyttet til skatten.
- 57 På denne baggrund må det fastslås, at direktiv 2008/94 heller ikke indeholder et krav om, at arbejdstageren har et krav over for sin arbejdsgiver, som svarer til den del af den pågældendes hidtidige bruttoløn, der er knyttet til skatten, og som ikke dækkes af den tildelte insolvensydelse.
- 58 Tilsvarende har denne omstændighed ingen betydning for det svar, der skal gives til den forelæggende ret med hensyn til den pågældende nationale lovgivnings forenelighed med artikel 45 TEUF og med artikel 7 i forordning nr. 492/2011. De sidstnævnte bestemmelser indeholder nemlig intet krav om, at en grænsearbejder såsom Alphonse Eschenbrenner skal modtage en insolvensydelse, der svarer til den pågældendes hidtidige bruttoløn, således som det fremgår af konklusionen i denne doms præmis 49, og følgelig indeholder de heller ikke et krav om, at denne arbejdstager under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede har et krav over for sin arbejdsgiver, som svarer til den del af den pågældendes hidtidige bruttoløn, der ikke dækkes af den tildelte insolvensydelse.
- 59 Henset til de ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 45 TEUF og artikel 7 i forordning nr. 492/2011 skal fortolkes således, at bestemmelserne under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke er til hinder for, at størrelsen af den insolvensydelse, som en medlemsstat tildeler en grænsearbejder, der hverken er indkomstskattepligtig i denne stat eller pligtig at betale skat af denne ydelse, fastlægges ved, at indkomstskatten med den sats, der gælder i den nævnte stat, fradrages i den løn, der tjener som grundlag for beregningen af ydelsen, med den følge, at denne grænsearbejder – i modsætning til de personer, der er bosiddende og har beskæftigelse i den nævnte stat – ikke modtager en ydelse svarende til sin hidtidige nettoløn. Den omstændighed, at denne arbejdstager ikke kan gøre et krav gældende over for sin arbejdsgiver svarende til den del af arbejdstagerens hidtidige bruttoløn, som den pågældende ikke har oppebåret som følge af dette fradrag, har ingen betydning i denne henseende.

#### *Det andet spørgsmål*

- 60 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det andet spørgsmål.

## Sagens omkostninger

- <sup>61</sup> Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

**Artikel 45 TEUF og artikel 7 i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 492/2011 af 5. april 2011 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Unionen skal fortolkes således, at bestemmelserne under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke er til hinder for, at størrelsen af den insolvensydelse, som en medlemsstat tildeler en grænsearbejder, der hverken er indkomstskattepligtig i denne stat eller pligtig at betale skat af denne ydelse, fastlægges ved, at indkomstskatten med den sats, der gælder i den nævnte stat, fradrages i den løn, der tjener som grundlag for beregningen af ydelsen, med den følge, at denne grænsearbejder – i modsætning til de personer, der er bosiddende og har beskæftigelse i den nævnte stat – ikke modtager en ydelse svarende til sin hidtidige nettoløn. Den omstændighed, at denne arbejdstager ikke kan gøre et krav gældende over for sin arbejdsgiver svarende til den del af arbejdstagerens hidtidige bruttoløn, som den pågældende ikke har oppebåret som følge af dette fradrag, har ingen betydning i denne henseende.**

Underskrifter