FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

fremsat den 26. januar 1988 *

Høje Domstol.

1. Sag 260/86 er en traktatbrudssag, som er anlagt af Kommissionen mod Kongeriget Belgien. Sagen drejer sig om nogle bestemmelser om opkrævning af en belgisk skat, som benævnes »précompte immobilier« (en forskudsskat af indkomst af fast ejendom).

2. Forskudsskatten beregnes på grundlag af den indkomst (revenu cadastral), som den pågældende faste ejendom antages at afkaste. Den skattepligtige er i denne forbindelse ejendommens ejer.

3. I nogle tilfælde kan der indrømmes nedslag i forskudsskatten, men dette afhænger af forhold, som gør sig gældende for *beboeren* af den faste ejendom, f. eks. at denne er krigsinvalid, handicappet eller familieforsørger med mindst to børn.

4. I henhold til den belgiske indkomstskattelovs artikel 162, stk. 6, der blev indsat i loven i 1981, indrømmes der ikke længere nedslag i forskudsskatten, når boligen bebos »af en lejer, som enten selv eller på grund af sin ægtefælles forhold er fritaget for personbeskatning i medfør af internationale overenskomster«.

5. Kommissionen gør gældende, at Kongeriget Belgien ved at indføre denne bestemmelse har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til artikel 7 i EØF-Traktaten samt artikel 13, stk. 2, og artikel 14 i Protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers Privilegier og Immuniteter (herefter benævnt »protokollen«).

6. Kongeriget Belgien har ikke nedlagt egentlige påstande, men har kun anført, at der den 4. maj 1987 er fremsat et lovforslag i det belgiske parlament, og at hensigten med lovforslaget er at bringe traktatbruddet til ophør. I bemærkningerne til lovforslaget hedder det (s. 17):

»Artikel 162, stk. 6, i lov om indkomstskat... er i strid med artikel 7 i Traktaten om Oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab, med artikel 13, stk. 2, og artikel 14 i Protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers Privilegier og Immuniteter og med artikel 7, stk. 2, og artikel 9 i Rådets forordning (EØF) nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet. Da der i skattelovgivningen ikke må findes bestemmelser, som indebærer en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, går denne artikel ud på, at den pågældende bestemmelse fuldstændig ophæves.«

7. Den belgiske regering har således erkendt de forhold, Kommissionen lægger den til last, men det nævnte lovforslag er dog endnu ikke vedtaget af det belgiske parlament.

8. På baggrund af, at sagsøgeren og sagsøgte har samme opfattelse af sagens realitet, kunne det være fristende at standse her og simpelthen foreslå, at Domstolen statuerer, at der er begået et traktatbrud.

9. Før jeg fremsætter mit forslag, som går i denne retning, anser jeg det dog for nødvendigt at tage forbehold med hensyn til nogle af Kommissionens klagepunkter.

* Oversat fra fransk.

I — Påstanden om, at EØF-Traktatens artikel 7 er tilsidesat

10. Den første af de bestemmelser i EF-retten, som Kommissionen hævder er tilsidesat, er EØF-Traktatens artikel 7, hvorefter al forskelsbehandling, der udøves på grundlag af nationalitet, er forbudt.

11. Under den mundtlige forhandling for Domstolen har Kommissionen imidlertid erkendt, at heller ikke EF-tjenestemænd, som er belgiske statsborgere, får nedslag i forskudsskatten af indkomst af fast ejendom. Det afgørende kriterium i den anfægtede belgiske bestemmelse er således ikke de pågældendes personers nationalitet, men den omstændighed, at de er EF-tjenestemænd.

12. Herefter kan det efter min opfattelse ikke antages, at artikel 7 er tilsidesat, og i øvrigt heller ikke, at der foreligger en tilsidesættelse af Rådets forordning nr. 1612/68 af 15. oktober 1968 om arbejdskraftens frie bevægelighed inden for Fællesskabet (EFT 1968 II, s. 467). Af forordningen fremgår det, at arbejdstagere, der er statsborgere i en anden medlemsstat, skal nyde samme sociale og skattemæssige fordele som indenlandske arbejdstagere (artikel 7, stk. 2), og at de skal have samme rettigheder og fordele som indenlandske arbejdstagere med hensyn til bolig (artikel 9, stk. 1). Disse forordningsbestemmelser må antages alene at være en præcisering af virkningerne af artikel 7 på et bestemt retsområde.

13. Derimod kan man rejse det spørgsmål, om der i denne sammenhæng kan støttes ret på Domstolens dom i Forcheri-sagen, 152/82 [1]. Dommens resultat kan i hvert fald ikke uden videre overføres på det her foreliggende sagsforhold, idet dommen angik et typisk tilfælde af forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, nemlig at belgiske EF-tjenestemænd havde samme fordele som andre belgiske statsborgere, mens kun EF-tjenestemænd af anden nationalitet blev udsat for forskelsbehandling. Dommen er imidlertid af betydning, fordi den (i præmis 19) indeholder følgende passus:

»Selv om [EF's tjenestemænd] i medfør af artikel 13, stk. 2, i Protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers Privilegier og Immuniteter fritages for national beskatning af løn, vederlag og honorarer, som de modtager fra Fællesskaberne, betaler de til gengæld i medfør af artikel 13, stk. 1, skat til Fællesskaberne af deres løn, vederlag og honorarer. Modtagerlandet har som medlem af Fællesskaberne indirekte fordel heraf. Den omstændighed, at en tjenestemand ikke af sin løn betaler skat til statskassen, udgør derfor ikke en gyldig begrundelse for at behandle tjenestemanden og hans familie anderledes end vandrende arbejdstagere, hvis indtægter beskattes i bopælslandet (præmis 19)«.

14. EF-tjenestemænd skal således behandles på samme måde som andre vandrende arbejdstagere, der har bopæl i samme land. De vandrende arbejdstagere skal på deres side ligestilles med indenlandske arbejdstagere for så vidt angår sociale fordele.

15. EF-tjenestemænd, der er statsborgere i det land, hvor de gør tjeneste, må for deres vedkommende ikke udsættes for forskelsbehandling i forhold til EF-tjenestemænd af anden nationalitet, idet bestemmelserne i vedtægten for tjenestemænd i Fællesskaberne ellers ikke som tilsigtet ville gælde uden forskel for alle, der er omfattet af disse bestemmelser. Vedtægten er udstedt i form af en rådsforordning, nr. 259/68 af 29. februar 1968. Den har således alle de ken-

1 — Dom af 13. juli 1983, Forcheri mod Belgien, 152/82, Sml. s. 2323, præmis 19.

detegn, der er anført i Traktatens artikel 189, stk. 2, herunder navnlig at den er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat (jfr. dom af 20. oktober 1981, Kommissionen mod Belgien, sag 137/80, Sml. s. 2393, 2406, særlig præmis 7).

16. På baggrund af denne argumentation kan det således allerede fastslås, at den fritagelse for national beskatning, der gælder for EF-tjenestemænd — uanset deres nationalitet — ikke kan benyttes som begrundelse for ikke at indrømme EF-tjenestemænd visse rettigheder, der tilkommer andre, som bor i samme medlemsstat. Argumentationen er imidlertid behæftet med den ulempe, at der gøres en »omvej« over princippet om forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, jfr. EØF-Traktatens artikel 7, og at dette princip sammenholdes med princippet om ligebehandling af alle EF-tjenestemænd, mens nationaliteten overhovedet ikke omtales i den anfægtede lovbestemmelse. Man kan imidlertid — som jeg vil omtale det i det følgende — nå til samme resultat ad en mere direkte vej ved hjælp af protokollens artikel 13, stk. 2.

II — Påstanden om, at protokollens artikel 13, stk. 2, er tilsidesat

17. I protokollens artikel 13, stk. 2, bestemmes det, at tjenestemændene og de øvrige ansatte »fritages for national beskatning af løn, vederlag og honorarer, som de modtager fra Fællesskaberne.«

18. I den begrundede udtalelse og i stævningen har Kommissionen gjort gældende, at denne bestemmelse er overtrådt. I svarene på de spørgsmål, Domstolen har stillet Kommissionen, anfører den imidlertid (s. 5, punkt 3, afsnit 2), at den ikke tager sit udgangspunkt i, at nægtelsen af nedslaget i forskudsskatten af indkomst af fast ejendom, når lejerne er tjenestemænd eller øvrige ansatte ved Fællesskaberne, skulle udgøre en *direkte* beskatning af disses løn fra Fællesskaberne, og at der af denne grund skulle foreligge en overtrædelse af protokollens artikel 13, stk. 2.

19. Dette synspunkt kan kun tiltrædes. At der ikke gives nedslag i forskudsskatten, bevirker ganske vist, at en del af tjenestemændenes indtægter må afses dertil, men der er ikke tale om en »national beskatning *af* løn, vederlag og honorarer... fra Fællesskaberne«, idet beskatningsgrundlaget for forskudsskatten er den beregnede indkomst af den faste ejendom.

20. Det står dog fast, at den EF-tjenestemand, der lejer sin bolig, i medfør af artikel 162, stk. 6, i den belgiske lov om indkomstskat udelukkes fra at få et nedslag i forskudsskatten, alene fordi han er »fritaget for skat på fysiske personer«. Det er således denne fritagelse, der er det retlige grundlag for, at der ikke indrømmes nedslag i forskudsskatten af indkomst af fast ejendom.

21. I Domstolens dom af 16. december 1960 i sagen Humblet mod den belgiske stat (sag 6/60, Sml. 1954-1964, s. 207) udtales det imidlertid om artikel 11 b i Protokollen vedrørende EKSF's Privilegier og Immuniteter:

»Udtrykket 'er fritaget for enhver beskatning[2] af deres løn' indebærer klart og utvetydigt, at enhver beskatning, som direkte eller indirekte baseres på den skattefritagne løn, er udelukket;

2 — På daværende tidspunkt var beskatningen til fordel for Fællesskaberne endnu ikke indført.

heroverfor kan det ikke gøres gældende, at der med støtte i ordene 'af... løn' skulle kunne drages den modsætningsslutning, at artikel 11 ikke forbyder en beskatning af andre indkomster med en højere skattesats, fordi den pågældende løn inddrages i beregningen;

en sådan beskatning ville være i strid med skattefritagelsen i medfør af artikel 11, idet *den af Fællesskabet udbetalte løn*, der er fritaget for enhver beskatning, *også i så fald ville være det retlige grundlag for beskatningen*«.

I dommens konklusion hedder det, at EKSF-protokollen »forbyder medlemsstaterne at pålægge en tjenestemand ved Fællesskabet nogen form for skat, som helt eller delvis er baseret på den løn, der af Fællesskabet er udbetalt til denne tjenestemand«.

22. I den her foreliggende sag er situationen ikke helt den samme, idet den løn, der udbetales af Fællesskaberne, ikke som i Humblet-sagen inddrages i beregningen som grundlag for at anvende en højere skattesats for tjenestemandens øvrige indtægter. I den foreliggende sag beror beskatningen (dvs. opkrævningen af forskellen mellem forskudsskatten til nedsat sats og forskudsskatten til den normale sats) ikke på lønnens størrelse, men udelukkende på det forhold, at lønnen er fritaget for national beskatning.

23. Dommen i Humblet-sagen er imidlertid relevant for den foreliggende sag, fordi den i det væsentlige bekræfter, at den løn, som udbetales af Fællesskaberne, ikke på nogen måde må tages i betragtning af medlemsstaternes skattemyndigheder.

24. Når alt kommer til alt må det således fastslås, at artikel 162, stk. 6, i den belgiske lov om indkomstskat ikke er forenelig med protokollens artikel 13, stk. 2, idet den belgiske bestemmelse indebærer, at en del af den tilsigtede virkning af bestemmelsen i protokollen går tabt.

III — Protokollens artikel 14

25. I protokollens artikel 14 bestemmes det — gengivet i hovedtræk — at Fællesskabernes tjenestemænd med hensyn til beskatning af indkomst og formue og med hensyn til arveafgift anses for at have bevaret deres skattemæssige hjemsted i deres hjemland.

26. I denne forbindelse er det slående, at Kommissionen kun kritiserer det forhold, at tjenestemændene ikke kan gøre krav på at få fordel af eventuelle *nedslag* i forskudsskatten af indkomst af fast ejendom, og at Kommissionen dermed forudsætningsvis erkender, at de vil kunne være således stillet, at de skal svare en sådan skat (hvis de ejer fast ejendom), eller at skatten indirekte skal betales af dem (hvis de er lejere). Herefter må det antages, at den omhandlede forskudsskat efter Kommissionens opfattelse ikke falder ind under en af de kategorier af skatter, som nævnes i artikel 14. Hvis det forholder sig således, ses det imidlertid ikke, hvorfor reglen om, at der ikke kan gives nedslag, skulle være i strid med artikel 14.

27. Det følger af de fremsatte bemærkninger, at det bør statueres, at Kongeriget Belgien har tilsidesat artikel 13, stk. 2, i protokollen om EF's privilegier og immuniteter.

28. Herefter opstår det spørgsmål, om Belgien — som påstået af Kommissionen — har gjort sig skyldig i et særskilt traktatbrud ved ikke at have givet mulighed for, at de pågældende tjenestemænd kan få godtgjort de beløb, de har betalt.

29. Dette er sikkert ikke tilfældet, idet den belgiske regering — fra det tidspunkt Domstolen statuerer, at der foreligger et traktatbrud som omtalt ovenfor — vil være forpligtet til, jfr. Traktatens artikel 171, at træffe de foranstaltninger, der er nødvendige til at opfylde Domstolens dom.

30. Det kan dog allerede nu konstateres, at det følger af det lovforslag, der er fremsat i deputeretkammeret, at den belgiske regering har til hensigt at indføre en sådan godtgørelse. Under alle omstændigheder kan det ikke på nuværende tidspunkt fastslås, at der skulle være begået et traktatbrud i denne henseende.

Sammenfatning

31. Sammenfattende skal jeg forelså, at det statueres, at Kongeriget Belgien har undladt at opfylde de forpligtelser, der påhviler det i medfør af artikel 13, stk. 2 i Protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers Privilegier og Immuniteter, ved at indføre og anvende artikel 162, stk. 6, i lov om indkomstskat, hvorefter visse nedslag i forskudsskatten af indkomst af fast ejendom ikke gives, når boligen bebos af en lejer, som enten selv eller på grund af sin ægtefælles forhold er fritaget for skat på fysiske personer i henhold til internationale overenskomster.

32. Selv om der efter min opfattelse ikke på alle punkter bør gives dom i overensstemmelse med Kommissionens påstande, må Kommissionen dog i det væsentlige gives medhold i sit søgsmål. Belgien har i øvrigt ikke bestridt Kommissionens påstande, og det må derfor være berettiget at pålægge den sagsøgte medlemsstat at betale sagens omkostninger.