medlemmer som godtgørelse af rejse- og opholdsudgifter, medmindre det i overensstemmelse med fællesskabsretten godtgøres, at denne faste godtgørelse delvis har karakter af et vederlag.

Mertens de Wilmars Pescatore Mackenzie Stuart Koopmans Bosco

Touffait Due Everling Chloros

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. september 1981.

A. Van Houtte
Justitssekretær

J. Mertens de Wilmars
Præsident

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIR GORDON SLYNN FREMSAT DEN 16. JUNI 1981 [1]

Høje Domstol.

Denne sag er blevet forelagt Domstolen af the Special Commissioners for Income Tax (herefter benævnt Det særlige Nævn) i London med anmodning om en præjudiciel afgørelse i medfør af EØF-traktatens artikel 177 og artikel 30 i traktaten om oprettelse af et fælles Råd og en fælles Kommission for De europæiske Fællesskaber *(»fusionstraktaten«)*. Det særlige Nævn spørger, hvorvidt en række nærmere angivne bestemmelser i fællesskabsretten eller noget fællesskabsretligt princip i øvrigt skal fortolkes således, at medlemsstaterne forhindres i at beskatte nogen del af de omkostningsgodtgørelser og andre godtgørelser, der af fællesskabsmidler udbetales til Europa-Parlamentets medlemmer. Udover de nævnte traktater henviser Det særlige Nævn til konventionen vedrørende fælles institutioner for De europæiske Fællesskaber (særlig artikel 28), protokollen vedrørende De europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter (særlig artiklerne 8, 9, 10, 13 og 14) (»protokollen«), Rådets forordning nr. 260/68 af 29. februar 1968 (særlig artikel 3, stk. 2)

1 — Oversat fra engelsk.

(»forordningen«) og regulativet om omkostningsgodtgørelse og andre godtgørelser til Europa-Parlamentets medlemmer (»regulativet«).

En stor del af retsforhandlingerne har angået særlige bestemmelser i Det forenede Kongeriges indkomstskatteret. Det forekommer mig imidlertid, at det første og væsentligste spørgsmål er, hvorvidt fællesskabsretten forhindrer, at sådanne godtgørelser overhovedet beskattes. Dersom dette ikke er tilfældet, opstår det andet spørgsmål, hvorvidt fællesskabsretten pålægger medlemsstaterne begrænsninger i deres kompetence til at beskatte sådanne godtgørelser. Kun såfremt dette er tilfældet, opstår spørgsmålet, hvorvidt Det forenede Kongeriges måde at beskatte eller søge at beskatte sådanne godtgørelser på er i modstrid med disse begrænsninger.

Sagen er blevet forelagt Det særlige Nævn på den måde, at Lord Bruce of Donington har indbragt en afgørelse truffet af Her Majesty's Inspector of Taxes (herefter benævnt ligningsmyndigheden) for nævnet. Lord Bruce var — som medlem af House of Lords — medlem af Europa-Parlamentet fra den 30. juli 1975 til den 17. juli 1979. Han ophørte med at være medlem, da medlemmerne blev valgt ved direkte almindelige valg. Ligningsmyndigheden lagde for sin afgørelse til grund, at de godtgørelser, som Lord Bruce i skatteåret 1975-1976 havde modtaget fra Europa-Parlamentet i medfør af regulativet, var indtægter fra et af ham udøvet »hverv«, i dette begrebs betydning i Income and Corporation Taxes Act 1970 og følgelig var undergivet beskatning i Det forenede Kongerige i medfør af tillæg E (afsnit 1, rubrik I) til nævnte lov.

Jeg har forstået det således, at det kun er godtgørelser for rejse og ophold, som striden står om. Regulativet bestemmer, at medlemmerne modtager dagpenge og godtgørelse af rejseomkostninger for deltagelse i Parlamentets møder. Godtgørelserne udbetales med faste beløb, såfremt medlemmet er indtegnet på tilstedeværelseslisten. I størstedelen af den pågældende periode var dagpengene fastsat til 3 000 BFR pr. dag. Rejsegodtgørelsen blev udregnet på grundlag af afstanden mellem afrejsestedet og mødestedet, dog således at afrejsestedet blev fastsat som midtvejs mellem medlemmets bopæl og beliggenheden af det pågældende nationale parlament. På dette grundlag blev rejsegodtgørelsen udbetalt med et beløb af 13 BFR for rejsens første 400 km i hver retning og 5 BFR for den resterende del af rejsen, dog mindst 1 500 BFR.

Det blev ikke — og bliver stadig ikke — krævet af medlemmerne, at de godtgør deres faktiske udgifter vedrørende denne post over for Parlamentet; dersom deres udgifter var lavere end deres godtgørelser, var — og er — medlemmerne berettiget til at beholde det overskydende beløb. I skatteåret 1975-1976 modtog Lord Bruce opholds- og rejsegodtgørelser for sin deltagelse i Europa-Parlamentets møder, der oversteg hans faktiske udgifter ved at deltage i møderne. Størrelsen af det overskydende beløb foreligger ikke oplyst.

Det anerkendes af Lord Bruce, at der ikke findes nogen udtrykkelig bestemmelse i fællesskabsretten, der forbyder en medlemsstat at beskatte nogen del af sådanne godtgørelser.

Det er imidlertid blevet hævdet, at et sådant forbud forudsætningsvis følger af traktaterne og den øvrige fællesskabsret. Det er for det første blevet anført, at Europa-Parlamentet er den øverste

myndighed med hensyn til sine egne anliggender. Efter EØF-traktatens artikel 142 har Parlamentet kompetence til at fastsætte sin egen forretningsorden og der kan udbetales godtgørelser til medlemmerne i medfør af denne artikel. Det er blevet hævdet, at modstykket til dets myndighed er, at udbetalinger fra Parlamentet til dets egne medlemmer i forbindelse med medlemmernes pligter over for Parlamentet, ikke kan undergives national beskatning. Det modsatte ville indebære, at de nationale myndigheder og ikke Parlamentet selv, ville besidde kompetencen til at afgøre, hvad der var det egentlige omfang af parlamentsmedlemmernes pligter.

Selv om det antages, at Parlamentet i medfør af sin beføjelse til at fastsætte sin forretningsorden kan træffe bestemmelse om udbetaling af godtgørelser til sine medlemmer, medfører dette efter min opfattelse ikke nødvendigvis, at Parlamentet ligeledes kan fastsætte en bestemmelse, hvorefter medlemsstaterne ikke må beskatte sådanne godtgørelser. Dette ville efter min opfattelse ikke være et led i »forretningsordenen«. I hvert fald er en sådan bestemmelse ikke blevet gennemført, og det kan heller ikke hævdes, at en sådan nødvendigvis følger af kompetencen til at fastsætte forretningsordenen og til at udbetale godtgørelser. Desuden indebærer en medlemsstats kompetence til at undergive sådanne godtgørelser beskatning ikke nødvendigvis en afgørelse med hensyn til pligternes indhold. Det er uden videre muligt at anerkende pligterne, således som de defineres af Parlamentet, og begrænse den nationale myndigheds rolle til at opgøre det beløb, der angår afholdte udgifter under udførelsen af pligterne og til at fastsætte den skat, der skal betales efter national lovgivning.

Det er for det andet blevet anført, at artikel 28, stk. 1, i fusionstraktaten bestemmer, at De europæiske Fællesskaber på medlemsstaternes område nyder de for udførelsen af deres opgave nødvendige privilegier og immuniteter på de betingelser, der er fastsat i den som bilag til traktaten knyttede protokol. Der er blevet lagt særlig vægt på protokollens artikel 8, stk. 1, der bestemmer, at »Forsamlingens medlemmer ... hverken administrativt eller på anden måde [er] undergivet nogen begrænsning i deres bevægelsesfrihed på vej til eller fra Forsamlingens mødested«. Det blotte forhold, at der sker beskatning af en del af en godtgørelse, er efter min opfattelse ikke en begrænsning af denne bevægelsesfrihed. Dette kan være tilfældet, men behøver ikke at være det. Det afhænger af virkningen af beskatningen. Ligeledes indebærer den blotte kendsgerning, at der består en pligt til at indgive selvangivelse — hvor trivielt dette end måtte være — ikke en sådan begrænsning, således som det påstås af Lord Bruce. Bestemmelsen i protokollen pålægger muligvis en begrænsning med hensyn til den måde, hvorpå en medlemsstat kan foretage beskatning. Den udelukker imidlertid ikke efter min opfattelse beskatning overhovedet.

Der er for det tredje blevet lagt vægt på (a) protokollens artikel 13 (der bestemmer, at løn, vederlag og honorar, som Fællesskaberne udbetaler sine tjenestemænd og øvrige ansatte, beskattes til fordel for Fællesskaberne, men fritages for national beskatning) og på (b) forordningens artikel 3 (hvorefter løn og vederlag beskattes, men beløb og godtgørelser, som udgør »dækning af udgifter afholdt som følge af tjenestens udøvelse« holdes uden for beskatningsgrundlaget). Det er blevet anført, at det ville være en »meningsløs anomali«,

dersom et parlamentsmedlems godtgørelser var skattepligtige, mens en ledsagende tjenestemands var fritaget for beskatning.

Medlemmer af Europa-Parlamentet kan utvivlsomt ikke stilles som tjenestemænd eller ansatte i Fællesskaberne i protokollens artikel 13's forstand, især ikke, eftersom man har fundet det nødvendigt ved en udtrykkelig bestemmelse at lade de samme regler gælde for Kommissionens medlemmer, Domstolens medlemmer og andre, der særligt er nævnt. Efter min opfattelse var det alene hensigten, at de, der særligt nævnes i disse bestemmelser, skulle være omfattet; parlamentsmedlemmerne nævnes ikke. Dersom der foreligger en anomali, så er den af en sådan art, at den må afhjælpes ved andre midler end ved at antage en fortolkning af bestemmelserne, der efter min opfattelse er uholdbar.

Der er blevet lagt særlig vægt på sag 6/60 *Humblet* mod *Belgien*, Sml. 1954-1964, s. 207. Det er blevet anført, at denne dom kan tages til indtægt for, at medlemmerne skal behandles lige, og at der foreligger forskelsbehandling af parlamentsmedlemmer fra forskellige medlemsstater, dersom forskellige medlemsstater beskatter på forskelligt grundlag eller slet ikke foretager beskatning. Den samme sag hævdes at kunne påberåbes til støtte for, at lighedsprincippet skal fastholdes mellem medlemsstater. Dette princip tilsidesættes, dersom nogle medlemsstater foretager beskatning, mens andre ikke gør det. De førstnævnte ville i så fald opnå fordele på bekostning af fællesskabsmidler.

Imidlertid angik den fremdragne sag fortolkningen af en bestemmelse, der udtrykkeligt fritog en tjenestemands vederlag fra beskatning. Domstolen anerkendte betydningen af at undgå forskelsbehandling med hensyn til de reelle muligheder for, at hver enkelt medlemsstats statsborgere kan træde i Fællesskabets tjeneste. Hensynene i Humbletsagen var ikke de samme som i den foreliggende sag, hvor der ikke er blevet anført noget, der kan begrunde en anvendelse af udtalelserne i Humbletdommen på et sagsforhold, hvor der ikke foreligger nogen udtrykkelig fritagelse fra beskatning. Det samme gælder, hvad der blev udtalt af Domstolen i sagen *Sayag* mod *Leduc*, Sml. 1965-1968, s. 529.

Der vil fremkomme forskelle i det nettoprovenu, der tilfalder medlemmerne, dersom nogle medlemsstater foretager beskatning, mens andre ikke gør det. Imidlertid vil der under alle omstændigheder fremkomme forskelle afhængigt af de faktiske omkostninger i forskellige lande, ligesom der utvivlsomt vil være forskelle, så længe det er medlemsstaterne, der aflønner og beskatter medlemmerne af det direkte valgte Parlament. Disse forskelle indebærer efter min opfattelse ikke en forskelsbehandling, der må føre til den konklusion, at medlemsstaterne overhovedet ikke er berettiget til at foretage beskatning.

Parlamentet har over for Domstolen udtalt, at det bortset fra nærværende sag ikke har kendskab til noget tilfælde, hvor en medlemsstat har forsøgt at pålægge de omkostningsgodtgørelser og andre godtgørelser, der betales til dets medlemmer, national beskatning. Lord Bruce har anført, at denne praksis, der omfatter tidsrummet fra 1952, med rette kan anses som bevis for et almindeligt retsprincip om, at godtgørelserne er fritaget for beskatning. Jeg har imidlertid ikke været i stand til at finde udtalelser

til støtte for, at en almindelig praksis, der er blevet fulgt af alle medlemsstater med undtagelse af én, skulle føre til, at der opstår et almindeligt retsprincip, i hvert fald ikke hvor der ikke foreligger det mindste vidnesbyrd om, at medlemsstatens optræden var begrundet i en følelse af at være forpligtet. Der er i den foreliggende sag intet holdepunkt for, at nogen af medlemsstaterne anså sig selv for forpligtet til at afstå fra at beskatte de pågældende godtgørelser. Tværtimod er det over for Domstolen blevet oplyst, at den franske regering har afstået fra at beskatte disse godtgørelser, men at den kraftigt forsvarer en medlemsstats ret til at gøre dette.

Det blev derpå hævdet, at fritagelsen fra national beskatning er en regel, der gælder generelt for internationale organisationer, og at det »formentlig ville være i modstrid med folkeretten, dersom de godtgørelser, der udbetales til tjenestemænd i sådanne organisationer, var skattepligtige i Det forenede Kongerige«. Der er hverken blevet anført retspraksis eller andre udtalelser til støtte for denne påstand, og jeg har ikke været i stand til at finde nogen. Det er naturligvis ikke ualmindeligt for tjenestemænd i internationale organisationer udtrykkeligt at være fritaget for national beskatning af deres vederlag og godtgørelser, hvor dette anses som nødvendigt for udførelsen af deres tjeneste (jf. Wilfred Jenks, »International Immunities«, 1961, s. 111 og 121-124; David B. Michaels, »International Privileges and Immunities«, 1971, s. 25-27, 109 og 159). Denne regel kan efter min opfattelse ikke siges at have udviklet sig til et folkeretligt princip, der i mangel af en udtrykkelig bestemmelse i nogen traktat eller protokol skulle finde anvendelse — end ikke på tjenestemænd — for slet ikke at tale om medlemmer af Europa-Parlamentet, for »mens internationale immuniteter almindeligvis har karakter af en tilpasning af de diplomatiske immuniteter, repræsenterer immuniteterne for medlemmerne af interparlamentariske forsamlinger [herunder Europa-Parlamentet] en forlængelse af de parlamentariske immuniteter tilpasset til den omstændighed, at de anerkendes og udøves på internationalt plan« (Jenks, *op. cit.*, s. 92).

Lord Bruce har anført andre argumenter til støtte for disse almindeligt holdte påstande. De godtgør efter min opfattelse ikke, at medlemsstaterne er fuldstændig udelukket fra at beskatte godtgørelser, der betales til medlemmerne af Europa-Parlamentet. Dette resultat er jeg nået til uden at have taget hensyn til det udkast til protokollat af Rådets samling den 19. december 1978, der er blevet fremlagt for Domstolen. Det hed i protokollatet, at det på daværende tidspunkt måtte overlades medlemsstaterne at træffe afgørelse om såvel vederlag til og beskatning af de direkte valgte medlemmer. Dersom man imidlertid antager Lord Bruce's anbringende om, at den foreliggende sag er en prøvesag, ikke blot for medlemmerne af Parlamentet forud for det direkte valg, men også efter dette tidspunkt, forekommer det mig, at dersom det er rigtigt overhovedet at tage hensyn til protokollatet i denne sag, er den stilling, Rådet har indtaget, i overensstemmelse med det resultat, som jeg er kommet til.

Imidlertid findes der efter min opfattelse bestemmelser i traktaten og i protokollen, som nødvendigvis begrænser den måde hvorpå, og det omfang hvori en medlemsstat kan beskatte godtgørelser til parlamentsmedlemmerne af rejse- og opholdsudgifter. Traktatens artikel 5

bestemmer bl.a., at medlemsstaterne afholder sig fra at træffe foranstaltninger, der er egnede til at bringe virkeliggørelsen af traktatens målsætning i fare. Protokollens artikel 8 forbyder begrænsninger i parlamentsmedlemmernes bevægelsesfrihed på vej til eller fra mødestedet. At beskatte et medlems godtgørelser i et sådant omfang, at de nettobeløb, som medlemmet modtager, herved bliver mindre end det beløb, der er nødvendigt for at dække rimelige udgifter, der er afholdt under udførelsen af pligterne, ville efter min opfattelse være et brud på medlemsstatens forpligtelse. I modsat fald kunne et beskatningssystem forhindre eller vanskeliggøre, at et medlem rejser til Parlamentets møder. Desuden bør en medlemsstats beskatningssystem ikke lægge hindringer i vejen for udførelsen af medlemmets pligter eller på anden måde gribe ind i Parlamentets ret til at fastsætte sin forretningsorden uden indblanding. Et sådant beskatningssystem må derfor efter min opfattelse ikke kunne medføre, at man kan nægte at anerkende, at hele den godtgørelse, der er udbetalt af Parlamentet for et bestemt møde eller en bestemt pligt, er afholdt som udgift, med den begrundelse, at mødet eller forpligtelsen ikke faldt inden for medlemmets pligter. En sådan handling ville være et anslag mod Parlamentets kompetence til at regulere sine egne anliggender.

I modsætning til, hvad Lord Bruce har hævdet, medfører på den anden side den omstændighed, at skattemyndighederne kræver, at afholdte udgifter specificeres eller godtgøres ved fremlæggelse af kvitteringer, efter min opfattelse ikke en krænkelse af medlemmets rettigheder, således om de anerkendes af traktaten og protokollen, så længe kravet gennemføres pa en rimelig måde.

Det forekommer mig, at Det forenede Kongeriges regering og Lord Bruce ved den mundtlige forhandlings afslutning ikke var langt fra hinanden i deres synspunkter. Førstnævnte fastholdt, at det eneste beløb, sagen angik, var det overskud, som Lord Bruce havde tilbage efter fradrag af sine faktiske udgifter, og anerkendte, at der må være visse begrænsninger i en medlemsstats kompetence til at foretage beskatning. Det forekommer mig, at de begrænsninger, der blev henvist til, var af den art, som jeg har omtalt ovenfor. Lord Bruce's advokat accepterede den mulighed, at dersom skattemyndighederne var villige til at udtale, at de ville anerkende faktiske udgifter, »burde medlemsstaterne være frit stillet med hensyn til at beskatte det eventuelle overskydende beløb«.

Dersom skattemyndighederne i den foreliggende sag alene ønsker at beskatte det overskydende beløb efter fradrag af de faktiske udgifter, foreligger der efter min opfattelse ingen overtrædelse af fællesskabsretten.

Imidlertid blev der under forhandlingerne givet eksempler på virkningen af en regelret anvendelse af den engelske bestemmelse, hvorefter en udgift kun kan anerkendes, dersom den »fuldt ud, udelukkende og nødvendigvis« er afholdt under udførelsen af hvervet. Hvis et parlamentsmedlem således ville rejse fra sit hjem langt fra London på et tidspunkt, hvor House of Lords ikke var indkaldt, ville han ikke være berettiget til at fradrage udgiften til transport fra sit hjem til London eller måske overhovedet ikke til at fradrage udgiften. Ligeledes ville han strengt taget ikke have ret til at fradrage nogen del af sine rejseudgifter, dersom han i nogle få dage af anden årsag forblev på det sted, hvor Parla-

mentet holdt møde. Dersom man rent faktisk skulle nå til sådanne resultater, ville de efter min opfattelse kunne udgøre en tilsidesættelse af medlemmets ret til at rejse uden begrænsninger. Det forekommer mig således, at dersom Parlamentet godkender rejse på første klasse, kan medlemsstaternes skattemyndigheder ikke begrænse det fradragsberettigede beløb til udgiften ved rejse på anden klasse, såfremt udgiften til rejse på første klasse rent faktisk er afholdt. Det tilkommer Parlamentet at regulere dette område. Det er imidlertid ikke disse spørgsmål, som der på dette stadium skal træffes endelig afgørelse af.

De faktiske udgifter er følgelig efter min opfattelse udgangspunktet. Jeg vil imidlertid ikke ganske udelukke skattemyndighedernes ret til at fastslå, at nogle faktiske udgifter ikke kan siges at have været rimelige eller passende, dog med den begrænsning der følger af det netop anførte. Dette er imidlertid ikke en nærliggende mulighed i betragtning af, at Det særlige Nævn er nået til det resultat, at rejse- og opholdsgodtgørelserne ikke var urimeligt høje, og i betragtning af, at godtgørelserne ikke var blevet kritiseret af Revisionsretten eller dens forgænger.

Jeg er følgelig af den opfattelse, at det spørgsmål, der er stillet af Det særlige Nævn, bør besvares på følgende måde:

Medlemsstaterne er ikke fuldstændigt afskåret fra at beskatte de godtgørelser, der af fællesskabsmidler udbetales til medlemmer af Europa-Parlamentet, men der kan ikke ske beskatning af det udgiftsbeløb, der i rimeligt omfang afholdes af et medlem under udøvelsen af de pligter, der følger af hans hverv, eller på en sådan måde, at der lægges medlemmet hindringer i vejen for udførelsen af disse pligter, eller at der sker indgreb i Parlamentets ret til at regulere sine egne anliggender uden indblanding.