Rättsfallssamlingen

aDOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 5 juli 2012*

”Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier — Undantag från nationell beskattning för belopp som utbetalats av unionen — Beaktande av belopp som utbetalats av unionen vid beräkning av förmögenhetsskattens övre gräns”

I mål C-558/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal de grande instance de Chartres (Frankrike) genom beslut av den 24 november 2010, som inkom till domstolen den 29 november 2010, i målet

Michel Bourgès-Maunoury,

Marie-Louise Heintz (efternamn som gift: Bourgès-Maunoury)

mot

Direction des services fiscaux d’Eure-et-Loir,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, T. von Danwitz och D. Šváby (referent),

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: handläggaren A. Impellizzeri,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 23 november 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Michel Bourgès-Maunoury och Marie-Louise Heintz (efternamn som gift: Bourgès-Maunoury), genom T. Davidian, avocat,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och A. Adam, båda i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom J.-C. Halleux och M. Jacobs, båda i egenskap av ombud,

— Nederländernas regering, genom C. Wissels och M. de Ree, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: franska.

— Europeiska kommissionen, genom F. Clotuche-Duvieusart, I. Martínez del Peral och R. Lyal, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 16 februari 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 andra stycket i protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier, som ursprungligen fogades till Fördraget om upprättandet av ett gemensamt råd och en gemensam kommission för Europeiska gemenskaperna (EGT 1967, 152, s. 13), och som därefter med stöd av Amsterdamfördraget fogades till EG-fördraget (nedan kallat protokollet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Michel Bourgès-Maunoury och hans maka Marie-Louise Heintz, å ena sidan, och Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir (skattemyndigheten i Eure-et-Loir), å andra sidan, angående beaktandet av belopp som utbetalats av Europeiska unionen vid beräkningen av förmögenhetsskattens övre gräns.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Artikel 13 i protokollet hade vid tiden för omständigheterna i det nationella målet följande lydelse:

”Unionens tjänstemän och övriga anställda ska vara skyldiga att betala skatt till unionen på de löner och arvoden de får av unionen enligt de villkor och det förfarande som Europaparlamentet och rådet har fastställt genom förordningar i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet och efter att ha hört de berörda institutionerna.

De ska vara befriade från nationella skatter på de löner och arvoden de får av unionen.”

Fransk rätt

4 Förmögenhetsskatten infördes genom loi nº 88-1149, du 23 décembre 1988, de finances pour 1989 (1989 års finanslag nr 88-1149 av den 23 december 1988) (JORF av den 28 december 1988, s. 16320). Vid tiden för omständigheterna i det nationella målet reglerades förmögenhetsskatten i artiklarna 885 A–885 X i Code général des impôts (allmänna skattelagen, nedan kallad CGI).

5 I artikel 885 A CGI föreskrevs följande:

”Den årliga förmögenhetsskatten ska erläggas av följande personer, om värdet av deras tillgångar överstiger gränsen för den första skatteklass som fastställs i artikel 885 U:

1. Fysiska personer som har skatterättsligt hemvist i Frankrike, med avseende på deras tillgångar i eller utanför Frankrike.

…

2. Fysiska personer som inte har skatterättsligt hemvist i Frankrike, med avseende på deras tillgångar i Frankrike.

Förutom i de fall som avses i artikel 6.4 a och b ska äkta makar sambeskattas.

Bedömningen av huruvida villkoren för skattskyldighet är uppfyllda görs den 1 januari varje år.

…”

6 Det finns en övre gräns för förmögenhetsskatten. Fastställandet av denna gräns beskrivs i artikel 885 V bis CGI enligt följande:

”Förmögenhetsskatten för en skattskyldig person som har sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike ska minskas med skillnaden mellan å ena sidan det sammanlagda beloppet av förmögenhetsskatten och de inkomstskatter som ska betalas i Frankrike och i utlandet på inkomsterna från det föregående året, beräknade före avräkning för skattetillgodohavanden och innehållen preliminär källskatt, och å andra sidan 85 procent av de sammanlagda nettoinkomsterna av förvärvsverksamhet efter avdrag för utgifter från det föregående året, efter det att avdrag har gjorts uteslutande för de underskott i olika inkomstkategorier som får beaktas enligt artikel 156 [CGI], samt inkomst som är undantagen från inkomstskatt som den berörde erhållit under samma år i Frankrike eller i utlandet liksom av behållning som påförts definitiv skatt. Denna minskning får inte vara större än 50 procent av det inbetalningsbelopp som följer av en tillämpning av artikel 885 V eller, om det är högre, det skattebelopp som motsvarar en beskattningsbar förmögenhet inom den övre gränsen för grupp 3 i den tabell som fastställs i artikel 885 U.

Vinster fastställs utan hänsyn till de trösklar, minskningar och grundavdrag som föreskrivs i denna lag.

Om inkomstskatt påförs inkomster för personer vars tillgångar inte omfattas av underlaget för de skattskyldigas förmögenhetsskatt, ska inkomstskatten, vid tillämpningen av första stycket, minskas enligt en procentsats som motsvarar dessa personers inkomster i förhållande till den sammanlagda inkomsten.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Michel Bourgès-Maunoury och Marie-Louise Heintz var tidigare anställda som tjänstemän vid Europeiska unionen och uppbär på grund därav ersättning för definitiv avgång från tjänsten eller ålderspension.

8 Eftersom Michel Bourgès-Maunoury och Marie-Louise Heintz hade sitt hemvist i Frankrike och var skyldiga att erlägga förmögenhetsskatt, gav de in förmögenhetsskattedeklarationer för åren 2002–2004, 2006 och 2007. I deklarationerna tog de, med avseende på beräkningen av den övre gränsen för förmögenhetsskatten enligt artikel 885 V bis CGI, inte upp den ersättning och pension som de uppbär från unionen.

9 Eftersom de hade underlåtit att yrka en tillämpning av den övre gränsen för förmögenhetsskatten för år 2005, gav de den 7 juli 2006 in en deklaration med rättelse och yrkade att denna övre gräns skulle tillämpas på dem. Inte heller i denna deklaration beaktades de belopp som de uppbar från unionen.

10 Efter att Direction des services fiscaux d’Eure-et-Loir avslagit yrkandet överklagade Michel Bourgès-Maunoury och Marie-Louise Heintz den 27 december 2006 avslagsbeslutet till Tribunal de grande instance de Chartres. Med stöd av artikel 24 i Europeiska gemenskapernas tjänsteföreskrifter begärde de att Europeiska gemenskapernas kommission skulle bistå dem, vilket beviljades genom beslut av den 6 mars 2007.

11 Tribunal de grande instance de Chartres ogillade deras talan i dom av den 10 oktober 2007.

12 Genom dom av den 27 november 2008 upphävde Cour d'appel de Versailles denna dom i den del den innebar att nämnda yrkande avseende år 2005 ogillades.

13 Den franska skattemyndigheten överklagade Cour d'appel de Versailles dom, men överklagandet ogillades av Cour de cassation genom dom av den 19 januari 2010.

14 Parallellt härmed beslutade Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir att ändra Michel Bourgès-Maunourys och Marie-Louise Heintz förmögenhetsskatt för åren 2002–2004, 2006 och 2007, med motiveringen att deras inkomster från unionen borde ha beaktats vid beräkningen av den övre gränsen för förmögenhetsskatten.

15 Den 19 januari 2009 utfärdade Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir två beslut om påförande av förmögenhetsskatt för makarna Bourgès-Maunoury för dessa år. Makarna begärde omprövning av besluten den 4 februari 2009. Den 18 februari 2009 fann skattemyndigheten vid omprövning att det saknades skäl att ändra besluten.

16 Michel Bourgès-Maunoury och Marie-Louise Heintz överklagade den 16 april 2009 detta avslagsbeslut till Tribunal de grande instance de Chartres, med åberopande av de ovannämnda domarna från Cour d'appel de Versailles och Cour de cassation. Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir genmälde att det av praxis från Europeiska unionens domstol framgår att den skattebefrielse som gäller för Europeiska unionens tjänstemän under inga omständigheter kan leda till att dessa ska anses sakna inkomster.

17 Den hänskjutande domstolen anser att en fysisk persons samtliga inkomster, inklusive dem som härrör från unionen, enligt artikel 885 V bis CGI måste beaktas vid beräkningen av det belopp som förmögenhetsskatten ska sättas ned med, varvid förmögenhetsskatten blir högre när man vid fastställandet av den övre gränsen för denna skatt beaktar en fysisk persons inhemska inkomster och inkomster som härrör från gemenskapen.

18 Den hänskjutande domstolen har även angett att Cour de cassation i sin ovan i punkt 13 nämnda dom har slagit fast att artikel 885 V bis CGI innebär en indirekt beskattning av klagandenas inkomster från gemenskapen.

19 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal de grande instance de Chartres, som är osäker på hur artikel 13 andra stycket i protokollet ska tolkas, att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till domstolen:

"Utgör artikel 13 andra stycket i kapitel V i protokollet ... hinder för att beakta en skattskyldig persons samtliga inkomster, inklusive inkomster från gemenskapen, vid beräkningen av förmögenhetsskattens övre gräns?"

Prövning av tolkningsfrågan

20 Den nationella domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida artikel 13 andra stycket i protokollet ska tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser, såsom dem som är aktuella i det nationella målet, enligt vilka belopp som unionen betalar till sina tjänstemän och övriga anställda eller till personer som tidigare haft sådan anställning, inklusive pensioner och ersättningar för definitiv avgång från tjänsten, ska beaktas vid fastställandet av den övre gränsen för en sådan skatt som förmögenhetsskatten.

21 Vad gäller de principer som är relevanta för svaret på den ställda frågan, slog domstolen i sin dom av den 16 december 1960 i mål 6/60, Humblet mot Belgiska staten (REG 1960, s. 1125, 1156 och 1157; svensk specialutgåva, REG 1960, volym 1, s. 47), fast att unionsinstitutionerna kan utöva sin exklusiva behörighet att fastställa sina tjänstemäns verkliga inkomster endast om de belopp som utbetalas av unionen är undantagna från all nationell beskattning. Den fann vidare att denna behörighet skulle vara utesluten om medlemsstaterna alltjämt behöll sin rätt att beskatta dessa inkomster enligt sina egna skattesystem. Den slog därför fast att löner och arvoden som betalas till unionens tjänstemän enligt fördragen är undantagna från medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet och att unionens nämnda exklusiva behörighet att fastställa sina tjänstemäns verkliga inkomster är oundgänglig, inte bara för att den ska kunna förstärka sin tjänstemannakårs oberoende gentemot de nationella myndigheterna utan även för att garantera likabehandling av tjänstemän av olika nationaliteter.

22 I protokollet föreskrivs således en klar åtskillnad mellan inkomster med nationellt ursprung som taxeras av de nationella skatteförvaltningarna i medlemsstaterna å ena sidan och de belopp som unionen betalar till sina tjänstemän eller övriga anställda, vilka vad gäller beskattning enbart omfattas av gemenskapsrätten, å andra sidan. Enligt denna fördelning av beskattningsbehörigheten mellan medlemsstaterna och unionen får medlemsstaterna inte ta ut några som helst skatter eller avgifter, varken direkt eller indirekt, på inkomster från unionen som inte omfattas av medlemsstaternas behörighet (domen i det ovannämnda målet Humblet mot Belgiska staten, s. 1158 , dom av den 24 februari 1988 i mål 260/86, kommissionen mot Belgien, REG 1988, s. 955, punkt 10, av den 22 mars 1990 i mål C-333/88, Tither, REG 1990, s. I-1133, punkt 12, och av den 14 oktober 1999 i mål C-229/98, Vander Zwalmen och Massart, REG 1999, s. I-7113, punkt 21).

23 Såsom framgår av punkt 2 a i domslutet i domen i det ovannämnda målet Humblet mot Belgiska staten har domstolen slagit fast att artikel 13 i protokollet innebär ett förbud för medlemsstaterna att fastställa en skatt eller avgift, av vad slag det vara må, för unionens tjänstemän eller övriga anställda som helt eller delvis grundar sig på deras inkomster från unionen.

24 Situationen i förevarande fall är analog med den som prövades i domen i det ovannämnda målet Humblet mot Belgiska staten, eftersom de belopp som unionen betalar till sina tjänstemän eller övriga anställda beskattas indirekt (se domen i det ovannämnda målet Humblet mot Belgiska staten, s. 1159).

25 Vad gäller en sådan lagstiftning som den i det nationella målet kan nämligen konstateras att beaktandet av de belopp som unionen har betalat, vid beräkningen av den övre gränsen på 85 procent av de sammanlagda inkomsterna enligt artikel 885 V bis CGI, ökar den skattskyldiges sammanlagda inkomst och därmed det högsta belopp som beaktas vid förmögenhetsbeskattningen. Detta medför en högre slutlig skattesats till nackdel för unionens tjänstemän eller övriga anställda, vilket för övrigt har påpekats av Cour d'appel de Versailles i den i punkt 12 ovan nämnda domen av den 27 november 2008.

26 Tillämpningen av artikel 885 V bis CGI leder följaktligen till att de skattskyldiga beskattas på ett sätt som indirekt belastar deras inkomster från unionen, såsom konstaterats av Cour de cassation i den i punkt 13 ovan nämnda domen.

27 Den omständigheten att de belopp som betalas av unionen inte anses ingå i beskattningsunderlaget utan enbart beaktas vid fastställandet av förmögenhetsskattens övre gräns, som Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir har åberopat i det nationella målet, föranleder inte någon annan bedömning.

28 Uttag av en nationell skatt, som förmögenhetsskatten, varvid det slutliga skattebeloppet bestäms med beaktande av inkomster från unionen som är undantagna från nationell beskattning, innebär en indirekt beskattning av dessa inkomster i strid med artikel 13 andra stycket i protokollet.

29 Den omständigheten, att reglerna om fastställande av en övre gräns för förmögenhetsskatten syftar till att begränsa förmögenhetsskattens konfiskerande verkan och till att ta hänsyn till den skattskyldiges verkliga skatteförmåga, är inte av sådan beskaffenhet att den gör det tillåtet att i strid med artikel 13 andra stycket i protokollet indirekt beskatta inkomster som unionens tjänstemän och övriga anställda erhåller från unionen.

30 Det ska av rättssäkerhetsskäl konstateras att eftersom inkomster från unionen, som får beskattas av denna, inte får beskattas av en medlemsstat, varken direkt eller indirekt, och eftersom dessa inkomster undantagits medlemsstaternas suveränitet på skatteområdet, är en person som erhåller sådana inkomster även undantagen all skyldighet att deklarera inkomstbelopp till en medlemsstats myndigheter.

31 Det ska slutligen konstateras att det är tillåtet för en medlemsstat att föreskriva regler för fastställande av en övre gräns för en sådan skatt som förmögenhetsskatten, under förutsättning dock att dessa regler inte strider mot unionsrätten, i synnerhet inte mot artikel 13 i protokollet.

32 Tolkningsfrågan ska således besvaras enligt följande: Artikel 13 andra stycket i protokollet ska tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser, såsom de som är aktuella i det nationella målet, enligt vilka belopp som unionen betalar till sina tjänstemän och övriga anställda eller till personer som tidigare haft sådan anställning, inklusive pensioner och ersättningar för definitiv avgång från tjänsten, ska beaktas vid fastställandet av den övre gränsen för en sådan skatt som förmögenhetsskatten.

Rättegångskostnader

33 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 13 andra stycket i protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier, som ursprungligen fogades till Fördraget om upprättandet av ett gemensamt råd och en gemensam kommission för Europeiska gemenskaperna, och som därefter med stöd av Amsterdamfördraget fogades till EG-fördraget, ska tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser, såsom de som är aktuella i det nationella målet, enligt vilka belopp som unionen betalar till sina tjänstemän och övriga anställda eller till personer som tidigare haft sådan anställning, inklusive pensioner och ersättningar för definitiv avgång från tjänsten, ska beaktas vid fastställandet av den övre gränsen för en sådan skatt som förmögenhetsskatten.

Underskrifter