Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

15. oktober 2026 *

»Præjudiciel forelæggelse – Den Europæiske Unions privilegier og immuniteter – artikel 343 TEUF – protokol (nr. 7) om Den Europæiske Unions privilegier og immuniteter – Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte – artikel 12 – ingen national beskatning – gaveafgift – artikel 13, stk. 1 – pålæggelse af denne afgift i den medlemsstat, hvor tjenestemanden har bopæl, og som hverken er oprindelsesstaten eller den stat, hvor tjenestemanden udøver sine funktioner – skattemæssigt hjemsted for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte«

I sag C-275/25 [Kolwager] [i],

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 20. november 2024, indgået til Domstolen den 9. april 2025, i sagen

Finanzamt B

mod

A,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen, og dommerne S. Gervasoni (refererende dommer), I. Ziemele, og M. Bošnjak,

generaladvokat: N. Emiliou,

justitssekretær: V. Di Bucci,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– A ved Rechtsanwalt D. Salm,

* Processprog: tysk.

[i] Den foreliggende sags navn er et vedtaget navn. Det svarer ikke til et navn på en part i sagen.

– den tyske regering ved J. Möller og P.-L. Krüger, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved M. Heller og L. Hohenecker, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 23. april 2026,

afsagt følgende

Dom

1 Nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol (nr. 7) om Den Europæiske Unions privilegier og immuniteter (EUT 2012, C 326, s. 266) (herefter »protokol nr. 7«).

2 Anmodningen om præjudiciel afgørelse er indgivet i forbindelse med en tvist mellem A, der er ansat i Den Europæiske Investeringsbank (EIB), og Finanzamt B (skatte- og afgiftsmyndighed, Tyskland) vedrørende betaling af gaveafgift i Tyskland.

Retsforskrifter

EU-retten

EUF-traktaten

3 Artikel 343 TEUF bestemmer følgende:

»[Den Europæiske Union] nyder på medlemsstaternes område de for udførelsen af dets opgave nødvendige privilegier og immuniteter på de betingelser, der er fastsat i protokollen af 8. april 1965 vedrørende Den Europæiske Unions privilegier og immuniteter. Dette gælder også Den Europæiske Centralbank og Den Europæiske Investeringsbank.«

Protokol nr. 7

4 Protokol nr. 7 indeholder en enkelt betragtning, der har følgende ordlyd:

»[s]om tager i betragtning, at Den Europæiske Union og Euratom i henhold til artikel 343 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde og artikel 191 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Atomenergifællesskab (Euratom) på medlemsstaternes områder skal nyde de for opfyldelsen af deres opgaver nødvendige privilegier og immuniteter«.

5 Denne protokols artikel 12 fastsætter følgende:

»Løn, vederlag og honorarer, som [Den Europæiske Union] udbetaler sine tjenestemænd og øvrige ansatte, beskattes til fordel for [Den Europæiske Union] på de betingelser og efter den fremgangsmåde, der fastsættes af Europa-Parlamentet og Rådet [for Den Europæiske Union] ved forordning efter den almindelige lovgivningsprocedure og efter høring af de berørte institutioner.

Tjenestemændene og de øvrige ansatte fritages for national beskatning af løn, vederlag og honorarer, som de modtager fra Unionen.«

6 Den nævnte protokols artikel 13 bestemmer følgende:

»Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte, som udelukkende med henblik på virksomhed i Unionens tjeneste tager ophold på en anden medlemsstats område end den stat, hvori de ved deres tiltræden i Unionens tjeneste havde bopæl i skattemæssig henseende, skal med hensyn til beskatning af indkomst og formue og til arveafgift samt til anvendelsen af de mellem Unionens medlemsstater indgåede overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning af begge de nævnte stater betragtes, som om de havde bevaret deres tidligere bopæl, under forudsætning af at denne var beliggende i en af Unionens medlemsstater. Denne bestemmelse finder ligeledes anvendelse på ægtefællen i det omfang, denne ikke er selverhvervende, og på børn, som de i denne artikel nævnte personer tager vare på og forsørger.

Løsøre, der tilhører de i foregående stykke omhandlede personer, og som befinder sig på opholdslandets område, fritages for arveafgift i denne stat; ved fastsættelsen af sådan afgift betragtes løsøret, med forbehold af tredjelands ret og af eventuel anvendelse af bestemmelser i internationale overenskomster vedrørende dobbeltbeskatning, som om det befandt sig i den stat, hvor det skattemæssige hjemsted findes.

En bopæl, der udelukkende er erhvervet med henblik på virksomhed i andre internationale organisationers tjeneste, tages ikke i betragtning ved anvendelsen af denne artikels bestemmelser.«

7 Samme protokols artikel 17 har følgende ordlyd:

»Privilegier, immuniteter og lettelser indrømmes Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte udelukkende i Unionens interesse.

[...]«

8 Artikel 21, stk. 1, i protokol nr. 7 fastsætter følgende:

»Denne protokol finder ligeledes anvendelse på Den Europæiske Investeringsbank, på medlemmerne af dens organer, på dens personale og på de repræsentanter for medlemsstaterne, der deltager i dens arbejde, [...]«

Tysk ret

Lov om arve- og gaveafgift

9 Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (lov om arve- og gaveafgift), som offentliggjort den 27. februar 1997 (BGBl I, 1997, s. 378), i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer i § 1 med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner« følgende:

»(1) Arveafgift (gaveafgift) svares af:

1. erhvervelser som følge af dødsfald

2. gaver ydet i levende live

[...]

(2) Medmindre andet er bestemt, gælder forskrifterne i denne lov vedrørende erhvervelser som følge af dødsfald også for gaver og formålsbestemte gaver, [...]«

10 Denne lovs § 2 med overskriften »Personlig afgiftspligt« fastsætter følgende:

»(1) Afgiftspligten indtræder

1. i de i § 1, stk. 1, nr. 1-3, nævnte tilfælde for samtlige de overdragne formueaktiver (fuld skattepligt), når arvelader på dødstidspunktet, gavegiver på tidspunktet for gavens ydelse eller erhverver på tidspunktet for afgiftens opståen (§ 9) er indlænding; for indlænding anses:
   a) fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt ophold i Tyskland [...]«

11 Den nævnte lovs § 7 med overskriften »Gaver ydet i levende live« bestemmer følgende:

»(1) Ved gaver i levende live forstås

1. enhver frivillig overdragelse ydet i levende live, for så vidt som den beriger gavemodtageren på gavegiverens bekostning

[...]«

12 Denne lovs § 9 med overskriften »Afgiftspligtens indtræden« har følgende ordlyd:

»(1) Afgiftspligten indtræder

1. ved erhvervelser som følge af dødsfald på tidspunktet for arveladerens død, [...]

2. ved gaver ydet i levende live på tidspunktet for overdragelsen [...]«

Lov om skatter og afgifter

13 Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter), som offentliggjort den 1. oktober 2002 (BGBl I, 2002, s. 3866, berigtiget ved BGBl I, 2003, s. 61), i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer i § 8 med overskriften »Bopæl« følgende:

»En person har bopæl på det sted, hvor den pågældende har en bolig under omstændigheder, hvoraf det fremgår, at vedkommende vil beholde og benytte denne bolig.«

14 Denne lovs § 9 med overskriften »Sædvanligt opholdssted« fastsætter følgende:

»En person har sit sædvanlige opholdssted på det sted, hvor vedkommende opholder sig under omstændigheder, der viser, at det ikke kun er midlertidigt, at den pågældende opholder sig på dette sted eller i denne region. For sædvanligt opholdssted inden for denne lovs anvendelsesområde anses altid og fra begyndelsen et tidsmæssigt sammenhængende ophold af en varighed på mere end seks måneder; der ses bort fra kortvarige afbrydelser. Andet punktum finder ikke anvendelse, hvis opholdet udelukkende gennemføres med henblik på besøg, rekreation, behandling eller lignende private formål og ikke varer længere end et år.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 A har været ansat ved EIB siden 1995, hvor han flyttede sin bopæl fra Østrig til Luxembourg for at tiltræde sin stilling ved dette organ. Efter indgåelse af ægteskab i 2010 flyttede han på ny for at bo sammen med sin ægtefælle i Tyskland. Samtidig benyttede han fortsat sin lejlighed i Luxembourg.

16 I 2013 modtog han fra sin bror, der var bosiddende i Østrig, en gave på 300 000 EUR.

17 Ved afgørelse af 13. april 2017 fastsatte de tyske skattemyndigheder den afgift, som A skulle betale af denne gave, til 56 000 EUR.

18 Den klage, som A indgav over denne afgørelse, hvori han påberåbte sig artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 og gjorde gældende, at han skulle behandles, som om hans skattemæssige hjemsted udelukkende var beliggende i Østrig, blev afslået ved afgørelse af 1. august 2019. Denne myndighed var af den opfattelse, at A havde etableret et yderligere skattemæssigt hjemsted i Tyskland parallelt med sit skattemæssige hjemsted i Østrig, at sidstnævnte hjemsted var fiktivt, og at A derfor var fuldt skattepligtig i Tyskland.

19 Ved dom af 16. september 2021 gav Finanzgericht Rheinland-Pfalz (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Rheinland-Pfalz, Tyskland) A medhold i det søgsmål, som han havde anlagt, med den begrundelse, at det kriterium, der er fastsat i artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 vedrørende grunden til at tage ophold i et andet land end det land, hvori det skattemæssige hjemsted er beliggende, skulle vurderes på tidspunktet for A's tiltræden i Unionens tjeneste. Ifølge den forelæggende ret er senere ændringer, navnlig flytning af personlige grunde, uden betydning, så længe den ansatte forbliver ansat i Unionens tjeneste, og den pågældendes faktiske bopæl har en geografisk tilknytning til det sted, hvor den pågældende udøver sine funktioner.

20 Den tyske skatte- og afgiftsmyndighed har iværksat »revisionsanke« ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som er den forelæggende ret, idet den har gjort gældende, at der er sket tilsidesættelse af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7. Myndigheden har gjort gældende, at denne bestemmelse ikke finder anvendelse på gaveafgiften og under alle omstændigheder ikke er relevant i et tilfælde som det foreliggende, hvor Unionens tjenestemand efter sin tiltræden i tjenesten etablerer en yderligere bopæl i en anden medlemsstat af personlige grunde.

21 Den forelæggende ret finder det muligt, at gaveafgiften falder ind under anvendelsesområdet for artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, men er i tvivl herom.

22 Såfremt denne bestemmelse finder anvendelse på gaveafgiften, kunne A ifølge den forelæggende ret anses for ikke at have skattemæssigt hjemsted i Tyskland med henblik på denne afgift. Dette ville være tilfældet, hvis denne bestemmelse skulle fortolkes således, at en tjenestemand eller øvrig ansat i Unionen ud over sit skattemæssige hjemsted i oprindelsesmedlemsstaten, i det foreliggende tilfælde Østrig, ikke kan have noget andet skattemæssigt hjemsted. Den forelæggende ret er imidlertid tilbageholdende med at anlægge en sådan fortolkning, når en tjenestemand eller øvrig ansat i Unionen under karrieren tager ophold i en anden medlemsstat, i det foreliggende tilfælde Tyskland, end den, hvor den pågældende udøver sine funktioner, i det foreliggende tilfælde Luxembourg, samtidig med at vedkommende bevarer en faktisk bopæl i sidstnævnte medlemsstat.

23 Derfor finder den forelæggende ret det for det første nødvendigt at afklare, om artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 finder anvendelse på gaveafgiften.

24 Den forelæggende ret har anført, at gaveafgiften ikke er udtrykkeligt nævnt i denne bestemmelse, i modsætning til indkomstskat, formueskat og arveafgift. Denne ret har ligeledes anført, at gaveafgiften i henhold til tysk ret betragtes som en form for selvstændig afgift, der i øvrigt adskiller sig fra indkomstskat, formueskat og arveafgift, hvilket taler imod, at den falder ind under det materielle anvendelsesområde for artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7.

25 Den forelæggende ret har imidlertid medgivet, at gaveafgiften kunne sidestilles med indkomstskat, der fremgår af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, eftersom den beskatter en berigelse af gavemodtageren. Ifølge denne ret opkræver visse medlemsstater, såsom Kongeriget Danmark, Republikken Estland, Republikken Litauen og Den Tjekkiske Republik, indkomstskat af gaver.

26 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at gaveafgiften ligeledes kunne sidestilles med arveafgift som omhandlet i artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7. Denne afgift udgør nemlig det nødvendige supplement til arveafgiften, eftersom det ville være let at omgå sidstnævnte afgift ved hjælp af en gave. I henhold til tysk ret opkræves gaveafgiften i henhold til begrebet »arveforskud« i det væsentlige efter de samme retsregler som arveafgiften. Andre medlemsstater, såsom Kongeriget Spanien, Den Franske Republik, Den Italienske Republik og Republikken Polen, anvender samme fremgangsmåde.

27 I det tilfælde, at artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 finder anvendelse på gaveafgiften, ønsker den forelæggende ret for det andet oplyst, om denne bestemmelse er til hinder for, at en EU-tjenestemand, der udelukkende med henblik på virksomhed i Unionens tjeneste har taget ophold i en anden medlemsstat end sin oprindelsesmedlemsstat, kan have skattemæssigt hjemsted i en anden medlemsstat end den, hvor vedkommende udøver sine funktioner, med henblik på at blive pålagt en sådan afgift.

28 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Gælder [artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7] for opkrævningen af gaveafgift?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, udelukker denne bestemmelse da, at en tjenestemand eller øvrig ansat i Unionen, som udelukkende med henblik på virksomhed i Unionens tjeneste tager ophold på en anden medlemsstats område end sin oprindelsesstat, erhverver en yderligere skattemæssig bopæl i en anden medlemsstat end den stat, hvor virksomheden udøves, når den pågældende samtidig beholder en faktisk bopæl i den stat, hvor virksomheden udøves?«

De præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

29 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 skal fortolkes således, at denne bestemmelse finder anvendelse på en gaveafgift.

30 Indledningsvis skal det bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse skal tages hensyn til dennes ordlyd, den sammenhæng, hvori den indgår, og de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 17.11.1983, Merck, 292/82, EU:C:1983:335, præmis 12, og af 1.8.2025, Alace og Canpelli, C-758/24 og C-759/24, EU:C:2025:591, præmis 91).

31 For det første fremgår det af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, at »Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte, som udelukkende med henblik på virksomhed i Unionens tjeneste tager ophold på en anden medlemsstats område end den stat, hvori de ved deres tiltræden i Unionens tjeneste havde bopæl i skattemæssig henseende, [...] med hensyn til beskatning af indkomst og formue og til arveafgift samt til anvendelsen af de mellem Unionens medlemsstater indgåede overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning af begge de nævnte stater [skal] betragtes, som om de havde bevaret deres tidligere bopæl, under forudsætning af at denne var beliggende i en af Unionens medlemsstater«.

32 Det fremgår af ordlyden af denne bestemmelse, at der sondres mellem på den ene side det skattemæssige hjemsted for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte, som de betragtes at have bevaret i den medlemsstat, hvori denne bopæl var etableret på tidspunktet for deres tiltræden i Unionens tjeneste (herefter »oprindelsesstaten«), og på den anden side den faktiske bopæl, som disse tjenestemænd og øvrige ansatte har etableret på en anden medlemsstats område end deres oprindelsesstat (herefter »bopælsstaten«), udelukkende som følge af virksomhed i Unionens tjeneste.

33 Den nævnte bestemmelse fastsætter således, at selv om Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte har bosat sig i en anden medlemsstat end deres oprindelsesstat, bevarer de, der har bosat sig i denne anden medlemsstat udelukkende med henblik på virksomhed i Unionens tjeneste, deres skattemæssige hjemsted i deres oprindelsesstat med henblik på opkrævning af indkomstskat, formueskat og arveafgift.

34 Det må konstateres, at gaveafgiften ikke er nævnt i artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, som udtrykkeligt kun omhandler tre kategorier af skatter, nemlig indkomstskat, formueskat og arveafgift, uden at definere dem.

35 I denne henseende har den tyske regering gjort gældende, at begreberne indkomstskat, formueskat og arveafgift skal defineres med henvisning til national ret.

36 Det er korrekt, at Domstolen har fastslået, at den indkomstskat, der i en tjenestemands oprindelsesstat skulle betales på grundlag af lejeværdien af den bolig, som vedkommende ejede i bopælsstaten, skulle fastsættes efter kriterierne i oprindelsesstatens nationale ret (jf. i denne retning dom af 25.5.1993, Kristoffersen, C-263/91 P, EU:C:1993:207, præmis 11-13). Den omstændighed, at artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 indeholder en regel om fastsættelse af det skattemæssige hjemsted for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte med henblik på opkrævning af national skat, indebærer imidlertid ikke, at de kategorier af skatter, som denne regel finder anvendelse på, svarer til de definitioner, der er fastsat i medlemsstaternes lovgivninger.

37 En sådan fortolkning ville nemlig være uforenelig med hensynet til en ensartet anvendelse af de skatte- og afgiftsregler, der gælder for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte, og som er indført ved protokol nr. 7 (jf. i denne retning dom af 17.6.1993, X, C-88/92, EU:C:1993:246, præmis 14).

38 Dels ville det medføre, at anvendelsesområdet for artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 blev gjort afhængig af de særlige definitioner af de forskellige kategorier af skatter, der er fastsat i national ret. Alt efter om begreberne indkomstskat, formueskat og arveafgift i henhold til national ret omfatter gaveafgift, ville det skattemæssige hjemsted for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte med henblik på opkrævning af sidstnævnte afgift ikke længere afhænge af denne bestemmelse i protokol nr. 7, men af de valg, som medlemsstaterne har truffet.

39 Dels ville denne fortolkning ved anvendelsen af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 medføre en usikkerhed, der kunne skabe konflikter om beskatningskompetencen, idet spørgsmålet om, hvorvidt begreberne indkomstskat, formueskat og arveafgift skal forstås i henhold til oprindelsesstatens eller bopælsstatens nationale ret, ville forblive uafklaret. Som generaladvokaten har anført i punkt 32 i forslaget til afgørelse, gælder det, at såfremt en af disse to staters retsorden definerer gaveafgift som en form for indkomstskat, mens den anden stats retsorden betragter den som en afgift, der adskiller sig fuldstændigt fra de kategorier, der er nævnt i artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, finder denne bestemmelse anvendelse, afhængigt af hvilken national ret der henvises til.

40 Det følger af det ovenstående, at begreberne indkomstskat, formueskat og arveafgift som omhandlet i artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 udgør selvstændige EU-retlige begreber, som skal fortolkes ensartet, uafhængigt af de kvalifikationer, der anvendes i medlemsstaterne (jf. analogt dom af 20.1.2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, præmis 39).

41 Som det allerede er anført i nærværende doms præmis 34, indeholder ordlyden af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 ganske vist ingen definition af disse begreber. Det fremgår ikke desto mindre af denne bestemmelses opbygning, og således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 44 og 45 i forslaget til afgørelse, at en gaveafgift deler visse væsentlige kendetegn med såvel arveafgiften som indkomstskatten, der udtrykkeligt er nævnt i denne ordlyd, for så vidt som den pålægges den vederlagsfrie overdragelse af aktiver eller den berigelse, der følger af en sådan overdragelse. I betragtning af disse fælles kendetegn henhører gaver i de fleste medlemsstaters retsordener enten under arveafgift eller indkomstskat.

42 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori denne bestemmelse indgår, og de mål, der forfølges med protokol nr. 7, fremgår det i første række af artikel 343 TEUF, som der henvises til i den eneste betragtning til denne protokol, at nævnte protokol giver Unionen »de for udførelsen af dets opgave nødvendige privilegier og immuniteter«.

43 Det følger heraf, at privilegier, immuniteter og lettelser for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte skal fortolkes på den måde, der er mest gunstig for Unionens udførelse af sin opgave.

44 I denne henseende er det i Unionens interesse med henblik på at gøre det attraktivt at tiltræde tjenesten for tjenestemænd og øvrige ansatte, at der findes klare regler, der gør det muligt at afhjælpe de administrative vanskeligheder, der er forbundet med den mobilitet mellem medlemsstaterne, som ansættelse ved en EU-institution oftest indebærer. Ud fra dette perspektiv forhindrer opretholdelsen af det allerede eksisterende skattemæssige hjemsted i henhold til artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, at Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte udsættes for den usikkerhed og de formaliteter, som flytningen af deres skattemæssige hjemsted til en anden medlemsstat ville medføre, hvis denne regel ikke fandtes.

45 Hvis gaveafgiften udelukkes fra anvendelsesområdet for artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, ville det føre til, at Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte, som har forladt deres oprindelsesstat for at tiltræde Unionens tjeneste, har to skattemæssige hjemsteder: den første i oprindelsesstaten med henblik på opkrævning af indkomstskat, formueskat og arveafgift og den anden i den medlemsstat, hvor tjenestemanden eller den øvrige ansatte i Unionen har sin faktiske bopæl, alene med henblik på opkrævning af gaveafgift.

46 Desuden kan fastlæggelsen af dette andet skattemæssige hjemsted vise sig at være mere kompliceret. I henhold til artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 gælder opretholdelsen af det skattemæssige hjemsted for Unionens tjenestemænd eller øvrige ansatte i deres oprindelsesstat, nemlig ikke blot for de beskatninger, der er nævnt i denne bestemmelse, men også for »anvendelsen af de mellem Unionens medlemsstater indgåede overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning«. Såfremt en bilateral beskatningsoverenskomst mellem oprindelsesstaten og bopælsstaten fortolkes således, at den finder anvendelse på gaveafgift, opstår følgelig spørgsmålet om, hvorvidt det skattemæssige hjemsted med henblik på opkrævning af gaveafgift er fastsat i artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 og dermed fortsat er i oprindelsesstaten.

47 En fortolkning af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, der er så kompleks og usikker med hensyn til resultatet, og som desuden ikke understøttes af denne bestemmelses opbygning, ville være i strid med det formål, der i Unionens interesse forfølges med denne bestemmelse, og som er at gøre det muligt på en enkel og forudsigelig måde at fastlægge den skattemæssige situation for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte for så vidt angår de skatter, som bestemmelsen finder anvendelse på, med henblik på at fremme tiltrækningskraften ved Unionens institutioner, organer, kontorer og agenturer.

48 I anden række fremgår det af artikel 17 i protokol nr. 7, at »[p]rivilegier, immuniteter og lettelser indrømmes Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte udelukkende i Unionens interesse«.

49 Det følger af denne artikel, at eftersom de privilegier, immuniteter og lettelser, der er fastsat i denne protokol, hverken indrømmes i tjenestemændenes og de øvrige ansattes interesse eller i medlemsstaternes interesse, skal de fortolkes således, at de er neutrale i forhold til hinandens interesser.

50 Følgelig indrømmer reglen i artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 40 og 41 i forslaget til afgørelse, hverken Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte eller de medlemsstater, hvor de bosætter sig med henblik på at kunne udøve deres funktioner, en skattemæssig fordel, eftersom disse tjenestemænd og øvrige ansatte med henblik på de beskatninger, der er omhandlet i denne bestemmelse, bevarer deres skattemæssige hjemsted i deres oprindelsesstat. Omvendt sikrer reglen, at oprindelsesstaten ikke uberettiget fratages dens beskatningskompetence i forhold til personer, der ellers ville have bevaret deres skattemæssige bopæl i denne stat.

51 Derimod ville en fortolkning af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, hvorefter gaveafgift er udelukket fra de kategorier af skatter, for hvilke denne artikel fastsætter opretholdelse af det skattemæssige hjemsted i oprindelsesstaten, være i strid med det formål om neutralitet, der er nævnt i denne doms præmis 49.

52 For det første ville flytning af det skattemæssige hjemsted med henblik på opkrævning af gaveafgift til bopælsstaten nemlig være skattemæssigt fordelagtig for visse af Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte og ufordelagtig for andre i henhold til de ordninger for gaveafgift, der finder anvendelse i henholdsvis oprindelsesstaten og bopælsstaten. For det andet ville denne flytning skattemæssigt begunstige de medlemsstater, hvori EU-institutionerne har deres hjemsted, og hvor tjenestestedet for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte derfor generelt er beliggende, og dermed stille de øvrige medlemsstater ringere.

53 I tredje række ville den effektive virkning af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 delvist blive bragt i fare, hvis denne bestemmelse blev fortolket således, at den ikke fandt anvendelse på gaveafgiften. Ifølge denne fortolkning har Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte, som har flyttet deres bopæl til en anden medlemsstat på tidspunktet for deres ansættelse med henblik på at udøve deres funktioner, nemlig skattemæssigt hjemsted i forskellige medlemsstater for så vidt angår arveafgift og gaveafgift og er således omfattet af forskellige nationale skatteordninger for disse to afgifter.

54 Under disse omstændigheder foreligger der en risiko for omgåelse af arveafgift ved en gave, såfremt den afgift, der finder anvendelse på gaven i bopælsstaten, er mere fordelagtig end den arveafgift, der finder anvendelse i oprindelsesstaten.

55 Denne mulighed ville bringe den effektive virkning af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 i fare, for så vidt som denne bestemmelse opretholder det skattemæssige hjemsted i oprindelsesstaten med henblik på opkrævning af arveafgift.

56 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 45 i forslaget til afgørelse, gør en fortolkning af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, hvorved det skattemæssige hjemsted for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte opretholdes med henblik på opkrævning af gaveafgift i oprindelsesstaten, det tværtimod muligt at undergive såvel gaver som arv, som disse tjenestemænd og øvrige ansatte modtager, en sammenhængende skatteordning, der tager hensyn til lighederne mellem disse to former for overdragelse, således som det generelt er tilfældet i medlemsstaternes skattelovgivning.

57 I lyset af ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 skal fortolkes således, at denne bestemmelse finder anvendelse på en gaveafgift.

Det andet spørgsmål

58 Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret med det andet spørgsmål oplyst, om artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 udelukker, »at en tjenestemand eller øvrig ansat i Unionen, som udelukkende med henblik på virksomhed i Unionens tjeneste har taget ophold på en anden medlemsstats område end sin oprindelsesstat, erhverver en yderligere skattemæssig bopæl i en anden medlemsstat end den stat, hvor virksomheden udøves, når den pågældende samtidig beholder en faktisk bopæl i den stat, hvor virksomheden udøves«.

59 Det fremgår af fast retspraksis, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer denne at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for

den. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen efter omstændighederne at omformulere de spørgsmål, den forelægges (dom af 16.7.2026, AEDT og État du Grand-Duché de Luxembourg, C-158/25 PPU, EU:C:2026:591, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

60 I denne henseende skal det præciseres, at den forelæggende ret i sit andet spørgsmål har henvist til muligheden for, at en tjenestemand eller øvrig ansat i Unionen, der er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, ud over sit skattemæssige hjemsted i oprindelsesstaten kan have en »yderligere skattemæssig bopæl« i en anden medlemsstat end den, hvor vedkommende udøver sine funktioner.

61 Som det fremgår af ordlyden af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, hvor udtrykket bopæl i skattemæssig henseende nævnes i ental, betragtes Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte, der med henblik på udøvelsen af deres funktioner forlader deres oprindelsesstat for at tage ophold på en anden medlemsstats område, imidlertid kun at bevare én bopæl i skattemæssig henseende, der befinder sig i deres oprindelsesstat. Denne fortolkning understøttes af formålet med denne bestemmelse, som er nævnt i denne doms præmis 47, og som er at gøre det muligt på en enkel og forudsigelig måde at fastlægge den skattemæssige situation for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte i forbindelse med de skatter, som protokollen finder anvendelse på.

62 Det følger heraf, at det i overensstemmelse med artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 ikke kan antages, at A ud over det skattemæssige hjemsted, som han har i sin oprindelsesstat, har et yderligere skattemæssigt hjemsted i bopælsstaten, i dette tilfælde Tyskland.

63 Den forelæggende ret har i øvrigt anført, at anvendelsen af denne bestemmelse på en tjenestemand eller øvrig ansat i Unionen i henhold til artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, er betinget af, at den pågældende har taget ophold i en anden medlemsstat end sin oprindelsesstat »udelukkende med henblik på virksomhed i Unionens tjeneste«. I det foreliggende tilfælde er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt denne betingelse er opfyldt, eftersom A, der er ansat ved EIB's sæde i Luxembourg, har flyttet sin bopæl til Tyskland af personlige grunde, selv om han har bevaret en bolig, som han benytter i Luxembourg, hvor han således har en faktisk bopæl.

64 Henset til ovenstående bemærkninger skal det andet spørgsmål omformuleres med henblik på at give den forelæggende ret et brugbart svar.

65 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 skal fortolkes således, at en tjenestemand eller øvrig ansat i Unionen, som med henblik på at udøve sine funktioner har taget ophold på en anden medlemsstats område end sin oprindelsesstat, men som efterfølgende af personlige grunde har flyttet sin bopæl til en anden medlemsstat end den, hvor vedkommende udøver sine funktioner, bevarer sit skattemæssige hjemsted i sin oprindelsesstat.

66 For det første skal det bemærkes, at et sikkert og entydigt svar på det andet spørgsmål ikke alene kan udledes af ordlyden af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7. Selv om denne bestemmelse udtrykkeligt fastsætter, at den eneste grund til at bosætte sig i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten er virksomhed i Den Europæiske Unions tjeneste, kan dens ordlyd fortolkes på to forskellige måder.

67 Ifølge en første fortolkning kan artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 fortolkes således, at bestemmelsen finder anvendelse på Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte på betingelse af, at de udelukkende tager ophold i den medlemsstat, hvor de udøver deres funktioner. En henvisning til, at tjenestemanden eller den øvrige ansatte tager ophold i en anden medlemsstat end deres oprindelsesstat »udelukkende med henblik på virksomhed i Unionens tjeneste«, kræver en sådan fortolkning. Denne grund til at tage ophold kan gøres til genstand for en nuancering, som generaladvokaten har foreslået i punkt 77 og 78 i forslaget til afgørelse, hvorefter etablering af bopæl i en anden medlemsstat ikke alene, men på afgørende måde skal være knyttet til virksomhed i Unionens tjeneste. Således fortolket finder protokollens artikel 13, stk. 1, første punktum, ikke anvendelse, når tjenestemanden eller den øvrige ansatte af personlige grunde tager ophold i en anden medlemsstat end den, hvor vedkommende udøver sine funktioner.

68 Ifølge en anden fortolkning vedrører den grund til at bosætte sig i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten, der er nævnt i artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, alene tjenestemandens eller den øvrige ansattes beslutning om at flytte sin bopæl til en anden medlemsstat end sin oprindelsesstat med henblik på virksomhed i Unionens tjeneste, uden at det ved en sådan fortolkning kræves, at bopælsstaten nødvendigvis er den stat, hvor den pågældende udøver sine funktioner. Således fortolket udelukker denne bestemmelse ikke i sig selv, at den pågældende kan bevare sit skattemæssige hjemsted i sin oprindelsesstat, selv om vedkommende af personlige grunde bosætter sig i en anden medlemsstat end den, hvor vedkommende udøver sine funktioner.

69 For så vidt som ordlyden af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 ikke i sig selv giver holdepunkter for den ene eller den anden af de ovennævnte fortolkninger, skal der for det andet foretages en undersøgelse af den sammenhæng, hvori denne bestemmelse indgår.

70 I denne henseende fremgår det dels af artikel 17 i protokol nr. 7, at reglerne for denne protokol er fastsat udelukkende i Unionens interesse. Dels fastlægger artikel 12 og 13 i protokol nr. 7 en fordeling af beskatningskompetencen mellem Unionen, den stat, hvori tjenestemanden havde sit skattemæssige hjemsted før sin tiltræden i Unionens tjeneste, og den stat, hvori tjenestemanden har bosat sig med henblik på virksomhed i Unionens tjeneste. Domstolen har af disse bestemmelser udledt, at artikel 13 i protokol nr. 7 skal fortolkes således, at fastlæggelsen af tjenestemandens eller den øvrige ansattes skattemæssige hjemsted ikke kan bero på den pågældendes vilje (jf. i denne retning dom af 17.6.1993, X, C-88/92, EU:C:1993:246, præmis 10, 11 og 13).

71 Dette ville imidlertid være tilfældet, hvis tjenestemanden eller den øvrige ansatte af personlige grunde kunne flytte sin bopæl til en anden medlemsstat end den stat, hvor vedkommende udøver sine funktioner i Unionens tjeneste, og dér etablere sit skattemæssige hjemsted og således vælge en anden skattemæssig bopæl end den i sin oprindelsesstat, selv om disse funktioner ikke var ophørt.

72 Den sammenhæng, hvori artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, som fortolket af Domstolen, indgår, gør det følgelig muligt at fastslå, at den grund til at tage ophold i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten, der er nævnt i denne bestemmelse, ikke skal fortolkes således, at den medfører, at en tjenestemand eller øvrig ansat, så længe den pågældende er i Unionens tjeneste, undtages fra anvendelsen af denne bestemmelse ved at flytte sin bopæl til en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvor vedkommende udøver sine funktioner.

73 For det tredje understøttes denne fortolkning af formålet med artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, der er nævnt i nærværende doms præmis 47, og som er at gøre det muligt på en enkel og forudsigelig måde at fastlægge den skattemæssige situation for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte for så vidt angår de skatter, som denne bestemmelse finder anvendelse på, af hensyn til Unionens institutioners, organers, kontorers og agenturers tiltrækningskraft.

74 Det ville være i strid med dette formål, hvis den i artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 omhandlede grund til at tage ophold i en anden medlemsstat end oprindelsesstaten, der er begrundet i virksomhed i Unionens tjeneste, fortolkes således, at den udelukker Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte, der har taget ophold i en anden medlemsstat end den, hvor de udøver deres funktioner, fra denne bestemmelses anvendelsesområde.

75 Valget af bopæl følger nemlig generelt af flere hensyn, som ikke kun er erhvervsmæssige, men ligeledes økonomiske, personlige og familiemæssige, og som afspejler en række præferencer og begrænsninger.

76 Selv om tjenestemænd eller øvrige ansatte ved at forlade deres oprindelsesstat for at tiltræde Unionens tjeneste som oftest opholder sig i den medlemsstat, hvor de udøver deres funktioner, kan de imidlertid også være nødsaget til eller vælge at etablere eller flytte midtpunktet for deres familiemæssige interesser til en anden medlemsstat end den, hvor de udøver deres funktioner.

77 Selv hvis det antages, at ordlyden af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 tillader den nuancering, der er nævnt i nærværende doms præmis 67, således at virksomhed i Unionens tjeneste alene er det afgørende og ikke udelukkende kriterium for valget af bopæl, ville en sådan fortolkning gøre anvendelsen af denne bestemmelse usikker ved at lade denne afhænge af vurderingen af de subjektive begrundelser, der har været afgørende for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte i forbindelse med dette valg.

78 En fortolkning af artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7, hvorefter denne bestemmelse finder anvendelse på Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte, der flytter deres bopæl til en anden medlemsstat end deres oprindelsesstat udelukkende med henblik på virksomhed i Unionens tjeneste, herunder når de er bosat i en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvor de udøver deres funktioner, med den konsekvens, at disse af Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte bevarer deres skattemæssige hjemsted i deres oprindelsesstat, gør det derimod muligt klart og forudsigeligt at fastlægge det skattemæssige hjemsted for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte uden at give anledning til vanskeligheder i forbindelse med anvendelsen.

79 Ifølge denne fortolkning bevarer Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte deres skattemæssige hjemsted i deres oprindelsesstat, uanset om de eventuelt vælger at etablere eller flytte deres bopæl til en anden medlemsstat end den, hvor de udøver deres funktioner. Et sådant valg ændrer således ikke det skattemæssige hjemsted, således som det bestemmes i henhold til artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7.

80 Det skal imidlertid for alle tilfældes skyld bemærkes, at valget af bopæl for Unionens tjenestemænd og øvrige ansatte bl.a. er reguleret af artikel 20 i vedtægten for tjenestemænd i Den Europæiske Union, der pålægger Unionens tjenestemænd at »tage bopæl på tjenestestedet eller i en sådan afstand fra dette, at han ikke hindres i udførelsen af sit arbejde«. På samme måde bestemmer artikel 10 i EIB's personalevedtægt, der blev vedtaget den 20. april 1960 af EIB's bestyrelse, i den affattelse, der finder anvendelse på A, at »[m]edmindre der gives særlig tilladelse, skal personalet have bopæl på eller i nærheden af tjenestestedet«.

81 I lyset af ovenstående bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol nr. 7 skal fortolkes således, at en tjenestemand eller øvrig ansat i Unionen, som med henblik på at udøve sine funktioner har taget ophold på en anden medlemsstats område end sin oprindelsesstat, men som efterfølgende af personlige grunde har flyttet sin bopæl til en anden medlemsstat end den, hvor vedkommende udøver sine funktioner, bevarer sit skattemæssige hjemsted i sin oprindelsesstat.

Sagsomkostninger

82 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 sagsomkostningerne. 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 (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol (nr. 7) om Den Europæiske Unions privilegier og immuniteter skal fortolkes således, at denne bestemmelse finder anvendelse på en gaveafgift.**

2) **Artikel 13, stk. 1, første punktum, i protokol (nr. 7) om Den Europæiske Unions privilegier og immuniteter skal fortolkes således, at en tjenestemand eller øvrig ansat ved Den Europæiske Union, som med henblik på at udøve sine funktioner har taget ophold på en anden medlemsstats område end sin oprindelsesstat, men som efterfølgende af personlige grunde har flyttet sin bopæl til en anden medlemsstat end den, hvor vedkommende udøver sine funktioner, bevarer sit skattemæssige hjemsted i sin oprindelsesstat.**

Underskrifter