FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 25. marts 1999 *

1. Cour d'appel de Bruxelles (Belgien) har forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13 i protokollen af 8. april 1965 vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter (herefter »protokollen«) i forhold til en skattelovgivning, der med henblik på ansættelsen af indkomstskatten tager hensyn til den erhvervsindkomst, som de i denne artikel i protokollen omhandlede tjenestemænd har.

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

2. Sagens faktiske omstændigheder, således som de er beskrevet i forelæggelsesdommen, er følgende:

— G. Vander Zwalmen er belgisk tjenestemand, justitssekretær ved Cour de cassation, og er skattepligtig i Belgien. E. Massart, der er hans hustru, er tjenestemand ved De Europæiske Fællesskaber. Da hun havde bopæl i Belgien, inden hun tiltrådte sin stilling som tjenestemand ved De Europæiske Fællesskaber, er også hun skattepligtig her, da bestemmelsen i protokollens artikel 14 vedrørende tjenestemænds bopæl i skattemæssig henseende ikke finder anvendelse på hende.

— De belgiske skattemyndigheder nægtede at tilkende ægteparret Georges Vander Zwalmen og Elisabeth Massart fordelen i form af »ægtefælleandel«, som finder anvendelse på visse indtægter, som ægtepar oppebærer, med den begrundelse, at de i medfør af lovændringerne til de pågældende skattelove [1] ikke længere kan betragtes som ægtefæller i skattemæssig henseende, men skal anses for enligtstillede.

— Ved klager over denne beslutning gjorde G. Vander Zwalmen gældende, at der var foretaget beskatning i strid med protokollens artikel 13, idet beskatningen, for så vidt som den belgiske lov udelukkede ham fra fordelen ved ægtefælleandelsordningen, indirekte var foretaget på grundlag af Elisabeth Massart's løn, der var omfattet af skattefritagelsen.

* Originalsprog: spansk.

1 — Jf. punkt 5.

3. Da disse klager blev afvist, anlagde ægteparret Vander Zwalmen-Massart sag ved cour d'appel de Bruxelles, som under hensyn til den tvivl, som den havde med hensyn til fortolkningen af protokollens artikel 13, forelagde Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 13 i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter fortolkes således:

at bestemmelsen forbyder medlemsstaterne i lovgivningen om personskat ved beskatning af ægtefæller og deres børn at operere med en separat gruppe af skattepligtige med det kendetegn, at en af ægtefællerne er EF-tjenestemand og derfor oppebærer erhvervsindkomst, der i henhold til konvention er fritaget for skat, uden progressionsforbehold, og for denne gruppe at foretage to separate skatteansættelser, hvorved der fastsættes skat for ægtefællerne hver for sig på grundlag af den pågældendes egen indkomst og børns indkomst, som han i henhold til loven har rådighed over, idet de dog hæfter solidarisk for husstandens skatteskyld[2], når der for ægtefæller, hvoraf den ene ikke har skattepligtig erhvervsindkomst eller har meget lav erhvervsindkomst, i henhold til national ret skal foretages samlet skatteansættelse for de to ægtefæller, hvorved ægtefællernes indkomst — med undtagelse af erhvervsindkomst — skal sammenlægges med indkomsten oppebåret af ægtefællen med den højeste indkomst, og — for så vidt en ægtefælles indkomst ikke kommer op på 30% af ægteparrets samlede erhvervsindkomst — der til den pågældende skal henregnes en andel af den anden ægtefælles erhvervsindkomst, således at den pågældende ved sammenlægning af denne andel og hans egen erhvervsindkomst kan nå op på 30% af det samlede beløb, dog højst 270 000 BEF (indeksreguleret), hvilket på grund af den progressive skatteprocent kan medføre, at ægteparret skal betale mindre i skat?

at bestemmelsen forbyder en medlemsstat gennem den ovenfor under nr. 1 beskrevne separate skatteansættelse at nægte at lade fordelen ved ægtefælleandelsordningen gælde for ægtefællen til en EF-tjenestemand — bortset fra sådanne, som har erklæret kun at have erhvervsindkomst, der i henhold til konvention er fritaget for skat, uden progressionsforbehold, på under 270 000 BEF (indeksreguleret) — som ikke har ikke-fritagen indkomst af et sådant omfang, at fordelen ved ægtefælleandelsordningen fuldt ud kan opvejes af den skat, der skal betales efter sammenlægning af ægtefællernes indkomster og anvendelse af en progressiv skatteprocent?«

Retsforskrifterne

4. Det bestemmes i protokollens artikel 13:

»Løn, vederlag og honorarer, som Fællesskaberne udbetaler sine tjenestemænd og øvrige ansatte, beskattes til fordel for Fællesskaberne ...

2 — Jf. artikel 295 i lov om indkomstskat (1964) og artikel 394 i lov om indkomstskat (1992).

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

5. Den belgiske lovgivning, som finder anvendelse, og således som den er beskrevet i forelæggelsesdommen, er som følger:

— Lov af 7. december 1988 om reform af indkomstskatten og ændring af stempelafgiftslignende afgifter

Artikel 1

»I denne lov forstås ved:

1. ægtefæller: ægtefæller, som ikke befinder sig i en af de situationer, som er omhandlet i artikel 75, stk. 1, i lov om indkomstskat

2. enligtstillede: skattepligtige, som ikke er omfattet af nr. 1.«

Artikel 4

»1. Når kun den ene ægtefælle har erhvervsindkomst, henføres en andel heraf til den anden ægtefælle.

Denne andel udgør 30% af indkomsten, idet den dog ikke kan overstige 270 000 BEF.

2. Når den ene ægtefælles erhvervsindkomst i henhold til artikel 2 og 3 udgør mindre end 30% af de to ægtefællers samlede erhvervsindkomst, henføres der til den pågældende en andel af den anden ægtefælles erhvervsindkomst, således at den pågældende, når andelen lægges til hans egen erhvervsindkomst, kan nå op på 30% af den samlede indkomst, dog højst 270 000 BEF.«

— Lov af 28. december 1990 om forskellige skattebestemmelser og andre bestemmelser

Artikel 21

»I artikel 1 i lov af 7. december 1988 om reform af indkomstskatten og ændring af

stempelafgiftslignende afgifter indsættes følgende stykke:

Artikel 88

Som enlige betragtes også skattepligtige personer, hvis ægtefælle oppebærer erhvervsindkomst, der er fritaget for skat i medfør af konvention, og som ikke skal tages i betragtning ved beregningen af skat af husstandens øvrige indkomst, for så vidt angår beløb på over 270 000 BEF.«

»Når skatteansættelsen foretages samlet for begge ægtefæller, og den ene ægtefælles erhvervsindkomst udgør mindre end 30% af de to ægtefællers samlede erhvervsindkomst, henregnes der til den pågældende en andel af den anden ægtefælles erhvervsindkomst, således at den pågældende, når andelen lægges til hans egen erhvervsindkomst, kan nå op på 30% af den samlede indkomst, dog højst 270 000 BEF.«

— Lov om indkomstskat 1992

Artikel 128

Artikel 87

»Ved anvendelsen af nærværende afsnit og ved beregningen af skatten betragtes gifte personer ikke som ægtefæller, men som enlige:

»Når skatteansættelsen foretages samlet for begge ægtefæller, og kun én af dem har erhvervsindkomst, henregnes en andel heraf til den anden ægtefælle.

...

4) når den ene ægtefælle oppebærer erhvervsindkomst, der er fritaget for skat i henhold til konvention, og som ikke skal tages i betragtning ved beregningen af skat af husstandens øvrige indkomst, for så vidt angår et beløb på over 270 000 BEF.

Denne andel udgør 30% af indkomsten, idet den dog ikke kan overstige 270 000 BEF.«

I disse tilfælde foretages der to særskilte ligninger, og der foretages skatteansættelse for parterne hver for sig på grundlag af den pågældendes egen indkomst og børns indkomst, som han i henhold til loven har rådighed over.«

Domstolens retspraksis vedrørende den anfægtede fritagelse (protokollens artikel 13 og hermed forbundne bestemmelser)

6. Indtil nu har Domstolen afsagt syv domme[3] vedrørende rækkevidden af fritagelsen for national beskatning i protokollens artikel 13 (eller i tidligere, tilsvarende bestemmelser) og forholdet til visse nationale skatter. I stedet for at behandle disse domme i kronologisk rækkefølge vil jeg redegøre for dem efter deres indhold.

i) *Domme, hvori det fastslås, at fritagelsen ikke er til hinder for opkrævningen af visse nationale skatter*

7. I dommen af 8. februar 1968[4] skulle Domstolen tage stilling til den anfægtede fritagelse[5] i forhold til et nederlandsk undervisningsgebyr, hvis størrelse varierede alt efter forældrenes indkomstskattetilsvar. Domstolen fastslog, at den i protokollen omhandlede fritagelse omhandlede enhver indenlandsk beskatning af løn, uanset under hvilken form eller benævnelse den opkræves, men ikke »en afgift eller et gebyr, der opkræves som modydelse for en bestemt tjeneste ydet af det offentlige«. Dette gjaldt, selv om »denne afgift eller dette gebyr beregnes under hensyntagen til den løn, som Fællesskabet udbetaler den forpligtede«. Som følge heraf havde de nederlandske myndigheder ret til at tage det vederlag, som en tjenestemand ved De Europæiske Fællesskaber oppebærer, i betragtning ved beregningen af det gebyr, han skal betale.

8. I dommen af 3. juli 1974[6] fastslog Domstolen, at arveafgift ikke udgør en »national beskatning af løn, vederlag og honorarer, som de modtager fra Fællesskaberne« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i protokollens artikel 13. Følgelig vil der i en medlemsstat kunne opkræves arveafgift af den alderspension, Fællesskabet yder enken efter en tjenestemand, selv om denne pension anses for et honorar, som hun modtager fra Fællesskabet.

9. I dommen af 22. marts 1990[7] udtalte Domstolen, at protokollens artikel 13 ikke var til hinder for en national bestemmelse, som gør tildelingen af et tilskud (i dette tilfælde et tilskud til erhvervelse eller forbedring af beboelse) betinget af, at mod-

3 — I denne forbindelse ser jeg bort fra dommen af 25.2.1969 (sag 23/68, Klomp, Sml. 1969, s. 43, org. ref.: Rec. s. 43), da der i denne sag skulle tages stilling til, hvorvidt artikel 11, litra b), i protokollen om Det Europæiske Kul- og Stålfællesskabs privilegier og immuniteter fandt anvendelse, når en tjenestemand ved Fællesskabet blev opkrævet bidrag til en national ordning for social sikring, hvilket ikke har karakter af skat.

4 — Sag 32/67, Van Leeuwen, Sml. 1965-1968, s. 455, org. ref.: Rec. s. 63.

5 — I den daværende artikel 12 i protokol vedrørende Det Europæiske Økonomiske Fællesskabs privilegier og immuniteter.

6 — Sag 7/74, Brouerius van Nidek, Sml. s. 757.

7 — Sag C-333/88, Tither, Sml. I, s. 1133.

tagerne har en skattepligtig indkomst, der er lavere end et bestemt skattebeløb, og hvori EF-tjenestemænds erhvervsindkomst kunne medregnes. Protokollens artikel 13 forpligter ikke medlemsstaterne til at indrømme tjenestemænd og øvrige ansatte i Fællesskaberne samme tilskud, som ydes til den kreds af personer, der er fastlagt i henhold til gældende nationale bestemmelser. Efter artikel 13 kræves det blot, at de af bestemmelsen omfattede personer, når de pålignes bestemte skatter, skal kunne opnå de skattefordele, skattepligtige personer normalt kan opnå, således at de ikke pålægges en større skattebyrde.

10. Endelig udtalte Domstolen i dommen af 25. maj 1993 [8], at protokollens artikel 13, stk. 2, skulle fortolkes således, at indkomstbeskatning af lejeværdien af egen bolig i en ejendom, som indehaves af Fællesskabets tjenestemænd og øvrige ansatte, ikke udgør en indirekte beskatning af løn, vederlag og honorarer, som de modtager fra Fællesskaberne.

ii) *Domme, hvori det fastslås, at fritagelsen er til hinder for opkrævningen af visse nationale skatter*

11. I dommen af 16. december 1960 [9] tog Domstolen stilling til en belgisk tillægsindkomstskat, som var pålagt ægtefællernes samlede indkomst, og som for J.-E. Humblet, som var tjenestemand ved Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab, indebar, at hans nettoløn som tjenestemand blev lagt til hans ægtefælles indkomst ved beregningen af den endelige skat, som hun skal svare. Domstolen fandt, at denne ordning var i strid med den pågældende bestemmelse [10], da bestemmelsen »klart og tydeligt [omtaler] fritagelsen for enhver beskatning, som direkte eller indirekte beror på den løn, som er fritaget«. Efter Domstolens opfattelse var det en forudsætning, at Fællesskabet kunne fastsætte tjenestemændenes nettoløn, fordi dette alene ville gøre det muligt for institutionerne at evaluere tjenestemændenes arbejde og for tjenestemændene at vurdere de vilkår, som de tilbydes. Desuden var fritagelsen for national beskatning nødvendig for at sikre ligebehandling af tjenestemænd på samme niveau, men af forskellig nationalitet. Dommen fastslår altså, at der ikke må foretages »nogen form for beskatning, direkte eller indirekte, af indkomst, som ikke henhører under medlemsstaternes kompetence«.

12. I dommen af 13. juli 1983 [11] udtalte Domstolen, at en studieafgift for højere faglig uddannelse, som de belgiske myndigheder alene opkrævede af udenlandske statsborgere (herunder ægtefællen til en EF-tjenestemand, med den begrundelse, at tjenestemanden ikke »betaler skat af sin løn til statskassen«), udgjorde en forskels-

8 — Sag C-263/91, Kristoffersen, Sml. I, s. 2755.

9 — Sag 6/60, Humblet mod den belgiske stat, Sml. 1954-1964, s. 207, org. ref.: Rec. s. 1125.

10 — Der var tale om artikel 11, litra b), i protokollen vedrørende Det Europæiske Kul- og Stålfællesskabs privilegier og immuniteter.

11 — Sag 152/82, Forcheri, Sml. s. 2323.

behandling på grundlag af nationalitet, som er forbudt i henhold til EØF-traktatens artikel 7. For så vidt angår denne sag vil jeg citere dommens præmis 19, hvori det anføres: »Med hensyn til de særlige forhold, som gælder for EF's tjenestemænd og deres familier, bemærkes det, at tjenestemænd i medfør af tjenestemandsvedtægtens artikel 20 normalt skal tage bopæl på tjenestestedet. Selv om tjenestemændene i medfør af artikel 13, stk. 2, i protokollen ... fritages for national beskatning af løn, vederlag og honorarer, som de modtager fra Fællesskaberne, betaler de til gengæld i medfør af artikel 13, stk. 2, skat til Fællesskaberne af deres løn, vederlag og honorarer. Modtagerlandet har som medlem af Fællesskaberne indirekte fordel heraf.«

13. I dommen af 24. februar 1988 [12] behandlede Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt en belgisk lov, som undergav indkomst af fast ejendom beliggende i Belgien en direkte beskatning, var forenelig med protokollens artikel 13. Skatten skulle svares af ejeren, men lejerens situation kunne give anledning til, at der skulle svares skat efter en nedsat sats. I praksis blev skatten overvæltet på lejeren. Imidlertid blev disse nedslag, som var fastsat efter lejerens situation, og som i henhold til en præceptiv bestemmelse blev fratrukket i huslejen, ikke givet, når boligen blev beboet af »en lejer, som enten selv eller på grund af sin ægtefælles forhold er fritaget for skat på fysiske personer i medfør af internationale overenskomster« (hvilket var tilfældet, når lejeren eller dennes ægtefælle var tjenestemand ved Fællesskaberne). Domstolen fandt, at denne lovgivning var uforenelig med protokollens artikel 13, da den »er ... til hinder for enhver national beskatning, uanset art og opkrævningsmåde, som direkte eller indirekte pålægges Fællesskabernes tjenestemænd eller øvrige ansatte på grund af, at de modtager vederlag fra Fællesskaberne, og dette gælder også, selv om skatten ikke beregnes i forhold til vederlagets størrelse«. Såfremt lejeren eller dennes ægtefælle var tjenestemand ved Fællesskaberne, men ellers i øvrigt havde ret til dette nedslag, blev de dermed pålagt en økonomisk byrde, »netop fordi de modtager vederlag, som ikke er undergivet national beskatning«.

Første præjudicielle spørgsmål

14. Jeg vil begynde med at fremhæve vanskeligheden ved denne problemstilling og de vægtige argumenter for og imod begge løsninger. Dette ses navnlig af Kommissionens holdning, idet den først officielt gjorde gældende, at den belgiske lov var

12 — Sag 260/86, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 955.

uforenelig med protokollens artikel 13[13], for derefter for Domstolen at forfægte den modsatte opfattelse.

15. Det grundlæggende problem er, at der i den belgiske lovgivning er indført en skatteordning, som, om end den ikke direkte rammer EF-tjenestemændenes løn (alle parter er enige herom), ikke desto mindre tager den i betragtning ved skatteansættelsen, hvilket har negative konsekvenser for den skattebyrde, som tjenestemændene eller deres ægtefæller bliver pålagt. Man må derfor spørge sig selv, om der i det belgiske skattesystem ikke herved er blevet indført en indirekte beskatning af den løn, som EF-tjenestemændene modtager.

16. Jeg finder det hensigtsmæssigt at genopridse lovgrunden for protokollens artikel 13. Til at begynde med[14] begrundede Domstolen fritagelsen med ligebehandling af tjenestemændene, uafhængigt af deres nationalitet eller bopæl, og med Fællesskabernes enekompetence til at fastsætte arbejdsvilkårene, herunder de økonomiske vilkår, for deres tjenestemænd og ansatte. Dommen i sagen Humblet mod den belgiske stat, hvori denne begrundelse fremføres, blev afsagt på et tidspunkt, hvor Fællesskaberne endnu ikke havde indført deres egen, særskilte beskatning af EF-tjenestemændenes løn.

17. Når først de i protokollens artikel 13 forudsatte bestemmelser om skat er blevet gennemført, får fritagelsen for national beskatning sin fulde berettigelse, idet den ikke længere er knyttet til de foranstående formål, men til en ensartet beskatning af tjenestemændenes løn.

18. Dette ræsonnement fremgår med al tydelighed af Brouerius van Nidek-dommen, hvori den nære forbindelse mellem protokollens artikel 13, stk. 1 og 2, behandles:

»Dette stk. 2 må ikke ses isoleret fra stk. 1, som bestemmer, at løn, vederlag og honorarer, som Fællesskaberne udbetaler sine tjenestemand og øvrige ansatte, beskattes til fordel for Fællesskaberne ...

som følge af denne beskatning fritager stk. 2 løn, vederlag og honorarer for national beskatning således, at der ved artiklen

13 — Det fremgår af to årsrapporter (den niende og ellevte) fra Kommissionen til Europa-Parlamentet om kontrollen med gennemførelsen af fællesskabsretten (henholdsvis EFT 1992 C 250, s. 1 ff., på s. 42, og EFT 1994 C 154, s. 1 ff., på s. 55), at en overtrædelsesprocedure mod Kongeriget Belgien vedrørende dette spørgsmål har givet anledning til en åbningsskrivelse. Som svar på et parlamentsspørgsmål har Kommissionen ligeledes udtalt, at Kommissionen havde underrettet »den belgiske regering om, at denne lov ... efter [Kommissionens] opfattelse forekommer uforenelig med artikel 13, stk. 2, i protokollen ... Loven kan således indebære en overtrædelse af fællesskabsretten« (EFT 1991 C 259, s. 24). Endelig har Kommissionen i den trettende årsrapport til Europa-Parlamentet om kontrollen med gennemførelsen af fællesskabsretten (EFT 1996 C 303, s. 1 ff., på s. 60) udtalt, at den har henlagt overtrædelsesproceduren, da »den belgiske Cour d'arbitrage, som sagen var blevet indbragt for [med henblik på en afgørelse af, om loven var i overensstemmelse med den belgiske forfatning], ... i januar 1994 [nåede] frem til den konklusion, at denne lov ikke er uforenelig med den belgiske forfatning«.

14 — Se i denne retning dommen i sagen Humblet mod den belgiske stat, hvori begrundelsen, som jeg henviser til, forekommer for første gang.

som helhed sikres en ensartet beskatning af de nævnte lønninger, vederlag og honorarer for alle Fællesskabets tjenestemænd og øvrige ansatte, *idet bestemmelsen således dels hindrer*, at disse personers reelle løn som følge af opkrævningen af nationale skatter af forskellig størrelse varierer på grund af deres nationalitet eller bopæl, og dels, *at denne løn beskattes usædvanligt hårdt ved dobbeltbeskatning*« [15].

19. Denne betragtning er efter min opfattelse et nøgleelement for forståelsen af den omtvistede beskatning. Man glemmer ofte, at EF-tjenestemændenes løn beskattes ved kilden med en særlig, progressiv [16] skat, som er en del af Fællesskabets egne ressourcer, og som enhver medlemsstat derved også har fordel af [17]. Medlemsstaterne har forpligtet sig til hverken direkte eller indirekte at undergive denne løn en skat svarende til fællesskabsskatten. Dette forhindrer naturligvis ikke medlemsstaterne i at beskatte andre indtægter, erhvervsmæssige eller ikke, som EF-tjenestemændene og deres familiemedlemmer oppebærer.

15 — Min fremhævelse.

16 — Jf. Rådets forordning (EØF, Euratom, EKSF) nr. 260/68 af 29.2.1968 om fastlæggelse af betingelserne for og fremgangsmåden ved opkrævning af skat til De Europæiske Fællesskaber (EFT 1968 I, s. 37), som ændret.

17 — Jf. herom Domstolens udtalelser i Forcheri-dommen, gengivet i punkt 12.

20. Efter således at have beskrevet bestemmelsens lovgrund finder jeg det hensigtsmæssigt at præcisere dennes rækkevidde. Selv om det ord, som henviser til tjenestemændene og er anvendt i protokollens artikel 13, er »fritagne«, er det skattemæssige udtryk, som passer bedst, »ikke-undergivet« (eller ikke-omfattet af den nationale skattelovs anvendelsesområde), idet protokollens artikel 13 netop har til formål at friholde EF-tjenestemændenes løn fra enhver indblanding af nationale love om beskatning af erhvervsindkomst.

21. Forskellen mellem de to udtryk kan umiddelbart forekomme lidet betydningsfuld ud fra et praktisk synspunkt, men er ikke desto mindre efter min opfattelse relevant. Den belgiske regering har i sine skriftlige indlæg vedgået, at Domstolens praksis ikke tillader, at indkomsten fra Fællesskabet »tages i betragtning«. Af de ovenfor anførte grunde er disse indtægter medlemsstaternes prærogativer i skattemæssig henseende uvedkommende for så vidt angår indkomstskat. Disse lande kan ikke af indkomstens bestående eller størrelse udlede nogen skattemæssige konsekvenser for så vidt angår denne skat, i forhold til hvilken indkomsten i realiteten er ikke-eksisterende. Derfor er det udtryk, som bedst kvalificerer denne skatteordning, ikke-undergivet.

22. På denne baggrund skal den belgiske skattelovgivning som beskrevet ovenfor undersøges nærmere. Det kan herved kon-

stateres, at alle parter er enige om følgende punkter:

a) Ægtefælleandelsordningen indebærer en skattelettelse eller -fordel for de berettigede (de skattepligtige, som er undergivet belgisk indkomstskat), som ved denne ordning opnår et nedslag i den endelige skat.

b) EF-tjenestemænd forholdes denne ordning, netop og udelukkende fordi de oppebærer en løn fra Fællesskabet, som overstiger 270 000 BEF: Denne omstændighed tages i betragtning i den belgiske lov, hvorved de udelukkes fra sambeskatningsordningen og bliver anset for enligtstillede eller selvstændige skattepligtige, hvilket betyder, at de følgelig ikke vil kunne benytte ægtefælleandelen.

c) Ifølge ordlyden af forelæggelsesdommen er det i denne sag »ikke bestridt, at hvis man anvender artikel 128, nr. 4, i lov om indkomstskat af 1992 og tager Elisabeth Massart's skattefrie indtægter i betragtning, når man til et resultat, hvor der opkræves en højere skat af Georges Vander Zwalmen's indtægter end den, han ville være pligtig at betale, hvis der ikke var oppebåret nogen skattefri indtægt«.

23. Kommissionen har bekræftet, at protokollens artikel 13 ikke er til hinder for, at man nægter EF-tjenestemænd en skattefordel eller -lettelse som ægtefælleandelen, når disse tjenestemænd »ikke opfylder de objektive betingelser for at kunne benytte den«. Denne argumentation kunne antages, hvis ikke det forholdt sig således, at årsagen til udelukkelsen, som den er fastsat i henhold til belgisk lov, netop skyldes den omstændighed at være EF-tjenestemand, som modtager en løn fra Fællesskabet, som overstiger 270 000 BEF.

24. I den belgiske lovgivning er der reelt skabt en særlig kategori [18] af skattepligtige (omskrevet som personer, der oppebærer »erhvervsindtægter på over 270 000 BEF, der er fritaget for skat i henhold til konvention«), som er indført med henblik på EF-tjenestemænd og andre tilsvarende personer på grund af deres skattefritagne indkomst. I forhold til disse ændrer lovgivningen derved de objektive betingelser, som normalt gælder for skattepligtige, der kan benytte ægtefælleandelen.

25. Denne ændring er blevet indført ved lov af 28. december 1990 og kan umiddelbart sammenholdes med artikel 88 i lov om indkomstskat af 1992, hvorved anvendelsen af ægtefælleandelen undergives to betingelser: Der skal være tale om ægtefæller, og den ene ægtefælles erhvervsindkomst skal udgøre mindre end 30% af de to

18 — Cour d'appel de Bruxelles har i forelæggelsesdommen selv nævnt oprettelsen af en »separat kategori af skattepligtige som følge af, at en af ægtefællerne er EF-tjenestemand ...«.

ægtefællers samlede erhvervsindkomst, dog højst 270 000 BEF. Da den »normale« anvendelse af disse betingelser ikke vil kunne omfatte skattefritaget indkomst, som ægtefællen, der er EF-tjenestemand, oppebærer, har den belgiske lovgiver ændret »de objektive betingelser« i forhold til disse personer og valgt en skattemæssig fiktion, som består i ikke at anse dem for ægtefæller, selv om de i realiteten er det. Derved har man løst problemet ved for dette særtilfælde at ophæve den almindelige gruppe (ægtefæller) og indføre en fiktiv og særlig gruppe (ægtefæller, som ikke anses for sådanne), hvorunder hører EF-tjenestemænd og andre personer, som befinder sig i en lignende situation.

26. Den direkte konsekvens af denne sammenkædning er, at EF-tjenestemænd mister muligheden for at opnå en skattefordel eller -lettelse, som de ellers ville have kunnet opnå (og som de reelt fik uden diskussion indtil lovændringen i 1990), alene af den grund, at de modtager løn fra Fællesskabet.

27. Argumentationen, som den belgiske regering, Kommissionen og til dels den forelæggende ret har fremført, forsøger at fremstille lovændringen, som om den er foretaget af hensyn til ligebehandlingsprincippet: Såfremt ægtepar, der er undergivet belgisk skat, og hvoraf den ene af ægtefællerne oppebærer en erhvervsindkomst på mere end 270 000 BEF, ikke kan benytte »ægtefælleandelen«, hvorfor skulle man da lade ægtepar, hvoraf den ene er EF-tjenestemand og i denne egenskab oppebærer en erhvervsindkomst, som overstiger dette beløb, kunne benytte sig heraf?

28. Jeg vedgår, at argumentet umiddelbart virker besnærende og synes at medvirke til anvendelsen af princippet om progressiv beskatning, hvorefter den, som tjener mest, betaler mest. Ligheden forsvinder dog, hvis man betragter følgende væsentlige aspekt: Et ægtepar, som er undergivet belgisk skat, og hvoraf den ene oppebærer en erhvervsindtægt på over 270 000 BEF, er ikke tidligere blevet direkte beskattet af disse indtægter. For så vidt angår ægtepar bestående af en EF-tjenestemand og dennes ægtefælle er tjenestemandens erhvervsindtægter allerede undergivet en særlig fællesskabsskat, som også er progressiv og svarer til den nationale indkomstskat. Der vil dermed ske en dobbeltbeskatning med den samme skat (indkomstskat), hvis den allerede beskattede indkomst atter tages i betragtning som en afgørende faktor for at nægte den, som oppebærer indkomsten, en skattefordel, vedkommende ellers ville have ret til. Det er netop for at undgå denne uønskede virkning, at der i protokollens artikel 13 er fastsat en fritagelse for national beskatning af disse indkomster.

29. Dette er i grunden årsagen til, at Domstolen i dommen i sagen Humblet mod den belgiske stat fastslog, at »såfremt medlemsstaterne kunne tage EF-tjenestemændenes vederlag i betragtning som grundlag for den skattesats, der finder

anvendelse på andre indkomster, ville ovennævnte differentiering ikke alene være resultatet af forskellene mellem skatteskalaerne i de nationale lovgivninger, hvilket er Fællesskabet uvedkommende, men ligeledes af anvendelse af de forskellige nationale lovgivninger på de indkomster, som er omfattet af fællesskabsretten, og som i henhold til denne skulle behandles ens« [19]. Derfor fastslog Domstolen i denne sag, at »det er ... i strid med traktaten at tage vederlagene i protokollens [20] artikel 11, litra b), i betragtning ved beregningen af den skatteprocent, der finder anvendelse på den pågældendes andre indkomster« [21].

30. Med andre ord fandt ægtefælleandelsordningen, som det var tilfældet indtil ændringen af den belgiske lov, anvendelse på ægtepar, hvoraf den ene var EF-tjenestemand, på grund af, at tjenestemandens erhvervsindtægter ikke kunne tages i betragtning i overensstemmelse med fritagelsen for national beskatning i protokollens artikel 13. Ændringen af den belgiske lov, som opretholder ordningen i forhold til personer, som er indkomstskattepligtige i Belgien, betyder, at ordningen ikke finder anvendelse på EF-tjenestemænd som følge af den fiktion, som består i ikke at anse dem for ægtefæller i forhold til denne skat. Formålet hermed er netop ikke at gøre den skatteordning, som finder anvendelse på skattepligtige i lignende situationer, ensartet, men at oprette en særlig kategori af skattepligtige, hvis eneste egenskab er, at de modtager erhvervsindtægter fra Fællesskabet (eller befinder sig i en tilsvarende situation), og som derved berøves en skattefordel.

31. Det er ikke vanskeligt at slutte, at situationen minder gevaldigt om den, som Domstolen traf afgørelse om i sagen Kommissionen mod Belgien, som ligeledes er nævnt ovenfor. I denne sag havde den belgiske lovgiver også

a) indført en særlig skattemæssig kategori, som ifølge et udtryk, der er næsten identisk med det i denne sag benyttede, bestod af en lejer, »som enten selv eller på grund af sin ægtefælles forhold er fritaget for skat på fysiske personer i medfør af internationale overenskomster«

b) i forhold til denne kategori af skattepligtige ophævet en bestemt skattelettelse eller -fordel, som EF-tjenestemændene kunne opnå som lejere, dersom deres erhvervsindkomst i overensstemmelse med protokollens artikel 13 blev anset for skattefritaget.

19 — Nævnt i fodnote 9, org. ref.: Rec. s. 1160.

20 — Der var tale om protokollen vedrørende Det Europæiske Kul- og Stålfællesskabs privilegier og immuniteter, nævnt i fodnote 10.

21 — Nævnt i fodnote 9, org.ref.: Rec. s. 1161.

32. Domstolen bekræftede i denne dom, at det ikke må medføre »en økonomisk byrde, svarende til forskellen mellem beløbet som beregnet efter den normale sats og efter den nedsatte sats ...«, at man er EF-tjenestemand og modtager et vederlag, som ikke er undergivet national beskatning. Hvis man overfører denne udtalelse til nærværende sag og erstatter »skatteprocent« med »skattelettelse eller -fordel«, gælder det samme ræsonnement fuldt ud.

33. Såfremt de vederlag, som tjenestemændene modtager fra Fællesskaberne, og hvoraf de svarer kildeskat, kunne få en negativ indvirkning (enten via en forhøjet skatteprocent eller via afskaffelsen af fradrag) på den skat, som de berørte eller deres ægtefæller skal svare af deres øvrige indtægter, ville den tilsigtede virkning af protokollens artikel 13 blive alvorligt kompromitteret. Såfremt der åbnes op for denne mulighed, er der intet, som forhindrer, at der lidt efter lidt indføres lovbestemmelser om særtilfældet »indtægter fritaget i henhold til konvention« for at underkaste modtagerne heraf en ad hoc-skatteordning ... hvis endelige resultat vil være, at deres endelige (nationale) skattebyrde vil svare til de andre (nationalt) skattepligtiges. De nationale skatter på disse indtægter, som protokollens artikel 13 holder for døren, kommer ind ad bagdøren i form af de enkelte medlemsstaters særlige bestemmelser.

34. I øvrigt må jeg anerkende, at man i denne sag kun diskuterer en eventuel overtrædelse af fællesskabsretten, og at det derfor ikke er nyttigt at behandle andre aspekter såsom sociale, økonomiske eller kulturelle forhold [22], som har været afgørende for at udelukke ægtepar, hvoraf den ene er EF-tjenestemand, fra ægtefælleandelsordningen. De belgiske myndigheder har forskellige steder i deres indlæg og argumenter i det uendelige gentaget, at disse forhold har været afgørende, dog uden at de på overbevisende måde har kunnet redegøre for deres nærmere karakter, indhold eller rækkevidde.

35. Det er bemærkelsesværdigt, at dommen 2/95 af 12. januar 1995 [23], hvori Cour d'arbitrage de Belgique behandler spørgsmålet om, hvorvidt den anfægtede bestemmelse er i strid med forfatningens artikel 10 og 11 [24], og bl.a. henviser til ovennævnte økonomiske og sociale forhold, ikke synes at have taget stilling til dette spørgsmål. I dommen træffes der ellers afgørelse om et problem, der er identisk med det, som er rejst i nærværende sag. Sagsøgeren, L. Micha, havde gjort gældende, at bestemmelsen indfører en uberettiget forskelsbehandling mellem skattepligtige, som er gift med tjenestemænd i en overnational institution, og andre skattepligtige. Han har ligeledes henvist til, at de belgiske myndigheder ikke har præciseret de ovennævnte

22 — Ordningen har ifølge de belgiske myndigheder til formål at begunstige familien og børnene samt atter påskønne husarbejde.

23 — *Moniteur belge* af 3.3.1995, s. 4862.

24 — Det blev gjort gældende, at artikel 21 i lov af 28.12.1990 om forskellige skattebestemmelser og andre bestemmelser kunne være i strid med forfatningens artikel 10 og 11, idet der heri blev foretaget en uberettiget og fornuftsstridig sondring mellem de skattepligtige.

forhold, som er baggrund for forskelsbehandlingen. Myndighedernes svar er imidlertid på ingen måde overbevisende. Ministerrådet udtalte således: »For det første kan det ikke antages, at lovgiver i 1988 ville lade ægtefælleandelsordningen omfatte tilfælde som L. Micha's. Selv hvis det forholdt sig således, er der intet til hinder for, at lovgiveren efterfølgende træffer en anden afgørelse på grundlag af mere fyldestgørende oplysninger« [25].

Den påberåbte begrundelse er på ingen måde tilfredsstillende. De belgiske myndigheder har ikke fremført en gyldig grund, som berettiger en så væsentlig lovændring, og har ikke redegjort for de efterfølgende oplysninger, der har ført til vedtagelsen af en modsatrettet afgørelse. Disse uklare forklaringer sår tvivl om de belgiske myndigheders reelle hensigter, da de iværksatte skattereformen, som er blevet behandlet i denne sag. Dette gælder i endnu højere grad, hvis foranstaltningen placeres i et historisk perspektiv i forhold til dommene i sagerne Humblet mod den belgiske stat, Forcheri og Kommissionen mod Belgien, som har afdækket forskellige forsøg fra Kongeriget Belgiens side på at øge EF-tjenestemændenes skattebyrde i strid med de privilegier og immuniteter, som fællesskabsretten tillægger dem.

25 — Præmis A.3 i dommen af 12.1.1995, nævnt i fodnote 23.

36. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det første præjudicielle spørgsmål med, at artikel 13 i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter, hvori er fastsat en fritagelse for national beskatning af løn, vederlag og honorarer, som Fællesskaberne udbetaler sine tjenestemænd og øvrige ansatte, er til hinder for en national lov, som forholder tjenestemændene og de øvrige ansatte eller deres ægtefæller en skattelettelse eller -fordel alene som følge af, at de oppebærer sådanne indtægter eller oppebærer sådanne indtægter for et fastsat beløb. Denne konklusion finder anvendelse på en skattelov, som for at nå samme resultat anser et ægtepar, hvoraf den ene oppebærer sådanne indtægter, for »enligtstillede« og ikke for ægtefæller.

Andet præjudicielle spørgsmål

37. Med det andet præjudicielle spørgsmål forsøger Cour d'appel de Bruxelles at forene to skatteparametre med henblik på en eventuel »kompensation«: Kompenseres afskaffelsen af »ægtefælleandelen« i forhold til EF-tjenestemænd, som i henhold til loven anses for enligtstillede, ikke af, at den endelige skat bliver nedsat, idet skatten er progressiv, når de to ægtefællers ind-

tægter ikke lægges sammen, og den højere skattesats dermed ikke finder anvendelse?

38. Efter min opfattelse er dette ræsonnement behæftet med en grundlæggende fejl, nemlig at se bort fra den skattepligtiges personlige situation i forhold til de skattepligtige indtægter. Den særskilte beskatning som funktion af disse indtægter, skattelovenes ensartede eller forskellige behandling og andre særegenheder i hver enkelt sag kan være mere eller mindre gunstig for et givent ægtepar. Det er muligt, at »skattebesparelsen«, som følger af adskillelsen af ægtefællernes indtægter og den heraf følgende nedsættelse af den progressive skattesats, i visse tilfælde er mere fordelagtig end anvendelsen af ægtefælleandelen, men det forholder sig ikke nødvendigvis altid således. Det forholder sig naturligvis ikke således i sagsøgernes tilfælde, hvilket også fremgår af forelæggelsesdommen.

39. Det afgørende er, at selve afskaffelsen af muligheden for at anvende ægtefælleandelen er i strid med protokollens artikel 13, da der er tale om en skattefordel, som nægtes EF-tjenestemænd på grund af deres skattefritagne indtægter.

40. På den baggrund og i mangel af »de minimis«-regler på området, kan en eventuel kompensation i form af andre hypotetiske »skattebesparelser«, som følger af en uafhængig skatteordning, eftersom der er tale om en tilsidesættelse af primær fællesskabsret, ikke afhjælpe, at den nationale skattelov er i strid med protokollens artikel 13. Dette fremgår netop af dommen af 28. januar 1986[26]. Selv om dommen behandler et spørgsmål om selskabsbeskatning, vil den kunne finde tilsvarende anvendelse på nærværende sag[27].

41. At den særskilte beskatning af ægtefæller, som er fastsat i loven, i visse tilfælde kan indebære en nedsættelse af den endelige skat ændrer efter min opfattelse ikke ved, at bestemmelsen er i strid med fællesskabsretten.

26 — Sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273.

27 — Domstolen fastslog i præmis 21: »I modsætning til, hvad den franske regering har anført, kan en forskellig behandling heller ikke være berettiget på grund af eventuelle fordele, som filialer og agenturer ellers måtte have i forhold til selskaber, og som ifølge den franske regering opvejer ulemperne ved, at de ikke indrømmes skattegodtgørelse. Selv om sådanne fordele eksisterer, kan dette ikke begrunde en tilsidesættelse af den i artikel 52 fastsatte forpligtelse ...«

Forslag til afgørelse

42. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare de af Cour d'appel de Bruxelles forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 13 i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter, hvori er fastsat en fritagelse for national beskatning af løn, vederlag og honorarer, som Fællesskaberne udbetaler sine tjenestemænd og øvrige ansatte, er til hinder for en national lov, som forholder tjenestemændene og de øvrige ansatte eller deres ægtefæller en skattelettelse eller -fordel alene som følge af, at de oppebærer sådanne indtægter eller oppebærer sådanne indtægter for et fastsat beløb. Denne konklusion finder anvendelse på en skattelov, som for at nå samme resultat anser et ægtepar, hvoraf den ene oppebærer sådanne indtægter, for 'enligtstillede' og ikke for ægtefæller. At den særskilte beskatning i visse tilfælde indebærer en nedsættelse af den endelige skat ændrer ikke ved, at bestemmelsen er i strid med fællesskabsretten.«