FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT MARCO DARMON

fremsat den 31. marts 1993 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

1. I denne sag har Nederlandenes Hoge Raad anmodet Domstolen om en afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 14, stk. 1, i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter [1] (herefter benævnt »protokollen«).

2. Til og med februar 1982 havde X bopæl i Nederlandene, hvor han var beskæftiget i en privat virksomhed. Da virksomheden skulle gennemgå en strukturomlægning, hvilket var blevet bekendtgjort ved udgangen af 1981, ønskede han at finde beskæftigelse andetsteds. Med virkning fra den 1. marts 1982 accepterede han en stilling som direktør ved De Europæiske Fællesskaber i Luxembourg, hvor han også tog bopæl.

3. I løbet af 1983 og 1984 tilsendte de nederlandske skattemyndigheder ham selvangivelsesblanketter med henblik på indkomstbeskatning. Han udfyldte dem med oplysning om, at han fra den 1. januar til den 1. marts 1982 var skattepligtig i Nederlandene, hvor han havde været beskæftiget som direktør for et nederlandsk anpartsselskab. For den resterende del af 1982 angav han, at han var undergivet beskatning i udlandet, uden at han dog gav oplysning om sit erhverv.

4. De nederlandske skattemyndigheder fandt det i starten tvivlsomt, om X havde skattemæssigt hjemsted i Nederlandene, men ved dom af 2. juli 1990 fastslog Gerechtshof, Haag, at han skulle anses for at være skattepligtig til Nederlandene. Retten fastsatte, hvilket indkomstskattebeløb han skulle efterbetale for 1982.

5. Gerechtshofs dom blev anket til Hoge Raad, som har forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål — jf. retsmøderapporten [2] — vedrørende fortolkningen af protokollens artikel 14.

6. Med de forelagte spørgsmål ønskes det i det væsentlige afklaret:

— om det med henblik på anvendelsen af artiklen skal tages i betragtning, at en EF-tjenestemand, allerede før han trådte i Fællesskabernes tjeneste, havde til hensigt at flytte til den medlemsstat, hvor han gør tjeneste, og

— om artikel 14 giver den pågældende en valgmulighed med henblik på fastlæggelsen af sit skattemæssige hjemsted.

7. For så vidt angår sagens retlige baggrund er der anledning til at nævne, at medlemsstaterne i princippet ikke har tillagt Fællesskaberne kompetence med hensyn til direkte skatter. Når medlemsstaterne udsteder regler

* Originalsprog: fransk.

1 — Org. ref.: JO 152 af 13.7.1967, s. 13 (o.a.: protokollen er optrykt i *Traktater om oprettelse af De Europæiske Fællesskaber*, 1987, I, s. 853).

2 — Afsnit II, punkt 6.

på området, må de dog ikke gøre indgreb ide friheder, fællesskabsretten tilsikrer alle statsborgere i medlemsstaterne. Domstolen har således ved flere lejligheder — såvel med hensyn til indkomstbeskatning af fysiske personer [3] som med hensyn til selskabsbeskatning [4] — udtalt, at området »i mangel af en ... harmonisering« [5] af medlemsstaternes lovgivninger henhører under national ret, dog på den betingelse, at dette ikke har indvirkning på de grundlæggende principper, der er anerkendt i traktaten.

8. På et bestemt område, nemlig beskatning af løn, der udbetales til Fællesskabernes tjenestemænd og øvrige ansatte, har medlemsstaterne dog givet afkald på deres suverænitet på det fiskale område. Dette forhold er reguleret i protokollens artikel 13, der bl.a. bestemmer følgende:

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

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

9. Ud over det generelle hensyn, som gælder for protokollens bestemmelser om EF-tjenestemænd, og som jeg skal vende tilbage til, jf. protokollens artikel 18, kan der af den retlige begrundelse for bestemmelsen i artikel 13 udledes to hensyn: dels at sikre EF-tjenestemændene vederlag, som ikke kan blive forskellige på grund af, at der anvendes ikke-harmoniserede nationale skattesatser, dels at undgå at give den medlemsstat, hvori virksomheden i Fællesskabernes tjeneste udøves, en uberettiget fiskal fordel.

10. På det første punkt henvises der i Domstolens praksis til behovet for at undgå situationer, hvori der opstår forskelsbehandling som følge af, at EF-tjenestemænd med samme indplacering, men af forskellig nationalitet, modtager et vederlag, hvis bruttobeløb er det samme, men hvis nettobeløb er forskelligt [6].

11. Med hensyn til det andet punkt må det være klart, at såfremt den stat, hvori EF-institutionen er beliggende, kunne opkræve skat af EF-tjenestemænds lønninger, ville den til sin egen fordel tilegne sig fællesskabsmidler, som alle medlemsstaterne har ydet bidrag til. Dette er begrundelsen for, at man har villet underkaste vederlagene en EF-beskatning og ikke en national beskatning.

12. Bestemmelsen i protokollens artikel 13 kan ikke betragtes isoleret, men skal — med hensyn til EF-tjenestemænds indtægter fra andre kilder end Fællesskaberne — ses i sammenhæng med de supplerende bestemmelser i protokollens artikel 14, som i stk. 1 bl.a. bestemmer følgende:

»Fællesskabernes tjenestemænd og øvrige ansatte, som *udelukkende med henblik på virksomhed i Fællesskabernes tjeneste* tager ophold på en anden medlemsstats område end den stat, hvori de ved deres tiltræden i

3 — Jf. bl.a. dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s. 1779.

4 — Jf. bl.a. dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273.

5 — Ibidem, præmis 24.

6 — Jf. bl.a. dommen af 16.12.1960 i Humblet-sagen (sag 6/60, Sml. 1954-1964, s. 207, org. ref.: Rec. s. 1125, særlig s. 1157) samt generaladvokat Lagrange's forslag til afgørelse i samme sag, Rec. s. 1182. Jf. også dom af 3.7.1974, sag 7/74, Brouerius van Nidek, Sml. s. 757, præmis 11.

Fællesskabernes tjeneste havde bopæl i skattemæssig henseende, skal med hensyn til beskatning af indkomst og formue [7] og til arveafgift samt til anvendelsen af de mellem Fællesskabets 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 Fællesskabernes medlemsstater ...« [8].

13. Den fordeling, der er resultatet af artikel 13 og 14, er således følgende: »Løn, vederlag og honorarer« fra Fællesskaberne er ikke undergivet nogen national beskatning, men beskattes til fordel for Fællesskaberne; derimod falder alle andre indtægter fortsat ind under beskatningsreglerne i national ret [9].

14. Baggrunden for, at det for X's vedkommende kun er protokollens artikel 14, der er relevant, er i øvrigt, at han har haft indtægter fra andre kilder end Fællesskabet, og at han skal have undladt at opgive disse indtægter. Sagen drejer sig således ikke om den indkomst, som X har haft i sin egenskab af direktør i Fællesskabernes tjeneste, men bl.a. om indtægter fra genkøb af livsforsikringspolicer, renteindtægter og indtægter af værdipapirer.

15. Efter at sagens baggrund hermed er fastlagt, skal jeg gå over til at behandle de to præjudicielle spørgsmål, den nationale ret har forelagt. I stedet for at besvare dem i den rækkefølge, hvori de er stillet, forekommer det mig mere hensigtsmæssigt — før jeg tager stilling til, om det pågældende udtryk i artikel 14, dvs. »udelukkende med henblik på«, giver plads for at tage tjenestemandens hensigt i betragtning — at behandle den retlige begrundelse for bestemmelsen i artikel 14, og at fastslå, om artiklen, hvis den finder anvendelse, giver X adgang til at vælge, hvor hans skattemæssige hjemsted for indtægter — bortset fra de indtægter, han modtager som EF-tjenestemand — skal befinde sig.

16. Udgangspunktet må være protokollen, som er knyttet til traktaten, og som dermed, jf. traktatens artikel 239, »udgør en integrerende del af traktaten«. Protokollen er således en del af den primære fællesskabsret.

17. I betragtningen til protokollen udtales det, at »... De Europæiske Fællesskaber ... på medlemsstaternes områder skal nyde de for opfyldelsen af deres opgaver nødvendige privilegier og immuniteter«, og i protokollens artikel 18 — der findes i kapitel VII under overskriften »Almindelige bestemmelser« — bestemmes det i stk. 1:

»Privilegier, immuniteter og lettelser indrømmes Fællesskabernes tjenestemænd og øvrige ansatte *udelukkende i Fællesskabernes interesse*« [10].

18. Det må således antages, at de privilegier, immuniteter og lettelser, der er indrømmet EF-tjenestemænd, udelukkende er indrøm-

7 — Som nævnt i punkt 3 i generaladvokat Jacob's forslag til afgørelse i Kristoffersen-sagen (dom af 25.5.1993, sag C-263/91, Sml. I, s. 2755), synes der i den franske version at være faldet et komma ud mellem »fortune« og »droits de succession« (o.a.: jf. fodnoten i Rec. 1993 I, s. 2755, på s. 2769).

8 — Min fremhævelse.

9 — Grænsedragningen mellem Fællesskabernes og medlemsstaternes beskatningskompetence, dvs. om beskatningen »beror på« EF-tjenestemandens løn eller ej, fremgår af dommen i Humblet-sagen (jf. ovenfor), særlig Rec. s. 1158.

10 — Min fremhævelse. I artikel 23 i vedtægten for tjenestemænd i De Europæiske Fællesskaber gentages hovedindholdet af protokollens artikel 18, og det tilføjes, at »tjenestemænd hverken [er] fritaget for opfyldelse af deres personlige pligter eller for iagttagelse af gældende lovgivning og politiets forskrifter«.

met dem med henblik på udførelsen af deres virksomhed i Fællesskabernes tjeneste.

19. Dette formål, som gælder for samtlige bestemmelser i protokollen vedrørende EF-tjenestemænd, må nødvendigvis også udgøre den retlige begrundelse for protokollens artikel 14, og det må dermed være afgørende for fortolkningen.

20. Kompetencefordelingen mellem Fællesskabet og medlemsstaterne indebærer ikke et indgreb i medlemsstaternes suverænitet på det fiskale område, men den medfører en delvis begrænsning af denne suverænitet, udelukkende i Fællesskabernes interesse og af hensyn til Fællesskabernes udførelse af deres opgaver. Protokollens bestemmelser skal som følge heraf fortolkes på én gang restriktivt og under hensyn til det formål, der forfølges.

21. På denne baggrund ses det ikke, hvorledes blot den mindste frihed for EF-tjenestemændene til selv at fastlægge deres skattemæssige hjemsted for så vidt angår andre indtægter end deres løn fra Fællesskaberne, skulle kunne lette Fællesskaberne udførelsen af deres opgaver. Når artikel 14 sammenholdes med artikel 13, og når det tages i betragtning, at artikel 14 for disse indtægters vedkommende udtrykkeligt opretholder tjenestemændenes tilknytning til det skattemæssige hjemsted, de havde »ved deres tiltræden i Fællesskabernes tjeneste«, under forudsætning af, at dette var beliggende i en medlemsstat, må det være udelukket, at protokollens bestemmelser anvendes til andet formål som et led i nogen form for »fiskal shopping«.

22. Heroverfor kan det ikke gøres gældende, at EF-tjenestemændene som følge af denne fortolkning vil kunne blive udsat for forskelsbehandling i forhold til medlemsstaternes øvrige statsborgere, når disse gør brug af deres rettigheder i forbindelse med arbejdskraftens frie bevægelighed eller den frie etableringsret.

23. Der kan nemlig ikke med rimelighed foretages en sammenligning mellem undtagelsesbestemmelser og almindeligt gældende bestemmelser.

24. I dommen i Humblet-sagen, jf. ovenfor, har Domstolen da også klart afgrænset problemstillingen ved at udtale, at den afgørende sammenligning, der skal foretages på dette område, er en sammenligning mellem EF-tjenestemænd af forskellig nationalitet, men med samme bruttoløn og derudover med samme yderligere skattepligtige indtægter i deres respektive hjemland [11].

25. Bestemmelserne i artikel 13 og 14 regulerer denne situation på en måde, som er i overensstemmelse med ligebehandlingsprincippet, og som respekterer grænserne i henhold til den kompetencefordeling, der er foretaget ved protokollen.

26. EF-tjenestemænd, der modtager samme løn, skal også betale samme skat til Fællesskaberne.

27. På tilsvarende måde er de — for så vidt angår andre indtægter — undergivet en national beskatning, der, selv om skattesatserne er forskellige i de enkelte medlemsstater, på ingen måde udgør en forskelsbehandling, men er resultatet af, at medlemsstaterne har suveræniteten på det fiskale område, og at der ikke er foretaget en harmonisering.

11 — O.a.: org. ref.: Rec. s. 1160; dommen er på dansk offentliggjort i sammendrag, jf. Sml. 1954-1964, s. 207. Den citerede passage fremgår ikke af sammendraget.

28. Når en EF-tjenestemands skattemæssige hjemsted — for så vidt angår andre indtægter end dem, der er nævnt i protokollens artikel 13 — således ikke kan afhænge af den pågældendes *vilje*, skal hjemstedet da fastlægges under hensyn til, at tjenestemanden havde til *hensigt* at tage bopæl i den stat, hvor han gør tjeneste, allerede før han tiltrådte tjenesten og uafhængigt heraf?

29. Dette er indholdet af det første præjudicielle spørgsmål, som vedrører fortolkningen af udtrykket »udelukkende med henblik på virksomhed i Fællesskabernes tjeneste« i artikel 14.

30. På dette punkt står to fortolkningsmuligheder over for hinanden.

31. Den første, restriktive, fortolkningsmulighed består i overhovedet at se bort fra, hvad tjenestemanden har haft til hensigt, og at lægge vægt på rent objektive forhold, i dette tilfælde dels tjenestemandens forpligtelse i henhold til vedtægten til

»[at] tage bopæl på tjenestestedet eller i en sådan afstand fra dette, at han ikke hindres i udførelsen af sit arbejde« [12],

dels det forhold, at tjenestemanden skifter bopæl ved sin tiltrædelse af tjenesten.

32. Den anden mulige fortolkning er videre og mere subjektivt præget, idet den vil indebære, at man tager stilling til tjenestemandens bevæggrunde til at tage bopæl i den stat, hvor han gør tjeneste. Hvis tiltrædelsen af tjenesten ikke har været den eneste bevæggrund (jf. ordet »udelukkende«), eller hvis i det mindste flytningen til medlemsstaten ville have fundet sted en gang i fremtiden, også selv om der ikke var sket en udnævnelse i en stilling som EF-tjenestemand, skulle artikel 14 efter denne fortolkning ikke finde anvendelse.

33. Jeg må straks sige, at denne anden fortolkningsmulighed forekommer mig at måtte være udelukket, da den vil være i strid med den retlige baggrund for de relevante bestemmelser i protokollen, og da den vil gøre indgreb i den tilsigtede virkning af artikel 14, idet den kan føre til absurde resultater.

34. Dette vil fremgå af følgende eksempel, som med vilje er sat på spidsen. To tvillingebrødre er nederlandske statsborgere og bor i Nederlandene, hvor de gennem samme bankier har foretaget en investering af samme beløb. De ønsker at sikre sig for fremtiden og deltager i — og består — en udvælgelsesprøve for juridiske sprogeksperter ved Domstolen. De flytter derefter fra Nederlandene til Storhertugdømmet Luxembourg, hvor de tiltræder tjenesten.

35. Der er dog på ét punkt en forskel mellem de to brødre. Mens den ene er flyttet til Luxembourg udelukkende på grund af sit erhverv, var den anden besluttet på at flytte til Luxembourg, også selv om han ikke havde bestået udvælgelsesprøven, idet han ville stifte familie i Luxembourg med sin forlovede, som allerede havde arbejde i landet.

36. Vil man i denne situation kunne forestille sig, at tvillingebrødrenes indtægter fra Nederlandene skulle beskattes således, at

12 — Artikel 20 i vedtægten for tjenestemænd i De Europæiske Fællesskaber.

reglerne i artikel 14 skulle gælde for den ene, mens den anden ville falde uden for artiklens anvendelsesområde. Eller vil det — hvis man arbejder videre med eksemplet — være tilstrækkeligt til, at den første tvillingebror også mister tilknytningen til sit seneste skattemæssige hjemsted, at han godtgør, at han — ud over at tiltræde tjenesten — også ønskede lettere at kunne fortsætte med at spille i et kammermusikorkester i den stat, hvor han skal gøre tjeneste.

37. Heraf vil det være fremgået, at der ikke kan lægges vægt på den pågældendes hensigt ved fortolkningen af bestemmelsen.

38. Den retlige begrundelse for bestemmelsen fremgår i øvrigt af selve ordlyden, idet »udelukkende med henblik på virksomhed i Fællesskabernes tjeneste« må betyde, at »virksomheden i Fællesskabernes tjeneste« i sig selv og uanset andre forhold er *tilstrækkelig* til, at beskatningskompetencen tilkommer det seneste bopælsland. »Udelukkende med henblik på« skal altså her forstås som »alene på grund af«.

39. Ved protokollen er der — som allerede nævnt — i den primære fællesskabsret og udelukkende i Fællesskabernes interesse indført en fælles undtagelsesordning for EF-tjenestemænds løn og kun denne, idet de for så vidt angår andre indtægter bevarer deres tilknytning til deres hidtidige skattemæssige hjemsted, dvs. i almindelighed i den stat, hvor de tidligere havde bopæl.

40. Bestemmelsen er udtryk for en afvejning og et kompromis, og den bør ikke kunne fortolkes uensartet af de nationale domstole, hvilket uvægerligt ville blive tilfældet, hvis det skulle tages i betragtning, hvad tjenestemændene havde til hensigt, også selv om helt forskelligartede hensigter skulle kunne bevises.

41. Tjenestemændene har efter vedtægten pligt til at tage bopæl på eller i nærheden af tjenestestedet. Såfremt denne forpligtelse — som det normalt vil være tilfældet — opfyldes i forbindelse med tiltrædelsen, idet tjenestemanden tager bopæl i den pågældende stat, må artikel 14 finde anvendelse, dog således at det må påhvile den nationale retsinstans at tage stilling til de faktiske omstændigheder.

42. Sammenfattende foreslår jeg, at Domstolen besvarer spørgsmålene således:

»1) Artikel 14, stk. 1, i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter finder anvendelse på en EF-tjenestemand, som tager ophold i den stat, hvori han skal gøre tjeneste for den pågældende EF-institution, jf. forpligtelsen hertil efter tjenestemandsvedtægten, samtidig med at han tiltræder tjenesten. Det har ingen betydning i denne henseende, hvad den pågældende havde til hensigt, da han skiftede bopæl.

2) Bestemmelsen giver ikke tjenestemanden nogen valgmulighed med hensyn til fastlæggelsen af sit skattemæssige hjemsted, for så vidt angår de deri omhandlede indkomster og andre goder.«