

61998J0229

Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 14 oktober 1999. - Georges Vander Zwalmen och Elisabeth Massart mot Belgiska staten. - Begäran om förhandsavgörande: Cour d'appel de Bruxelles - Belgien. - Tjänstemän och anställda i Europeiska gemenskaperna - Skatt på fysiska personers inkomst - Beskattning av maken till en tjänsteman i Europeiska gemenskaperna. - Mål C-229/98.

Rättsfallssamling 1999 s. I-07113

Sammanfattning

Parter

Domskal

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier - Tjänstemän och anställda inom Europeiska gemenskapen - Befrielse från nationella skatter på löner som betalas ut av gemenskaperna - Räckvidd - Skatt på fysiska personers inkomster - Tillåtet

(Protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier, artikel 13)

Sammanfattning

Artikel 13 i protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier utgör inte hinder mot att en medlemsstat, som medger en skattelättnad för hushåll som har en enda inkomst och för hushåll som har två inkomster varav den ena inkomsten understiger ett bestämt indexreglerat belopp, vägrar att bevilja denna förmån till hushåll där en av makarna är tjänsteman eller anställd i Europeiska gemenskaperna, när hans lön överstiger detta belopp.

Det är nämligen så, att skälet till att förmånen inte beviljas inte är att en person är gemenskapstjänsteman och uppbär en lön som överstiger nämnda indexreglerade belopp, utan följer av det allmänna och objektiva villkor som tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt såväl på makar varav den ene är gemenskapstjänsteman som på alla övriga skattebetalare och som avser det inkomstbelopp som ger rätt till förmånen i fråga.

Parter

I mål C-229/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Cour d'appel de Bruxelles (Belgien), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Georges Vander Zwalmen,

Élisabeth Massart

och

belgiska staten,

angående tolkningen av artikel 13 i protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier,

meddelar

DOMSTOLEN

(sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen R. Schintgen, tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna P.J.G. Kapteyn (referent) och G. Hirsch,

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- G. Vander Zwalmen och É. Massart, genom advokaterna X. Leurquin och M. Marlière, Bryssel,

- Belgiens regering, genom chefsrådgivaren J. Devadder, utrikes-, utrikeshandels- och utvecklingsbiståndsministeriet, i egenskap av ombud, biträdd av advokaten B. van de Walle de Ghelcke, Bryssel,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske chefsrådgivaren É. Mennens och juridiske rådgivaren H.P. Hartvig, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 4 mars 1999 av: G. Vander Zwalmen och É. Massart, Belgiens regering och kommissionen,

och efter att den 25 mars 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Cour d'appel de Bruxelles har genom beslut av den 12 juni 1998, som inkom till domstolen den 26 juni samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt en fråga om tolkningen av artikel 13 i protokoll av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier (nedan kallat protokollet).

2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan å ena sidan Georges Vander Zwalmen och Élisabeth Massart och å andra sidan belgiska staten.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten 3 I artikel 13 i protokollet föreskrivs följande:

"Gemenskapens tjänstemän och övriga anställda skall vara skyldiga att betala skatt till gemenskaperna på de löner och arvoden de får av gemenskaperna enligt de villkor och det förfarande som rådet på förslag från kommissionen har fastställt.

De skall vara befriade från nationella skatter på de löner och arvoden de får av gemenskaperna."

Den nationella rätten

4 Genom lag av den 7 december 1988 om reform av inkomstskatten och ändring av stämpelskatter (Moniteur belge av den 16 december 1988) infördes särbeskattning av inkomster av tjänst för vardera maken. I artikel 4.1 i lagen föreskrivs att "[n]är endast en av makarna uppbär inkomst av tjänst, tillskrivs den andra maken en andel (nedan kallad makeandel) av denna inkomst. Denna andel uppgår till 30 procent av sagda inkomst, dock utan att överstiga 270 000 BEF". Enligt artikel 4.2 skall "[n]är en av makarnas inkomst av tjänst ... inte uppgår till 30 procent av båda makarnas sammanlagda inkomst av tjänst, ... denne tillskrivas en andel av den andre makens inkomst av tjänst, så att denna andel tillsammans med den egna inkomsten av tjänst uppgår till 30 procent av de sammanlagda inkomsterna, dock utan att överstiga 270 000 BEF".

5 Av beslutet om hänskjutande framgår att den belgiske lagstiftaren, genom att införa makeandelen, i skattehänseende har velat främja äktenskap, familj och barn samt göra ytterligare ansträngningar till förmån för hushåll med låga inkomster. Åtgärden är nämligen fördelaktig för de hushåll som bara har en inkomst och den syftar till att uppvärdera det arbete som en make utför i hemmet. Åtgärden gynnar även de hushåll som har två inkomster varav den ena inkomsten är relativt låg.

6 Införandet av makeandel innebär att en andel av inkomsterna av tjänst för den make som har de största inkomsterna tilldelas den make som inte har inkomster av tjänst eller som har låga inkomster av tjänst. Denna andel uppgår till 30 procent, dock utan att överstiga det indexreglerade beloppet 270 000 BEF. För makarna innebär systemet med makeandel ekonomiskt sett en skattelättnad, eftersom det skapas en särskild behållning för den andre maken, som är föremål för särbeskattning, och eftersom reglerna tillämpas på en skattebefriad relativ andel och på de progressiva skattesatserna. Att i sin helhet beskatta inkomsterna av tjänst för en av makarna skulle nämligen leda till ett större skatteuttag än om särbeskattningarna avseende 70 och 30 procent av dessa inkomster lades samman.

7 Det i lagen av den 7 december 1988 förekommande uttrycket "den make som inte har inkomster av tjänst" tolkades först så, att det avsåg den "make som inte har inkomster av tjänst som är skattepliktiga i Belgien". Staten och skatteförvaltningen godtog följaktligen att makeandelen även åtnjöts av de internationella tjänstemän som inte omfattades av något undantag avseende skatterättslig hemvist och som således i princip var föremål för inkomstbeskattning för fysiska personer i Belgien, men vars lön var befriad från skatt enligt internationella avtal utan förbehåll för progressivitet.

8 Lagstiftaren, som fann att det aldrig hade varit dess avsikt att låta makeandelen åtnjutas av internationella tjänstemän såsom gemenskapstjänstemännen, vars inkomster är skattebefriade i Belgien utan förbehåll för progressivitet, upphävde år 1990 möjligheten för denna personkategori att komma i åtnjutande av makeandelen.

9 Genom artikel 21 i lagen av den 28 december 1990 om vissa skatteregler och andra bestämmelser (Moniteur belge av den 29 december 1990) kompletterades nämligen artikel 1 i lagen av den 7 december 1988, varvid följande stycke lades till: "Som självständigt skattesubjekt betraktas även en skattskyldig vars make uppbär en enligt avtal skattebefriad inkomst av tjänst som inte beaktas vid beräkningen av skatten på hushållets övriga inkomster, för ett belopp som överstiger 270 000 BEF."

10 Äkta makar, där den ene maken uppbär enligt avtal skattebefriade inkomster av tjänst som överstiger 270 000 BEF, anses sedan dess enligt den belgiska skattelagen i princip som självständiga skattesubjekt och inte längre som makar. Denna bestämmelse innebär att åtnjutandet av makeandelen inte längre kan beaktas vid deras beskattning, så att den make som inte är tjänsteman beskattas på grundval av sin totala inkomst av tjänst.

11 De olika bestämmelserna om inkomstskatter infördes utan ändringar år 1992 i lagen om inkomstskatt 1992 (Moniteur belge av den 30 juli 1992). I artiklarna 87, 88 och 128 i denna lag föreskrivs följande:

Artikel 87

"När skatten fastställs gemensamt för båda makarna och endast en av dem uppbär inkomst av tjänst, skall den andra maken tillskrivas en andel av denna inkomst.

Denna andel skall motsvara 30 procent av sagda inkomster, dock utan att överstiga 270 000 BEF."

Artikel 88

"När skatten fastställs gemensamt för båda makarna och den enes inkomst av tjänst inte uppgår till 30 procent av makarnas sammanlagda inkomster av tjänst, skall den maken tillskrivas en andel av den andra makens inkomst av tjänst, så att denna andel tillsammans med makens egen inkomst av tjänst uppgår till 30 procent av de sammanlagda inkomsterna, dock utan att överstiga 270 000 BEF."

Artikel 128

"Vid tillämpningen av detta avsnitt och vid beräkningen av skatten skall gifta personer inte anses som makar, utan som självständiga skattesubjekt:

...

4. När en make uppbär en enligt avtal skattebefriad inkomst av tjänst som inte beaktas vid beräkningen av skatten på hushållets övriga inkomster, för ett belopp som överstiger 270 000 BEF.

I detta fall skall särbeskattning ske och skatten bestämmas för var och en av de berörda på grundval av den egna inkomsten och deras barns inkomster, som de enligt lag kan förfoga över."

12 Beloppet 270 000 BEF höjdes till 288 000 BEF för beskattningsåret 1992 och till 297 000 BEF för beskattningsåren 1993 och följande till följd av indexreglering.

Twisten i målet vid den nationella domstolen

13 Georges Vander Zvalmen är föremål för inkomstbeskattning för fysiska personer i Belgien. Hans maka är tjänsteman vid Europeiska gemenskapernas kommission och har sitt skatterättsliga hemvist i Belgien. Det är ostridigt att hennes inkomster av tjänst i enlighet med artikel 13 i protokollet är helt befriade från inkomstskatt i Belgien utan förbehåll för progressivitet.

14 Makarna beviljades ingen makeandel för beskattningsåren 1991 och 1992 med motiveringen att de enligt lagen av den 28 december 1990 i skatterättsligt hänseende inte längre kunde anses som makar, utan skulle behandlas som självständiga skattesubjekt. Det gjordes följaktligen två olika beskattningar och skatten fastställdes för var och en av makarna på grundval av deras egna inkomster och deras barns inkomster, som de enligt lag kunde förfoga över.

15 Under åren 1992 och 1993 ingav Georges Vander Zvalmen ett klagomål mot den inkomstskatt för fysiska personer och de tilläggsskatter som han hade blivit skyldig att betala. Han gjorde gällande att skatten hade fastställts i strid med artikel 13 i protokollet, eftersom den omständigheten att han nekades makeandelen ledde till en indirekt beskattning av den skattebefriade lönen för hans maka. Directeur régional des contributions directes de Bruxelles II avslog klagomålet den 22 maj 1995. Georges Vander Zvalmen väckte då talan mot detta beslut vid Cour d'appel de Bruxelles.

16 Sökandena har vid den nationella domstolen gjort gällande att lagstiftaren, genom att betrakta makarna, varav den ena är gemenskapstjänsteman som har enligt avtal skattebefriade inkomster av tjänst som överstiger 270 000 BEF och som inte beaktas vid beräkningen av skatten på hushållets övriga inkomster, som självständiga skattesubjekt i enlighet med artikel 21 i lagen av den 28 december 1990, och genom att för var och en av dem fastställa två olika skatteuttag på grundval av deras egna inkomster och deras barns inkomster, som de enligt lag kunde förfoga över, indirekt har beskattat en del av de enligt avtal skattebefriade inkomsterna och följaktligen har åsidosatt artikel 13 i protokollet.

17 Cour d'appel de Bruxelles har mot denna bakgrund beslutat att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 13 i protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier tolkas på så sätt:

att det inte är tillåtet för medlemsstaterna att inom ramen för lagstiftning om personbeskattning, inrätta, för beskattning av makar och deras barn, en särskild kategori skattskyldiga på den grunden att en av makarna är tjänsteman i Europeiska gemenskaperna och i den egenskapen har enligt avtal skattebefriade inkomster av tjänst utan förbehåll för progressivitet, samt att för denna kategori fastställa två olika skatteuttag genom vilka skatten fastställs för var och en av makarna på grundval av deras egna inkomster och deras barns inkomster, som de enligt lag kan förfoga över, samtidigt som de i förekommande fall fortfarande är solidariskt ansvariga för hushållets skatteskuld, medan uttaget för makar, varav en inte har några beskattningsbara inkomster av

tjänst eller endast mycket låga sådana, enligt nationell rätt fastställs i båda makarnas namn, och makarnas inkomster, med undantag av inkomster av tjänst, kumuleras med inkomsterna för den make som tjänar mest, och att, i det fall då den ene makens inkomster inte uppgår till 30 procent av båda makarnas sammanlagda inkomster av tjänst, den maken tillskrivs en andel av den andra makens inkomster av tjänst, som tillsammans med makens egna inkomster av tjänst uppgår till 30 procent av de sammanlagda inkomsterna, dock utan att överstiga 270 000 BEF (indexreglerat), vilket till följd av den progressiva skatteskalen kan medföra en skatteminskning för makarna?

att det inte är tillåtet för en medlemsstat att, genom sådan särbeskattning som beskrivs i punkt 1, vägra att bevilja maken till en tjänsteman i Europeiska gemenskaperna förmånen av makeandel, med undantag för dem som förklarar att de har enligt avtal skattebefriade inkomster av tjänst utan förbehåll för progressivitet som understiger 270 000 BEF (indexreglerat) och som inte har skattepliktiga inkomster som är tillräckligt stora för att förmånen med makeandel helt skall kompenseras av den skatt som uppkommer till följd av en kumulering av makarnas inkomster och skatteskalans progressivitet?"

Tolkningsfrågans första del

18 Den nationella domstolen vill genom den första delen av sin fråga få klarhet i huruvida artikel 13 i protokollet utgör hinder för att en medlemsstat, som medger en skattelättnad för hushåll som har en enda inkomst och för hushåll som har två inkomster varav den ena inkomsten understiger det indexreglerade beloppet 270 000 BEF, vägrar att bevilja denna förmån till hushåll där en av makarna är tjänsteman eller anställd i Europeiska gemenskaperna, när hans lön överstiger detta belopp.

19 Det konstateras först att det av handlingarna i målet framgår att makeandelen inte nekades maken som är gemenskapstjänsteman, vars skattebefriade inkomster inte har varit föremål för någon direkt beskattning, utan hennes make, som inte är en sådan tjänsteman och vars skattskyldighet enligt den belgiska skattelagen inte har ifrågasatts.

20 Enligt sökandena i målet vid den nationella domstolen är vägran att bevilja makeandelen och den därav resulterande beskattningen däremot detsamma som att indirekt beskatta de gemenskapsinkomster som är skattebefriade enligt artikel 13 i protokollet, eftersom det leder till att makarna ekonomiskt sett drabbas av en högre beskattning.

21 Det skall i detta hänseende erinras om att artikel 13 i protokollet inte enbart avser nationell beskattning som grundas direkt på de löner och arvoden som gemenskaperna betalar till sina tjänstemän eller övriga anställda, utan skattebefrielsen omfattar även all indirekt beskattning (se dom av den 16 december 1960 i mål 6/60, Humblet, REG 1960, s. 1125, 1158; svensk specialutgåva, volym 1, s. 47, av den 24 februari 1988 i mål 260/86, kommissionen mot Belgien, REG 1988, s. 955, punkt 10, och av den 22 mars 1990 i mål C-333/88, Tither, REG 1990, s. I-1133, punkt 12).

22 Den nationella domstolen har väckt frågan huruvida förbudet mot all indirekt beskattning utgör hinder för att genom medlemsstaternas skattelagstiftningar beakta lönerna för Europeiska gemenskapernas tjänstemän på något som helst sätt, så att det i den nationella skatterätten helt skall bortses från dessa löner som om de inte fanns.

23 Det finns anledning att för detta ändamål undersöka räckvidden av begreppet "befriade från nationella skatter", såsom det anges i artikel 13 i protokollet.

24 Enligt fast rättspraxis medför artikel 13 i protokollet en begränsning av medlemsstaternas självbestämmanderätt på skatteområdet, i det att den utgör hinder för all nationell beskattning, oavsett dess karaktär eller uppbördsförfaranden, som innebär att gemenskapernas tjänstemän eller övriga anställda direkt eller indirekt drabbas till följd av att de får lön av gemenskaperna, även

om skatten i fråga inte beräknas i förhållande till denna lön (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 10, och dom av den 25 maj 1993 i mål C-263/91, Kristoffersen, REG 1993, s. I-2755, punkt 14).

25 Även om gemenskapsrätten utgör hinder för att en tjänstemans inkomster som inte är skattefria påförs högre skatter på grund av att han får lön av gemenskapen (domen i det ovannämnda målet Humblet, s. 1160), åläggs medlemsstaterna genom artikel 13 i protokollet emellertid ingen skyldighet att bevilja tjänstemännen samma förmåner som ges till dem som utpekats som mottagare av förmånerna enligt de nationella bestämmelser som är tillämpliga. Artikel 13 innebär endast krav på att en sådan person, när han underkastas en viss beskattning, skall kunna åtnjuta alla skatteförmåner som normalt ges till de skattskyldiga, för att undvika att han påförs en tyngre skattebörda (domen i det ovannämnda målet Tither, punkt 15), däremot inte att han har rätt till förmånlig behandling.

26 Av detta följer att de villkor som medför rätt till en skatteförmån skall tillämpas på ett sätt som inte är diskriminerande vare sig i förhållande till gemenskapstjänstemäns rättsinnehavare eller i förhållande till alla övriga skattebetalare (se i detta avseende dom av den 3 juli 1974 i mål 7/74, Brouerius van Nidek, REG 1974, s. 757, punkt 14). I den mån tjänstemännen uppfyller villkoren enligt den nationella lagstiftningen måste de kunna komma i åtnjutande av de skatteförmåner som däri föreskrivs. Artikel 13 i protokollet utgör följaktligen hinder för att neka någon rätten till en sådan förmån av det enda skälet att den berörde är tjänsteman som inte påförs skatt för fysiska personer (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 12).

27 Av de bestämmelser som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen framgår emellertid att den belgiska lagstiftningen, för att makeandelen skall kunna beviljas, ställer upp det objektiva villkoret att den skattskyldiges make inte har några inkomster av tjänst eller har låga inkomster av tjänst, som högst får uppgå till det indexreglerade beloppet 270 000 BEF. Om inkomsterna av tjänst är högre än detta belopp kan ingen makeandel beviljas och makarnas inkomster blir då föremål för systemet med särbeskattning.

28 Även om den belgiske lagstiftaren år 1990 införde en fiktion, enligt vilken makarna skall anses som självständiga skattesubjekt när en av dem har inkomster av tjänst som enligt protokollet är skattebefriade och som överstiger 270 000 BEF, är detta inte detsamma som att det ställs upp ett ytterligare villkor som strider mot artikel 13 i protokollet. Skälet till att förmånen inte beviljas är inte att en person är gemenskapstjänsteman och uppbär en lön som överstiger 270 000 BEF, utan följer av det allmänna villkor som tillämpas på ett icke-diskriminerande sätt såväl på makar varav den ene är gemenskapstjänsteman som på alla övriga skattebetalare och som avser det inkomstbelopp som ger rätt till förmånen i fråga. Om detta villkor uppfylls kan maken till en gemenskapstjänsteman i förekommande fall följaktligen komma i åtnjutande av denna skatteförmån på samma sätt som alla övriga skattskyldiga.

29 Frågans första del skall följaktligen besvaras så, att artikel 13 i protokollet inte utgör hinder för att en medlemsstat, som medger en skattelättnad för hushåll som har en enda inkomst och för hushåll som har två inkomster, varav den ena inkomsten understiger det indexreglerade beloppet 270 000 BEF, vägrar att bevilja denna förmån till hushåll där en av makarna är tjänsteman eller anställd i Europeiska gemenskaperna, när hans lön överstiger detta belopp.

Tolkningsfrågans andra del

30 Den nationella domstolen vill genom den andra delen av sin fråga få klarhet i huruvida det, vid prövningen i det enskilda fallet av huruvida det är rättsenligt att beteckna någon som självständigt skattesubjekt, skall göras en jämförelse av de skattemässiga följderna av att en person betecknas som å ena sidan självständigt skattesubjekt och å andra sidan make.

31 Med hänsyn till svaret på frågans första del finns det inte någon anledning att besvara frågans andra del.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

32 De kostnader som har förorsakats den belgiska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(sjätte avdelningen)

- angående den fråga som genom beslut av den 12 juni 1998 har ställts av Cour d'appel de Bruxelles - följande dom:

Artikel 13 i protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier utgör inte hinder för att en medlemsstat, som medger en skattelättnad för hushåll som har en enda inkomst och för hushåll som har två inkomster varav den ena inkomsten understiger det indexreglerade beloppet 270 000 BEF, vägrar att bevilja denna förmån till hushåll där en av makarna är tjänsteman eller anställd i Europeiska gemenskaperna, när hans lön överstiger detta belopp.