

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E.G. JACOBS

fremsat den 26. november 1992 *

*Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,*

skatning og ikke er undergivet den beskatning til fordel for Fællesskaberne, der omtales i protokollens artikel 13, stk. 1.

1. I denne sag har Østre Landsret anmodet om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, stk. 2, og artikel 14, stk. 1, i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter (herefter benævnt »protokollen«).

3. Det bemærkes, at det kun er Niels Kristoffersen's løn fra Fællesskaberne, der er fritaget for national beskatning. Hans eventuelle andre indtægter er ikke fritaget for national beskatning. Protokollens artikel 14, stk. 1, bestemmer følgende:

2. Sagsøgeren i hovedsagen, Niels Kristoffersen, er dansk statsborger og har siden den 1. april 1976 været tjenestemand ved Europa-Parlamentets Sekretariat i Luxembourg. Hans hustru er lærer ved Europaskolen i Luxembourg. Som tjenestemand ved De Europæiske Fællesskaber er Niels Kristoffersen omfattet af protokollen. Ifølge protokolens artikel 13, stk. 2, er hans løn fra Fællesskaberne fritaget for national beskatning; i stedet »beskattes« lønnen »til fordel for Fællesskaberne«, jf. artikel 13, stk. 1. Niels Kristoffersen's hustru er som lærer ved en Europaskole ikke omfattet af protokollen. Den komplicerede ordning vedrørende beskatning af lærere ved Europaskolerne er Domstolen bekendt fra sag 44/84, Hurd mod Jones (Sml. 1986, s. 29), og jeg vil ikke beskrive den nærmere. Det er tilstrækkeligt at bemærke, at den løn, Niels Kristoffersens hustru får, er undergivet dansk indkomstbe-

»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 Fællesskabernes tjeneste havde bopæl i skattemæssig henseende, skal med hensyn til beskatning af indkomst og formue og til arveafgift samt til anvendelsen af de mellem Fællesskabernes 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. 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.«

* Originalsprog: engelsk.

4. Der synes i sagen at være enighed om, at Niels Kristoffersen som følge af denne bestemmelse er skattepligtig til Danmark af enhver indtægt (med undtagelse af hans løn fra Fællesskaberne), han måtte have i Danmark, Luxembourg eller andetsteds. (Hans hustru er, skønt hun er »selverhvervende«, også skattepligtig til Danmark af sin indtægt i medfør af den særlige ordning, der gælder for lærere ved Europaskolen).

5. I medfør af statsskattelovens § 4, litra b), beregnes lejeværdien af bolig i den skattepligtiges egen ejendom som indtægt for ham, selv om han udelukkende gør brug af den til beboelse. Skønt det i statsskattelovens § 4, litra b), bestemmes, at lejeværdien ansættes til det beløb, som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, er det oplyst, at beregningen af lejeværdien i praksis sker med udgangspunkt i ejendomsværdien, jf. reglerne i ligningslovens § 15 B — 15 H. I medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e), er samtlige den skattepligtiges renteudgifter fradragsberettigede i den skattepligtige indkomst. Denne bestemmelse synes ikke at være begrænset til renteudgifter i forbindelse med et lån, der er optaget med henblik på finansiering af købet af huset, men den foreliggende sag drejer sig kun om sådanne renteudgifter.

6. I 1982-1983 lod familien Kristoffersen et hus opføre i Luxembourg. De flyttede ind i huset den 1. maj 1983. I indkomstårene 1983 og 1984 blev lejeværdien af boligen fastsat til henholdsvis 42 283 kr. og 70 927 kr. Opførelsen af huset var blevet finansieret med et lån, hvoraf renten i 1983 udgjorde 138 804 kr. og

i 1984 153 604 kr. I indkomstårene 1983 og 1984 oversteg Niels Kristoffersen's renteudgifter således det beløb, lejeværdien af hans bolig var ansat til. Hans skattepligtige indkomst var derfor negativ. Efter de danske skatteregler kan en negativ skattepligtig indkomst benyttes til at nedbringe ægtefællens skattepligtige indkomst. Det var dét, der for Niels Kristoffersen's vedkommende skete i indkomstårene 1983 og 1984, men den negative indkomst, Niels Kristoffersen kunne overføre til fradrag i sin hustrus skattepligtige indkomst, var naturligvis meget mindre, end den ville have været, hvis lejeværdien af boligen ikke var blevet betragtet som en indtægt. Niels Kristoffersen gjorde for den nationale ret gældende, at de danske skattemyndigheder ved at betragte lejeværdien af hans bolig som skattepligtig indkomst tilsidesatte protokollens artikel 13 og 14.

7. Østre Landsret har forelagt følgende spørgsmål for Domstolen:

»1) Skal artikel 14, stk. 1 i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter fortolkes således, at Fællesskabernes tjenestemænd og øvrige ansatte, der omfattes af bestemmelsen, ikke kan indkomstbeskattes til den oprindelige bopælsstat af lejeværdien af bolig i egen ejendom beliggende i en anden medlemsstat, når

alle skatteydere med bolig i egen ejendom efter den oprindelige bopælsstats skattesystem beskattes af denne lejeværdi som en personlig indkomst?

- 2) Skal artikel 13, stk. 2, i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter fortolkes således, at indkomstbeskatning til den oprindelige bopælsstat af lejeværdien af egen bolig i en ejendom beliggende i en anden medlemsstat, som indehaves af Fællesskabets tjenestemænd og øvrige ansatte, udgør en indirekte beskatning af løn, vederlag og honorarer, som de modtager fra Fællesskaberne?»

8. Det er vigtigt at lægge mærke til, at de spørgsmål, Østre Landsret har forelagt, er formuleret på en måde, som ikke afspejler netop den situation, Niels Kristoffersen befinder sig i. Østre Landsret ønsker i realiteten oplyst, om det kan kræves, at en tjenestemand, som har bevaret sit skattemæssige hjemsted i Danmark efter tiltrædelsen af tjenesten ved Fællesskaberne, skal betale indkomstskat til Danmark af lejeværdien af sin bolig, som er beliggende i den medlemsstat, hvor han gør tjeneste. Men Niels Kristoffersen skal faktisk ikke svare indkomstskat til Danmark af lejeværdien af sin bolig i Luxembourg; de danske skattemyndigheder begrænser blot den skattelettelse, der kan indrømmes ham (og overføres til hans hustru), for så vidt angår renteudgifterne. Ganske vist begrænser de denne skattelettelse med et beløb, der svarer til lejeværdien af boligen, men faktum er dog, at de reelt ikke påligner ham indkomstskat af lejeværdien af boligen, og at de kun ville gøre dette, hvis lejeværdien oversteg renteudgifterne. Efter min opfattelse er der en væsentlig

forskel mellem reelt at pålægge skat af nominal indtægt i form af lejeværdien af en tjenstemands bolig og at tage denne nominelle indtægt i betragtning med henblik på at begrænse tjenestemandens adgang til at modregne renteudgifter i faktisk indkomst. Jeg vil først behandle den førstnævnte situation og dernæst se på den særlige situation, der opstår i den foreliggende sag. Da artikel 13 og 14 hænger så nøje sammen, vil jeg ikke forsøge at behandle første og andet spørgsmål hver for sig. Det hovedproblem, de to spørgsmål rejser, er, om og i hvilket omfang, den medlemsstat, hvori tjenestemanden har bevaret sit skattemæssige hjemsted efter tiltrædelsen af tjenesten ved Fællesskaberne, efter protokollens artikel 13 og 14 kan tage lejeværdien af hans bolig beliggende i den medlemsstat, hvor han gør tjeneste, i betragtning med henblik på indkomstbeskatning.

Den ukomplicerede situation, der foreligger, når tjenestemanden reelt beskattes af sin nominelle indtægt

9. Den situation, jeg nu vil tage stilling til, er den ukomplicerede situation, der foreligger, når en tjenestemand ikke har nogen faktisk indtægt ud over sin løn fra Fællesskaberne, ejer det hus, han bor i, og ikke betaler renteudgifter i forbindelse med huset (eller renteudgifterne er mindre end lejeværdien af boligen). Det må forventes, at en sådan tjenestemand, hvis han havde skattemæssigt hjemsted i Danmark før sin ansættelse, af de danske myndigheder vil blive præsenteret for et betydeligt indkomstskattekrav.

10. Den danske regering og Kommissionen finder, at protokollens artikel 14, stk. 1, bemyndiger Danmark til at pålægge indkomstskat under sådanne omstændigheder, og at en sådan skat ikke kan være i strid med artikel 13, stk. 2. Den danske regering har anført, at eftersom ordet »indkomstskat« ikke defineres i artikel 14, må ordets indhold fastlægges efter national ret; da den omhandlede skat efter dansk ret kvalificeres som en indkomstskat, er Danmark bemyndiget til at pålægge enhver, som har skattemæssigt »hjemsted« i Danmark i artikel 14's forstand, denne skat. Jeg mener ikke, at dette kan være rigtigt; hvis man accepterede dette synspunkt, ville den medlemsstat, hvori tjenestemanden har bevaret sit skattemæssige hjemsted i medfør af artikel 14, kunne pålægge ham en hvilken som helst skat — selv en skat, som ikke objektivt har karakter af en indkomstskat — simpelt hen ved at beskrive den som en indkomstskat. Derfor må ordet »indkomstskat«, selv om der ikke kan anlægges én ensartet fortolkning af det, fortolkes i lyset af den almindelige betydning af ordet og i lyset af opbygningen af og formålet med artikel 14, sammenholdt med artikel 13.

11. Det bør erindres, at virkningen af artikel 14 så vidt ses er, at tjenestemænd ved Fællesskaberne med hensyn til beskatning af indkomst og formue og til arveafgift varigt er undergivet den stats skattesystem, som de henhørte under, da de tiltrådte tjenesten ved Fællesskaberne, også selv om de senere bringer tilknytningen til denne stat til ophør. (Faktisk kan denne stat være en stat, som de kun havde boet i i en forholdsvis kort periode, før de tiltrådte tjenesten ved Fællesskaberne). Bevarelsen af et skattemæssigt hjemsted, som måske i høj grad er en fiktion, igennem mange år, kan efter omstændighederne føre til anomale resultater, og selv om det ubestrideligt er formålet med bestemmel-

sen at behandle tjenestemænd, som om de stadig har bopæl i denne stat, synes det at være klart, at der ikke bør anlægges en vid fortolkning af ordene i artikel 14.

12. Jeg vil ikke gå så vidt som til at sige, at den omtvistede skat ikke kan betragtes som en indkomstskat i ordets almindelige betydning. Faktisk pålægges der i adskillige — men ikke alle — medlemsstater en lignende skat, som også betragtes som en indkomstskat. Skatten bygger på den tankegang, at en person, som ejer sin egen bolig, har en regelmæssigt tilbagevendende fordel, der svarer til lejeværdien af ejendommen. Et andet forhold, som støtter kvalifikationen af skatten som en indkomstskat, er dens progressive karakter, idet skattesatsen afhænger af den skattepligtiges samlede indkomst. (Som den danske regering har bekræftet som svar på et skriftligt spørgsmål stillet af Domstolen, er der imidlertid ikke taget hensyn til den pågældende tjenstemands løn ved beskatningen; ellers er det klart, at der ville være tale om en tilsidesættelse af artikel 13, jf. sag 6/60, Humblet mod Belgien, Sml. 1954-1964, s. 207, org. ref.: Rec. s. 1125). I to andre henseender ligner skatten imidlertid en ejendomsskat; for det første er den begivenhed, der giver anledning til beskatningen, den blotte ejendomsret snarere end en faktisk indkomstskabelse; for det andet er størrelsen af den ansatte indtægt (den såkaldte lejeværdi) faktisk baseret på ejendomsværdien og ikke på ejendommens reelle afkastmuligheder. Skatten er således faktisk en mellemform — til dels indkomstskat, til dels ejendomsskat.

13. Jeg vil sætte spørgsmålstegn ved, om en »hybrid« skat af denne art er omfattet af udtrykket »beskatning af indkomst« i

protokollens artikel 14. Hvis artikel 14 blev bragt i anvendelse på en beskatning af en rent nominel indkomst, navnlig en »indkomst«, der består i brugen af en fast ejendom som tjenestemandens hovedbopæl, ville det efter min opfattelse kunne få uønskede konsekvenser i flere henseender:

For det første ville den stat, hvor tjenestemanden har sit fiktive skattemæssige hjemsted i medfør af artikel 14, gøre indgreb i beskatningsretten for den stat, hvor han bor og arbejder.

For det andet ville tjenestemandens løn faktisk blive undergivet national beskatning i strid med artikel 13, stk. 2.

For det tredje er der risiko for, at nogle ville afholde sig fra at træde i Fællesskabernes tjeneste eller ville føle sig foranlediget til at forlade tjenesten, hvis de skulle betale en sådan skat til deres hjemstat.

Jeg vil behandle disse punkter ét for ét.

14. Med hensyn til det første punkt mener jeg, at hovedreglen må være, at skatter, der er baseret på værdien af fast ejendom, som skatteborgeren anvender som sin privatbolig og hovedbopæl, kun kan pålignes i den stat, hvor ejendommen er beliggende. Jeg vil ikke gå så vidt som til at sige, at Danmark ikke i medfør af artikel 14 kan beskatte faktiske

indtægter af fast ejendom beliggende i Luxembourg; hvis Niels Kristoffersen f.eks. ejede et andet hus i Luxembourg og lejede det ud, ville indtægten heraf formentlig skulle beskattes i Danmark. Der er ifølge sagens natur bestemt ikke noget forkert i, at en stat beskatter personer, der *faktisk* har bopæl i landet, af *faktiske* indtægter af fast ejendom beliggende i en anden stat, og det er muligt, at der ifølge sagens natur ikke er noget forkert i, at en stat beskatter personer, der *betragtes*, som om de har bopæl i landet (som f.eks. Niels Kristoffersen), af *faktiske* indtægter af fast ejendom beliggende i en anden stat. Men det ville i høj grad være anomalt, hvis en stat beskattede personer, der *betragtes*, som om de har bopæl i landet, af en *nominel* indtægt, der er baseret på værdien af det hus, de *faktiske* bor i i en anden stat. Jeg mener ikke, at artikel 14 bør fortolkes således, at den fører til sådanne anomale resultater, når dette ikke meget klart følger af bestemmelsens ordlyd.

15. Desuden ville der opstå vanskeligheder med hensyn til dobbeltbeskatning. Eftersom en skat, der er baseret på værdien af en persons bolig, kunne blive kvalificeret forskelligt i forskellige stater, er der stor risiko for, at tjenestemanden ville blive undergivet dobbeltbeskatning til trods for, at der forelå en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to stater. Hvis f.eks. en medlemsstat, hvor en tjenestemand gør tjeneste, pålagde fast ejendom beliggende i denne stat en betydelig skat og kvalificerede den som ejendomsskat, ville der være risiko for, at en tjenestemand, som i medfør af artikel 14 har skattemæssigt hjemsted i Danmark, ville blive undergivet dobbeltbeskatning og ville blive afskåret fra at drage fordel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to stater; eftersom den skat, der betales i den stat, hvor han gør

tjeneste, ikke ville blive kvalificeret som indkomstskat, kunne det tænkes, at der ikke blev givet tjenestemanden nedslag (credit) for den ved ansættelsen af indkomstskatten til Danmark. Eksemplet illustrerer, at systemet med dobbeltbeskatningsoverenskomster bygger på en generel opfattelse af, hvad der er indkomstskat eller ejendomsskat, i hvert fald inden for visse grænser.

16. Med hensyn til det andet punkt ville det efter min opfattelse være ensbetydende med en indirekte beskatning af tjenstemændens løn i strid med forbuddet i protokollens artikel 13, stk. 2, hvis en tjenstemand, som ikke havde egentlige indtægter ud over sin løn fra Fællesskaberne, faktisk blev indkomstbeskattet af lejeværdien af sin bolig. Den blotte omstændighed, at tjenstemanden i praksis ville være nødt til at betale skatten af sin løn fra Fællesskaberne (medmindre han brugte sine opsparede midler til formålet), er naturligvis ikke tilstrækkelig til, at forbuddet træder i kraft; ellers ville enhver indirekte beskatning af en tjenstemand, som ikke har andre indtægtskilder, være i strid med artikel 13, stk. 2. Når skatten karakteriseres som en indkomstskat (og tjenstemanden ellers overhovedet ikke skulle betale den), og når den skal svares af en rent nominel indtægt, er det imidlertid sandsynligt, at dette bringer skatten ind under forbuddet.

17. Domstolen har fortolket dette forbud således, at det er til hinder for »enhver national beskatning, uanset art og opkrævnings-

måde, som direkte eller indirekte pålægges Fællesskabernes tjenstemænd 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« (min fremhævelse) (jf. sag 260/86, Kommissionen mod Belgien, Sml. 1988, s. 955, præmis 10). Det afgørende kriterium er, om tjenstemænd, der er ansat i en fællesskabsinstitution uden for Danmark, er undergivet den pågældende beskatning »på grund af, at de modtager vederlag fra Fællesskaberne«. Jeg mener, at dette kriterium må være opfyldt, når der er tale om en tjenstemand, som arbejder og bor i Luxembourg, og af hvem det forlanges, at han skal betale skat til Danmark af den ansatte lejeværdi af sin bolig i Luxembourg. Danmark ville normalt ikke forsøge at pålægge en person, der har bopæl i udlandet, en sådan skat. Den beføjelse hertil, som det formoder at have, bygger udelukkende på protokollens artikel 14 og dermed på den pågældendes status som ansat ved Fællesskaberne. Det er netop, fordi han er ansat ved Fællesskaberne, at en sådan person efter det danske Skatteministeriums og Kommissionens opfattelse kan blive præsenteret for et krav om dansk indkomstskat af lejeværdien af sin bolig i Luxembourg. Hvis han tilfældigvis har en dansk nabo, som f.eks. arbejder i en privat bank i Luxembourg, vil denne nabo ikke blive stillet over for et sådant krav fra de danske myndigheder. Således er forbindelsen mellem beskatningen og det forhold, at den pågældende modtager vederlag fra Fællesskaberne, i den ovenfor beskrevne situation mindst lige så udpræget, som den var i sag 260/86, Kommissionen mod Belgien. Man vil erindre, at personer, som var fritaget for indkomstskat i medfør af en international overenskomst, i ovennævnte sag udtrykkelig blev nægtet et nedslag i skatten, som skatteydere i almindelighed kunne opnå. Reglen ramte alle personer, som var fritaget for beskatning i medfør af en international overenskomst; i den foreliggende sag er den eneste forbindelse faktor protokollens artikel 14.

18. Man kunne indvende, at den ovenfor anførte fortolkning af artikel 13, stk. 2, bevirker, at artikel 14, stk. 1, mister sit formål. Hvorfor, kunne man spørge, bør artikel 13 fortolkes således, at den afskærer Danmark fra at påligne en skat, som artikel 14 tilsyneladende bemyndiger det til at pålægge? Svaret er, at artikel 14 på ingen måde mister sit formål på grund af den ovenfor anførte fortolkning. Artikel 14 bemyndiger Danmark til at beskatte Niels Kristoffersen af hans *faktiske* indtægter ud over lønnen fra Fællesskaberne; bemyndigelsen til at beskatte faktiske indtægter kommer ikke i konflikt med artikel 13, fordi det ikke ville være tjenestemandens løn fra Fællesskaberne, der blev beskattet. Det er kun, hvis artikel 14 fortolkes således, at den tillader beskatning af en rent nominel indtægt, at den kommer i konflikt med artikel 13.

19. Den måde at gribe sagen an på, jeg har foreslået her, bygger på en sammenhængende fortolkning af protokolens artikel 13 og 14. Hvis man griber sagen an på denne måde, griber ingen af artiklerne ind i den andens anvendelsesområde. Men hvis man tilslutter sig den opfattelse, det danske Skatteministerium og Kommissionen går ind for, er der en alvorlig risiko for, at artikel 14 ville undergrave formålet med artikel 13. Hensigten med artikel 13 er helt klart at sikre, at den løn, Fællesskaberne udbetaler til sine tjenestemænd, er undergivet et fælles skattesystem og ikke beskattes forskelligt alt efter, hvilken stat tjenestemanden gør tjeneste i, eller hvilken stat han boede i, da han blev ansat. Dette bestyrkes af Humblet-sagen — jf. ovenfor i afsnit 12 — hvori Domstolen med hensyn til den tilsvarende bestemmelse i protokollen vedrørende Det Europæiske Kul- og Stålfællesskabs privilegier og immuniteter udtalte, at »anvendelsen af national skattelovgivning på den løn, der udbetales af Fællesskabet,

ville ... have en skadelig indflydelse på Fællesskabets enekompetence til at fastsætte disse lønninger«, og at »fuldstændig fritagelse for national beskatning er tvingende nødvendig, hvis der skal sikres tjenestemænd af forskellig nationalitet lige løn«. Domstolen anførte: »Det ville være yderst uretfærdigt, hvis to tjenestemænd, for hvem fællesskabsinstitutionen havde fastsat samme bruttoløn, ville få forskellig nettoløn.« Domstolen tilføjede: »Forskellen i nettoløn kunne gøre det vanskeligere at ansætte tjenestemænd fra visse medlemsstater, hvorved der kunne opstå forskelsbehandling med hensyn til den enkelte medlemsstats statsborgeres reelle muligheder for at få adgang til at gøre tjeneste ved Fællesskaberne«.

20. Men hvis artikel 14 blev fortolket således, at den tillader den stat, hvor tjenestemanden havde bopæl ved ansættelsen, at beskatte tjenestemanden af lejeværdien af hans bolig, kunne resultatet blive, at han faktisk kom til at bære en større skattebyrde af sin løn end den tjenestemand, som ved ansættelsen havde bopæl i en anden stat. Dette kan anskueliggøres, hvis vi sammenligner to tjenestemænd, der gør tjeneste i Luxembourg, og hvoraf den ene ved ansættelsen boede i Danmark og den anden i Det Forenede Kongerige (hvor der ikke findes en sådan skat). Lad os gøre det tankeeksperiment, at de hver især har samme løn, samme personlige forhold, et hus af samme værdi og ingen indtægter ud over lønnen fra Fællesskaberne. Den tjenestemand, der boede i Danmark, vil komme til at bære en større skattebyrde, hvilket han kun kan gøre af sin løn, end den tjenestemand, der boede i Det Forenede Kongerige. Den blotte omstændighed, at de to tjenestemænd boede i forskellige stater, før de blev ansat, må være utilstrækkelig til objektivt at begrunde denne

forskelsbehandling. Jeg finder det vanskeligt at tro, at det var meningen, at protokollens artikel 14 skulle føre til så diskriminatoriske resultater.

den det argument, jeg i afsnit 19 har citeret fra Humblet-sagen.

Den særlige situation, der foreligger i denne sag

21. Med hensyn til det tredje og sidste punkt er det klart, at det kunne få en skadelig indflydelse på fællesskabsinstitutionernes funktion, hvis protokollens artikel 14 blev bragt i anvendelse på den nominelle indtægt, der hidrører fra lejeværdien af tjenstemandens bolig. Som Domstolen fastslog i sag C-333/88 (Tither, Sml. I 1990, s. 1133, præmis 16), forbyder traktatens artikel 5 medlemsstaterne at træffe foranstaltninger, der kan vanskeliggøre fællesskabsinstitutionernes virksomhed. I Tither-sagen udtalte Domstolen, at den britiske »Miras«-ordning (mortgage interest relief at source) ikke havde en sådan virkning, fordi det ikke var sandsynligt, at den ville kunne afholde nogen fra at søge ansættelse ved Fællesskaberne eller få dem til at opgive deres ansættelse.

22. Man kan næppe sige det samme om den skat, den foreliggende sag drejer sig om. Dette kan anskueliggøres ved, at man som eksempel tager en tjenstemand, som er blevet ansat i en stilling i Luxembourg fra Danmark, og som har tilstrækkelige midler til at købe et hus uden at optage lån. Denne tjenstemand ville ikke have renteudgifter, der kunne modregnes i den indtægt, lejeværdien af boligen ansættes til, og han kunne blive stillet over for et betydeligt indkomstskattekrav. Han kunne have et stærkt incitament til at opgive tjenesten ved Fællesskaberne (og således bringe sit fiktive skattemæssige hjemsted i Danmark til ophør) og tage ansættelse hos en privat arbejdsgiver i Luxembourg. Selv om denne betragtning ikke på nogen måde er afgørende i sig selv, underbygger

23. Efter at jeg indtil nu har behandlet den ukomplicerede situation, der foreligger, når en tjenstemand, som ikke har indtægter ud over sin løn fra Fællesskaberne, faktisk beskattes af lejeværdien af sin bolig, vil jeg gå over til at behandle den mere komplicerede situation, der foreligger i tilfælde som Niels Kristoffersens. Som man vil erindre, synes han ikke selv at have andre indtægter end sin løn fra Fællesskaberne, men hans hustru modtager løn, som er skattepligtig til Danmark. Han betaler rente af et lån, der er brugt til at finansiere opførelsen af det hus, de bor i. Sådanne udgifter kan normalt fradrages i den skattepligtige indkomst. Niels Kristoffersen har ikke nogen skattepligtig indkomst, og renteudgifterne kan derfor fradrages i hans hustrus indkomst. Dette betegnes i det danske skattesystem som overførsel af negativ indkomst. Det danske Skatteministerium har ingen indvendinger mod en sådan overførsel af negativ indkomst, men indtager det standpunkt, at den negative indkomst bør nedsættes med lejeværdien af boligen.

24. Her bør jeg måske gøre en ting klar. Da jeg tog stilling til det, jeg har kaldt den ukomplicerede situation, gjorde jeg rede for den situation, der foreligger, når en tjenstemand ved Fællesskaberne ikke har andre indtægter end sin løn fra Fællesskaberne, og jeg nåede frem til, at en sådan person ikke kan beskattes i Danmark af lejeværdien af sin bolig i Luxembourg. Jeg mener ikke, at konklusionen bør være en anden, blot fordi den pågældende (eller hans ægtefælle) har andre indtægter, der er skattepligtige til Danmark.

Der ville ikke være nogen mening i at gøre gældende, at skatten af lejeværdien af boligen i så fald kunne betales af den øvrige indtægt og derfor ikke ville være en beskatning af tjernestemandens løn. Bortset fra, at de øvrige indtægter måske ikke ville være tilstrækkelige til at dække skatten, må det være afgørende, at disse indtægter allerede vil være blevet indkomstbeskattet til Danmark efter den sats, der har været gældende i henhold til det danske skattesystem. Enhver yderligere indkomstbeskatning af den pågældende måtte betragtes som en byrde, han skal bære af sin løn fra Fællesskaberne.

27. Jeg kan navnlig ikke se, hvordan man kan sige, at Niels Kristoffersens løn fra Fællesskaberne under de her foreliggende omstændigheder undergives national beskatning i strid med artikel 13, stk. 2, såfremt den negative indkomst, der overføres til hans hustru, nedsættes med et beløb svarende til lejeværdien af boligen. Det eneste, der sker, er, at den skattelettelse, familien Kristoffersen opnår i kraft af renteudgifterne, begrænses på grund af lejeværdien af boligen.

25. Men det mest bemærkelsesværdige ved den foreliggende sag er ikke, at Niels Kristoffersen og hans hustru har andre indtægter end hans løn fra Fællesskaberne, men tværtimod, at han ønsker at modregne renteudgifterne vedrørende opførelsen af huset i disse andre indtægter, samtidig med at han protesterer imod, at der tages hensyn til lejeværdien af boligen. Niels Kristoffersen vil så at sige have både i pose og sæk. Han gør krav på det, der er fordelagtigt efter det danske skattesystem, men er uvillig til at acceptere det, der er en byrde for ham.

26. Efter min opfattelse mister de argumenter, der taler imod at tillade Danmark faktisk at beskatte den nominelle indtægt, deres vægt, i det omfang den nominelle indtægt, der hidrører fra ejendomsretten til og brugen af et hus, ikke overstiger det beløb, der fradrages i skatteyderens skattepligtige indkomst, for så vidt angår renter af et lån, som er brugt til at finansiere købet af huset.

28. Efter protokollen kræves det naturligvis ikke, at Danmark skal give familien Kristoffersen skattelettelse for så vidt angår renteudgifterne, og jeg kan ikke se, hvordan protokollen kan afskære Danmark fra at begrænse denne skattelettelse, for så vidt angår lejeværdien af boligen, i betragtning af den åbenbare forbindelse, der i det danske skattesystem er mellem fradrag af renteudgifter og beskatningen af lejeværdien af boligen. Det har ingen betydning, om fradraget for renteudgifter betragtes som modstykket til beskatningen af lejeværdien eller omvendt; det væsentlige er, at der efter det danske skattesystem netto kun gives skattelettelse for renter af et lån i et hus, for så vidt som renteudgifterne overstiger lejeværdien af boligen. Det er vanskeligt at se nogen begrundelse for at give familien Kristoffersen en langt mere fordelagtig behandling med hensyn til beskatningen af hustruens løn end den, alle andre, der er undergivet dansk indkomstbeskatning, ville få. Hvis familien Kristoffersen fik lov til at gøre krav på den fulde skattelettelse for så vidt angik renteudgifterne, og der ikke blev taget hensyn til

lejeværdien af boligen, ville sammenhængen i det danske skattesystem blive alvorligt svækket. Betydningen af at bevare sammenhængen i nationale skattesystemer blev anerkendt af Domstolen i dommene af 28. januar 1992 i sag C-204/90, Bachmann (Sml. I, s. 249), og i sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien (Sml. I, s. 305).

29. Desuden er der, hvis der kun gives Danmark lov til at tage lejeværdien af tjenstemandens bolig i betragtning op til et beløb, som ikke overstiger det beløb, der fradrages i hans skattepligtige indkomst i forbindelse med renteudgifterne på huset, ingen risiko for, at Danmark herved vil gribe ind i Luxembourgs beskatningsret eller afholde personer med skattemæssigt hjemsted i Danmark fra at arbejde for Fællesskaberne.

Hvad angår det første punkt, vil forholdet være det, at Danmark faktisk ikke beskatter

værdien af fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat; det begrænser simpelt hen det omfang, hvori det giver skattelettelse med hensyn til renterne af et lån, som er brugt til at købe fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat. Hvad angår det andet punkt, vil der ikke være noget incitament for tjenstemanden til at bringe sit fiktive skattemæssige hjemsted i Danmark til ophør ved at opgive sin ansættelse ved Fællesskaberne, når blot den nominelle indtægt ikke overstiger de renteudgifter, der fradrages i hans skattepligtige indkomst. Niels Kristoffersen vil navnlig ikke have noget incitament til at opgive sin stilling ved Europa-Parlamentet for at bringe sin skattemæssige tilknytning til Danmark til ophør; tværtimod har han al mulig interesse i at bevare sit skattemæssige hjemsted i Danmark, eftersom det gør det muligt for ham at overføre et betydeligt beløb i negativ indkomst til sin hustru med henblik på at nedbringe hendes skatteforpligtelse.

Forslag til afgørelse

30. Sammenfattende er jeg af den opfattelse, at de spørgsmål, Østre Landsret har forelagt for Domstolen, bør besvares således:

Når en tjenstemand ved Fællesskaberne i medfør af artikel 14, stk. 1, i protokollen vedrørende De Europæiske Fællesskabers privilegier og immuniteter i skattemæssig henseende har bevaret sin bopæl i en anden medlemsstat end den, hvori han gør tjeneste, skal artikel 14, stk. 1, sammenholdt med protokollens artikel 13, stk. 2, fortolkes således, at den medlemsstat, hvori tjenstemanden har bevaret sin bopæl i skattemæssig henseende, ikke — ved at indkomstbeskatte en nominel indtægt — direkte eller indirekte må beskatte hans løn fra Fællesskaberne, hvorimod den ikke er afskåret fra at betragte lejeværdien af et hus, der ejes og bebos af tjenstemanden i den medlemsstat, hvor han gør tjeneste, som skattepligtig indkomst, forudsat at beløbet ikke overstiger det beløb, der fradrages i tjenstemandens skattepligtige indkomst i form af renteudgifter af et lån, som er anvendt til købet af huset.