CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. MISCHO van 26 januari 1988 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Deze zaak betreft een beroep wegens niet-nakoming dat de Commissie tegen het Koninkrijk België heeft ingesteld met betrekking tot sommige voorwaarden waaronder in België de zogenaamde onroerende voorheffing wordt geheven.

2. De onroerende voorheffing wordt berekend op basis van het kadastraal inkomen van het betrokken onroerend goed. Zij is verschuldigd door de eigenaar van het onroerend goed.

3. In bepaalde omstandigheden kan een vermindering van de voorheffing worden toegekend op grond van de sociale situatie van de *bewoner* van het onroerend goed. Dit is bij voorbeeld het geval, wanneer het onroerend goed wordt bewoond door een groot-oorlogsverminkte, een gehandicapte of een gezinshoofd met ten minste twee kinderen in leven.

4. Ingevolge de in 1981 ingevoerde paragraaf 6 van artikel 162 van het Wetboek van de inkomstenbelasting worden de betrokken verminderingen niet meer toegekend, wanneer de woning wordt betrokken door een „huurder die, te zijnen name of ten name van zijn echtgenoot, op grond van internationale verdragen is vrijgesteld van personenbelasting".

5. De Commissie stelt dat het Koninkrijk België, door deze bepaling in te voeren, de krachtens artikel 7 EEG-Verdrag en de artikelen 13, tweede alinea, en 14 van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten (hierna: het Protocol) op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

6. Het Koninkrijk België heeft geen uitdrukkelijke conclusies geformuleerd. Het heeft enkel laten weten, dat op 4 mei 1987 bij de Kamer van volksvertegenwoordigers een wetsontwerp is ingediend om een einde te maken aan deze niet-nakoming. Op bladzijde 17 van de memorie van toelichting van dit wetsontwerp staat te lezen:

„Paragraaf 6 van artikel 162 W. I. B. ... is onverenigbaar met artikel 7 van het verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, met de artikelen 13, tweede lid, en 14 van het protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Economische Gemeenschap, alsook met de artikelen 7.2 en 9 van de verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap. Vermits in onze belastingwetgeving geen discriminatie mag bestaan op grond van nationaliteit, strekt dit artikel ertoe deze bepaling eenvoudigweg in te trekken."

7. De Belgische regering betwist de door de Commissie aangevoerde grieven niet. Het genoemde wetsontwerp is evenwel nog niet door het Belgische parlement goedgekeurd.

8. Gezien verzoekster en verweerder het eens zijn over de grond van de zaak, is de verleiding groot het hierbij te laten en het Hof zonder meer in overweging te geven de niet-nakoming vast te stellen.

9. Alvorens formeel in die zin te concluderen, moet ik toch nog een voorbehoud maken bij sommige van de door de Commissie aangevoerde grieven.

* Vertaald uit het Frans.

I — De schending van artikel 7 EEG-Verdrag

10. De Commissie voert allereerst aan, dat artikel 7 EEG-Verdrag, dat elke discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt, is geschonden.

11. Ter terechtzitting heeft zij evenwel toegegeven, dat de vermindering van de onroerende voorheffing ook wordt geweigerd aan gemeenschapsambtenaren van Belgische nationaliteit. De toepassing van de bestreden bepaling hangt dus niet af van de nationaliteit van de betrokkenen, maar van het feit dat zij gemeenschapsambtenaar zijn.

12. Mijns inziens staan wij hier dus niet voor een schending van artikel 7 en evenmin voor een schending van verordening nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB 1968, L 257, blz. 2). Krachtens deze verordening geniet een werknemer die onderdaan is van een Lid-Staat, dezelfde sociale en fiscale voordelen als de nationale werknemers (artikel 7, lid 2) alsmede alle rechten en alle voordelen die aan de nationale werknemers inzake huisvesting zijn toegekend (artikel 9, lid 1). Deze verordening preciseert gewoon de gevolgen van artikel 7 EEG-Verdrag op een bepaald gebied.

13. Kan in dit verband een argument worden ontleend aan het arrest van het Hof in zaak 152/82, Forcheri ?[1] Dit arrest kan zeker niet zonder meer op de onderhavige zaak worden getransponeerd, daar het een typisch geval van discriminatie op grond van nationaliteit betrof; het ging daar namelijk om een situatie waar de Belgische gemeenschapsambtenaren dezelfde voordelen genoten als de andere Belgen en enkel de Europese ambtenaren van een andere nationaliteit werden gediscrimineerd. Dit arrest is evenwel interessant, omdat daarin wordt verklaard:

„(De gemeenschapsambtenaar) is weliswaar krachtens artikel 13, tweede alinea, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen vrijgesteld van nationale belastingen op de door de Gemeenschappen betaalde salarissen, lonen en emolumenten, doch ingevolge artikel 13, eerste alinea, zijn die salarissen, lonen en emolumenten onderworpen aan een belasting ten bate van de Gemeenschappen, waaruit de ontvangende Lid-Staat als lid van de Gemeenschappen indirect voordeel haalt. De omstandigheid dat de ambtenaar geen loonbelasting aan de nationale schatkist afdraagt, vormt derhalve geen geldige grond om hem en zijn gezin anders te behandelen dan een migrerend werknemer wiens inkomsten aan de belastingregeling van het land van verblijf zijn onderworpen" (r. o. 19).

14. De gemeenschapsambtenaren moeten dus op dezelfde wijze worden behandeld als de andere migrerende werknemers die in hetzelfde land verblijven. Welnu, deze laatsten moeten voor de sociale voordelen met nationale werknemers worden gelijkgesteld.

15. De gemeenschapsambtenaren die de nationaliteit bezitten van het land waar zij hun ambt uitoefenen, mogen ook niet worden gediscrimineerd ten opzichte van de gemeenschapsambtenaren van een andere nationaliteit, want anders verliest de regeling die het Statuut van de ambtenaren van de Europese Gemeenschappen voor alle eronder vallende personen heeft ingevoerd, haar eenvormigheid. Het Statuut is immers vastgesteld bij verordening nr. 259/68 van de

1 — Arrest van 13 juli 1983, zaak 152/82, Forcheri, Jurispr. 1983, blz. 2323, r. o. 19.

Raad van 29 februari 1968 en vertoont derhalve alle in artikel 189, tweede alinea, EEG-Verdrag omschreven kenmerken; het is dus verbindend in al zijn onderdelen en rechtstreeks toepasselijk in elke Lid-Staat (arrest van 20 oktober 1981, zaak 137/80, Commissie/België, Jurispr. 1981, blz. 2393, r. o. 7).

16. Uit het voorgaande kan reeds worden geconcludeerd, dat de vrijstelling van nationale belastingen, die de gemeenschapsambtenaren ongeacht hun nationaliteit genieten, geen geldige grond kan opleveren om hun sommige voordelen te weigeren die wel worden toegekend aan de andere personen die in dezelfde Lid-Staat verblijven. Het nadeel van deze redenering is evenwel dat, ofschoon de bestreden bepaling hoegenaamd niet refereert aan de nationaliteit, een „omweg" wordt gemaakt langs het in artikel 7 EEG-Verdrag neergelegde verbod van discriminatie op grond van nationaliteit in samenhang met het beginsel van gelijke behandeling van alle gemeenschapsambtenaren, daar waar hetzelfde resultaat via artikel 13, tweede alinea, van het Protocol langs een kortere weg kan worden bereikt, zoals ik hierna zal aantonen.

II — De schending van artikel 13, tweede alinea, van het Protocol

17. Artikel 13, tweede alinea, van het Protocol bepaalt, dat de ambtenaren en overige personeelsleden „zijn vrijgesteld van nationale belastingen op de door de Gemeenschappen betaalde salarissen, lonen en emolumenten".

18. Waar de Commissie in haar met redenen omkleed advies en in haar beroepschrift nog de schending van deze bepaling aanvoerde, heeft zij in haar antwoord op de vragen van het Hof (punt 3, blz. 5, tweede alinea) verklaard, „dat zij er niet van uitgaat dat het niet-toekennen van de vermindering van de onroerende voorheffing wanneer de huurder ambtenaar of ander personeelslid van de Gemeenschappen is, een *directe* belasting op diens bij de Gemeenschap genoten inkomsten is en daardoor een schending van artikel 13, tweede alinea, van het Protocol oplevert".

19. Met deze zienswijze ben ik het volstrekt eens. Al drukt het niet-toekennen van de vermindering van de onroerende voorheffing op het inkomen van de ambtenaar, toch is het geen „nationale belasting *op* de door de Gemeenschap betaalde salarissen, lonen en emolumenten", daar de belastinggrondslag van de onroerende voorheffing het kadastraal inkomen van het onroerend goed is.

20. Dit neemt niet weg, dat naar luid van artikel 162, paragraaf 6, van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelasting de Europese ambtenaar-huurder van de vermindering van de voorheffing is uitgesloten op de enkele grond dat hij „is vrijgesteld van personenbelasting". Deze vrijstelling is dus de juridische *grondslag* voor het niet-toestaan van de vermindering van de onroerende voorheffing.

21. In het arrest van 16 december 1960 (zaak 6/60, Humblet, Jurispr. 1960, blz. 1167, 1196) overwoog het Hof ter zake van artikel 11, sub b, van het EGKS-Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten evenwel het volgende:

„dat... de uitdrukking ‚vrijgesteld van alle belastingen [2] op hun salarissen' duidelijk weergeeft, dat de vrijstelling geldt voor elke belastingaanslag, die zowel direct als indirect op de vrijgestelde inkomsten is gebaseerd;

2 — In die tijd werd nog geen belasting ten bate van de Gemeenschappen geheven.

dat hiertegen niet mag worden aangevoerd, dat de uitdrukking ‚op hun salarissen' a contrario betekent, dat artikel 11 niet verbiedt, dat voor andere inkomsten een aanslag wordt opgelegd, die hoger is doordat met bedoelde salarissen rekening wordt gehouden;

dat deze aanslag in strijd zou zijn met de vrijstelling van artikel 11, daar het *bij de Gemeenschap genoten salaris*, dat van alle belastingen is vrijgesteld, *in dit geval niettemin aan de betrokken aanslag mede ten grondslag zou liggen*".

In het dictum van dat arrest verklaarde het Hof voor recht, dat het EGKS-Protocol „de Lid-Staten verbiedt, ten laste van een ambtenaar van de Gemeenschap een aanslag op te leggen die zijn grondslag geheel of gedeeltelijk vindt in het inkomen, dat deze ambtenaar van de Gemeenschap geniet".

22. De onderhavige zaak verschilt in zoverre van de zaak Humblet, dat hier niet op grond van het door de Gemeenschappen betaalde salaris een hoger belastingtarief wordt toegepast op de andere inkomsten van de ambtenaar. In casu is de belasting (dat wil zeggen het verschil tussen het normale en het verminderde tarief van de onroerende voorheffing) niet gegrond op de hoogte van het betrokken salaris, maar slechts op het feit dat dit salaris is vrijgesteld van nationale belastingen.

23. Het arrest Humblet lijkt mij evenwel relevant voor de onderhavige zaak, daar het in wezen bevestigt dat de fiscale autoriteiten van de Lid-Staten op generlei wijze rekening mogen houden met het door de Gemeenschap betaalde salaris.

24. In weerwil van dit alles dient te worden geconcludeerd, dat artikel 162, paragraaf 6, van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelasting zich niet verdraagt met artikel 13, tweede alinea, van het Protocol. Het ontneemt deze bepaling ten dele haar nuttig effect.

III — Artikel 14 van het Protocol

25. Artikel 14 van het Protocol bepaalt, zakelijk weergegeven, dat de gemeenschapsambtenaren voor de toepassing van inkomsten- en vermogensbelasting en de successierechten worden geacht hun fiscale woonplaats te hebben behouden in hun land van herkomst.

26. De Commissie levert merkwaardigerwijze enkel kritiek op het feit dat de ambtenaren niet in aanmerking kunnen komen voor eventuele *verminderingen* van de onroerende voorheffing; zij aanvaardt dus impliciet dat de ambtenaren deze belasting in beginsel verschuldigd zijn (indien zij eigenaar zijn) of dat die belasting indirect te hunnen laste kan worden gebracht (indien zij huurder zijn). Ik ga er derhalve van uit, dat volgens de Commissie de onroerende voorheffing niet onder één van de in artikel 14 genoemde categorieën belastingen valt. Indien dat zo is, zie ik niet in waarom het niet toestaan van de vermindering in strijd zou zijn met dit artikel.

27. Uit het voorafgaande volgt, dat er termen aanwezig zijn om aan te nemen dat het Koninkrijk België artikel 13, tweede alinea, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten niet is nagekomen.

28. Dient — zoals de Commissie vraagt — tevens te worden vastgesteld dat het Koninkrijk België een aparte verplichting niet is nagekomen, door niet te voorzien in een recht op terugbetaling van de bedragen die de betrokken ambtenaren ten onrechte hebben betaald ?

29. Ik meen van niet, want zodra het Hof de hiervoren omschreven niet-nakoming zal hebben vastgesteld, staat het aan de Belgische regering om op grond van artikel 171 EEG-Verdrag alle maatregelen te nemen welke nodig zijn ter uitvoering van het arrest van het Hof.

30. Uit de bepalingen van het bij de Kamer van volksvertegenwoordigers ingediende wetsontwerp blijkt overigens, dat de Belgische regering van plan is de betrokken terugbetaling te verrichten. Bij de huidige stand van het geding is het volstrekt onmogelijk op dit punt een niet-nakoming vast te stellen.

Conclusie

31. Samenvattend geef ik het Hof in overweging vast te stellen dat het Koninkrijk België niet heeft voldaan aan de krachtens artikel 13, tweede alinea, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen op hem rustende verplichtingen, door artikel 162, paragraaf 6, van het Wetboek van de inkomstenbelasting toe te passen, volgens hetwelk verminderingen van de onroerende voorheffing niet worden toegekend wanneer de woning wordt betrokken door een huurder die, te zijnen name of ten name van zijn echtgenoot, op grond van internationale verdragen is vrijgesteld van personenbelasting.

32. Al kunnen mijns inziens niet alle door de Commissie aangevoerde grieven worden aanvaard, toch moet het beroep in substantie gegrond worden verklaard. Het Koninkrijk België heeft dit trouwens niet betwist. De verwerende Lid-Staat dient derhalve in de kosten te worden verwezen.