het bedrag van genoemde toelage in de zin van artikel 3, lid 4, tweede alinea, van genoemde verordening.

2. Het communautaire belastingstelsel is een autonome regeling die onafhankelijk van de nationale stelsels wordt toegepast. Het gelijkheidsbeginsel verlangt niet dat rekening wordt gehouden met eventuele ongelijkheden, die kunnen optreden tengevolge van overlapping van het communautaire en het nationale stelsel.

In de gevoegde zaken 81, 82 en 146/79,

1. DENISE SORASIO-ALLO, ambtenaar van de Commissie van de Europese Gemeenschappen, wonende te Brussel,

2. CECILIA AIMO-CAMPOGRANDE, ambtenaar van de Commissie van de Europese Gemeenschappen, wonende te Overijse,

3. ALAIN-PIERRE ALLO, ambtenaar van de Commissie van de Europese Gemeenschappen, wonende te Brussel,

te dezen vertegenwoordigd en bijgestaan door E. Lebrun, advocaat te Brussel, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij T. Biever, advocaat aldaar, Boulevard Grande-Duchesse Charlotte 83,

verzoekers,

tegen

COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN, te dezen vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur T. F. Cusack als gemachtigde, bijgestaan door D. Jacob, advocaat te Brussel, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij M. Cervino, juridisch adviseur van de Commissie, Bâtiment Jean Monnet, Kirchberg,

verweerster,

betreffende:

in zaak 81/79:

enerzijds nietigverklaring van het stilzwijgend genomen besluit tot afwijzing van de op 24 oktober 1978 ingediende klacht en, voor zoveel nodig, van de nota van de heer Bosmans van 29 september 1978 betreffende de vaststelling

van het belastbare bedrag van verzoeksters salaris, en anderzijds veroordeling van de Commissie tot betaling van de bedragen, overeenkomend met de sedert verzoeksters indiensttreding en tot de dag van tenuitvoerlegging van het te wijzen arrest te veel ingehouden belasting;

in zaak 82/79:

enerzijds nietigverklaring van het stilzwijgend genomen besluit tot afwijzing van de op 30 oktober 1978 ingediende klacht en, voor zoveel nodig, van het besluit waarbij het belastbare bedrag van verzoeksters salaris bij haar overgang naar de 5e salaristrap van de rang A 7 (1 oktober 1978) is vastgesteld, en anderzijds veroordeling van de Commissie tot betaling van de bedragen, overeenkomend met de sedert verzoeksters indiensttreding en tot de dag van tenuitvoerlegging van het te wijzen arrest te veel ingehouden belasting;

in zaak 146/79:

enerzijds nietigverklaring van het besluit tot intrekking van de belastingaftrek voor kinderen ten laste, en van het stilzwijgend genomen besluit tot afwijzing van de op 16 mei 1978 ingediende en op 21 juni 1979 bij geschrifte aangevulde klacht tegen eerstbedoeld besluit, en anderzijds veroordeling van de wederpartij tot betaling van de bedragen, overeenkomend met de sedert 1 april 1979 en tot de dag van tenuitvoerlegging van het te wijzen te veel ingehouden belasting,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: T. Koopmans, kamerpresident, A. O'Keeffe en G. Bosco, kamerpresidenten,

advocaat-generaal: H. Mayras,
griffier: A. Van Houtte,

het navolgende

ARREST

De feiten

De feiten, het procesverloop en de conclusies, middelen en argumenten van partijen kunnen worden samengevat als volgt:

I — De feiten en het procesverloop

A — De toepasselijke regeling

Artikel 3, lid 4, tweede alinea, van verordening nr. 260/68 van de Raad van 29 februari 1968 tot vaststelling van de voorwaarden en de wijze van heffing van de belasting ten bate van de Europese Gemeenschappen (PB L 56 van 1978, blz. 8), luidt als volgt:

„Bovendien wordt voor elk ten laste van de belastingplichtige komend kind, alsmede voor elke met een ten laste komend kind gelijkgestelde persoon in de zin van artikel 2, lid 4, van bijlage VII van het Statuut van de ambtenaren der Europese Gemeenschappen, een bedrag afgetrokken gelijk aan twee maal de kindertoelage."

Artikel 2 van bijlage VII bij het Statuut luidt als volgt:

„1. De ambtenaar geniet ... voor ieder kind te zijnen laste ... een maandelijkse toelage ...

2. Als te zijnen laste komend kind wordt aangemerkt: een wettig, onwettig of geadopteerd kind van de ambtenaar of van diens echtgenoot, dat daadwerkelijk door hem wordt onderhouden.

6. Voor een ten laste komend kind in de zin van dit artikel kan slechts één enkele kindertoelage worden genoten, ook indien de ouders tot twee verschillende instellingen der drie Europese Gemeenschappen behoren."

B — De feiten

1. Denise Sorasio-Allo, verzoekster in zaak 81/79, is ambtenaar van de Commissie in de rang A 5. Haar echtgenoot, Jean-Pierre Allo, verzoeker in zaak 146/79, is eveneens ambtenaar van de Commissie, in de rang A 6. Ook Cecilia Aimo-Campogrande, verzoekster in zaak 82/79, is ambtenaar van de Commissie in de rang A 6, terwijl ook haar echtgenoot, G. Campogrande, ambtenaar van de Commissie is.

Het echtpaar Allo heeft twee kinderen, respectievelijk geboren in 1967 en 1974. Het echtpaar Campogrande heeft drie kinderen, respectievelijk geboren in 1966, 1967 en 1968.

2. Aimo-Campogrande ging op 1 oktober 1978 over naar salaristrap 5 van de rang A 7. Na ontvangst van haar salaris-

strook over oktober 1978 vroeg zij de administratie om uitleg, omdat zij meende dat meer belasting was ingehouden dan op grond van verordening nr. 260/68 het geval moest zijn. Haar werd daarop meegedeeld dat bij de vaststelling van het belastbare bedrag niet de aftrek voor ten laste komende kinderen was toegepast.

3. Sorasio-Allo zond op 15 september 1978 een nota aan het hoofd van de afdeling „Individuele rechten en voorrechten", Pratley, met het verzoek haar mee te delen of bij de bepaling van het belastbare bedrag van haar salaris rekening was gehouden met de aftrek voor ten laste komende kinderen overeenkomstig verordening nr. 260/68, en eventueel de nodige correcties aan te brengen, zowel voor het verleden als voor de toekomst.

Bij nota van 29 september 1978 antwoordde de chef van de afdeling „Salarissen, pensioenen, dienstreizen, diverse vergoedingen", Bosmans, dat de aftrek voor ten laste komende kinderen slechts toekwam aan ambtenaren die overeenkomstig artikel 2, lid 1, van bijlage VII van het Statuut een of meer toelagen voor de ten laste komende kinderen ontvingen; deze toelagen nu werden niet uitgekeerd aan Sorasio-Allo, doch aan haar echtgenoot, zodat bedoelde aftrek slechts werd toegepast bij de vaststelling van diens salaris, en niet van het hare.

4. Sedert de indiensttreding van Allo en tot mei 1979 was op het belastbare bedrag van zijn salaris steeds de aftrek voor zijn twee ten laste komende kinderen toegepast. In mei 1979 constateerde Allo dat geen aftrek had plaatsgevonden. Uit een mededeling van de afdeling „Salarissen, pensioenen . . ." bleek dat dit niet het gevolg was van een wijziging in de situatie van Allo zelf, doch van de bevordering van zijn vrouw tot de rang A 5: voortaan zou zijn vrouw, en niet hijzelf, de gezinstoelage, de toelage voor ten laste komende kinderen en de schooltoelage ontvangen. Omdat de bevordering van zijn echtgenote op 1 april 1979 was ingegaan, werd op Allo's salaris over juni 1979 een bedrag ingehouden, gelijk aan dat van de in april aan hem betaalde toelagen alsmede een naheffing van belasting over diezelfde maand.

5. Op 30 oktober 1978 diende Aimo-Campogrande een klacht in tegen de berekening van het belastbare bedrag van haar salaris in de nieuwe salaristrap; zij vroeg om toepassing van de aftrek en, eventueel, om correctie van het belastbare bedrag voor het verleden.

Sorasio-Allo diende op 24 oktober 1978 een klacht in tegen het feit dat, bij de vaststelling van het belastbare bedrag ter berekening van de door haar verschuldigde belasting, geen rekening was gehouden met haar gezinslasten, en — voor zoveel nodig — tegen het feit dat bij nota van 29 september 1978 haar verzoek van 15 september 1978 om eventueel de nodige correcties aan te brengen, was afgewezen.

Op 16 mei 1979 diende Allo een klacht in tegen het besluit, hem geen aftrek voor kinderen ten laste meer toe te ken-

nen; op 21 juni 1979 diende hij een aanvulling in, betrekking hebbend op de inhouding op zijn salaris over juni 1979.

Deze drie klachten bleven onbeantwoord. Krachtens artikel 90, lid 2, van het Statuut moeten zij dus worden geacht stilzwijgend te zijn afgewezen.

C — *Het procesverloop*

De beroepen in de zaken 81/79, 82/79 en 146/79 zijn ingesteld op respectievelijk 21 mei, 22 mei en 19 september 1979. Zij zijn ter griffie van het Hof ingeschreven op respectievelijk 22 mei, 23 mei en 20 september 1979.

In zaak 146/79 verzocht Allo zijn beroep te voegen met de beroepen van zijn echtgenote en van Aimo-Campogrande. Bij beschikking van de Eerste kamer van het Hof van 24 oktober 1979 zijn de zaken 81/79, 82/79 en 146/79 voor de behandeling en het arrest gevoegd. Verzoekers hebben daarom een gezamenlijke repliek ingediend en de Commissie slechts één dupliek.

Het Hof (Eerste kamer) heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

II — Conclusie van partijen

Verzoekers concluderen dat het den Hove behage:

1. de beroepen ontvankelijk en gegrond te verklaren,

2. bijgevolg

a) te verklaren voor recht dat verzoekster vanaf haar indiensttreding recht heeft op de aftrek gelijk aan twee maal de kindertoelage, voor elk ten laste komend kind *(zaken 81 en 82/79);*

te verklaren voor recht dat verzoeker recht heeft op de aftrek gelijk aan twee maal de kindertoelage, voor elk ten laste komend kind *(zaak 146/79);*

b) nietig te verklaren het stilzwijgend genomen besluit tot afwijzing van de op 24 oktober 1978 ingediende klacht, alsmede, voor zoveel nodig, de nota van de heer Bosmans van 29 september 1978 betreffende de vaststelling van het belastbare bedrag van verzoeksters salaris *(zaak 81/79);*

nietig te verklaren het stilzwijgend genomen besluit tot afwijzing van de op 30 oktober 1978 ingediende klacht, alsmede, voor zoveel nodig, het besluit waarbij het belastbare bedrag van verzoeksters salaris is vastgesteld bij haar overgang naar salaristrap 5 van de rang A 7 op 1 oktober 1978 *(zaak 82/79);*

nietig te verklaren het besluit om vanaf 1 april 1979 bij de vaststelling het belastbare bedrag van verzoekers salaris geen aftrek voor zijn twee ten laste komende kinderen meer toe te staan, alsmede het stilzwijgend genomen besluit tot

afwijzing van zijn desbetreffende, op 16 mei 1979 ingediende en bij brief van 21 juni 1979 aangevulde, klacht *(zaak 146/79);*

c) de wederpartij te veroordelen tot betaling van de bedragen overeenkomend met de te veel ingehouden belasting sedert

1 november 1973 *(zaak 81/79)*

1 oktober 1974 *(zaak 82/79)*

1 april 1979 *(zaak 146/79)*

tot de dag van tenuitvoerlegging van het te wijzen arrest, wegens niet-toepassing *(zaken 81 en 82/79)*

intrekking *(zaak 146/79)*

van de aftrek voor elk ten laste komend kind bij de vaststelling van het belastbare salaris;

d) de wederpartij te veroordelen tot betaling van vertragingsrente, berekend vanaf de dag van elke onverschuldigde belastinginhouding, of van gerechtelijke rente op de voet van 8 % 's jaars;

3. de wederpartij in de kosten te verwijzen.

Verweerster concludeert dat het den Hove behage:

— de beroepen ongegrond te verklaren,

— verzoekers in de kosten te verwijzen.

III — Middelen en argumenten van partijen

1. Schending van artikel 3, lid 4, tweede alinea, van verordening nr. 260/68; schending van artikel 2, lid 2, eerste alinea, en lid 6, van bijlage VII bij het Statuut; willekeur

Verzoekers stellen dat de Commissie bij de vaststelling van hun belastbaar salaris de aftrek bedoeld in artikel 3, lid 4, tweede alinea, van verordening nr. 260/68, niet of niet meer toepast met het motief dat hun echtgenoot de toelage voor ten laste komende kinderen ontvangt.

Voor het recht op de aftrek geldt echter uitsluitend de voorwaarde dat de betrokkene ten minste één kind ten laste heeft, terwijl artikel 2, lid 2, eerste alinea, van bijlage VII bepaalt dat als een kind ten laste wordt aangemerkt een wettig kind van de ambtenaar, dat daadwerkelijk door hem wordt onderhouden.

Artikel 2, lid 6, van bijlage VII van het Statuut bepaalt weliswaar dat voor een ten laste komend kind slechts een enkele kindertoelage kan worden genoten, ook indien de ouders tot twee verschillende instellingen der drie Gemeenschappen behoren, doch dit dient slechts om te voorkomen dat voor één kind twee kindertoelagen worden betaald; dit heeft dus niets te maken met het begrip ten laste komend kind of met de vaststelling van het belastbare salaris.

Volgens de *Commissie* kan weliswaar niet worden ontkend dat artikel 2, lid 6, van bijlage VII niet uitdrukkelijk betrekking heeft op de litigieuze belastingaf-

trek, doch deze anti-cumulatiebepaling is niet meer dan een herhaling van het algemene anti-cumulatiebeginsel op het gebied van de gezinstoelagen in artikel 67, lid 2, van het Statuut.

De toelage voor kinderen ten laste is evenals de schooltoelage bedoeld als een bijdrage in de kosten van onderwijs en levensonderhoud voor ten laste van de ambtenaar komende kinderen. Technisch gezien worden deze toelagen weliswaar betaald aan de ouders van het kind, doch feitelijk, zo al niet formeel rechtens, zijn zij bestemd voor het kind zelf. De belastingaftrek is in werkelijkheid een extra kindertoelage, ter aanvulling op die bedoeld in artikel 67, lid 1, van het Statuut. Hoewel deze aftrek technisch wordt toegekend aan de ambtenaar aan wie het salaris toekomt, dient zij in feite ten goede te komen aan het te zijnen laste komende kind. Uit de aard en het doel van de aftrek vloeit noodzakelijkerwijs voort, dat zij voor elk kind ten laste slechts één keer kan worden toegekend, ook wanneer beide ouders ambtenaar van de Gemeenschappen zijn. Dit beginsel vindt bevestiging in artikel 4, lid 4, tweede alinea, van verordening nr. 260/68, bepalende dat de aftrek geschiedt „voor elk ten laste van de belastingplichtige komend kind". De praktijk van de Commissie op dit gebied wordt ook door de andere instellingen van de Gemeenschappen gevolgd.

Verzoekers repliceren dat de onwettigheid van verweersters optreden gelegen is in het feit dat zij nieuwe voorwaarden toevoegt aan die van artikel 3, lid 4, tweede alinea, van verordening nr. 260/68, namelijk dat men de kindertoelage ontvangt, en dat er een kind ten laste is dat recht geeft op de kindertoelage.

Overigens is de praktijk van de Commissie tegenstrijdig. Wanneer deze echtgenoten-ambtenaren kinderen ten laste hebben, past zij de belastingaftrek alleen toe bij de ambtenaar die de kindertoelage ontvangt. Daarmee wordt het recht op aftrek gekoppeld aan het ontvangen van de toelage en — sterker nog — wordt het bestaan van het recht op de toelage als een noodzakelijke — doch op zich niet voldoende — voorwaarde beschouwd. Aan de andere kant wordt de aftrek toegekend aan de ambtenaar die een kind heeft waarvoor geen recht op kindertoelage bestaat, en die deze dus ook niet ontvangt.

De wettelijke bepalingen zijn echter duidelijk: artikel 2, lid 6, van bijlage VII heeft geen betrekking op de belastingaftrek, artikel 3, lid 4, van verordening nr. 260/68 kent belastingaftrek toe voor elk ten laste van de belastingplichtige komend kind, en artikel 67, lid 1, van het Statuut spreekt niet over belastingaftrek. Verweersters opvatting is derhalve „contra legem".

Voorts miskent deze opvatting het fiscaalrechtelijke beginsel, dat bij twijfel de voor de belastingplichtige meest gunstige uitlegging moet worden gekozen. Verweerster verliest ook uit het oog, dat het communautaire belastingstelsel een stelsel van individuele belasting is; dit staat eraan in de weg dat de fiscale positie van de echtgenoot of van het echtpaar als geheel in aanmerking wordt genomen. De belastingaftrek is geen toelage en luistert naar eigen regels.

Wat de bodem geheel onder verweersters redenering uitslaat, is het feit dat de anti-

cumulatiebepaling inzake gezinstoelagen haar correlaat vindt in de verplichting om elders ontvangen gelijksoortige toelagen aan te geven. Er bestaat echter geen enkele verplichting om elders toegekende belastingaftrek aan te geven, inzonderheid de belastingaftrek die de echtgenoot/niet-ambtenaar geniet. Het stelsel van verweerster loopt dan ook uit op de onlogische situatie, dat een ambtenarenechtpaar slechts éénmaal belastingaftrek per ten laste komend kind krijgt en een echtpaar bestaande uit een ambtenaar en een niet-ambtenaar, twee maal.

Wil het instituut rationeel zijn, dan zou het logisch zijn dat, wanneer de ouders tezamen voor het onderhoud van een kind zorgen, dit niet slechts bij één hunner, doch bij beiden in aanmerking wordt genomen bij de vaststelling van het belastbare salaris.

Voor dupliek zegt *verweerster* dat de omstandigheid dat de voorwaarden voor toekenning van belastingaftrek ruimer zijn dan die voor de kindertoelage, geenszins de rechtmatigheid van de door haar voorgestane uitlegging kan aantasten.

De praktijk van de administratie is niet tegenstrijdig. Toepassing van de belastingaftrek bij de echtgenoot die de kindertoelage ontvangt is in het voordeel van de betrokkene, aangezien deze toelage wordt toegekend aan de echtgenoot met het hoogste salaris.

Bij grammaticale uitlegging kan worden vastgesteld dat artikel 3, lid 4, tweede alinea, van verordening nr. 260/68 de nadruk legt op de last die elk kind met zich meebrengt. De aftrek wordt bijgevolg toegekend wegens het bestaan van een ten laste komend kind, en daarbij speelt geen rol of het kind ten laste komt van een of van meer ambtenaren die gemeenschapsbelasting verschuldigd zijn.

Verweerster acht zich evenmin gebonden aan het door verzoekers aangevoerde fiscaalrechtelijke beginsel. Het feit dat van twee echtgenoten/ambtenaren afzonderlijk belasting wordt geheven, staat geenszins in de weg aan de opvatting dat de aftrek per kind slechts een keer moet worden toegekend. Een kind ten laste kan maar één keer ten laste komen, of het nu geheel door een van de ouders wordt onderhouden dan wel door elk van beide gedeeltelijk, maar het kan nooit geheel ten laste van beide ouders tegelijk komen.

Deze zienswijze stemt volledig overeen met de praktijk die in de Lid-Staten wordt gevolgd. Deze mogen dan uiteenlopende technieken toepassen voor het toekennen van belastingaftrek voor ten laste komende kinderen, maar overal wordt die faciliteit slechts eenmaal per kind toegekend, ongeacht of de echtgenoten afzonderlijk dan wel gezamenlijk worden belast.

2. *Schending van rechtsbeginselen en -voorschriften, met name van de beginselen van gelijkheid van behandeling, verdelende rechtvaardigheid en billijkheid, alsmede het beginsel dat de administratie aansprakelijk is voor dienstfouten en deswege schadevergoeding — eventueel in natura — verschuldigd is*

Verzoekers wijzen erop dat de Commissie de belastingaftrek systematisch toepast bij ambtenaren die een kind ten laste

hebben en wier echtgenoot buiten de Gemeenschappen werkt, ook wanneer die echtgenoot een zelfde aftrek geniet. De beginselen van gelijkheid van behandeling, billijkheid en verdelende rechtvaardigheid worden dus miskend voor zover de gewraakte praktijk er toe leidt dat — bij gelijkheid van alle overige lasten — twee salarissen verschillend worden belast, ongeacht of de echtgenoot van een gemeenschapsambtenaar zelf ook bij de Gemeenschappen werkt dan wel elders.

Een billijke schadevergoeding ware in casu terugbetaling van de ten onrechte ingehouden belasting, vermeerderd met rente.

Verweerster meent dat het niet aangaat de situatie van verzoekers te vergelijken met die van een fictieve ambtenaar in een soortgelijke situatie, doch wiens echtgenoot buiten de Gemeenschappen werkzaam is. Daarmee wordt immers een factor geïntroduceerd, waarop de gemeenschapsadministratie geen enkele invloed heeft, namelijk het eventuele bestaan in het nationale recht van een overeenkomstige regeling als die van verordening nr. 260/68. Aan het vereiste van gelijke behandeling is voldaan, wanneer de eerbiediging van dit beginsel is verzekerd in de door de gemeenschapswetgever getroffen regeling; het is niet nodig en trouwens ook onmogelijk, daarbij rekening te houden met aan die regeling volstrekt externe factoren, zoals de plaats waar de ambtenaar zijn salaris uitgeeft, of de nationale belastingregeling die van toepassing is op het salaris van de echtgenoot van de ambtenaar.

Van discriminatie kan immers slechts sprake zijn bij ongelijke behandeling van gelijke of vergelijkbare situaties. In casu moet de vergelijking niet gaan tussen de huidige fiscaalrechtelijke situatie van verzoekers en die waarin zij zich zouden bevinden indien hun echtgenoot buiten de Gemeenschappen werkte, doch tussen de globale financiële situatie van verzoekers en hun echtgenoten en hun hypothetische situatie indien die echtgenoten niet in dienst van de Gemeenschappen zouden zijn (zie arrest in zaak 60/60, Humblet, Jurispr. 1960, blz. 1167).

De Commissie is van mening dat haar uitlegging van de betrokken teksten — aangenomen dat zij onjuist is — geen dienstfout oplevert die tot toekenning van schadevergoeding zou moeten leiden. Volgens het arrest in zaak 23/69 (Fiehn, Jursipr. 1970, blz. 547) „levert een onjuiste uitlegging, afgezien van uitzonderlijke gevallen, op zichzelf niet reeds een dienstfout op." Verzoekers hebben het bestaan van buitengewone omstandigheden niet aangetoond. In het arrest in zaak 106/76 (Gelders-Deboeck, Jurispr. 1977, blz. 1623) werd overwogen dat „geen termen aanwezig zijn om de Commissie te veroordelen tot betaling der gevraagde geldsommen, aangezien de nietigverklaring der omstreden besluiten zonder meer medebrengt dat de Commissie opnieuw, in overeenstemming met het gewezen arrest, zal hebben te beslissen."

Verzoekers zeggen voor repliek, dat uit het Statuut blijkt dat ieder anti-cumulatievoorschrift gepaard gaat met de verplichting ontvangsten uit andere bron aan te geven. De onhoudbaarheid van het door de Commissie toegepaste stelsel blijkt juist uit haar voornaamste argument. Immers, wil men de door de Commissie bedoelde rechtsbeginselen in acht

nemen, dan moet juist rekening worden gehouden met uit andere bron ontvangen gelijksoortige voordelen, dus met externe factoren, ook wanneer ieder voorschrift in die zin ontbreekt.

Verzoekers verklaren dat er wel degelijk sprake is van ongelijkheid van behandeling wanneer men de redenering van de Commissie ten aanzien van het eerste middel volgt, een redenering die zij bij het tweede middel heeft vergeten: voor een kind van een ambtenarenechtpaar wordt nooit meer dan eenmaal belastingaftrek gegeven, terwijl een ambtenaar wiens echtgenoot buiten de Gemeenschappen werkzaam is, twee maal aftrek kan krijgen.

Deze onwettige praktijk wordt niet op iedereen gelijkelijk toegepast, doch alleen op de ambtenaar wiens echtgenoot eveneens ambtenaar is. Aangenomen dat een onwettige praktijk op zichzelf geen dienstfout oplevert, dan is dit wel het geval wanneer — zoals in casu — die praktijk willekeurig (geen objectief criterium), incoherent (anti-cumulatievoorschrift zonder zijn noodzakelijk pendant) en discriminerend is.

Met betrekking tot hun verzoek de Commissie te veroordelen tot terugbetaling van de te veel ingehouden belasting refereren verzoekers zich aan het oordeel van het Hof, voor zover die terugbetaling een uitvloeisel zou zijn van de nietigverklaring van de litigieuze besluiten; zij houden echter principieel vast aan een veroordeling tot betaling van vertragingsrente, daar de verschuldigdheid daarvan niet noodzakelijkerwijs uit die nietigverklaring voortvloeit. Aangezien er sprake is van een dienstfout, is vertragingsrente verschuldigd vanaf het tijdstip waarop telkens de onverschuldigde belasting is ingehouden (arrest in zaak 155/76, Leonardini, Jurispr. 1978, blz. 735).

De *Commissie* dupliceert dat juist het toekennen van twee maal belastingaftrek voor een ten laste komend kind wiens ouders beide in dienst van de Gemeenschappen zijn, tot discriminatie zou leiden. Immers twee echtgenoten/ambtenaren van de Gemeenschappen zouden twee maal aftrek genieten, terwijl een ambtenaar wiens echtgenoot geen betaalde arbeid verricht, slechts eenmaal aftrek zou ontvangen. Een dergelijk verschil in behandeling valt uiteraard niet te rechtvaardigen, gezien de nauwe band tussen de belastingaftrek en het bestaan van een ten laste komend kind, en is dus discriminerend.

Het arrest-Leonardini geeft geen oplossing, daar de Commissie daarbij is veroordeeld tot betaling van vertragingsrente „gelet op de aanzienlijke vertraging waarmee het dossier van het ongeval kon worden afgesloten", hetgeen de Commissie werd aangerekend als een dienstfout. Deze casuspositie is volstrekt verschillend van die van het arrest-Fiehn en van de onderhavige zaak.

Verzoekers, te dezen vertegenwoordigd door E. Lebrun, advocaat te Brussel, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, te dezen vertegenwoordigd door D. Jacob, advocaat te Brussel, zijn ter terechtzitting van 22 mei 1980 in hun pleidooien gehoord.

De advocaat-generaal heeft ter terechtzitting van 19 juni 1980 conclusie genomen.

In rechte

1 Bij verzoekschriften, ingekomen ter griffie van het Hof op respectievelijk 22 mei, 23 mei en 20 september 1979, hebben verzoekers, ambtenaren van de Commissie, in wezen gevraagd om erkenning van hun recht op de extra belastingaftrek gelijk aan twee maal de toelage voor een ten laste komend kind.

2 Artikel 3, lid 4, tweede alinea, van verordening nr. 260/68 van de Raad van 29 februari 1968 tot vaststelling van de voorwaarden en de wijze van heffing van de belasting ten bate van de Europese Gemeenschappen (PB L 56 van 1968, blz. 8), luidt als volgt:

„Bovendien wordt voor elk ten laste van de belastingplichtige komend kind, alsmede voor elke met een ten laste komend kind gelijkgestelde persoon in de zin van artikel 2, lid 4, van bijlage VII van het Statuut van de ambtenaren der Europese Gemeenschappen, een bedrag afgetrokken gelijk aan twee maal de kindertoelage."

3 Artikel 2 van bijlage VII bij het Statuut luidt als volgt:

„1. De ambtenaar geniet ... voor ieder kind te zijnen laste ... een maandelijkse toelage ...

2. Als te zijnen laste komend kind wordt aangemerkt: een wettig, onwettig of geadopteerd kind van de ambtenaar of van diens echtgenoot, dat daadwerkelijk door hem wordt onderhouden.

...

6. Voor een ten laste komend kind in de zin van dit artikel kan slechts één enkele kindertoelage worden genoten, ook indien de ouders tot twee verschillende instellingen der drie Europese Gemeenschappen behoren."

4 Het echtpaar Allo heeft twee kinderen, respectievelijk geboren in 1967 en 1974. Het echtpaar Campogrande heeft drie kinderen, respectievelijk geboren in 1966, 1967 en 1968.

5 Op 24 oktober 1978 diende verzoekster Sorasio-Allo een klacht in, in verband met het feit dat bij de vaststelling van het belastbare bedrag ter berekening van de door haar verschuldigde belasting, haar gezinslasten niet in aanmerking waren genomen. Verzoekster Aimo-Campogrande diende op 30 oktober 1978 een klacht van gelijke strekking in. Deze klachten zijn helaas onbeantwoord gebleven.

6 Sedert de indiensttreding van verzoeker Allo en tot 10 mei 1979 werd op het belastbare bedrag van zijn salaris steeds aftrek toegepast voor zijn twee kinderen ten laste. Na de bevordering van zijn echtgenote tot de rang A 5 werd de aftrek echter aan haar en niet meer aan Allo zelf toegekend. Op 16 mei 1979 diende Allo een klacht in tegen het besluit de aftrek voor zijn twee kinderen ten laste niet meer toe te passen. Deze klacht is eveneens onbeantwoord gebleven.

7 Verzoekers voeren als eerste middel aan, dat de Commissie, door te weigeren hun de belastingaftrek toe te kennen, heeft gehandeld in strijd met artikel 3, lid 4, tweede alinea, van verordening nr. 260/68. Voor dit recht op aftrek zou als enige voorwaarde gelden, dat de betrokkene ten minste één kind ten laste heeft, terwijl volgens artikel 2, lid 2, eerste alinea, van bijlage VII bij het Statuut onder meer als ten laste komend kind wordt aangemerkt het wettig kind van de ambtenaar dat daadwerkelijk door hem wordt onderhouden. Artikel 2, lid 6, van bijlage VII bij het Statuut, bepalende dat voor een ten laste komend kind slechts een enkele kindertoelage kan worden genoten, ook indien de ouders tot twee verschillende instellingen der Gemeenschappen behoren, zou niets uitstaande hebben met het begrip ten laste komend kind en met de vaststelling van het belastbare gedeelte van het salaris.

8 Hiertegenover stelt de Commissie, dat de belastingaftrek in werkelijkheid een extra kindertoelage is, ter aanvulling op die bedoeld in artikel 67, lid 1, van het Statuut. Deze aftrek, die technisch wordt toegekend aan de ambtenaar aan wie het salaris toekomt, zou in feite ten goede moeten komen aan het te zijnen laste komend kind. Uit de aard en het doel van de aftrek zou noodzakelijkerwijs voortvloeien, dat het voor elk ten laste komend kind slechts één keer kan worden toegekend, ook wanneer beide ouders werkzaam zijn bij de Europese Gemeenschappen.

9 In de tweede plaats voeren verzoekers aan dat de Commissie heeft gehandeld in strijd met rechtsbeginselen en -voorschriften, met name de beginselen van gelijkheid van behandeling, verdelende rechtvaardigheid en billijkheid. De Commissie zou de aftrek systematisch toepassen bij ambtenaren die tenminste één kind ten laste hebben en wier echtgenoot buiten de gemeenschapsinstellingen werkzaam is, dus ook wanneer die echtgenoot zelf een kindertoelage ontvangt, die in mindering wordt gebracht op die welke aan de ambtenaar wordt toegekend, waardoor deze laatste zelfs geheel kan wegvallen. Met de belastingaftrek voor kinderen ten laste, die de echtgenoot van de ambtenaar ingevolge de op hem toepasselijke nationale belastingregeling krijgt, zou evenwel geen rekening worden gehouden.

10 Het zou bijgevolg een miskenning van de beginselen van gelijkheid van behandeling, billijkheid en verdelende rechtvaardigheid zijn, deze aftrek niet toe te passen in het geval van een ambtenaar die ten minste één kind ten laste heeft en wiens echtgenoot eveneens ambtenaar is, en het deze is die wegens de anti-cumulatiebepaling van artikel 2, lid 6, van bijlage VII van het Statuut de kindertoelage ontvangt.

11 De litigieuze praktijk zou immers ten gevolge hebben dat, bij gelijkheid van alle overige omstandigheden, twee salarissen verschillend worden belast om de enkele reden dat de ene ambtenaar wel en de andere niet de kindertoelage ontvangt, en dat een ambtenaar enkel omdat zijn echtgenoot ook ambtenaar is, veel meer belasting betaalt dan een collega met hetzelfde salaris en dezelfde gezinslasten, doch wiens echtgenoot buiten de gemeenschapsinstellingen werkzaam is.

12 De Commissie antwoordt dat in casu niet aangaat, de situatie van verzoekers te vergelijken met die van een fictieve ambtenaar die zich in een vergelijkbare situatie bevindt, doch wiens echtgenoot buiten de gemeenschapsinstellingen werkzaam is. Aan het vereiste van gelijke behandeling zou zijn voldaan wanneer de eerbiediging van dit beginsel is verzekerd in de door de gemeenschapswetgever getroffen regeling; het zou nodig noch mogelijk zijn, daarbij rekening te houden met aan die regeling volstrekt externe factoren, zoals de

plaats waar de ambtenaar zijn salaris uitgeeft, of de nationale belastingregeling die van toepassing is op het salaris van de echtgenoot van de ambtenaar.

13 Tegen deze opvatting van de Commissie voeren verzoekers aan dat met betrekking tot de kindertoelage de gemeenschapsregeling de ambtenaar verplicht, uit andere bron ontvangen toelagen van dezelfde aard aan te geven, die dan in mindering worden gebracht op de toelagen welke krachtens de artikelen 1, 2 en 3 van bijlage VII van het Statuut worden betaald. Een dergelijke bepaling bestaat echter niet voor de belastingaftrek die de echtgenoot van de ambtenaar elders geniet; wanneer dus de echtgenoot van een ambtenaar niet bij de gemeenschapsinstellingen werkzaam is, wordt de door hem genoten aftrek niet in mindering gebracht op de belastingaftrek van de ambtenaar. Deze behandeling zou discriminerend en bijgevolg onwettig zijn.

14 De Commissie wijst de zienswijze van verzoekers af. Evenals de gezinstoelagen in de verschillende Lid-Staten wordt de toelage voor kinderen ten laste maandelijks toegekend, zodat de toepassing van het communautaire anticumulatievoorschrift voor de administratie geen praktische problemen zou opleveren. Terwijl de communautaire belastingaftrek eveneens maandelijks wordt toegekend, wordt daarentegen in de Lid-Staten de aftrek voor kinderen ten laste op jaarbasis berekend. Bovendien gelden voor deze aftrek in elke Lid-Staat weer andere regels op het gebied van de inkomstenbelasting, waardoor het voor de gemeenschapsadministratie niet mogelijk zou zijn de invloed daarvan op het belastbare inkomen te berekenen.

15 De door verzoekers aangevoerde middelen blijken bij nadere beschouwing te moeten worden verworpen. Ofschoon de toepasselijke bepalingen niet uitdrukkelijk de mogelijkheid uitsluiten dat de belastingaftrek aan beide echtgenoten/gemeenschapsambtenaren wordt toegekend, zou dit evenwel niet in overeenstemming zijn met het doel en de opzet van het systeem. De belastingaftrek voor ten laste komende kinderen heeft slechts zin, wanneer hij wordt toegekend om sociale redenen, verband houdende met het bestaan van het kind en de kosten van zijn levensonderhoud. Artikel 3, lid 3, van verordening nr. 260/68 bepaalt, dat bij de berekening van de belasting de toelage voor ten laste komende kinderen van de belastbare grondslag wordt afgetrokken. Het is in samenhang hiermee, dat artikel 3, lid 4, tweede alinea, moet worden gelezen, inhoudende dat „bovendien" voor elk ten laste ko-

mend kind een bedrag wordt afgetrokken, gelijk aan twee maal de kindertoelage.

16 Tussen partijen wordt niet betwist dat ingevolge artikel 2, lid 6, van bijlage VII bij het Statuut voor een ten laste komend kind slechts recht bestaat op één kindertoelage, ook indien de ouders tot twee verschillende instellingen der Gemeenschappen behoren. Volgens artikel 2, lid 2, wordt een kind van een ambtenaar of zijn echtgenoot enkel als een kind ten laste beschouwd, wanneer het daadwerkelijk door hem wordt onderhouden. Het is niet aannemelijk dat een kind door beide ouders tegelijkertijd daadwerkelijk wordt onderhouden. Wanneer dus beide ouders ambtenaar zijn, geven de instellingen overeenkomstige toepassing aan artikel 1, lid 4, van de bijlage, dat bepaalt dat, indien krachtens de voorgaande bepalingen van artikel 1 echtgenoten die in dienst van de Gemeenschappen zijn, beiden recht hebben op de kostwinnerstoelage, deze slechts wordt uitgekeerd aan de echtgenoot met het hoogste basissalaris. Het is ingevolge deze overeenkomstige toepassing dat, sedert het tijdstip van haar bevordering, de kindertoelage aan verzoekster Sorasio-Allo ist toegekend en niet meer aan haar echtgenoot, verzoeker Allo.

17 De Commissie heeft terecht gesteld dat, voor de toepassing van artikel 3, lid 4, tweede alinea, een kind niet kan worden geacht daadwerkelijk door elk van beide ouders afzonderlijk te worden onderhouden, zodat deze bepaling, waar zij geen recht geeft op meer dan één toelage in de zin van bijlage VII bij het Statuut en van artikel 3, lid 3, van verordening nr. 260/68, evenmin recht geeft op de extra aftrek als bedoeld in lid 4, tweede alinea.

18 Voor wat de beweerde schending van het beginsel van gelijkheid van behandeling betreft, moet worden opgemerkt dat het communautaire belastingstelsel een autonome regeling is en onafhankelijk van de nationale stelsels wordt toegepast, zodat, gelijk de Commissie terecht stelt — de door verzoekers bedoelde hypothetische situaties niet vergelijkbaar zijn. Het gelijkheidsbeginsel verlangt niet dat rekening wordt gehouden met eventuele ongelijkheden, die kunnen optreden tengevolge van overlapping van het communautaire en het nationale stelsel.

19 Hieruit volgt dat de beroepen ongegrond zijn en moeten worden verworpen.

Kosten

20 Volgens artikel 69, paragraaf 2, van het Reglement voor de procesvoering moet de in het ongelijk gestelde partij in de kosten worden verwezen. Aangezien verzoekers in het ongelijk zijn gesteld, dienen zij in de kosten te worden verwezen. Ingevolge artikel 70 van het Reglement voor de procesvoering evenwel blijven de kosten door de instellingen ter zake van beroepen van personeelsleden van de Gemeenschappen gemaakt, te haren laste.

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

rechtdoende:

1. Verwerpt de beroepen.

2. Verstaat dat elk der partijen de eigen kosten zal dragen.

Koopmans O'Keeffe Bosco

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 27 november 1980.

De griffier

A. Van Houtte

De president van de Eerste kamer

T. Koopmans