ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

5 juli 2012*

„Voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen — Vrijstelling van nationale belastingen op door Unie betaalde inkomsten — Inaanmerkingneming van door Unie betaalde inkomsten bij berekening van bovengrens van solidariteitsbelasting op vermogen”

In zaak C-558/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Tribunal de grande instance de Chartres (Frankrijk) bij beslissing van 24 november 2010, ingekomen bij het Hof op 29 november 2010, in de procedure

Michel Bourgès-Maunoury,

Marie-Louise Heintz, echtgenote Bourgès-Maunoury,

tegen

Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir,

wijst HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, T. von Danwitz en D. Šváby (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: A. Impellizzeri, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 23 november 2011,

gelet op de opmerkingen van:

— M. Bourgès-Maunoury en M.-L. Heintz, echtgenote Bourgès-Maunoury, vertegenwoordigd door T. Davidian, avocat,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en A. Adam als gemachtigden,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux en M. Jacobs als gemachtigden,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels en M. de Ree als gemachtigden,

* Procestaal: Frans.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Clotuche-Duvieusart, I. Martínez del Peral en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 februari 2012,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 13, tweede alinea, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen, dat aanvankelijk als bijlage aan het Verdrag tot instelling van één Raad en één Commissie welke de Europese Gemeenschappen gemeen hebben (PB 1967, 152, blz. 13) en vervolgens, krachtens het Verdrag van Amsterdam, aan het EG-Verdrag was gehecht (hierna: „Protocol").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen M. Bourgès-Maunoury en zijn echtgenote, M.-L. Heintz, enerzijds, en de Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir, anderzijds, over de inaanmerkingneming van de door de Europese Unie betaalde inkomsten voor de berekening van de bovengrens van de impôt de solidarité sur la fortune (solidariteitsbelasting op het vermogen; hierna: „ISF").

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Artikel 13 van het Protocol, in de versie die van kracht was ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, bepaalde:

„Onder de voorwaarden en volgens de procedure welke door de Raad op voorstel van de Commissie worden vastgesteld, worden de ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschappen onderworpen aan een belasting ten bate van de Gemeenschappen op de door hun betaalde salarissen, lonen en emolumenten.

Zij zijn vrijgesteld van nationale belastingen op de door de Gemeenschappen betaalde salarissen, lonen en emolumenten."

Frans recht

4 De ISF, die is ingesteld bij wet nr. 88-1149 van 23 december 1988 houdende financiewet voor 1989 (JORF van 28 december 1988, blz. 16320), werd geregeld door de artikelen 885 A tot en met 885 X van de Code général des impôts (algemeen belastingwetboek; hierna: „CGI"), in de versie die van toepassing was ten tijde van de feiten van het hoofdgeding.

5 Artikel 885 A van de CGI bepaalde:

„Aan de jaarlijkse solidariteitsbelasting op het vermogen zijn onderworpen, wanneer de waarde van hun goederen de bovengrens van de eerste schijf van het in artikel 885 U bepaalde tarief overschrijdt:

1° de natuurlijke personen die hun fiscale woonplaats in Frankrijk hebben, over hun in of buiten Frankrijk gelegen goederen;

[...]

2° de natuurlijke personen die hun fiscale woonplaats niet in Frankrijk hebben, over hun in Frankrijk gelegen goederen.

Behalve in de gevallen bedoeld in artikel 6, lid 4, sub a en b, worden gehuwde paren gezamenlijk belast.

Of de voorwaarden voor onderwerping aan de belasting zijn vervuld, wordt op 1 januari van elk jaar beoordeeld.

[...]"

6 De ISF is voorzien van een bovengrens, die in artikel 885 V bis van de CGI wordt beschreven. Dit artikel was als volgt geformuleerd:

„De [ISF] van de belastingplichtige die zijn fiscale woonplaats in Frankrijk heeft, wordt verminderd met het verschil tussen, enerzijds, het totale bedrag van deze belasting en van de in Frankrijk en in het buitenland verschuldigde belasting over de inkomsten en opbrengsten van het vorige jaar, berekend vóór de aanrekening van de belastingkredieten en de niet-bevrijdende inhoudingen, en, anderzijds, 85 % van het totaal van de netto-inkomsten van het vorige jaar, alleen verminderd met de verliezen per inkomenscategorie overeenkomstig het bepaalde in artikel 156 [van de CGI], de van inkomstenbelasting vrijgestelde inkomsten uit hetzelfde jaar in of buiten Frankrijk en de aan een bevrijdende voorheffing onderworpen opbrengsten. Deze vermindering mag niet hoger zijn dan een bedrag gelijk aan 50 % van het belastingbedrag dat voortvloeit uit de toepassing van artikel 885 V of, indien het hoger ligt, het bedrag van de belasting dat overeenstemt met een belastbaar vermogen dat overeenkomt met de bovengrens van de derde schijf van het tarief bepaald in artikel 885 U.

Bij het bepalen van de meerwaarden wordt geen rekening gehouden met de drempelwaarden, verminderingen en aftrekken waarin dit wetboek voorziet.

Voor de toepassing van de eerste alinea wordt, wanneer de inkomstenbelasting die is geheven op de inkomsten van personen wier goederen geen deel uitmaken van de heffingsgrondslag voor de [ISF] van de belastingplichtige, de belasting verminderd in verhouding tot het aandeel van de inkomsten van deze personen in het totale bedrag van de inkomsten."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 De heer Bourgès-Maunoury en mevrouw Heintz zijn voormalige ambtenaren van de Unie en ontvangen in die hoedanigheid vergoedingen wegens definitieve beëindiging van de dienst of ouderdomspensioenen.

8 De heer Bourgès-Maunoury en mevrouw Heintz, die in Frankrijk wonen en aan de ISF zijn onderworpen, hebben in hun ISF-aangiften voor de jaren 2002 tot en met 2004, 2006 en 2007 de hun door de Unie betaalde vergoedingen en pensioenen niet bij al hun andere inkomsten vermeld voor de berekening van de in artikel 885 V bis van de CGI bedoelde bovengrens.

9 Omdat zij hadden nagelaten voor 2005 om toepassing van de bovengrens van de ISF te verzoeken, hebben zij op 7 juli 2006, om voor toepassing van die bovengrens in aanmerking te komen, een rectificerende aangifte ingediend zonder daarbij rekening te houden met de hun door de Unie betaalde emolumenten.

10 Nadat dit verzoek door de Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir was afgewezen, hebben de heer Bourgès-Maunoury en mevrouw Heintz op 27 december 2006 bij het Tribunal de grande instance de Chartres een beroep ingesteld tegen die afwijzing. Op grond van artikel 24 van het Statuut van de

ambtenaren van de Europese Gemeenschappen hebben zij daarvoor ook bijstand van de Commissie van de Europese Gemeenschappen gevraagd. Die bijstand is hun verleend bij beslissing van 6 maart 2007.

11 Bij vonnis van 10 oktober 2007 heeft het Tribunal de grande instance de Chartres de vordering van de heer Bourgès-Maunoury en mevrouw Heintz afgewezen.

12 Bij arrest van 27 november 2008 heeft de Cour d'appel de Versailles dit vonnis vernietigd voor zover de vordering voor het jaar 2005 daarbij was afgewezen.

13 Bij arrest van 19 januari 2010 heeft de Cour de cassation het door de Franse belastingadministratie tegen dat arrest van de Cour d'appel de Versailles ingestelde cassatieberoep verworpen.

14 Daarnaast heeft de Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir bij beschikking van 1 september 2008 de door de heer Bourgès-Maunoury en mevrouw Heintz voor de jaren 2002 tot en met 2004, 2006 en 2007 verschuldigde ISF gerectificeerd op grond dat de hun door de Unie betaalde inkomsten in aanmerking moesten worden genomen voor de berekening van de bovengrens van de ISF.

15 Op 19 januari 2009 heeft de Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir de echtgenoten Bourgès-Maunoury twee aanslagen voor de over die jaren verschuldigde ISF opgelegd. Het bezwaar dat laatstgenoemden op 4 februari 2009 tegen deze aanslagen hadden gemaakt, is door die directie afgewezen bij beschikking van 18 februari 2009.

16 Op 16 april 2009 hebben de heer Bourgès-Maunoury en mevrouw Heintz onder verwijzing naar bovengenoemde arresten van de Cour d'appel de Versailles en de Cour de cassation bij het Tribunal de grande instance de Chartres beroep ingesteld tegen die afwijzing. De Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir heeft als verweer aangevoerd dat uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie blijkt dat de belastingvrijstelling die de ambtenaren van de Unie genieten, in geen geval tot gevolg kan hebben dat deze laatste worden geacht geen inkomsten te ontvangen.

17 De verwijzende rechter is van mening dat artikel 885 V bis van de CGI er slechts kan toe leiden dat alle inkomsten van een natuurlijke persoon, de van de Unie afkomstige inkomsten daaronder begrepen, in aanmerking worden genomen in het kader van de berekening van het bedrag van de vermindering van de ISF, zodat deze belasting hoger zal zijn wanneer voor de vaststelling van de bovengrens ervan rekening wordt gehouden met de nationale inkomsten én de gemeenschapsinkomsten van een natuurlijke persoon.

18 Verder wijst de verwijzende rechter erop dat de Cour de cassation in haar in punt 13 van het onderhavige arrest vermelde arrest heeft geoordeeld dat artikel 885 V bis van de CGI tot gevolg heeft dat de gemeenschapsinkomsten van verzoekers in het hoofdgeding indirect worden belast.

19 In die omstandigheden heeft het Tribunal de grande instance de Chartres, omdat het twijfel koestert omtrent de uitlegging van artikel 13, tweede alinea, van het Protocol, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Verzet artikel 13, tweede alinea, – dat deel uitmaakt van hoofdstuk V – van het Protocol [...] zich ertegen dat alle inkomsten van een belastingplichtige, gemeenschapsinkomsten daaronder begrepen, in aanmerking worden genomen voor de berekening van de bovengrens van de solidariteitsbelasting op het vermogen?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

20 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 13, tweede alinea, van het Protocol aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de inkomsten, daaronder begrepen pensioenen en vergoedingen wegens definitieve beëindiging van de dienst die de Unie aan haar ambtenaren en personeelsleden of aan haar voormalige ambtenaren en personeelsleden betaalt, in aanmerking neemt voor het bepalen van de bovengrens van een belasting als de ISF.

21 Wat de beginselen betreft aan de hand waarvan de vraag kan worden beantwoord, heeft het Hof in zijn arrest van 16 december 1960, Humblet/Belgische Staat (6/60, Jurispr. blz. 1167, 1199 en 1200), beklemtoond dat alleen indien de door Unie betaalde bezoldigingen van alle nationale belastingen zijn vrijgesteld, de instellingen van deze laatste in staat zijn, hun uitsluitende bevoegdheid tot vaststelling van de werkelijke bedragen van de salarissen van hun ambtenaren daadwerkelijk uit te oefenen, en dat die bevoegdheid onbestaande zou zijn indien de lidstaten het recht behielden om, ieder volgens zijn eigen belastingstelsel, die inkomsten aan belasting te onderwerpen. Aldus is vastgesteld dat de Verdragen de door de Unie aan haar ambtenaren betaalde bezoldigingen aan de fiscale soevereiniteit van de lidstaten onttrekken en dat die uitsluitende bevoegdheid van de Unie om het werkelijke bedrag van de salarissen van haar ambtenaren vast te stellen niet alleen absoluut noodzakelijk is om de onafhankelijkheid van de administratieve organen van de Unie ten opzichte van de nationale invloeden te versterken, maar ook om de gelijkheid van de salarissen van de ambtenaren van verschillende nationaliteit te waarborgen.

22 Het Protocol maakt aldus een duidelijk onderscheid tussen, enerzijds, de inkomsten van nationale herkomst, waarover door de nationale belastingdiensten van de lidstaten belasting wordt geheven, en anderzijds, de door de Unie aan haar ambtenaren of personeelsleden betaalde inkomsten, die, wat de eventuele belastbaarheid ervan betreft, uitsluitend aan het recht van de Unie zijn onderworpen. Door deze verdeling van de respectieve belastingbevoegdheden van de lidstaten en de Unie wordt elke – niet alleen rechtstreekse, maar ook indirecte – heffing van belasting door de lidstaten over de door de Unie betaalde en niet aan de bevoegdheid van de lidstaten onderworpen inkomsten uitgesloten (arrest Humblet/Belgische Staat, reeds aangehaald, blz. 1201, en arresten van 24 februari 1988, Commissie/België, 260/86, Jurispr. blz. 955, punt 10; 22 maart 1990, Tither, C-333/88, Jurispr. blz. I-1133, punt 12, en 14 oktober 1999, Vander Zwalmen en Massart, C-229/98, Jurispr. blz. I-7113, punt 21).

23 Zoals uit de tweede alinea, sub a, van het dictum van het arrest Humblet/Belgische Staat, reeds aangehaald, blijkt, heeft het Hof voor recht verklaard dat artikel 13 van het Protocol de lidstaten verbiedt, aan een ambtenaar of personeelslid van de Unie een belasting op te leggen die haar grondslag geheel of gedeeltelijk in de door de Unie betaalde inkomsten vindt.

24 De onderhavige situatie is vergelijkbaar met die welke aanleiding heeft gegeven tot het arrest Humblet/Belgische Staat, reeds aangehaald, aangezien de door Unie aan haar ambtenaren of personeelsleden betaalde inkomsten ook indirect worden belast (zie arrest Humblet/Belgische Staat, reeds aangehaald, blz. 1202).

25 Met betrekking tot een wettelijke regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, dient immers te worden vastgesteld dat de inaanmerkingneming van het bedrag van de door de Unie betaalde inkomsten bij de berekening van de bovengrens van 85 % van het totaal van de inkomsten, zoals in artikel 885 V bis van de CGI wordt bepaald, het totale bedrag van de inkomsten van de belastingplichtige en bijgevolg het maximale bedrag van de verschuldigde ISF verhoogt, hetgeen neerkomt op een verhoging van de uiteindelijke belasting ten nadele van de ambtenaar of het personeelslid van de Unie, zoals overigens door de Cour d'appel de Versailles in zijn in punt 12 van het onderhavige arrest vermelde arrest van 27 november 2008 is opgemerkt.

26 Bijgevolg leidt de toepassing van artikel 885 V bis van de CGI ertoe dat aan de belastingplichtigen een belasting wordt opgelegd die indirect drukt op de inkomsten die hun door de Unie worden betaald, zoals de Cour de cassation in haar in punt 13 van het onderhavige arrest vermelde arrest heeft vastgesteld.

27 De door de Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir in het hoofdgeding aangevoerde omstandigheid dat de door de Unie betaalde inkomsten niet voor het bepalen van de maatstaf van heffing van de belasting, maar alleen in het kader van het bepalen van de bovengrens van de ISF in aanmerking worden genomen, kan deze analyse niet ontkrachten.

28 Het heffen van een nationale belasting zoals de ISF, waarbij voor het bepalen van het eindbedrag van de belasting rekening wordt gehouden met de door de Unie betaalde inkomsten die van nationale belastingen zijn vrijgesteld, komt immers neer op een met artikel 13, tweede alinea, van het Protocol strijdige indirecte belasting van deze inkomsten.

29 Ook de omstandigheid dat de regeling betreffende de bovengrens van de ISF erop is gericht, het op confiscatie gelijkende effect van die belasting te beperken en rekening te houden met de reële draagkracht van de belastingplichtige, kan geen rechtvaardigingsgrond vormen voor een met artikel 13, tweede alinea, van het Protocol strijdige indirecte belasting van de door de Unie aan haar ambtenaren of personeelsleden betaalde inkomsten.

30 In het belang van de rechtszekerheid dient te worden vastgesteld dat, aangezien de door de Unie betaalde en aan belasting van de Unie onderworpen inkomsten door de lidstaten rechtstreeks noch indirect mogen worden belast en aan de belastingsoevereiniteit van de lidstaten zijn onttrokken, degene die deze inkomsten ontvangt, ook is vrijgesteld van de verplichting om het bedrag daarvan aan de autoriteiten van een lidstaat mee te delen.

31 Ten slotte dient erop te worden gewezen dat het een lidstaat vrijstaat, een regeling betreffende de bovengrens van een belasting als de ISF in te voeren, mits een dergelijke regeling het recht van de Unie en in het bijzonder artikel 13 van het Protocol eerbiedigt.

32 Bijgevolg dient op de vraag te worden geantwoord dat artikel 13, tweede alinea, van het Protocol aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de inkomsten, daaronder begrepen pensioenen en vergoedingen wegens definitieve beëindiging van de dienst die de Unie aan haar ambtenaren en personeelsleden of aan haar voormalige ambtenaren en personeelsleden betaalt, in aanmerking neemt voor het bepalen van de bovengrens van een belasting als de ISF.

Kosten

33 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 13, tweede alinea, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen, dat aanvankelijk als bijlage aan het Verdrag tot instelling van één Raad en één Commissie welke de Europese Gemeenschappen gemeen hebben, en vervolgens, krachtens het Verdrag van Amsterdam, aan het EG-Verdrag was gehecht, moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de inkomsten, daaronder begrepen pensioenen en vergoedingen wegens

definitieve beëindiging van de dienst die de Unie aan haar ambtenaren en personeelsleden of aan haar voormalige ambtenaren en personeelsleden betaalt, in aanmerking neemt voor het bepalen van de bovengrens van een belasting als de solidariteitsbelasting op het vermogen.

ondertekeningen