CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. TESAURO van 3 juli 1991 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. G. Schwedler, ambtenaar van het Europees Parlement, heeft, menende recht te hebben op de in verordening (EGKS, Euratom, EEG) nr. 260/68 van de Raad van 29 februari 1968 [1] bedoelde belastingaftrek voor een te zijnen laste komend kind, beroep ingesteld voor het Gerecht van eerste aanleg tegen het afwijzende besluit ter zake van de administratie, welke afwijzing was gemotiveerd met de overweging, dat de zoon zijn militaire dienst vervulde in het Duitse leger.

Bij arrest van 8 maart 1990 (zaak T-41/89) heeft het Gerecht het beroep verworpen, overwegende dat de belastingaftrek voor een kind ten laste alleen kan worden toegestaan aan degene die de materiële last draagt van alle wezenlijke behoeften van het kind (r. o. 18-21 van het arrest), welke last in het onderhavige geval door het Duitse leger zou zijn overgenomen.

Bovendien verwierp het Gerecht het argument, dat de jongeman ongeveer de helft van zijn diensttijd bij zijn ouders thuis had doorgebracht, omdat het deze omstandigheid, als zaak van persoonlijke keuze van betrokkene, irrelevant achtte (r. o. 24 van het arrest).

Hoofdzakelijk tegen deze overwegingen in het bestreden arrest richten zich de grieven van Schwedler, die het Parlement overigens ook met een exceptie van gedeeltelijke niet-ontvankelijkheid bestrijdt, aangezien enkele middelen ertoe strekken om bepaalde feitelijke vaststellingen van het Gerecht ter discussie te stellen, hetgeen in hogere voorziening voor het Hof niet is toegestaan.

2. De door het Parlement opgeworpen exceptie noodt mij eerst, zij het maar kort, in te gaan op de grenzen waarbinnen de hogere voorziening voor het Hof zich beweegt.

Zoals blijkt uit artikel 168 A EEG-Verdrag en artikel 51, lid 1, van 's Hofs Statuut-EEG, moet de hogere voorziening beperkt blijven tot rechtsvragen: meer in het bijzonder moet zij zijn gebaseerd op middelen ontleend aan onbevoegdheid, onregelmatigheden in de procedure, waardoor aan de belangen van de verzoekende partij afbreuk is gedaan, dan wel schending van het gemeenschapsrecht door het Gerecht.

De redenen waarom de middelen in hogere voorzieningen tegen arresten van het Gerecht aldus zijn beperkt, zijn bekend. Men heeft immers met het instellen van een rechterlijke instantie in eerste aanleg willen bereiken, dat de kwaliteit en de doelmatigheid van de rechtsbescherming in de gemeenschappelijke rechtsorde gehandhaafd blijven, en dat het Hof zich kan concentreren op zijn voornaamste werkterrein, namelijk het verzekeren van de uniforme uitlegging

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — Verordening tot vaststelling van de voorwaarden en de wijze van heffing van de belasting ten bate van de Europese Gemeenschappen (PB 1968, L 56, blz. 8).

van het gemeenschapsrecht [2], hetgeen zou worden verijdeld als het Hof was genoodzaakt om in hogere voorziening de reeds door het Gerecht vastgestelde feiten nogmaals te onderzoeken.

In dat perspectief krijgt het Hof de functie van hoogste rechter, waarvan de bevoegdheid beperkt blijft tot een wetmatigheidstoetsing, met het doel een eventuele verkeerde toepassing van recht in het bestreden arrest ongedaan te maken en een van de regels afwijkende uitlegging of toepassing, en daarmee verlies van de samenhang in de communautaire rechtsorde, te voorkomen.

Gegeven dit doel van de hogere voorziening, moet het derde middel dat in artikel 51, lid 1, van ‚s Hofs Statuut-EEG wordt genoemd, aldus worden opgevat, dat daaronder valt elke verkeerde toepassing van het recht door het Gerecht van eerste aanleg: uiteraard niet alleen onjuiste uitlegging van een bepaling, maar ook de onjuiste keuze van de toe te passen regel of een onjuiste juridische kwalificatie van de vastgestelde feiten en/of van de betrokken casus, hetgeen tot gevolg heeft dat een rechtsnorm ten onrechte op een bepaald geval wordt toegepast. Al deze gebreken kunnen immers afbreuk doen aan de uniforme toepassing van het gemeenschapsrecht, en het is de taak van het Hof daartegen te waken.

3. Alvorens de drie middelen te behandelen, lijkt het mij nuttig hier de inhoud weer te geven van de bepalingen die volgens requirant zijn geschonden.

2 — Zie de vierde overweging in de considerans van besluit 88/591/EGKS, EEG, EURATOM van de Raad van 24 oktober 1988 tot instelling van een Gerecht van eerste aanleg van de Europese Gemeenschappen (PB 1988, L 319, blz. 1).

Ingevolge artikel 3, lid 4, tweede alinea, van verordening nr. 260/68 „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 bij het Statuut van de ambtenaren van de Europese Gemeenschappen, een bedrag afgetrokken, gelijk aan tweemaal de kindertoelage".

Blijkens haar bewoordingen verwijst deze bepaling voor een definitie van „kind ten laste" naar artikel 2 van bijlage VII bij het Statuut, waarvan lid 2 als volgt luidt: „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*" (cursivering van mij).

4. Met het eerste middel, dat feitelijk drie specifieke grieven omvat, bestrijdt requirant de overweging van het Gerecht dat de belastingaftrek alleen zin heeft wanneer hij wordt toegekend aan degene die de materiële last draagt van alle wezenlijke behoeften van het kind (r. o. 18).

Waar het Gerecht spreekt over het dragen van de materiële last *van alle behoeften* van het kind, maar dat weer beperkt tot de *wezenlijke behoeften,* brengt het volgens requirant in dubbel opzicht een ontoelaatbare beperking aan op het begrip „daadwerkelijk onderhoud", waarmee het met name de mogelijke gedachte aan een gedeeld levensonderhoud uitsluit, en de omstandigheid dat in casu zowel hijzelf als het Duitse leger daadwerkelijk hebben bijgedragen aan het levensonderhoud van de jongeman, dus als geheel irrelevant afdoet.

Requirant beklemtoont in dat verband, dat blijkens de instructies van de secretaris-generaal van het Parlement van oktober 1963 betreffende de toepassing van artikel 2 van bijlage VII bij het Statuut, alsmede conclusie nr. 188/89 van het college van hoofden van administratie, *ook het gedeeltelijk voorzien in het onderhoud* van een kind recht kan geven op de toelage voor een kind ten laste.

Tegen deze grieven werpt het Parlement in de eerste plaats een exceptie van gedeeltelijke niet-ontvankelijkheid op: met zijn bewering dat hij daadwerkelijk aan het levensonderhoud van zijn zoon heeft bijgedragen, stelt requirant immers de feitelijke vaststelling door het Gerecht ter discussie, dat het Duitse leger in alle behoeften van jonge dienstplichtigen voorziet.

Deze exceptie gaat mijns inziens evenwel niet op. In feite ontkent requirant niet, dat het leger in beginsel voorziet in de behoeften van jongeren die hun dienstplicht vervullen, maar bestrijdt hij de stelling die uit het arrest van het Gerecht naar voren komt, dat die omstandigheid alleen al uitsluit dat de jongeman kon worden beschouwd als „komend ten laste" van zijn vader en dat dus niet behoefde te worden onderzocht wie *in feite* in het levensonderhoud van de jongeman voorzag: inderdaad heeft het Gerecht het niet nodig geacht te onderzoeken of en in hoeverre de vader (dan wel het leger) de zoon *daadwerkelijk* heeft onderhouden.

De grief heeft dus geen betrekking op de vaststelling van de feiten, maar op de uitlegging door het Gerecht van artikel 2 van bijlage VII bij het Statuut, waarin voor het begrip kind ten laste het vereiste van *daadwerkelijk onderhoud* wordt genoemd.

Dat is het cruciale punt in de problematiek die in dit beroep aan de orde is. Met andere woorden: de vraag is of de bewoordingen van de bepaling waarin het begrip kind ten laste wordt gedefinieerd, geen enkele ruimte laten voor bewijs door de vader, dat deze zijn kind *in feite* („daadwerkelijk") heeft onderhouden, wanneer ook een andere persoon of instelling in abstracto voor het levensonderhoud van de jongeman zorg draagt.

Het Gerecht beantwoordt die vraag bevestigend door te overwegen dat „de bijzondere omstandigheden waaronder de dienstplicht werd vervuld, niet voor elk geval afzonderlijk (behoeven) te worden onderzocht" (r. o. 21), en door te verklaren dat het eventuele verblijf van de jongeman tijdens zijn diensttijd bij zijn ouders thuis irrelevant is omdat die omstandigheid berust op de persoonlijke keuze van betrokkene.

Met een dergelijk antwoord kan ik niet instemmen. Artikel 2, lid 2, van bijlage VII bij het Statuut bepaalt immers ondubbelzinnig, dat als ten laste van de ambtenaar komend kind wordt beschouwd het kind dat *daadwerkelijk* door deze wordt *onderhouden*, en het gaat dus van de *feitelijk* bestaande situatie uit, zonder de bijkomende voorwaarde te stellen dat de jongeman niet de abstracte mogelijkheid heeft om door anderen te worden onderhouden, of dat nu een overheidsinstantie is of een particulier.

Wanneer een jongeman zijn dienstplicht vervult, mag men inderdaad redelijkerwijze

veronderstellen dat het leger in zijn onderhoud voorziet, maar die veronderstelling mag niet absoluut zijn en iedere mogelijkheid van tegenbewijs uitsluiten. Ik wil daarmee zeggen: waarschijnlijk leidt een onderzoek van de feiten niet tot een ander resultaat, maar dat onderzoek moet toch plaatsvinden, wil de uitdrukking: „daadwerkelijk onderhoud", niet zinledig blijven.

Zo bezien lijkt mij de omstandigheid dat een jonge dienstplichtige ook buiten zijn diensturen in de kazerne zou kunnen blijven, in welk geval het leger hem kost en inwoning zou moeten verschaffen, niet van belang. Nu de invulling van de militaire dienst zo is georganiseerd, dat het de jongelui vrijstaat, zij zelfs het recht hebben, om tijdens hun verlof bij hun ouders thuis te verblijven, is alleen deze feitelijke omstandigheid relevant en mede van belang voor de vraag, wie de *daadwerkelijke* lasten draagt van het levensonderhoud van de jongen.

Evenmin lijkt mij dat de uitlegging van het Gerecht steun vindt in de in rechtsoverweging 23 van het bestreden arrest geciteerde rechtspraak van het Hof, volgens welke de gemeenschapsrechtelijke bepalingen, met name verordeningen van de Raad of van de Commissie die recht geven op uit gemeenschapsmiddelen gefinancierde uitkeringen, eng moeten worden uitgelegd.

In de eerste plaats immers gaat het in casu niet enkel om een enge lezing van de bepaling, maar om een uitlegging die de draagwijdte ervan aanzienlijk wijzigt en tegen het eigenlijke voorschrift ingaat; in de tweede plaats is het nogal twijfelachtig of dit beginsel, dat door het Hof gewoonlijk wordt gehanteerd in verband met financiële bijdragen in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid, ook kan gelden bij de uitlegging van een bepaling van fiscale aard met een sociaal doel (waarbij veeleer het belang van de belastingplichtige voorop staat).

5. Evenzo lijkt mij gegrond de grief die requirant aanvoert tegen de overweging van het Gerecht, dat de belastingaftrek slechts kan worden toegekend aan degene die de last draagt van *alle* wezenlijke behoeften van het kind.

Wanneer men bedenkt, welk doel met de geciteerde bepalingen wordt nagestreefd, namelijk een lastenverlichting voor de ouder op wie de uitgaven drukken voor het levensonderhoud van het kind, dan is duidelijk dat de lezing die het Gerecht aan de bepaling geeft, een te grote en ongerechtvaardigde beperking betekent van het begrip kind ten laste, met als onaanvaardbaar gevolg dat een jongen met een zeer bescheiden inkomen, waarmee hij in geen geval in zijn eigen onderhoud kan voorzien, niet meer zou kunnen worden geacht door zijn vader te worden onderhouden.

Een dergelijke uitlegging kan niet alleen consequenties hebben die zouden indruisen tegen de *ratio* van de bepaling, maar wijkt bovendien af van de door de communautaire instellingen gevolgde praktijk. Bovendien vindt zij geen enkele steun in de rechtspraak van het Hof.

Blijkens de reeds genoemde instructies van 31 oktober 1963, ondertekend door de secretaris-generaal van het Europees Parlement, geniet de ambtenaar wiens echtgenoot

buiten de gemeenschapsinstellingen een winstgevend beroep uitoefent, de belastingaftrek voor een kind ten laste, vanwege het feit dat hij de last draagt van het zij het ook *gedeeltelijke* levensonderhoud van het kind (zie het eerstgenoemde geval); en in dezelfde lijn wordt in de herziene conclusie nr. 188/89 van 30 juni 1990 van het college van de hoofden van dienst de inkomensgrens waarboven een kind tussen 18 en 26 jaar niet kan worden geacht ten laste van een ambtenaar te komen, zodat deze geen recht meer heeft op de desbretreffende toelage, gesteld op 40% van het basissalaris van een ambtenaar in de rang D 4, eerste salaristrap.

Het beginsel dat ook een gedeeltelijk onderhoud van het kind (al blijft nog te bezien in welke mate) recht kan geven op de belastingaftrek voor een kind ten laste, is niet in tegenspraak met hetgeen het Hof in het arrest Sorasio heeft beslist. [3]

In die zaak werd het Hof gevraagd om uitspraak over de wettigheid van een besluit van de Commissie, waarbij deze had geweigerd de onderhavige belastingaftrek bij *beide ouders, beiden ambtenaar van de Europese Gemeenschappen,* toe te passen. Na te hebben overwogen dat de belastingaftrek voor een kind ten laste slechts zin heeft wanneer hij wordt toegekend om sociale redenen, verband houdend met het bestaan van het kind en de kosten van zijn levensonderhoud (r. o. 15), oordeelde het vervolgens dat een kind voor de toepassing van artikel 3, lid 4, tweede alinea, van verordening nr. 260/68 niet kan worden geacht *daadwerkelijk* te worden onderhouden door elk van beide ouders afzonderlijk, 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 een extra belastingaftrek voor een kind ten laste (r. o. 17).

Zoals men ziet heeft het Hof in de zaak Sorasio enkel het beginsel uitgesproken, dat een kind niet kan worden geacht *daadwerkelijk* en *geheel* te worden onderhouden door meerdere personen of instellingen; maar het heeft zeker niet willen uitsluiten dat diegene van beide ouders die in feite in overwegende mate — dus niet uitsluitend — in diens levensonderhoud voorziet, recht kan hebben op belastingaftrek.

Dat het daarbij wel om een overwegend aandeel in het levensonderhoud van de jongeman moet gaan, blijkt uit de overweging in het arrest dat niet beide ouders kunnen stellen dat zij tegelijkertijd het kind onderhouden. Het Hof heeft hiermee juist willen uitsluiten dat meerdere personen beweren het kind daadwerkelijk te onderhouden, hetgeen betekent dat in beginsel moet worden gezocht naar degene die in overwegende mate de betrokken lasten draagt.

Anderzijds zou het tegen de ratio van de bepaling ingaan om ook van daadwerkelijk onderhoud in de zin van artikel 2, lid 2, van bijlage VII bij het Statuut te spreken, waar het gaat om een jongeman voor wiens levensonderhoud feitelijk en in overwegende mate door anderen wordt gezorgd.

6. Dit gedeelte van het eerste middel moet dus slagen. Daarentegen lijkt mij niet gegrond de grief die is gericht tegen de andere overweging van het Gerecht, dat alleen de wezenlijke behoeften van de jongeman in aanmerking moeten worden genomen.

3 — Arrest van 27 november 1980, gevoegde zaken 81/79, 82/79 en 146/79, Jurispr. 1980, blz. 3557.

De belastingaftrek vindt immers rechtvaardiging in de uitgaven die nodig zijn voor het levensonderhoud en eventueel de hogere of beroepsopleiding van het kind, en dus moeten deze uitgaven in aanmerking worden genomen bij de beslissing, of de bepaling van toepassing is.

Bovendien heeft requirant niet nader kunnen aangeven, aan welke andere behoeften dan nog te denken valt.

7. Volgens het tweede middel van requirant heeft het Gerecht met de overweging, dat het verblijf buiten de kazerne op de eigen keuze van de jongeman berust, geen rekening gehouden met de wijze waarop de militaire dienst in Duitsland thans is georganiseerd.

Op dat punt moet evenwel worden vastgesteld, dat de bewuste overweging van het Gerecht een feitelijke vaststelling is, die in hogere voorziening niet opnieuw in geding kan worden gebracht.

Evenmin overtuigt mij het in repliek naar voren gebrachte argument, als zou requirant met dit middel de onjuiste uitlegging van het begrip „daadwerkelijk onderhoud" willen aanvechten. Tegen de redenering van het Gerecht op dat punt heeft hij immers reeds een andere, afzonderlijke grief gericht. Overigens is het feit, dat de jongeman uit eigen keuze buiten de kazerne verbleef, zoals gezegd van geen enkel belang voor de uitlegging van het begrip kind ten laste.

8. Met zijn derde middel vecht verzoeker de conclusies aan die het Gerecht trekt uit lezing van artikel 2, leden 3, 4 en 5, van bijlage VII bij het Statuut, namelijk dat de bepalingen inzake de toekenning van de toelage voor een kind ten laste niet voorzien in een bijzondere regeling voor kinderen die hun militaire dienstplicht vervullen, die recht zou geven op betaling van de toelage voor die kinderen.

Deze grief lijkt mij eveneens gegrond, aangezien de gevolgtrekking die het Gerecht maakt uit de uitlegging van genoemde bepalingen niet houdbaar blijkt. Weliswaar ligt aan de belastingaftrek en de toelage voor ten laste komende kinderen een zelfde gedachte ten grondslag en dienen beide voorzieningen een gemeenschappelijk doel, maar toch lopen de twee situaties in werkelijkheid niet geheel parallel en is het in de praktijk geenszins abnormaal dat een ambtenaar in aanmerking kan komen voor de belastingaftrek zonder ook recht te hebben op de toelage voor een kind ten laste.

Het ligt nogal voor de hand dat wanneer de wetgever een volledige onderlinge overeenstemming tussen de voorwaarden voor elk van beide faciliteiten had willen aanbrengen, hij dat veel eenvoudiger en duidelijker had kunnen doen door te bepalen dat het recht op belastingaftrek automatisch wordt toegekend wanneer betrokkene een toelage voor een kind ten laste geniet.

9. Ik meen derhalve dat het begrip kind ten laste in de zin van artikel 2, lid 2, van bijlage VII bij het Statuut aldus moet worden uitgelegd, dat een kind dat zijn militaire

dienstplicht vervult kan worden geacht ten laste van de ambtenaar te komen, wanneer deze bewijst in feite en voor het overgrote deel in de wezenlijke behoeften van het kind te hebben voorzien.

Ik geef het Hof derhalve in overweging het aangevochten gedeelte van het arrest van het Gerecht van 8 maart 1990 in zaak T-41/89 [4] te vernietigen.

Volgens artikel 54 van 's Hofs Statuut-EEG vernietigt het Hof, in geval van gegrondheid van de hogere voorziening, de beslissing van het Gerecht. Het kan dan zelf de zaak afdoen wanneer deze in staat van wijzen is, dan wel haar voor afdoening verwijzen naar het Gerecht.

In deze zaak stellen de gegevens in het dossier het Hof niet in staat om te bepalen of requirant in overwegende mate de kosten van de wezenlijke behoeften van zijn zoon heeft gedragen, nu het Gerecht een onderzoek naar deze omstandigheid ten onrechte overbodig heeft geacht en dus enigerlei vaststelling ter zake achterwege heeft gelaten.

Ik geef het Hof derhalve in overweging om de zaak terug te verwijzen, zodat het Gerecht op dit laatste punt kan beslissen met inachtneming van het arrest van het Hof; over de kosten van deze procedure zal eveneens door het Gerecht uitspraak worden gedaan.

4 — Het Gerecht verwierp bij hetzelfde arrest de vordering van requirant ter zake van de hem ontzegde toelage voor een ten laste komend kind, maar dat onderdeel van het arrest is in hogere voorziening niet aangevochten.