CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL M. DARMON

van 16 februari 1993 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Bij de prejudiciële vraag van de Luxemburgse directeur des contributions directes et des accises (hierna: „directeur des contributions") gaat het in wezen om de toetsing aan artikel 48 van het Verdrag van een belastingstelsel dat bij de berekening van de inkomstenbelasting uitgaat van het gehele belastbare inkomen, daaronder begrepen de inkomsten welke de belastingplichtige als niet-ingezetene in de betrokken staat heeft verworven.

2. Corbiau, van Belgische nationaliteit, was woonachtig en werkzaam in Luxemburg tot 25 oktober 1990, toen hij zijn woonplaats naar België verlegde, terwijl hij bleef werken in Luxemburg, zodat hij vanaf dat moment in die staat niet-ingezeten belastingplichtige was.

3. Na het kader van de prejudiciële vraag aldus te hebben geformuleerd, zullen wij, alvorens de grond van de zaak te onderzoeken, moeten vaststellen of de directeur des contributions een „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 van het Verdrag is.

4. Het feit alleen al dat men zich afvraagt wat de aard van dit orgaan is, mag verrassend lijken, aangezien de Luxemburgse Conseil d'État (hierna: „Conseil d'État") in een arrest van 26 juli 1963 [1] het als rechterlijke instantie in contentieuze zaken en in een arrest van 18 december 1968 [2] als rechterlijke instantie in gracieuze zaken heeft erkend. Een dergelijke erkenning volstaat evenwel niet om dit orgaan tot een „rechterlijke instantie" in de zin van artikel 177 te maken, aangezien dit begrip in het geheel niet verwijst naar het interne recht van de Lid-Staten, maar een autonoom begrip is, waarvan de inhoud door 's Hofs rechtspraak is bepaald.

5. Het arrest Vaassen-Goebbels [3] vormt de hoeksteen van de rechtspraak op dit gebied. Ik herinner eraan, dat het daar ging om de vraag, of het Scheidsgerecht, een tot het beslechten van geschillen tussen een Nederlandse sociale-zekerheidsinstelling en de ontvangers van bepaalde uitkeringen bevoegd arbitraal gerecht, een rechterlijke instantie was. Deze hoedanigheid werd erkend, aangezien het ging om een bij wet ingesteld permanent lichaam, waartoe de rechtzoekenden zich verplicht moesten wenden en dat besliste op tegenspraak en naar recht.

6. In het arrest Politi [4] was het Hof evenwel van oordeel, dat ook wanneer er geen sprake was van een contradictoire procedure, het Hof toch kon worden aangezocht, daar

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — Caisse hypothécaire du Luxembourg, rolnr. 5833.

2 — Toussaint/Administration des contribu-tions, rolnr. 5516.

3 — Arrest van 30 juni 1966 (zaak 61/65, Jurispr. 1966, blz. 257).

4 — Arrest van 14 december 1971 (zaak 43/71, Jurispr. 1971, blz. 1039).

„(...) kan worden volstaan met de vaststelling, dat de president van de rechtbank in Turijn met rechtspraak belast is in de zin van artikel 177, dat hij een uitlegging van het gemeenschapsrecht noodzakelijk heeft geacht voor het geven van zijn beslissing en dat het Hof geen overwegingen behoeft te wijden aan de stand van de procedure waarin de vraag is gesteld". [5]

7. Het ontbreken van een contradictoir karakter wordt in een summier geding, waarin de verweerder niet verschijnt, gecompenseerd door de volstrekte onpartijdigheid van de rechter en door zijn onafhankelijkheid ten opzichte van zowel het geschil als de procespartijen.

8. Wegens de afwezigheid van de verweerder moet de rechter noodzakelijkerwijze nog nauwkeuriger dan anders de gegrondheid van de stellingen van de eiser onderzoeken, teneinde het ontbreken van het contradictoir karakter van de procedure te compenseren.

9. In deze zin diende het begrip onafhankelijkheid, de noodzakelijke tegenhanger van het ontbreken van tegenspraak, dat in de eerdere beslissingen niet was genoemd, in het arrest Pretore di Salò [6] te verschijnen in de volgende bewoordingen:

„Opgemerkt zij, dat de pretori magistraten zijn die in een procedure zoals die welke tot de onderhavige verwijzing naar het Hof heeft geleid, tegelijkertijd de functie van openbaar ministerie en van onderzoeksrechter vervullen. Het Hof is bevoegd de prejudicile vraag te beantwoorden, aangezien deze afkomstig is van een rechterlijke instantie die gehandeld heeft in het algemene kader van zijn opdracht om onafhankelijk en naar recht uitspraak te doen in zaken waarvoor de wet hem bevoegdheid verleent, ook al hebben bepaalde functies die hij te vervullen heeft in de procedure die tot de prejudiciële verwijzing heeft geleid, geen strikt rechterlijk karakter." [7]

10. Dit begrip „onafhankelijkheid", dat onlosmakelijk verbonden is met de rechterlijke opdracht, is overgenomen in het arrest Pardini [8], gewezen op verwijzing door een nationale rechter die zich in het kader van een niet-contradictoire procedure tot het Hof had gewend.

11. Laat ons daarom nagaan, of de directeur des contributions, wanneer hij uitspraak doet op een gracieus verzoek van een belastingplichtige, een echte rechterlijke functie uitoefent dan wel optreedt als bestuurlijke autoriteit in het kader van een hiërarchische beroepsgang.

12. Zowel de Commissie — blijkbaar om redenen van opportuniteit [9] — als de Luxemburgse regering stellen, dat deze autoriteit voldoet aan de door het Hof ontwikkelde maatstaven. Ook al zijn door de antwoorden van de Luxemburgse regering ter terechtzitting bepaalde kenmerken van deze autoriteit alsmede van de voor haar toepasselijke procedure verduidelijkt, van haar rechterlijk karakter ben ik geenszins overtuigd.

13. De directeur des contributions oefent inderdaad zijn functies uit in het kader van de wet van 17 april 1964 betreffende de reorganisatie van de administratie der directe belastingen en accijnzen, zoals gewijzigd bij

5 — R. o. 5.

6 — Arrest van 11 juni 1987 (zaak 14/86, Jurispr. 1987, blz. 2545).

7 — R. o. 7.

8 — Arrest van 21 april 1988 (zaak 338/85, Jurispr. 1988, blz. 2041, r. o. 9).

9 — Schriftelijke opmerkingen van de Commissie, blz. 15, nr. 13, laatste alinea.

wet van 20 maart 1970. Artikel 2 van deze wet bepaalt, dat

„de administratie der directe belastingen en accijnzen wordt opgedragen aan een directeur, die diensthoofd is".

14. Hij is eveneens een autoriteit tot wie men zich verplicht moet wenden en die een permanent karakter heeft. Artikel 8 van het groothertogelijk besluit van 26 oktober 1944 bepaalt immers:

„Door belastingplichtigen ingediende bezwaarschriften alsmede verzoeken tot kwijtschelding of vermindering worden afgedaan door het hoofd van de bevoegde dienst of diens plaatsvervanger, behoudens beroep op een bij ministerieel besluit aan te wijzen instantie."

15. Bij ministerieel besluit van 10 april 1946 is de Conseil d'État, afdeling Contentieux, aangewezen om „in laatste instantie uitspraak te doen over beroepen betreffende belastingen, heffingen, bijdragen en rechten". [10]

16. Het is echter duidelijk, dat het enkele feit dat aan deze drie criteria (permanent karakter, wettelijke grondslag, verplichte adiëring) is voldaan, niet voldoende is om een bestuurlijke autoriteit van een rechterlijke instantie te onderscheiden. Het staat namelijk buiten kijf, dat elke bestuurlijke autoriteit er in beginsel aan beantwoordt, maar voldoende is dat niet, want anders zou elk willekeurig administratief orgaan zich tot het Hof kunnen wenden, en dat wil artikel 177 nu juist voorkomen. [11]

17. Deze voor het eerst in het arrest Vaassen-Goebbels neergelegde criteria maken het daadwerkelijk mogelijk te onderscheiden tussen een rechterlijke instantie en een arbitraal gerecht, aangezien dit laatste in de meeste gevallen noch een permanent karakter en een wettelijke grondslag heeft, noch verplicht moet worden geadieerd, ook wanneer het wel aan de andere criteria voldoet, te weten toepassing van rechtsregels, contradictoire procedure en onafhankelijkheid bij het rechtspreken, die vereist zijn voor de kwalificatie als rechterlijke instantie in de zin van artikel 177.

18. Laat ik thans punt voor punt onderzoeken of de directeur des contributions, handelend in het kader van de bevoegdheid die tot de verwijzing naar het Hof heeft geleid, aan deze laatstgenoemde criteria beantwoordt.

19. Voor wat in de eerste plaats de toepassing van rechtsregels betreft, wil ik er vooraf aan herinneren, dat enerzijds elke bestuurlijke autoriteit verplicht is zich daaraan te houden, en dat anderzijds de directeur des contributions in het kader van een dergelijk beroep niet naar recht, maar naar billijkheid rechtspreekt, uiteraard krachtens een wettelijke bepaling, en de bijzondere omstandigheden beoordeelt die krachtens § 131 van de Abgabenordnung „terugbetaling of verrekening van reeds betaalde staatsbelasting" [12] mogelijk maken. Deze bijzondere omstandigheden, waaruit eventueel kan blijken dat er sprake is van schending van de billijkheid, kunnen een uitvloeisel zijn hetzij van de persoonlijke situatie van de belastingplichtige bij de inning van de belasting, hetzij van te strikte toepassing van de belastingwet in het betrokken geval.

10 — Artikel 1.

11 — Isaac, G.: *Droit communautaire général*, Masson, 3e ed., blz. 290.

12 — Rapport ter terechtzitting, II A, vierde alinea.

20. De directeur des contributions beschikt, zoals de Conseil d'État overigens bevestigde, over een „ruime beoordelingsbevoegdheid bij het nemen van zijn beslissing". [13]

21. Daarmee wordt in het kader van een dergelijke gracieuze procedure aan deze autoriteit een nagenoeg discretionaire bevoegdheid verleend — wat niet wil zeggen een willekeurige —, hetgeen volgt uit de aangehaalde bepaling zelf, zoals uitgelegd door de Conseil d'État. Binnen de grenzen van deze — stellig wettelijke — bevoegdheid bestaat de taak van de directeur des contributions dus niet zozeer in het toepassen van een rechtsregel, als wel in het matigen om redenen van billijkheid van de gevolgen van de strikte toepassing ervan.

22. Vervolgens de vraag of de procedure voor de directeur des contributions een contradictoir karakter heeft.

23. Bij een bezwaar in het kader van een dergelijk, gracieus beroep kan de belastingplichtige, teneinde terugbetaling of vermindering van belasting te verkrijgen, zich bij gewone brief tot de directeur des contributions wenden, die dan beslist zonder debat en buiten aanwezigheid van de verzoeker. De procedure is dus niet contradictoir.

24. Zoals echter reeds gezegd, heeft het Hof in zijn arrest Politi [14] aan de president van de rechtbank te Turijn het karakter van rechterlijke instantie toegekend in het kader van een summiere dwangbevelprocedure, waarin de verweerder per definitie niet verschijnt.

25. Maar bij die erkenning verwees het Hof impliciet, maar wel noodzakelijkerwijs, naar de wezenlijke attributen van een rechterlijke instantie, en meer in het bijzonder naar de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van de rechter, die geen enkele band heeft met de partijen in het geding.

26. Het ontbreken van het contradictoire element (hetgeen bij talrijke procedures in de Lid-Staten het geval is) moet daarom noodzakelijkerwijs worden gecompenseerd door de onafhankelijkheid van de rechter tegenover de partijen in het geding, zodat hij, met inachtneming van de formele (bevoegdheid, ontvankelijkheid) en materiële regels, overeenkomstig de wet kan beslissen over de vordering en de middelen van de verzoeker.

27. Dit lijkt niet het geval te zijn bij de directeur des contributions, die zowel rechter als partij is.

28. In de eerste plaats is deze directeur organiek „onder het rechtstreekse gezag van de minister van Financiën geplaatst". [15] Hij valt dus onder het centrale staatsgezag.

29. In de tweede plaats heeft hij tot taak, een geschil te beslechten tussen de door hem

13 — Arrest van 11 oktober 1988, Bertrand/Administration des contributions, ingeschreven op 25 juli 1986 onder rolnr. 7803.

14 — Reeds aangehaald, zie voetnoot 4.

15 — Zie Majerus, P.: *L'État luxembourgeois*, 6e ed., 1990, blz. 288.

geleide administratie en een belastingplichtige, die een beslissing van een van zijn diensten betwist. Niettemin is hij, zoals gezegd, in dat kader geheel onafhankelijk zowel van zijn minister als van de door hem geleide administratie.

30. Hoe valt deze onafhankelijkheid echter te rijmen met het feit, dat hij in tal van zaken, nadat hij zijn beslissing heeft genomen, zelf concludeert voor de Conseil d'État in het kader van het door de belastingplichtige tegen hem ingestelde beroep, ter ondersteuning van de vorderingen van de administratie waarvan hij de directeur is, teneinde, zij het ook indirect, bevestiging van zijn eigen beslissing te verkrijgen? [16]

31. Door in naam en in opdracht van de administratie een memorie in te dienen, treedt de directeur des contributions derhalve op als partij die volledig in het aan hem voorgelegde geschil is betrokken. Dit volstaat om aan te tonen, dat het tot hem gerichte verzoek van de belastingplichtige een hiërarchisch beroep en geen beroep in rechte is.

32. Dient hierin een overblijfsel te worden gezien van de oude theorie van de ministerrechter, waarin de minister de rol van gerecht van eerste aanleg vervult? Hoe het ook zij, deze theorie is tegenwoordig verlaten, aangezien het beroep op de minister gelijkgesteld is aan een hiërarchisch beroep op een gewone bestuurlijke autoriteit.

33. Ter terechtzitting betoogde de vertegenwoordiger van de Luxemburgse regering, dat de verplichting van de directeur om zijn beslissingen te motiveren, een aanvullend criterium vormt ten gunste van de erkenning van het rechterlijk karakter van deze autoriteit. Uit een wet van 1 december 1978, ten uitvoer gelegd bij groothertogelijke verordening van 8 juni 1979, volgt namelijk dat elke administratieve beschikking welke aanleiding tot bezwaar kan geven, met redenen moet zijn omkleed.

34. Arendt [17] zegt het overigens als volgt:

„Dat is wat de wetgever heeft erkend, die bij wet van 1 december 1978, houdende een regeling van de niet-contentieuze administratieve procedure, de rechten van de betrokkene tegenover de van de staat en de gemeenten afhankelijke diensten aanzienlijk heeft versterkt.

Het grondbeginsel dat bij het formuleren van de tekst als leidraad diende, is de eerbiediging van het recht op verweer van de betrokkene. De erkenning van dit beginsel heeft tot gevolg, dat de dienst bij het nemen van haar beslissing zich niet kan baseren op voor de betrokkene onbekende gronden. Uit deze regel vloeit dus noodzakelijkerwijs voort de erkenning ten gunste van de betrokkene van het recht op vrije toegang tot zijn dossier, de mededeling van de gronden en het naar voren brengen van zijn opmerkingen." [18]

35. De motiveringsplicht, die inherent is aan de rechterlijke beslissing, geldt evenwel niet

16 — Zaken Heuardt/Administration des contributions, arrest van 6 maart 1963 (rolnrs. 5768 en 5884), Pirrotte/Administration des contributions, arrest van 7 juli 1971 (rolnrs. 5984 en 6314), Ruppert/Administration des contributions, arrest van 22 januari 1985 (rolnr. 6374), Compagnie générale pour le gaz/Administration des contributions, arrest van 22 mei 1985 (rolnr. 7552), Bertrand/Administration des contributions, arrest van 11 oktober 1988, reeds aangehaald, zie voetnoot 13.

17 — Arendt: „L'information de l'administré en droit administratif luxembourgeois, diagonales à travers le droit luxembourgeois", *Livre jubilaire de la conférence Saint-Yves, 1946-1986*, blz. 13.

18 — Ibidem, blz. 17.

alleen voor haar. Ook de administratieve beslissing dient met redenen te zijn omkleed, teneinde het voor de betrokkene mogelijk te maken, deze hetzij te aanvaarden, hetzij te betwisten voor de rechter, die voornamelijk op basis van de gronden van de betwiste handeling tot toetsing zal overgaan. Ook in het gemeenschapsrecht is naar het oordeel van het Hof de eerbiediging van de in artikel 190 van het Verdrag neergelegde motiveringsplicht voorwaarde voor de wettigheid van handelingen van afgeleid recht.

36. Overigens wordt in Luxemburg zelf de hoedanigheid van rechterlijke instantie van de directeur des contributions door een gezaghebbende doctrine betwist.

37. Olinger merkt op:

„In zijn handboek *Introduction à la science du droit*, 1960, lijkt Pescatore de rechtsprekende functie van de directeur des contributions te ontkennen." [19]

38. Pescatore [20] noemt bij de Luxemburgse gerechten immers niet de directeur des contributions en dat terwijl de laatste uitgave van zijn werk dateert van na voornoemde arresten van de Conseil d'État.

39. Schockweiler schroomt niet om uitdrukkelijk te schrijven:

„Het gaat hier om een echte anomalie in onze bestuurlijke organisatie en de rechterlijke aard van deze organen is uitsluitend te danken aan de rechtspraak van de Conseil d'État." [21]

40. Ik geef het Hof derhalve in overweging zich niet-bevoegd te verklaren.

41. De weg die ik het Hof in overweging geef in te slaan, doet op geen enkele wijze afbreuk aan de eenvormige toepassing van het gemeenschapsrecht, een risico dat zou kunnen ontstaan wanneer de Lid-Staten in de verleiding komen om bestuurlijke organen in het leven te roepen die uitspraak doen in laatste instantie en die, zonder rechterlijke instanties in de zin van artikel 177 van het Verdrag te zijn, het gemeenschapsrecht kunnen toepassen zonder evenwel bevoegd te zijn tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof, en zelfs zonder verplicht te zijn zich tot het Hof te wenden.

42. Reischl merkte in zijn conclusie in de zaak Broekmeulen [22] het volgende op:

„Indien de betrokken uitdrukking echter een verwijzing naar nationaal recht inhield, zou het de Lid-Staten vrij staan om via een bepaalde inrichting van hun rechterlijke organisatie de verwijzingsbevoegdheid te ontnemen aan bepaalde instanties die gemeenschapsrecht moeten toepassen, of hen aan de verwijzingsplicht te onttrekken; dit

19 — Olinger: *Études fiscales*, nrs. 81 tot 85, november 1989.

20 — Pescatore, P.: *Introduction à la science du droit*, Centre universitaire de l'État luxembourgeois, 1960, met bewerking in 1978, nr. 272, blz. 389.

21 — Schockweiler, F.: *Le contentieux administratif et la procédure administrative non contentieuse en droit luxembourgeois*, nr. 44, blz. 20.

22 — Arrest van 6 oktober 1981 (zaak 246/80, Jurispr. 1981, blz. 2311).

zou uiteindelijk tot rechtsversplintering leiden, die met behulp van de prejudiciële procedure juist moet worden vermeden. Mitsdien komt aan het recht van de Lid-Staten slechts betekenis toe voor zover daarin een antwoord kan worden gezocht op de vraag of een bepaalde instantie daadwerkelijk de door het gemeenschapsrecht verlangde kenmerken vertoont." [23]

43. Het gaat hierbij overigens om een argument dat voor het Hof van doorslaggevende betekenis lijkt te zijn geweest bij de erkenning in voornoemd arrest van de Commissie van Beroep Huisartsgeneeskunde als rechterlijke instantie:

„Uit al deze overwegingen volgt dat, nu op een gebied dat de toepassing van het gemeenschapsrecht raakt, *een doeltreffende mogelijkheid van beroep op de gewone rechter in de praktijk ontbreekt*, de Commissie van Beroep, die haar werkzaamheden met toestemming en met medewerking van de overheid verricht en welker beslissingen, genomen na een procedure op tegenspraak, in feite als definitief worden beschouwd, moet worden aangemerkt als een rechterlijke instantie van een Lid-Staat, in de zin van artikel 177 EEG-Verdrag." [24]

44. In deze zaak bepaalt artikel 8 van het groothertogelijk besluit van 26 oktober 1944, dat bezwaarschriften worden afgedaan door het hoofd van de bevoegde dienst, met de mogelijkheid van beroep op basis van het ministerieel besluit van 10 april 1946 bij de afdeling Contentieux van de Conseil d'État.

23 — Conclusie, blz. 2332, 2336.

24 — R. o. 17, cursivering van mij.

45. Het is dus deze rechterlijke instantie die zich tot het Hof dient te wenden, wanneer zij voor een vraag betreffende de uitlegging van een gemeenschapsnorm komt te staan.

46. Ik wijs er echter op, dat artikel 8 preciseert als volgt:

„Beroep is niet mogelijk, indien het bezwaar of het verzoek een belastingbedrag van niet meer dan 1 000 LFR betreft."

47. Deze wettelijke onmogelijkheid tot het instellen van enig beroep en bijgevolg van elke rechterlijke controle is evenwel niet van dien aard, dat ik mijn opvatting zou moeten veranderen.

48. Een beroep ter zake van een bedrag lager dan of gelijk aan 1 000 LFR (ongeveer 25 ECU), waarin uitlegging van het gemeenschapsrecht nodig zou zijn, is immers niet erg waarschijnlijk en lijkt daarom een zuiver academisch probleem te zijn. Men behoeft daarom niet te vrezen, dat er afbreuk wordt gedaan aan de eenvormigheid van het gemeenschapsrecht, en het ontbreken van de mogelijkheid van beroep op de rechter tegen beslissingen waarbij het om een zo klein bedrag gaat, kan een oplossing in tegengestelde zin niet rechtvaardigen.

49. Aangenomen evenwel dat een dergelijk geval zich zou voordoen — bijvoorbeeld als „test case" —, dan kan de verzoeker de toegang tot zijn natuurlijke rechter niet worden ontzegd, welk recht hij ontleent zowel aan de recente rechtspraak van het Hof als aan het Europees Verdrag tot bescherming van

de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, waarnaar het Hof trouwens uitdrukkelijk verwijst.

50. Wij kunnen hier het arrest Johnston [25] citeren, waarin het Hof verklaarde als volgt:

„In de bij vorenbedoeld artikel [26] voorgeschreven rechterlijke controle komt een algemeen rechtsbeginsel tot uiting, dat ten grondslag ligt aan het constitutionele erfgoed dat alle Lid-Staten gemeen hebben. Dit beginsel is eveneens neergelegd in de artikelen 6 en 13 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden. Zoals het Europees Parlement, de Raad en de Commissie in hun gemeenschappelijke verklaring van 5 april 1977 (PB 1977, C 103, blz. 1) en het Hof van Justitie in zijn rechtspraak hebben erkend, moet in het kader van het gemeenschapsrecht rekening worden gehouden met de beginselen die aan dit verdrag ten grondslag liggen." [27]

51. Artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden bepaalt als volgt:

„Bij het vaststellen van zijn burgerlijke rechten en verplichtingen of bij het bepalen van de gegrondheid van een tegen hem ingestelde vervolging heeft een ieder recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat bij de wet is ingesteld."

52. In het arrest Golder [28] heeft het Europese Hof voor de rechten van de mens dit artikel uitgelegd als volgt:

„In verband met de vaststelling van burgerlijke rechten en verplichtingen heeft een ieder het recht, dat de door of tegen hem geadieerde instantie op een bepaalde wijze te werk gaat — ‚eerlijk', ‚openbaar', ‚binnen een redelijke termijn', etc. —, maar tevens en bovenal, dat de ‚behandeling van zijn zaak' niet door een willekeurige autoriteit gebeurt, maar door ‚een (...) gerecht' in de zin van artikel 6, lid 1 (...)." [29]

Meer in het bijzonder preciseerde genoemd Hof als volgt:

„Het is vrijwel ondenkbaar, dat de heerschappij van het recht (‚rule of law') in burgerlijke zaken niet ook de toegang tot de rechter zou inhouden." [30]

53. Aldus heeft dit door de rechtspraak van het Hof bevestigde beginsel van „effectieve rechterlijke controle" [31], gelet op de uitdrukkelijke verwijzing naar het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, noodzakelijkerwijs als logisch gevolg het recht op toetsing door een rechterlijke instantie in de zin van artikel 177 van elke beslissing van een

25 — Arrest van 15 mei 1986 (zaak 222/84, Jurispr. 1986, blz. 1651).

26 — Bedoeld is artikel 6 van richtlijn 76/207/EEG van de Raad van 9 februari 1976 betreffende de tenuitvoerlegging van het beginsel van gelijke behandeling van mannen en vrouwen ten aanzien van de toegang tot het arbeidsproces, de beroepsopleiding en de promotiekansen en ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden (PB 1976, L 39, blz. 40).

27 — R. o. 18.

28 — Arrest van 21 februari 1975, serie A, nr. 18.

29 — R. o. 32.

30 — R. o. 34.

31 — R. o. 19 van het arrest Johnston, reeds aangehaald, zie voetnoot 25.

orgaan dat geen „rechterlijke instantie" is. Anders zou het gevaar bestaan, dat er, zoals ik heb aangegeven in mijn conclusie in de zaak Johnston, „een juridisch vacuüm wordt gecreëerd, dat de communautaire rechtsorde in haar grondvesten aantast". [32]

54. Uit het voorafgaande volgt, dat elke burger aan het gemeenschapsrecht het onvervreemdbare recht ontleent zich te wenden tot een rechterlijke instantie in de zin van artikel 177 van het Verdrag, zodra er een vraag naar de uitlegging van het gemeenschapsrecht rijst, niettegenstaande de inperking van een dergelijke beroepsgang door het nationale recht. De eenheid en de eenvormigheid van het gemeenschapsrecht blijven hierbij volledig intact.

55. In voorkomend geval is het dus de Conseil d'État die zich tot het Hof zal moeten wenden, en het feit dat beslissingen van de directeur des contributions ter zake van een bezwaar betreffende een bedrag van ten hoogste 1 000 LFR niet voor beroep vatbaar zijn, doet aan deze vaststelling niet af.

56. Hoewel de onbevoegdheid van het Hof om op de vragen van de directeur des contributions te antwoorden, mij duidelijk lijkt te zijn aangetoond, zal ik toch ten gronde concluderen, zij het slechts subsidiair.

57. Laat ik de kern van de prejudiciële vraag in herinnering brengen: staat artikel 48, lid 2, eraan in de weg, dat voor de vaststelling door de staat van vestiging van het op het inkomen van een belastingplichtige toepasselijke belastingtarief door de Luxemburgse belastingdienst alle door de belastingplichtige gedurende het betrokken jaar in Luxemburg verworven inkomsten in aanmerking worden genomen, hieronder begrepen die welke hij als niet-ingezetene heeft verworven?

58. Het in België onbelast laten van in Luxemburg verworven inkomsten, zowel als ingezetene als in de hoedanigheid van niet-ingezetene, vloeit voort uit de toepassing van de overeenkomst tussen deze twee Lid-Staten van 17 september 1970 tot het vermijden van dubbele belasting (model Verenigde Naties), en met name uit artikel 15, dat bepaalt als volgt

„(...) lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat ter zake van een dienstbetrekking (zijn) slechts in die Staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend zijn de ter zake daarvan verkregen beloningen in die andere Staat belastbaar."

59. Corbiau heeft zodoende twee belastingaangiften in Luxemburg gedaan, de ene over de periode waarin hij binnenlands belastingplichtige was, en de andere over die waarin hij niet-binnenlands belastingplichtige was.

60. Het Luxemburgse belastingstelsel maakt net als dat van andere Lid-Staten met name voor looninkomsten gebruik van „inhouding aan de bron".

61. Voor de vaststelling van de hoogte van het op het jaarinkomen van de belastingplichtige toepasselijke belastingtarief neemt

32 — Punt 4 van mijn conclusie.

de belastingdienst het laatst ontvangen salaris als grondslag; zij gaat ervan uit, dat de werknemer in het betrokken jaar twaalf maal dit bedrag zal ontvangen. Aan het einde van het jaar worden correcties toegepast (hetzij positief, hetzij negatief), al naar gelang het reële inkomen hoger of lager is uitgevallen.

62. In deze zaak werd aan het einde van het jaar de door de belastingdienst over de eerste tien maanden van het jaar berekende belasting enkel toegepast op de door Corbiau als ingezetene verworven inkomsten volgens het met een jaarinkomen overeenkomend tarief, waarbij de als niet-ingezetene verworven inkomsten buiten beschouwing werden gelaten. Bij de vaststelling van de daadwerkelijk verschuldigde belasting bleek vervolgens, dat door enkel de gedurende de eerste tien maanden verworven inkomsten in aanmerking te nemen, het aldus verkregen tarief lager was dan het eerdere en bleek er een verschil van 180 048 LFR te zijn ten opzichte van de toepassing van het voor het totale verworven jaarinkomen bestemde tarief.

63. Corbiau verzocht bijgevolg om teruggave van dit bedrag, daar hij van mening was, dat hij daar recht op had ingevolge het arrest Biehl. [33]

64. In die zaak was aan een in Luxemburg woonachtig Duits onderdaan, die in de loop van het jaar naar de Bondsrepubliek Duitsland was verhuisd, teruggave geweigerd van de door zijn voormalige werkgever ingehouden bedragen die de daadwerkelijk over het betrokken jaar verschuldigde belasting overschreden, op grond van artikel 154, lid 6, van de Loi sur l'impôt sur le revenu (wet op de inkomstenbelasting; hierna: „LIR"), dat bepaalt als volgt:

„De rechtmatig verrichte inhoudingen op de opbrengst van kapitaal vallen definitief aan de schatkist toe en zijn niet vatbaar voor teruggave. Hetzelfde geldt voor de ingehouden belasting op het salaris van werknemers die slechts gedurende een gedeelte van het jaar binnenlands belastingplichtigen zijn, omdat zij zich in de loop van het jaar in het land vestigen of het land verlaten."

65. In zijn arrest verklaarde het Hof voor recht, dat

„(...) artikel 48, lid 2, van het Verdrag eraan in de weg staat, dat volgens de belastingwetgeving van een Lid-Staat de belasting die is ingehouden op het loon van een werknemer die onderdaan is van een Lid-Staat en die slechts gedurende een deel van het jaar binnenlands belastingplichtige is omdat hij zich in de loop van het belastingjaar in het land vestigt of daaruit vertrekt, definitief aan de schatkist toevalt en niet voor teruggave vatbaar is". [34]

66. De discriminatie was het gevolg van de onmogelijkheid van enkel niet-ingezeten onderdanen om in aanmerking te komen voor de teruggave van eventueel te veel betaalde belasting.

67. Zoals het Hof in het arrest Werner [35] verklaarde, was de Luxemburgse fiscale bepaling onverenigbaar met het gemeenschapsrecht, voor zover deze

33 — Arrest van 8 mei 1990 (zaak C-175/88, Jurispr. 1990, blz. I-1779).

34 — R. o. 19.

35 — Arrest van 26 januari 1993 (zaak C-112/91, Jurispr. 1993, blz. I-429).

„(...) de mogelijke teruggave van te veel betaalde belasting verbond aan een criterium van voortdurende vestiging op Luxemburgs grondgebied en derhalve meer in het bijzonder ten nadele werkte van belastingplichtigen die onderdaan van een andere Lid-Staat zijn (...)". [36]

68. Uit het arrest Biehl [37] volgt, dat uitsluitend het *beginsel* van onthouding van het recht op teruggave een inbreuk vormt op de gelijkheid van behandeling, voor zover het de onderdaan van een andere Lid-Staat benadeelt. Voorts verklaarde ik in mijn conclusie als volgt:

„Ook wanneer men geen vraagtekens zet bij de doelstellingen die de nationale werkgever nastreeft met de invoering van een equivalent voor de progressie, ontkomt men toch niet aan het openlijk discriminerende karakter van de litigieuze bepaling, dat met name tot uiting komt in alle gevallen waarin de betrokken burger in de loop van het betrokken jaar geen inkomsten verwerft in de Lid-Staat waar hij vandaan komt of naartoe gaat." [38]

69. Het Hof verklaarde evenwel niet, dat er sprake is een *automatisch recht* op teruggave ten gunste van de burger die van ingezetene niet-ingezetene wordt.

70. De directeur des contributions vraagt dan ook niet aan het Hof, of hij de litigieuze bepaling in bepaalde situaties kan blijven toepassen, maar uitsluitend, of hij het in die staat op de belaste inkomsten van toepassing zijnde belastingtarief over het *totale* door de belastingbetaler verworven inkomen kan berekenen.

71. Daarom dient te worden vastgesteld, of een dergelijk in aanmerking nemen van het totale inkomen een inbreuk vormt op artikel 48, lid 2, van het Verdrag.

72. Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat deze bepaling toepassing vindt indien er sprake is van discriminatie op grond van nationaliteit, waarbij echter zij opgemerkt dat

„(...) de regels omtrent de gelijkheid van behandeling, zowel in het Verdrag als in artikel 7 van verordening nr. 1612/68, niet alleen de zichtbare discriminaties op grond van de nationaliteit verbieden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden". [39]

73. Luidt een progressief belastingstelsel zoals het onderhavige (met name te vinden in de internationale conventies naar het model van de OESO of de Verenigde Naties [40]) dus tot openlijke of verkapte discriminatie?

74. Vooraf zij opgemerkt, dat er in het internationale belastingrecht twee methoden bestaan om dubbele belasting te voorkomen.

75. Het stelsel van de algehele vrijstelling brengt een „scheiding" aan tussen de door de belastingplichtige verworven inkomsten naar

36 — R. o. 14.

37 — Arrest reeds aangehaald, zie voetnoot 33.

38 — Punt 10.

39 — Arrest van 12 februari 1974 (zaak 152/73, Sotgiu, Jurispr. 1974, blz. 153, r. o. 11).

40 — Zie dienaangaande artikel 23 van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, gesloten tussen België en het Groothertogdom Luxemburg.

gelang hun herkomst. Elke staat heft soeverein belasting over de op zijn grondgebied verworven inkomsten. Duidelijk is, dat een belastingplichtige die inkomsten in verscheidene staten heeft, ten dele ontsnapt aan de progressiviteit van de belasting. Zoals Plagnet schreef:

„Dit brengt een kwalijke ongelijkheid met zich mee tussen degenen die hun gehele inkomen in de staat van vestiging verwerven, en zij die een deel ervan in het buitenland verwerven." [41]

76. Bij toepassing daarentegen van het stelsel van vrijstelling met progressiviteit neemt de staat van vestiging alle door de belastingbetaler verworven inkomsten, ook die verworven in andere staten, in aanmerking voor het vaststellen van het belastingtarief, hetwelk echter slechts toepassing vindt op de in de staat van vestiging verworven inkomsten. Deze methode maakt het dus mogelijk de gelijke behandeling van de belastingbetalers te herstellen. [42]

77. Althans op indirecte wijze heeft het Hof de verenigbaarheid van dit laatste stelsel met het gemeenschapsrecht al eens moeten onderzoeken in het arrest Humblet. [43]

78. Het loont de moeite de feiten van deze zaak kort weer te geven. In het kader van de inkomstenbelasting van de echtgenote van een ambtenaar van de Europese Gemeenschappen eiste de Belgische schatkist van deze laatste mededeling omtrent de hoogte van zijn bezoldiging, teneinde het op de andere inkomsten, en in het bijzonder op die van zijn echtgenote, toepasselijke belastingtarief vast te stellen. De ambtenaar weigerde met een beroep op de belastingvrijheid voor zijn bezoldiging ingevolge de artikelen 11 en 13 van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de ambtenaren en andere personeelsleden van de Gemeenschappen.

79. Het Hof was inderdaad van oordeel, dat in een dergelijk geval een zodanige vrijstelling op grond van de volledige belastingvrijheid van de inkomsten van een ambtenaar alsmede de *ratio legis* van het Protocol elk in aanmerking nemen van zijn bezoldiging verbiedt.

80. Deze oplossing kon echter niet worden toegepast op belastingplichtigen die zich niet op een dergelijke bepaling kunnen beroepen, en het Hof liet de methode van belastingvrijstelling met progressiviteit toe, zulks op grond

„(...) dat de toepassing van deze fiscale methode geen moeilijkheden oplevert, indien alle inkomsten van de belastingplichtige belastbaar zijn; dat toch de toepassing van verschillende tarieven op de verschillende inkomstengedeelten niet belet, dat één belasting wordt geheven op de totale inkomsten, met het gevolg dat het hoogste tarief, dat het hoogste inkomstengedeelte treft, in werkelijkheid ook op het totale bedrag der inkomsten drukt". [44]

81. Met betrekking tot belastingbetalers op wie het Protocol voorrechten en immuniteiten niet van toepassing is, liet advocaat-generaal Mayras zich uit als volgt:

„(...) niettegenstaande de uit dien hoofde verleende vrijstelling van belasting, [moesten] de betrokken inkomsten worden meegeteld voor de bepaling van het tarief dat gold voor de overige inkomsten, die in Zwitserland onderworpen waren aan een aan de hand van het totale inkomen vastgestelde belasting (...)

41 — Plagnet: *Droit fiscal international*, Litec 1986, nr. 103, blz. 58.

42 — Ibidem, nr. 104, blz. 58.

43 — Arrest van 16 december 1960 (zaak 6/60, Jurispr. 1960, blz. 1173).

44 — Arrest Humblet, reeds aangehaald, blz. 1173, 1202.

Het is wel duidelijk, dat een oplossing in tegengestelde zin zou hebben geleid tot bevoordeling van de belastingplichtige die inkomsten uit het buitenland heeft, boven de belastingplichtige die gelijke inkomsten verwerft in zijn eigen land, hetgeen in strijd zou zijn met de doelstelling van de overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting: het vermijden van dubbele belasting mag niet tot gevolg hebben, dat privileges worden geschapen (...) In ons geval gaat het niet om het voorkomen van dubbele belasting, maar om het scheppen van wat men in het internationale spraakgebruik een ‚privilege' noemt." [45]

82. Dit geldt des te meer wanneer, zoals in deze zaak, de totale inkomsten van de belastingplichtige afkomstig zijn uit het Groothertogdom Luxemburg: indien niet al deze inkomsten in aanmerking worden genomen, wordt de gelijkheid van de belastingplichtigen voor de belastingwet aangetast.

83. Zoals de Luxemburgse regering in haar schriftelijk antwoord op de vragen van het Hof verklaarde, leidde deze kunstmatige splitsing van de inkomsten van deze belastingplichtige ertoe, dat ten aanzien van hem over de laatste twee maanden geen belasting is geheven, aangezien de grondslag lager dan het jaartarief was.

84. In plaats van het scheppen van ongelijkheid tussen Luxemburgse onderdanen en onderdanen van andere Lid-Staten herstelt daarentegen het in aanmerking nemen van de totale inkomsten de gelijke behandeling, onder het voorbehoud, dat laatstgenoemden dezelfde voordelen en aftrek verkrijgen als aan eerstgenoemden worden toegestaan.

85. Ik concludeer derhalve

1) primair, tot onbevoegdheid van het Hof om de door de Luxemburgse directeur des contributions gestelde vraag te beantwoorden;

2) subsidiair, dat het Hof verklare voor recht, dat artikel 48, lid 2, van het Verdrag er niet aan in de weg staat, dat voor de vaststelling door de staat van vestiging van het op de inkomsten van een belastingplichtige toepasselijke belastingtarief al zijn in het betrokken jaar verworven inkomsten in aanmerking worden genomen, hieronder begrepen die welke als niet-ingezetene in die staat zijn verworven, op voorwaarde dat de belanghebbende dezelfde voordelen en aftrek verkrijgt als aan eigen onderdanen worden toegestaan.

45 — Arrest Humblet, reeds aangehaald, conclusie, blz. 1212, 1227, 1220: „Het is zeer wel denkbaar, dat in een zeker stelsel van progressieve inkomstenbelasting de inkomsten uit een bepaalde bron worden meegeteld bij de bepaling van het belastbare inkomen, met name voor de vaststelling van het tarief, maar dat dit tarief vervolgens niet op bedoelde inkomsten wordt toegepast, doch wel op inkomsten uit andere bronnen."