CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL M. DARMON

van 31 maart 1993 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. De Hoge Raad der Nederlanden verzoekt het Hof om uitlegging van artikel 14, eerste alinea, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen [1] (hierna: „het Protocol").

2. X woonde tot en met februari 1982 in Nederland, waar hij in een particulier bedrijf werkzaam was. Daar dit bedrijf, zoals reeds einde 1981 was bekendgemaakt, zou worden gereorganiseerd, kwam bij hem de wens op, een nieuwe werkkring te zoeken. Per 1 maart 1982 aanvaardde hij een functie als directeur bij de Europese Gemeenschappen in Luxemburg, waar hij zich vestigde.

3. In de loop van 1983 en 1984 zond de Nederlandse belastingdienst hem verscheidene aangiftebiljetten inkomstenbelasting. Voor de periode 1 januari tot 1 maart 1982 deed X aangifte als binnenlands belastingplichtige met als beroep directeur van een BV, en voor de rest van het jaar deed hij aangifte als buitenlands belastingplichtige zonder een beroep op te geven.

4. Na enige aarzeling van de belastingdienst of de betrokkene in de categorie van niet-ingezetenen of in die van ingezetenen moest worden ingedeeld, wees het Gerechtshof te 's-Gravenhage op 2 juli 1990 een arrest, waarbij het vaststelde dat een nabetaling inkomstenbelasting 1982 moest worden betaald en het tevens het bedrag hiervan vaststelde.

5. De Hoge Raad legt het Hof, in het kader van het tegen deze uitspraak ingestelde beroep tot cassatie, twee prejudiciële vragen voor betreffende de uitlegging van artikel 14 van het Protocol, die worden aangehaald in het rapport ter terechtzitting. [2]

6. Met deze vragen wordt in wezen beoogd te vernemen:

— in de eerste plaats of voor de toepassing van dit artikel rekening moet worden gehouden met het voornemen dat een ambtenaar vóór zijn indiensttreding bij de Gemeenschappen had, om zich metterwoon te vestigen in de Lid-Staat van de plaats van uitoefening van het ambt, en

— in de tweede plaats of artikel 14 de betrokkene een keuzemogelijkheid biedt bij het bepalen van zijn fiscale woonplaats.

7. Ter afbakening van het kader van het geschil zij eraan herinnerd, dat de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen in beginsel geen bevoegdheden aan de Gemeenschappen hebben geattribueerd. Niettemin kunnen de Lid-Staten bij het vaststellen van de ter zake toepasselijke voorschriften geen

* Oorspronkelijke taal: Nederlands.

1 — PB 1967, 152, blz. 13.

2 — Punt 6.

afbreuk doen aan de vrijheden die het gemeenschapsrecht alle onderdanen van de Lid-Staten garandeert. Zo heeft het Hof herhaaldelijk, of het nu gaat om de inkomstenbelasting van natuurlijke personen [3] of om de vennootschapsbelasting [4], onder verwijzing naar „het ontbreken van harmonisatie van de wettelijke regelingen van de Lid-Staten" [5], de aanknoping aan het nationale recht aanvaard, op voorwaarde dat dit geen invloed heeft op de fundamentele beginselen van het Verdrag.

8. Op een specifiek terrein, namelijk dat van de belastingheffing over de bezoldigingen van de ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschappen, hebben de Lid-Staten evenwel afstand gedaan van hun fiscale soevereiniteit. Dit wordt geregeld in artikel 13 van het Protocol, waarin met name wordt bepaald, dat

„de ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschappen [worden] 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."

9. Naast het algemene vereiste van de bepalingen van het Protocol betreffende de personeelsleden van de Gemeenschappen, dat in artikel 18 is neergelegd en waarop ik later zal terugkomen, komen in de ratio legis van artikel 13 twee vereisten tot uiting: de gemeenschapsambtenaren een bezoldiging garanderen waarvan de gelijkheid niet kan worden aangetast door de toepassing van niet-geharmoniseerde nationale tarieven, en voorkomen dat de Lid-Staat van de plaats van uitoefening van het ambt (hierna: de „staat van de zetel") een ongerechtvaardigd fiscaal voordeel krijgt.

10. Wat het eerste punt betreft, is in de rechtspraak van het Hof gewezen op de noodzaak om geen discriminatoire situaties in het leven te roepen die erop zouden neerkomen, dat gemeenschapsambtenaren van dezelfde categorie, maar van verschillende nationaliteit, een bezoldiging ontvangen waarvan het brutobedrag gelijk is, maar het nettobedrag verschilt. [6]

11. Met betrekking tot het tweede punt is het duidelijk dat, indien de staat van de zetel belasting zou mogen heffen over de salarissen van de gemeenschapsambtenaren, hij aan de gemeenschappelijke inkomsten waaraan alle Lid-Staten bijdragen, een bedrag zou onttrekken dat enkel deze staat ten goede kwam. Om die reden is besloten de betrokken bezoldigingen aan een communautaire belasting te onderwerpen in plaats van aan een nationale belasting.

12. Artikel 13 van het Protocol kan niet op zichzelf worden beschouwd. Het wordt namelijk, wat de niet-communautaire inkomsten van de ambtenaren betreft, aangevuld door artikel 14, dat in de eerste alinea met name bepaalt:

„De ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschappen, die zich *uitsluitend uit hoofde van de uitoefening van hun ambt*

3 — Zie met name het arrest van 8 mei 1990 (zaak C-175/88, Biehl, Jurispr. 1990, blz. I-1779).

4 — Zie met name het arrest van 28 januari 1986 (zaak 270/83, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1986, blz. 273).

5 — Ibidem, r. o. 24.

6 — Zie met name het arrest Humblet van 16 december 1960 (zaak 6/60, Jurispr. 1960, blz. 1167, inz. blz. 1200) en de conclusie van advocaat-generaal Lagrange, blz. 1228. Zie ook het arrest van 3 juli 1974 (zaak 7/74, Broucrius van Nidek, Jurispr. 1974, blz. 757, r. o. 11).

in dienst van de Gemeenschappen vestigen op het grondgebied van een andere Lid-Staat dan de staat van de fiscale woonplaats, welke zij bezitten op het ogenblik van hun indiensttreding bij de Gemeenschappen, worden voor de toepassing van de inkomsten-, vermogens- en successiebelastingen, alsmede van de tussen de Lid-Staten van de Gemeenschappen gesloten overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting, zowel in de staat waar zij zich gevestigd hebben als in de staat van de fiscale woonplaats, geacht hun woonplaats te hebben behouden in de laatstgenoemde staat, indien deze lid is van de Gemeenschappen (...)" [7]

13. De artikelen 13 en 14 hebben dus de volgende verdeling tot stand gebracht: de door de Gemeenschappen betaalde „salarissen, lonen en emolumenten" zijn van elke nationale belasting vrijgesteld, maar zijn wel aan communautaire belasting onderworpen; alle andere inkomsten blijven daarentegen binnen de nationale fiscale sfeer. [8]

14. Omdat hij andere dan communautaire inkomsten heeft genoten, die hij niet zou hebben aangegeven, is voor X overigens uitsluitend artikel 14 van het Protocol van belang. Het voorwerp van het geschil betreft immers niet de inkomsten die de betrokkene als directeur bij de Gemeenschappen heeft genoten, maar de inkomsten die hij vooral uit de afkoop van levensverzekeringen, rente en diverse waardepapieren heeft genoten.

15. Na het kader van het aan het Hof voorgelegde geschil te hebben afgebakend, zal ik thans ingaan op de twee vragen van de verwijzende rechter. In plaats van de vragen te beantwoorden in de volgorde waarin zij zijn gesteld, lijkt het mij beter om — voordat ik naga of de bewoordingen van artikel 14 waarom het gaat, te weten „uitsluitend uit hoofde van", ruimte laten om het voornemen van de ambtenaar te beoordelen — eerst de ratio legis van artikel 14 te onderzoeken en vast te stellen of dit artikel, ingeval het toepasselijk is, X de mogelijkheid biedt voor andere inkomsten dan die welke hij heeft genoten als personeelslid van de Gemeenschappen, zijn fiscale woonplaats te kiezen.

16. Om te beginnen zij er op gewezen dat krachtens artikel 239 EEG-Verdrag het Protocol, dat aan het Verdrag is gehecht, een „integrerend deel" daarvan uitmaakt. Het is dus primair recht.

17. Volgens de enige considerans van het Protocol „genieten [de] Gemeenschappen (...) op het grondgebied van de Lid-Staten de immuniteiten en voorrechten welke nodig zijn ter vervulling van hun taak". Verder bepaalt artikel 18, eerste alinea, in hoofdstuk VII „Algemene bepalingen":

„De voorrechten, immuniteiten en faciliteiten worden aan de ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschappen *uitsluitend in het belang van de Gemeenschappen* verleend." [9]

18. Mitsdien moet worden aangenomen dat de voorrechten, immuniteiten en faciliteiten

7 — Cursivering van mij.

8 — De scheidslijn tussen de fiscale bevoegdheden van de Gemeenschappen en die van de Lid-Staten, dat wil zeggen tussen het al dan niet belasten van het aan de ambtenaar betaalde salaris, wordt nauwkeurig getrokken in het arrest Humblet van het Hof (reeds aangehaald, blz. 1201).

9 — Cursivering van mij. In artikel 23 van het Statuut van de ambtenaren van de Europese Gemeenschappen wordt de kern van artikel 18 herhaald en aangevuld als volgt: „(...) de betrokkenen [zijn] niet ontheven van het vervullen van hun particuliere verplichtingen en van het naleven van de geldende wetten en de voorschriften betreffende de openbare orde en veiligheid".

die aan de ambtenaren zijn verleend, uitsluitend ertoe dienen, dat de Gemeenschappen hun taak kunnen vervullen.

19. Deze doelstelling, die de bepalingen van het Protocol betreffende de ambtenaren van de Gemeenschappen gemeen hebben, maakt noodzakelijkerwijs deel uit van de ratio legis van artikel 14 van het Protocol en is derhalve bepalend voor de uitlegging ervan.

20. De verdeling van de bevoegdheden tussen de Gemeenschap en de Lid-Staten tast de soevereiniteit van de Lid-Staten op fiscaal gebied niet aan. In het Protocol wordt deze soevereiniteit gedeeltelijk beperkt in het exclusieve belang van de Gemeenschappen, opdat deze hun taak kunnen vervullen. De bepalingen van het Protocol moeten dus zowel restrictief als teleologisch worden uitgelegd.

21. Ik zie niet hoe ook maar de geringste vrijheid van de gemeenschapsambtenaren bij het bepalen van hun fiscale woonplaats met betrekking tot andere inkomsten dan hun communautaire bezoldiging de taak van de Gemeenschappen zou vergemakkelijken. Artikel 14, waarin voor deze inkomsten uitdrukkelijk de binding van de ambtenaar wordt gehandhaafd met de fiscale woonplaats die hij bezat „op het ogenblik van [zijn] indiensttreding bij de Gemeenschappen", indien deze is gelegen in een Lid-Staat, sluit, gelezen in samenhang met artikel 13, uit dat de bepalingen van het Protocol voor een ander doel worden aangewend om welke vorm van „fiscal shopping" dan ook te vergemakkelijken.

22. Tegen een dergelijke uitlegging kan ook niet dienstig als argument worden aangevoerd, dat de gemeenschapsambtenaren zouden worden gediscrimineerd ten opzichte van de andere onderdanen van de Lid-Staten die het recht van vrij verkeer van werknemers of van vrijheid van vestiging uitoefenen.

23. Immers, een uitzonderingsregeling kan niet zinvol worden vergeleken met de toepassing van algemene bepalingen.

24. In het arrest Humblet, reeds aangehaald, heeft het Hof dit vraagstuk trouwens duidelijk afgebakend, waar het verklaart dat „in dit verband een vergelijking dient te worden getrokken tussen de ambtenaren van de Gemeenschap die tot verschillende nationaliteiten behoren, die dezelfde bruto-inkomsten genieten en die voorts in hun eigen land belastbare neveninkomsten van gelijke omvang hebben". [10]

25. In het bepaalde in de artikelen 13 en 14 wordt deze situatie geregeld met inachtneming van het beginsel van gelijkheid van bezoldiging en binnen de grenzen van de door het Protocol vastgestelde bevoegdheidsverdeling.

26. Bij gelijke communautaire bezoldiging betalen de ambtenaren dezelfde belasting aan de Gemeenschappen.

27. Voor hun andere inkomsten zijn zij evenzo onderworpen aan een nationale belasting, waarvan de per Lid-Staat verschillende tarieven geen discriminatie vormen, maar, bij gebreke van fiscale harmonisatie, voortvloeien uit de soevereiniteit van de staten op fiscaal gebied.

10 — Blz. 1203.

28. Aangezien de fiscale woonplaats van de gemeenschapsambtenaar voor zijn andere dan in artikel 13 van het Protocol bedoelde inkomsten niet afhankelijk kan zijn van de *wil* van de betrokkene, is de vraag of deze moet worden vastgesteld met inachtneming van het *voornemen* dat hij vóór de aanvaarding van zijn ambt en onafhankelijk hiervan had, om zich in de staat van de zetel te vestigen.

29. Dit is het onderwerp van de eerste prejudiciële vraag betreffende de uitlegging van de woorden „uitsluitend uit hoofde van de uitoefening van hun ambt" in artikel 14.

30. Hier staan twee uitleggingen tegenover elkaar.

31. De eerste, restrictieve, uitlegging sluit elke beoordeling van het voornemen van de ambtenaar uit en baseert zich op zuiver objectieve overwegingen, in casu de verplichting van de ambtenaar krachtens het Statuut

„in zijn standplaats te wonen of op zodanige afstand daarvan dat hij niet gehinderd wordt in de uitoefening van zijn werkzaamheden" [11]

en het feit dat de wijziging van de woonplaats samenvalt met de indiensttreding.

32. Bij de tweede, ruimere en subjectievere, uitlegging wordt onderzocht, om welke reden de ambtenaar zich in de staat van de zetel heeft gevestigd. Indien de aanvaarding van het ambt niet het *enige* voornemen („uitsluitend") zou zijn, of indien de ambtenaar zich in de toekomst in elk geval in de staat van de zetel zou hebben gevestigd, ook wanneer hij niet tot gemeenschapsambtenaar zou zijn benoemd, zou artikel 14 niet van toepassing zijn.

33. Ik wil meteen al opmerken, dat deze tweede uitlegging mijns inziens moet worden uitgesloten, omdat zij in strijd is met de ratio legis van de relevante bepalingen van het Protocol en, waar zij afbreuk doet aan de nuttige werking van artikel 14, tot absurde situaties zou kunnen leiden.

34. Een —gezocht— karikaturaal voorbeeld kan dit aantonen. Twee tweelingbroers van Nederlandse nationaliteit die in Nederland wonen, hebben evenveel spaargeld toevertrouwd aan dezelfde bankier die het op identieke wijze belegt. Om hun toekomst te verzekeren nemen zij met goed gevolg deel aan een vergelijkend onderzoek voor juristen-linguïsten bij het Hof van Justitie. Zij verlaten dus hun land en vestigen zich in het Groothertogdom Luxemburg, waar zij hun functie aanvaarden.

35. Op een punt verschilt de situatie van de beide broers echter. De eerste heeft zijn woonplaats slechts verlaten vanwege zijn beroepswerkzaamheden. De tweede was vastbesloten om zich in het Groothertogdom te vestigen, zelfs indien hij zou zijn afgewezen voor het vergelijkend onderzoek, omdat hij had besloten aldaar zijn thuis te vestigen met zijn verloofde, die daar reeds werkzaam was.

36. Is het denkbaar dat, wat hun Nederlandse inkomsten betreft, de eerste broer wel en de tweede boer niet onder de bepalingen

11 — Artikel 20 van het Statuut van de ambtenaren van de Europese Gemeenschappen.

van artikel 14 valt? En zou het, dit argument doortrekkend, voor de eerste broer voldoende zijn om, teneinde zich ook te kunnen onttrekken aan de binding met zijn laatste fiscale woonplaats, aan te tonen dat hij naast zijn voornemen om zich in zijn standplaats te vestigen, het ook gemakkelijker wilde maken om in een kamermuziek-ensemble in het land van de zetel, waarvan hij deel uitmaakte, te kunnen spelen?

37. Het is duidelijk dat het voornemen niet als criterium voor de uitlegging van het onderzochte voorschrift kan worden aanvaard.

38. De ratio van het voorschrift blijkt trouwens uit de tekst zelf van het Verdrag: „uitsluitend uit hoofde van de uitoefening van hun ambt in dienst van de Gemeenschappen" betekent, dat deze uitoefening, met uitsluiting van elke andere reden, op zich reeds *volstaat* om het land van de laatste woonplaats op fiscaal gebied bevoegd te verklaren; „uitsluiten uit hoofde van" betekent hier „vanwege het blote feit van".

39. Als primair recht voert het Protocol, zoals reeds gezegd, in het exclusieve belang van de Gemeenschappen met betrekking tot de gemeenschapsambtenaren een enkel voor hun bezoldiging geldende gemeenschappelijke fiscale uitzonderingsregeling in, met dien verstande evenwel dat de binding van de betrokkenen met hun vroegere fiscale woonplaats, in het algemeen wil dat zeggen met hun nationale regeling, voor hun andere inkomsten in stand blijft.

40. Als evenwichtig compromis kan het Protocol niet door de nationale rechters op uiteenlopende wijze worden uitgelegd, hetgeen zeker het geval zou zijn indien de veelheid van voornemens van de ambtenaren, ook al zouden deze zijn aangetoond, in aanmerking zouden worden genomen.

41. De ambtenaren hebben krachtens het Statuut een woonplaatsverplichting. Indien de nakoming van deze verplichting in de regel samenvalt met de vestiging in de staat van de zetel — een omstandigheid die ter beoordeling van de nationale rechter staat —, moet artikel 14 worden toegepast.

42. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, voor recht te verklaren:

„1) Artikel 14, eerste alinea, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen is van toepassing op de gemeenschapsambtenaar wiens uit hoofde van het Statuut verplichte vestiging in de staat van de zetel van de instelling waarbij hij gaat werken, samenvalt met de aanvaarding van zijn ambt. Het voornemen (of de voornemens) van de betrokkene bij de wijziging van zijn woonplaats is (zijn) niet van belang.

2) Bovengenoemde bepaling biedt de gemeenschapsambtenaar met betrekking tot de daarin bedoelde inkomsten en andere goederen geen keuzemogelijkheid bij het bepalen van zijn fiscale woonplaats."