

voor recht :

Een bijdrage of retributie ter vergoeding van een bepaalde door de overheid verstrekte dienst, vormt geen belasting in de zin van artikel 12, lid 2, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Gemeenschap, gevoegd bij het E.E.G.-Verdrag, zelfs wanneer bij de berekening van zodanige bijdrage of retributie het door de Gemeenschap aan de heffingsplichtige betaalde salaris in aanmerking wordt genomen;

en verstaat :

de beslissing over de proceskosten blijft bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage.

Aldus gewezen en ondertekend te Luxemburg op acht februari negentienhonderdachtenzestig.

| | | |
|-----------|--------------------|-----------|
| Lecourt | Donner | Strauß |
| Trabucchi | Mertens de Wilmars | Pescatore |

Uitgesproken ter openbare zitting te Luxemburg op acht februari negentienhonderdachtenzestig.

De Griffier,
A. Van Houtte

De President,
R. Lecourt

Conclusie van de Advocaat-Generaal K. Roemer van 18 januari 1968¹

Mijnheer de President, mijne heren Rechters,

Het door het Gerechtshof te 's-Gravenhage voorgelegde verzoek betreft de fiscale bepalingen van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Economische Gemeenschap. Zij komen aan de orde binnen het kader van de volgende feiten.

1 — Vertaald uit het Duits.

Eiser in het hoofdgeding, een sedert juli 1964 in België woonachtige ambtenaar van de Europese Economische Gemeenschap, liet zijn dochter gedurende het schooljaar 1964-1965 een gemeentelijke school te Rotterdam — zijn vroegere woonplaats — bezoeken. Daar het hier een school betreft, welke geheel of ten dele uit openbare middelen wordt bekostigd en voor verzoekers dochter naar Nederlands recht geen leerplicht meer gold, was volgens de gemeente Rotterdam een schoolgeld verschuldigd, waarvan het beloop volgens de Schoolgeldwet van 20 mei 1955 (zoals gewijzigd bij de wet van 8 december 1955) moest worden bepaald. Ingevolge bedoelde wet wordt het schoolgeld berekend naar de maatstaf van het totaalbedrag, dat de schoolgeldplichtige ouders verschuldigd zijn wegens inkomstenbelasting over het bij de aanvang van het schooljaar laatst verlopen kalenderjaar en wegens vermogensbelasting over het bij de aanvang van het schooljaar lopende belastingjaar. Bij een maatstaf van minder dan Fl 100,— is geen schoolgeld verschuldigd. Bij een hogere maatstaf bedraagt het schoolgeld per leerling en per schooljaar Fl 8,—. Het wordt verhoogd met 2 % voor elk verder bedrag van Fl 50,— verschuldigde belasting, een en ander tot een maximum van Fl 200,—, hetwelk wordt bereikt bij een maatstaf van Fl 9 600,—. Bovendien bepaalt artikel 9 van genoemde wet :

„De niet in Nederland wonende schoolgeldplichtigen zijn het maximumschoolgeld verschuldigd tenzij zij aantonen, dat een lager bedrag verschuldigd zou zijn, indien zij woonden in de gemeente, waar de school is gevestigd. Alsdan is dat lagere bedrag verschuldigd.”

Artikel 8 bevat een soortgelijke bepaling voor schoolgeldplichtigen die in Nederland wonen en krachtens wettelijke voorschriften geheel of ten dele van inkomsten- of vermogensbelasting zijn vrijgesteld. Zij behoeven het maximumbedrag niet te betalen, indien zij aantonen, dat indien de vrijstelling niet zou zijn genoten, een lagere maatstaf zou hebben gegolden.

Blijkbaar werden de laatstgenoemde bepalingen op verzoeker toegepast, hetgeen voor het schooljaar 1964-1965 aanvankelijk tot een aanslag leidde van Fl 200,—. Nadien werd de vordering op een klacht van verzoeker, gezien het aantal van zijn schoolgaande kinderen, tot Fl 120,— teruggebracht. Met dit gedeeltelijke succes niet tevreden, stelde hij bij het Gerechtshof te Den Haag ook tegen deze gewijzigde aanslag beroep in. Hierbij beriep hij zich met name op het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Economische Gemeenschap, dat wil zeggen hij stelde dat zijn fiscale woonplaats zich weliswaar nog in Nederland bevindt (waar de familie voor haar verhuizing naar België verbleef), doch dat krachtens artikel 12 van genoemd Protocol de ambtenaren van de Gemeenschap van nationale belastingen op de door de Gemeenschap betaalde salarissen vrijgesteld zijn. Dit zou betekenen dat op zijn salaris in geen enkel opzicht bij de vaststelling van een nationale belasting acht geslagen mag worden. Daar zijn overige aan belasting onderworpen inkomsten onder het wettelijke minimum gelegen waren en derhalve over de jaren 1963 en 1964 geen inkomsten- of vermogensbelasting verschuldigd was, zou hij niet tot betaling van

schoolgeld kunnen worden gedwongen. — Gezien deze argumentatie zag het Haagse Gerechtshof zich gesteld voor de vraag hoe het Protocol betreffende de voorrechten van de Economische Gemeenschap moet worden uitgelegd. Daar het de hiermede opgeworpen problemen niet zelf wilde oplossen, schorste het Hof op 18 augustus 1967 het geding en richtte overeenkomstig artikel 177 van het E.E.G.-Verdrag de volgende vraag tot het Europese Hof van Justitie :

„Moet schoolgeld, gegeven overeenkomstig de — Nederlandse — Schoolgeldwet geacht worden mede te zijn begrepen onder „nationale belastingen op de door de Gemeenschap betaalde salarissen, lonen en emolumenten” waarvan sprake is in artikel 12, lid 2, van het bij het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap behorende Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Economische Gemeenschap ?”

Met betrekking tot deze vraag werden overeenkomstig artikel 20 van het E.E.G.-Statuut van het Hof van Justitie schriftelijke opmerkingen ingezonden door eiser in de hoofdzaak, de Nederlandse Regering (naar wier geschrift de gemeente Rotterdam verwijst), de Belgische Regering en de Commissie van de Europese Economische Gemeenschap. Aan de mondelinge behandeling heeft slechts de Commissie deelgenomen.

Bezien wij thans welke interpretatiehulp wij, gezien hetgeen hierboven werd uiteengezet, aan de nationale rechter voor de uitspraak in zijn geding kunnen bieden.

De beantwoording van de gestelde vraag

In de eerste plaats rijst de vraag naar de betekenis van het begrip „nationale belasting” in artikel 12 van het destijds van kracht zijnde Protocol (en overigens ook in artikel 13 van het nieuwe gemeenschappelijke Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschap van 8 april 1965). Omvat het alle van staatswege geheven belastingen van welke aard ook, of geldt het niet voor de van overheidswege geheven retributies, welke verschuldigd zijn wegens diensten verstrekt door al of niet publiekrechtelijke instellingen (zoals vrije scholen) waarvan het de particulieren — en daarop komt het in het onderhavige geval aan — vrijstaat al dan niet gebruik te maken ?

Inderdaad ligt het, gelijk bij de behandeling van deze zaak werd toegevoegd, om verschillende redenen voor de hand op fiscaal gebied een duidelijk onderscheid te maken tussen belastingen in eigenlijke zin en retributies of administratieve heffingen, die niets anders dan een vergoeding voor een dienst van openbaar nut vormen. — De Nederlandse Regering heeft dit voor wat het Nederlandse recht betreft in haar memorie aan de hand van een reeks van citaten uit de rechtsliteratuur uitvoerig aangetoond. Voor het Duitse recht kan worden volstaan met een verwijzing naar paragraaf 1 van de Abgabeordnung (die, gelijk bekend, ook nog in het Groothertogdom doorslaggevend is). In deze bepaling heet het:

„Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten)“.

In gelijke zin en volkomen overtuigend wordt hiertoe in de literatuur nog opgemerkt, dat ingevolge deze definitie niet als belastingen zijn te beschouwen de retributies voor het gebruik van openbare inrichtingen, zoals bij voorbeeld het schoolgeld (zie Kommentar zur Reichsabgabeordnung van Becker — Riewald — Koch, 9. Auflage 1963, Deel I, blz. 17 en 21; Nöll von der Nahmer, Lehrbuch der Finanzwissenschaft 1964, Deel I, blz. 212, 216). Hetzelfde geldt voor het Franse recht (Plagnol, Les impôts, 1958, blz. 3; Formery, Les impôts en France, 1946, Deel I, blz. 33), voor het Italiaanse recht (Berliri, Principi di diritto tributario, 1952, Deel I, blz. 272; Giannini, Istituzioni di diritto tributario, 1965, blz. 51) en voor het Belgische recht (J. van Houtte, Principes de droit fiscal belge, 1958, blz. 7, 8 en 9). Dezelfde onderscheiding wordt veelal — gelijk de Commissie heeft aangehouden — bij de toepassing van de diplomatieke voorrechten gemaakt in dier voege, dat de betrokkenen meestal niet van de betaling van administratieve heffingen in de zoëven aangegeven zin zijn vrijgesteld. Uitdrukkelijk is dit vastgelegd in het Verdrag van Wenen inzake diplomatiek verkeer van 18 april 1961 (artikel 34) hetwelk bepaalt, dat de belastingvrijdom niet geldt voor heffingen wegens bepaalde verleende diensten. Voorts kan worden gewezen op het Verdrag van 2 september 1949 nopens de voorrechten en immuniteiten van de Raad van Europa, welks artikel 7 bepaalt :

„De Raad zal echter geen vrijstelling eisen van die belastingen, heffingen of rechten welke niet anders zijn dan retributies voor algemene overheidsdiensten.“

Ten slotte mag — hierop werd terecht gewezen — niet uit het oog worden verloren, dat krachtens artikel 3 van het thans ter beoordeling staande Protocol betreffende de voorrechten van de Gemeenschap zelf, haar bezittingen, inkomsten en andere eigendommen weliswaar van alle directe belastingen zijn vrijgesteld, doch dat geen vrijstelling wordt verleend van heffingen die niet anders zijn dan eenvoudige vergoedingen voor diensten van openbaar nut (de Franse tekst spreekt van „services d'utilité générale“).

Op grond van deze enkele gegevens kan reeds worden gezegd, dat niet valt in te zien waarom voor de interpretatie van artikel 12, hetwelk de belastingvrijstelling van de Europese *ambtenaren* regelt, andere maatstaven zouden gelden. Hierbij komen evenwel nog verdere overwegingen, welke met name de Nederlandse Regering in haar memorie heeft ontwikkeld. Zo moet worden bedacht, dat blijkens artikel 17 van het Protocol „de voorrechten, immuniteiten en faciliteiten aan de ambtenaren ... van de Gemeenschap uitsluitend *in haar belang* worden verleend“. Welke betekenis aan een zodanig voorbehoud toekomt, leert ons het arrest in de zaak 6-60 (Humblet tegen de Belgische Staat) hetwelk op het met artikel 12 van het E.E.G.-Protocol overeenstemmende voorschrift in het E.G.K.S.-Protocol betrekking

had. Blijkens dit arrest is het belang van de Gemeenschap hierin gelegen, dat zij daadwerkelijk haar bevoegdheid tot vaststelling van de *werkelijke* bedragen van de salarissen harer ambtenaren kan uitoefenen, hetgeen niet het geval zou zijn indien deze salarissen aan de verschillende nationale belastingen onderworpen bleven. Het is echter volkomen duidelijk, dat zodanige overwegingen slechts gelden waar het op het inkomen geheven belastingen betreft (in de gevallen derhalve waarin het salaris de *causa* vormt voor het opleggen van de belastingen), en daarentegen niet bij retributies waarvan de *causa* in het genot van bepaalde overheidsdiensten gelegen is en waarvan betaling kan worden vermeden wanneer van deze diensten geen gebruik wordt gemaakt. — Voorts is voor de interpretatie van artikel 12 van meergenoemd Protocol stellig van belang, dat men de *dubbele* belasting op Europese salarissen, waarover reeds ten behoeve van de Gemeenschappen belastingen worden geheven, wenste te vermijden. Dit gevaar bestaat niet bij een wegens schoolbezoek verschuldigde retributie, daar ten behoeve van de Gemeenschap van de ambtenaren met leerplichtige kinderen schoolgeld immers niet wordt geheven. Veeleer moet worden vastgesteld, dat artikel 67 van het Personeelsstatuut behalve de kindertoelage uitdrukkelijk een „Educatiezuilage” voorziet (de Nederlandse, Franse en Duitse versies spreken duidelijker respectievelijk van „toelage voor schoolgaande kinderen”, „allocation scolaire” en „indennità scolastica”) een uitkering derhalve, die kennelijk werd voorzien met het oog op de mogelijkheid, dat de ambtenaren in verband met het schoolbezoek van hun kinderen bijzondere lasten in de vorm van retributies te dragen zouden krijgen. Ten slotte dient te worden bedacht tot welke feitelijke consequenties de door verzoeker verdedigde extensieve interpretatie van artikel 12 zou leiden. Indien dit artikel namelijk de heffing van administratieve rechten van de thans in het geding zijnde categorie uitsloot, dan zou zulks voor de Lid-Statens, waar grotere instellingen van de Gemeenschap gevestigd zijn, zware extra lasten medebrengen. Bezwaarlijk kan worden aangenomen, dat de auteurs van het Protocol betreffende de voorrechten dit hebben gewild. Bovendien zou van een discriminatie gesproken kunnen worden ten aanzien van de burgers die op de voordelen van het Protocol geen aanspraak kunnen maken, een situatie welke met de voortschrijdende verwerkelijking van de Gemeenschappelijke Markt en de steeds verder om zich heen grijpende integratie moeilijk verenigbaar voorkomt.

Allereerst zou derhalve moeten worden aangenomen, dat een redelijke interpretatie van artikel 12 van het Protocol medebrengt, dat de daarin voorziene vrijstelling van belasting zich niet uitstrekt tot retributies wegens de diensten van openbare of particuliere instellingen waarvan het de belanghebbenden vrijstaat al dan niet gebruik te maken. Zelfs indien wij tot een zodanige subsumptie in het kader van een procedure ex artikel 177 van het E.E.G.-Verdrag wellicht niet bevoegd zijn, kan toch worden vastgesteld dat het litigieuze Nederlandse schoolgeld inderdaad als een retributie in de zoven aangegeven zin moet worden aangemerkt. Hiervoor pleit in de eerste plaats het maximale beloop van Fl 200,— per jaar, een bedrag hetwelk in

het kader van fiscale regelingen — gelijk de Nederlandse Regering terecht betoogt — op zijn minst ongewoon ware. Hiervoor pleit voorts, dat genoemd maximum stellig lager is dan de voor de overheid ontstane kosten, zodat aan het beginsel van een adequate kostendekking is voldaan, of anders gezegd, een redelijke verhouding tot de verstrekte diensten gewaarborgd voorkomt. En ten slotte spreekt daarvoor nog het feit, dat krachtens de ter zake geldende wettelijke regeling het schoolgeld slechts verschuldigd is bij *effectief* schoolbezoek.

Intussen schijnt zich nog een ander probleem voor te doen in verband met het feit, dat de Nederlandse Schoolgeldwet geen vast bedrag voorziet, doch het schoolgeld progressief bepaalt naar gelang van de inkomsten- en vermogensbelasting. Bovendien kunnen schoolgeldplichtigen, wier inkomsten in Nederland niet belast worden, betaling van het maximale bedrag slechts vermijden indien zij aantonen, dat indien de vrijstelling niet zou zijn genoten, een lagere maatstaf zou hebben gegolden. Zie ik wel, dan richt verzoekers hoofdbezwaar zich voornamelijk tegen deze bijzonderheden.

Bedoelde omstandigheden brengen evenwel naar het mij voorkomt geen *werkelijk* probleem voor de oplossing van het onderhavige geschil met zich mede.

In de eerste plaats is het voor de kwalificatie van het Nederlandse schoolgeld als retributie stellig irrelevant, dat de hoogte daarvan wordt bepaald naar gelang het vermogen en het inkomen van de betrokkene. Bij de steeds verder gaande sociale tendens in de wetgevingen van onze landen werd reeds lang ingezien dat de heffingen wegens het gebruik van diensten van openbaar nut kunnen variëren naar gelang van de belastingschuld der betrokkenen.

Wat echter het feit betreft, dat de Europese ambtenaren, indien zij de betaling van het maximumschoolgeld naar de Nederlandse wet willen vermijden, zich een *fictieve* nationale belasting van hun salaris moeten laten welgevalven, of minder scherp uitgedrukt: de berekening van het toepasselijke nationale belastingtarief ter juiste vaststelling van het verschuldigde schoolgeld, zo ware het naar onze overtuiging een onzinnige overspanning van de strekking van het Protocol, indien men met een beroep op deszelfs bepalingen deze zuiver rekenkundige behandeling wilde uitsluiten. In tegenstelling tot hetgeen verzoeker meent, valt in zoverre aan het arrest in de zaak 6-60, waarop hij zich beroept, geen grond te ontleen. Weliswaar wordt in dit arrest onderstreept, dat voor de vaststelling van de belasting op *andere* inkomsten op het salaris van de Europese ambtenaar geen acht mag worden geslagen. Doch niet mag worden vergeten, dat het in voornoemd geval om een *werkelijke belasting* (namelijk de Belgische aanvullende personele belasting) ging, terwijl het in casu slechts de bepaling betreft van het tarief ener *retributie*, dat wil zeggen van een bijdrage welke niet onder artikel 12, lid 2, van het Protocol valt. Het zou tot volstrekt absurde consequenties leiden, indien men hier anders zou beslissen en dus de mogelijkheid uitsluiten, dat bij de bepaling van nationale retributies de salarissen van de

Europese ambtenaren in aanmerking mogen worden genomen. Men denke bij voorbeeld aan de Griffierechten, waarvan immers ook, naar gelang van het inkomen van de betrokkene, geheel of ten dele vrijstelling kan worden verleend. Niemand zal echter op de gedachte komen Europese ambtenaren met een beroep op het Protocol de mogelijkheid te openen om voor de nationale instanties kosteloos te procederen.

S a m e n v a t t i n g

Met verwerping van verzoekers opvatting en overeenkomstig het standpunt van de Nederlandse Regering, de Belgische Regering en de Commissie stellen wij U dan ook voor de onderhavige vraag als volgt te beantwoorden : als nationale belastingen in de zin van artikel 12, lid 2, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Economische Gemeenschap kunnen niet worden beschouwd de bijdragen, welke een tegenprestatie vormen voor het vrijwillig gebruik maken van diensten van openbaar nut, zulks ook wanneer deze bijdragen worden berekend op grondslag van het salaris dat een ambtenaar van de Europese Gemeenschappen ontvangt.