

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

22 maart 2007*

In zaak C-437/04,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 15 oktober 2004,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J.-F. Pasquier als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

ondersteund door

Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door G. Maganza en A.-M. Colaert als gemachtigden,

intervenient,

* Procestaal: Frans.

tegen

Koninkrijk België, vertegenwoordigd door E. Dominkovits als gemachtigde,

verweerder,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, K. Lenaerts, E. Juhász (rapporteur),
J. N. Cunha Rodrigues en M. Ilešič, rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,
griffier: R. Grass,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 29 juni 2006,

het navolgende

Arrest

- 1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk België, door een met de fiscale immuniteit van de Europese Gemeenschappen strijdige belasting (hierna: „gewestbelasting”) in te voeren, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 3 van het Protocol van 8 april 1965 betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen, aanvankelijk gehecht aan het Verdrag tot instelling van één Raad en één Commissie welke de Europese Gemeenschappen gemeen hebben (PB 1967, 152, blz. 13), en vervolgens, krachtens het Verdrag van Amsterdam, aan het EG-Verdrag (hierna: „Protocol”).

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

- 2 Ingevolge artikel 28, eerste alinea, van het Verdrag tot instelling van één Raad en één Commissie welke de Europese Gemeenschappen gemeen hebben, en vervolgens, na de inwerkingtreding van het Verdrag van Amsterdam, ingevolge artikel 291 EG, alsmede overeenkomstig de enige overweging van het Protocol, geniet de Europese Gemeenschap onder de in dit Protocol vastgestelde voorwaarden op het grondgebied van de lidstaten de voorrechten en immuniteiten welke nodig zijn ter vervulling van haar taak.

3 Artikel 3 van het Protocol bepaalt:

„De Gemeenschappen, hun bezittingen, inkomsten en andere eigendommen zijn vrijgesteld van alle directe belastingen.

Telkens wanneer hun dit mogelijk is, treffen de regeringen van de lidstaten passende maatregelen tot kwijtschelding of teruggave van het bedrag der indirecte belastingen en van belastingen op de verkoop, welke een deel vormen van de prijs van onroerende of roerende goederen, wanneer de Gemeenschappen voor [hun] officieel gebruik belangrijke aankopen doen van goederen in de prijs waarvan zodanige belastingen begrepen zijn. De toepassing van deze bepalingen mag evenwel niet tot gevolg hebben dat de mededinging binnen de Gemeenschappen wordt vervalst.

Geen enkele vrijstelling wordt verleend van belastingen, heffingen en rechten die niet[s] anders zijn dan eenvoudige vergoedingen voor diensten van openbaar nut.”

4 Artikel 13 van het Protocol luidt:

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

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

5 Artikel 19 van het Protocol bepaalt:

„Voor de toepassing van dit Protocol handelen de Instellingen van de Gemeenschappen in overeenstemming met de verantwoordelijke autoriteiten van de betrokken lidstaten.”

Bepalingen van nationaal recht

6 Artikel 2 van de ordonnantie van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest van 23 juli 1992 betreffende de gewestbelasting ten laste van bezetters van bebouwde eigendommen en houders van een zakelijk recht op sommige onroerende goederen (*Belgisch Staatsblad* van 1 augustus 1992, blz. 17334; hierna: „ordonnantie”) bepaalt:

„Vanaf het belastingjaar 1993 wordt een jaarlijkse belasting geheven ten laste van de bezetters van bebouwde eigendommen, gelegen op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, en van houders van een zakelijk recht op onroerende eigendommen die niet voor bewoning bestemd zijn. Deze belasting is verschuldigd op basis van de bestaande toestand op 1 januari van het belastingjaar.”

7 Artikel 3, § 1, van deze ordonnantie luidt als volgt:

„De belasting is verschuldigd:

- a) door ieder gezinshoofd dat een op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest gelegen bebouwde eigendom volledig of gedeeltelijk als eerste of tweede verblijfplaats bewoont.

[...]

- b) door eenieder die een op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest gelegen bebouwde eigendom volledig of gedeeltelijk betreft, en er voor eigen rekening een al dan niet winstgevende activiteit uitoefent, inclusief een vrij beroep, en door elke rechtspersoon of feitelijke vereniging die er hun maatschappelijke, administratieve, exploitatie- of bedrijfszetel hebben.

[...]

- c) door de volle eigenaar of, bij gebreke [van] een volle eigenaar door de erfpachter, de vruchtgebruiker of de houder van een recht van gebruik van een bebouwde

eigendom of van een gedeelte ervan, gelegen op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, die niet bestemd is voor een sub a hierboven bedoeld gebruik.”

- 8 Luidens artikel 8, § 1, van deze ordonnantie wordt de gewestbelasting die is verschuldigd door de in artikel 3, § 1, sub c, van deze ordonnantie bedoelde belastingplichtigen per bebouwde eigendom vastgesteld op 6,36 EUR per vierkante meter vloeroppervlakte boven de eerste 300 vierkante meter, of, wanneer het gaat om voor industriële of ambachtelijke activiteiten bestemde oppervlakten, boven de eerste 2 500 vierkante meter, zonder dat zij een bedrag overeenstemmend met 14 % van het geïndexeerd kadastraal inkomen van de aan deze belasting onderworpen oppervlakte van de volledige eigendom of een gedeelte ervan mag overschrijden.

Precontentieuze procedure

- 9 De Gemeenschap en Vita NV (hierna: „Vita”), waarvan de rechten en de plichten later op Zurich NV zijn overgegaan, hebben op 3 februari 1988 een huurovereenkomst betreffende een te Elsene (gemeente van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest) gelegen onroerend goed gesloten. In deze overeenkomst wordt bepaald dat alle belastingen en heffingen, van welke aard ook, waaraan het gehuurde onroerend goed ten voordele van een overheid is onderworpen, en alle andere lasten van dezelfde aard vanaf de inwerkingtreding van de overeenkomst voor rekening van de huurder zijn, tenzij deze op grond van zijn bijzondere status, zoals die met name in artikel 3 van het Protocol is geregeld, van de bevoegde overheden een vrijstelling voor de verhuurder verkrijgt.
- 10 Op de grondslag van de ordonnantie heeft het Brussels Hoofdstedelijk Gewest van Vita betaling gevorderd van verschillende bedragen overeenkomende met de voor de

jaren 1992 tot en met 1997 verschuldigde gewestbelasting. Toen Vita de Gemeenschap, vertegenwoordigd door de Commissie, aanmaande de betrokken bedragen te betalen, heeft deze geweigerd dat te doen. Daarop heeft Vita de zaak voor de vrederechter van het eerste kanton te Elsene gebracht, die de Gemeenschap bij vonnis van 26 mei 1998 heeft veroordeeld tot betaling van 20 000 277 BEF en 290 211 BEF aan Vita. Nadat haar hoger beroep door de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel was verworpen, heeft de Gemeenschap tegen dat arrest cassatieberoep ingesteld, dat echter bij arrest van het Hof van Cassatie van 1 maart 2002 is afgewezen.

- 11 In het kader van deze procedure heeft het Hof van Cassatie het niet nodig geoordeeld de door de Gemeenschap in overweging gegeven prejudiciële vraag aan het Hof voor te leggen, of artikel 28 van het Verdrag tot instelling van één Raad en één Commissie welke de Europese Gemeenschappen gemeen hebben en artikel 3 van het Protocol, in voorkomend geval juncto artikel 23 van het Verdrag van Wenen van 18 april 1961 inzake diplomatiek verkeer (hierna: „Verdrag van Wenen”), aldus moesten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een nationale wettelijke of andere regeling waarbij een directe belasting wordt ingevoerd die schijnbaar de personen treft die met rechtspersonen naar internationaal recht (waaronder de Europese Gemeenschap) overeenkomsten sluiten, maar in werkelijkheid noodzakelijkerwijs tot doel of gevolg heeft dat de belasting door deze rechtspersonen naar internationaal recht (waaronder de Europese Gemeenschap) wordt gedragen dan wel op hen wordt afgewenteld.
- 12 Bij aanmaningsbrief van 2 april 2003 heeft de Commissie de procedure van artikel 226 EG ingeleid en het Koninkrijk België verzocht haar zijn opmerkingen over de niet-nakoming van de krachtens artikel 3 van het Protocol op hem rustende verplichtingen te doen toekomen.
- 13 In hun antwoord van 3 juni 2003 hebben de Belgische autoriteiten zich op het standpunt gesteld dat de gewestbelasting noch rechtstreeks noch indirect de

internationale instellingen betrof, maar alle eigenaars van niet voor bewoning bestemde bebouwde onroerende goederen waarvan de oppervlakte een specifieke drempel overschreed, zodat het Brussels Hoofdstedelijk Gewest het beginsel van uitvoering te goeder trouw van verdragen geenszins schond.

- 14 Bij met redenen omkleed advies van 16 december 2003 heeft de Commissie het Koninkrijk België verzocht binnen twee maanden na ontvangst aan het met redenen omkleed advies gevolg te geven. Bij brief van 30 juli 2004 hebben de Belgische autoriteiten geantwoord dat het Koninkrijk België bij zijn standpunt bleef.
- 15 De Commissie heeft bijgevolg besloten het onderhavige beroep in te stellen.
- 16 Bij beschikking van de president van het Hof van 6 april 2005 is de Raad toegelaten tot interventie aan de zijde van de Commissie.

Het beroep

Argumenten van partijen

- 17 De Commissie en de Raad stellen dat de betrokken regeling de fiscale immuniteit van de Gemeenschappen schendt. Deze in artikel 28 van het Verdrag tot instelling

van één Raad en één Commissie neergelegde en bij artikel 3 van het Protocol geregelde fiscale immunititeit verzet zich volgens hen tegen de gevolgen van de betrokken ordonnantie.

- 18 De Commissie en de Raad benadrukken dat deze ordonnantie het mogelijk maakt de fiscale immunititeit van de Gemeenschappen te omzeilen, doordat zij als huurder indirect worden onderworpen aan een belasting waarvan de rechtstreekse heffing krachtens deze fiscale immunititeit niet is toegestaan. De wil van de gewestwetgever zou zowel blijken uit artikel 3, § 1, van de ordonnantie, waarin wordt bepaald wie de belastingplichtigen voor de gewestbelasting zijn, als uit de voorbereidende werkzaamheden van de ordonnantie.
- 19 Terwijl in de vroegere regeling in feite alleen de gebruikers werden belast, zou bij de ordonnantie een aanvullende belasting zijn ingevoerd ten laste van de eigenaars van voor beroepsdoeleinden bestemde onroerende goederen met een grotere dan een bepaalde oppervlakte. Het zou evenwel nog steeds om een belasting op het gebruik van het onroerend goed gaan, daar de belastingplichtige eigenaar deze belasting op zijn huurder afwentelt, zodat zij uiteindelijk door de gebruiker wordt betaald.
- 20 Volgens de Commissie is kenmerkend dat de vrijstellingen die de eigenaar van een dergelijk onroerend goed kan genieten verband houden met de hoedanigheid van de gebruiker. Wordt de gebruiker vrijgesteld, dan wordt namelijk ook de eigenaar vrijgesteld. Ook de Raad verbindt aan het feit dat de vrijstellingen uitsluitend van de hoedanigheid van de gebruiker afhangen, de conclusie dat de regeling in werkelijkheid de gebruikers van onroerend goed beoogt te belasten.

- 21 In dit verband refereert de Commissie aan de verklaring van de minister van Financiën, Begroting en Openbaar Ambt van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, dat ook de overheidssector, met inbegrip van de internationale instellingen, de nieuwe gewestbelasting zou betalen, wat voorheen niet mogelijk was. Deze belasting zou dus zijn ingevoerd om de belastinginkomsten te verhogen, in het bijzonder door onroerende goederen te belasten waarover geen belasting werd betaald, omdat zij door van belasting vrijgestelde personen of instellingen werden gebruikt.
- 22 De Raad betoogt verder dat de Gemeenschappen, anders dan particuliere huurders, de huur en de eventuele bijkomende kosten fiscaal niet in mindering kunnen brengen, zodat deze voor de Gemeenschappen een relatief zware last vormen. Tegelijkertijd zou de verhuur van onroerende goederen aan de Gemeenschappen voor het Koninkrijk België fiscaal bijzonder voordelig zijn, daar het over de door de verhuurder ontvangen huurgelden belastingen zou innen, zonder de huurder een recht op belastingaftrek te moeten toekennen.
- 23 Wat artikel 23 van het Verdrag van Wenen betreft, merkt de Raad op dat daarin slechts een minimale vorm van het beginsel van fiscale immuniteit is neergelegd en dat artikel 3 van het Protocol daarvan afwijkt. Verder zou de fiscale immuniteit van de Gemeenschappen als een internationale organisatie van institutionele aard een ruime toepassing van dit beginsel rechtvaardigen, zo niet vereisen. De Raad brengt in herinnering dat de voorrechten en immuniteiten van de Gemeenschappen functioneel van aard zijn; zij moeten namelijk voorkomen dat hun werking en hun onafhankelijkheid worden belemmerd. Volgens de Raad moet elke maatregel die leidt tot een vermindering van de voor de uitvoering van hun taak beschikbare budgettaire middelen worden aangemerkt als een maatregel die de werking van de Gemeenschappen belemmert.
- 24 Wat de gewestbelasting betreft, zou volgens de Commissie en de Raad hetzelfde resultaat kunnen worden bereikt door de gebruiker of de eigenaar te belasten. De

gewestwetgever had zijn belastingplichtige moeten kiezen met inachtneming van zijn verplichting tot loyale samenwerking met de Gemeenschappen, waarvan de middelen niet mogen dienen om de inkomsten van de gastlidstaat te verbeteren. Vermeden moet namelijk worden dat een lidstaat waar de Gemeenschappen een zetel hebben ongerechtvaardigde voordelen ten opzichte van de andere lidstaten verkrijgt. Hoe dan ook had het geval van de voor het gebruik van de Gemeenschappen bestemde onroerende goederen moeten worden opgenomen bij de vrijstellingen waarin de betrokken ordonnantie voor eigenaars voorziet.

- 25 De Belgische regering benadrukt dat de Gemeenschappen van de werkingssfeer van de ordonnantie zijn uitgesloten, daar zij krachtens het Protocol van de gewestbelasting zijn vrijgesteld, ongeacht of zij gebruiker, eigenaar dan wel verhuurder zijn. Er kan derhalve geen sprake zijn van belastingplichtigheid van de Gemeenschappen.
- 26 Volgens de Belgische regering is deze belasting geenszins in strijd met het beginsel van de uitvoering te goeder trouw van verdragen, daar de fiscale immuniteit van de Gemeenschappen er niet door wordt geschonden. De betrokken eventuele betalingsplicht zou namelijk niet fiscaal van aard zijn, maar voortvloeien uit een met de belastingplichtige eigenaar gesloten overeenkomst. Zij herinnert er voorts aan dat het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat deze afwenteling van de fiscale last op een privaatrechtelijke overeenkomst berust en dat het onredelijk zou zijn, wanneer een internationale organisatie een vrijstelling kon verlangen van een gedeelte van de huur dat voortvloeit uit een algemene belastingverhoging.
- 27 De Belgische regering brengt in herinnering dat de belastingvrijstelling overeenkomstig artikel 23, lid 2, van het Verdrag van Wenen niet geldt, wanneer de

accrediterende staat huurder is en de belasting voor rekening van de verhuurder komt. Daar de in het Protocol bedoelde immuniteit op dit verdrag is gebaseerd, dat tegen de achtergrond van het algemene internationale recht moet worden uitgelegd, zou daarop geen beroep kunnen worden gedaan tegen de overdracht van de last op grond van een contractueel beding.

28 De Belgische regering stelt verder dat de belastingvrijstelling ten voordele van internationale organisaties niet tot doel heeft hun huurkosten te verminderen, maar enkel tot uitdrukking brengt dat zij als personen van internationaal publiekrecht niet belastbaar zijn. Zij benadrukt dat het betrokken gewest uit de aanwezigheid van de internationale organisaties geen fiscale voordelen trekt, daar de gewestbelasting enkel en alleen door de eigenaar is verschuldigd, ongeacht of het onroerend goed aan een gemeenschapsinstelling of aan een particulier dan wel zelfs helemaal niet wordt verhuurd. Werd ter zake fiscale immuniteit verleend, dan zou dat de gelijke behandeling van de eigenaars in gevaar brengen, omdat degenen die hun onroerend goed aan de Gemeenschappen verhuren dan worden bevoordeeld ten opzichte van de andere eigenaars.

29 Wat de door de Commissie aangevoerde rechtspraak betreft, merkt de Belgische regering op dat het Hof nog nooit uitspraak heeft gedaan over de fiscale immuniteit die de Gemeenschappen zouden genieten in het geval dat de eigenaar van een door een gemeenschapsinstelling gehuurd goed een door hem verschuldigde belasting in de huurprijs doorberekent. In de rechtspraak zou evenwel algemeen worden bevestigd dat de voorrechten en immuniteiten die de Gemeenschappen uit hoofde van het Protocol genieten een louter functionele betekenis hebben, voor zover zij moeten voorkomen dat de werking en de onafhankelijkheid van de Gemeenschappen worden belemmerd. Volgens de Belgische regering heeft de Commissie voorts niet aangetoond in hoeverre de gewestbelasting aan de werking en de onafhankelijkheid van de Gemeenschappen in de weg staat, en kan de betaling van een huursupplement door de Europese instellingen niet worden beschouwd als een maatregel die de voor de uitvoering van hun taken beschikbare budgettaire middelen aantast.

- 30 Wat de rechtspraak inzake artikel 13 van het Protocol betreft, stelt de Commissie volgens de Belgische regering dat deze ook kan gelden voor artikel 3 van het Protocol, maar zet zij niet uiteen welk verband er tussen de twee bepalingen bestaat dan wel in hoeverre de doelstellingen en de materiële en personele werkingssfeer ervan onderling verschillen. Het Hof zou integendeel uitdrukkelijk onderscheid hebben gemaakt tussen de rechtspraak inzake artikel 13 en die inzake artikel 3 van het Protocol.
- 31 De Belgische regering stelt verder dat de Commissie, door haar pogingen om aan de gewestbelasting te ontsnappen, ook voorbijgaat aan het uit artikel 10 EG voortvloeiende beginsel van loyale samenwerking, op grond waarvan niet alleen de lidstaten verplicht zijn alle maatregelen te treffen die geschikt zijn om de toepassing en de doeltreffendheid van het gemeenschapsrecht te waarborgen, maar ook de gemeenschapsinstellingen overeenkomstige plichten tot loyale samenwerking met de lidstaten hebben.

Beoordeling door het Hof

- 32 Eerst dient het kader te worden gepreciseerd waarbinnen de onderhavige zaak zich afspeelt.
- 33 Wat artikel 23 van het Verdrag van Wenen betreft, waaraan partijen refereren, zij eraan herinnerd dat dit verdrag een internationale overeenkomst is, die door de lidstaten en derde landen in het kader van hun bevoegdheid inzake diplomatieke betrekkingen is gesloten. Het regelt in beginsel de bilaterale betrekkingen tussen de staten en niet de betrekkingen tussen de Gemeenschap — die overigens geen partij

bij dit verdrag is — en de zetelstaat van een gemeenschapsinstelling, in casu het Koninkrijk België.

- 34 Zoals de advocaat-generaal in de punten 35 tot en met 37 van haar conclusie heeft benadrukt, is het Verdrag van Wenen, ook al moet de Gemeenschap haar bevoegdheden met inachtneming van het internationale recht uitoefenen (arrest van 24 november 1992, C-286/90, Poulsen en Diva Navigation, Jurispr. blz. I-6019, punt 9), in deze zaak hoe dan ook niet van doorslaggevend belang.
- 35 De draagwijdte van de fiscale immuniteit van de Gemeenschappen, die een aspect van het gemeenschapsrecht vormt, wordt in de eerste plaats door artikel 3 van het Protocol bepaald, dat specifiek op de kenmerken van de Gemeenschappen is toegesneden.
- 36 Vastgesteld zij dat artikel 3 van het Protocol in twee immuniteitsregelingen voorziet — de ene voor directe en de andere voor indirecte belastingen. Artikel 3, eerste alinea, van het Protocol betreft de immuniteit van de Gemeenschappen in het kader van de directe belastingen, terwijl de tweede alinea van dit artikel betrekking heeft op indirecte heffingen en belastingen.
- 37 In de regeling betreffende de directe belastingen is de immuniteit onvoorwaardelijk en algemeen, daar de Gemeenschappen alsmede hun bezittingen, inkomsten en andere eigendommen op nationaal niveau van alle directe belastingen zijn vrijgesteld. In de regeling betreffende de indirecte heffingen en belastingen is de immuniteit daarentegen niet onbeperkt: zij is integendeel begrensd en aan voorwaarden onderworpen (zie in die zin arrest van 26 oktober 2006, Europese Gemeenschap, C-199/05, Jurispr. blz. I-10485, punt 31).

- 38 Daar dit onderscheid tussen de regelingen van fundamenteel belang is voor de beoordeling van een immunititeit, dient eerst te worden uitgemaakt onder welke van deze twee regelingen een geding over een gestelde belastingvrijstelling valt.
- 39 Verder dient de Commissie in het kader van een niet-nakomingsprocedure reeds in de precontentieuze procedure aan te geven welke bepaling specifiek ten grondslag ligt aan de plicht waarvan niet-nakoming door de lidstaat wordt gesteld. Deze plicht van de Commissie vloeit in het bijzonder uit twee vereisten voort, te weten dat van de bescherming van de rechten van verdediging van de bij een dergelijke procedure betrokken lidstaat, en dat van een duidelijke afbakening van het voorwerp van het geding.
- 40 In feite heeft de precontentieuze procedure in het bijzonder tot doel de betrokken lidstaat in de gelegenheid te stellen om nuttig verweer te voeren tegen de door de Commissie geformuleerde bezwaren (arresten van 15 januari 2002, Commissie/Italië, C-439/99, Jurispr. blz. I-305, punt 10, en 24 juni 2004, Commissie/Nederland, C-350/02, Jurispr. blz. I-6213, punt 18), en te verzekeren dat in de eventuele procedure in rechte het voorwerp van het geding duidelijk is omschreven (arrest van 20 juni 2002, Commissie/Duitsland, C-287/00, Jurispr. blz. I-5811, punt 17, en arrest Commissie/Nederland, reeds aangehaald, punt 19).
- 41 Wat het voorwerp van de onderhavige procedure betreft, zij opgemerkt dat de Commissie, waar zij in haar met redenen omkleed advies alsmede in haar inleidend verzoekschrift aan artikel 3 van het Protocol refereert, niet preciseert op welke van de drie alinea's van dit artikel haar beroep is gebaseerd. Hoewel de Commissie niet uitdrukkelijk aangeeft in welke bepaling de plicht is neergelegd die het Koninkrijk België niet zou zijn nagekomen, bevatten het met redenen omkleed advies en het verzoekschrift toch gegevens waaruit duidelijk kan worden opgemaakt op welke grondslag haar vorderingen berusten.

- 42 Ten eerste zij opgemerkt dat artikel 3, derde alinea, van het Protocol kennelijk niet als grondslag voor een fiscale immuniteit kan dienen. Ten tweede zij vastgesteld dat de Commissie noch in haar met redenen omkleed advies noch in haar verzoekschrift specifieke argumenten aanvoert waaruit kan blijken in welk opzicht het Koninkrijk België zijn uit artikel 3, tweede alinea, van dit Protocol voortvloeiende verplichtingen niet is nagekomen. Daarentegen had de Commissie, zoals blijkt uit punt 11 van het onderhavige arrest, tijdens de procedure voor het Hof van Cassatie in overweging gegeven het Hof van Justitie te vragen of de fiscale immuniteit van de Gemeenschappen in de weg stond aan de invoering van een directe belasting als de gewestbelasting.
- 43 Uit het feit dat de Commissie in haar met redenen omkleed advies en in haar verzoekschrift haar tot het Hof van Cassatie gerichte verzoek, waarin zij de gewestbelasting duidelijk als een „directe belasting” aanmerkt, opnieuw vermeldt en aanhaalt, blijkt dat de grief van de Commissie op de immuniteitsregeling voor de directe belastingen berust.
- 44 Verder bevat het Protocol weliswaar geen definitie van het begrip directe belastingen en zijn op dit punt geen bepalingen tot uitvoering van het Protocol vastgesteld, maar voor de uitlegging van dit begrip wordt een aantal aanwijzingen verstrekt in richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15). In artikel 1, lid 2, van deze richtlijn, waarvan de werkingssfeer vóór wijziging door richtlijn 79/1070/EEG van de Raad van 6 december 1979 (PB L 331, blz. 8) tot de directe belastingen beperkt was, zijn de belastingen naar het inkomen en het vermogen gedefinieerd. Volgens deze definitie omvat dit begrip de belastingen die, ongeacht de heffingsvorm, naar het gehele vermogen en naar bestanddelen van het vermogen worden geheven. Wat de belasting betreft die volgens de Commissie en de Raad ten laste van de

Gemeenschappen komt, staat vast dat zij op artikel 3, § 1, sub c, van de ordonnantie berust en houders van een zakelijk recht op onroerende goederen betreft. Daar deze belasting rechtstreeks van personen wordt geheven op basis van hun vermogen dan wel op basis van hun zakelijke rechten met een vermogenswaarde, kan zij als een heffing op een vermogensbestanddeel in de zin van richtlijn 77/799 worden beschouwd.

- 45 Wat artikel 3, § 1, sub c, van de ordonnantie betreft, zij verder eraan herinnerd dat de kenmerken van de gewestbelasting moeten worden bepaald met inachtneming van alle daaraan onderworpen belastingplichtigen, te weten de natuurlijke en rechtspersonen ten laste waarvan zij is ingevoerd, en niet op grond van de eventuele indirecte financiële gevolgen van deze belasting voor de Gemeenschappen.
- 46 Bijgevolg is de betrokken gewestbelasting een directe belasting en moet het beroep van de Commissie in de context van artikel 3, eerste alinea, van het Protocol worden beoordeeld.
- 47 Vaststaat dat de Gemeenschappen krachtens artikel 3, eerste alinea, van dit Protocol niet alleen als gebruiker maar ook als eigenaar dan wel als verhuurder van het onroerend goed zijn vrijgesteld van de bij de ordonnantie ingevoerde belasting. Binnen de werkingssfeer van deze ordonnantie kunnen zij volgens het belastingrecht dus niet als belastingplichtigen worden aangemerkt.
- 48 De Commissie en de Raad betogen evenwel dat de betrokken regeling in strijd is met het beginsel van fiscale immuniteit, daar zij, zonder de Gemeenschappen uitdrukkelijk aan deze belasting te onderwerpen, tot doel en gevolg heeft dat deze — zij het

indirect maar niettemin noodzakelijkerwijs — door de Gemeenschappen wordt gedragen. In strijd met deze immuniteit laat de ordonnantiegever de Gemeenschappen een fiscale bijdrage leveren door middel van contractuele bedingen waarbij de op de eigenaars van onroerend goed drukkende belastinglast algemeen en stelselmatig op de Gemeenschappen wordt afgewenteld, wanneer deze onroerende goederen aan hen worden verhuurd, dan wel doordat de belasting gewoonweg in de huurprijs wordt doorberekend.

49 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

50 Hoewel vaststaat dat artikel 3, eerste alinea, van het Protocol de Gemeenschappen vrijstelt van de directe belastingen, voorziet deze bepaling niet in een dergelijke vrijstelling voor hun medecontractanten. Verder bevat deze bepaling geen regeling met betrekking tot de economische afwenteling van de directe belastingen waaraan deze medecontractanten zijn onderworpen. De Commissie en de Raad kunnen dus niet op de grondslag van artikel 3, eerste alinea, van het Protocol tegen de afwenteling van de gewestbelasting opkomen.

51 Vindt deze afwenteling door middel van een beding in de huurovereenkomst plaats, dan is zij immers noodzakelijkerwijs in overeenstemming met de wil van de contractpartijen, daar deze op grond van hun contractvrijheid beslissen een dergelijk beding al dan niet op te nemen. De afwenteling van de gewestbelasting valt echter ook dan onder de contractvrijheid van de partijen, wanneer dat in de vorm van een huurprijsverhoging gebeurt, omdat de inhoud van de overeenkomst, met inbegrip

van een contractueel bestanddeel als de huurprijs, enkel met de instemming van de contractpartijen kan worden vastgesteld. In dit laatste geval zouden de eigenaars de op hen drukkende gewestbelasting overigens niet noodzakelijk automatisch en volledig aan de huurders doorberekenen.

- 52 Op de markt voor de verhuur van onroerend goed kan zich weliswaar een situatie voordoen waarin de Gemeenschap ertoe wordt gebracht en zelfs gedwongen een dergelijk contractueel beding te aanvaarden dan wel een zodanige huurprijs te betalen dat de op haar medecontractant drukkende belastinglast wordt opgeheven of verminderd.
- 53 Een marktsituatie kan evenwel geen fiscale immuniteit doen ontstaan, daar deze op een besluit van internationaal, communautair of nationaal recht moet berusten.
- 54 Zou het betoog van de Commissie en de Raad worden gevolgd, dan zou verder de grens tussen wél en niet onder de fiscale immuniteit vallende situaties kunnen vervagen, wat de deur openzet voor verzoeken om fiscale immuniteit inzake alle soorten directe belastingen, met inbegrip van de inkomsten- en de vennootschapsbelasting.
- 55 Anders dan de Commissie en de Raad stellen, kan aan de uitlegging van artikel 3, eerste alinea, van het Protocol, dat deze bepaling niet de grondslag voor een vrijstelling van de gewestbelasting kan vormen, niet worden afgedaan door het doel van de fiscale immuniteit van de Gemeenschappen noch door de omstandigheden waarin deze belasting is ingevoerd.

- 56 Wat het doel van deze immuniteit betreft, zij eraan herinnerd dat zij berust op het vereiste om de onafhankelijkheid van de Gemeenschappen ten opzichte van de lidstaten en hun goede werking te waarborgen (arrest van 28 maart 1996, AGF Belgium, C-191/94, Jurispr. blz. I-1859, punt 19). Ook al zou de vrijstelling van de medecontractanten van de gewestbelasting voor de Gemeenschappen een financieel voordeel betekenen, dient evenwel te worden vastgesteld dat de Commissie niets overtuigends heeft aangedragen ten bewijze dat de afwenteling van deze belasting op haar de onafhankelijkheid van de Gemeenschappen zou aantasten dan wel hun goede werking zou belemmeren (arrest Europese Gemeenschap, reeds aangehaald, punt 43). Voorts mag een uitlegging tegen de achtergrond van het doel van een bepaling er niet toe leiden dat aan de duidelijke en precieze bewoordingen van deze bepaling elk nuttig effect wordt ontnomen (zie in die zin arrest Europese Gemeenschap, reeds aangehaald, punt 42, en met betrekking tot de voorrechten en immuniteiten van de Europese Centrale Bank, arrest van 8 december 2005, ECB/Duitsland, C-220/03, Jurispr. blz. I-10595, punt 31).
- 57 Wat de aan de invoering van de gewestbelasting ten grondslag liggende omstandigheden betreft, valt niet te betwijfelen dat de gewestwetgever daarmee hogere belastingopbrengsten nastreefde. In dit verband zij herinnerd aan de vaste rechtspraak van het Hof dat de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch dat deze niettemin verplicht zijn, deze bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (arresten van 26 oktober 2006, Commissie/Portugal, C-345/05, Jurispr. blz. I-10633, punt 10, en 14 november 2006, Kerckhaert en Morres, C-513/04, Jurispr. blz. I-10967, punt 15). Voor zover het gemeenschapsrecht niet wordt geschonden, kunnen de lidstaten op grond van deze bevoegdheid dus in beginsel nieuwe belastingen invoeren, de betrokken groep belastingplichtigen wijzigen, andere vrijstellingen verlenen dan in een vroegere analoge regeling, of het belastingtarief verhogen.
- 58 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de omstandigheid dat de bevoegde minister van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest tijdens de besprekingen in het kader van de vaststelling van de betrokken ordonnantie te kennen heeft gegeven dat de wijziging door deze ordonnantie van de voorheen bestaande wettelijke regeling waarschijnlijk ertoe zou leiden dat een aantal eigenaars van onroerende goederen

deze belasting in de met name door de Gemeenschappen betaalde huurprijs zou kunnen doorberekenen. Een lidstaat kan immers niet worden verweten dat hij zijn belastinginkomsten verhoogt door in de werkingssfeer van een belasting personen te betrekken die als medecontractanten van de Gemeenschappen kunnen handelen, op de enkele grond dat die personen in bepaalde marktsituaties deze belasting geheel of gedeeltelijk in de prijs van aan de Gemeenschappen geleverde goederen of verstrekte diensten kunnen doorberekenen.

- 59 Verder zij erop gewezen dat de gewestbelasting volgens artikel 3, § 1, sub c, van de ordonnantie wordt geheven van eigenaars van onroerende goederen met een grotere dan een bepaalde oppervlakte, en dat dit soort directe belasting dat door de gewestwetgever is ingevoerd, in de lidstaten courant voorkomt.
- 60 Ten slotte moeten de argumenten van de Commissie en de Raad worden afgewezen, dat het Hof in zijn rechtspraak over artikel 13 van het Protocol de belastingvrijstelling zou beschermen tegen pogingen van lidstaten om dit beginsel rechtstreeks of indirect te ondermijnen (arresten van 24 februari 1988, Commissie/België, 260/86, Jurispr. blz. 955, en 14 oktober 1999, Vander Zwalmen en Massart, C-229/98, Jurispr. blz. I-7113), en verder dat de Gemeenschappen zwaardere financiële lasten zouden dragen dan particuliere huurders die de huur en de bijkomende kosten fiscaal in mindering kunnen brengen.
- 61 Zoals de Belgische regering opmerkt, gaat het in deze rechtspraak immers om de uitlegging van de bepalingen van het Protocol waarbij de ambtenaren en andere personeelsleden van de Gemeenschappen worden vrijgesteld van nationale belastingen op hun salarissen, lonen en emolumenten. Deze vrijstelling geldt specifiek voor de personeelsleden van de Gemeenschappen en voor zover het eventuele nationale belastingen over de inkomsten uit de uitoefening van hun

functie betreft, waarover een gemeenschapsbelasting wordt geheven. In de onderhavige zaak wordt er echter op gemeenschapsniveau geen belasting geheven en gaat het voorts alleen om de bepalingen van het Protocol ingevolge welke de Gemeenschappen zelf van directe belastingen zijn vrijgesteld (zie in die zin arrest AGF Belgium, reeds aangehaald, punt 14).

- 62 Wat de mogelijkheid voor aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen betreft om de huur en de met de huur van een onroerend goed verband houdende kosten van de belastbare grondslag af te trekken, zij vastgesteld dat dit argument geen weerslag kan hebben op de afloop van het onderhavige beroep, daar de gemeenschapsinstellingen geen winst nastreven en een volledig andere aard hebben dan de aan de vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingen.
- 63 Gelet op een en ander, zij vastgesteld dat de invoering van de gewestbelasting niet in strijd is met de bewoordingen noch met de doelstellingen van artikel 3, eerste alinea, van het Protocol.
- 64 Het beroep van de Commissie dient derhalve te worden verworpen.

Kosten

- 65 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Daar de

Commissie in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van het Koninkrijk België in de kosten worden verwezen. Overeenkomstig artikel 69, lid 4, eerste alinea, van dat Reglement draagt de instelling die in het geding is tussengekomen, haar eigen kosten. De Raad, interveniënt, draagt derhalve zijn eigen kosten.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart:

- 1) Het beroep wordt verworpen.**
- 2) De Commissie van de Europese Gemeenschappen wordt verwezen in de kosten.**
- 3) De Raad van de Europese Unie draagt zijn eigen kosten.**

ondertekeningen

