SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JEAN MISCHO vom 26. Januar 1988 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Gegenstand der Rechtssache 260/86 ist eine Klage wegen Vertragsverletzung der Kommission gegen das Königreich Belgien betreffend bestimmte Erhebungsmodalitäten einer belgischen Steuer, die als Immobiliensteuer bezeichnet wird.

2. Die Immobiliensteuer wird auf der Grundlage des Katastraleinheitswerts des Gebäudes berechnet, auf das sie sich bezieht. Steuerpflichtig ist der Eigentümer des Gebäudes.

3. Steuerermäßigungen können unter bestimmten Umständen nach Maßgabe der sozialen Lage des *Bewohners* des Gebäudes gewährt werden. So zum Beispiel, wenn dieser ein Schwerkriegsinvalide, ein Behinderter oder ein Vorstand einer Familie mit mindestens zwei Kindern ist.

4. Gemäß dem 1981 eingefügten Artikel 162 § 6 des belgischen Einkommensteuergesetzbuchs werden die fraglichen Ermäßigungen nicht gewährt, wenn die Wohnung von „einem Mieter, der selbst oder dessen Ehegatte aufgrund internationaler Übereinkommen von der Steuer für natürliche Personen befreit ist", bewohnt wird.

5. Die Kommission macht geltend, daß das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 7 EWG-Vertrag sowie Artikel 13 Absatz 2 und 14 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen (im folgenden: das Protokoll) verstoßen habe, daß es Artikel 162 § 6 in Kraft gesetzt habe.

6. Das Königreich Belgien hat keine förmlichen Anträge gestellt. Es hat sich mit dem Hinweis begnügt, daß ein am 4. Mai 1987 bei der Chambre des représentants eingebrachter Gesetzentwurf diese Vertragsverletzung beenden solle. Auf Seite 17 der Begründungserwägungen dieses Gesetzentwurfs ist zu lesen:

„Artikel 162 § 6 des Einkommensteuergesetzbuchs ... verstößt gegen Artikel 7 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, gegen die Artikel 13 Absatz 2 und 14 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften sowie gegen Artikel 7 Absatz 2 und Artikel 9 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft. Da eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit nicht Teil unserer Steuergesetzgebung sein darf, soll der vorliegende Artikel die streitige Vorschrift aufheben."

7. Die belgische Regierung erkennt somit die von der Kommission vorgebrachten Rügen an. Der Gesetzentwurf ist allerdings noch nicht vom belgischen Parlament gebilligt worden.

8. Angesichts der Übereinstimmung zwischen Klägerin und Beklagtem hinsichtlich der Begründetheit wäre es verlockend, hier innezuhalten und Ihnen vorzuschlagen, die Vertragsverletzung ohne weiteres festzustellen.

9. Bevor ich dies jedoch förmlich beantrage, fühle ich mich verpflichtet, hinsichtlich gewisser von der Kommission vorgebrachter Rügen Einschränkungen zu machen.

* Aus dem Französischen übersetzt.

I — Zur Rüge der Verletzung des Artikels 7 EWG-Vertrag

10. Die erste Rechtsvorschrift, deren Verletzung die Kommission geltend macht, ist Artikel 7 EWG-Vertrag, der jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verbietet.

11. Die Kommission hat jedoch in der Sitzung bestätigt, daß die Ermäßigung der Immobiliensteuer auch den Beamten der Gemeinschaften mit belgischer Staatsangehörigkeit verweigert werde. Das Anwendungskriterium der beanstandeten Vorschrift ist also nicht die Staatsangehörigkeit der Betroffenen, sondern die Tatsache, daß sie Beamte der Gemeinschaften sind.

12. Unter diesen Umständen bin ich der Auffassung, daß weder die Rüge der Verletzung des Artikels 7 noch die Rüge der Verletzung der Verordnung Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257, S. 2) aufrechterhalten werden kann. Aus dieser Verordnung ergibt sich, daß der Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines anderen Mitgliedstaats ist, die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer (Artikel 7 Absatz 2) sowie alle Rechte und Vergünstigungen wie inländische Arbeitnehmer hinsichtlich einer Wohnung (Artikel 9 Absatz 1) genießt. Die Verordnung präzisiert lediglich für ein bestimmtes Gebiet die Folgen, die sich aus Artikel 7 ergeben.

13. Kann man andererseits in diesem Zusammenhang das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache 152/82, Forcheri [1], anführen? Sicherlich ist dieses Urteil nicht einfach auf den vorliegenden Fall übertragbar, da es einen typischen Fall der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit betrifft: Zwar bekamen die belgischen Beamten der Gemeinschaften dieselben Vergünstigungen wie die sonstigen belgischen Bürger, nicht aber die europäischen Beamten anderer Staatsangehörigkeit. Das Urteil ist jedoch insofern interessant, als es feststellt, daß

„[der Beamte der Gemeinschaften] zwar nach Artikel 13 Absatz 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften von innerstaatlichen Steuern auf die von den Gemeinschaften gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge befreit [ist], dafür ... aber nach Artikel 13 Absatz 1 von diesen Gehältern, Löhnen und anderen Bezügen zugunsten der Gemeinschaften eine Steuer zu entrichten [hat], die dem Aufnahmemitgliedstaat in seiner Eigenschaft als Mitglied der Gemeinschaften mittelbar zugute kommt. Der Umstand, daß er von seinem Gehalt keine Steuern an die Staatskasse entrichtet, ist deshalb kein triftiger Grund dafür, den Fall des Beamten und seiner Familie anders als den des Wanderarbeitnehmers zu behandeln, dessen Einkünfte der Besteuerung durch den Wohnsitzstaat unterliegen". (Randnummer 19)

14. Die Beamten der Gemeinschaften müssen also genauso behandelt werden wie die sonstigen Wanderarbeitnehmer, die in demselben Land wohnhaft sind. Letztere müssen hinsichtlich der sozialen Vergünstigungen den innerstaatlichen Arbeitnehmern gleichgestellt werden.

15. Die Beamten der Gemeinschaften, die Staatsangehörige des Landes sind, in dem sie ihr Amt ausüben, dürfen ihrerseits im Verhältnis zu den europäischen Beamten anderer Staatsangehörigkeit nicht diskriminiert werden, da anderenfalls die Einheitlichkeit des vom Beamtenstatut der Gemeinschaften gegenüber allen Betroffenen errichteten Systems in Frage gestellt würde. Das Statut ist durch die Verordnung Nr. 259/68 des Rates vom 29. Februar 1968 festgelegt

1 — Urteil vom 13. Juli 1983 in der Rechtssache 152/82 (Forcheri/Belgien, Slg. 1983, 2323, Randnr. 19).

worden; es weist daher alle in Artikel 189 Absatz 2 EWG-Vertrag niedergelegten Merkmale auf; es ist insbesondere in all seinen Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat (Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache 137/80, Kommission/Belgien, Slg. 1981, 2393, 2406, Randnummer 7).

16. Schon auf der Grundlage dieser Argumentation kann festgestellt werden, daß die Befreiung von innerstaatlichen Steuern, in deren Genuß die Beamten der Gemeinschaften unabhängig von ihrer Staatsangehörigkeit kommen, keinen ausreichenden Grund für die Ablehnung bestimmter Vorteile darstellt, die anderen in demselben Mitgliedstaat ansässigen Personen gewährt werden. Diese Argumentation hat jedoch den Nachteil, einen „Umweg" über das in Artikel 7 EWG-Vertrag niedergelegte Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit zu machen, indem sie ihn mit dem Grundsatz der Gleichbehandlung aller Beamten der Gemeinschaften verbindet, während sich die beanstandete Vorschrift überhaupt nicht auf die Staatsangehörigkeit bezieht. Zu dem gleichen Ergebnis gelangt man auch auf direkterem Weg, indem man sich auf Artikel 13 Absatz 2 des Protokolls bezieht. Dies würde ich jetzt gerne darlegen.

II — Zur Rüge der Verletzung des Artikels 13 Absatz 2 des Protokolls

17. Artikel 13 Absatz 2 des Protokolls bestimmt, daß die Beamten und sonstigen Bediensteten „von innerstaatlichen Steuern auf die von den Gemeinschaften gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge befreit [sind]".

18. Während die Kommission in der mit Gründen versehenen Stellungnahme und der Klageschrift eine Verletzung dieser Vorschrift geltend gemacht hatte, erklärt sie in ihrer Antwort auf die vom Gerichtshof gestellten Fragen (Punkt 3, S. 5, zweiter Abschnitt), daß sie „nicht davon ausgeht, daß die Ablehnung der Ermäßigung der Immobiliensteuer, wenn der Mieter ein Beamter oder sonstiger Bediensteter der Gemeinschaften ist, eine *unmittelbare* Besteuerung der Gemeinschaftsgehälter und damit eine Verletzung des Artikels 13 Absatz 2 des Protokolls darstellt".

19. Diese Ansicht kann man nur teilen. Wenn auch feststeht, daß die verweigerte Ermäßigung der Immobiliensteuer die Gehälter des Beamten belastet, so handelt es sich doch nicht um „eine innerstaatliche Steuer *auf* die von den Gemeinschaften gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge", da Grundlage für die Besteuerung der Katastraleinheitswert des Gebäudes ist.

20. Genauso richtig ist, daß der europäische Beamte als Mieter allein deshalb gemäß Artikel 162 § 6 des belgischen Steuergesetzbuches von der Steuerermäßigung ausgeschlossen ist, weil er „von der Steuer für natürliche Personen befreit ist". Diese Steuerbefreiung ist daher rechtliche *Grundlage* dafür, daß die Ermäßigung der Immobiliensteuer nicht gewährt wird.

21. In seinem Urteil vom 16. Dezember 1960 in der Rechtssache 6/60 (Humblet/Belgischer Staat, Slg. 1960, 1163, 1193) hat der Gerichtshof jedoch in bezug auf Artikel 11 b des Protokolls über die Vorrechte und Immunitäten der EGKS folgendes ausgeführt:

„Die Wendung ‚genießen Befreiung von allen Steuern [2] hinsichtlich der ... Gehälter' (‚sont exonérés de tout impôt sur les traitements') bedeutet klar und eindeutig, daß jede Besteuerung der freigestellten Dienst

2 — Damals bestand die Steuer zugunsten der Gemeinschaften noch nicht.

bezüge, sei sie unmittelbarer oder mittelbarer Art, ausgeschlossen sein soll. Dem kann nicht entgegengehalten werden, die Wendung ‚hinsichtlich der ... Gehälter' (‚sur les traitements') berechtige zu dem Umkehrschluß, Artikel 11 verbiete nicht eine Besteuerung anderer Einkünfte, bei welcher das in Rede stehende Gehalt angerechnet und infolgedessen ein höherer Steuersatz angewandt würde. Eine derartige Besteuerung stünde in Widerspruch zu der in Artikel 11 vorgesehenen Steuerfreiheit, denn auch in diesem Fall *würde das von der Gemeinschaft gezahlte*, von jeglicher Steuer befreite *Gehalt die rechtliche Grundlage der Besteuerung bilden.*"

Der Gerichtshof hat im Tenor desselben Urteils für Recht erkannt, daß das EGKS-Protokoll es „den Mitgliedstaaten [verbietet], von einem Beamten der Gemeinschaften irgendeine Steuer zu erheben, die ganz oder teilweise auf der Zahlung des von der Gemeinschaft diesem Beamten gewährten Gehalts beruht".

22. In unserem Fall ist die Situation jedoch nicht genau dieselbe, da das von den Gemeinschaften gezahlte Gehalt nicht wie im Fall Humblet zur Rechtfertigung eines höheren Steuersatzes auf die anderen Einkommen des Beamten herangezogen wird. Im vorliegenden Fall ist die Besteuerung (das heißt die Erhebung des Unterschieds zwischen ermäßigtem und normalem Steuersatz) nicht in der Höhe des fraglichen Gehalts begründet, sondern allein in der Tatsache, daß dieses Gehalt von den innerstaatlichen Steuern befreit ist.

23. Dennoch ist das Urteil Humblet im vorliegenden Fall einschlägig, da es im wesentlichen bekräftigt, daß das von den Gemeinschaften gezahlte Gehalt von den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten in keiner Weise berücksichtigt werden darf.

24. Trotz allem kann daher der Schluß gezogen werden, daß Artikel 162 § 6 des belgischen Einkommensteuergesetzbuchs mit Artikel 13 Absatz 2 des Protokolls nicht vereinbar ist. Er nimmt dieser Vorschrift einen Teil ihrer praktischen Wirksamkeit.

III — Zu Artikel 14 des Protokolls

25. Artikel 14 des Protokolls sieht im wesentlichen vor, daß die Beamten der Gemeinschaften für die Erhebung der Einkommen-, Vermögen- und Erbschaftsteuer so behandelt werden, als hätten sie ihren steuerlichen Wohnsitz in ihrem Herkunftsland beibehalten.

26. Es ist erstaunlich, daß die Kommission in dieser Hinsicht nur rügt, die Beamten kämen nicht in den Genuß von eventuellen *Ermäßigungen* der Immobiliensteuer; sie gibt damit stillschweigend zu, daß sie grundsätzlich (als Eigentümer) steuerpflichtig sein könnten oder daß diese Steuer ihnen mittelbar (als Mieter) auferlegt werden könne. In den Augen der Kommission scheint die Immobiliensteuer nicht zu den in Artikel 14 aufgezählten Steuerarten zu gehören. Wenn dem so ist, ist nicht ersichtlich, warum die Versagung der Ermäßigung einen Verstoß gegen Artikel 14 darstellen soll.

27. Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, daß dem Königreich Belgien ein Verstoß gegen Artikel 13 Absatz 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen vorzuwerfen ist.

28. Muß darüber hinaus, wie die Kommission es beantragt, festgestellt werden, daß Belgien einen besonderen Verstoß begangen hat, indem es keinen Anspruch auf Erstattung der von den betroffenen Beamten zu Unrecht gezahlten Beträge eröffnet hat?

29. Meiner Meinung nach nicht, da die belgische Regierung gemäß Artikel 171 EWG-Vertrag die Maßnahmen zu ergreifen hat, die sich aus dem Urteil des Gerichtshofes ergeben, sobald der Gerichtshof den oben dargelegten Verstoß festgestellt hat.

30. Im übrigen ist schon jetzt anzumerken, daß aus dem der Chambre des représentants vorgelegten Gesetzesentwurf hervorgeht, daß die belgische Regierung die streitige Erstattung einführen will. Es kann daher in diesem Stadium insoweit keine Vertragsverletzung festgestellt werden.

Ergebnis

31. Ich schlage daher vor festzustellen, daß das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 13 Absatz 2 des Protokolls über die Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften verstoßen hat, daß es Artikel 162 § 6 des Einkommensteuergesetzbuchs erlassen und angewandt hat, wonach gewisse Ermäßigungen der Immobiliensteuer dann nicht gewährt werden, wenn die Wohnung von einem Mieter bewohnt wird, der selbst oder dessen Ehegatte aufgrund internationaler Übereinkommen von der Steuer für natürliche Personen befreit ist.

32. Selbst wenn meiner Meinung nach nicht alle von der Kommission erhobenen Rügen durchgreifen, ist der Klage doch im wesentlichen stattzugeben. Das Klagebegehren ist im übrigen auch von Belgien nicht bestritten worden. Es ist daher gerechtfertigt, dem beklagten Mitgliedstaat die Kosten aufzuerlegen.