Schlußanträge des Generalanwalts Herrn Karl Roemer vom 18. Januar 1968

Herr Präsident, meine Herren Richter!

Gegenstand der Anfrage, die der Gerechtshof zu Den Haag an uns gerichtet hat, sind die steuerrechtlichen Bestimmungen des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft. Sie spielen im Rahmen des folgenden Sachverhalts eine Rolle.

Der Kläger des Ausgangsverfahrens, ein seit Juli 1964 in Belgien wohnhafter Beamter der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, ließ seine Tochter im Schuljahr 1964/65 die Gemeindeschule zu Rotterdam, seinem früheren Wohnsitz, besuchen. Da es sich um eine Schule handelt, die ganz oder teilweise aus öffentlichen Mitteln unterhalten wird, und da eine Schulpflicht für die Tochter des Klägers aufgrund des niederländischen Rechts nicht mehr bestand, wurde nach Auffassung der Gemeinde Rotterdam ein Schulgeld fällig, dessen Betrag sich bestimmen sollte nach dem Schulgeldgesetz vom 20. Mai 1955 (in der Fassung vom 8. Dezember 1955). Aufgrund dieses Gesetzes wird das Schulgeld berechnet nach dem Gesamtbetrag, den schulgeldpflichtige Eltern als Einkommensteuer für das zu Beginn des Schuljahrs letzte zurückliegende Kalenderjahr und als Vermögenssteuer für das bei Beginn des Schuljahrs laufende Steuerjahr zu entrichten haben. Liegt dieser Betrag unter 100 Gulden, so ist ein Schulgeld nicht zu zahlen. Ab 100 Gulden beläuft sich das Schulgeld pro Kind und Jahr auf 8 Gulden. Es wird darüber hinaus um jeweils 2 % erhöht für alle weiteren 50 Gulden Steuerbetrag, und zwar bis zu einer Maximalsumme von 200 Gulden, die fällig wird bei einer Steuerschuld von 9 600 Gulden. Das Gesetz bestimmt außerdem in Artikel 9, daß nicht in den Niederlanden wohnhafte Schulgeldpflichtige den Höchstbetrag zu zahlen haben, es sei denn, sie führen den Nachweis, daß ein geringerer Betrag zu entrichten wäre, wenn sie in der Gemeinde wohnten, in der die Schule ihren Sitz hat (in welchem Fall der niedrigere Betrag zu zahlen ist). Entsprechendes gilt gemäß Artikel 8 des Gesetzes für Schulgeldpflichtige, die in den Niederlanden wohnen und auf-

grund gesetzlicher Bestimmungen von der Einkommen- und Vermögenssteuer ganz oder teilweise befreit sind. Sie können sich der Zahlung des Höchstbetrages durch den Nachweis entziehen, daß bei Fehlen der Befreiung ein niedrigerer Steuersatz maßgeblich wäre.

Offenbar wurden die zuletzt genannten Bestimmungen auf den Kläger angewandt, was für das Schuljahr 1964/65 zunächst zu einer Schulgeldforderung in Höhe von 200 Gulden führte. Später wurde die Forderung auf die Beschwerde des Klägers hin und mit Rücksicht auf die Zahl seiner schulpflichtigen Kinder auf 120 Gulden ermäßigt. Mit dem erstrittenen Teilerfolg war der Kläger indessen nicht zufrieden, vielmehr wandte er sich mit einer beim Gerechtshof zu Den Haag erhobenen Klage auch gegen den geänderten Veranlagungsbescheid. In seiner Klage berief er sich vor allem auf das Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, d.h. er machte geltend, sein Steuer-Wohnsitz befinde sich zwar noch in den Niederlanden (wo die Familie vor dem Umzug nach Belgien gelebt hatte), gemäß Artikel 12 des genannten Protokolls seien aber Beamte der Gemeinschaft von innerstaatlichen Steuern auf die von der Gemeinschaft gezahlten Gehälter befreit. Dies führe dazu, daß sein Gehalt unter keinem Aspekt für die nationale Besteuerung berücksichtigt werden könne. Da seine übrigen steuerpflichtigen Einkünfte unter dem gesetzlichen Minimum lägen, also weder Einkommen- noch Vermögenssteuer in den Jahren 1963 und 1964 fällig geworden sei, könne er nicht zur Zahlung von Schulgeld herangezogen werden. — Aufgrund dieser Argumentation sah sich der Haager Gerechtshof vor die Frage der Auslegung des Privilegien-Protokolls der Wirtschaftsgemeinschaft gestellt. Da er die aufgeworfenen Probleme nicht selbst entscheiden wollte, setzte er am 18. August 1967 das Verfahren aus und richtete gemäß Artikel 177 des EWG-Vertrags die folgende Frage an den Europäischen Gerichtshof: „Muß Schulgeld, das aufgrund des niederländischen Schulgeldgesetzes erhoben wird, als eine innerstaatliche Steuer auf das von der Gemeinschaft gezahlte Gehalt angesehen werden, d.h. als eine Steuer, von der in Artikel 12 Absatz 2 des Protokolls betreffend die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft die Rede ist?"

Zu dieser Frage haben gemäß Artikel 20 der EWG-Satzung des Gerichtshofes schriftlich Stellung genommen der Kläger des Ausgangsverfahrens, die niederländische Regierung (auf deren Äußerung die Gemeinde Rotterdam verweist), die belgische Regierung und die Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft. In der mündlichen Verhandlung hat nur die letztere Erklärungen abgegeben.

Lassen Sie uns zusehen, welche Auslegungshilfe wir nach allen diesen Bemerkungen dem nationalen Richter für die Entscheidung seines Prozesses geben können.

Zur Beantwortung der gestellten Frage

In erster Linie erhebt sich die Frage, welchen Sinn der Begriff „innerstaatliche Steuer" hat, der sich in Artikel 12 des zu der fraglichen Zeit geltenden Privilegien-Protokolls findet (wie übrigens auch in Artikel 13 des neuen gemeinsamen Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der europäischen Gemeinschaften vom 8. April 1965). Umfaßt er alle irgendwie gearteten hoheitlichen Abgaben oder gilt er nicht für die von der öffentlichen Hand erhobenen Gebühren, die fällig werden bei besonderer Inanspruchnahme hoheitlicher oder auch nicht hoheitlicher Einrichtungen (wie freier Schulen), deren Benutzung — darauf kommt es in unserem Sachverhalt an — den Interessierten freisteht.

Tatsächlich liegt es, wie uns gezeigt wurde, aus verschiedenen Gründen nahe, im fiskalischen Bereich einen deutlichen Unterschied zu machen zwischen Steuern im eigentlichen Sinn und Gebühren oder Verwaltungsabgaben, die nichts anderes darstellen als eine Gegenleistung für die besondere Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen. — Die niederländische Regierung hat uns dies für das niederländische Recht unter Anführung einer ganzen Reihe von Literaturzitaten in ihrem Schriftsatz ausführlich nachgewiesen. Für das deutsche Recht genügt ein Hinweis auf § 1 der Abgabenordnung (der bekanntlich auch im Großherzogtum noch maßgeblich ist). Dort heißt es: „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)." Übereinstimmend und einleuchtend wird dazu in der Literatur unterstrichen, als Steuern seien nach dieser Definition insbesondere nicht anzusehen Gebühren für die Benützung öffentlicher Anstalten, wie das Schulgeld (vgl. Kommentar zur Reichsabgabenordnung von Becker — Riewald — Koch, 9. Auflage 1963, Band I, Seiten 17 und 21; Nöll von der Nahmer, Lehrbuch der Finanzwissenschaft 1964, Band I, Seiten 212, 216). Entsprechendes läßt sich sagen für das französische Recht (Plagnol, Les impôts, 1958, Seite 3; Formery, Les impôts en France, 1946, Band I, Seite 33), für das italienische Recht (Berliri, Principi di diritto tributario, 1952, Band I, Seite 272; Giannini, Istituzioni di diritto tributario, 1965, Seite 51) und für das belgische

Recht (J. van Houtte, Principes de droit fiscal belge, 1958, Seiten 7, 8, 9). Dieselbe Unterscheidung wird vielfach auch — wie die Kommission gezeigt hat — bei der Handhabung diplomatischer Privilegien gemacht mit der Wirkung, daß ihre Inhaber von der Entrichtung besonderer Verwaltungsabgaben in dem eben umschriebenen Sinn zumeist nicht befreit sind. Ausdrücklich ist dies festgelegt im Wiener Vertrag über die diplomatischen Beziehungen vom 18. April 1961 (Artikel 34), nach dem die Steuerbefreiung sich nicht bezieht auf Abgaben für bestimmte geleistete Dienste. Es läßt sich weiterhin anführen der Vertrag vom 2. September 1949 über die Privilegien und Immunitäten des Europarats, nach dessen Artikel 7 „le Conseil ne demandera pas l'exonération des impôts, taxes ou droits qui ne constituent que la simple rémunération des services d'utilité publique". Endlich darf — worauf zu Recht hingewiesen wurde — nicht übersehen werden, daß gemäß Artikel 3 des uns interessierenden Privilegien-Protokolls die Gemeinschaft selbst, ihre Guthaben, Einkünfte und sonstigen Vermögensgegenstände zwar von jeder direkten Steuer befreit sind, daß die Befreiung dagegen nicht gilt für Abgaben, die lediglich die Vergütung darstellen für Leistungen gemeinnütziger Versorgungsbetriebe (für „services d'utilité générale", wie es im französischen Text heißt).

Schon nach diesen wenigen Hinweisen ist nicht recht einzusehen, warum für die Interpretation des Artikels 12, der die Steuerbefreiung der europäischen *Beamten* regelt, andere Maßstäbe gelten sollten. Dazu kommen noch weitere Erwägungen, wie sie insbesondere die niederländische Regierung in ihrem Schriftsatz entwickelt hat. So gilt es zu bedenken, daß gemäß Artikel 17 des Protokolls „die Vorrechte, Befreiungen und Erleichterungen den Beamten ... der Gemeinschaft ausschließlich im *Interesse der Gemeinschaft* gewährt (werden)". Welchen Sinn ein derartiger Vorbehalt hat, zeigt das Urteil der Rechtssache 6/60 (Humblet gegen belgischen Staat), das zu der dem Artikel 12 des EWG-Protokolls entsprechenden Vorschrift des EGKS-Protokolls ergangen ist. Nach dem Urteil Humblet hat die Gemeinschaft vor allem ein Interesse daran, ihre Befugnis zur Festsetzung der *effektiven* Höhe der Beamtengehälter wirksam ausüben zu können, was nicht der Fall wäre, würden die Gehälter der unterschiedlichen nationalen Besteuerung unterliegen. Es ist jedoch ganz offensichtlich, daß derartige Überlegungen nur eingreifen in Ansehung von Steuerabgaben, die auf dem Einkommen liegen (also dort, wo der Bezug des Gehalts die *Causa* darstellt für die Erhebung der Abgabe), nicht dagegen bei Abgaben, deren Causa in der Erbringung einer besonderen Verwaltungsleistung zu sehen ist und deren Entrichtung vermieden werden kann, indem auf die besondere Leistung verzichtet wird. — Weiterhin spielt in der Auslegung von Artikel 12 des Privilegien Protokolls sicherlich

der Gedanke eine Rolle, die *doppelte* Besteuerung der europäischen Gehälter, von denen eine Steuer schon zugunsten der Gemeinschaft erhoben wird, zu vermeiden. Diese Gefahr besteht nicht bei einer Verwaltungsgebühr, die infolge des Schulbesuchs fällig wird, da ein Schulgeld zugunsten der Gemeinschaft von Beamten mit schulpflichtigen Kindern bekanntlich nicht zu zahlen ist. Umgekehrt stellen wir vielmehr fest, daß nach Artikel 67 des Personalstatuts neben der Zulage für unterhaltsberechtigte Kinder ausdrücklich eine *Erziehungszulage* vorgesehen ist (die holländischen, französischen und italienischen Texte sprechen deutlicher von „toelage voor schoolgaande kinderen", von „allocation scolaire" und von „indennità scolastica"), also eine Zuwendung, die offensichtlich in der Erwartung geschaffen wurde, daß den Beamten durch den Schulbesuch ihrer Kinder besondere Lasten in der Form von Verwaltungsgebühren erwachsen können. — Schließlich muß man sich vor Augen halten, welche tatsächlichen Konsequenzen die vom Kläger befürwortete extensive Interpretation des Artikels 12 nach sich ziehen würde. Wäre nämlich die Erhebung von Verwaltungsgebühren der uns interessierenden Art aufgrund von Artikel 12 ausgeschlossen, so könnten sich für Mitgliedstaaten, in denen größere Gemeinschaftsinstitutionen ihren Sitz haben, erhebliche Sonderlasten ergeben. Daß dies von den Autoren des Privilegien-Protokolls gewollt sei, wird man schwerlich annehmen dürfen. Außerdem wäre von einer Diskriminierung der nicht in den Genuß des Protokolls kommenden Staatsbürger zu sprechen, ein Zustand, der mit der zunehmenden Verwirklichung des Gemeinsamen Marktes und der immer weiter ausgreifenden Integration kaum verträglich erschiene.

Wir sollten daher zunächst festhalten, daß nach einer angemessenen Interpretation von Artikel 12 des Privilegien-Protokolls die in ihm vorgesehene Steuerbefreiung sich nicht erstreckt auf Verwaltungsgebühren für die besondere Inanspruchnahme hoheitlicher oder privater Einrichtungen, deren Benützung den Interessierten freisteht. — Darüber hinaus können wir, auch wenn uns eine derartige Subsumption im Rahmen von Artikel 177 des EWG-Vertrags vielleicht nicht zusteht, feststellen, daß das umstrittene niederländische Schulgeld tatsächlich als eine Verwaltungsgebühr in dem soeben besprochenen Sinn anzusehen ist. Dafür spricht einmal seine maximale Höhe von 200 Gulden pro Jahr, eine Summe, die im Rahmen steuerrechtlicher Regelungen — wie die niederländische Regierung mit Recht hervorhebt — zumindest recht ungewöhnlich wäre. Dafür spricht weiterhin, daß der genannte Höchstbetrag sicherlich niedriger ist als die der öffentlichen Hand verursachten Kosten, daß also dem Prinzip der Kostendeckung genügt wird, oder anders gesagt, ein angemessenes Verhältnis zur erbrachten Leistung gewahrt bleibt. Schließlich spricht dafür die Erkennt-

nis, daß nach der maßgeblichen gesetzlichen Regelung das Schulgeld nur fällig wird bei *effektivem* Schulbesuch.

Ein besonderes Problem scheint sich indessen noch daraus zu ergeben, daß nach dem niederländischen Schulgeldgesetz der geschuldete Betrag nicht einheitlich, sondern abgestuft ist nach dem Gesamtbetrag, der an Einkommen- und Vermögenssteuer entrichtet werden muß. Außerdem können Schulgeldpflichtige, die mit ihren Einkünften nicht der niederländischen Besteuerung unterliegen, die Entrichtung der Maximalsumme nur vermeiden, indem sie nachweisen, daß bei Anwendung der niederländischen Steuergesetze auf ihre Einkünfte ein geringerer Schulgeldbetrag fällig wäre. Wenn ich recht sehe, richtet sich die Hauptbeschwerde des Klägers gegen diese Besonderheiten.

Ein *echtes* Problem für die Lösung unseres Falles bringen die erwähnten Umstände nach meiner Überzeugung jedoch nicht mit sich.

Zunächst einmal ist für die Qualifizierung des niederländischen Schulgelds als Verwaltungsgebühr sicher ohne Bedeutung, daß es abgestuft ist nach den Vermögens- und Einkommensverhältnissen der Betroffenen. Bei der weitgehenden sozialen Ausrichtung der Gesetzgebung unserer Länder ist längst anerkannt, daß auch die Bemessung von Benutzungsgebühren variieren kann nach der Belastbarkeit der Betroffenen.

Was aber die Tatsache angeht, daß europäische Beamte, wollen sie eine Entrichtung des Höchstschulgeldbetrags nach dem niederländischen Gesetz vermeiden, sich eine *fiktive* nationale Besteuerung ihres Gehaltes gefallen lassen müssen oder weniger scharf ausgedrückt: die Errechnung des maßgeblichen nationalen Steuersatzes *zum Zweck der Ermittlung des genauen Schulgeldbetrags*, so wäre es nach meiner Überzeugung eine unsinnige Überspannung des Privilegien-Protokolls, würde man diese reine Rechenoperation unter Berufung auf seine Bestimmungen ausschließen. Entgegen der Auffassung des Klägers ist insoweit dem Urteil der Rechtssache 6/60, auf das er sich beruft, nichts zu entnehmen. Zwar wird in diesem Urteil unterstrichen, es sei unzulässig, das Gehalt eines europäischen Beamten zu berücksichtigen bei der Ermittlung des auf *andere Einkünfte* anwendbaren Steuersatzes. Es darf jedoch nicht vergessen werden, daß es in jenem Fall um eine *echte Besteuerung* (nämlich um die belgische persönliche Ergänzungssteuer) ging, während es sich im vorliegenden Fall allein handelt um die Bestimmung eines *Gebühren*satzes, d.h. einer Abgabe, die von Artikel 12 Absatz 2 des Privilegien-Protokolls nicht erfaßt wird. Anders zu entscheiden, d.h. jegliche Berücksichtigung der Gehälter europäischer Beamter bei der Bemessung nationaler Verwaltungsgebühren auszuschließen, hieße vollkommen absurde Konsequenzen in Kauf nehmen. Man

denke nur an den Fall der Gerichtsgebühren, die ja auch ganz oder teilweise erlassen werden können nach Maßgabe der Einkommensverhältnisse. Niemand kommt aber wohl auf die Idee, europäischen Beamten unter Berufung auf das Privilegien-Protokoll weithin die Möglichkeit zu eröffnen, vor nationalen Instanzen im Wege des Armenrechts zu klagen.

Zusammenfassung

Insgesamt schlage ich daher, entgegen der Auffassung des Klägers und in Übereinstimmung mit dem Standpunkt der niederländischen Regierung, der belgischen Regierung und der Kommission, folgende Beantwortung der gestellten Frage vor: Als innerstaatliche Steuern im Sinn von Artikel 12 Absatz 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft gelten nicht Abgaben, die eine Gegenleistung darstellen für die freiwillige Benutzung öffentlicher Einrichtungen und dies auch dann, wenn die Abgaben berechnet werden nach Maßgabe des Gehalts, das ein Beamter der Europäischen Gemeinschaften bezieht.