fentlichen Verwaltung darstellt, ist selbst dann keine Steuer im Sinn von Artikel 12 Absatz 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, wenn sie nach dem Gehalt berechnet wird, das der Pflichtige von der Gemeinschaft bezieht.

In der Rechtssache 32/67

betreffend das dem Gerichtshof aufgrund von Artikel 177 EWG-Vertrag vom Gerechtshof Den Haag, Eerste Meervoudige Belastingkamer, in dem vor diesem Gericht anhängigen Rechtsstreit

I.G.F. VAN LEEUWEN,

wohnhaft in Wezembeek-Oppem (Belgien)

gegen

STADT ROTTERDAM

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 12 Absatz 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung

des Präsidenten R. Lecourt,

der Kammerpräsidenten A. M. Donner (Berichterstatter) und W. Strauß,

der Richter A. Trabucchi, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars und P. Pescatore,

Generalanwalt: K. Roemer,

Kanzler: A. Van Houtte,

folgendes

URTEIL

TATBESTAND

I. Sachverhalt und Verfahren

Die vor dem niederländischen Gericht anhängige Klage richtet sich gegen die Heranziehung des Klägers zur Zahlung von Schulgeld, das die Stadt Rotterdam für das Schuljahr 1964/65 erhoben hat. Der Kläger ist am 1. Oktober 1963 bei der Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zum Beamten auf Lebenszeit ernannt worden. Er hat seinen Wohnsitz in Belgien.

Aus den Akten geht hervor, daß nach dem niederländischen Schulgeldgesetz (Schoolgeldwet) vom 20. Mai 1955 (Staatsblad S. 223), geändert am 8. Dezember 1955 (Staatsblad S. 558), das Schulgeld für Schüler der ganz oder teilweise von der öffentlichen Hand unterhaltenen Schulen erhoben wird, und zwar fast ausschließlich für Schüler, die noch nicht oder nicht mehr schulpflichtig sind (Artikel 1 bis 3).

Der Höchstbetrag des Schulgelds pro Jahr und Schüler ist 200 Gulden. Um der Steuerkraft der Eltern Rechnung zu tragen, sieht das Gesetz vor, daß sich die Höhe des Schulgelds nach der der Einkommen- und Vermögenssteuer bestimmt. Wenn diese weniger als 100 Gulden beträgt, ist kein Schulgeld zu zahlen.

Bei einer Steuer von 100 Gulden beträgt das Schulgeld 8 Gulden; für jede weiteren 50 Gulden steigt es um 2 %. Der Höchstbetrag von 200 Gulden wird bei einer Steuer von 9 600 Gulden erreicht.

Die Artikel 8 und 9 des Gesetzes bestimmen folgendes:

Artikel 8: In den Niederlanden wohnhafte Schulgeldpflichtige, die nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften ganz oder teilweise von den Steuern auf das Einkommen und das Vermögen befreit sind, haben den Höchstbetrag des Schulgelds zu zahlen, sofern sie nicht nachweisen, daß ein geringerer Betrag zu entrichten wäre, wenn ihnen keine Steuerbefreiung zugute käme. In diesem Fall ist der geringere Betrag zu zahlen.

Artikel 9: Nicht in den Niederlanden wohnhafte Schulgeldpflichtige haben den Höchstbetrag des Schulgelds zu zahlen, sofern sie nicht nachweisen, daß ein geringerer Betrag zu entrichten wäre, wenn sie in der Gemeinde wohnten, in der sich die Schule befindet. In diesem Fall ist der geringere Betrag zu zahlen.

Diese Vorschriften wurden auf den Kläger angewandt. Er machte geltend, man könne das Schulgeld von ihm nicht verlangen, denn er zahle nach den Artikeln 12 und 13 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft keine Einkommensteuer. Er erblickte in dem Urteil des Ge-

richtshofes vom 16. Dezember 1960 in der Rechtssache 6/60 (Humblet) eine Bestätigung seiner Auffassung, daß das ihm in seiner Eigenschaft als EWG-Beamter gezahlte Gehalt bei der Feststellung seines Einkommens und der darauf bezogenen Abgaben nicht berücksichtigt werden dürfe.

Demgegenüber vertrat die Stadt Rotterdam den Standpunkt, die Artikel 8 und 9 des Gesetzes seien auf den Kläger anwendbar. Nach ihrer Ansicht kann im vorliegenden Fall das Urteil Humblet nicht herangezogen werden, da das Schulgeld keine Steuer, sondern eine Gebühr sei, die eine unmittelbare Gegenleistung für den von der öffentlichen Hand erteilten Unterricht darstelle. Obwohl das Schulgeld nach der Steuerkraft bemessen und hierbei auf das Einkommen des Schulgeldpflichtigen abgestellt werde, könne es nicht als Steuer auf das Gehalt angesehen werden, das die Gemeinschaft zahlt.

Nach Ansicht des Gerechtshof Den Haag „läuft der Streit zwischen den Parteien auf die Rechtsfrage hinaus, ob unter die ‚innerstaatlichen Steuern auf die von der Gemeinschaft gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge' (Artikel 12 Absatz 2 des Protokolls) auch ein nach dem niederländischen Schulgeldgesetz erhobenes Schulgeld fällt".

Diese Frage legt der Gerechtshof Den Haag dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften vor.

Der Vorabentscheidungsantrag ist am 21. August 1967 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen.

Schriftliche Erklärungen nach Artikel 20 der Satzung des Gerichtshofes haben eingereicht:
am 23. Oktober 1967 die niederländische und die belgische Regierung;
am 24. Oktober 1967 der Kläger des Hauptprozesses;
am 25. Oktober 1967 die Kommission der Europäischen Gemeinschaften.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 1967, in der Kanzlei eingegangen am 19. Oktober 1967, hat die Stadt Rotterdam auf den Standpunkt der niederländischen Regierung verwiesen.

In der Sitzung vom 12. Dezember 1967 hat die Kommission der Europäischen Gemeinschaften mündliche Ausführungen gemacht.

Der Generalanwalt hat seine Schlußanträge in der Sitzung vom 18. Januar 1968 vorgetragen.

II. Erklärungen nach Artikel 20 der Satzung des Gerichtshofes

Der *Kläger des Hauptprozesses, Herr van Leeuwen,* ist der Auffassung, bei der Anwendung von Artikel 8 des Schulgeldgesetzes müßten die Artikel 12 und 13 des Protokolls berücksichtigt werden, denn mit Artikel 12 des Protokolls unvereinbare nationale Vorschriften seien unwirksam. Aus dem Urteil Humblet gehe hervor, daß das von der Gemeinschaft gezahlte Gehalt für die Festsetzung der niederländischen Einkommensteuer weder unmittelbar noch mittelbar in Betracht gezogen werden dürfe. Dieser Grundsatz gelte nicht nur, wenn Artikel 8 des Schulgeldgesetzes unmittelbar anwendbar ist, sondern auch, wenn er in Verbindung mit Artikel 9 mittelbar Anwendung findet.

Der Kläger kommt zu dem Ergebnis, daß die vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten sei: Obwohl das nach dem Schulgeldgesetz erhobene Schulgeld nicht als „innerstaatliche Steuer auf die von der Gemeinschaft gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge" anzusehen ist, können die Artikel 12 und 13 des Protokolls trotzdem Einfluß auf die genannte Abgabe haben, da diese auf die innerstaatlichen Einkommensteuern abstellt.

Die *belgische Regierung* bemerkt, ein Beamter einer internationalen Institution könne nicht von einer Abgabe befreit werden, die eine Gebühr für Dienstleistungen einer öffentlichen Einrichtung darstelle. Es gehe also um die Frage, ob das Schulgeld unter den Begriff der Gebühr falle. Nach Meinung der belgischen Regierung ist die Unterscheidung zwischen Gebühr und Steuer ausschließlich nach dem Recht des betroffenen Mitgliedstaats zu treffen.

Die *niederländische Regierung* führt aus, das Schulgeld falle nicht unter den Begriff „innerstaatliche Steuern" im Sinn von Artikel 12 Absatz 2 des Protokolls. Nach allgemeiner Übung würden unter die Steuern, von denen das diplomatische und konsularische Personal sowie die internationalen Organisationen und ihre Beamten freigestellt seien, nicht diejenigen Abgaben gerechnet, die im allgemeinen als „Gebühren" bezeichnet würden. Hierzu verweist die niederländische Regierung unter anderem auf Artikel 3 Absatz 3 des Protokolls, wonach der Gemeinschaft selbst keine Befreiung von Abgaben gewährt wird, „die lediglich die Vergütung für Leistungen gemeinnütziger Versorgungsbetriebe darstellen". Im Fall der Beamten seien die Gebühren allerdings nicht ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen. Dies erkläre sich aber dadurch, daß den Beamten außer der Befreiung von innerstaatlichen Einkommensteuern, worunter die Gebühren selbstverständlich nicht fielen, keine weiteren steuerlichen Vergünstigungen gewährt würden.

Nach einer weiteren allgemeinen Übung würden den internationalen Organisationen Vorrechte ausschließlich in ihrem Interesse gewährt und seien entsprechend beschränkt (dies ergebe sich für die EWG aus Artikel 17 des Protokolls). In der Rechtssache 6/60 habe der Gerichtshof zur Einkommensteuerbefreiung ausgeführt, das Interesse der Gemeinschaft sei darin zu erblicken, daß nur eine tatsächliche Befreiung es der Gemeinschaft gestatte, die Nettoeinkommen ihrer Beamten wirksam festzusetzen. Die etwaige Erhebung eines Schulgelds brauche aber bei der Berechnung des Nettogehalts nicht berücksichtigt zu werden. Die Nichtzahlung von Schulgeldern sei für die Gemeinschaft ohne Interesse und durch keinen objektiven Grund gerechtfertigt.

Die niederländische Regierung weist in diesem Zusammenhang noch auf das Beamtenstatut der EWG und EAG hin, das die Vorschrift des Artikels 23 Absatz 1 Satz 2 enthält und in Artikel 67 Nr. 1 Buchstabe c eine Erziehungszulage vorsieht.

Die niederländische Regierung meint, im Zusammenhang mit der Auslegung des Begriffs „innerstaatliche Steuern auf die von der Gemeinschaft gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge" sei Artikel 3 Absatz 3 des Protokolls für die Definition des Gebührenbegriffs etwas zu eng gefaßt, denn er bezeichne nur die Verpflichtungen, die nicht unter die der Gemeinschaft selbst gewährte, sehr viel weitergehende Befreiung des Artikels 3 Absatz 1 fallen.

Ausgehend von einer von verschiedenen niederländischen Autoren vertretenen Definition des Gebührenbegriffs, die den Akzent auf die Beziehung zwischen der Abgabe und der Gegenleistung der öffentlichen Hand legt, gelangt die niederländische Regierung zu der Schlußfolgerung, hier könne von einer Steuer keine Rede sein. Sie leitet dies auch noch daraus ab, daß das Schulgeld bei freien Schulen nicht öffentlichen Stellen, sondern der jeweiligen Schule zugute komme. Daß sich die Höhe des Schulgelds nach der der Einkommensteuer richtet, dürfe nicht zu dem irrigen Schluß führen, daß das Schulgeld infolgedessen der Einkommensteuer zuzurechnen sei. Der wesentliche Unterschied bestehe darin, daß für die Zahlung der Einkommensteuer keine besonderen Dienste als Gegenleistung erbracht würden, die Steuer vielmehr von allen Bürgern nach den gleichen Maßstäben erhoben werde. Grundlage der Schulgeldpflicht sei nicht die Zahlung eines Gehalts, sondern die Tatsache, daß Kinder Schulen besuchen, die mit öffentlichen Mitteln unterhalten werden.

Schließlich verweist die niederländische Regierung noch auf das Verhältnis zwischen den Absätzen 1 und 2 des Artikels 12 des Protokolls: Die in Absatz 2 vorgesehene Befreiung solle offensichtlich eine Doppelbesteuerung verhindern. Eine ähnliche Sachlage könne

sich bei der Erhebung eines Schulgeldes nie ergeben, weil erstens diese Gebühr nicht nach Absatz 1 erhoben werden könne und zweitens ein Kind nur eine Schule gleichzeitig besuchen könne.

Die *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* fragt sich, inwieweit das Urteil Humblet zur Lösung des Auslegungsproblems herangezogen werden könne: Sei aus diesem Urteil zu schließen, daß Artikel 12 Absatz 2 des Protokolls die Berücksichtigung der von der Gemeinschaft gezahlten Gehälter wegen des in dem Urteil angenommenen ursächlichen Zusammenhangs zwischen diesen Einkünften und dem zu zahlenden Endbetrag, also dem als Abgabe geschuldeten Betrag, auch untersage, wenn eine als Gegenleistung für im öffentlichen Interesse gewährte Dienste anzusehende Abgabe berechnet werden soll? Die Kommission hält diesen Schluß nicht für gerechtfertigt. Es sei nicht wahrscheinlich, daß die Verfasser des Protokolls mit der Formulierung des Artikels 12 Absatz 2 auch Abgaben hätten erfassen wollen, die eine Gegenleistung für öffentliche Dienstleistungen darstellen, deren Inanspruchnahme dem Bürger freisteht. Hierzu bemerkt die Kommission:

— Der Ausdruck Steuer werde in der internationalen Finanzsprache im allgemeinen nicht für Abgaben wie die vorliegende gebraucht.

— Eine Befreiung von solchen Abgaben werde den bei den Mitgliedstaaten akkreditierten diplomatischen Beamten nur selten gewährt.

— Es könne schwerlich angenommen werden, daß die Beamten der Gemeinschaft von solchen Abgaben befreit seien, wenn diese nach ihren Gehältern berechnet werden, während andererseits nach Artikel 3 Absatz 3 des Protokolls die Gemeinschaft selbst hinsichtlich solcher Abgaben keine Befreiung genießt.

Die Kommission meint im Ergebnis, die gestellte Frage sei zu verneinen, ohne daß es darauf ankomme, ob bei der Berechnung der Abgaben die Einkünfte berücksichtigt werden, die die Beamten der Gemeinschaft in ihrer Beamteneigenschaft beziehen.

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

Mit Schreiben vom 18. August 1967, in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen am 21. August 1967, ersucht der Gerechtshof Den Haag (Eerste Belastingkamer) nach Artikel 177 EWG-Vertrag um Vorabentscheidung über die Frage, ob die in Artikel 12 Absatz 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der EWG vorgesehene Befreiung von „innerstaatlichen Steuern auf

die von der Gemeinschaft gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge" auch für das nach dem niederländischen Schulgeldgesetz (Schoolgeldwet) erhobene Schulgeld gilt.

Die Frage betrifft einen Schulgeldbescheid, der an einen EWG-Beamten ergangen ist, dessen Kind im Schuljahr 1964/65 in Rotterdam eine mit öffentlichen Mitteln finanzierte Schule besucht hat. Nach den Feststellungen des vorlegenden Gerichts wird diese Abgabe, die nur für nicht schulpflichtige Schulkinder gilt, nach der Einkommensteuer berechnet und kann einen Höchstbetrag von 200 Gulden erreichen. Ferner sieht das Gesetz diesen Feststellungen zufolge vor, daß ganz oder teilweise von der Einkommensteuer befreite Schulgeldpflichtige den Höchstbetrag zu zahlen haben, sofern sie nicht nachweisen, daß sie ohne diese Befreiung einen geringeren Betrag zu zahlen hätten. Der Betroffene, der zu einem Schulgeld von 120 Gulden veranlagt worden ist, hat beim Gerechtshof Den Haag Klage erhoben mit der Begründung, er sei nach Artikel 12 des vorgenannten Protokolls von innerstaatlichen Steuern auf das von der Gemeinschaft gezahlte Gehalt und damit auch von dem nach diesem Gehalt berechneten Schulgeld befreit.

Die vorgelegte Frage ist auf die Auslegung des Artikels 12 Absatz 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der EWG, insbesondere der Worte „innerstaatliche Steuern auf die von der Gemeinschaft gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge" gerichtet. Hierbei darf Artikel 12 Absatz 2 nicht losgelöst von Absatz 1 betrachtet werden, wonach von den Gehältern, Löhnen und anderen Bezügen, welche die Gemeinschaft ihren Beamten und sonstigen Bediensteten zahlt, zugunsten der Gemeinschaft eine Steuer gemäß den Bestimmungen und dem Verfahren erhoben wird, die vom Rat festgelegt werden. Als Folge dieser Vorschrift werden in Absatz 2 die zugunsten der Gemeinschaft besteuerten Gehälter, Löhne und Bezüge von innerstaatlichen Steuern befreit, so daß der Artikel in seiner Gesamtheit eine für alle Beamten und sonstigen Bediensteten der Gemeinschaft einheitliche Besteuerung ihrer Gehälter, Löhne und Bezüge gewährleistet und insbesondere verhindert, daß einerseits infolge der Erhebung verschieden hoher innerstaatlicher Steuern die Nettobesoldung nach Staatsangehörigkeit oder Wohnsitz schwankt und andererseits diese Einkünfte infolge doppelter Besteuerung anomal belastet werden. Diesem Zusammenhang ist zu entnehmen, daß Artikel 12 Absatz 2 ebenso wie Absatz 1 die innerstaatlichen Steuern auf die Gehälter und Löhne meint, in welcher Form und unter welcher Bezeichnung sie auch erhoben werden.

Bei der Auslegung dieser Vorschriften ist zu unterscheiden zwischen Steuern, die dazu dienen, die allgemeinen Lasten der öffentlichen Verwaltung zu decken, und Gebühren, die die Vergütung für

eine bestimmte Dienstleistung darstellen. Das innerstaatliche Recht der einzelnen Mitgliedstaaten kennt diese Unterscheidung unter verschiedenen Formen und Bezeichnungen. Im übrigen findet sie sich auch im Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Gemeinschaft. Dessen Artikel 3 bestimmt in Absatz 1, daß die Gemeinschaft, ihre Guthaben, Einkünfte und sonstigen Vermögensgegenstände von jeder direkten Steuer befeit sind, und im letzten Absatz, daß von den Abgaben, die lediglich die Vergütung für Leistungen gemeinnütziger Versorgungsbetriebe darstellen, keine Befreiung gewährt wird.

Die in Artikel 12 Absatz 2 des Protokolls vorgesehene Befreiung bietet weder ihrem Sinn noch ihrem Wortlaut nach Anhaltspunkte, die sich gegenüber Gebühren geltend machen ließen, welche als Vergütung für eine bestimmte Dienstleistung der öffentlichen Verwaltung erhoben werden. Dies gilt auch, wenn sich die Höhe der Gebühren nach den Einkünften des Betroffenen bestimmt. Dadurch, daß die modernen Gesetzgebungen auf dem Gebiet des Gebührenrechts aus sozialen Gründen häufig der Steuerkraft der Betroffenen Rechnung tragen, verliert die Gebühr nicht die Eigenschaft einer Abgabe, die die Vergütung für eine bestimmte Leistung darstellt. Nur wenn die Gebühr infolge einer derartigen Festsetzung als eine unangemessen hohe Vergütung für die erbrachte Leistung erscheint, muß unter Umständen ihre Vereinbarkeit mit Artikel 12 Absatz 2 geprüft werden. Eine solche Rüge ist jedoch im vorliegenden Fall nicht erhoben. Im übrigen hätte in erster Linie das zuständige nationale Gericht über sie zu entscheiden.

Nach alledem ist eine Abgabe oder Gebühr, die — wie das streitige Schulgeld, das übrigens nur für nicht schulpflichtige Schüler erhoben wird — eine Vergütung für eine bestimmte Dienstleistung der öffentlichen Verwaltung darstellt, selbst dann keine Steuer im Sinn von Artikel 12 Absatz 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Gemeinschaft, wenn sie nach dem Gehalt berechnet wird, das der Pflichtige von der Gemeinschaft bezieht.

Kosten

Die Auslagen der Kommission der Europäischen Gemeinschaften und der Regierungen der Mitgliedstaaten, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Hauptprozesses ist das Verfahren vor dem Gerichtshof ein Zwischenstreit in dem vor dem Gerechtshof Den Haag (Eerste Belastingkamer) anhängigen Rechtsstreit. Die Kostenentscheidung obliegt daher diesem Gericht.

Aufgrund der Prozeßakten,

nach Anhörung des Berichtes des Berichterstatters,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Kommission der Europäischen Gemeinschaften,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts,

aufgrund des Vertrages zur Gründung der EWG, insbesondere seines Artikels 177,

aufgrund des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der EWG, insbesondere seiner Artikel 3 und 12,

aufgrund des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG, insbesondere seines Artikels 20,

aufgrund der Verfahrensordnung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften

hat

DER GERICHTSHOF

auf den ihm mit Schreiben vom 18. August 1967 vom Gerechtshof Den Haag (Eerste Belastingkamer) vorgelegten Vorabentscheidungsantrag für Recht erkannt und entschieden:

1. Eine Abgabe oder Gebühr, die eine Vergütung für eine bestimmte Dienstleistung der öffentlichen Verwaltung darstellt, ist selbst dann keine Steuer im Sinn von Artikel 12 Absatz 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, wenn sie nach dem Gehalt berechnet wird, das der Pflichtige von der Gemeinschaft bezieht.
2. Die Kostenentscheidung obliegt dem Gerichtshof Den Haag.

Luxemburg, den 8. Februar 1968

Lecourt Donner Strauß

Trabucchi Monaco Mertens de Wilmars Pescatore

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 8. Februar 1968.

Der Kanzler
A. Van Houtte

Der Präsident
R. Lecourt