SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MARCO DARMON
vom 16. Februar 1993 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Der vom Directeur des contributions directes et des accises des Großherzogtums Luxemburg (im folgenden: Directeur des contributions) vorgelegten Frage zufolge soll im wesentlichen ein Steuersystem im Licht von Artikel 48 des Vertrages untersucht werden, bei dem für die Berechnung der Einkommensteuer alle Einkünfte des Steuerpflichtigen, auch diejenigen, die er in dem betreffenden Staat als Gebietsfremder erzielt hat, berücksichtigt werden.

2. Herr Corbiau, ein belgischer Staatsbürger, war bis zum 25. Oktober 1990 in Luxemburg wohnhaft und beschäftigt. Zu diesem Zeitpunkt verlegte er — unter Beibehaltung seiner Tätigkeit in Luxemburg — den Wohnsitz nach Belgien, so daß er seitdem in Luxemburg als Gebietsfremder steuerpflichtig ist.

3. Nach dieser Kennzeichnung des für die gestellte Frage maßgeblichen Rahmens ist — bevor auf ihren Inhalt eingegangen werden kann — zu untersuchen, ob der Directeur des contributions ein „Gericht" im Sinne des Artikels 177 des Vertrages ist.

4. Es mag auf den ersten Blick überraschen, daß das Problem der Qualifizierung dieser Einrichtung überhaupt aufgeworfen wird, hat doch der Conseil d'Etat von Luxemburg (im folgenden: Conseil d'Etat) bereits anerkannt, daß es sich bei ihr um ein Gericht handelt, und zwar — was Streitsachen angeht — in einem Urteil vom 26. Juli 1963 [1] sowie — in bezug auf außerstreitige Angelegenheiten — in einem Urteil vom 18. Dezember 1968 [2]. Eine solche Anerkennung reicht indes nicht aus, um von einem „Gericht" im Sinne des Artikels 177 zu sprechen, denn dieser Begriff verweist keineswegs auf das innerstaatliche Recht der Mitgliedstaaten; vielmehr handelt es sich um einen eigenständigen Begriff, dessen Inhalt in Ihrer Rechtsprechung verdeutlicht worden ist.

5. Das Urteil in der Rechtssache Vaassen-Göbbels [3] bildet den Eckstein dieser Rechtsprechung. Dabei ging es, wie Sie sich erinnern, um die Frage, ob das Scheidsgerecht, ein für Streitigkeiten zwischen einer niederländischen Sozialversicherungseinrichtung und den Empfängern bestimmter Leistungen zuständiges Schiedsgericht, als Gericht anzusehen ist. Dies wurde mit der Begründung bejaht, es handele sich um eine ständige Einrichtung, sie sei durch Gesetz geschaffen worden, ihre Zuständigkeit sei zwingend vorgeschrieben und sie entscheide nach einem streitigen Verfahren sowie nach Rechtsnormen.

6. Im Urteil in der Rechtssache Politi [4] haben Sie allerdings festgestellt, Sie könnten auch angerufen werden, wenn es an einem streitigen Verfahren fehle. Dazu heißt es:

* Originalsprache: Französisch.

1 — Caisse hypothécaire du Luxembourg, Registernr. 5833.
2 — Toussaint/Administration des contributions, Registernr. 5516.
3 — Urteil vom 30. Juni 1966 in der Rechtssache 61/65 (Slg. 1966, 583).
4 — Urteil vom 14. Dezember 1971 in der Rechtssache 43/71 (Slg. 1971, 1039).

„Hierzu ist lediglich festzustellen, daß der Präsident des Tribunale Turin eine richterliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 177 wahrnimmt und zum Erlaß seiner Entscheidung eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts für erforderlich hält. Der Gerichtshof hat nicht zu prüfen, in welchem Verfahrensstadium die Frage gestellt worden ist." [5]

7. Das Fehlen eines streitigen Verfahrens wird im Rahmen summarischer Verfahren, in denen der Beklagte nicht erscheint, durch die vollständige Unparteilichkeit des Richters und durch seine Unabhängigkeit gegenüber den Parteien des Verfahrens sowie in bezug auf den Rechtsstreit ausgeglichen.

8. Wenn der Beklagte nicht zugegen ist, ist es notwendigerweise Aufgabe des Richters, die Ansprüche des Klägers noch gründlicher zu prüfen, um so dem Mangel abzuhelfen, daß es kein streitiges Verfahren gibt.

9. So ist der Begriff der Unabhängigkeit, unerläßliches Gegenstück zum Fehlen einer streitigen Auseinandersetzung, der in Ihren ersten Urteilen nicht erwähnt worden ist, im Urteil in der Rechtssache Pretore di Salò [6] in folgender Weise hervorgehoben worden:

„Es ist darauf hinzuweisen, daß die Pretori Organe der Rechtspflege sind, die in einem Verfahren wie demjenigen, das zu dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen geführt hat, sowohl staatsanwaltliche als auch ermittlungsrichterliche Funktionen ausüben. Der Gerichtshof ist für die Beantwortung des Vorabentscheidungsersuchens zuständig, da es von einem Gericht ausgeht, das im allgemeinen Rahmen seiner Aufgabe gehandelt hat, unabhängig und im Einklang mit dem Recht die Rechtsstreitigkeiten zu entscheiden, für die es nach dem Gesetz zuständig ist, selbst wenn bestimmte Funktionen, die dieses Gericht in dem Verfahren, das zu dem Vorabentscheidungsersuchen geführt hat, wahrzunehmen hat, keinen Rechtsprechungscharakter im engen Sinne haben." [7]

10. Dieser Begriff der Unabhängigkeit, der mit der richterlichen Tätigkeit wesensmäßig verbunden ist, erscheint auch im Urteil in der Rechtssache Pardini [8], das auf Vorlage eines innerstaatlichen Richters ergangen ist, der Sie im Rahmen eines nichtstreitigen Verfahrens angerufen hatte.

11. Es ist also zu prüfen, ob der Directeur des contributions, wenn er auf Antrag eines Steuerpflichtigen in einem nichtstreitigen Verfahren zu entscheiden hat, eine echte richterliche Tätigkeit ausübt oder ob er im Rahmen einer Aufsichtsbeschwerde als Verwaltungsstelle handelt.

12. Sowohl die Kommission — offensichtlich aus Gründen der Zweckmäßigkeit [9] — als auch die luxemburgische Regierung vertreten die Ansicht, diese Behörde entspreche den von Ihnen festgelegten Kriterien. Die von der luxemburgischen Regierung in der mündlichen Verhandlung gegebenen Antworten haben zwar Klarheit zu bestimmten Merkmalen dieser Behörde und zu dem von ihr durchgeführten Verfahren gebracht; sie haben mich aber keineswegs davon überzeugt, daß es sich um ein Gericht handelt.

13. Gewiß, der Directeur des contributions übt seine Befugnisse tatsächlich im Rahmen des durch das Gesetz vom 20. März 1970 geänderten Gesetzes vom 17. April 1964 zur Änderung der Organisation der für

5 — Randnr. 5.

6 — Urteil vom 11. Juni 1987 in der Rechtssache 14/86 (Slg. 1987, 2545).

7 — Randnr. 7.

8 — Urteil vom 21. April 1988 in der Rechtssache 338/85 (Slg. 1988, 2041, Randnr. 9).

9 — Erklärungen der Kommission, S. 15, Punkt 13, letzter Absatz.

die unmittelbaren Abgaben und Verbrauchsteuern zuständigen Verwaltung aus. So heißt es in Artikel 2 dieses Gesetzes, daß

„die Verwaltung der Abgaben und Verbrauchsteuern einem Direktor übertragen ist, der an der Spitze der Verwaltung steht".

14. Desgleichen handelt es sich um eine ständige Einrichtung, deren Zuständigkeit zwingend vorgeschrieben ist. Tatsächlich bestimmt Artikel 8 der Großherzoglichen Verordnung vom 26. Oktober 1944 folgendes:

„Über Einsprüche Steuerpflichtiger und über ihre Anträge auf Erlaß oder Ermäßigung entscheidet, vorbehaltlich der Anrufung einer in einer Ministerialverordnung zu bezeichnenden Instanz, der Leiter der zuständigen Verwaltung oder ein von ihm Ermächtigter ..."

15. Die Ministerialverordnung vom 10. April 1946 verfügte demgemäß, daß der Streitsachenausschuß des Conseil d'Etat „in letzter Instanz über Klagen auf dem Gebiet der Steuern, Abgaben, Beiträge und Gebühren entscheidet" [10].

16. Indessen ist es offensichtlich für die Unterscheidung einer Verwaltungsbehörde von einer Gerichtsinstanz nicht ausreichend, daß diese drei Kriterien (ständige Einrichtung, Schaffung durch Gesetz, zwingende Zuständigkeit) erfüllt sind. Tatsächlich steht außer Zweifel, daß dem grundsätzlich jede Verwaltungsbehörde entspricht, daß dies aber nicht genügen kann, will man nicht zulassen, daß der Gerichtshof von jeder beliebigen Verwaltungseinrichtung angerufen wird, was Artikel 177 auch ausschließen will [11].

17. Nach diesen zum ersten Mal im Urteil in der Rechtssache Vaassen-Göbbels aufgeführten Kriterien war es ohne weiteres möglich, ein Gericht von einer Schiedsinstanz zu unterscheiden, denn wenn letztere auch einige Kriterien erfüllt, die bei einem Gericht im Sinne von Artikel 177 vorliegen müssen — nämlich die Anwendung von Rechtsvorschriften, die Durchführung eines streitigen Verfahrens und die Unabhängigkeit bei der Rechtsprechung —, so kann von ihr doch in den allermeisten Fällen nicht gesagt werden, es handele sich um eine ständige Einrichtung, die durch Gesetz geschaffen worden ist und deren Zuständigkeit zwingend vorgeschrieben ist.

18. Lassen Sie mich nacheinander prüfen, ob die an erster Stelle genannten Kriterien vom Directeur des contributions erfüllt werden, wenn er im Rahmen der Zuständigkeit tätig wird, die zu Ihrer Anrufung geführt hat.

19. Was zunächst die Anwendung von Rechtsvorschriften angeht, so ist vorweg darauf hinzuweisen, daß einerseits jede Verwaltungsbehörde zu ihrer Beachtung verpflichtet ist und daß der Directeur des contributions andererseits im Rahmen eines bei ihm eingeleiteten Verfahrens nicht nach Recht, sondern — offensichtlich aufgrund einer Rechtsvorschrift — nach Billigkeit entscheidet und dabei prüft, ob die besonderen Umstände nach § 131 der Abgabenordnung „die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Staatssteuern" [12] erlauben. Diese besonderen, für eine Verletzung des Grundsatzes der Billigkeit in Betracht kommenden Umstände können entweder in der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen bei der Steuererhebung gesehen werden oder in der zu strengen Anwendung des Steuergesetzes auf den Einzelfall.

10 — Artikel 1.

11 — Vgl. Isaac, G., *Droit communautaire général*, Masson, 3. Auflage, S. 290.

12 — Sitzungsbericht II A, vierter Absatz.

20. Wie der Conseil d'Etat bestätigt hat, verfügt der Directeur des contributions „beim Erlaß seiner Entscheidung über einen weiten Ermessensspielraum" [13].

21. Im Rahmen eines derartigen außerstreitigen Verfahrens hat diese Behörde also eine Art Ermessensbefugnis — was nicht Willkür bedeutet —, die sich nach der Auslegung des Conseil d'Etat aus dem Wortlaut des erwähnten Textes selbst ergibt. In den Grenzen dieser — sicherlich gesetzlichen — Ermächtigung besteht die Aufgabe des Directeur des contributions weniger darin, eine Rechtsvorschrift anzuwenden, als — aus Billigkeitsgründen — die Wirkungen abzumildern, die mit ihrer strengen Anwendung verbunden wären.

22. Wenden wir uns sodann der Frage zu, ob das Verfahren beim Directeur des contributions streitig ausgestaltet ist.

23. Wenn sich der Steuerpflichtige im Rahmen eines solchen außerstreitigen Verfahrens beschweren will, um Steuererstattung oder Steuernachlaß zu erhalten, so kann er sich mit einem einfachen Schreiben an den Directeur des contributions wenden, der danach ohne Debatte und in Abwesenheit des Antragstellers eine Entscheidung erläßt. Es handelt sich demnach nicht um ein streitiges Verfahren.

24. Gewiß, Sie haben im Urteil in der Rechtssache Politi [14], wie ich schon erwähnt habe, anerkannt, daß der Präsident des Tribunale Turin im Rahmen eines summarischen Verfahrens (auf einstweilige Verfügung), an dem der Beklagte wesensmäßig nicht beteiligt ist, als Gericht anzusehen sei.

25. Mit der Feststellung, dieses Organ nehme eine „richterliche Tätigkeit" wahr, haben Sie aber sicherlich, wenn auch stillschweigend, auf die wesentlichen Merkmale der richterlichen Tätigkeit Bezug genommen, insbesondere auf die Unabhängigkeit und die Unparteilichkeit des Richters, der zu den Parteien des Rechtsstreits keinerlei Verbindung hat.

26. Die nichtstreitige Ausgestaltung des Verfahrens (die in vielen innerstaatlichen Verfahren anzutreffen ist) muß also unbedingt durch die Unabhängigkeit des Richters den Streitparteien gegenüber ausgeglichen werden, damit Anliegen und Vorbringen der das Verfahren einleitenden Partei, wie im Gesetz vorgesehen, nach den für Zuständigkeit, Zulässigkeit und Begründetheit maßgeblichen Vorschriften behandelt werden.

27. Dies scheint aber beim Directeur des contributions, der wohl gleichzeitig Richter und Partei ist, nicht der Fall zu sein.

28. In erster Linie ist darauf hinzuweisen, daß dieser Directeur in der Organisation „unmittelbar dem Finanzminister untersteht" [15]. Er gehört also zum Machtzentrum des Staates.

29. Seine Aufgabe ist es ferner, einen Streit zwischen der von ihm geleiteten Verwaltung

13 — Urteil vom 11. Oktober 1988, Bertrand/Administration des contributions, eingetragen in das Register unter der Nr. 7803 am 25. Juli 1986.

14 — Siehe Fußnote 4.

15 — Vgl. Majerus, P., *L'État luxembourgeois*, 6. Auflage 1990, S. 288.

und einem Steuerpflichtigen zu entscheiden, der die Entscheidung einer seiner Dienststellen angreift. Gleichwohl soll er in diesem Rahmen, wie uns gesagt worden ist, sowohl von seinem Minister als auch von der Verwaltung, die er leitet, vollständig unabhängig sein.

30. Wie aber soll diese angebliche Neutralität mit der Tatsache in Einklang gebracht werden, daß der Directeur in vielen Fällen nach Erlaß seiner Entscheidung in einem dagegen vom Steuerpflichtigen eingeleiteten Verfahren selbst beim Conseil d'Etat auftritt, um die Ansprüche der von ihm geleiteten Verwaltung zu unterstützen und so, wenn auch mittelbar, eine Bestätigung seiner eigenen Entscheidung zu bekommen? [16]

31. Dadurch, daß der Directeur des contributions einen Schriftsatz im Namen und für Rechnung seiner Verwaltung einreicht, gibt er sich also als Partei in dem ihm unterbreiteten Rechtsstreit zu erkennen. Dies macht klar, daß der Antrag, den der Steuerpflichtige an ihn richtet, eine Aufsichtsbeschwerde darstellt und keine gerichtliche Klage.

32. Lebt darin die alte Theorie vom Minister-Richter weiter, nach der der Minister als erste Instanz der Gerichtsbarkeit galt? Wie dem auch sei, diese Theorie gilt heutzutage nicht mehr, vielmehr ist die Anrufung des Ministers einer bei einer einfachen Verwaltungsbehörde eingelegten Aufsichtsbeschwerde gleichwertig.

16 — Rechtssachen Heuardt/Administration des contributions, Urteil vom 6. März 1963 (Registernrn. 5768 und 5884), Pirrotte/Administration des contributions, Urteil vom 7. Juli 1971 (Registernrn. 5984 und 6314), Ruppert/Administration des contributions, Urteil vom 22. Januar 1985 (Registernr. 6374), Compagnie générale pour le gaz/Administration des contributions, Urteil vom 22. Mai 1985 (Registernr. 7552), Bertrand/Administration des contributions, Urteil vom 11. Oktober 1988, siehe Fußnote 13.

33. In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter der luxemburgischen Regierung die Ansicht vertreten, in der Verpflichtung zur Begründung der vom Directeur des contributions erlassenen Entscheidungen sei ein zusätzliches Kriterium für die Annahme zu sehen, diese Behörde habe Gerichtsqualität. Tatsächlich läßt sich einem Gesetz vom 1. Dezember 1978, zu dessen Durchführung eine Großherzogliche Verordnung vom 8. Juni 1979 ergangen ist, entnehmen, daß jede beschwerende Verwaltungsentscheidung begründet werden muß.

34. Arendt [17] führt dazu aus:

„Dies hat der Gesetzgeber anerkannt, der mit einem Gesetz vom 1. Dezember 1978 über das nichtstreitige Verwaltungsverfahren die Rechte der der Verwaltung Unterworfenen gegenüber der Verwaltung des Staates und der Gemeinden spürbar verstärkt hat.

Der maßgebliche Grundsatz, der dem Text zugrunde liegt, besagt, daß die Verteidigungsrechte des der Verwaltung Unterworfenen beachtet werden müssen. Aus diesem Grundsatz ergibt sich, daß sich die Verwaltung beim Erlaß einer Entscheidung nicht auf Gründe stützen kann, die dem der Verwaltung Unterworfenen nicht bekannt sind. Daraus folgt also zwangsläufig, daß der der Verwaltung Unterworfene freien Zugang zu seiner Akte haben muß, daß ihm die Gründe mitzuteilen sind und daß er das Recht hat, dazu Stellung zu nehmen." [18]

35. Die Begründungspflicht, die wesensmäßig für gerichtliche Entscheidungen gilt,

17 — Arendt, „L'information de l'administré en droit administratif luxembourgeois, diagonales à travers le droit luxembourgeois", *Livre jubilaire de la conférence Saint-Yves*, 1946-1986, S. 13.

18 — A. a. O., S. 17.

besteht aber nicht nur auf diesem Gebiet. Auch eine Verwaltungsentscheidung muß begründet werden, damit der Adressat entscheiden kann, ob er sie akzeptiert oder bei Gericht angreift, das dann die Überprüfung im wesentlichen anhand der Begründung des angegriffenen Aktes vornimmt. Deshalb vertreten Sie in bezug auf das Gemeinschaftsrecht die Ansicht, daß die Rechtmäßigkeit von Akten des abgeleiteten Rechts von der Einhaltung der in Artikel 190 des Vertrages verankerten Begründungspflicht abhängt.

36. Übrigens wird in Luxemburg selbst von einer anerkannten Lehre bestritten, daß der Directeur des contributions Gerichtsqualität hat.

37. So liest man bei Olinger:

„In seinem Handbuch Introduction à la science du droit, 1960, scheint P. Pescatore der Ansicht zu sein, daß der Directeur des contributions keine richterliche Funktion hat." [19]

38. Tatsächlich erwähnt P. Pescatore [20] bei der Aufzählung der luxemburgischen Gerichte den Directeur des contributions nicht, obwohl die letzte Auflage seines Werkes nach Erlaß der erwähnten Urteile des Conseil d'Etat erschienen ist.

39. Noch deutlicher ist F. Schockweiler, wenn er ausführt:

„Es handelt sich hier um eine echte Anomalie in der Organisation unserer Verwaltung, und nur aus der Rechtsprechung des Conseil d'Etat läßt sich ableiten, daß diese Einrichtungen Gerichtscharakter haben." [21]

40. Ich schlage Ihnen also vor, sich für unzuständig zu erklären.

41. Auf diese Weise wird keineswegs die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts in Frage gestellt, d. h. eine Gefahr geschaffen, die sich aus der Versuchung der Mitgliedstaaten ergeben könnte, Verwaltungsorgane mit der Befugnis zum Erlaß endgültiger Entscheidungen einzurichten, die, weil es sich nicht um Gerichte im Sinne des Artikels 177 des Vertrages handelt, das Gemeinschaftsrecht anwenden könnten, ohne berechtigt oder gar verpflichtet zu sein, Vorabentscheidungsersuchen an Sie zu richten.

42. So hat Herr Reischl in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache Broekmeulen ausgeführt [22]:

„Würde man dagegen in dem fraglichen Terminus eine Verweisung auf das nationale Recht sehen, hätten es die Mitgliedstaaten in der Hand, durch Ausgestaltung ihrer Gerichtsverfassung bestimmten Spruchkörpern, die Gemeinschaftsrecht anzuwenden haben, die Vorlageberechtigung oder die Vorlagepflicht zu entziehen, was letztlich zu

19 — Olinger, *Études fiscales*, Nrn. 81 bis 85, November 1989.

20 — Pescatore, P., *Introduction à la science du droit*, Centre universitaire de l'État luxembourgeois, 1960, aktualisiert 1978, Nr. 272, S. 389.

21 — Schockweiler, F., *Le contentieux administratif et la procédure administrative non contentieuse en droit luxembourgeois*, Nr. 44, S. 20.

22 — Urteil vom 6. Oktober 1981 in der Rechtssache 246/80 (Slg. 1981, 2311).

einer Rechtszersplitterung führen würde, die mit dem Instrument der Vorabentscheidung gerade vermieden werden soll. Daher kann das Recht der Mitgliedstaaten nur insoweit maßgebend sein, als es eine Antwort darauf zu geben vermag, ob die vom Gemeinschaftsrecht geforderten Mindestmerkmale im Einzelfall tatsächlich gegeben sind." [23]

43. Dieses Argument scheint übrigens dafür ausschlaggebend gewesen zu sein, daß der Gerichtshof im Urteil in der genannten Rechtssache dem Streitsachenausschuß für Angelegenheiten der allgemeinen Medizin Gerichtsqualität zuerkannt hat:

„Aus allen diesen Gründen muß der Streitsachenausschuß, der seine Aufgaben mit Zustimmung und unter Mitwirkung der Behörden wahrnimmt und dessen in einem streitigen Verfahren getroffene Entscheidungen faktisch als endgültig hingenommen werden, so daß es auf einem Gebiet, das die Anwendung des Gemeinschaftsrechts betrifft, *in der Praxis keinen effektiven Rechtsbehelf zu den ordentlichen Gerichten gibt*, als ein Gericht eines Mitgliedstaats im Sinne von Artikel 177 EWG-Vertrag angesehen werden." [24]

44. Im vorliegenden Fall sieht aber Artikel 8 der Großherzoglichen Verordnung vom 26. Oktober 1944 vor, daß der Leiter der zuständigen Verwaltung über die Einsprüche entscheidet und daß dagegen nach der Ministerialverordnung vom 10. April 1946 Klage beim Streitsachenausschuß des Conseil d'Etat erhoben werden kann.

45. Es ist also Sache dieses Gerichts, Sie anzurufen, wenn es auf eine die Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift betreffende Frage stößt.

46. In diesem Artikel 8 heißt es allerdings auch:

„Die Klage ist ausgeschlossen, wenn der Steuerbetrag, um den es in dem Einspruch oder dem Antrag geht, 1 000 LFR nicht übersteigt."

47. Die Tatsache, daß auf diese Weise jede Klage und somit jede gerichtliche Überprüfung rechtlich ausgeschlossen ist, kann indessen nicht zu einer Änderung meines Standpunkts führen.

48. In der Tat ist es wohl wenig wahrscheinlich, daß es zu einer Klage über einen Betrag von 1 000 LFR (ungefähr 25 ECU) oder weniger kommt, bei der die Auslegung des Gemeinschaftsrechts eine Rolle spielt; wir dürften es insofern mit einem rein theoretischen Fall zu tun haben. Es besteht also kein vernünftiger Anlaß für die Befürchtung, daß die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts so in Gefahr geraten könnte, das Fehlen einer Klagemöglichkeit gegen Entscheidungen über solche Beträge kann daher eine andere Lösung nicht rechtfertigen.

49. Sollte sich aber ein solcher Fall — etwa weil es sich um einen „test case" handelt — ergeben, so könnte dem Antragsteller die Anrufung seines gesetzlichen Richters nicht verwehrt werden; ein solcher Anspruch ergibt sich sowohl aus Ihrer jüngeren Rechtsprechung als auch aus der Europäi-

23 — Schlußanträge, a. a. O., 2332, 2336.

24 — Randnr. 17, Hervorhebung von mir.

schen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, auf die Sie sich übrigens ausdrücklich beziehen.

50. Lassen Sie mich dazu das Urteil in der Rechtssache Johnston [25] anführen, wo es heißt:

„Der in Artikel 6 [26] vorgeschriebene gerichtliche Rechtsschutz ist Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes, der den gemeinsamen Verfassungstraditionen der Mitgliedstaaten zugrunde liegt. Dieser Grundsatz ist auch in den Artikeln 6 und 13 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 verankert. Wie in der gemeinsamen Erklärung der Versammlung, des Rates und der Kommission vom 5. April 1977 (ABl. C 103, S. 1) und in der Rechtsprechung des Gerichtshofs anerkannt ist, sind die leitenden Grundsätze dieser Konvention im Rahmen des Gemeinschaftsrechts zu berücksichtigen." [27]

51. In Artikel 6 Absatz 1 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten heißt es:

„Jedermann hat Anspruch darauf, daß seine Sache in billiger Weise öffentlich und innerhalb einer angemessenen Frist gehört wird, und zwar von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht, das über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen oder über die Stichhaltigkeit der gegen ihn erhobenen strafrechtlichen Anklage zu entscheiden hat."

52. In seinem Urteil Golder [28] hat der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte diesen Artikel so ausgelegt:

„Bei zivilrechtlichen Streitigkeiten hat jedermann Anspruch darauf, daß das von ihm oder gegen ihn eingeleitete Verfahren in bestimmter Weise abläuft — ‚in billiger Weise', ‚öffentlich', ‚innerhalb einer angemessenen Frist', usw. — aber auch und vor allem, ‚daß seine Sache' nicht von irgendeiner Behörde, sondern ‚von einem Gericht' im Sinne des Artikels 6 Absatz 1 ‚gehört wird' ..." [29];

und er hat insbesondere hervorgehoben:

„Im Zivilrecht ist die Vorherrschaft des Rechts schwerlich denkbar ohne die Möglichkeit, Gerichte anzurufen." [30]

53. Diesem in Ihrer Rechtsprechung hervorgehobenen Grundsatz der „Gewährung effektiven Rechtsschutzes" [31] muß angesichts der ausdrücklichen Bezugnahme auf die Europäische Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten notwendigerweise ein Anspruch darauf entsprechen, daß jede Entscheidung einer Einrichtung, die kein „Gericht" ist, von einem Gericht im Sinne des Artikels 177 überprüft

25 — Urteil vom 15. Mai 1986 in der Rechtssache 222/84 (Slg. 1986, 1651).

26 — Es handelt sich um den Artikel 6 der Richtlinie 76/207/EWG des Rates vom 9. Februar 1976 zur Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichbehandlung von Männern und Frauen hinsichtlich des Zugangs zur Beschäftigung, zur Berufsbildung und zum beruflichen Aufstieg sowie in bezug auf die Arbeitsbedingungen (ABl. L 39, S. 40).

27 — Randnr. 18.

28 — Urteil vom 21. Februar 1975, Reihe A, Nr. 18.

29 — Randnr. 32.

30 — Randnr. 34.

31 — Randnr. 19 des in Fußnote 25 erwähnten Urteils in der Rechtssache Johnston.

wird; anderenfalls bestünde, wie ich in meinen Schlußanträgen in der Rechtssache Johnston ausgeführt habe, die Gefahr, daß eine „rechtsfreie Zone [geschaffen] und auf diese Weise die Grundlagen in der Rechtsordnung der Gemeinschaft selbst in Frage [gestellt werden] könnten" [32].

54. Daraus folgt, daß jedem einzelnen — ungeachtet der nach innerstaatlichem Recht geltenden Beschränkung des Klagerechts — nach Gemeinschaftsrecht das unveräußerliche Recht zusteht, ein Gericht im Sinne des Artikels 177 des Vertrages anzurufen, wenn sich eine Frage nach der Auslegung des Gemeinschaftsrechts stellt. Die Einheit und die Einheitlichkeit des Gemeinschaftsrechts werden auf diese Weise vollkommen sichergestellt.

55. Es ist also gegebenenfalls allein Sache des Conseil d'Etat, Sie zu befassen und diese Feststellung kann nicht durch den Umstand erschüttert werden, daß Entscheidungen des Directeur des contributions, die sich auf einen Einspruch mit einem Streitgegenstand von höchstens 1 000 LFR beziehen, nicht zum Gegenstand einer Klage gemacht werden können.

56. Obwohl eindeutig festzustehen scheint, daß der Gerichtshof für die Beantwortung der vom Directeur des contributions gestellten Fragen nicht zuständig ist, werde ich — allerdings nur hilfsweise — auf den Inhalt der gestellten Frage eingehen.

57. Danach geht es im wesentlichen um folgendes: Ist es bei der Bestimmung des für die Einkünfte eines Steuerpflichtigen maßgeblichen Steuersatzes durch den Wohnsitzstaat nach Artikel 48 Absatz 2 ausgeschlossen, daß der luxemburgische Fiskus alle Einkünfte berücksichtigt, die der Steuerpflichtige in Luxemburg während des betreffenden Jahres, auch in der Eigenschaft als Gebietsfremder, bezogen hat?

58. Daß in Belgien Einkünfte, die Gebietsansässige wie auch Gebietsfremde in Luxemburg beziehen, nicht besteuert werden, ergibt sich aus dem von diesen beiden Staaten am 19. September 1970 (nach dem Muster der Vereinten Nationen) abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und insbesondere aus seinem Artikel 15, wo es heißt:

„... die Löhne, Gehälter und andere gleichartige Einkünfte, die ein Gebietsansässiger eines Vertragsstaats aus einem Beschäftigungsverhältnis bezieht, werden nur in diesem Staat besteuert, es sei denn, daß die Beschäftigung im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Beschäftigung dort ausgeübt, so unterliegen die daraus erzielten Einkünfte der Besteuerung in diesem anderen Staat."

59. Demgemäß hat Herr Corbiau in Luxemburg zwei Steuererklärungen abgegeben, eine für den Zeitraum, in dem er gebietsansässiger Steuerpflichtiger war, und die andere für den Zeitraum, in dem er gebietsfremder Steuerpflichtiger war.

60. Nach luxemburgischem Steuerrecht wird — wie auch in anderen Mitgliedstaaten — insbesondere auf Gehälter und Löhne eine Regelung angewandt, die man „Einbehaltung an der Quelle" nennt.

61. Bei der Bestimmung des auf die Jahreseinkünfte des Steuerpflichtigen anwendbaren

32 — Nr. 4 meiner Schlußanträge.

Steuersatzes geht die Steuerverwaltung vom letzten Gehalt und davon aus, daß der Gehaltsempfänger während des Steuerjahres den zwölffachen Betrag bezieht. Am Ende des Jahres werden (positive oder negative) Berichtigungen vorgenommen, je nachdem, ob das wirkliche steuerpflichtige Einkommen darüber oder darunter lag.

62. Im vorliegenden Fall hat die Finanzverwaltung am Jahresende die Steuerberechnung für die ersten zehn Monate des Jahres allein nach Maßgabe der von Herrn Corbiau als Gebietsansässigem bezogenen Einkünfte nach dem Satz vorgenommen, der für das Jahreseinkommen galt, d. h., es sind die Einkünfte nicht berücksichtigt worden, die Herr Corbiau als Gebietsfremder bezogen hat. Bei der Festlegung der tatsächlich geschuldeten Steuer hat sich dann gezeigt, daß der Steuersatz bei alleiniger Berücksichtigung der während der ersten zehn Monate bezogenen Einkünfte unter dem ursprünglich angewandten Satz lag und daß sich gegenüber der Anwendung des Satzes, der für die gesamten Jahreseinkünfte galt, ein Unterschied von 180 048 LFR ergab.

63. Daraufhin hat Herr Corbiau die Erstattung dieses Betrages verlangt, denn er ist der Meinung, dieser Erstattungsanspruch stehe ihm nach dem Urteil in der Rechtssache Biehl [33] zu.

64. In dieser Rechtssache ist einem deutschen Staatsbürger mit Wohnsitz in Luxemburg, der im Laufe des Jahres seinen Wohnsitz in die Bundesrepublik Deutschland verlegte, die Erstattung des von seinem früheren Arbeitgeber einbehaltenen Steuerbetrags, der über dem für das Steuerjahr tatsächlich geschuldeten Steuerbetrag lag, unter Hinweis auf Artikel 154 Absatz 6 des Einkommensteuergesetzes (im folgenden: EStG) verweigert worden, wo es heißt:

„Die ordnungsgemäß von den Kapitalerträgen einbehaltenen Beträge verfallen der Staatskasse und können nicht erstattet werden. Das gleiche gilt für die einbehaltenen Steuern auf Löhne und Gehälter bei Arbeitnehmern, die nur während eines Teils des Jahres gebietsansässige Steuerpflichtige sind, weil sie sich im Laufe des Jahres im Lande niederlassen oder das Land verlassen."

65. In Ihrem Urteil haben Sie festgestellt, daß

„... es Artikel 48 Absatz 2 EWG-Vertrag verbietet, daß nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats die einbehaltenen Steuern auf die Löhne und Gehälter zu Lasten eines Arbeitnehmers aus einem Mitgliedstaat, der nur während eines Teils des Jahres gebietsansässiger Steuerpflichtiger ist, weil er sich im Laufe des Steuerjahres im Lande niederläßt oder das Land verläßt, der Staatskasse verfallen und nicht erstattet werden können" [34].

66. Die Diskriminierung ergab sich daraus, daß es nur für die Gebietsfremden unmöglich war, in den Genuß der Erstattung eventuell zuviel gezahlter Steuern zu kommen.

67. Wie Sie im Urteil in der Rechtssache Werner [35] ausgeführt haben, war die Vorschrift des luxemburgischen Steuerrechts insoweit mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar, als danach

33 — Urteil vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Slg. 1990, I-1779).

34 — Randnr. 19.

35 — Urteil vom 26. Januar 1993 in der Rechtssache C-112/91 (Slg. 1993, I-429).

„die mögliche Erstattung zuviel einbehaltener Steuern vom Kriterium des ständigen Wohnsitzes im Hoheitsgebiet des Großherzogtums Luxemburg abhängig ... [war, was] sich somit insbesondere zum Nachteil von Steuerpflichtigen auswirkte, die Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten waren“ [36].

68. Aus dem Urteil in der Rechtssache Biehl [37] ergibt sich also, daß einzig und allein der *Grundsatz* des Ausschlusses eines Erstattungsanspruchs gegen die Gleichbehandlung verstößt, soweit er den Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats benachteiligt. Deshalb habe ich in meinen Schlußanträgen ausgeführt,

„selbst wenn man die Ziele, die der nationale Gesetzgeber mit der Einführung eines Ausgleichs für eine Progressionsklausel verfolgt, nicht in Frage stellt, tritt der offensichtlich diskriminierende Charakter der fraglichen Vorschrift insbesondere in all denjenigen Fällen hervor, in denen der betreffende Staatsangehörige im Laufe des jeweiligen Jahres im Herkunfts- oder Bestimmungsmitgliedstaat keine Einkünfte erzielt hat“ [38].

69. Sie haben aber keinen *automatischen Anspruch* auf Erstattung für einen Betroffenen anerkannt, der, nachdem er Gebietsansässiger war, Gebietsfremder geworden ist.

70. Deshalb fragt der Directeur des contributions auch nicht danach, ob es bei der Anwendung der streitigen Vorschrift in bestimmten Situationen bleiben kann; vielmehr möchte er lediglich wissen, ob er den Steuersatz, der für in diesem Staat besteuerte Einkünfte gilt, nach den *Gesamteinkünften* des Steuerpflichtigen berechnen kann.

71. Es ist also zu prüfen, ob eine derartige Berücksichtigung der Gesamteinkünfte Artikel 48 Absatz 2 des Vertrages verletzt.

72. Hierzu ist darauf hinzuweisen, daß diese Vorschrift eingreift, wenn eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit vorliegt, wobei allerdings zu bedenken ist, daß

„die Vorschriften über die Gleichbehandlung sowohl des Vertrages als auch des Artikels 7 der Verordnung Nr. 1612/68 ... nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit [verbieten], sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen“ [39].

73. Die Frage ist also, ob ein Steuersystem mit Progression, wie das im vorliegenden Fall interessierende (das insbesondere in den Musterabkommen der OECD und der Vereinten Nationen vorgesehen ist [40]), eine offensichtliche oder versteckte Diskriminierung mit sich bringt.

74. Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß es im internationalen Steuerrecht zwei Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gibt.

36 — Randnr. 14.

37 — In Fußnote 33 erwähntes Urteil.

38 — Nr. 10.

39 — Urteil vom 12. Februar 1974 in der Rechtssache 152/73 (Sotgiu, Slg. 1974, 153, Randnr. 11).

40 — Vgl. dazu Artikel 23 des vom Königreich Belgien und vom Großherzogtum Luxemburg abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen.

75. Nach dem System der vollständigen Befreiung werden die von einem Steuerpflichtigen bezogenen Einkünfte nach ihrer Herkunft „getrennt". Jeder Staat besteuert die innerhalb der Grenzen seines Hoheitsgebiets bezogenen Einkünfte souverän; dabei ist zu beachten, daß ein Steuerpflichtiger, der seine Einkünfte auf mehrere Staaten verteilt, zum Teil der Steuerprogression entgeht. So liest man bei Plagnet:

„Auf diese Weise kommt es also zu einer ärgerlichen Ungleichbehandlung von Personen, die alle ihre Einkünfte im Wohnsitzstaat beziehen, und anderen, die einen Teil im Ausland beziehen." [41]

76. Nach dem System der Befreiung mit Steuerprogression dagegen berücksichtigt der Wohnsitzstaat bei der Bestimmung des Steuersatzes alle Einkünfte des Steuerpflichtigen, auch die aus anderen Staaten; angewandt wird der Steuersatz allerdings nur auf die im Wohnsitzstaat bezogenen Einkünfte. So ist es nach dieser Methode möglich, für eine Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen zu sorgen [42].

77. Sie hatten schon, wenn auch nur mittelbar, Gelegenheit, die Vereinbarkeit der zuletzt genannten Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht im Urteil in der Rechtssache Humblet [43] zu untersuchen.

78. Es lohnt sich, den Sachverhalt dieser Rechtssache kurz darzustellen. Im Rahmen der Besteuerung der Einkünfte der Ehefrau eines Beamten der Europäischen Gemeinschaften wollte der belgische Fiskus von letzterem die Höhe seines Gehalts erfahren, um so den Steuersatz bestimmen zu können, der auf die anderen Einkünfte, insbesondere die der Ehefrau, anzuwenden war. Der Beamte verweigerte die verlangte Angabe und berief sich dazu auf die für sein Gehalt geltende Steuerbefreiung, die sich aus den Artikeln 11 und 13 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Beamten und sonstigen Bediensteten der Gemeinschaften ergebe.

79. Dazu haben Sie tatsächlich festgestellt, eine solche Befreiung schließe in einem derartigen Fall wegen der vollständigen Freistellung der Einkünfte eines Beamten und nach der Ratio legis des Protokolls jede Berücksichtigung des Gehalts eines Beamten aus.

80. Diese Lösung konnte jedoch nicht auf Steuerpflichtige erstreckt werden, die eine solche Vorschrift nicht geltend machen können, und Sie haben daher die Methode der Steuerbefreiung mit Progression zugelassen, indem Sie ausgeführt haben,

„die Handhabung dieser Technik des Steuergesetzgebers bringt keinerlei Schwierigkeiten mit sich, wenn alle Einkünfte des Steuerpflichtigen der Steuer unterliegen; in der Tat wird ungeachtet der Anwendung unterschiedlicher Sätze auf die einzelnen Stufen letztlich ein einziger Steuerbetrag erhoben, der auf dem Gesamteinkommen lastet, so daß der auf die oberste Stufe angewandte höchste Satz in Wirklichkeit ebenfalls das gesamte Einkommen beschwert" [44].

81. Zu den Steuerpflichtigen, die nicht in den Genuß des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen kommen, hat Generalanwalt Mayras übrigens folgendes ausgeführt:

„... daß trotz der aus diesem Grunde gewährten Befreiung die in Rede stehenden Einkünfte zu berücksichtigen seien bei der Ermittlung des Steuersatzes für die anderen

41 — Plagnet, *Droit fiscal international*, Litec 1986, Nr. 103, S. 58.

42 — A. a. O., Nr. 104, S. 58.

43 — Urteil vom 16. Dezember 1960 in der Rechtssache 6/60 (Slg. 1960, 1163).

44 — Urteil in der Rechtssache Humblet, a. a. O., 1169, 1198.

Einkünfte, die in der Schweiz zu einer nach Maßgabe des Gesamteinkommens festgesetzten Steuer herangezogen werden. ... Es liegt auf der Hand, daß bei Zugrundelegung der gegenteiligen Lösung der im Ausland eine Einnahme erzielende Steuerpflichtige im Ergebnis günstiger behandelt würde, als wenn er dieselbe Einnahme in seinem Heimatland erzielt hätte, was dem mit dem Doppelbesteuerungsabkommen angestrebten Ziel zuwiderliefe, durch die Vermeidung einer doppelten Besteuerung keine Vorrechte zu schaffen. ... Im vorliegenden Fall geht es nicht darum, eine doppelte Besteuerung zu vermeiden, sondern darum, ein ‚Vorrecht' — wie es in der völkerrechtlichen Terminologie heißt — zu gewähren." [45]

82. Dies trifft noch mehr zu, wenn, wie im vorliegenden Fall, der Steuerpflichtige alle seine Einkünfte im Großherzogtum Luxemburg erzielt: Werden diese Einkünfte nicht insgesamt berücksichtigt, so kommt es zu einer Mißachtung des Grundsatzes der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen im Steuerrecht.

83. Diese künstliche Trennung der Einkünfte des Steuerpflichtigen hatte — wie die luxemburgische Regierung in ihrer Antwort auf die Fragen des Gerichtshofes ausgeführt hat — zur Folge, daß der Steuerpflichtige für die letzten beiden Monate nicht besteuert wurde, weil die Besteuerungsgrundlage unter dem jährlichen Satz lag.

84. Die Berücksichtigung aller Einkünfte führt also keineswegs dazu, daß luxemburgische Staatsbürger und Angehörige anderer Mitgliedstaaten ungleich behandelt werden; sie sorgt vielmehr für eine Gleichbehandlung, vorausgesetzt, es kommen die Angehörigen der anderen Mitgliedstaaten in den Genuß derselben Vorteile und Abzüge wie die luxemburgischen Staatsbürger.

85. Ich schlage deshalb vor,

1) in erster Linie festzustellen, daß der Gerichtshof für die Beantwortung der vom Directeur des contributions des Großherzogtums Luxemburg gestellten Frage nicht zuständig ist;

2) hilfsweise festzustellen, daß Artikel 48 Absatz 2 des Vertrages nicht ausschließt, daß der Wohnsitzstaat bei der Bestimmung des für die Einkünfte eines Steuerpflichtigen maßgeblichen Steuersatzes die Gesamtheit der während des Steuerjahres erzielten Einkünfte einschließlich der Einkünfte berücksichtigt, die der Steuerpflichtige in diesem Staat als Gebietsfremder erzielt hat, wenn der Betroffene in den Genuß derselben Vorteile und Abzüge kommt wie die eigenen Staatsbürger.

45 — Schlußanträge in der Rechtssache Humblet, a. a. O., 1208, 1224, 1217: „Es läßt sich durchaus vorstellen, daß bei einer progressiven Einkommensteuer eine besondere Einkunftsart bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der steuerpflichtigen Einkünfte, insbesondere bei der Bestimmung des Steuersatzes berücksichtigt wird, daß dieser Satz aber, der für die anderen Einkunftsarten unverändert gilt, auf die befreite Einkunftsart nicht angewandt wird."