SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MARCO DARMON
vom 31. März 1993 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Der Hoge Raad der Nederlanden ersucht Sie um Auslegung von Artikel 14 Absatz 1 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften [1] (nachstehend: Protokoll).

2. Bis Februar 1982 wohnte X in den Niederlanden, wo er in einem privaten Betrieb tätig war. Da dieser Betrieb einer bereits Ende 1981 angekündigten Neuorganisation unterzogen werden sollte, beschloß X, eine neue Tätigkeit zu suchen. Zum 1. März 1982 nahm er eine Stelle als Direktor bei den Europäischen Gemeinschaften in Luxemburg an und ließ sich dort nieder.

3. Die niederländischen Steuerbehörden übersandten ihm in den Jahren 1983 und 1984 mehrere Formulare zur Erklärung seiner Einkommensteuer. X füllte sie aus, wobei er sich für die Zeit vom 1. Januar bis 1. März 1982 als gebietsansässiger Steuerpflichtiger, der den Beruf eines Direktors einer Gesellschaft ausübe, bezeichnete und für den Rest des Jahres als nichtgebietsansässiger Steuerpflichtiger.

4. Nachdem die Steuerbehörden über die Einstufung des Betroffenen als Gebietsansässiger oder Nichtgebietsansässiger zunächst unschlüssig waren, entschied der Gerechtshof Den Haag mit Urteil vom 2. Juli 1990 im Grundsatz, daß dieser Gebietsansässiger sei, und setzte den Betrag für eine Nacherhebung von Einkommensteuer für das Jahr 1982 fest.

5. Im Rahmen des Rechtsmittels gegen diese Entscheidung stellt Ihnen der Hoge Raad zwei Vorlagefragen über die Auslegung des Artikels 14 des Protokolls, die im Sitzungsbericht [2] zitiert sind.

6. Mit diesen Fragen soll im wesentlichen geklärt werden,

— ob zum einen bei der Anwendung dieser Vorschrift die bei einem Beamten vor seinem Dienstantritt bei den Gemeinschaften bestehende Absicht, seinen Wohnsitz in den Mitgliedstaat des Dienstortes zu verlegen, berücksichtigt werden muß, und

— ob zum anderen Artikel 14 dem Betroffenen eine Wahl bei der Bestimmung seines steuerlichen Wohnsitzes läßt.

7. Zur Einordnung des Rechtsstreits ist daran zu erinnern, daß die Mitgliedstaaten den Gemeinschaften auf dem Gebiet der direkten Besteuerung grundsätzlich keine Zuständigkeit eingeräumt haben. Dennoch dürfen sie bei der Festlegung der insofern anwendbaren Regeln nicht die allen

* Originalsprache: Französisch.

1 — ABl. Nr. 152 vom 13. Juli 1967, S. 13.

2 — II, 6.

Gemeinschaftsangehörigen durch das Gemeinschaftsrecht garantierten Freiheiten beeinträchtigen. So haben Sie mehrfach — mag es sich um die Einkommensteuer [3] oder die Körperschaftsteuer [4] gehandelt haben — unter Hinweis auf die „mangelnde Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten" [5] die Anknüpfung an das nationale Recht anerkannt, sofern diese nicht die vom Vertrag anerkannten tragenden Grundsätze verletzt.

8. Die Mitgliedstaaten haben ihre Steuerhoheit gleichwohl auf einem bestimmten Gebiet, dem der Besteuerung der Gehälter der Beamten und sonstigen Bediensteten der Gemeinschaften, aufgegeben. Dies ist Gegenstand des Artikels 13 des Protokolls, der insbesondere bestimmt:

„Von den Gehältern, Löhnen und anderen Bezügen, welche die Gemeinschaften ihren Beamten und sonstigen Bediensteten zahlen, wird zugunsten der Gemeinschaften eine Steuer ... erhoben ... Die Beamten und sonstigen Bediensteten sind von innerstaatlichen Steuern auf die von den Gemeinschaften gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge befreit."

9. Neben der in Artikel 18 ausgedrückten allgemeinen Ratio legis, die den Bestimmungen des Protokolls bezüglich der Bediensteten der Gemeinschaften gemeinsam ist und auf die ich zurückkommen werde, läßt die Ratio legis des Artikels 13 zwei Erfordernisse erkennen: den Gemeinschaftsbeamten Bezüge zu sichern, deren Gleichheit nicht durch die Anwendung nicht harmonisierter nationaler Steuern aufgehoben wird, und zu vermeiden, dem Mitgliedstaat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird (nachstehend: Sitzstaat), einen ungerechtfertigten Steuervorteil einzuräumen.

10. Zum ersten Punkt haben Sie in Ihrer Rechtsprechung hervorgehoben, daß diskriminierende Situationen verhindert werden müßten, in denen Gemeinschaftsbeamte gleicher Einstufung, aber unterschiedlicher Nationalität bei gleichem Bruttogehalt ein unterschiedliches Nettogehalt bezögen [6].

11. Zum zweiten Punkt erscheint es offensichtlich, daß der Sitzstaat allein Zugriff auf die von allen Mitgliedstaaten gemeinsam aufgebrachten Mittel der Gemeinschaften hätte, wenn er eine Steuer auf die Gehälter der Gemeinschaftsbeamten erheben dürfte. Daher die Entscheidung, diese Gehälter einer Gemeinschafts- und nicht einer nationalen Steuer zu unterwerfen.

12. Artikel 13 des Protokolls kann nicht isoliert betrachtet werden. Was die außergemeinschaftlichen Einkünfte der Beamten anbelangt, wird er nämlich durch Artikel 14 ergänzt, der in Satz 1 insbesondere vorsieht:

„Die Beamten und sonstigen Bediensteten der Gemeinschaften, die sich *lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienst der*

3 — Siehe vor allem Urteil vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88, (Biehl, Slg. 1988, I-1779).

4 — Siehe vor allem Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1983, 273).

5 — A. a. O., Randnr. 24.

6 — Siehe vor allem das Urteil Humblet vom 16. Dezember 1960 in der Rechtssache 6/60 (Slg. 1960, 1125, 1157) und die Schlußanträge des Generalanwalts Lagrange, S. 1182. Siehe auch Urteil vom 3. Juli 1974 in der Rechtssache 7/74 (Brouerius van Nidek, Slg. 1974, 757, Randnr. 11).

Gemeinschaften im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als des Staates niederlassen, in dem sie zur Zeit des Dienstantritts bei den Gemeinschaften ihren steuerlichen Wohnsitz haben, werden in den beiden genannten Staaten für die Erhebung der Einkommens-, Vermögens- [7] und Erbschaftsteuer sowie für die Anwendung der zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den Mitgliedstaaten der Gemeinschaften geschlossenen Abkommen so behandelt, als hätten sie ihren früheren Wohnsitz beibehalten, sofern sich dieser in einem Mitgliedstaat der Gemeinschaft befindet ..." [8]

13. Artikel 13 und 14 gehen also von folgender Aufteilung aus: die „Gehälter, Löhne und Bezüge" aus Gemeinschaftsquelle sind von jeder nationalen Besteuerung befreit und unterliegen einer Gemeinschaftssteuer; alle anderen Einkünfte bleiben demgegenüber im Bereich des nationalen Steuerrechts [9].

14. Weil X Einkünfte aus nichtgemeinschaftlicher Quelle bezogen hat, stellt sich für ihn die Frage übrigens allein auf der Grundlage von Artikel 14 des Protokolls. Der Gegenstand des Rechtsstreits betrifft nämlich nicht die Einkünfte des Betroffenen als Direktor bei den Gemeinschaften, sondern namentlich diejenigen aus dem Rückkauf von Lebensversicherungspolicen, Zinsen und verschiedenen Titeln.

15. Gehen wir nun, nachdem der Rahmen des Vorabentscheidungsersuchens umschrieben ist, zu den beiden Vorlagefragen über. Es scheint mir geboten, sie nicht in der Reihenfolge zu beantworten, in der sie gestellt sind, sondern die Ratio legis des Artikels 14 zu untersuchen und zu bestimmen, ob er, falls anwendbar, X die Möglichkeit eröffnet, seinen steuerlichen Wohnsitz für seine anderen Einkünfte als diejenigen, die er als Bediensteter der Gemeinschaften erhält, zu wählen, bevor geprüft wird, ob die fragliche Wendung „lediglich zur" in Artikel 14 Raum für die Berücksichtigung der Absicht des Beamten läßt.

16. Lassen Sie mich zunächst darauf hinweisen, daß das Protokoll im Anhang zum Vertrag nach Artikel 239 „Bestandteil" des Vertrages ist. Es handelt sich also um Primärrecht.

17. Nachdem in der einzigen Begründungserwägung daran erinnert wird, daß die „Gemeinschaften... im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten die zur Erfüllung ihrer Aufgabe erforderlichen Vorrechte und Befreiungen genießen", bestimmt Artikel 18 Absatz 1 in Kapitel VII mit der Überschrift „Allgemeine Bestimmungen":

„Die Vorrechte, Befreiungen und Erleichterungen werden den Beamten und sonstigen Bediensteten der Gemeinschaften *ausschließlich im Interesse der Gemeinschaften* gewährt." [10]

18. Die Privilegien, Befreiungen und Vorrechte der Beamten dienen somit allein der Erfüllung des Auftrags der Gemeinschaften.

7 — Wie Generalanwalt Jacobs in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache C-263/91 (Kristoffersen, Slg. 1991, I-2755, I-2769, Nr. 3) ausgeführt hat, fehlt in der französischen Fassung ein Komma zwischen „fortune" und „des droits de succession".

8 — Hervorhebung von mir.

9 — Die Trennungslinie zwischen den Steuerbefugnissen der Gemeinschaften und denen der Mitgliedstaaten, die nach der Zuordnung des dem Beamten überwiesenen Gehaltes erfolgt, wird gerade in Ihrem Urteil Humblet betont (S. 1197 ff.).

10 — Hervorhebung von mir. Artikel 23 des Statuts der Beamten der Europäischen Gemeinschaften wiederholt den Kern des Artikels 18 und fügt hinzu, daß die „Beamten weder von der Erfüllung ihrer persönlichen Verpflichtungen noch von der Beachtung der geltenden Gesetze und polizeilichen Vorschriften befreit" sind.

19. Dieser Zweck, der allen Bestimmungen des Protokolls über die Gemeinschaftsbeamten gemein ist, gehört notwendig auch zur Ratio legis des Artikels 14. Er bestimmt also seine Auslegung.

20. Die Aufteilung der Befugnisse zwischen der Gemeinschaft und den Mitgliedstaaten beeinträchtigt die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten nicht. Das Protokoll enthält eine teilweise Beschränkung dieser Steuerhoheit, die ausschließlich dem Interesse der Gemeinschaften im Hinblick auf die Erfüllung ihres Auftrags dient. Seine Bestimmungen sind also eng und zugleich zweckgerichtet auszulegen.

21. Es ist nicht ersichtlich, inwieweit der Auftrag der Gemeinschaften erleichtert würde, wenn ihren Beamten irgendeine Freiheit bei der Bestimmung ihres steuerlichen Wohnsitzes bezüglich anderer Einkünfte als ihrer gemeinschaftlichen Bezüge eingeräumt wäre. Artikel 14, der für diese Einkünfte ausdrücklich die Bindung des Beamten an den steuerlichen Wohnsitz beibehält, den er „zur Zeit [seines] Dienstantritts bei den Gemeinschaften" hatte, sofern sich dieser in einem Mitgliedstaat befindet, schließt in Verbindung mit Artikel 13 aus, daß der Zweck der Bestimmungen des Protokolls zugunsten eines „Steuershoppings" umgangen wird.

22. Dieser Auslegung läßt sich auch nicht entgegenhalten, die Gemeinschaftsbeamten könnten gegenüber anderen Angehörigen der Mitgliedstaaten benachteiligt werden, die das Recht auf Freizügigkeit oder Niederlassungsfreiheit in Anspruch nehmen.

23. Der Vergleich zwischen einer Ausnahmeregelung einerseits und der Anwendung allgemeiner Bestimmungen andererseits geht nämlich fehl.

24. Im Urteil *Humblet* haben Sie dieses Problem übrigens deutlich formuliert, indem Sie entschieden haben, „daß es vorliegend entscheidend auf den Vergleich zwischen Gemeinschaftsbeamten verschiedener Staatsangehörigkeit ankommt, welche ein gleich hohes Bruttogehalt beziehen und überdies in ihrem jeweiligen Heimatstaat über zusätzliche steuerliche Einkünfte gleichen Umfangs verfügen" [11].

25. Die miteinander zusammenhängenden Bestimmungen der Artikel 13 und 14 regeln diese Fallgestaltung unter Beachtung des Grundsatzes gleicher Vergütung und in den Grenzen der im Protokoll festgelegten Zuständigkeitsverteilung.

26. Bei gleicher Gemeinschaftsvergütung zahlen die Beamten die gleiche Steuer an die Gemeinschaften.

27. Für ihre übrigen Einkünfte unterliegen sie in gleicher Weise einer nationalen Steuer, deren je nach Mitgliedstaat unterschiedliche Sätze keineswegs eine Ungleichbehandlung begründen, sondern sich mangels Steuerharmonisierung aus der Steuerhoheit des jeweiligen Staates ergeben.

11 — S. 1200.

28. Wenn der steuerliche Wohnsitz des Gemeinschaftsbeamten im Hinblick auf seine nicht von Artikel 13 des Protokolls erfaßten Einkünfte nicht vom *Willen* des Betroffenen abhängen kann, muß dann bei seiner Bestimmung die *Absicht* des Betroffenen berücksichtigt werden, sich vor seinem Dienstantritt und unabhängig davon in dem Sitzstaat niederzulassen?

29. Dies ist Gegenstand der ersten Vorlagefrage, die auf die Auslegung der Wendung „lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit" in Artikel 14 abzielt.

30. Zwei Auslegungen stehen sich hier gegenüber.

31. Die erste ist eng und geht dahin, jede Berücksichtigung der Absicht des Beamten auszuschließen und sich an rein objektive Überlegungen zu halten, d. h. die gesetzliche Verpflichtung des Beamten,

„am Ort seiner dienstlichen Verwendung oder in solcher Entfernung von diesem Ort Wohnung zu nehmen, daß er in der Ausübung seines Amtes nicht behindert ist" [12],

und das Zusammenfallen des Umzugs mit dem Dienstantritt.

32. Die zweite Auslegung ist weit und stellt auf subjektive Faktoren ab; sie führt zur Feststellung des oder der Beweggründe, aufgrund deren sich der Beamte in dem Sitzstaat niedergelassen hat. Danach wäre Artikel 14 nicht anwendbar, wenn der Amtsantritt nicht die *einzige* Absicht wäre („lediglich") oder der Umzug in den Sitzstaat in der Zukunft auch ohne die Einstellung in den öffentlichen Dienst der Gemeinschaft erfolgt wäre.

33. Meiner Meinung nach muß diese zweite Auslegung ausgeschlossen werden, denn sie widerspricht der Ratio legis der einschlägigen Bestimmungen des Protokolls und führte, da sie Artikel 14 in seiner praktischen Wirksamkeit beschränken würde, zu absurden Ergebnissen.

34. Ein bewußt karikaturistisches Beispiel macht dies sofort deutlich. Zwei Zwillingsbrüder, niederländische Staatsangehörige und wohnhaft in den Niederlanden, haben dort ihre Ersparnisse in gleicher Höhe demselben Bankier anvertraut, der sie in gleicher Weise anlegt. Da sie an ihre Zukunft denken, nehmen sie mit Erfolg an einem Wettbewerb für Juristen-Übersetzer beim Gerichtshof teil. Sie verlassen also ihren Heimatstaat, um in das Großherzogtum Luxemburg zu ziehen, wo sie ihre Tätigkeit aufnehmen.

35. In einem jedoch unterscheiden sich die beiden Brüder. Der erste hat seinen Wohnsitz nur aus beruflichen Gründen aufgegeben. Der zweite hatte beschlossen, sich auch dann, wenn er die Prüfung nicht bestehen sollte, im Großherzogtum niederzulassen, denn er hatte vor, dort mit seiner Verlobten, die dort schon beschäftigt war, einen Hausstand zu gründen.

36. Ist es denkbar, daß der erste der beiden Brüder im Hinblick auf sein niederländisches Einkommen den Bestimmungen des Artikels

12 — Artikel 20 des Statuts der Beamten der Europäischen Gemeinschaften.

14 unterliegt, während der zweite von dessen Anwendungsbereich ausgeschlossen ist? Und genügte es, um den Gedankengang weiterzuführen, daß der erste, um ebenfalls die Bindung an seinen letzten steuerlichen Wohnsitz zu lösen, den Beweis dafür erbringt, daß er neben seiner Absicht, sich zur Aufnahme seiner Tätigkeit in das Land seines Dienstortes zu begeben, auch vorhatte, dort bequemer in einem Kammermusikensemble mitwirken zu können?

37. Man sieht, daß die Absicht nicht als Kriterium für die Auslegung der untersuchten Vorschrift gelten kann.

38. Zudem gibt auch der Wortlaut des Vertrages die Ratio wider: „lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit im Dienst der Gemeinschaften" will besagen, daß allein der Umstand dieser Ausübung ohne jede weitere Erwägung *ausreicht*, dem Staat des letzten Wohnsitzes das Besteuerungsrecht zu verleihen; „lediglich zur" bedeutet hier „aus dem einzigen Grund".

39. Als Text des primären Gemeinschaftsrechts führt das Protokoll, wie gesagt, im ausschließlichen Interesse der Gemeinschaften eine gemeinsame Ausnahmeregelung im Steuerrecht zur Behandlung der Gemeinschaftsbeamten ein, die dennoch die Bindung der Betroffenen an ihren früheren steuerlichen Wohnsitz aufrechterhält, also für ihre sonstigen Einkünfte im allgemeinen an das Recht ihres Heimatstaats.

40. Als Text des Ausgleichs und des Kompromisses kann das Protokoll keinen Raum für unterschiedliche Auslegungen durch die nationalen Richter lassen, zu denen es unweigerlich käme, wenn auf die unterschiedlichen Absichten der Beamten, und seien sie auch nachgewiesen, abgestellt würde.

41. Die Beamten haben eine im Statut verankerte Residenzpflicht. Fällt die Befolgung dieser Pflicht normalerweise mit der Niederlassung in dem Sitzstaat zusammen, ein Umstand, den der nationale Richter zu würdigen hat, so muß Artikel 14 angewandt werden.

42. Ich schlage daher vor, für Recht zu erkennen:

1) Artikel 14 Absatz 1 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften ist auf den Gemeinschaftsbeamten anwendbar, dessen nach dem Statut obligatorische Niederlassung im Sitzstaat des Gemeinschaftsorgans, in dessen Dienst er tritt, mit der Aufnahme der Tätigkeit zusammenfällt. Die Absicht oder Absichten des Betroffenen bei seinem Umzug sind insofern unerheblich.

2) Die genannte Bestimmung läßt dem Gemeinschaftsbeamten keine Wahl bei der Bestimmung seines steuerlichen Wohnsitzes soweit es um die von ihr errfaßten Einkünfte und sonstigen Güter geht.