

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
PHILIPPE LÉGER

vom 22. November 1994 \*

1. Die vier Vorabentscheidungsfragen des Bundesfinanzhofs in der vorliegenden Rechtssache liegen auf der Linie der Rechtssachen Kommission/Frankreich („Steuer Guthaben“)<sup>1</sup>, Biehl<sup>2</sup>, Bachmann<sup>3</sup>, Kommission/Belgien<sup>4</sup>, Commerzbank<sup>5</sup>, Halliburton Services<sup>6</sup> und vor allem Werner<sup>7</sup>, deren tatsächlicher und rechtlicher Rahmen sehr ähnlich ist. Sie betreffen eine Grundfrage des Gemeinschaftsrechts: Welche Auswirkungen hat der in Artikel 48 EG-Vertrag verankerte Gemeinschaftsgrundsatz der Freizügigkeit auf die innerstaatlichen Einkommensteuerregelungen?

2. Die anwendbare steuerliche Regelung ist folgende:

\* Originalsprache: Französisch.

1 — Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Slg. 1986, 273).

2 — Urteil vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Slg. 1990, I-1779). Auf dieses Urteil folgte eine Vertragsverletzungsklage der Kommission gegen das Großherzogtum Luxemburg (Rechtssache C-151/94, noch anhängig).

3 — Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Slg. 1992, I-249).

4 — Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-300/90 (Slg. 1992, I-305).

5 — Urteil vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-330/91 (Slg. 1993, I-4017).

6 — Urteil vom 12. April 1994 in der Rechtssache C-1/93 (Slg. 1994, I-1137).

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

3. Nach § 1 Absatz 4 des deutschen Einkommensteuergesetzes (EStG)<sup>8</sup> sind Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt einkommensteuerpflichtig für den Teil ihrer Einkünfte, die sie in diesem Land erzielen, während die Gebietsansässigen „unbeschränkt einkommensteuerpflichtig“ sind<sup>9</sup>.

4. Diese beiden Kategorien von Steuerpflichtigen unterliegen ganz verschiedenen Besteuerungen.

5. Die Letztgenannten werden vom deutschen Fiskus hinsichtlich der Gesamtheit ihrer Einkünfte besteuert, während die ersten nur hinsichtlich der Einkünfte besteuert werden, die sie im deutschen Hoheitsgebiet erzielen.

6. Die deutsche Steuerregelung, die von dem Grundsatz ausgeht, daß die persönliche und subjektive Lage des gebietsfremden und somit beschränkt Steuerpflichtigen von

<sup>8</sup> — BGBl. 1987 I S. 657; BStBl. 1987 I S. 274.

<sup>9</sup> — § 1 Absatz 1 Satz 1 EStG 1987.

seinem Wohnsitzstaat berücksichtigt wird, versagt diesem eine Reihe von Vergünstigungen, die sie den gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewährt: Nur diese können den Vorzugstarif für Ehegatten, den Splittingtarif, in Anspruch nehmen<sup>10</sup>. Bestimmte Abzüge<sup>11</sup> oder bestimmte Freibeträge, die insbesondere an die Familiensituation geknüpft sind<sup>12</sup>, werden für die Gebietsfremden verringert oder aufgehoben. Darüber hinaus werden bei ihnen die Steuern vom Einkommen einbehalten, ohne daß ein Lohnsteuer-Jahresausgleich möglich wäre<sup>13</sup>.

7. Die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen ist somit „wie im Bereich der indirekten Steuern“ objektiv ausgestaltet<sup>14</sup>.

8. Die Frage der Vereinbarkeit dieser Vorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen einem belgischen Staatsangehörigen, Herrn Schumacker, dem Kläger des Ausgangsverfahrens, und dem Finanzamt Köln-Altstadt.

9. Herr Schumacker hat immer mit seiner Familie in Belgien gewohnt. Nachdem er zunächst in diesem Staat beschäftigt gewesen war, übte er vom 15. Mai 1988 bis zum 31. Dezember 1989 eine nichtselbständige Tätigkeit in der Bundesrepublik Deutschland aus, wobei er in Belgien wohnen blieb<sup>15</sup>.

10. Hinsichtlich der Einkommensteuer für diesen Zeitraum steht das Recht zur Besteuerung des Gehalts von Herrn Schumacker nach Artikel 15 Absatz 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Belgien der Bundesrepublik Deutschland als Tätigkeitsstaat zu<sup>16</sup>.

11. Er wurde gemäß den §§ 1 Absatz 4 und 39d EStG in die Kategorie der beschränkt Einkommensteuerpflichtigen eingereiht, und von seinem Gehalt wurde Lohnsteuer nach der Steuerklasse I (die auf unverheiratete Inländer und auf Gebietsfremde unabhängig von ihrem Familienstand angewandt wird) einbehalten<sup>17</sup>.

12. Auf einen Antrag des Betroffenen lehnte es das Finanzamt mit Verfügung vom 22. Juni 1989 ab, den Betrag der Steuer „im

10 — §§ 26, 26b EStG. Das Splitting besteht darin, die Gesamteinkünfte der Ehegatten zusammenzurechnen und sie sodann fiktiv jedem Ehegatten zu 50 % zuzurechnen und entsprechend zu besteuern. Wenn das Einkommen eines Ehegatten hoch ist und das Einkommen des anderen niedrig, nivelliert das Splitting die Besteuerungsgrundlage und mildert die Progression der Einkommensteuer. Gebietsfremde verheiratete Arbeitnehmer, auf die das Splitting nicht anwendbar ist, werden wie Ledige behandelt.

11 — Z. B. für Aufwendungen für die Berufsausbildung (§ 33a Absatz 2 EStG).

12 — Wie z. B. der Kinderfreibetrag des § 32 Absatz 6 EStG. Siehe auch § 50 Absatz 1 Satz 5 EStG.

13 — §§ 42, 42a, 46 EStG.

14 — Nr. 7 der Schlußanträge des Generalanwalts M. Darmon zu dem vorgenannten Urteil Werner. Für eine detaillierte Prüfung der Unterschiede zwischen der Regelung für beschränkt Steuerpflichtige und der für unbeschränkt Steuerpflichtige vgl. Abschnitt I 3 der Erklärungen der Kommission.

15 — Seine Ehefrau bezog Arbeitslosengeld in Belgien, aber offenbar nur im Jahr 1988.

16 — Abkommen vom 11. April 1967 entsprechend dem OECD-Muster.

17 — Wenn man dem Kläger des Ausgangsverfahrens Glauben schenkt, so führt die Anwendung der für die beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer geltenden Vorschriften zu einer Erhöhung der Steuer, die er hätte zahlen müssen, wenn er in Deutschland wohnen würde, um 16 559,64 DM (Erklärungen des Klägers des Ausgangsverfahrens, Teil I II).

Billigkeitswege<sup>18</sup> nach der Steuerklasse III (die auf verheiratete Gebietsansässige anwendbar ist und auf dem Splittingtarif beruht) zu berechnen.

13. Das Finanzgericht gab der Klage des Herrn Schumacker statt und verpflichtete das Finanzamt, die Einkommensteuer für 1988 neu zu berechnen und die Einkommensteuer für 1989 nach der Steuerklasse III festzusetzen.

14. Der Bundesfinanzhof, zu dem das Finanzamt Revision eingelegt hat, legt Ihnen folgende vier Vorabentscheidungsfragen vor:

1) Ist Artikel 48 EG-Vertrag geeignet, das Recht der Bundesrepublik Deutschland einzuschränken, eine Einkommensteuer von dem Bürger eines anderen EG-Mitgliedstaats zu erheben?

Bejahendenfalls:

2) Gestattet Artikel 48 EG-Vertrag der Bundesrepublik Deutschland, gegenüber einer natürlichen Person belgischer Staatsangehörigkeit, die ihren alleinigen Wohnsitz und ihren gewöhnlichen Aufenthalt in

Belgien hat, dort ihre berufliche Qualifikation und ihre Berufserfahrung erwarb, eine höhere Einkommensteuer als gegenüber einer im übrigen vergleichbaren Person festzusetzen, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist, wenn erstere eine nichtselbständige Arbeit in der Bundesrepublik Deutschland aufnimmt, ohne ihren Wohnsitz in die Bundesrepublik Deutschland zu verlegen?

3) Gilt etwas anderes dann, wenn die unter 2 genannte Person belgischer Staatsangehörigkeit ihr Einkommen fast ausschließlich (d. h. zu mehr als 90 v. H.) aus der Bundesrepublik Deutschland erzielt und dasselbe nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien auch nur in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtig ist?

4) Verstößt es gegen Artikel 48 EG-Vertrag, wenn die Bundesrepublik Deutschland natürliche Personen ohne Wohnsitz oder Ort des gewöhnlichen Aufenthalts in der Bundesrepublik Deutschland, die im Inland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, sowohl vom Lohnsteuer-Jahresausgleich ausschließt als ihnen auch die Möglichkeit verweigert, zur Einkommensteuer unter Einbeziehung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit veranlagt zu werden?

18 — Gemäß § 163 der Abgabenordnung von 1977.

## Zur ersten Frage

15. Kann Artikel 48 EWG-Vertrag das Recht eines Mitgliedstaats einschränken, eine Einkommensteuer von dem Bürger eines anderen Mitgliedstaats zu erheben?

16. Das vorliegende Gericht weist darauf hin, daß die direkte Besteuerung in die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten falle, und äußert Zweifel daran, ob Artikel 48 auf nationale Rechtsvorschriften in diesem Bereich anwendbar ist. Es führt namentlich aus, daß „der EG-Vertrag keinen Auftrag zur Harmonisierung der direkten Steuern der EG-Mitgliedstaaten enthält“<sup>19</sup>. Die Rechtsprechung enthalte jedenfalls keine einleuchtende Begründung für den Bezug zwischen diesen Normen<sup>20</sup>.

17. Im EG-Vertrag finden sich für die direkte Besteuerung keine dem Artikel 95 entsprechenden Vorschriften. Das fast vollständige Schweigen des Vertrages in diesem Bereich — wenn man von Artikel 220 absieht — ist oft hervorgehoben worden<sup>21</sup>. Unstreitig ist es Sache der Mitgliedstaaten, Vorschriften über die Einkommensteuer zu erlassen<sup>22</sup>.

19 — Vorlagebeschluss, II B 1.

20 — *Ibidem*.

21 — Siehe J. Wouters, *The Case-Law of the European Court of Justice on Direct Taxes: Variations upon a Theme*, in: *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 1994, Band 1, Nr. 2, S. 179 f.

22 — Siehe in diesem Sinne Nr. 10 der Schlußanträge des Generalanwalts M. Darmon zum Urteil Bihl.

18. Ist dieser Bereich deswegen vom Gemeinschaftsrecht ausgenommen?

19. Ich möchte erstens darauf hinweisen, daß diese Regelungen nach Artikel 100 EG-Vertrag einstimmig von den Mitgliedstaaten *harmonisiert* werden können, wenn sie sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken<sup>23</sup>. Die Steuern fallen nicht in den Anwendungsbereich des Artikels 100a, der mit qualifizierter Mehrheit erlassene Harmonisierungsmaßnahmen gestatten würde. Anders als bei der Mehrwertsteuer befindet sich die Harmonisierung der direkten Steuern noch heute in einem embryonalen Stadium<sup>24</sup>.

20. Zweitens schafft die Gemeinschaft zur Erreichung der Ziele, die sie sich in Artikel 2 EG-Vertrag gesetzt hat, „einen Binnenmarkt, der durch die *Beseitigung der Hindernisse* für den freien Waren-, *Personen-*, *Dienstleistungs-* und *Kapitalverkehr* zwischen den Mitgliedstaaten gekennzeichnet ist“<sup>25</sup>.

23 — Die Harmonisierung ist nur im Bereich der indirekten Steuern obligatorisch (Artikel 99 EG-Vertrag).

24 — Siehe die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15) in der Fassung der Richtlinie 79/1070/EWG (ABl. L 331, S. 8). Siehe auch die Richtlinien 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. L 225, S. 1), und 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6).

25 — Artikel 3 Buchstabe c EG-Vertrag (Hervorhebung von mir).

21. So können die Mitgliedstaaten selbst in Bereichen, die in ihre alleinige Zuständigkeit fallen, keine Maßnahmen ergreifen, die ohne eine Rechtfertigung die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Artikel 48) oder der selbständig Erwerbstätigen (Artikel 52)<sup>26</sup> sowie die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs (Artikel 59) oder des Kapitalverkehrs (Artikel 73) beeinträchtigen würden.

22. Die Anwendung dieser Grundsätze hängt nicht von der vorherigen Angleichung der nationalen Rechtsvorschriften ab. Wie Generalanwalt Mancini in seinen Schlussanträgen zum Urteil Kommission/Frankreich („Steuer Guthaben“) ausgeführt hat, beseitigt „das Zögern des Gemeinschaftsgesetzgebers ... nicht die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, ihre steuerrechtlichen Regelungen in nichtdiskriminierender Weise anzuwenden“<sup>27</sup>.

23. Sie haben in diesem Urteil den Grundsatz bestätigt, daß

„... eine mangelnde Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Körperschaftsteuer die fragliche Ungleichbehandlung (aufgrund des Artikels 52 EWG-Vertrag) nicht rechtfertigen kann“<sup>28</sup>.

24. Die soziale Sicherheit, die direkte Besteuerung oder z. B. die Voraussetzungen für die Erteilung von Universitätsdiplomen fallen in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Diese sind gleichwohl gehalten, in diesen Bereichen Vorschriften zu erlassen, die die im Gemeinschaftsrecht verankerten grundlegenden Freiheiten wahren.

25. Vom Gemeinschaftsrecht werden diese Regelungen jedoch nur erfaßt, wenn sie Auswirkungen auf die genannten Freiheiten haben.

26. So muß jede Steuerregelung, die eine auf der Staatsangehörigkeit beruhende unterschiedliche Behandlung einführt, ob diese nun offensichtlich oder versteckt ist, anhand der Artikel 48, 52 oder 59 geprüft werden können.

27. Namentlich Artikel 48 Absatz 2, der die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten *in bezug auf die Entlohnung* vorsieht, verbietet jede diskriminierende Steuervorschrift, die den Grundsatz der Gleichbehandlung in diesem Bereich verletzen würde. Der Kläger

26 — Siehe z. B. Randnr. 13 des Urteils vom 7. Juli 1988 in den Rechtssachen 154/87 und 155/87 (RSVZ/Wolf u. a., Slg. 1988, 3897).

27 — Nr. 6 a. E. Siehe zu dieser Frage Urteil vom 9. Dezember 1981 in der Rechtssache 193/80 (Kommission/Italien, Slg. 1981, 3019, Randnr. 17).

28 — Randnr. 24. Siehe auch Randnr. 11 des Urteils Bachmann: „... diese Harmonisierung [des Steuerrechts der Mitgliedstaaten] [darf] nicht zur Voraussetzung für die Anwendung von Artikel 48 EWG-Vertrag gemacht werden.“

des Ausgangsverfahrens faßt dies in seinen schriftlichen Erklärungen so zusammen:

„Es ist ... unzulässig, gleiche Bruttolöhne durch eine höhere Besteuerung zu ungleichen Nettolöhnen zu machen.“<sup>29</sup>

28. Außerdem bestimmt Artikel 7 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft<sup>30</sup>, daß die Arbeitnehmer, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats sind, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats dieselben steuerlichen Vergünstigungen genießen müssen wie die inländischen Arbeitnehmer. Der Rat hat so den Grundsatz der Gleichbehandlung auf das Steuerwesen angewandt.

29. Im Urteil Biehl haben Sie ausgeführt:

„Der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung wäre seiner Wirkung beraubt, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte.“<sup>31</sup>

30. Wie wir sehen, unterliegt die direkte Besteuerung wie andere Bereiche, die in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, der Wahrung der grundlegenden Freiheiten des Vertrages; ich möchte hier an die Formulierung Ihres im Rahmen des Artikels 59 ergangenen Urteils Hubbard<sup>32</sup> erinnern, nämlich daß

„... die Geltung des Gemeinschaftsrechts ... nicht davon abhängen kann, auf welchem Gebiet des innerstaatlichen Rechts es seine Wirkungen zeitigt“.

31. Schließlich sind die den Gemeinschaftsbürgern durch die Artikel 48, 52 und 59 gewährten Rechte unbedingt. Ihre Beachtung kann insbesondere nicht vom Inhalt eines zwischen zwei Mitgliedstaaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens abhängen<sup>33</sup>.

32. Wenn es noch nötig wäre, zu zeigen, daß das Steuerrecht die im Vertrag verankerten grundlegenden Freiheiten wahren muß, könnte man Artikel 73d EG-Vertrag zitieren. Nachdem Artikel 73b das grundsätzliche Verbot aller Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern ausgesprochen hat, bestimmt Artikel 73d, daß die Mitgliedstaaten das Recht haben, „die einschlägigen Vorschriften ihres

29 — S. 15.

30 — Verordnung des Rates vom 15. Oktober 1968 (ABl. L 257, S. 2).

31 — Randnr. 12.

32 — Urteil vom 1. Juli 1993 in der Rechtssache C-20/92 (Slg. 1993, I-3777, Randnr. 19).

33 — Siehe Randnr. 26 des Urteils Kommission/Frankreich („Steuerghathben“).

Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“, und präzisiert in Absatz 3, daß diese Maßnahmen „... weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs ... darstellen“ dürfen.

### Zur zweiten Frage

33. Eine Vorbemerkung ist erforderlich: Es steht fest, daß die vorliegende Rechtssache im Unterschied zur Rechtssache Werner sehr wohl in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fällt. Herr Werner, ein deutscher Staatsangehöriger, der in der Bundesrepublik Deutschland arbeitete, wo er seine berufliche Qualifikation erworben hatte, hat die vom Vertrag eingeräumten Freiheiten, insbesondere die, sich *in einem anderen Mitgliedstaat* niederzulassen, niemals genutzt. Der einzige Auslandsbezug war sein Wohnsitz in den Niederlanden. Im vorliegenden Fall hat Herr Schumacker, ein belgischer Staatsangehöriger, der seine berufliche Qualifikation und seine Berufserfahrung außerhalb der Bundesrepublik Deutschland erworben hat<sup>34</sup>, die in Artikel 48 des Vertrages vorgesehene Freizügigkeit der Arbeitnehmer genutzt, um in diesen Staat zu kommen und dort eine nicht-selbständige Tätigkeit auszuüben. Wir haben es also nicht mit einer rein internen Situation eines Mitgliedstaats zu tun<sup>35</sup>.

34 — Siehe S. 7 des Vorlagebeschlusses.

35 — Man kann selbstverständlich nicht behaupten, daß die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nur dann gilt, wenn der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz in den Beschäftigungsstaat verlegt. Siehe Artikel 1 der Verordnung Nr. 1612/68 des Rates.

34. Nachdem dieser Punkt klargestellt ist, möchte ich die zweite Frage wie folgt neu formulieren:

Darf das Steuerrecht eines Mitgliedstaats, ohne Artikel 48 des Vertrages zu verletzen, gegenüber einem Gebietsfremden, der eine nichtselbständige Arbeit in diesem Staat verrichtet, eine höhere Einkommensteuer festsetzen als gegenüber einem Gebietsansässigen, der die gleiche Arbeit verrichtet?

35. Das Kriterium des Wohnsitzes ist das Grundprinzip des internationalen Steuerrechts. Es wurde von fast allen Staaten der Welt gewählt und dem der Staatsangehörigkeit vorgezogen, das dazu führen würde, daß ein Staat Personen besteuert, die möglicherweise jede tatsächliche, insbesondere wirtschaftliche Bindung an diesen Staat verloren haben<sup>36</sup>.

36. Der Sinn der Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden ist klar: Wenn eine Person sich entscheidet, in einem Staat zu wohnen, verpflichtet sie sich, zu den Kosten der öffentlichen Verwaltung und der öffentlichen Dienstleistungen, die dieser Staat ihr zur Verfügung stellt, beizutragen. Dann ist es folgerichtig, daß dieser Staat sie hinsichtlich aller ihrer Einkünfte global besteuert. Es ist auch dieser Staat, in

36 — Schlußanträge des Generalanwalts M. Darmon zum Urteil vom 13. Juli 1993 (Commerzbank, a. a. O., Nr. 37).

dem der Steuerpflichtige den Mittelpunkt seines Familienlebens begründet hat, aufgrund dessen ihm dann Abzüge und Freibeträge gewährt werden. Zwischen dem Steuerpflichtigen und dem betreffenden Staat besteht eine persönliche Verbindung.

37. Umgekehrt besteuert der Beschäftigungsstaat den Gebietsfremden fast objektiv allein hinsichtlich der Einkünfte, deren Quelle sich in seinem Hoheitsgebiet befindet. Der Steuerpflichtige hat nämlich zu diesem Staat keine andere Beziehung als die wirtschaftliche Tätigkeit, die er dort ausübt.

38. Somit trifft das Steuerrecht, wie wir sehen, eine Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden, da sie sich objektiv nicht in der gleichen Lage befinden. Diese Unterscheidung bildet im übrigen den Mittelpunkt des OECD-Muster-Doppelbesteuerungsabkommens betreffend das Einkommen und das Vermögen<sup>37</sup>.

39. Die Anwendung des Grundsatzes der Nichtdiskriminierung auf das Steuerrecht muß mit großer Behutsamkeit erfolgen. Man hat folgendes bemerkt:

„To anyone who is somewhat familiar with tax law, it is clear that the concept of de facto non-discrimination could very easily result in the *disintegration* of national tax systems. Even were the Court to limit itself to the elimination of the differences in tax treatment

between tax-payers based on nationality or on residence, the resulting *chaos* in income tax would be considerable.“<sup>38</sup>

40. Um die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft zu gewährleisten, verbietet Artikel 48 Absatz 2 jede auf der Staatsangehörigkeit beruhende unterschiedliche Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten insbesondere in bezug auf die Entlohnung.

41. Im Urteil Biehl haben Sie unter Hinweis auf das Urteil vom 12. Februar 1974, Sotgiu<sup>39</sup>, ausgeführt, daß

„... die Vorschriften über die Gleichbehandlung 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 ...“<sup>40</sup>.

42. Sie haben festgestellt, daß eine Unterscheidung aufgrund der Gebietsansässigkeit, auch wenn sie in gleicher Weise auf eigene

38 — E Vanistendael, *The Limits to the New Community Tax Order*, in: *CML Rev.*, 1994, S. 293, 310 (Hervorhebung von mir).

39 — Urteil in der Rechtssache 152/73 (Slg. 1973, 153, Randnr. 11).

40 — Randnr. 13. Siehe zu Artikel 52 auch Randnr. 14 des Urteils Commerzbank und Randnr. 15 des Urteils Halliburton Services.

37 — Siehe namentlich Artikel 4 Absatz 1 des Musterabkommens vom September 1992.

wie auf fremde Staatsangehörige angewandt wird, einer auf der Staatsangehörigkeit beruhenden Unterscheidung gleichzustellen ist, wenn die Gebietsfremden hauptsächlich Ausländer sind <sup>41</sup>.

nicht verletzte, da sie „durch die Notwendigkeit gerechtfertigt [war], die Kohärenz der fraglichen Steuerregelung zu gewährleisten ...“ <sup>45</sup>.

43. Sie haben daraus hergeleitet, daß Artikel 48 einer Regelung entgegensteht, die dem nur während eines Teils des Jahres gebietsansässigen Steuerpflichtigen den Anspruch auf Erstattung zuviel einbehaltener Steuern versagt, während der ständig Gebietsansässige eine solche Erstattung erhält <sup>42</sup>.

44. Es ist jedoch nicht ausgeschlossen, „daß ... eine Unterscheidung je nach dem Wohnsitz einer natürlichen Person unter bestimmten Voraussetzungen auf einem Gebiet wie dem des Steuerrechts gerechtfertigt sein kann ...“ <sup>43</sup>.

45. Eine steuerliche Vorschrift, die auf dem Kriterium der Gebietsansässigkeit beruht und diskriminierende Wirkungen hat, steht dem Grundsatz der Freizügigkeit der Arbeitnehmer nicht entgegen, wenn sie ein allgemeines Ziel (wie die Gewährleistung der Kohärenz der nationalen Steuerregelung) verfolgt und zur Erreichung dieses Zieles absolut notwendig ist. Im Urteil vom 28. Januar 1992, Kommission/Belgien <sup>44</sup>, haben Sie entschieden, daß eine steuerliche Vorschrift, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer einschränkte, Artikel 48 des Vertrages

46. Im belgischen Steuerrecht sind Beiträge zu Zusatzversicherungen für den Fall des Alters oder des Todes nur dann vom steuerpflichtigen Einkommen abzugsfähig, wenn sie an in Belgien niedergelassene Unternehmen oder an die belgische Niederlassung ausländischer Versicherungsunternehmen entrichtet werden. Sie haben entschieden, daß die Kohärenz der Steuerregelung (nämlich der Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der späteren Besteuerung der von der Versicherungsgesellschaft gezahlten Rente oder des von ihr gezahlten Kapitals) nicht durch weniger einschränkende Maßnahmen gewährleistet werden konnte und daß die fragliche steuerliche Vorschrift folglich mit Artikel 48 des Vertrages vereinbar war.

47. Wie wir sehen, erkennen Sie seit den Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien an, daß nationale Rechtsvorschriften, die im Sinne des Artikels 48 Absatz 2 eine unterschiedliche Behandlung vorsehen, trotz dieser unterschiedlichen Behandlung durch zwingende Gründe des Gemeininteresses gerechtfertigt sein können. Die Ausnahmen von dem in diesem Artikel niedergelegten Grundsatz der Nichtdiskriminierung sind nicht nur die, die in den Absätzen 3 und 4 vorgesehen sind.

41 — Randnr. 14. Siehe auch Randnr. 9 des Urteils Bachmann und Randnr. 15 des Urteils Commerzbank.

42 — Randnr. 19.

43 — Randnr. 19 des Urteils Kommission/Frankreich („Steuer Guthaben“).

44 — Zitiert in Fußnote 4.

45 — Randnr. 21.

48. Sie wenden somit auf Steuerregelungen, die eine Ungleichbehandlung vorsehen, die „rule of reason“ an, die die Wirkungen der Einbeziehung unterschiedslos anwendbarer nationaler Regelungen, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer beeinträchtigen oder behindern, in den Anwendungsbereich der Artikel 48 und 52 mildern will<sup>46</sup>.

49. Dies sind die Grundsätze, deren Anwendung auf die vorliegende Rechtssache ich Ihnen vorschlage.

50. Haben wir es hier mit einer Diskriminierung zu tun? Falls ja, ist sie gerechtfertigt?

51. Es kann angenommen werden, daß die Gebietsfremden mehrheitlich Ausländer sind<sup>47</sup> und daß eine den Gebietsansässigen vorbehalten Vergünstigung eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verschleierte.

46 — Siehe Urteil vom 31. März 1993 in der Rechtssache C-19/92 (Kraus, Slg. 1993, I-1663). Siehe insoweit zum Urteil Bachmann: F. Vanistendael, *The Limits to the New Community Tax Order*, a.a.O., S. 312: „The non-discrimination rule ... has the following meaning: even though any *de facto* discrimination is in principle to be considered as a violation of the basic freedoms in the Treaty, some rules resulting in *de facto* distinction or discrimination can be justified by general interest or policy objectives, provided those rules make distinctions on the basis of criteria that are objective and directly necessary to achieve the policy goals.“

47 — Siehe vorgenannte Urteile Biehl, Randnr. 14, Bachmann, Randnr. 9, Kommission/Belgien, Randnr. 7, und Commerzbank, Randnr. 15.

52. Zuerst muß jedoch überhaupt eine Diskriminierung vorliegen.

53. Bekanntlich liegt „... nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ... eine Diskriminierung nur dann vor, wenn vergleichbare Sachverhalte rechtlich unterschiedlich oder unterschiedliche Sachverhalte rechtlich gleich behandelt werden“<sup>48</sup>.

54. Im Bereich des Steuerwesens achten Sie ganz besonders darauf, daß die Diskriminierung eindeutig vorliegt.

55. So haben Sie im Urteil Kommission/Frankreich („Steuer Guthaben“) festgestellt, daß, wenn die Gesellschaften mit Sitz in Frankreich und die in Frankreich gelegenen Zweigniederlassungen und Agenturen von Gesellschaften mit Sitz im Ausland *derselben Besteuerung* unterliegen und zwischen ihnen hinsichtlich der „Festlegung der Besteuerungsgrundlage“ kein Unterschied besteht, sie hinsichtlich der Gewährung einer steuerlichen Vergünstigung wie des Steuerguthabens nicht *ungleich behandelt* werden können<sup>49</sup>. Auch im Urteil Biehl war die Besteuerungsgrundlage im erheblichen Zeitraum für die Gebietsansässigen und die Gebietsfremden gleich. Schließlich wurden den gebietsansässigen Gesellschaften in der Rechtssache Commerzbank steuerliche

48 — Urteil vom 13. November 1984 in der Rechtssache 283/83 (Racke, Slg. 1984, 3791, Randnr. 7).

49 — Randnrn. 19 und 20.

Vergünstigungen gewährt, die den Gebietsfremden *in der gleichen steuerlichen Lage* versagt wurden.

Werbungskosten vorsieht usw. Dort befindet sich das Zentrum der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen<sup>53</sup>.

56. Deshalb ist im vorliegenden Fall zu prüfen, ob „vergleichbare Sachverhalte“ vorliegen, die „unterschiedlich behandelt werden“<sup>50</sup>.

57. Besteht in bezug auf die Modalitäten und Voraussetzungen der Einkommensteuer ein Unterschied in der objektiven Situation, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte<sup>51</sup>?

58. Die Ratio legis des deutschen Steuerrechts ist klar: Die Kategorie der unbeschränkt Steuerpflichtigen, zu der die Gebietsansässigen gehören, ist mit der Gesamtheit ihres Welteinkommens steuerpflichtig<sup>52</sup>. Da sie Leistungen beziehen, die von ihrem Wohnsitzstaat erbracht werden, müssen sie durch ihre Steuern zu dessen Ausgaben beitragen. Außerdem ist es dieser Staat, der am ehesten in der Lage ist, ihre persönliche Situation zu kennen — oder nachzuprüfen — und sie subjektiv zu besteuern, indem er verschiedene Freibeträge oder Abzüge wegen Familienlasten oder

59. Der beschränkt Steuerpflichtige (hier: der Gebietsfremde) ist dagegen in der Bundesrepublik Deutschland nur mit dem Teil seines Einkommens steuerpflichtig, dessen Quelle im Hoheitsgebiet dieses Staates liegt. Er wird objektiv ohne Rücksicht auf seine persönliche Lage besteuert, da von dem Grundsatz ausgegangen wird, daß diese entsprechend den Regeln des internationalen Steuerrechts<sup>54</sup> von der Steuerverwaltung seines Wohnsitzstaats berücksichtigt wird, die ihn am besten kennt. Wie das vorliegende Gericht bemerkt hat, „wird also nicht die Person des Steuerpflichtigen, sondern dessen Handeln dem Inland zugeordnet“<sup>55</sup>.

60. Die persönliche Lage des Steuerpflichtigen wird somit nur im Wohnsitzstaat berücksichtigt, in dem sein gesamtes Einkommen besteuert wird<sup>56</sup>, um die Kumulierung der ihm gewährten persönlichen Abzüge und Freibeträge zu vermeiden.

50 — Urteil vom 8. Oktober 1980 in der Rechtssache 810/79 (Überschär, Slg. 1980, 2747, 2765).

51 — Siehe die Formulierung in Randnr. 20 a. E. des Urteils Kommission/Frankreich („Steuer Guthaben“).

52 — Die Besteuerungsgrundlage wird um die aus dem Beschäftigungsstaat stammenden Einkünfte verringert, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden.

53 — Der Steuerpflichtige wird von dem Staat seines Wohnsitzes ganz einfach deshalb besteuert, weil er im Hoheitsgebiet dieses Staates „lebt“. Siehe Vorlagebeschuß, II B 2.1.

54 — Artikel 24 des OECD-Musterabkommens bestimmt: „Ein Vertragsstaat ist nicht verpflichtet, den in anderen Vertragsstaat ansässigen Personen solche Steuerfreibeträge, Steuerbegünstigungen oder -ermäßigungen aufgrund des Personenstandes oder der Familienlasten zu gewähren, die er den in seinem Gebiet ansässigen Personen gewährt.“

55 — Vorlagebeschuß, II B 2.1.

56 — § 1 Absatz 1 EStG.

61. Das Splitting, das voraussetzt, daß alle sowohl inländischen als auch ausländischen Einkünfte der beiden Ehegatten berücksichtigt werden, kann nur im Wohnsitzstaat angewandt werden.

62. Diese Regelung ist kohärent: Wenn die Bundesrepublik Deutschland die persönliche Lage des beschränkt Steuerpflichtigen berücksichtigen würde (was sie nur bei in Deutschland erzielten Einkünften tun könnte), würde diese zweimal berücksichtigt, nämlich vom Beschäftigungsstaat und vom Wohnsitzstaat, was zu einer ungerechtfertigten steuerlichen Vergünstigung führen würde. Die unterschiedliche Besteuerung der Gebietsansässigen und der Gebietsfremden ermöglicht es, *eine Kumulierung der Vergünstigungen zu vermeiden*. Deshalb schließt Artikel 24 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens gegen die Doppelbesteuerung aus, daß ein Vertragsstaat verpflichtet ist, den in einem anderen Vertragsstaat Ansässigen die persönlichen Abzüge, Freibeträge und Steuerermäßigungen zu gewähren, die er seinen Gebietsansässigen gewährt<sup>57</sup>.

63. Somit liegt keine diskriminierende Ungleichbehandlung zwischen dem unbe-

schränkt Steuerpflichtigen und dem beschränkt Steuerpflichtigen vor, da *sie sich nicht in vergleichbaren Situationen befinden*. Die Besteuerung des Welteinkommens des ersteren kann nicht mit der Besteuerung des zweiten verglichen werden, die sich auf die im Beschäftigungsstaat erzielten Einkünfte beschränkt. Es liegt eine unterschiedliche Behandlung verschiedener Situationen vor. Der bereits zitierte Artikel 24 des OECD-Musterabkommens ist insoweit sehr klar: Die Gebietsansässigen und die Gebietsfremden befinden sich *nicht* in der gleichen Situation, und bei der Besteuerung kann ein Unterschied zwischen ihnen gemacht werden, ohne daß sich die zweiten auf das Diskriminierungsverbot berufen könnten.

64. Deshalb kann nicht behauptet werden, daß der Gebietsfremde, der beschränkt steuerpflichtig ist, grundsätzlich „höher“ besteuert wird als der unbeschränkt steuerpflichtige Gebietsansässige<sup>58</sup>. Die Besteuerungsgrundlage ist nicht dieselbe<sup>59</sup>, und die subjektive Lage des Betroffenen kann unter sehr günstigen Bedingungen von seinem Wohnsitzstaat berücksichtigt werden.

65. Weist diese Regelung aber nicht eine Schwäche in dem Fall auf, daß der gebietsfremde Steuerpflichtige die Gesamtheit (oder fast die Gesamtheit) seiner Einkünfte im Beschäftigungsstaat erzielt und diese gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen

57 — Siehe Nr. 22 des Kommentars zu Artikel 24 Absatz 3 Satz 2 des OECD-Musterabkommens gegen die Doppelbesteuerung. Die griechische Regierung hebt zu Recht hervor, daß der Gerichtshof nicht „den Bewohnern jedes Landes der Gemeinschaft, die in mehreren Ländern der Gemeinschaft Einkünfte als Arbeitnehmer erzielen, die Möglichkeit [geben darf], die Ermäßigungen oder Minderungen der Steuer oder des Einkommens mehrfach zu erhalten, da sie berechtigt wären, deren Gewährung von jedem Land zu verlangen, aus dem sie ein Einkommen erzielen, das der Besteuerung im Land der Einkommensquelle unterliegt“ (Erklärungen der griechischen Regierung, S. 9).

58 — Siehe in diesem Sinne die Erklärungen der französischen Regierung, S. 7.

59 — In der der progressiven Besteuerung im Beschäftigungsstaat unterliegenden Besteuerungsgrundlage sind die im Ausland erzielten Einkünfte nicht berücksichtigt, was einen wesentlichen Vorteil darstellen kann.

zwischen dem Wohnsitzstaat und dem Beschäftigungsstaat nur im Beschäftigungsstaat besteuert werden? Dies ist genau der Gegenstand der dritten Frage.

### Zur dritten Frage

66. Die subjektive Lage eines Steuerpflichtigen in der Situation des Klägers des Ausgangsverfahrens<sup>60</sup>, der im Beschäftigungsstaat beschränkt steuerpflichtig und im Wohnsitzstaat, wo er kein ausreichendes Einkommen hat, nicht steuerpflichtig ist, wird von keinem Staat berücksichtigt: Der Wohnsitzstaat besteuert ihn nicht, und der Beschäftigungsstaat sieht ihn als beschränkt steuerpflichtig an und besteuert ihn objektiv.

67. Ein derartiger „negativer Kompetenzkonflikt“ zwischen Beschäftigungsstaat und Wohnsitzstaat (die es beide ablehnen, Steuerermäßigungen für persönliche und familiäre Belastungen zu gewähren) führt zu einer „Überbesteuerung“ des Gebietsfremden. Stellt diese eine Diskriminierung dar?

68. Ich möchte auf die praktische Bedeutung der Frage hinweisen: Die Grenzgänger bezie-

hen ganz allgemein die Gesamtheit ihrer Einkünfte im Beschäftigungsstaat. Sie befinden sich somit in diesem Punkt in einer Lage, die vollständig mit der der Gebietsansässigen vergleichbar ist. Kann man ihnen die Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden entgegenhalten, während sie sich objektiv, steuerlich gesehen, *in der gleichen Lage befinden wie die Gebietsansässigen?*

69. Diese Situation erinnert an die Rechtssache Biehl, in der Sie ausgeführt haben, daß die Verletzung des Grundsatzes der Gleichbehandlung besonders klar war, da der gebietsfremde Steuerpflichtige *Einkünfte nur im Großherzogtum Luxemburg erzielt hatte*<sup>61</sup>.

70. Ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats, der das ihm durch Artikel 48 eingeräumte Recht auf Freizügigkeit ausübt, um in einem anderen Mitgliedstaat eine Arbeit aufzunehmen (wo er seine gesamten Einkünfte bezieht), und in seinem Herkunftsstaat wohnen bleibt, muß in seinem Beschäftigungsstaat Einkommensteuer zahlen, ohne daß seine persönliche Lage und seine familiären Belastungen berücksichtigt werden.

71. Daraus ergibt sich eine eindeutige Diskriminierung des Gebietsfremden, der einer anderen Steuerregelung unterliegt als der

60 — Offenbar ist die Gewährung von Arbeitslosengeld an seine Ehefrau durch Belgien im Jahr 1988 eingestellt worden. Herr Schumacker hat nur in Deutschland eigene Einkünfte.

61 — Randnr. 16 des Urteils. Siehe auch Nr. 10 der Schlußanträge des Generalanwalts in dieser Rechtssache: „... der offensichtlich diskriminierende Charakter der fraglichen Vorschrift [tritt] insbesondere in all denjenigen Fragen hervor, in denen der betreffende Staatsangehörige im Laufe des jeweiligen Jahres im Herkunfts- oder Bestimmungsmitgliedstaat keine Einkünfte erzielt hat.“

Gebietsansässige, während die „Festlegung der Besteuerungsgrundlage“ dieselbe ist<sup>62</sup> und beide sich konkret, steuerlich gesehen, in der gleichen Lage befinden.

72. Dem Gebietsfremden wird insbesondere die Anwendung des Splittingtarifs versagt, der die Steuerprogression mildert.

73. Die Konsequenzen dieser Diskriminierung für die Freizügigkeit sind der Kommission nicht entgangen; sie erließ am 21. Dezember 1993 die Empfehlung 94/79/EG betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von Nichtansässigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden<sup>63</sup>. Dort heißt es:

„Die Freizügigkeit kann durch Vorschriften auf dem Gebiet der Einkommensteuer für natürliche Personen beeinträchtigt werden, die sich dahin auswirken, daß Nichtansässige steuerlich höher belastet werden als Ansässige *in einer vergleichbaren Lage*.“<sup>64</sup> Die ersteren dürfen nicht von „den steuerlichen Vorteilen und sonstigen Abzügen [ausgenommen werden], die den Ansässigen gewährt werden, *sofern der Großteil ihrer Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielt wird*.“<sup>65</sup>

62 — Randnr. 19 des Urteils Kommission/Frankreich („Steuer-guthaben“).

63 — ABl. 1994, L 39, S. 22.

64 — Zweite Begründungserwägung (Hervorhebung von mir).

65 — Sechste Begründungserwägung (Hervorhebung von mir).

74. Folglich empfiehlt die Kommission den Mitgliedstaaten, die Einkünfte der Nichtansässigen im Beschäftigungsstaat keiner höheren Steuerbelastung zu unterwerfen als derjenigen, die dieser Staat festsetzen würde, wenn der Steuerpflichtige, sein Ehegatte und seine Kinder dort ansässig wären, vorausgesetzt, daß diese Einkünfte mindestens 75 % des steuerpflichtigen Gesamteinkommens ausmachen<sup>66</sup>.

75. Das Vorliegen der Diskriminierung ist nicht zweifelhaft, wenn der Gebietsfremde seine gesamten Einkünfte im Beschäftigungsstaat erzielt. Wie ist es aber, wenn er den größeren Teil oder fast alle Einkünfte in diesem letztgenannten Staat erzielt? Von welcher Schwelle an muß seine Lage der der Gebietsansässigen gleichgestellt werden? Die Kommission setzt diese Schwelle in ihrer Empfehlung auf 75 % fest, die deutschen und die niederländischen Rechtsvorschriften auf 90 %.

76. Meines Erachtens ermöglicht es mangels einer solchen Regelung allein eine dem nationalen Gericht obliegende tatsächliche Würdigung, die Schwelle zu bestimmen, von der an die Einkünfte im Wohnsitzstaat *ausreichend* sind, damit die persönliche Lage des Betroffenen von den Steuerbehörden dieses Staates berücksichtigt wird. Nur die dort Ansässigen, die diese Schwelle nicht erreichen, werden den im Beschäftigungsstaat, wo sie ihre wesentlichen Einkünfte erzielen, Ansässigen gleichgestellt werden können.

66 — Artikel 2 Absätze 1 und 2.

77. Welche Rechtfertigung würde es ermöglichen, die deutsche Regelung im Hinblick auf Artikel 48 des Vertrages zu „retten“?

linien 79/1070/EWG<sup>70</sup> und 92/12/EWG<sup>71</sup>, die diese geändert haben, eingeschränkt wird).

78. Wenn Sie eine Steuerregelung zu untersuchen haben, die eine Ungleichbehandlung vorsieht, prüfen Sie die Rechtfertigungsgründe sehr streng. So wird ein Steuernachteil nicht notwendigerweise dadurch gerechtfertigt, daß er durch einen Vorteil ausgeglichen werden kann<sup>67</sup>.

81. Unter Berufung auf diese Texte haben Sie das Argument zurückgewiesen, es sei für eine Steuerbehörde schwierig, die für die Besteuerung eines Steuerpflichtigen, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, notwendigen Angaben zu erhalten<sup>72</sup>.

79. Im vorliegenden Fall werden zwei Rechtfertigungsgründe geltend gemacht.

a) *Die Berücksichtigung der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen müsse der Steuerverwaltung des Wohnsitzstaats vorbehalten bleiben, die als einzige eine genaue Kenntnis von ihr haben könne.*

82. Selbst wenn man diese Zusammenarbeit für heute noch nicht ausreichend hielte, so meine ich doch, daß die Überlegungen, die Sie zur Abzugsfähigkeit von Versicherungsbeiträgen angestellt haben, auf die Abzüge oder Freibeträge übertragen werden können, die der unbeschränkt Steuerpflichtige beanspruchen kann:

80. Insoweit hat sich der Informationsaustausch zwischen nationalen Verwaltungen weiterentwickelt, insbesondere aufgrund der Richtlinie 77/799/EWG<sup>68</sup> (auch wenn die Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten durch Artikel 8 Absatz 1 dieser Richtlinie<sup>69</sup> und die Richt-

„Daß eine solche Zusammenarbeit nicht verlangt werden kann, vermag jedoch die Nichtabzugsfähigkeit der Versicherungsbeiträge nicht zu rechtfertigen. Denn *nichts würde die beteiligten Finanzbehörden daran hindern, vom Betroffenen die für erforderlich gehalte-*

67 — Siehe Randnr. 21 des Urteils Kommission/Frankreich („Steuer Guthaben“).

68 — Zitiert in Fußnote 24.

69 — Siehe Randnr. 20 des Urteils Bachmann.

70 — Richtlinie des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Änderung der Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 331, S. 8).

71 — Richtlinie des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABl. L 76, S. 1).

72 — Randnr. 18 des Urteils Bachmann und Randnr. 22 des Urteils Halliburton Services.

*nen Belege zu verlangen und gegebenenfalls den Abzug bei Nichtvorlage dieser Belege zu verweigern.“*<sup>73</sup>

*b) Die Kohärenz der Steuerregelung verbiete es, in einer solchen Lage Gebietsfremde und Gebietsansässige gleichzubehandeln.*

83. Ich habe dargelegt, daß die Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden eine Erklärung findet, wenn sich die Quellen der Einkünfte der Letztgenannten sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Beschäftigungsstaat befinden. Die steuerliche Situation des Gebietsfremden muß dagegen der des Gebietsansässigen gleichgestellt werden, wenn er seine Einkünfte unter genau denselben Bedingungen bezieht wie der letztere. Ich möchte hinzufügen, daß die zu hohe Besteuerung des Gebietsfremden in diesem Fall um so unbilliger ist, als sie dazu führt, seinen Steuerbeitrag in einem Staat zu erhöhen, in dem er nicht wohnt.

84. Dies ist so wahr, daß die Bundesrepublik Deutschland zunächst ihre Steuervorschriften geändert hat, um auf die Grenzgänger aus den Niederlanden, die mindestens 90 % ihres Welteinkommens in Deutschland beziehen, die für in Deutschland Ansässige

geltende Steuerregelung<sup>74</sup>, insbesondere das Splitting, anzuwenden. Später hat der deutsche Gesetzgeber die Regelung für alle Nichtansässigen, die mindestens 90 % ihres Welteinkommens in Deutschland beziehen, an diejenige der in Deutschland Ansässigen angeglichen, mit Ausnahme des Splitting<sup>75</sup>.

85. Zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung der Grenzgänger aus Belgien und derjenigen aus den Niederlanden in den deutschen Rechtsvorschriften führt die deutsche Regierung aus, eine Ausdehnung der Gewährung des Status eines unbeschränkt Steuerpflichtigen auf die ersteren bringe die Gefahr mit sich, daß sie verpflichtet wäre, diesen Status allen gebietsfremden oder ausländischen Arbeitnehmern zu gewähren, die sich auf den Verfassungsgrundsatz der Gleichbehandlung berufen könnten.

86. Hier möchte ich hervorheben, daß die Verletzung der Gleichheit bereits besteht und sogar vom Bundesfinanzhof in einem

74 — Ausführungsgesetz zum Zusatzprotokoll vom 13. März 1980 zum Abkommen vom 16. Juni 1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 21. Oktober 1980 (AG Grenzg NL, BGBl. 1980 I S. 1999, BStBl. 1980 I S. 725). Umgekehrt stellt das niederländische Steuerrecht dem unbeschränkt Steuerpflichtigen diejenigen Personen gleich, die zumindest 90 % ihres Welteinkommens in den Niederlanden erzielen, ohne dort zu wohnen (Resolutive des Staatssekretärs für Finanzen vom 21. Dezember 1976, Nr. 27-621 782, und vom 28. Dezember 1989, Nr. DB 89/2184, BNB 1990/100, und seit dem 1. Januar 1990 Wet op de Inkomstenbelasting 1964, Artikel 53a und 53b). Siehe auch Nr. 11.5 der Erklärungen der Kommission.

75 — Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz) vom 24. Juni 1994 (BGBl. I S. 1395).

73 — Randnr. 20 des Urteils Bachmann (Hervorhebung von mir).

Urteil vom 20. April 1988 <sup>76</sup> festgestellt wurde:

„Es wäre mit Art. 3 GG nicht zu vereinbaren, Einpendler aus anderen Nachbarstaaten anders zu behandeln als solche aus den Niederlanden.“

87. Die deutsche Regierung kann eine Verletzung des Artikels 48 jedenfalls nicht mit den übermäßigen finanziellen Konsequenzen der Verallgemeinerung eines Rechts begründen, das sie bereits jetzt bestimmten Gebietsfremden eingeräumt hat. Sie haben auf ein derartiges Vorbringen bereits im Urteil Kommission/Frankreich („Steuerguthaben“) geantwortet <sup>77</sup>. Zwar kann ein Mitgliedstaat den Anspruch auf eine steuerliche Vergünstigung beschränken, er muß dabei jedoch den Grundsatz der Nichtdiskriminierung beachten.

88. Wir sehen jedenfalls in den neueren deutschen Steuervorschriften den Beweis dafür, daß die Gleichstellung der Gebietsfremden mit den Gebietsansässigen in ganz bestimmten Fällen die Kohärenz der nationalen Steuerregelung nicht gefährdet. Sie ermöglicht es vielmehr, die Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes sicherzustellen.

89. Wie ist es nun mit dem Splitting, dessen Anwendung den Gebietsfremden durch das Grenzpendlergesetz verweigert wird?

90. Die Gefahr der doppelten Berücksichtigung der familiären Situation des Steuerpflichtigen besteht hier nicht, da er im Wohnsitzstaat nicht besteuert wird.

91. Die Schwierigkeit rührt daher, daß die Anwendung des Splittings in dem uns hier beschäftigenden Fall dazu führt, daß die Einkünfte der Ehefrau im Wohnsitzstaat (Arbeitslosengeld), die in Deutschland nicht steuerpflichtig sind, berücksichtigt werden.

92. Das vorlegende Gericht räumt ein, daß die „Berücksichtigung eines solchen Progressionsvorbehaltes ... technisch ... durchführbar [erscheint]“ <sup>78</sup>, was durch den Umstand bestätigt wird, daß sie bei den Grenzgängern aus den Niederlanden bereits erfolgt.

93. Ich würde es für unmöglich halten, das Splitting auf Gebietsfremde auszudehnen, wenn feststünde, daß es auf in Deutschland Ansässige, die sich in einer vergleichbaren Lage wie der Kläger des Ausgangsverfahrens befinden, keine Anwendung fände.

76 — I R 219/82, BStBl. 1990 II S. 701, BFHE 154, 38, 46.  
77 — Randnr. 25.

78 — Vorlagebeschuß, II B 2.2. (S. 12).

94. Ehegatten, die zusammen in Deutschland wohnen, sind jedoch unbeschränkt steuerpflichtig und kommen systematisch in den Genuß des Splittings. Darüber hinaus ergibt sich aus den Feststellungen des vorliegenden Gerichts, daß das Splitting auch auf ein Ehepaar Anwendung finden könnte, das seinen Wohnsitz sowohl in Deutschland als auch in Belgien hat <sup>79</sup>.

95. Ich schließe daraus, daß die Einkünfte des Ehegatten für die Anwendung der Steuerprogression unabhängig davon berücksichtigt werden können, ob dieser gebietsansässig ist oder nicht <sup>80</sup>.

96. Schließlich kann die Anwendung des Splittings nicht wegen Schwierigkeiten beim Informationsaustausch zwischen nationalen Steuerbehörden abgelehnt werden. Ich habe zu diesem Punkt bereits Stellung genommen <sup>81</sup>.

97. *In dem ganz präzisen Fall, der Ihnen vorgelegt worden ist, gebietet die Kohärenz der Steuerregelung keine Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden, sondern im Gegenteil eine Gleichstellung der letzteren mit den ersteren. Da sie denselben steuerlichen Verpflichtungen unterliegen, müssen ihnen die gleichen Vergünstigungen, insbesondere die gleichen Steuererleichterungen gewährt werden.*

79 — Ibidem.

80 — Siehe die Erklärungen des Klägers des Ausgangsverfahrens auf S. 29. Siehe auch G. Saß: Zum Einfluß der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht, *DB*, Heft 17 vom 24.4.1992, S. 857, 862.

81 — Siehe oben, Nrn. 80 ff.

98. Abschließend möchte ich noch darauf hinweisen, daß die Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden nicht absolut ist. Nach den Steuerregelungen mehrerer Mitgliedstaaten werden Personen, die dort keinen Wohnsitz haben, als Gebietsansässige angesehen und als unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt. Zwei Beispiele dafür bilden § 1 Absatz 2 EStG, der sich auf die gebietsfremden öffentlichen Bediensteten bezieht, und die deutsche Steuerregelung für Personen, die einen doppelten Wohnsitz haben.

#### Zur vierten Frage

99. Schreibt Artikel 48 dem Beschäftigungsstaat vor, auf Gebietsfremde, die sich in der Lage des Klägers des Ausgangsverfahrens befinden, den Lohnsteuer-Jahresausgleich und die Veranlagung zur Einkommensteuer anzuwenden? Anders ausgedrückt, schreibt Artikel 48 eine Gleichbehandlung nicht nur hinsichtlich der materiell-rechtlichen Steuervorschriften, sondern auch im Hinblick auf das Verfahren vor?

100. Die deutsche Regelung sieht den Lohnsteuer-Jahresausgleich für die unbeschränkt Steuerpflichtigen vor. Der Arbeitgeber ist verpflichtet, dem Arbeitnehmer einen Teil der Lohnsteuer zu erstatten, wenn der Gesamtbetrag der monatlich einbehaltenen Summen die auf den Jahresarbeitslohn entfallende Jahreslohnsteuer übersteigt. Die

Gebietsfremden — die beschränkt steuerpflichtig sind — kommen nicht in den Genuß dieses Ausgleichs<sup>82</sup>; Die Gesamtsumme der monatlichen Abzüge vom Arbeitslohn stellt die endgültige Besteuerung dar.

101. Zwar ist der Gebietsfremde auf diese Weise vor eventuellen Steuernachforderungen geschützt<sup>83</sup>, ihm wird aber vor allem die Möglichkeit genommen, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen geltend zu machen, die zu einer Erstattung von Steuern führen können. Er wird besonders benachteiligt, wenn er den Beschäftigungsstaat *während des Jahres* verläßt (oder wenn er während des Jahres dort eine Arbeit aufnimmt, wie der Kläger des Ausgangsverfahrens dies 1988 getan hat).

102. Ist eine solche Ungleichbehandlung mit Artikel 48 des Vertrages vereinbar, wenn die Lage des Gebietsfremden mit der des Gebietsansässigen *vergleichbar* ist, d. h., wenn er seine gesamten oder fast seine gesamten Einkünfte im Beschäftigungsstaat bezieht?

103. Diese Frage ist meines Erachtens im Urteil Biehl entschieden worden.

104. In dieser Rechtssache hatte der Steuerpflichtige, der das Großherzogtum Luxemburg während des Jahres verlassen hatte, anders als die Gebietsansässigen keinen Anspruch auf die Erstattung der eventuell von der Steuerbehörde zuviel einbehaltenen Einkommensteuern zum Jahresende. Sie haben festgestellt, daß die Steuerpflichtigen, die den Beschäftigungsstaat während des Jahres verlassen (oder sich dort niederlassen), hauptsächlich Angehörige anderer Mitgliedstaaten sind, und eine verschleierte Diskriminierung bejaht<sup>84</sup>.

105. In unserem Fall verweigert die deutsche Steuerregelung dadurch, daß sie den Gebietsfremden den Anspruch auf den Lohnsteuer-Jahresausgleich vorenthält, diesen eine *Vergünstigung* — nämlich den Anspruch auf die Erstattung eventuell zuviel gezahlter Steuern (wenn die monatlich einbehaltenen Beträge den Gesamtbetrag der für das laufende Steuerjahr geschuldeten Steuern übersteigen) —, die die Gebietsansässigen beanspruchen könnten.

106. Die Verpflichtung, den Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats dieselben steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren wie den eigenen Staatsangehörigen, erstreckt sich auf die Verfahrensvorschriften und auf die Modalitäten der Einziehung der Steuer. Sie haben bereits entschieden, daß die bloße Möglichkeit des Einspruchs gegen einen für unbillig gehaltenen Steuerbescheid die Aufrechterhaltung einer diskriminierenden Vorschrift des Steuerverfahrensrechts nicht rechtfertigen kann<sup>85</sup>.

82 — § 50 Absatz 5 EStG.

83 — Siehe Vorlagebeschluß, II B 4.

84 — Urteil Biehl, Randnr. 14.

85 — Ibidem, Randnrn. 17 und 18.

107. Ich erkenne somit einen Verstoß gegen Artikel 48 des Vertrages, den die Kommission übrigens schon in einer schriftlichen Antwort auf die Frage einer Europaabgeordneten vom 26. Oktober 1992 <sup>86</sup> festgestellt hat.

108. Gestatten Sie mir zwei abschließende Bemerkungen.

109. Erstens ist die von mir befürwortete Lösung mit Ihrem Urteil Werner vereinbar, in dem es bekanntlich um eine interne Situation eines Mitgliedstaats ging und in dem Sie weder eine verschleierte Diskriminierung

aufgrund der Staatsangehörigkeit noch eine Verletzung des Artikels 52 festgestellt haben.

110. Zweitens besteht hier nicht die Gefahr, daß der Steuerpflichtige, wie die dänische Regierung befürchtet, indem er einer Art von steuerlichem Forum shopping nachgeht, beschließt, seinen Wohnsitz in dem Staat zu begründen, in dem die Besteuerung am günstigsten ist. Die Besteuerung des Gebietsfremden an die des Gebietsansässigen anzugleichen, wenn beide ihre gesamten Einkünfte im Beschäftigungsstaat erzielen, bewirkt im Gegenteil, daß die Wahl des Wohnsitzes steuerlich *neutral* wird.

111. Ich schlage Ihnen deshalb vor, für Recht zu erkennen:

- 1) Eine steuerliche Regelung, die die Gebietsansässigen und die Gebietsfremden hinsichtlich der Einkommensteuer einer unterschiedlichen Besteuerung unterwirft, kann in den Anwendungsbereich des Artikels 48 EG-Vertrag fallen.
- 2) Dieser Artikel verbietet es grundsätzlich nicht, daß ein gebietsfremder Arbeitnehmer vom Beschäftigungsstaat höher besteuert wird als ein Gebietsansässiger, der die gleiche Beschäftigung ausübt, wenn sie sich in steuerlicher Hinsicht nicht in einer vergleichbaren Lage befinden.
- 3) Er verbietet es jedoch, daß ein Mitgliedstaat A von einem Arbeitnehmer, der seinen Wohnsitz im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats B hat, eine abhängige

Beschäftigung im Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats A ausübt und 1) in diesem Mitgliedstaat A die Gesamtheit oder den größten Teil seiner Einkünfte erzielt und 2) im Mitgliedstaat B keine ausreichenden Einkünfte erzielt, um dort einer subjektiven Besteuerung unterworfen zu werden, bei der seine persönliche Lage berücksichtigt wird, eine höhere Einkommensteuer erhebt als von einer Person, die im Mitgliedstaat A wohnt und für die dieselbe Besteuerungsgrundlage gilt. Diesem Arbeitnehmer müssen deshalb die gleichen steuerlichen Vergünstigungen gewährt werden wie dem Gebietsansässigen.

- 4) Artikel 48 verbietet es, diesen Arbeitnehmer vom Lohnsteuer-Jahresausgleich und vom Verfahren der Einkommensteueranlagung auszuschließen, wenn ein gebietsansässiger Arbeitnehmer, der sich in der gleichen Lage befindet, diese in Anspruch nehmen kann.