

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
PHILIPPE LÉGER

vom 20. Juni 2002¹

1. Da die direkte Besteuerung in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt, läuft ein Gemeinschaftsbürger, der ein Gehalt in dem Staat, in dem er seinen Wohnsitz hat, und in einem weiteren Staat der Gemeinschaft bezieht, Gefahr, dass seine Bezüge sowohl in diesem letzten Staat, Beschäftigungsstaat genannt, als auch im Wohnsitzstaat besteuert werden.

einen Teil seiner Steuerfreibeträge verliert, weil er in ein und demselben Jahr Bezüge im Wohnsitzstaat und in einem anderen Mitgliedstaat erhalten hat.

2. Die Beseitigung der Doppelbesteuerung gehört zwar zu den Zielen des EG-Vertrags², das Gemeinschaftsrecht bestimmt aber nicht die Methode, mit der dieses Ziel am besten erreicht werden kann. Es ist Sache der Mitgliedstaaten, untereinander die Bestimmungen zu erlassen, die dafür erforderlich sind.

I — Das Gemeinschaftsrecht

3. In der vorliegenden Rechtssache wird der Gerichtshof gefragt, ob mit Artikel 48 EG-Vertrag³ und Artikel 7 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates⁴ Bestimmungen vereinbar sind, nach denen ein Arbeitnehmer bei der Berechnung seiner Einkommensteuer in seinem Wohnsitzstaat

4. Nach Artikel 48 Absätze 1 und 2 EG-Vertrag ist innerhalb der Gemeinschaft die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet; sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.

5. Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 bestimmt u. a.:

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — Artikel 220 EG-Vertrag (jetzt Artikel 293 EG).

3 — Nach Änderung jetzt Artikel 39 EG.

4 — Verordnung vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257, S. 2).

„(1) Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, darf aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten

hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung, nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer.

Königreich Großbritannien und Nordirland⁷. Zum anderen umfasst es die niederländischen Rechtsvorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung⁸, auf die das genannte Abkommen des Königreichs der Niederlande mit dem Vereinigten Königreich verweist.

(2) Er genießt dort die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer.

7. Nach den anwendbaren bilateralen Abkommen werden die Einkünfte, die eine Person mit Wohnsitz in den Niederlanden in einem der Mitgliedstaaten erzielt, die die Abkommen unterzeichnet haben, in diesem letzten Staat besteuert, wenn die Beschäftigung dort ausgeübt wird.

...“

II — Das nationale Recht

6. Das nationale Recht besteht zum einen aus den bilateralen Abkommen des Königreichs der Niederlande mit der Bundesrepublik Deutschland⁵, mit der Französischen Republik⁶ und mit dem Vereinigten

8. In den Niederlanden gilt für diese Einkünfte eine Befreiung, sie werden jedoch bei der Berechnung der Steuer der Gebietsansässigen auf ihre in diesem Staat erhaltenen Bezüge für die Progression des Steuersatzes berücksichtigt⁹.

5 — Abkommen 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, geschlossen am 16. Juni 1959 in Den Haag (*Tractatenblad* 1959, 85), in der später geänderten Fassung (*Tractatenblad* 1960, 107; 1980, 61 und 200; 1991, 95; 1992, 14 und 1994, 81).

6 — Abkommen zwischen dem Königreich der Niederlande und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, geschlossen am 16. März 1973 in Paris (*Tractatenblad* 1973, 83), in der später geänderten Fassung (*Tractatenblad* 1974, 41).

7 — Abkommen zwischen dem Königreich der Niederlande und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und von Kapitalerträgen, geschlossen am 17. November 1980 in Den Haag (*Tractatenblad* 1981, 54 und 108; 1983, 128; 1989, 128 und 1991, 12 bis 14).

8 — Es handelt sich um die Verordnung vom 21. Dezember 1989 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (*Staatsblad* 1989, Nr. 594, in Kraft getreten am 1. Januar 1990) in der durch die Verordnung vom 23. Dezember 1994 (*Staatsblad* 1994, 694, in Kraft getreten am 1. Januar 1995) geänderten Fassung (nachfolgend: Doppelbesteuerungsverordnung) und das Einkommensteuergesetz vom 16. Dezember 1964 in der zuletzt durch das Gesetz vom 24. Dezember 1994 (*Staatsblad* 1993, 760) geänderten Fassung (nachfolgend: Einkommensteuergesetz).

9 — Diese Methode, die so genannte „Befreiung mit Progressionsvorbehalt“ ist eine Spielart der Befreiungsmethode, die ihrerseits eine der beiden klassischen Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat darstellt und deren Prinzip in den Artikeln 23 A und 23 B des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) vorgesehen ist. Diese Artikel, insbesondere Artikel 23 A über die Befreiungsmethode, bestimmen allerdings nicht näher, wie diese Methoden durchzuführen sind.

9. So wird die in den Niederlanden geschuldete Steuer folgendermaßen berechnet:

$$\text{Steuer auf das Gesamteinkommen} \times \frac{\text{ausländische Bruttoeinkünfte}}{\text{weltweite Bruttoeinkünfte}}^{11}.$$

— Die Steuer wird zunächst auf der Grundlage sämtlicher Einkünfte einschließlich der befreiten ausländischen Einkünfte nach der progressiven Tabelle des allgemeinen Steuerrechts berechnet, wobei die im Rahmen von Unterhaltsverpflichtungen gezahlten Beträge und der Steuerfreibetrag, auf den der Steuerpflichtige aufgrund seiner Situation Anspruch hat, abgezogen werden.

— Von diesem theoretischen Betrag wird die Befreiung abgezogen, auf die wegen der in den Beschäftigungsstaaten erzielten und besteuerten Einkünfte Anspruch besteht.

— Diese Befreiung wird wie folgt berechnet¹⁰:

10 — Die Art und Weise, in der die Befreiung berechnet wird, ist in Artikel 3 der Doppelbesteuerungsverordnung, auf den das Abkommen zwischen dem Königreich der Niederlande und dem Vereinigten Königreich verweist, folgendermaßen formuliert: „Die Befreiung[, auf die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Anspruch besteht,] wird durchgeführt, indem eine Herabsetzung des [nach dem Einkommensteuergesetz] ohne die Anwendung [eines solchen Abkommens] geschuldeten Einkommensteuerbetrags bis zur Höhe dieses Betrages gewährt wird. Diese Herabsetzung entspricht dem Betrag, der zu der [nach dem Einkommensteuergesetz] geschuldeten Steuer im selben Verhältnis steht wie die ausländischen Bruttoeinkünfte zum Bruttoeinkommen unter Berücksichtigung der Abzüge und Zuschläge gemäß Kapitel II Abschnitte 5 A, 5 B, 5 C und 7 dieses Gesetzes abzüglich der nach Kapitel IV dieses Gesetzes ausgleichenden Verluste, soweit sie aus negativen Bruttoeinkünften bestehen.“ Die Abkommen des Königreichs der Niederlande mit der Französischen Republik bzw. der Bundesrepublik Deutschland enthalten Berechnungsmodalitäten, die mit denen der Doppelbesteuerungsverordnung übereinstimmen.

Die vom Betroffenen aufgrund seiner Unterhaltsverpflichtungen gezahlten Beträge sowie der Freibetrag, die bei der Berechnung der Steuer auf das Gesamteinkommen berücksichtigt werden, werden nicht von den weltweiten Bruttoeinkünften im Nenner des Verhältnismäßigkeitsbruchs abgezogen.

10. Die Berechnungsmodalitäten für diese Befreiung bezwecken eine Aufteilung der an die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen geknüpften Freibeträge auf sein gesamtes Einkommen¹². Folglich werden diese Freibeträge auf die in

11 — Dieser Bruch wird „Verhältnismäßigkeitsbruch“ genannt.

12 — In der Begründung der Verordnung vom 7. November 1991 zur Änderung der Doppelbesteuerungsverordnung wird Folgendes ausgeführt: „Diese Formel wurde gewählt, um bestimmte Abzugsposten zu berücksichtigen, die nach Ansicht des niederländischen Gesetzgebers zwar die steuerliche Leistungsfähigkeit beeinflussen, aber nicht bestimmten Einkommensquellen entweder in den Niederlanden oder im Ausland zuzurechnen sind. Da diese Posten nicht an bestimmte Quellen geknüpft sind, kann man davon ausgehen, dass diese Ausgaben aus dem Gesamteinkommen bestritten werden müssen. Indem man beim Verhältnismäßigkeitsbruch das Bruttoeinkommen als Nenner nimmt und diesen Bruch mit dem Gesamtbetrag der ohne Anwendung dieser Verordnung geschuldeten Steuer multipliziert, erreicht man, dass diese Ausgaben anteilmäßig auf dem ausländischen und dem in den Niederlanden steuerpflichtigen Teil des Einkommens lasten (die so genannte Umlage).“

den Niederlanden geschuldeten Steuern nur im anteiligen Verhältnis der vom Betroffenen in diesem Staat erzielten Einkünfte angerechnet.

NLG, und am 26. Dezember 1994 zahlte er 135 000 NLG zur Ablösung der entsprechenden Unterhaltsverpflichtungen.

III — Sachverhalt und Ausgangsverfahren

11. Herr de Groot (nachfolgend: Kläger), ein niederländischer Staatsangehöriger, hatte 1994 seinen Wohnsitz in den Niederlanden. Im ersten Quartal 1994 erzielte er Einkünfte als Arbeitnehmer in Deutschland, Frankreich und im Vereinigten Königreich in Höhe von 74 395, 84 812 und 35 009 NLG. Ferner bezog er in den Niederlanden ein Gehalt von 89 665 NGL.

12. Vom 1. April 1994 an war der Kläger arbeitslos. Er bezog Unterstützungsleistungen in Höhe von 34 743 NLG.

13. Im Laufe desselben Jahres leistete er Unterhaltszahlungen in Höhe von 43 230

14. Wegen der in Deutschland, in Frankreich und im Vereinigten Königreich erzielten Einkünfte entrichtete er in diesen Staaten Steuern in Höhe von 16 768, 12 398 und 11 335 NLG. Bei der Berechnung dieser Steuern wurden die von ihm aufgrund seiner Unterhaltsverpflichtungen gezahlten Beträge nicht berücksichtigt.

15. Die Steuer auf die in den Niederlanden erzielten Einkünfte wurde von der niederländischen Steuerverwaltung gemäß der in Nummer 9 dieser Schlussanträge dargestellten Berechnungsmethode festgesetzt. Die vom Kläger aufgrund seiner Unterhaltsverpflichtungen gezahlten Beträge und der Freibetrag, die bei der Berechnung der Steuer auf das Gesamteinkommen berücksichtigt wurden, wurden nicht von den weltweiten Bruttoeinkünften im Nenner des Verhältnismäßigkeitsbruchs abgezogen.

16. Wie das vorliegende Gericht feststellt, hat folglich ein Teil des Betrages der vom Kläger beanspruchbaren persönlichen steuerlichen Vergünstigungen, der dem Verhältnismäßigkeitsbruch entspricht, nicht zu einer tatsächlichen Herabsetzung der in den Niederlanden geschuldeten Steuer geführt. Infolgedessen hatte der Kläger einen an seine Unterhaltsverpflichtungen und an den Steuerfrei-

betrag geknüpften Steuervorteil, der geringer war als der, den er gehabt hätte, wenn er alle seine Einkünfte 1994 in den Niederlanden erzielt hätte¹³.

betreffenden Person berücksichtigt wird, in ihrem Wohnsitzstaat einen proportionalen Anteil des Vorteils ihres Steuerfreibetrags sowie persönliche steuerliche Vergünstigungen verliert?

17. Der Kläger legte gegen das Urteil des Gerichtshof Amsterdam (Niederlande), das die Entscheidung der niederländischen Steuerverwaltung, seine Steuern wie oben dargestellt zu berechnen, bestätigte, Revision ein.

2. Ergeben sich, wenn die erste Frage bejaht wird, aus dem Gemeinschaftsrecht besondere Erfordernisse hinsichtlich der Art und Weise der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des betroffenen Arbeitnehmers in seinem Wohnsitzstaat?

IV — Die Vorlagefragen

18. Der Hoge Raad der Niederlande hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stehen Artikel 48 EG-Vertrag und Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 dem entgegen, dass im Rahmen einer Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Person mit Wohnsitz in einem Mitgliedstaat, die in einem bestimmten Jahr (auch) in einem anderen Mitgliedstaat Einkünfte aus einer dort ausgeübten Arbeit erzielt, die in diesem anderen Mitgliedstaat besteuert werden, ohne dass dabei die persönliche und familiäre Situation der

V — Würdigung

Zur ersten Frage

19. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 48 EG-Vertrag und Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 dahin auszulegen sind, dass sie der Anwendung von Bestimmungen entgegenstehen, die in bilateralen Abkommen und in einer nationalen Regelung vorgesehen sind und nach denen ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommensteuer in seinem Wohnsitzstaat einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner persönlichen steuerlichen Vergünstigungen verliert, weil er im Bezugsjahr auch in ei-

¹³ — Siehe Nr. 3.6 der Vorlageentscheidung.

nem anderen Mitgliedstaat Bezüge erhalten hat, die dort ohne Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation besteuert wurden.

dass ein Staat ihre Beachtung nicht vom Inhalt eines mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens abhängig machen könne¹⁷.

20. Aus den Gründen der Vorlageentscheidung¹⁴ geht hervor, dass das vorlegende Gericht feststellen möchte, ob der dem Kläger durch die streitige Regelung entstandene Nachteil eine nach Artikel 48 EG-Vertrag verbotene Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer darstellt.

23. Nach ständiger Rechtsprechung verbietet Artikel 48 EG-Vertrag nicht nur unmittelbare Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle verschleierte Formen von Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu demselben Ergebnis führen¹⁸.

21. Die direkten Steuern unterliegen zwar der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch haben diese ihre Befugnisse unter Einhaltung des Gemeinschaftsrechts auszuüben¹⁵. Folglich dürfen die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der ihnen verbliebenen Befugnisse nicht den vom EG-Vertrag verbürgten Grundfreiheiten wie der Freizügigkeit der Arbeitnehmer zuwiderhandeln¹⁶.

24. Wie der Gerichtshof auch wiederholt festgestellt hat, führt Artikel 48 EG-Vertrag einen tragenden Grundsatz aus, der in Artikel 3 Buchstabe c EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 3 Buchstabe c EG) verankert ist, nach dem die Tätigkeit der Gemeinschaft im Sinne des Artikels 2 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 2 EG) die Beseitigung der Hindernisse für den freien Personenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten umfasst¹⁹.

22. Der Gerichtshof hat ferner ausgeführt, dass diese Freiheiten unbedingt seien, so

14 — Nr. 3.9 (das Original enthält zwei Nrn. 3.9; hier handelt es sich um die zweite Nr. 3.9, nachfolgend: Nr. 3.9a).

15 — Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21) und vom 14. Dezember 2000 in der Rechtssache C-141/99 (AMID, Slg. 2000, I-11619, Randnr. 19) und die dort zitierte Rechtsprechung). Für eine jüngere Anwendung siehe Urteil vom 15. Januar 2002 in der Rechtssache C-55/00 (Gottardo, Slg. 2002, I-413, Randnr. 32).

16 — Siehe u. a. Urteile vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Biehl, Slg. 1990, I-1779, Randnr. 12) und Schumacker (Randnr. 23).

17 — Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 26).

18 — Urteile vom 12. Februar 1974 in der Rechtssache 152/73 (Sorgiu, Slg. 1974, 153, Randnr. 11) und vom 16. Mai 2000 in der Rechtssache C-87/99 (Zurstrassen, Slg. 2000, I-3337, Randnr. 18). Auf dem Gebiet der Steuern hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass eine Regelung, die eine steuerliche Vergünstigung an eine Wohnsitzvoraussetzung knüpft, eine mittelbare Diskriminierung darstellt, wenn die eigenen Staatsangehörigen eine solche Voraussetzung leichter erfüllen können als die Wanderarbeitnehmer, die die Staatsangehörigkeit anderer Mitgliedstaaten besitzen (siehe die von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer in Fußnote 13 seiner Schlussanträge in der Rechtssache Terhoeve [Urteil vom 26. Januar 1999, C-18/95, Slg. 1999, I-345] zitierten Urteile).

19 — Urteile vom 7. Juli 1976 in der Rechtssache 118/75 (Watson und Belmann, Slg. 1976, 1185, Randnr. 16) und vom 7. Juli 1992 in der Rechtssache C-370/90 (Singh, Slg. 1992, I-4265, Randnr. 15).

25. Sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit sollen den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stehen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen²⁰.

26. Daraus hat der Gerichtshof abgeleitet, dass die Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten insbesondere das unmittelbar aus dem Vertrag abgeleitete Recht haben, ihren Herkunftsstaat zu verlassen, um sich zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats zu begeben und sich dort aufzuhalten²¹.

27. Bestimmungen, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, seinen Herkunftsstaat zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher Beeinträchtigungen dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden²².

28. Im vorliegenden Fall war der dem Kläger in Anwendung der streitigen Re-

gelung zustehende an seine Unterhaltsverpflichtungen und den Steuerfreibetrag geknüpfte Steuervorteil unbestritten geringer als der, den er gehabt hätte, wenn er 1994 seine gesamten Einkünfte in den Niederlanden erzielt hätte²³.

29. Wie die Kommission und die deutsche Regierung bin ich der Ansicht, dass 48 EG-Vertrag der Anwendung der streitigen Regelung entgegensteht.

30. Diese Beurteilung gründet auf folgenden Erwägungen: erstens hat diese Regelung für den Kläger einen tatsächlichen Nachteil bewirkt und kann sich für eine gewisse Anzahl von Steuerpflichtigen in gleicher Weise nachteilig auswirken; zweitens ist dieser Nachteil nicht den Unterschieden zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten zuzuschreiben, sondern folgt aus einer Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit, und drittens greifen die Gründe, die zur Rechtfertigung dieser Beschränkung vorgebracht wurden, meiner Ansicht nach nicht durch.

31. Erstens stelle ich zum Vorliegen eines durch die fragliche Regelung entstandenen Nachteils fest, dass der Generalanwalt beim vorlegenden Gericht die Herabsetzung, die dem Kläger aufgrund seiner persönlichen Freibeträge zugute kam, auf 27 341 NLG veranschlagt hat und die Herabsetzung, die dem Kläger zugestanden hätte, wenn diese Freibeträge vollständig auf die von ihm in den Niederlanden erzielten Einkünfte angerechnet worden wä-

20 — Urteile vom 7. Juli 1988 in der Rechtssache 143/87 (Stanton, Slg. 1988, 3877, Randnr. 13), Singh (Randnr. 16) und vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C-415/93 (Bosman, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 94).

21 — Urteile vom 5. Februar 1991 in der Rechtssache C-363/89 (Roux, Slg. 1991, I-273, Randnr. 9), Singh (Randnr. 17) und Bosman (Randnr. 95).

22 — Urteile vom 7. März 1991 in der Rechtssache C-10/90 (Masgio, Slg. 1991, I-1119, Randnrn. 18 und 19) und Bosman (Randnr. 96).

23 — Siehe Nr. 16 dieser Schlussanträge.

ren, auf 70 055 NLG²⁴. Der Teil der steuerlichen Vergünstigungen, der dem Kläger in seinem Wohnsitzstaat vorenthalten wurde, ist ihm in den Beschäftigungsstaaten erwiesenermaßen weder ganz noch teilweise gewährt worden, da, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, keiner der Beschäftigungsstaaten die persönliche und familiäre Situation des Betroffenen berücksichtigt hat²⁵.

32. Da ferner der Steuerfreibetrag und die persönlichen Freibeträge in den Niederlanden nur im anteiligen Verhältnis der in diesem Staat erzielten Einkünfte berücksichtigt werden, ist, wie von der Kommission ausgeführt²⁶, offensichtlich, dass der Nachteil für die dort ansässigen Steuerpflichtigen umso größer ausfällt, je höher der Anteil ihrer in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Einkünfte ist²⁷. Wie der Advocaat-Generaal beim vorlegenden Gericht darlegt, leidet der Steuerpflichtige, der den Hauptanteil seiner Bezüge im Ausland erhalten hat und dessen Einkünfte in den Niederlanden gerade ausreichen, um dort besteuert zu werden, unter einer „sehr großen Steuerlast“, weil er einen sehr großen Teil der an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften Freibeträge verliert²⁸.

33. Zweitens bin ich im Gegensatz zur niederländischen Regierung der Auf-

fassung, dass der dem Kläger entstandene Nachteil nicht auf die Unterschiede zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten zurückzuführen ist, sondern aus einer Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit folgt.

34. Die niederländische Regierung bringt vor, sie habe die persönliche und familiäre Situation des Klägers im Einklang mit den vom Gerichtshof im Urteil Schumacker formulierten Anforderungen berücksichtigt. Der dem Kläger entstandene Nachteil folge aus der Methode, die hier angewandt worden sei, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, und sei auf das jeweilige Steuersystem der Beschäftigungsstaaten zurückzuführen, die die persönliche und familiäre Situation des Betroffenen außer Acht gelassen hätten. Der vorliegende Sachverhalt sei mit dem vergleichbar, zu dem das Urteil vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache Gilly²⁹ ergangen sei. Außerdem führe die streitige Regelung insoweit zum gleichen Ergebnis wie die andere Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die in jenem Urteil in Rede stehende so genannte „Anrechnungsmethode“³⁰, als ein Gebietsansässiger, der von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht habe, gegebenenfalls eine höhere Steuerbelastung zu tragen habe.

24 — Diese Bewertung wird in Randnr. 41 der Erklärungen der Kommission zitiert.

25 — Siehe Nr. 3.1 der Vorlageentscheidung.

26 — Randnrn. 72 bis 74 ihrer Erklärungen.

27 — Soweit dieser Anteil nicht die Schwelle überschreitet, ab der die Beschäftigungsstaaten die persönliche und familiäre Situation des nicht gebietsansässigen Steuerpflichtigen berücksichtigen müssen, wie wir später sehen werden.

28 — Siehe Randnr. 72 der Erklärungen der Kommission.

29 — C-336/96, Slg. 1998, I-2793.

30 — Die Anrechnungsmethode ist die andere Methode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat. Sie ist in Artikel 23 B des OECD-Musterabkommens vorgesehen. Diese Methode besteht auf Seiten des Wohnsitzstaats darin, sämtliche Einkünfte, die der Steuerpflichtige erzielt hat, in die Besteuerungsgrundlage aufzunehmen und ihm eine Steuerermäßigung wegen der Steuer zu gewähren, die er im Beschäftigungsstaat entrichtet hat.

35. Dieser Analyse der niederländischen Regierung kann ich mich nicht anschließen.

rücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung rechtfertigen könnte³³.

36. Unter den Umständen der vorliegenden Rechtssache waren die Beschäftigungsstaaten nicht verpflichtet, die persönliche und familiäre Situation des Klägers zu berücksichtigen. Zum einen war eine solche Verpflichtung weder in den anwendbaren bilateralen Abkommen noch in ihren nationalen Regelungen vorgesehen³¹. Zum anderen ergibt sich aus dem Urteil Schumacker, dass ein Beschäftigungsstaat eine entsprechende Verpflichtung nur hat, wenn der Steuerpflichtige sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer in diesem Staat ausgeübten Tätigkeit erzielt und er im Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat, so dass dieser Staat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben³². Der Gerichtshof war der Ansicht, dass in diesem Fall zwischen der Situation eines solchen Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen, der eine vergleichbare nicht-selbständige Beschäftigung ausübe, kein objektiver Unterschied bestehe, der eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Be-

37. Nach Ansicht des Gerichtshofes hat vielmehr grundsätzlich der Wohnsitzstaat dem Steuerpflichtigen sämtliche an dessen persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren. Der Gerichtshof hat darauf hingewiesen, dass dieser Staat am besten die persönliche Steuerkraft des Steuerpflichtigen beurteilen könne, weil dieser dort den Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen habe³⁴. Diese Lösung sei im internationalen Steuerrecht, u. a. im Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der OECD, anerkannt³⁵.

38. Diese Analyse ist mehrfach bestätigt worden, so in den Urteilen Asscher vom 27. Juni 1996³⁶, Gschwind vom 14. September 1999³⁷ und Zurstrassen³⁸.

31 — Die niederländische Regierung macht geltend (Nr. 34 ihrer Erklärungen), der Kläger habe im Vereinigten Königreich von zwei persönlichen Befreiungen profitieren können, von denen sich die erste, die „personal allowance“, 1993/1994 auf 3 444 GBP belaufen habe und die zweite auf 1 720 GBP in Form von Freibeträgen für Unterhaltsleistungen. Meiner Ansicht nach kann diese vom Kläger in der mündlichen Verhandlung bestrittene Behauptung nicht die Feststellungen des vorlegenden Gerichts erschüttern, wonach zum einen bei der Berechnung der vom Betroffenen in jedem der drei Beschäftigungsstaaten geschuldeten Steuer seine Unterhaltszahlungen nicht berücksichtigt worden seien und zum anderen keiner dieser Staaten den gebietsfremden Steuerpflichtigen die an die persönliche und familiäre Situation geknüpften Vergünstigungen gewähre, die für die Gebietsansässigen vorgesehen seien (siehe Nrn. 3.1 und 3.9a der Vorlageentscheidung). Jedenfalls gälte diese Behauptung nur für das Vereinigte Königreich, so dass, wie die niederländische Regierung selbst einräumt, die Vorlagefragen nichts von ihrer Erheblichkeit im Hinblick auf die vom Kläger in Deutschland und in Frankreich erzielten Einkünfte verlieren.

32 — Randnr. 36.

39. Im vorliegenden Fall ist meiner Ansicht nach das Vorbringen der niederländischen Regierung³⁹ nicht begründet, die niederländischen Steuerbehörden hätten die persönliche und familiäre Situation des Klägers berücksichtigt, wie es nach dem vom Gerichtshof im Urteil Schumacker einge-

33 — Urteil Schumacker, Randnr. 37.

34 — Urteil Schumacker, Randnr. 32.

35 — Ebenda.

36 — C-107/94, Slg. 1996, I-3089 (Randnr. 44).

37 — C-391/97, Slg. 1999, I-5451 (Randnrn. 22 und 24).

38 — Randnr. 21.

39 — Siehe Nr. 38 ihrer Erklärungen.

nommenen Standpunkt erforderlich sei. Zwar wurden die vom Kläger geleisteten Unterhaltszahlungen und der Steuerfreibetrag bei der Berechnung des theoretischen Betrages der Steuer auf sämtliche Bezüge des Betroffenen durchaus berücksichtigt, dem Kläger kamen jedoch diese Freibeträge durch den Verhältnismäßigkeitsbruch nur im anteiligen Verhältnis der von ihm in den Niederlanden erzielten Einkünfte zugute.

40. Somit entging dem Kläger dadurch, dass er von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machte, ein Teil der nach niederländischem Recht vorgesehenen Steuerfreibeträge, die er als Gebietsansässiger in den Niederlanden beanspruchen konnte.

41. Der dem Kläger entstandene Nachteil ist daher nicht auf das jeweilige Steuersystem der Beschäftigungsstaaten zurückzuführen, sondern sehr wohl auf die Bedingungen, unter denen das Königreich der Niederlande die an die persönliche und familiäre Situation geknüpften Freibeträge auf den Betroffenen angewandt hat.

42. Daraus schließe ich, dass der vorliegende Sachverhalt nicht mit dem vergleichbar ist, der zum Urteil Gilly führte.

43. In jener Rechtssache wurden die Einkünfte, die Frau Gilly in Deutschland er-

zielt hatte, dort besteuert; in Frankreich, wo sie ihren Wohnsitz hatte, wurden ihre Gesamteinkünfte besteuert. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik sah vor, dass ihr aufgrund der in Deutschland entrichteten Steuern ein Anspruch auf eine Steuergutschrift in Höhe der diesen Einkünften entsprechenden französischen Steuer zustand. Wegen der stärkeren Progression der deutschen Steuer und weil die persönliche und familiäre Situation von Frau Gilly zwar nicht in Deutschland, wohl aber in Frankreich berücksichtigt worden war, war die Frau Gilly gewährte Steuergutschrift niedriger als der von ihr in Deutschland tatsächlich gezahlte Betrag. Frau Gilly traf deshalb eine höhere steuerliche Gesamtbelastung als für entsprechende, zur Gänze in Frankreich erzielte Einkünfte⁴⁰.

44. Wie der Gerichtshof ausgeführt hat⁴¹, ergaben sich die nachteiligen Auswirkungen, die für Frau Gilly mit dem streitigen Steueranrechnungsverfahren verbunden waren, in erster Linie aus den unterschiedlichen Steuersätzen der betreffenden Mitgliedstaaten, deren Festsetzung in Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung auf diesem Gebiet in die eigene Zuständigkeit jedes dieser Staaten fiel. Zur Auswirkung der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat, nicht aber im Beschäftigungsstaat, auf die

40 — Entsprechend den Schlussanträgen von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer entschied der Gerichtshof, dass Artikel 48 EG-Vertrag der Anwendung eines solchen Steueranrechnungsverfahrens nicht entgegenstehe (Randnr. 54). Er war der Ansicht, dass ein Abkommen wie das in jener Rechtssache anwendbare lediglich verhindern solle, dass ein und dieselben Einkünfte in beiden Vertragsstaaten besteuert würden, und nicht gewährleisten solle, dass die Steuern, die vom Steuerpflichtigen in dem einen Staat erhoben würden, nicht höher seien als diejenigen, die von ihm in dem anderen Staat erhoben worden wären (Randnr. 46).

41 — Randnr. 47.

Steuergutschrift hat der Gerichtshof festgestellt, dass dieser Unterschied eine Folge dessen sei, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befänden, da das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erziele, meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstelle, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liege⁴².

45. Daraus folgt, dass Frau Gilly im Gegensatz zum Kläger in ihrem Wohnsitzstaat sämtliche steuerlichen Vergünstigungen erhielt, die nach dem Recht dieses Staates zugunsten der Gebietsansässigen vorgesehen waren.

46. Wie außerdem Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Gilly ausgeführt hat⁴³, hätte es genügt, dass die deutschen Behörden ihren Steuersatz herabsetzen oder die französischen Behörden den ihren erhöhen, damit das Steueranrechnungsverfahren für Frau Gilly vorteilhaft geworden wäre. Ob sich ein solches System nachteilig auswirkt, ist mithin zu ungewiss, um einen Arbeitnehmer von der Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit zwischen den beiden betroffenen Staaten abzuhalten.

47. Einen solchen Unsicherheitsfaktor gibt es in der vorliegenden Rechtssache nicht, weil die Mitgliedstaaten, in denen der

Kläger arbeitete, seine persönliche und familiäre Situation gemäß den anwendbaren bilateralen Abkommen, ihren nationalen Regelungen und der Rechtsprechung nicht zu berücksichtigen hatten.

48. Ich schliesse daraus auch, dass es nicht auf das Vorbringen der niederländischen Regierung ankommt, dass die streitige Regelung, soweit sie dem Kläger eine höhere steuerliche Belastung auferlege als in dem Fall, dass er sein Recht auf Freizügigkeit nicht ausgeübt hätte, zum gleichen Ergebnis führe wie die Anrechnungsmethode⁴⁴.

49. Im vorliegenden Fall ist entscheidend, dass der dem Kläger entstandene Nachteil davon herrührt, dass ihm von seinem Wohnsitzstaat ein Teil der nach dem Recht dieses Staates vorgesehenen Freibeträge vorenthalten wurde.

50. Hätten die betroffenen Beschäftigungsstaaten die persönliche und familiäre Situation des Klägers berücksichtigt, so hätte diesen ebenfalls eine höhere steuerliche Belastung als in dem Fall treffen können, dass er alle seine Einkünfte in den Niederlanden erzielt hätte. Dies hätte der Fall sein können, wenn die in den Beschäftigungsstaaten gewährten an seine persönliche und

44 — Die niederländische Regierung bezieht sich insbesondere auf den letzten Satz von Artikel 23 B Absatz 1 des OECD-Musterabkommens, der vorsieht, dass beim Anrechnungsverfahren die im Beschäftigungsstaat entrichtete Steuer auf die im Wohnsitzstaat geschuldete Steuer bis zu höchstens dem „Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen“ angerechnet wird, „der auf die Einkünfte, die im [Beschäftigungsstaat] besteuert werden können, oder auf das Vermögen, das dort besteuert werden kann, entfällt“.

42 — Randnr. 49.

43 — Nrn. 61 und 62.

familiäre Situation geknüpften Freibeträge niedriger als die nach niederländischem Recht vorgesehenen gewesen wären und wenn diese Staaten bei der Festlegung des Steuersatzes für Gebietsfremde deren Gesamteinkommen berücksichtigt hätten. Ein solcher Nachteil hätte jedoch nicht auf einer Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit beruht, sondern wäre auf die Unterschiede zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten zurückzuführen gewesen.

51. So verhält es sich in der vorliegenden Rechtssache nicht. Dass die Mitgliedstaaten, in denen der Kläger arbeitete, seine persönliche und familiäre Situation bei der Besteuerung der von ihm in diesen Staaten erzielten Einkünfte nicht berücksichtigten, verpflichtete meiner Ansicht nach den Wohnsitzstaat, dem Betroffenen die Freibeträge, auf die ihm seine Situation einen Anspruch eröffnete und in deren Genuss er gekommen wäre, wenn er seine Tätigkeit zur Gänze in den Niederlanden ausgeübt hätte, in vollem Umfang zu gewähren⁴⁵.

52. Dadurch, dass die niederländischen Steuerbehörden einen Teil der persönlichen Freibeträge des Klägers den von ihm in den anderen Mitgliedstaaten erzielten Ein-

45 — Siehe in diesem Sinn Urteil Zurstrassen. Darin entschied der Gerichtshof, dass das Großherzogtum Luxemburg, obwohl die Ehefrau des Betroffenen ihren Wohnort in einem anderen Mitgliedstaat beibehalten habe, die persönliche und familiäre Situation von Herrn Zurstrassen berücksichtigen müsse und ihn nicht wie einen Ledigen ohne Familienunterhaltslasten besteuern dürfe, da er nicht nur im Großherzogtum wohne, sondern dort nahezu das gesamte berufliche Einkommen des Haushalts erziele. Das Großherzogtum Luxemburg sei der einzige Staat, der dies tun könne (Randnr. 23).

künfte zurechneten, hatte dieser einen Nachteil zu tragen, den er nicht erlitten hätte, wenn er sein Recht auf Freizügigkeit nicht ausgeübt hätte.

53. Die streitige Regelung stellt deshalb meiner Ansicht nach eine grundsätzlich gemäß Artikel 48 EG-Vertrag verbotene Beschränkung der Ausübung dieser Freiheit dar.

54. Drittens bin ich der Auffassung, dass die zur Rechtfertigung der streitigen Beschränkung vorgebrachten Gründe nicht durchgreifen.

55. Das vorlegende Gericht stellt sich erstens⁴⁶ die Frage nach der Stichhaltigkeit des in der Begründung der niederländischen Regelung dargestellten Arguments in Bezug auf den Verhältnismäßigkeitsbruch. Nach diesem Argument dienen die betreffenden Abzugsposten dazu, die steuerliche Leistungsfähigkeit des Betroffenen zu bestimmen, so dass sie nicht nur den im Wohnsitzstaat erzielten Einkünften zuzurechnen seien⁴⁷.

56. Meiner Ansicht nach kann dieses Argument nicht die hier festgestellte Beschränkung rechtfertigen. Denn selbst wenn es aus der Sicht der Mitgliedstaaten billig erscheinen mag, die persönlichen Freibeträge auf sämtliche Einkünfte des Steuerpflichtigen aufzuteilen, impliziert eine solche Umlage, dass diese Freibeträge

46 — Siehe Nr. 3.9a der Vorlageentscheidung.

47 — Siehe die in Fußnote 12 dieser Schlussanträge zitierte Begründung der Verordnung vom 7. November 1991 zur Änderung der Doppelbesteuerungsverordnung.

auch in den Beschäftigungsstaaten angewandt werden. In Ermangelung einer dahingehenden Harmonisierung oder Koordinierung des Steuerrechts der Mitgliedstaaten ist es im Rahmen des Artikels 220 EG-Vertrag Sache der Mitgliedstaaten, entsprechende Abkommen zu schließen. Geschieht dies nicht, kann der Wohnsitzstaat nicht einen Teil dieser Freibeträge entfallen lassen und damit Rechte beeinträchtigen, die den Einzelnen aus den Vertragsbestimmungen erwachsen, in denen ihre Grundfreiheiten verankert sind.

57. Außerdem denke ich im Gegensatz zur belgischen Regierung nicht, dass diese Analyse zwangsläufig dazu führt, den Wohnsitzstaat unverhältnismäßig zu belasten. Es ist daran zu erinnern, dass im vorliegenden Fall das Königreich der Niederlande bei der Besteuerung der Einkünfte des Klägers durch die Progression seiner Steuertabelle erhöhte Steuern vereinnahmte. Im Übrigen ist wiederholt entschieden worden, dass der Verlust von Steuereinnahmen niemals eine Beschränkung der Ausübung einer Grundfreiheit rechtfertigen kann⁴⁸.

58. Schließlich ist das streitige anteilige Anrechnungssystem meiner Meinung nach nicht im Sinne der Rechtsprechung für die Kohärenz der hier angewandten Methode der Befreiung mit Progressionsvorbehalt

erforderlich⁴⁹. Nach meiner Auffassung besteht nämlich kein Zusammenhang zwischen der Methode der Befreiung mit Progressionsvorbehalt, nach der der Wohnsitzstaat darauf verzichtet, die in anderen Mitgliedstaaten erzielten Einkünfte zu besteuern, sie aber gleichwohl bei der Ermittlung des auf die nicht befreiten Bezüge anwendbaren Steuersatzes berücksichtigt, und der Anrechnung der Freibeträge im anteiligen Verhältnis der im Wohnsitzstaat erzielten Einkünfte⁵⁰. Anders ausgedrückt bin ich der Ansicht, dass die Wirksamkeit der Einkommensteuerprogression im Wohnsitzstaat, die mit der Methode der Befreiung mit Progressionsvorbehalt bezweckt wird, nicht davon abhängt, dass in diesem Staat die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen eingeschränkt wird.

59. Zweitens kann meiner Auffassung nach die streitige Beschränkung entgegen dem

49 — In den Urteilen vom 28. Januar 1992 in den Rechtssachen C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249, Randnrn. 21 bis 28) und C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305, Randnrn. 14 bis 21) erkannte der Gerichtshof an, dass die belgischen Rechtsvorschriften, nach denen Lebensversicherungsbeiträge nicht vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden konnten, wenn sie im Ausland gezahlt worden waren, durch die Notwendigkeit gerechtfertigt war, die Kohärenz der anwendbaren Steuerregelung zu gewährleisten. Der Abzugsfähigkeit der Beiträge entsprach die Besteuerung der von den Versicherern in Erfüllung der Verträge zu zahlenden Beträge. Der Gerichtshof war der Auffassung, dass dieser Ausgleich zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der geschuldeten Beträge nicht mehr gewährleistet werden könne, wenn die Zahlungen im Zusammenhang mit den befreiten Beiträgen von einem ausländischen Versicherer im Ausland geleistet würden, wo ihre Steuerpflichtigkeit ungewiss sei.

50 — Insofern kann sich die niederländische Regierung nicht auf das OECD-Musterabkommen berufen, da dessen Artikel 23 A keine Bestimmung über die an die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen geknüpften Freibeträge enthält. Auch die ebenfalls von dieser Regierung angeführten Nrn. 40 bis 43 der Kommentierung dieses Artikels (siehe Vogel, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, 3. A., S. 1177) vermögen die streitige Beschränkung nicht zu legitimieren. In Nr. 43 wird vielmehr Folgendes ausgeführt: „In view of the wide variety of fiscal policies and techniques in the different States regarding the determination of tax, especially deductions, allowances and similar benefits, it is preferable not to propose an express and uniform solution in the Convention, but to leave each State free to apply its own legislation and technique. Contracting States which prefer to have special problems solved in their convention are, of course, free to do so in bilateral negotiations...“

48 — Urteile vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 28) und vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97 (Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 51).

Vorbringen der niederländischen und der belgischen Regierung nicht damit gerechtfertigt werden, dass die in den Niederlanden Ansässigen, die Einkünfte in anderen Mitgliedstaaten erzielten, aus ihrer Besteuerung in verschiedenen Staaten Vorteile zögen, die den im vorliegenden Fall gerügten Nachteil ausglich, so dass die streitige Regelung diejenige sei, die am weitestgehenden im Einklang mit dem Ziel der steuerlichen Neutralität grenzüberschreitender Tätigkeiten stehe.

60. Was die Auswirkungen der Besteuerung in verschiedenen Mitgliedstaaten anbelangt, so kann die progressionsfreie Besteuerung der in Deutschland, in Frankreich und im Vereinigten Königreich erzielten Einkünfte in diesen Staaten sicher bewirken, dass der durchschnittliche Steuersatz auf die Gesamtbezüge des Steuerpflichtigen niedriger sein mag, als es der Steuersatz wäre, wenn dieser Steuerpflichtige alle seine Bezüge in den Niederlanden erhalten hätte.

61. Aus der Bewertung des Advocaat-Generaal beim vorlegenden Gericht ergibt sich jedoch, dass die Steuerermäßigung, in deren Genuss der Kläger aufgrund dieses Umstands gekommen ist, den streitigen Nachteil nicht ausgeglichen hat⁵¹. So hat der Kläger in den vier betroffenen Staaten für das Jahr 1994 einen Gesamtsteuerbetrag gezahlt, der höher ist als der, den er entrichtet hätte, wenn er alle seine Einkünfte in den Niederlanden erzielt hätte.

51 — Diese Bewertung wird in Randnr. 68 der Erklärungen der Kommission zitiert.

62. Das Vorbringen, die mit der fehlenden Progression in den Beschäftigungsstaaten zusammenhängende Steuerermäßigung könne theoretisch den durch die streitige Regelung verursachten Nachteil ausgleichen, ändert nichts daran, dass diese Regelung als eine Beschränkung angesehen werden muss, wenn sie sich als nachteilig erweist⁵². Meiner Ansicht nach ist in diesem Punkt die vorliegende Situation mit der der Rechtssache AMID vergleichbar, wo es um eine Regelung ging, die die Niederlassungsfreiheit beschränkte⁵³.

63. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof daher vor, auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 48 EG-Vertrag dahin auszulegen ist, dass er der Anwendung einer Regelung entgegensteht, nach der ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommensteuer in seinem Wohnsitzstaat einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner persönlichen steuerlichen Vergünstigungen verliert, weil er im Bezugsjahr auch in einem anderen Mitgliedstaat Bezüge erhalten hat, die dort ohne Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation besteuert wurden.

52 — Siehe entsprechend das genannte Urteil Kommission/Frankreich (Randnr. 21).

53 — Die damals streitige Regelung sah vor, dass eine Gesellschaft innerstaatlichen Rechts mit Sitz in dem betreffenden Staat im Rahmen der Körperschaftsteuer vom steuerpflichtigen Gewinn eines Jahres einen im Vorjahr verzeichneten Verlust nur dann abziehen konnte, wenn dieser Verlust nicht mit dem Gewinn hätte verrechnet werden können, den eine ihrer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen festen Betriebsstätten in eben jenem Vorjahr erzielt hatte. Der Gerichtshof war der Ansicht, den Gesellschaften mit einer festen Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat drohe durch diese Regelung ein steuerlicher Nachteil (Randnr. 23). Er entschied, dass selbst wenn man unterstelle, dass die fragliche Steuerregelung für Gesellschaften mit Betriebsstätten im Ausland zumeist günstiger sei, sie doch immer dann, wenn sie sich für diese Gesellschaften nachteilig auswirke, eine Ungleichbehandlung gegenüber den Gesellschaften mit sich bringe, die keine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat hätten, und dadurch eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit bewirke (Randnr. 27).

64. Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht vom Gerichtshof auch wissen, ob eine solche Regelung mit Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 vereinbar ist.

1612/68 fällt und auch eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellt, im vorliegenden Fall nicht von praktischem Interesse zu sein⁵⁷.

65. Angesichts der Antwort, die ich auf die erste Frage vorschlage, bin ich der Auffassung, dass es nicht erforderlich ist, auf diesen Punkt einzugehen. Wie nämlich der Gerichtshof schon im Urteil Van Duyn vom 4. Dezember 1974⁵⁴ entschieden hat, erzeugt Artikel 48 EG-Vertrag unmittelbare Wirkungen in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten und verleiht den Einzelnen Rechte, die die nationalen Gerichte zu wahren haben. Ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung ist jedes nationale Gericht verpflichtet, das Gemeinschaftsrecht uneingeschränkt anzuwenden und die Rechte, die dieses dem Einzelnen verleiht, zu schützen, indem es nötigenfalls jede möglicherweise entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts unangewendet lässt⁵⁵. Wie wir in Nummer 22 dieser Schlussanträge gesehen haben, muss Gleiches für die Bestimmungen eines bilateralen völkerrechtlichen Abkommens gelten, bei dem sich herausstellt, dass es gegen Artikel 48 EG-Vertrag verstößt⁵⁶.

Zur zweiten Frage

67. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob das Gemeinschaftsrecht besondere Erfordernisse hinsichtlich der Art und Weise enthält, in der der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation eines Arbeitnehmers berücksichtigen muss, der eine Tätigkeit auch in einem anderen Mitgliedstaat ausgeübt hat.

68. Aus den Gründen der Vorlageentscheidung⁵⁸ geht hervor, dass das vorliegende Gericht wissen möchte, ob das Königreich der Niederlande dem Kläger im vorliegenden Fall einen tatsächlichen Freibetrag in Höhe des Freibetrags gewähren muss, in dessen Genuss er gekommen wäre, wenn er alle seine Einkünfte in seinem Wohnsitzstaat erzielt hätte.

66. Folglich scheint mir die Frage, ob die streitige Beschränkung unter den zur Durchführung des Artikels 48 EG-Vertrag erlassenen Artikel 7 der Verordnung Nr.

69. Aus den oben, insbesondere in den Nummern 51 und 65 dargestellten Gründen bin ich der Ansicht, dass der Kläger

54 — 41/74, Slg. 1974, 1337 (Tenor 1).

55 — Urteile vom 9. März 1978 in der Rechtssache 106/77 (Simmenthal, Slg. 1978, 629, Randnr. 21) und Terhoeve (Randnr. 56).

56 — Siehe in diesem Sinn auch zu einem Abkommen mit einem Drittland das Urteil Gottardo (Randnrn. 32 bis 34).

57 — Siehe in diesem Sinn Urteil Terhoeve (Randnr. 41).

58 — Nr. 3.9a.

Anspruch auf die gleichen Freibeträge hat wie die, die er erhalten hätte, wenn er alle seine Einkünfte in den Niederlanden erzielt hätte.

70. Da jedoch die zweite Vorlagefrage allgemein formuliert ist und es Sache des nationalen Gerichts ist, aus dem Urteil, das ergehen wird, die Konsequenzen für die Lösung des von ihm zu entscheidenden Rechtsstreits zu ziehen, erscheint mir eine allgemeine Antwort erforderlich.

71. Wie bereits ausgeführt, fällt die direkte Besteuerung in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Diese haben ihre verbliebenen

Befugnisse aber unter Einhaltung des Gemeinschaftsrechts auszuüben.

72. Deshalb schlage ich dem Gerichtshof vor, zu antworten, dass das Gemeinschaftsrecht kein besonderes Erfordernis hinsichtlich der Art und Weise vorsieht, in der der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation eines Steuerpflichtigen berücksichtigen muss, der im Bezugsjahr Einkünfte in diesem Staat und in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat. Die Bedingungen, unter denen eine solche Berücksichtigung durch den Wohnsitzstaat stattfindet, dürfen jedoch keine unmittelbare oder mittelbare Benachteiligung aufgrund der Staatsangehörigkeit und keine Beschränkung der Ausübung einer durch den EG-Vertrag verbürgten Grundfreiheit darstellen.

VI — Ergebnis

73. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Hoge Raad der Niederlanden vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Artikel 48 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) ist dahin auszulegen, dass er der Anwendung von Bestimmungen entgegensteht, die in bilateralen Abkommen und in einer nationalen Regelung vorgesehen sind und

nach denen ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommensteuer in seinem Wohnsitzstaat einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner persönlichen steuerlichen Vergünstigungen verliert, weil er im Bezugsjahr auch in einem anderen Mitgliedstaat Bezüge erhalten hat, die dort ohne Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation besteuert wurden.

2. Das Gemeinschaftsrecht sieht kein besonderes Erfordernis hinsichtlich der Art und Weise vor, in der der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation eines Arbeitnehmers berücksichtigen muss, der eine Tätigkeit auch in einem anderen Mitgliedstaat ausgeübt hat. Die Bedingungen, unter denen eine solche Berücksichtigung durch den Wohnsitzstaat stattfindet, dürfen jedoch keine unmittelbare oder mittelbare Benachteiligung aufgrund der Staatsangehörigkeit und keine Beschränkung der Ausübung einer durch den EG-Vertrag verbürgten Grundfreiheit darstellen.