

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

PHILIPPE LÉGER

vom 1. März 2005¹

1. In der vorliegenden Rechtssache stellt sich erneut die Frage, wie die steuerliche Situation von Steuerpflichtigen, die nicht im Mitgliedstaat der Besteuerung wohnen, im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht zu beurteilen ist.

2. Im Einzelnen ist zu prüfen, ob es dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, wenn deutsche Staatsangehörige, die in Frankreich wohnen und an einem staatlichen Gymnasium in Deutschland arbeiten, keinen Anspruch darauf haben, dass bei der Berechnung ihrer Einkommensteuer in Deutschland die Verluste aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden, die sich daraus ergeben, dass sie ihr Einfamilienhaus selbst nutzen.

I — Die einschlägigen Vorschriften der nationalen Steuerregelung

3. Die einschlägigen Bestimmungen über die Veranlagung zur Einkommensteuer sowie die Ermittlung des zu versteuernden Ein-

kommens und des Steuersatzes in Deutschland bei natürlichen Personen, die in Frankreich wohnen, enthalten hauptsächlich das Einkommensteuergesetz 1987 (im Folgenden: EStG 1987) und das französisch-deutsche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen² (im Folgenden: französisch-deutsches Abkommen).

A — Die Veranlagung natürlicher Personen, die in Frankreich wohnen und in Deutschland arbeiten, zur Einkommensteuer in Deutschland

4. § 1 EStG 1987 bestimmt, welche natürlichen Personen in Deutschland steuerpflichtig sind. Es handelt sich um Personen gleich welcher Staatsangehörigkeit, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen

¹ — Originalsprache: Französisch.

² — Am 21. Juli 1959 in Paris unterzeichnetes Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern. Dieses Abkommen wurde durch ein am 9. Juni 1969 in Bonn unterzeichnetes Revisionsprotokoll, ein am 28. September 1989 in Bonn unterzeichnetes Zusatzabkommen und ein am 20. Dezember 2001 in Paris unterzeichnetes Zusatzabkommen geändert.

Aufenthalt haben (§ 1 Absatz 1), und um deutsche Staatsangehörige, die im Ausland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und im öffentlichen Dienst in Deutschland oder im Ausland arbeiten (§ 1 Absätze 2 und 3)³.

5. Bei in Frankreich wohnenden deutschen Staatsangehörigen richtet sich nach dem französisch-deutschen Abkommen, welcher Staat ihre Einkünfte besteuern kann. So bestimmt Artikel 14 Absatz 1 des Abkommens bezüglich der Gehälter, die einer der Vertragsstaaten, ein Land oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts dieses Staates oder Landes an natürliche Personen, die Angehörige dieses Staates sind, aber in dem anderen Staat ansässig sind, für Dienstleistungen in der Verwaltung oder in den Streitkräften zahlt, dass diesen Personen nur in dem Staat Steuern auferlegt werden können, der die Vergütungen zahlt.

6. Nach diesem Grundsatz sind die Einkünfte eines deutschen Staatsangehörigen, der in Frankreich wohnt und als Lehrer an einem staatlichen Gymnasium in Deutschland arbeitet, in Deutschland zu versteuern. Dagegen wird eine natürliche Person, die nur die französische Staatsangehörigkeit besitzt und in Frankreich wohnt, aber an einem staatlichen Gymnasium in Deutschland arbeitet, nicht in Deutschland, sondern in Frankreich zur Einkommensteuer veranlagt.

B — Die Ermittlung des in Deutschland zu versteuernden Einkommens natürlicher Personen, die in Frankreich wohnen und in Deutschland arbeiten

7. Nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a Satz 1 in Verbindung mit Artikel 2 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe a des französisch-deutschen Abkommens werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die aus Frankreich stammenden Einkünfte und die in Frankreich belegenen Vermögensteile ausgenommen, die nach dem Abkommen in Frankreich besteuert werden können.

8. Nach Artikel 3 Absätze 1 und 4 des Abkommens können Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen belegen ist. Es handelt sich um Einkünfte aus jeder Art der Nutzung des unbeweglichen Vermögens, z. B. aus seiner Vermietung oder Verpachtung.

9. Nach deutschem Recht bezeichnet der Begriff „Einkünfte“ sowohl die *positiven Einkünfte*, unter denen ein Gewinn natürlicher Personen zu verstehen ist, als auch die *negativen Einkünfte*, was als Verlust oder entgangener Gewinn dieser Personen verstanden werden kann.

³ — Dies gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch für die Angehörigen und den Ehegatten des deutschen Staatsangehörigen.

10. Derartige negative Einkünfte können sich nach deutschem Recht daraus ergeben, dass natürliche Personen ihr Grundstück selbst nutzen⁴.

11. Diese Bestimmungen zusammen haben zur Folge, dass negative Einkünfte aus im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen bei der Ermittlung des in Deutschland zu versteuernden Einkommens von in Frankreich ansässigen Personen nicht berücksichtigt werden.

12. Die Nichtberücksichtigung solcher negativen Einkünfte ergibt sich auch aus dem deutschen Recht, isoliert betrachtet. Nach § 2a Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 EStG 1987 dürfen nämlich negative ausländische Einkünfte aus der Vermietung oder der Verpachtung von in einem ausländischen Staat belegenem unbeweglichem Vermögen nur mit gleichartigen ausländischen Einkünften aus demselben Staat ausgeglichen werden.

C — Die Festsetzung des Steuersatzes in Deutschland bei natürlichen Personen, die in Frankreich wohnen und in Deutschland arbeiten

13. Nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a Satz 2 des französisch-deutschen Abkom-

mens schränkt die Nichtberücksichtigung der aus Frankreich stammenden Einkünfte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer nicht das Recht der Bundesrepublik Deutschland ein, die damit ausgenommenen Einkünfte bei der Festsetzung ihres Steuersatzes zu berücksichtigen.

14. Entsprechend sieht das deutsche Steuerrecht vor, dass, wenn ein Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte hat, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, diese Einkünfte nur zum Zweck der Festsetzung des Steuersatzes in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden⁵. Die Wirkung dieser Vorschrift besteht darin, dass die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des Steuersatzes *fiktiv* wird.

15. Dieser Progressionsvorbehalt kann als „negativ“ bezeichnet werden⁶, wenn es sich um negative Einkünfte handelt, die zu einer virtuellen Verringerung des zu versteuernden Einkommens und damit zur Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes führen.

16. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Deutschland)⁷ weicht jedoch

⁴ — Das vorlegende Gericht verweist insoweit auf § 21 Absatz 2 und § 52 Absatz 21 Satz 2 EStG 1987.

⁵ — Vgl. § 32b Absatz 2 Nummer 2 EStG 1987 in Verbindung mit § 32b Absatz 1 Nummer 2 EStG 1987.

⁶ — Vgl. Vorlagebeschluss (S. 2).

⁷ — Vgl. u. a. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 17. Oktober 1990, I R 182/87, DB 1991, 314; I R 177/87, BFH/NV 1992, 104, vom 13. Mai 1993, IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100, und vom 17. November 1999, I R 7/99, BFHE 191, 108.

§ 2a Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 EStG 1987 von diesem Grundsatz bei negativen ausländischen Einkünften aus der Vermietung oder der Verpachtung von im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen ab. Negative ausländische Einkünfte können daher bei der fiktiven Bemessungsgrundlage im Rahmen der Festsetzung des Steuersatzes nicht berücksichtigt werden⁸. Darüber hinaus schließt § 2a Absatz 1 Satz 2 EStG 1987 ausdrücklich eine Anwendung des § 10d EStG 1987 aus, der unter bestimmten Voraussetzungen die Berücksichtigung negativer Einkünfte vorsieht.

1987 nach der Steuerregelung für unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen als Ehepaar zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

18. Die Eheleute sind Eigentümer eines in Frankreich belegenen Hauses und arbeiten beide als Lehrer an einem staatlichen Gymnasium in Deutschland¹⁰.

II — Sachverhalt und Ausgangsverfahren

17. Die Eheleute Hans-Jürgen und Monique Ritter-Coulais, beide deutsche Staatsangehörige⁹, wurden in Deutschland im Steuerjahr

19. Nach den Angaben im Vorlagebeschluss beantragten die Eheleute, bei der Festsetzung ihres Steuersatzes nach § 32b Absätze 1 Nummer 2 und 2 Nummer 2 EStG 1987¹¹ Verluste aus Vermietung und Verpachtung wegen der Eigennutzung ihres in Frankreich belegenen Hauses zu berücksichtigen.

8 — Die Begründung, die zu einem Ausschluss negativer ausländischer Einkünfte von der Berechnung des Steuersatzes führt, lässt sich wie folgt zusammenfassen: Ausgangspunkt der Überlegungen ist, dass nach § 2a Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 EStG 1987 negative ausländische Einkünfte aus der Vermietung von in einem ausländischen Staat belegenem unbeweglichem Vermögen nur mit ausländischen Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden dürfen. Das vorlegende Gericht führt aus, dass es dieses „Verlustausgleichsverbot“ (ich würde eher von einer Beschränkung sprechen) sei, das „gesetzssystematisch zum Ausschluss der von der Vorschrift erfassten ausländischen Einkünfte bei der Berechnung des Steuersatz-Einkommens i. S. des § 32b Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 2 EStG 1987“ geführt habe. Das vorlegende Gericht erläutert, dass dies „auch dann [gilt], wenn die Einkünfte nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei sind“ (S. 6, Nr. 2b des Vorlagebeschlusses). Anders ausgedrückt, die negativen Einkünfte aus in Frankreich belegenem unbeweglichem Vermögen dürfen nur mit positiven Einkünften aus in Frankreich belegenem unbeweglichem Vermögen ausgeglichen werden.

9 — In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter der Eheleute erklärt, dass Herr Ritter-Coulais Deutscher sei und Frau Ritter-Coulais, die die französische Staatsangehörigkeit besitze, aufgrund ihrer Eheschließung eine doppelte Staatsangehörigkeit erworben habe.

10 — Die Eheleute sind somit als deutsche Staatsangehörige, die in Frankreich wohnen und an einem staatlichen Gymnasium in Deutschland arbeiten, in Deutschland im Steuerjahr 1987 zur Einkommensteuer veranlagt worden. Dass Frau Ritter-Coulais auch die französische Staatsangehörigkeit besaß, ist daher für die Veranlagung zur Einkommensteuer in Deutschland irrelevant.

11 — Wie bereits erwähnt, werden nach diesen nationalen Vorschriften, wenn ein Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte hat, die aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind, diese Einkünfte fiktiv nur für den Zweck der Festsetzung des Steuersatzes in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

20. Die Finanzverwaltung lehnte diesen Antrag unter Berufung auf § 2a Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 EStG 1987 ab, der die Berücksichtigung negativer ausländischer Einkünfte aus der Vermietung oder der Verpachtung von im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen bei der Festsetzung des Steuersatzes ausschließt¹².

21. Die Eheleute Ritter-Coulais erhoben beim Finanzgericht (Deutschland) Klage gegen diesen Bescheid der Finanzverwaltung. Das Finanzgericht wies die Klage u. a. mit der Begründung ab, dass eine gemeinschaftsrechtswidrige Diskriminierung der Kläger ausscheide, weil natürliche Personen, die in Deutschland wohnten, derartige Auslandsverluste ebenfalls nicht ausgleichen könnten¹³.

22. Die Kläger legten gegen diese Entscheidung des Finanzgerichts Revision an den Bundesfinanzhof ein. Neben der Aufhebung der Entscheidung des Finanzgerichts beantragten sie die Änderung ihres Steuerbescheids dahin gehend, dass die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Bemessung des Steuersatzes für das Steuerjahr 1987 berücksichtigt werden.

12 — Daraus lässt sich schließen, dass die *Verluste aus Vermietung und Verpachtung*, die die Eheleute Ritter-Coulais geltend machen und die dadurch entstehen, dass sie ihren französischen Wohnsitz selbst nutzen, im Rahmen der Anwendung dieser nationalen Vorschriften *negativen ausländischen Einkünften aus der Vermietung oder der Verpachtung von im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen* gleichgestellt werden.

13 — Vgl. Vorlagebeschluss (S. 3).

III — Die Vorabentscheidungsvorlage

23. Um über diese Revision entscheiden zu können, hat der Bundesfinanzhof dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Widerspricht es Artikel 43 und Artikel 56 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, wenn eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person, die hier Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, in Deutschland Verluste aus Vermietung und Verpachtung, die in einem anderen Mitgliedstaat entstehen, bei der Einkommensermittlung nicht abziehen kann?
2. Für den Fall, dass diese Frage zu verneinen ist: Widerspricht es Artikel 43 und Artikel 56 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, wenn die erwähnten Verluste auch nicht im Wege des so genannten negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden können?

IV — Prüfung

A — Zum auszulegenden Gemeinschaftsrecht

24. Die beiden Vorlagefragen betreffen die Auslegung des Artikels 43 EG über die Niederlassungsfreiheit von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats und des Artikels 56 EG über den freien Kapital- und Zahlungsverkehr.

25. Aus den Verfahrensakten geht eindeutig hervor, dass der nationale Rechtsstreit, mit dem das vorlegende Gericht befasst ist, natürliche Personen betrifft, die als Lehrer an einem deutschen staatlichen Gymnasium eine *nichtselbständige Erwerbstätigkeit* in einem Mitgliedstaat ausüben.

26. Insoweit erscheint es daher ausgeschlossen, dass eine Auslegung des Artikels 43 EG im vorliegenden Fall relevant und von Nutzen für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits sein kann. Artikel 43 Absatz 2 EG bestimmt nämlich ausdrücklich, dass „die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung *selbständiger Erwerbstätigkeiten* [umfasst]“¹⁴.

27. Die gleiche Feststellung ist bezüglich des Antrags auf Auslegung des Artikels 56 EG zu treffen, da der sachliche Anwendungsbereich dieses Artikels nicht den Fall erfasst, der dem vorlegenden Gericht unterbreitet worden ist.

28. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes „[handelt] es sich beim Kapitalverkehr um Finanzgeschäfte ..., bei denen es in erster Linie um die Anlage oder die Investition des betreffenden Betrags ... geht“¹⁵, unter Ausschluss der Vergütung eines Waren- oder Dienstleistungsaustauschs. Beachtung verdient ferner, dass die Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages¹⁶, auch wenn sie zur Zeit der streitigen Ereignisse nicht anwendbar war, im Anhang eine Nomenklatur mit Beispielen für den Kapitalverkehr enthält, die in 13 Rubriken unterteilt ist, zu denen die Immobilieninvestitionen gehören.

29. Der Vorlagebeschluss enthält aber nichts, was im tatsächlichen Kontext des vorliegenden Falles auf eine grenzüberschreitende Kapitalbewegung in Verbindung mit einer Immobilieninvestition hinweisen würde.

15 — Urteil vom 31. Januar 1984 in den Rechtssachen 286/82 und 26/83 (Luisi und Carbone, Slg. 1984, 377, Randnr. 21).

16 — ABL L 187, S. 5.

14 — Hervorhebung von mir.

30. Aus diesem Grund ist die Auslegung des Artikels 56 EG meines Erachtens für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits weder nützlich noch relevant.

31. Nach ständiger Rechtsprechung ist der Gerichtshof jedoch nach Artikel 234 EG befugt, dem nationalen Gericht, das ihm ein Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt hat, alle Kriterien für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts an die Hand zu geben, die dem Gericht im Hinblick auf die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits von Nutzen sein können. Zu diesem Zweck kann sich „[d]er Gerichtshof ... veranlasst sehen, Vorschriften des Gemeinschaftsrechts zu berücksichtigen, auf die das vorlegende Gericht bei der Darlegung seiner Frage nicht Bezug genommen hat“¹⁷.

32. Unter diesen Umständen erscheint es mir erforderlich, die Fragen des Bundesfinanzhofs dahin zu verstehen, dass um eine Auslegung des einschlägigen Gemeinschaftsrechts ersucht wird, d. h. des Artikels 48 EWG-Vertrag (später Artikel 48 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Artikel 39 EG), da dieser die Arbeitnehmer in dem Sinne, in dem sie das Gemeinschaftsrecht definiert, betrifft. Nach ständiger Rechtsprechung „ist als Arbeitnehmer anzusehen, wer während

einer bestimmten Zeit für einen anderen nach dessen Weisung Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält“¹⁸.

B — Zur Notwendigkeit eines im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht ausreichenden Auslandsbezugs

33. Wir haben gesehen, dass die Eheleute Ritter-Coulais aufgrund der von ihnen ausgeübten nichtselbständigen Berufstätigkeit in materieller Hinsicht theoretisch in den durch Artikel 48 des Vertrages geschützten Bereich fallen.

34. Nach ständiger Rechtsprechung beschränkt sich jedoch die Anwendbarkeit dieses Artikels auf persönliche Situationen, die unter das Gemeinschaftsrecht fallen, d. h. auf Situationen, die einen Auslandsbezug aufweisen, der ausreicht, um die Anwendung dieses Rechts auszulösen¹⁹.

¹⁷ — Urteil vom 12. Dezember 1990 in der Rechtssache C-241/89 (SARPP, Slg. 1990, I-4695, Randnr. 8). Vgl. u. a. in diesem Sinne Urteile vom 2. Februar 1994 in der Rechtssache C-315/92 (Verband Sozialer Wettbewerber, „Clinique“, Slg. 1994, I-317, Randnr. 7), vom 4. März 1999 in der Rechtssache C-87/97 (Consortio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Slg. 1999, I-1301, Randnr. 16) und vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-365/02 (Lindfors, Slg. 2004, I-7183, Randnr. 32).

¹⁸ — Urteil vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-85/96 (Martínez Sala, Slg. 1998, I-2691, Randnr. 32).

¹⁹ — Allgemeiner ausgedrückt sind die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, die Niederlassungsfreiheit und die Dienstleistungsfreiheit „nicht auf Betätigungen anwendbar, deren Merkmale sämtlich nicht über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen“ (Urteil vom 16. Januar 1997 in der Rechtssache C-134/95, USSI n° 47 di Biella, Slg. 1997, I-195, Randnr. 19). Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 23. April 1991 in der Rechtssache C-41/90 (Höfner und Elser, Slg. 1991, I-1979, Randnr. 37), vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-332/90 (Steen, Slg. 1992, I-341, Randnr. 9) und vom 16. Februar 1995 in den Rechtssachen C-29/94 bis C-35/94 (Aubertin u. a., Slg. 1995, I-301, Randnr. 9).

35. Zu prüfen ist deshalb, ob der Umstand, dass Frau Ritter-Coulais 1987 sowohl die französische als auch die deutsche Staatsangehörigkeit besaß, und die Tatsache, dass die Eheleute in diesem Zeitraum in Frankreich wohnten, einen im Hinblick auf das damals anwendbare Gemeinschaftsrecht ausreichenden Auslandsbezug darstellen.

36. Insoweit sei gleich gesagt, dass mir der Umstand, dass Frau Ritter-Coulais 1987 eine doppelte Staatsangehörigkeit besaß, nicht ausreichend erscheint, um die Situation der Eheleute, die in Deutschland als deutsche Staatsangehörige zusammen zur Steuer veranlagt wurden, zu „vergemeinschaften“. Wie wir bereits gesehen haben, wurde bei der Veranlagung der Eheleute zur Einkommensteuer in Deutschland nur ihre deutsche Staatsangehörigkeit berücksichtigt, wobei das Ehepaar in diesem Rahmen, wenn man so sagen kann, als eine Einheit angesehen wurde²⁰. Aus diesem Grund halte ich es nicht für angebracht, die Situation jedes Ehegatten im Rahmen der Prüfung anhand des Gemeinschaftsrechts gesondert zu betrachten, da dies angesichts ihrer gemeinsamen Veranlagung zur Steuer letztlich künstlich wäre.

37. Die Situation der Eheleute Ritter-Coulais kann meines Erachtens auch nicht mit der von Frau Gilly gleichgesetzt werden, die der Gerichtshof in seinem Urteil vom 12. Mai 1998 geprüft hat²¹. Frau Gilly, die zunächst

die deutsche und dann aufgrund ihrer Eheschließung die französische Staatsangehörigkeit besaß, war Lehrerin im öffentlichen Schulwesen in Deutschland. Das Ehepaar Gilly wohnte in Frankreich. Die Einkünfte aus der nichtselbständigen Arbeit von Frau Gilly wurden nach Artikel 14 Absatz 1 Satz 1 des französisch-deutschen Abkommens in Deutschland besteuert, da es sich um Vergütungen aus einer öffentlichen Kasse handelte und ihre Empfängerin die deutsche Staatsangehörigkeit besaß²². Die Einkünfte von Frau Gilly wurden auch in Frankreich besteuert, wo eine Steueranrechnung erfolgte, die dem Betrag der diesen Einkünften entsprechenden französischen Steuer entsprach²³, jedoch unter dem Betrag der in Deutschland gezahlten Steuer lag, was die Eheleute Gilly gegenüber der französischen Verwaltung beanstandeten.

38. In dieser Rechtssache vertrat die französische Regierung die Auffassung, dass Frau Gilly die Rechte aus Artikel 48 des Vertrages nicht in Frankreich ausgeübt habe, da sie in ihrem Herkunftsland Deutschland tätig gewesen sei.

39. Als Entgegnung auf dieses Argument und um zu begründen, dass die Situation von Frau Gilly sehr wohl unter die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer fiel, hat der Gerichtshof entschieden, dass „die Feststellung [genügt], dass Frau Gilly durch ihre Eheschließung die französische

20 — Vgl. Nrn. 17 und 18 der vorliegenden Schlussanträge und insbesondere Fußnote 10.

21 — Urteil in der Rechtssache C-336/96 (Gilly, Slg. 1998, I-2793).

22 — Vgl. Nrn. 5 und 6 der vorliegenden Schlussanträge.

23 — Gemäß Artikel 20 Absatz 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc des französisch-deutschen Abkommens in der Fassung des Zusatzprotokolls vom 28. September 1989.

Staatsangehörigkeit erworben hat und ihre berufliche Tätigkeit in Deutschland ausübt, ihren Wohnsitz aber in Frankreich hat. Aufgrund dessen ist sie *im letztgenannten Staat* als Arbeitnehmer anzusehen, der von seinem durch den Vertrag gewährleisteten Recht auf Freizügigkeit Gebrauch macht, um einer Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat nachzugehen. Der Umstand, dass sie die Staatsangehörigkeit des Beschäftigungsstaats behalten hat, ändert nichts daran, dass sie *für die französischen Behörden* als französische Staatsangehörige ihre berufliche Tätigkeit im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats ausübt ...“²⁴

40. Aus der Sicht der französischen Behörden war Frau Gilly somit, was die Besteuerung von Einkünften angeht, die durch eine Arbeit in Deutschland erzielt wurden, als Person anzusehen, die sich zur Ausübung einer bezahlten und folglich wirtschaftlichen Tätigkeit von Frankreich in einen anderen Mitgliedstaat begab.

41. Die Situation der Eheleute Ritter-Coulais ist von einem anderen Standpunkt aus, nämlich dem der deutschen Behörden, und in Bezug auf die Besteuerung von durch eine Arbeit in Deutschland erzielten Einkünften in Deutschland zu prüfen. Demnach ist klar, dass die Betroffenen aus der Sicht der deutschen Behörden ihre Berufstätigkeit im deutschen Hoheitsgebiet ausüben und sich nur nach Frankreich begeben, um zu ihrem Wohnsitz zu gelangen.

42. Nach diesen Erläuterungen füge ich hinzu, dass meines Erachtens zur Zeit der Ereignisse des Ausgangsrechtsstreits, also im Jahr 1987, der bloße Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat nicht geeignet war, einer persönlichen Lage wie der der Eheleute Ritter-Coulais einen im Hinblick auf das damals anwendbare Gemeinschaftsrecht ausreichenden Auslandsbezug zu verleihen.

43. Dies scheint mir aus der Feststellung zu folgen, dass das 1987 anwendbare Gemeinschaftsrecht die Freizügigkeit nur unter wirtschaftlichem Gesichtspunkt sah.

44. Insoweit ist daran zu erinnern, dass der Gerichtshof allgemein festgestellt hat, dass „[j]eder Gemeinschaftsbürger, der *von seinem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht und in einem anderen Mitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat*, ... unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit in den Anwendungsbereich der ... Vorschriften [des Vertrages über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer fällt]“²⁵.

24 — Urteil Gilly (Randnr. 21, Hervorhebungen von mir).

25 — Urteil vom 23. Februar 1994 in der Rechtssache C-419/92 (Scholz, Slg. 1994, I-505, Randnr. 9, Hervorhebungen von mir).

45. Neben der Ausübung einer Berufstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat stellt auch der Erwerb eines Diploms oder einer beruflichen Qualifikation in einem anderen Mitgliedstaat einen ausreichenden Auslandsbezug dar, der die Anwendung des Gemeinschaftsrechts rechtfertigt²⁶.

46. Ein solcher Auslandsbezug verknüpft die fragliche Situation nicht nur mit dem Gemeinschaftsrecht, sondern erlaubt es auch in bestimmten Fällen korrelativ, gegen das anzukämpfen, was oft als „umgekehrte Diskriminierung“ bezeichnet wird, d. h. eine Behandlung durch einen Mitgliedstaat, durch die dessen eigene Angehörige gegenüber den Angehörigen anderer Mitgliedstaaten benachteiligt werden.

47. So können sich Staatsangehörige eines Mitgliedstaats, die sich aufgrund ihres Verhaltens *in einer durch das Gemeinschaftsrecht geregelten Lage* befinden, etwa beim Erwerb einer beruflichen Qualifikation in einem anderen Mitgliedstaat, gegenüber ihrem Herkunftsstaat auf die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit berufen. Diese Staatsangehörigen befinden sich nämlich „gegenüber ihrem Herkunftsland in einer Lage ...“, die mit derjenigen aller anderen Personen, die in den Genuss der

durch den Vertrag garantierten Rechte und Freiheiten kommen, vergleichbar ist“²⁷.

48. Umgekehrte Diskriminierungen können jedoch im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht nur beanstandet werden, wenn die fragliche Situation selbst „vergemeinschaftet“ ist. Andernfalls richtet sich die Beurteilung derartiger umgekehrter Diskriminierungen nach dem anwendbaren nationalen Recht.

49. Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen ist festzustellen, dass die Verfahrensakten nichts enthalten, was die Annahme zuließe, dass sich die Eheleute Ritter-Coulais in Frankreich niedergelassen haben, „um dort eine wirtschaftliche Tätigkeit ... auszuüben“²⁸ oder eine berufliche Qualifikation zu erwerben. Vielmehr scheint es, dass sie sich aus rein privaten Gründen entschlossen haben, sich in Frankreich niederzulassen. Dementsprechend übten sie ihre nichtselbstständige Berufstätigkeit in dem Staat aus, dessen Angehörige sie waren, d. h. in der Bundesrepublik Deutschland, und der einzige über diesen Staat hinausweisende Aspekt war somit ihr Wohnsitz, nämlich Frankreich.

26 — Vgl. u. a. zu Beginn dieser Rechtsprechung, bezüglich der Niederlassungsfreiheit Urteil vom 7. Februar 1979 in der Rechtssache 115/78 (Knoors, Slg. 1979, 399). Die gleichen Überlegungen haben im Bereich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu gelten (vgl. Urteil vom 31. März 1993 in der Rechtssache C-19/92, Kraus, Slg. 1993, I-1663, Randnrn. 15 und 16).

27 — Urteil Knoors (Randnr. 24).

28 — Urteil vom 7. Juli 1992 in der Rechtssache C-370/90 (Singh, Slg. 1992, I-4265, Randnr. 17).

50. Anders ausgedrückt, haben die Eheleute Ritter-Coulais keinen Gebrauch von der in Artikel 48 des Vertrages verankerten Freizügigkeit gemacht, um in einem anderen Mitgliedstaat als dem, dessen Angehörige sie waren, zu arbeiten.

51. Insoweit ist eine Ähnlichkeit mit der Rechtssache Werner²⁹ festzustellen, deren Sachverhalt mit der Lage, in der sich die Eheleute Ritter-Coulais im Jahr 1987 befanden, durchaus vergleichbar ist.

52. In dieser Rechtssache wohnte Herr Werner, ein Zahnarzt deutscher Staatsangehörigkeit, der als Selbständiger in Deutschland niedergelassen war und seine Zeugnisse und beruflichen Qualifikationen in diesem Staat erworben hatte, in den Niederlanden. Er wünschte insbesondere, dass seine persönliche Lage bei der Besteuerung seiner in Deutschland erzielten Einkünfte berücksichtigt wurde, um in den Genuss eines für Ehepaare geltenden Vorzugstarifs, des so genannten Splitting-Tarifs, zu kommen. Sein Antrag war von der zuständigen nationalen Behörde mit der Begründung abgelehnt worden, dass er nicht in Deutschland wohne und daher nicht von der Regelung der unbeschränkten Steuerpflicht profitieren könne, mit der dieser Vorteil verknüpft war.

53. Angesichts dieses Sachverhalts wurde der Gerichtshof nach der Auslegung des Artikels 52 EWG-Vertrag (später Artikel 52 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) gefragt.

54. In seinem Urteil hat der Gerichtshof festgestellt, dass Herr Werner abgesehen davon, dass er die Eigenschaft eines deutschen Staatsangehörigen besaß, der seine Zeugnisse und Qualifikationen in Deutschland erworben hatte, „seine Berufstätigkeit immer in diesem Land ausgeübt hat und [dass auf ihn] das deutsche Steuerrecht angewandt wird“. Der Gerichtshof hat außerdem ausgeführt, dass „[d]er einzige über den nationalen Rahmen hinausweisende Aspekt ... die Tatsache [ist], dass der Kläger in einem anderen Mitgliedstaat wohnt als dem, in dem er seine Berufstätigkeit ausübt“³⁰.

55. Er hat daher entschieden, dass „es nicht gegen Artikel 52 EWG-Vertrag verstößt, wenn ein Mitgliedstaat eigenen Staatsangehörigen, die ihre Berufstätigkeit in seinem Hoheitsgebiet ausüben und die ausschließlich oder fast ausschließlich dort ihre Einkünfte erzielen oder ihr Vermögen besitzen, dann, wenn sie nicht im Inland wohnen, eine höhere Steuerbelastung auferlegt, als wenn sie dort wohnen“³¹.

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

30 — Randnr. 16.

31 — Randnr. 17.

56. Generalanwalt Darmon hat dem Gerichtshof in seinen Schlussanträgen in dieser Rechtssache³² vorgeschlagen, für Recht zu erkennen, dass „[w]eder Artikel 52 noch Artikel 7 EWG-Vertrag ... auf rein interne Verhältnisse eines Mitgliedstaats anwendbar [sind]“³³.

57. Auch wenn der Gerichtshof die fragliche Situation nicht ausdrücklich als „rein interne Verhältnisse eines Mitgliedstaats“ bezeichnet hat, was sich meines Erachtens logisch aus der Begründung des Urteils ergeben hätte, schließt er sich jedenfalls im Ergebnis der Beurteilung des Generalanwalts an, da er die Auffassung vertreten hat, dass der bloße Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat keinen Auslandsbezug darstellt, der ausreicht, um die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit anwendbar werden zu lassen³⁴.

58. Meiner Auffassung nach ist man auch durch nichts daran gehindert, diese Überlegung auf den Bereich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu übertragen, der ebenfalls die innergemeinschaftliche Abwanderung der Angehörigen der Mitgliedstaaten zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit schützt.

59. Im Übrigen meine ich, dass die innere Logik des Urteils Werner trotz der Kritik, die sie hervorgerufen hat³⁵, aufrechtzuerhalten ist.

60. Meines Erachtens gibt es nämlich keinen Grund, folgende Ausführungen von Generalanwalt Darmon in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Werner in Frage zu stellen: „Bis zu den Richtlinien des Rates vom 28. Juni 1990 über das Aufenthaltsrecht, die der allgemeinen Anwendung dieses Rechts dienen, bestimmte — und begrenzte — der wirtschaftliche Charakter des EWG-Vertrags die Freizügigkeit innerhalb der Gemeinschaft. Daraus folgt, dass die den Gemeinschaftsbürgern zuerkannte Bewegungsfrei-

32 — Schlussanträge vom 6. Oktober 1992.

33 — Nr. 55.

34 — Ich teile die Ansicht von Generalanwalt Tizzano, dass „der Gerichtshof im Urteil Werner ... lediglich den Grundsatz angewandt hat, dass Sachverhalte, die in keinem Aspekt über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen, nicht unter das Gemeinschaftsrecht fallen“ (vgl. Nr. 83 der Schlussanträge in der Rechtssache C-209/01, Schilling und Fleck-Schilling, Urteil vom 13. November 2003, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht).

35 — Bestimmte Autoren haben den Beitrag des Urteils Werner als „verwirrend“ bezeichnet (Anmerkung von Rohmer, X., Kommentar 1000, *Droit fiscal* 1993, Nr. 19). Andere haben — gemäßiger — die Ansicht vertreten, dass diese Rechtsprechung „wahrscheinlich seit dem Inkrafttreten des Vertrages über die Europäische Union und der Anerkennung der Unionsbürgerschaft überholt [ist]“ (P. Derouin und P. Martin, *Droit communautaire et fiscalité — Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2004, S. 48). Über diese Ausführungen hinaus sei darauf hingewiesen, dass der französische Conseil d'État in einer Entscheidung vom 8. Juli 2002 bezüglich eines Rechtsstreits über die Einkommensteuer in den Jahren 1987 und 1988 die Auslegung durch den Gerichtshof im Urteil Werner übernommen hat (Klageschrift Nr. 225159, nicht in der Sammlung *Lebon* veröffentlicht). Schließlich scheint mir die Auffassung falsch zu sein, dass der Gerichtshof in seinem Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225) von seinen Ausführungen im Urteil Werner abgerückt sei. Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Schumacker (Nr. 33) vorgetragen habe, stand fest, dass die Situation von Herrn Schumacker im Unterschied zur Situation von Herrn Werner sehr wohl in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fiel. Herr Schumacker, ein belgischer Staatsangehöriger, der seine berufliche Qualifikation und seine Berufserfahrung außerhalb der Bundesrepublik Deutschland erworben hatte, hatte nämlich die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach Artikel 48 des Vertrages genutzt, um in diesem Staat eine nichtselbstständige Tätigkeit auszuüben. Wir hatten es also nicht mit einer rein internen Situation eines Mitgliedstaats zu tun.

heit eine Ortsveränderung *im Hinblick auf eine wirtschaftliche Tätigkeit* voraussetzt.“³⁶

61. Zur Zeit der Ereignisse des Ausgangsrechtsstreits, also im Jahr 1987, waren weder die Richtlinien von 1990 über das Aufenthaltsrecht noch Artikel 8a des aus dem Vertrag von Maastricht hervorgegangenen EG-Vertrags (nach Änderung jetzt Artikel 18 EG) in Kraft. Da diese Rechtsvorschriften ebenso wie in der Rechtssache Werner zeitlich nicht auf den Sachverhalt des beim vorliegenden Gericht anhängigen Falles anwendbar waren, werden sie im Rahmen meiner Prüfung keine Rolle spielen.

62. Ich meine demnach, ebenso wie die Kommission³⁷, dass es nicht möglich ist, aus Artikel 18 EG abgeleitete Grundsätze auf Situationen anzuwenden, die vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung eingetreten waren und ihre Wirkungen entfaltet hatten.

63. Würde man einen anderen Standpunkt einnehmen, d. h. die mit der Unionsbürgerschaft verbundenen Grundsätze und Regeln berücksichtigen und sie im Zusammenhang mit einem Rechtsstreit aus dem Jahr 1987 prüfen, so verstieße dies meiner Ansicht nach gegen das Gebot der Rechtssicherheit.

64. Bekanntlich impliziert der Grundsatz der Rechtssicherheit, der ein grundlegendes Prinzip des Gemeinschaftsrechts ist, dass „Rechtsakte der Gemeinschaft eindeutig sein [müssen] und ihre Anwendung ... für die Betroffenen vorhersehbar sein [muss]“³⁸. Diese Erfordernisse der Eindeutigkeit und Vorhersehbarkeit der anwendbaren Rechtsnormen haben meines Erachtens zwangsläufig zur Folge, dass eine zu einem bestimmten Zeitpunkt bestehende Situation anhand der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtsvorschriften zu prüfen ist³⁹.

65. Nach diesen Erläuterungen möchte ich jedoch auf der Linie dessen, was ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Asscher⁴⁰ ausgeführt habe, darauf hinwei-

38 — Urteil vom 22. Februar 1984 in der Rechtssache 70/83 (Kloppenburg, Slg. 1984, 1075, Randnr. 11). Vgl. auch Urteil vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-354/95 (National Farmers' Union u. a., Slg. 1997, I-4559, Randnr. 57).

39 — Das schließt jedoch nicht die Berücksichtigung der späteren Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Auslegung der Rechtsvorschriften aus, die *zum Zeitpunkt der Ereignisse* des Ausgangsverfahrens anwendbar sind. Nach ständiger Rechtsprechung stellt nämlich der Gerichtshof im Rahmen einer Vorabentscheidungsvorlage die Bedeutung und die Tragweite der Gemeinschaftsvorschrift fest, so wie diese „seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre“ (vgl. Urteil vom 27. März 1980 in der Rechtssache 61/79, *Denkavit italiana*, Slg. 1980, 1205, Randnr. 16).

40 — Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Slg. 1996, I-3089). Vgl. insbesondere Nr. 41 meiner Schlussanträge in dieser Rechtssache, in der ich ausgeführt habe: „Nach meiner Einschätzung könnten Sie in Zukunft über Diskriminierungen von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats zu entscheiden haben, die beispielsweise nur von ihrer Freizügigkeit nach der Richtlinie 90/364/EWG Gebrauch gemacht haben, da diese gemeinschaftsrechtliche Vorschrift gegenwärtig unter bestimmten Voraussetzungen ein allgemeines Aufenthaltsrecht unabhängig von jeder wirtschaftlichen Tätigkeit begründet.“
Zur genauen Differenzierung zwischen den verschiedenen Fällen, mit denen der Gerichtshof befasst war, ist übrigens der Hinweis darauf interessant, dass sich Herr Asscher anders als Herr Werner gegenüber seinem Herkunftsstaat auf Artikel 52 EG-Vertrag berufen konnte, da „er sich aufgrund der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Herkunftsstaat diesem gegenüber in einer Lage befindet, die mit derjenigen anderer Personen vergleichbar ist, die sich gegenüber dem Aufnahmestaat auf die durch den Vertrag garantierten Rechte und Freiheiten berufen können“ (Urteil Asscher, Randnr. 34).

36 — Nr. 30.

37 — Vgl. schriftliche Erklärungen (Nr. 52).

sen, dass die Vorschriften des abgeleiteten Gemeinschaftsrechts über das Aufenthaltsrecht⁴¹ es meines Erachtens ebenso wie Artikel 18 EG zulassen, den bloßen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als einen Auslandsbezug anzusehen, der ausreicht, um die Situation von Gemeinschaftsangehörigen in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fallen zu lassen.

66. Der Gerichtshof hat im Übrigen entschieden, dass die Unionsbürgerschaft nicht bezweckt, den sachlichen Anwendungsbereich des Vertrages auf interne Sachverhalte auszudehnen, die keinerlei Bezug zum Gemeinschaftsrecht aufweisen, dass aber ein solcher Bezug „bei Personen [besteht], die Angehörige eines Mitgliedstaats sind und sich rechtmäßig im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats aufhalten“⁴².

67. Diese seit Einsetzen der Rechtswirkungen des Begriffes „Unionsbürgerschaft“ vertretene Auffassung ist jedoch im Rahmen der vorliegenden Prüfung nur beiläufig zu erwähnen, da der durch den bloßen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hergestellte Auslandsbezug im Hinblick auf das 1987 anwendbare Gemeinschaftsrecht nicht aus-

reicht, um Personen in einer Lage wie der der Eheleute Ritter-Coulais den Schutz der Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer zukommen zu lassen.

68. Muss diese Feststellung automatisch dazu führen, dass keine Antwort auf die dem Gerichtshof vom nationalen Gericht vorgelegten Fragen vorgeschlagen wird? Dies ist im Folgenden zu prüfen.

C — Zur Notwendigkeit, dem nationalen Gericht eine Antwort bezüglich der Auslegung des einschlägigen Gemeinschaftsrechts zu geben

69. Bekanntlich konnte für den Gerichtshof in der Vergangenheit Anlass bestehen, nicht zu den ihm vom nationalen Gericht vorgelegten Vorabentscheidungsfragen Stellung zu nehmen, da er die Auffassung vertrat, dass das Gemeinschaftsrecht nicht auf rein innerstaatliche Rechtsstreitigkeiten Anwendung findet, die z. B. „keinerlei Anknüpfungspunkt zu einem der vom Gemeinschaftsrecht erfassten Sachverhalte im Bereich der Freizügigkeit und des freien Dienstleistungsverkehrs auf[weisen]“⁴³.

41 — Das heißt hauptsächlich die Richtlinie 90/364/EWG des Rates vom 28. Juni 1990 über das Aufenthaltsrecht (ABl. L 180, S. 26). Diese Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2004/38/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 über das Recht der Unionsbürger und ihrer Familienangehörigen, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten (ABl. L 158, S. 77), aufgehoben.

42 — Urteil vom 2. Oktober 2003 in der Rechtssache C-148/02 (Garcia Avello, Slg. 2003, I-11613, Randnrn. 26 und 27).

43 — Urteil USSL n° 47 di Biella (Randnr. 22).

70. Der Gerichtshof hat seine Rechtsprechung in diesem Punkt jedoch geändert. So führt nach einer auf dem Gebiet des freien Warenverkehrs⁴⁴ entwickelten und anschließend auf den Bereich des freien Kapitalverkehrs⁴⁵ ausgedehnten Rechtsprechung der Umstand, dass keines der relevanten Elemente des Ausgangsverfahrens über die Grenzen eines einzigen Mitgliedstaats hinausweist, nicht für sich allein zur Unzulässigkeit der vom nationalen Gericht vorgelegten Vorabentscheidungsfrage.

71. Der Gerichtshof hat nämlich entschieden, dass es „[g]rundsätzlich ... allein Sache der nationalen Gerichte [ist], unter Berücksichtigung des jeweiligen Sachverhalts sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass ihres Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorgelegten Fragen zu beurteilen“⁴⁶. Er hat hinzugefügt, dass „[d]as Ersuchen eines nationalen Gerichts ... nur zurückgewiesen werden [kann], wenn offensichtlich kein Zusammenhang zwischen der erbetenen Auslegung des Gemeinschaftsrechts und der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsverfahrens besteht“⁴⁷.

72. Die letztgenannte Situation, in der der Gerichtshof von einer Entscheidung absieht, wird von ihm selbst als „Ausnahmefall“ bezeichnet⁴⁸.

73. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hält sich der Gerichtshof, wenn „nicht offenkundig [ist], dass die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts für das nationale Gericht nicht erforderlich wäre“⁴⁹, für verpflichtet, die vom nationalen Gericht vorgelegten Vorabentscheidungsfragen zu beantworten.

74. Er vertritt insbesondere die Auffassung, dass „[e]ine Antwort ... [dem vorlegenden Gericht] dann von Nutzen sein [könnte], wenn sein nationales Recht vorschriebe, dass einem [eigenen] Staatsangehörigen die gleichen Rechte zustehen, die dem Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaats in der gleichen Lage kraft Gemeinschaftsrechts zustünden“⁵⁰.

75. Bekanntlich ist der Ansatz des Gerichtshofes, sich in Fällen, in denen der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht in den Anwendungsbereich des Gemeinschafts-

44 — Urteil vom 5. Dezember 2000 in der Rechtssache C-448/98 (Guimont, Slg. 2000, I-10663).

45 — Urteile vom 5. März 2002 in den Rechtssachen C-515/99, C-519/99 bis C-524/99 und C-526/99 bis C-540/99 (Reisch u. a., Slg. 2002, I-2157) und vom 15. Mai 2003 in der Rechtssache C-300/01 (Salzmann, Slg. 2003, I-4899).

46 — Vgl. u. a. Urteil Guimont (Randnr. 22).

47 — Urteil vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-281/98 (Angonese, Slg. 2000, I-4139, Randnr. 18). Es sei darauf hingewiesen, dass diese Rechtssache den Bereich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer betrifft, was für die Ansicht sprechen könnte, dass die anschließend im Urteil Guimont entwickelte Rechtsprechungslinie ebenfalls diesen Bereich berühren kann.

48 — Urteil Salzmann (Randnr. 32).

49 — Urteil Guimont (Randnr. 23).

50 — Urteil Reisch u. a. (Randnr. 26). Dieser Standpunkt scheint sich, wie es Generalanwalt Geelhoed in seinen Schlussanträgen in dieser Rechtssache ausdrückt, durch die Feststellung zu erklären, dass, wenn „das nationale Recht umgekehrte Diskriminierungen verbietet, ... das nationale Gericht, um feststellen zu können, ob eine solche tatsächlich vorliegt, eine Auslegung der Rechte [benötigt], die Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten nach dem Gemeinschaftsrecht zustehen“ (Nr. 87).

rechts fällt, für die Beantwortung von Vorabentscheidungsfragen für zuständig zu erklären, Gegenstand von Diskussionen⁵¹.

linie nicht automatisch daran hindert, Stellung zum auszulegenden Gemeinschaftsrecht zu nehmen, beginne ich also damit, die beiden vom nationalen Gericht zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen, die meines Erachtens eine einheitliche Analyse erfordern, in der Sache zu prüfen.

76. Unabhängig von der Relevanz der Argumente gegen diese vom Gerichtshof entwickelte Rechtsprechungsline kann man diese Linie in der vorliegenden Rechtssache nicht ignorieren. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, die vom Bundesfinanzhof zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen in der Sache zu prüfen.

77. Nachdem nacheinander gezeigt worden ist, dass der Ausgangsrechtsstreit in den sachlichen Anwendungsbereich der Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und nicht der über die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr fällt, dass die persönliche Lage der Kläger im Jahr 1987 keinen im Hinblick auf Artikel 48 des Vertrages relevanten Auslandsbezug aufwies und dass die letztgenannte Feststellung den Gerichtshof nach der von ihm entwickelten Rechtsprechungs-

78. Das vorliegende Gericht möchte mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, im Wesentlichen wissen, ob Artikel 48 des Vertrages dahin auszulegen ist, dass es dieser Vorschrift widerspricht, wenn Angehörige eines Mitgliedstaats, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig⁵² sind und dort Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, Verluste aus Vermietung und Verpachtung, die in einem anderen Mitgliedstaat entstehen, weil sie ihr Einfamilienhaus selbst nutzen, weder bei der Ermittlung ihres in Deutschland zu versteuernden Einkommens noch bei der Berechnung ihres Einkommensteuersatzes in diesem Mitgliedstaat geltend machen können.

51 — Vgl. u. a. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in den Rechtssachen C-321/94 bis C-324/94 (Pistre u. a., Urteil vom 7. Mai 1997, Slg. 1997, I-2343, Nrn. 38 ff.) sowie Schlussanträge des Generalanwalts Saggio in der Rechtssache Guimont (Nrn. 6 und 7). Diese Diskussionen betreffen auch die Tragweite der Rechtsprechung Dzodzi (Urteil vom 18. Oktober 1990 in den Rechtssachen C-297/88 und C-197/89, Slg. 1990, I-3763), die den Fall betrifft, in dem sich eine Vorschrift des nationalen Rechts auf das Gemeinschaftsrecht bezieht; vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in den Rechtssachen Leur-Bloem und Giloy (Urteile vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-28/95, Slg. 1997, I-4161, Nrn. 47 ff., und in der Rechtssache C-130/95, Slg. 1997, I-4291) sowie in der Rechtssache C-306/99 (BIAO, Urteil vom 7. Januar 2003, Slg. 2003, I-1, Nrn. 47 bis 70).

52 — Ich gebe hier genau den Ausdruck wieder, den das vorliegende Gericht in seiner ersten Vorabentscheidungsfrage verwendet hat. Obwohl sich dies nicht eindeutig aus dem Vorlagebeschluss ergibt, muss dieser Ausdruck wohl dahin verstanden werden, dass die Eheleute Ritter-Coulais der deutschen Regelung der unbeschränkten Steuerpflicht unterlagen, die jedoch üblicherweise den in Deutschland wohnenden Personen vorbehalten ist (vgl. u. a. Rechtssachen Werner und Schumacker). Es scheint sich um eine Ausnahme zu handeln, die nicht in Deutschland wohnende Beamte betrifft.

D — Zum Vorliegen einer nach den Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer verbotenen mittelbaren Diskriminierung

79. Nach ständiger Rechtsprechung fällt zwar der Bereich der direkten Steuern als solcher nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft, doch müssen die Mitgliedstaaten die ihnen auf diesem Gebiet verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben⁵³. Die Freizügigkeit der Arbeitnehmer umfasst insoweit die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten u. a. in Bezug auf die Entlohnung. In seinem Urteil vom 8. Mai 1990 (Biehl)⁵⁴ hat der Gerichtshof entschieden, dass der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung seiner Wirkung beraubt wäre, wenn er im Bereich der Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte.

80. Es entspricht ferner ständiger Rechtsprechung, dass die Vorschriften über die Gleichbehandlung nicht nur offenkundige Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit verbieten, sondern auch alle verschleierte Formen der Diskriminierung, die durch Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu demselben Ergebnis führen⁵⁵. Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Gefahr besteht, dass sich Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats,

die Steuervergünstigungen Gebietsansässigen vorbehalten, hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken, da Gebietsfremde meist Ausländer sind, so dass derartige Rechtsvorschriften eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellen können⁵⁶.

81. Jedoch „[kann] eine Diskriminierung nur darin bestehen ..., dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird“⁵⁷.

82. Der Gerichtshof hat noch kürzlich darauf hingewiesen, dass „sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in einem Staat in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation [befinden], denn das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, stellt meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergibt, kann am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt; dieser Ort ist in der Regel der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der betroffenen Person“⁵⁸.

53 — Vgl. u. a. Urteil vom 4. Oktober 1991 in der Rechtssache C-246/89 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1991, I-4585, Randnr. 12) und Urteil Schilling (Randnr. 22).

54 — Rechtssache C-175/88 (Slg. 1990, I-1779, Randnr. 12).

55 — Vgl. u. a. Urteile vom 12. Februar 1974 in der Rechtssache 152/73 (Sotgiu, Slg. 1974, 153, Randnr. 11) und vom 21. November 1991 in der Rechtssache C-27/91 (Le Manoir, Slg. 1991, I-5531, Randnr. 10).

56 — Vgl. u. a. Urteile Schumacker (Randnr. 28), Asscher (Randnr. 38) und vom 16. Mai 2000 in der Rechtssache C-87/99 (Zurstrassen, Slg. 2000, I-3337, Randnrn. 19 und 20).

57 — Urteil Schumacker (Randnr. 30).

58 — Vgl. u. a. Urteil vom 1. Juli 2004 in der Rechtssache C-169/03 (Wallentin, Slg. 2004, I-6443, Randnr. 15 und die dort zitierte Rechtsprechung).

83. Folglich ist, wenn „ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen [versagt], die er Gebietsansässigen gewährt, ... dies in Anbetracht der objektiven Unterschiede zwischen der Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft sowie der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands im Allgemeinen nicht diskriminierend“⁵⁹.

84. Im Urteil Schumacker hat der Gerichtshof jedoch entschieden, dass sich ein Gebietsfremder und ein Gebietsansässiger nicht in einer objektiv unterschiedlichen Situation befinden, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen im Beschäftigungsstaat bezieht. In einem solchen Fall ist der Wohnsitzstaat nämlich nicht in der Lage, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergeben. Die Ungleichbehandlung wird dann gegenüber dem Gebietsfremden diskriminierend, weil seine persönlichen Verhältnisse und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden⁶⁰.

85. Im tatsächlichen und rechtlichen Rahmen des Ausgangsrechtsstreits, wie er im Vorlagebeschluss dargelegt ist, veranlassen mich die Grundsätze, an die ich soeben erinnert habe, folgende Analyse vorzunehmen.

86. § 2a Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 EStG 1987, wonach, wie bereits gesehen, negative ausländische Einkünfte aus der Vermietung oder der Verpachtung von in einem ausländischen Staat belegenem unbeweglichem Vermögen nur mit ausländischen Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden dürfen, führt im deutschen Recht dazu, dass derartige negative ausländische Einkünfte für sich betrachtet⁶¹ nicht nur bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, sondern auch bei der Berechnung des Einkommensteuersatzes in Deutschland unberücksichtigt bleiben⁶².

87. Eine in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person, die in einem anderen Mitgliedstaat Eigentümer eines Hauses ist, in dem sie wohnt, und die in diesem Staat keine Mieteinkünfte hat, kann somit Verluste, die durch diese persönliche Nutzung des Wohnsitzes entstehen, bei der Berechnung der Höhe ihrer Steuer nicht berücksichtigen.

88. Dagegen geht aus den Verfahrensakten hervor, dass eine Person, die in Deutschland Eigentümer eines Hauses ist, in dem sie wohnt, derartige negative Einkünfte bei der

59 — Randnr. 16 und die dort zitierte Rechtsprechung.

60 — Urteil Schumacker (Randnrn. 36 bis 38).

61 — Das heißt ohne ausländische Einkünfte derselben Art aus demselben Staat.

62 — Ich verweise insoweit auf die in Nr. 16 dieser Schlussanträge wiedergegebenen Ausführungen des vorlegenden Gerichts und auf Fußnote 7 dieser Schlussanträge.

Berechnung ihrer Einkommensteuer geltend machen kann⁶³.

89. Das deutsche Steuerrecht führt somit dazu, dass Gebietsfremde von einer Steuerbegünstigung ausgeschlossen sind, was eine für sie nachteilige unterschiedliche Behandlung darstellt⁶⁴.

90. Eine solche unterschiedliche Behandlung stellt aber keine gegen den Vertrag verstößende Diskriminierung dar, wenn sich die Gebietsansässigen und die Gebietsfremden grundsätzlich in einer objektiv unterschiedlichen Situation befinden.

91. Insoweit ist hervorzuheben, dass die Situation dieser Gebietsfremden, soweit sie wie die Eheleute Ritter-Coulais ihr Welteinkommen ausschließlich oder fast ausschließlich in Deutschland beziehen, im Hinblick auf die Vorschriften über die Berechnung ihrer Einkommensteuer mit der Situation von Personen, die in diesem Mitgliedstaat wohnen und arbeiten, vergleichbar ist.

63 — Vgl. Vorlagebeschluss (S. 2 und 7) sowie schriftliche Erklärungen der Kommission (Nr. 33).

64 — Auch wenn sich die im Ausgangsverfahren anwendbare Steuerregelung, wie wir bereits gesehen haben, aus dem Ineinandergreifen der Bestimmungen des französisch-deutschen Abkommens und des nationalen Rechts ergibt, ist nur dieses, genauer gesagt § 2a Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 EStG 1987, die unmittelbare Ursache für die unterschiedliche Behandlung der Gebietsansässigen und der Gebietsfremden in Deutschland.

92. Die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen, die in einem Mitgliedstaat arbeiten, dort jedoch nicht wohnen, und von Steuerpflichtigen, die in diesem Staat arbeiten und wohnen, die darin besteht, dass den Erstgenannten eine Möglichkeit der Berücksichtigung von negativen Einkünften aus unbeweglichem Vermögen verweigert wird, stellt daher insoweit sehr wohl eine mittelbare Diskriminierung aufgrund des Merkmals des Wohnsitzes dar, die nach Artikel 48 des Vertrages verboten ist.

93. Die Gründe für derartige Erwägungen sind vom Gerichtshof im Rahmen von Rechtssachen dargelegt worden, die Steuerbegünstigungen im Zusammenhang mit den persönlichen Verhältnissen und dem Familienstand gebietsfremder Steuerpflichtiger betreffen.

94. So geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes hervor, dass, wenn ein Steuerpflichtiger von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hat, sein Wohnsitzstaat zwar tatsächlich seine persönlichen Verhältnisse und seinen Familienstand berücksichtigen muss, dass aber hinzukommen muss, dass vom Steuerpflichtigen in diesem Staat eine Steuer erhoben werden kann, die eine solche Berücksichtigung erlaubt. Ist dies der Fall, so ist der Wohnsitzstaat imstande, die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des gebietsansässigen Steuerpflichtigen zu berücksichtigen⁶⁵.

65 — Vgl. u. a. Urteil vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-391/97 (Gschwind, Slg. 1999, I-5451, Randnrn. 29 und 30).

95. In diesem Fall können die im nationalen Recht des Beschäftigungsstaats im Zusammenhang mit den persönlichen Verhältnissen und dem Familienstand des Steuerpflichtigen vorgesehenen Steuervergünstigungen, die bei der Berechnung der Einkommensteuer eine Rolle spielen, Gebietsfremden verweigert werden, weil ihnen vergleichbare Vergünstigungen in ihrem eigenen Wohnsitzstaat gewährt werden können.

96. Hat der Steuerpflichtige dagegen in seinem Wohnsitzstaat keine zu versteuern den Einkünfte, die ausreichen, um eine solche Berücksichtigung zu erlauben, muss dies durch den Beschäftigungsstaat geschehen⁶⁶.

97. Diese Rechtsprechung bedeutet, dass letztlich die Besteuerung eines Steuerpflichtigen in seinem Beschäftigungsstaat oder in seinem Wohnsitzstaat nicht zur Folge haben darf, dass seine persönlichen Verhältnisse und sein Familienstand nirgendwo oder nur zum Teil berücksichtigt werden⁶⁷.

98. Allgemeiner gesagt, bedeutet diese Rechtsprechung meines Erachtens, dass die *Steuerkraft des Gebietsfremden*, die sich nicht nur aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergibt⁶⁸, sondern auch aus der *Berücksichtigung seiner gesamten Einkünfte und Verluste*⁶⁹, von den zuständigen Behörden nicht bereits aufgrund des Wohnsitzes anders zu beurteilen ist, wenn die steuerpflichtigen Gebietsansässigen und Gebietsfremden ihre zu versteuernden Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich im Staat der Besteuerung erzielen.

99. Zu diesem Ergebnis führen jedoch nationale Rechtsvorschriften, die Gebietsfremden die *Berücksichtigung negativer ausländischer Einkünfte* in Form von *Verlusten* aus Vermietung und Verpachtung bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und/oder des Steuersatzes verweigern, während sie den Gebietsansässigen, die ihre Einkünfte ebenfalls ausschließlich oder fast ausschließlich in diesem Mitgliedstaat erzielen, die Berücksichtigung dieser Einkünfte gewähren.

66 — Vgl. u. a. Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493).

67 — Vgl. Urteil vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00 (de Groot, Slg. 2002, I-11819), in dem der Gerichtshof entschieden hat: „Die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verwendeten Mechanismen oder die nationalen Steuersysteme, die eine Ausschließung oder Milderung der Doppelbesteuerung bewirken, müssen jedoch den Steuerpflichtigen der betreffenden Staaten gewährleisten, dass ihre gesamte persönliche und familiäre Situation im Ganzen gebührend berücksichtigt wird, unabhängig davon, wie die betreffenden Mitgliedstaaten diese Verpflichtung untereinander aufgeteilt haben, da andernfalls eine mit den Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer unvereinbare Ungleichbehandlung entstünde, die sich keineswegs aus den Unterschieden zwischen den nationalen Steuervorschriften ergeben würde“ (Randnr. 101).

68 — Als Steuervergünstigungen aufgrund der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands der Steuerpflichtigen sind nach meiner Ansicht z. B. anzusehen die Milderung der Steuerprogression zugunsten von Ehepaaren (Urteil Schumacker), der Abzug der Gewinne, die in die Bildung einer Altersrücklage investiert wurden (Urteil Wielockx), oder Steuerfreibeträge aufgrund persönlicher Verpflichtungen wie der Leistung von Unterhalt (Urteil de Groot).

69 — Dieser Kategorie ordne ich auch das Urteil vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01 (Gerritse, Slg. 2003, I-5933) zu, zumindest in dem Teil, der die Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben betrifft. Der Gerichtshof hat dort nämlich entschieden, dass die Vertragsbestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der in der Regel bei Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte, ohne Abzug der Betriebsausgaben, besteuert werden, während bei Gebietsansässigen die Nettoeinkünfte, nach Abzug der Betriebsausgaben, besteuert werden.

100. Daher meine ich, dass Artikel 48 des Vertrages dahin auszulegen ist, dass er nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, die eine solche diskriminierende Wirkung gegenüber gebietsfremden Arbeitnehmern haben.

101. Ich bin mir dessen bewusst, dass der Ansatz, den ich auf der Grundlage der bestehenden Rechtsprechung veretre, dazu führt, dass die gebietsansässigen und die gebietsfremden Steuerpflichtigen in Bezug auf Steuervergünstigungen verschiedener Art⁷⁰, die oft untrennbar mit in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallenden wirtschafts- und sozialpolitischen Entscheidungen verknüpft sind, völlig gleichgestellt werden.

102. Ich betone jedoch, dass dieser Ansatz nur dann gilt, wenn der gebietsfremde Steuerpflichtige seine Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich im Staat der Besteuerung erzielt. Nur diese Feststellung kann nämlich eine unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden in eine nach den Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit verbotene diskriminierende Behandlung umwandeln.

70 — Was die Verschiedenartigkeit der von diesem Ansatz möglicherweise betroffenen Steuervergünstigungen angeht, so sei darauf hingewiesen, dass dem Gerichtshof kürzlich vom Bundesfinanzhof ein Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt wurde, mit dem dieser wissen möchte, ob es „Art. 52 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft [widerspricht], wenn der im Inland beschränkt steuerpflichtige Angehörige eines anderen Mitgliedstaates anders als ein unbeschränkt Steuerpflichtiger den Gesamtbetrag seiner Einkünfte nicht um die ihm entstehenden *Steuerberatungskosten* als Sonderausgaben vermindern kann“ (Hervorhebung von mir) (Vorabentscheidungsersuchen vom 12. August 2004 in der anhängigen Rechtssache C-346/04, Conijn).

E — Zur möglichen Rechtfertigung der mittelbaren Diskriminierung

103. Nach Auffassung der deutschen Regierung beruht die fehlende Möglichkeit eines Abzugs der fraglichen Verluste aus Vermietung und Verpachtung auf der Notwendigkeit, die Kohärenz der aus dem französisch-deutschen Abkommen und dem nationalen Recht hervorgegangenen Steuerregelung zu wahren.

104. Diese Kohärenz bestehe darin, dass es, da die Bundesrepublik Deutschland nach Artikel 3 Absatz 1 des französisch-deutschen Abkommens nicht befugt sei, Einkünfte aus in Frankreich belegtem unbeweglichem Vermögen zu besteuern, gerechtfertigt sei, dass sie Verluste aus solchem unbeweglichem Vermögen nicht berücksichtige, wenn diese Verluste nicht mit Einkünften derselben Art aus Frankreich ausgeglichen werden könnten.

105. Zudem beruhe dieses Steuersystem auf Normen über die Verteilung der Steuerzuständigkeiten, von denen der Gerichtshof festgestellt habe, dass sie eine unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertigen könnten. Die deutsche Regierung zitiert insoweit das Urteil Gilly.

106. Ich halte das Vorbringen der deutschen Regierung nicht für überzeugend, vor allem deshalb nicht, weil es zwei verschiedene Probleme miteinander vermengt, und zwar das der steuerlichen Anknüpfungsfaktoren und das Problem des Rechtfertigungsgrundes der notwendigen Kohärenz der anwendbaren Steuerregelung.

107. Was erstens das Problem der steuerlichen Anknüpfungsfaktoren angeht, so ist festzustellen, dass der Gerichtshof im Urteil Gilly lediglich entschieden hat, dass Artikel 48 EG-Vertrag Bestimmungen eines bilateralen Abkommens nicht entgegensteht, die Faktoren für die steuerliche Anknüpfung der Arbeitnehmer an den einen oder den anderen Mitgliedstaat insbesondere danach festlegen, ob sie im privaten oder im öffentlichen Sektor beschäftigt sind oder, wenn sie im öffentlichen Sektor beschäftigt sind, ob sie die Staatsangehörigkeit des Staates besitzen, in dessen Verwaltung sie beschäftigt sind.

108. In diesem Fall handelt es sich nämlich um Bestimmungen, die lediglich festlegen, in welchem Mitgliedstaat eine natürliche Person zur Einkommensteuer veranlagt wird⁷¹. Die Unterschiede, die sich daraus hinsichtlich der in dem einen oder dem anderen Mitgliedstaat geltenden Höhe der Besteuerung ergeben können, beruhen auf dem Fehlen einer gemeinschaftsrechtlichen Har-

monisierung der Steuersätze für die direkten Steuern.

109. In der vorliegenden Rechtssache geht es dagegen um Bestimmungen über die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und die Festsetzung des Steuersatzes. Es geht keineswegs um die Bestimmungen des französisch-deutschen Abkommens und des EStG 1987, wonach natürliche Personen wie die Eheleute Ritter-Coulais in Deutschland zur Einkommensteuer veranlagt werden, weil sie deutsche Staatsangehörige sind, die an einem staatlichen Gymnasium in Deutschland den Beruf des Lehrers ausüben.

110. Es geht in der vorliegenden Rechtssache auch nicht direkt um den Grundsatz der Aufteilung der Steuerbefugnisse, wonach gemäß Artikel 3 Absatz 1 des französisch-deutschen Abkommens „Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen ... nur in dem Vertragsstaat besteuert werden [können], in dem dieses Vermögen belegen ist“.

111. Dass in Deutschland die *Verluste* aus unbeweglichem Vermögen nicht berücksichtigt werden, ergibt sich nämlich nicht aus diesem Artikel, sondern, wie wir gesehen haben, allein aus dem nationalen Recht.

⁷¹ — Dies ergibt sich aus „der Befugnis der Vertragsparteien, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen“ (Urteil Gilly, Randnr. 30).

112. Was zweitens das Argument angeht, dass die Kohärenz der anwendbaren Steuerregelung zu gewährleisten sei, so ist bekannt, dass der Gerichtshof dieses Argument ganz regelmäßig unter Hinweis darauf zurückgewiesen hat, dass in dem Fall, in dem er anerkannt hatte, dass diese Notwendigkeit eine Regelung rechtfertigen konnte, die Grundfreiheiten einschränkt⁷², ein direkter Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit der im Rahmen von Alters- und Todesfallversicherungsverträgen gezahlten Beiträge und der Besteuerung der zur Durchführung dieser Verträge erhaltenen Beträge bestand⁷³.

113. Damit der Rechtfertigungsgrund der Notwendigkeit, die Kohärenz der anwendbaren Steuerregelung zu gewährleisten, akzeptiert werden kann, muss demnach ein direkter Zusammenhang zwischen der Gewährung einer Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch eine Steuererhebung bestehen, und der Abzug und die Erhebung müssen im Rahmen derselben Besteuerung gegenüber demselben Steuerpflichtigen erfolgen.

114. Im vorliegenden Fall fehlt meines Erachtens ein derartiger Zusammenhang zwischen dem Abzug von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung bei der Be-

rechnung der Einkommensteuer im Mitgliedstaat der Beschäftigung und der Besteuerung der Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in dem Mitgliedstaat, in dem das Vermögen belegen ist.

115. Mir scheint es daher ausgeschlossen, dass ein Unterschied zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden, wie er durch die deutschen Rechtsvorschriften eingeführt wurde, durch die Notwendigkeit, die Kohärenz der anwendbaren Steuerregelung zu gewährleisten, gerechtfertigt sein kann.

116. Im Übrigen weist nichts darauf hin, dass die Verluste aus Vermietung und Verpachtung, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht, im Wohnsitzstaat im Rahmen späterer Steuerjahre berücksichtigt werden könnten.

117. Schließlich sind, wie auch das vorliegende Gericht betont, Steuermindereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen, der angeführt werden kann, um eine nationale Maßnahme, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, zu rechtfertigen⁷⁴.

72 — Es handelt sich um die Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249, Randnr. 28) und in der Rechtssache C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305, Randnr. 21).

73 — Vgl. u. a. Urteil de Groot (Randnr. 108).

74 — Vgl. u. a. Urteil vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98 (Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 59).

V — Ergebnis

118. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Artikel 48 EWG-Vertrag (später Artikel 48 EG-Vertrag, nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) ist dahin auszulegen, dass es ihm widerspricht, wenn Angehörige eines Mitgliedstaats, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind und dort Einkünfte aus einer nichtselbständigen Arbeit erzielen, Verluste aus Vermietung und Verpachtung, die in einem anderen Mitgliedstaat entstehen, weil sie ihr Einfamilienhaus selbst nutzen, weder bei der Ermittlung ihres in Deutschland zu versteuernden Einkommens noch bei der Berechnung ihres Einkommensteuersatzes in diesem Mitgliedstaat geltend machen können.