



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MELCHIOR WATHELET
vom 7. September 2016¹

Rechtssache C-283/15

X
gegen
Staatssecretaris van Financiën

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden [Oberster Gerichtshof der Niederlande])

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Einkommensteuer — Gleichbehandlung — In mehreren Mitgliedstaaten erzielte Einkünfte — Steuervorteil — Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31)“

I – Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen, das der Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) an den Gerichtshof gerichtet hat, betrifft die Anwendbarkeit der mit dem Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) eingeleiteten Rechtsprechung in einer bisher noch nicht vorgekommenen Fallgestaltung. Kennzeichnend für das Ausgangsverfahren ist nämlich zum einen, dass der Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat ein so geringes Einkommen erhält, dass ihm dort eine Steuerermäßigung für seine persönliche und familiäre Situation nicht gewährt werden kann, und zum anderen, dass seine weiteren Einkünfte in *mehreren* Mitgliedstaaten besteuert werden, in denen er keinen Wohnsitz hat.

II – Rechtlicher Rahmen

2. Die steuerliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden richtet sich in den Niederlanden nach der Wet Inkomstenbelasting 2001 (Einkommensteuergesetz 2001; im Folgenden: Gesetz von 2001).

3. Art. 2.3 des Gesetzes von 2001 lautet:

„Die Einkommensteuer wird auf folgende vom Steuerpflichtigen im betreffenden Kalenderjahr erzielte Einkünfte erhoben:

- a) steuerpflichtige Einkünfte aus Arbeit und Wohnung,
- b) steuerpflichtige Einkünfte aus einer wesentlichen Beteiligung und

¹ — Originalsprache: Französisch.

c) steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen.“

4. Art. 2.4 des Gesetzes von 2001 sieht vor:

„1. Die steuerpflichtigen Einkünfte aus Arbeit und Wohnung werden bestimmt:

- a) für inländische Steuerpflichtige nach Kapitel 3,
- b) für ausländische Steuerpflichtige nach Abschnitt 7.2 ...“

5. In Art. 2.5 des Gesetzes von 2001 heißt es:

„1. Inländische Steuerpflichtige, die nicht während des gesamten Kalenderjahrs in den Niederlanden wohnen, und ausländische Steuerpflichtige, die als Einwohner eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines durch Ministerialerlass bestimmten anderen Staates, mit dem die Niederlande ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen haben, das den Austausch von Informationen vorsieht, und die in die Besteuerung durch diesen Mitgliedstaat oder Drittstaat einbezogen werden, können sich für die Anwendung der Vorschriften entscheiden, die dieses Gesetz für inländische Steuerpflichtige vorsieht ...

...“

6. Nach Art. 3.120 Abs. 1 des Gesetzes von 2001 ist ein Einwohner der Niederlande berechtigt, „negative Einkünfte“ aus einer eigenen, in den Niederlanden gelegenen Wohnung in Abzug zu bringen.

7. Art. 7.1 Buchst. a des Gesetzes von 2001 bestimmt außerdem, dass die Steuer auf im Kalenderjahr erzielte steuerpflichtige Einkünfte aus einer Arbeit und einer in den Niederlanden gelegenen Wohnung erhoben wird.

8. Art. 7.2 Abs. 2 Buchst. b und f des Gesetzes sieht darüber hinaus vor, dass steuerpflichtige Einnahmen aus einer in den Niederlanden ausgeübten Tätigkeit und, gegebenenfalls, steuerpflichtige Einnahmen als Eigentümer einer in den Niederlanden gelegenen Wohnung zu den steuerpflichtigen Einkünften aus Arbeit und aus Wohnung gehören.

III – Dem Ausgangsverfahren zugrunde liegender Sachverhalt

9. X ist ein niederländischer Staatsangehöriger, der im Jahr 2007 in Spanien ansässig war. Er war Eigentümer einer Wohnung im Sinne des Gesetzes von 2001 (im Folgenden: Wohneigentum), für die er Hypothekenzinsen zu entrichten hatte.

10. In den Niederlanden unterliegen nach dem Gesetz von 2001 die Einkünfte aus Arbeit, aber auch „Einkünfte aus Wohnung“ der Einkommensteuer. Falls es sich bei dieser Wohnung um Eigentum handelt, berechtigt sie zu steuerlichen Vergünstigungen (berechnet in Prozent ihres Wertes), die sich um die abzugsfähigen Kosten, die für diese Vergünstigungen anfallen (u. a. Hypothekenzinsen) mindern. Sind die Hypothekenzinsen höher als die Vergünstigungen, hat der Steuerpflichtige sogenannte „negative“ Einkünfte. Dies war bei X im Jahr 2007 der Fall.

11. In diesem Jahr bestanden die beruflichen Einkünfte von X aus Zahlungen von zwei Gesellschaften, an denen er eine Mehrheitsbeteiligung besaß; eine dieser Gesellschaften hatte ihren Sitz in den Niederlanden, die andere in der Schweiz. Die aus den Niederlanden stammenden Einkünfte machten 60 % seiner gesamten steuerpflichtigen Einkünfte aus, die Einkünfte aus der Schweiz 40 %. In Spanien hatte er kein Einkommen.

12. Gemäß den geltenden bilateralen Steuerabkommen wurde das in den Niederlanden erzielte Einkommen in den Niederlanden und das in der Schweiz erzielte Einkommen in der Schweiz besteuert.

13. In den Niederlanden hatte X zunächst die in Art. 2.5 des Gesetzes von 2001 vorgesehene Gleichstellung mit einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewählt, was eine unbeschränkte Steuerpflicht des Betroffenen in den Niederlanden zur Folge hat. Dementsprechend berücksichtigte die niederländische Finanzverwaltung die negativen Einkünfte im Zusammenhang mit der Eigentumswohnung in Spanien.

14. Die so berechnete Steuer war insgesamt höher als die, die X hätte zahlen müssen, wenn er nicht die Gleichstellung mit gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewählt hätte (was zur Folge gehabt hätte, dass er in der Schweiz für die dort erzielten Einkünfte, d. h. 40 % seiner gesamten Einkünfte, Steuern hätte entrichten müssen) und wenn er außerdem die negativen Einkünfte aus der Eigentumswohnung vollumfänglich hätte abziehen dürfen.

15. Unter Abänderung der von ihm getroffenen Wahl focht er den Steuerbescheid vor den niederländischen Gerichten an und machte geltend, die Bestimmungen des Unionsrechts zur Freizügigkeit seien dahin auszulegen, dass sie gebietsfremden Steuerpflichtigen den Abzug negativer Einkünfte aus ihrem Wohneigentum erlaubten, und zwar ohne sie zu verpflichten, eine Gleichstellung mit Gebietsansässigen zu wählen.

16. Nachdem seine Klage von der Rechtbank te Haarlem (Gericht erster Instanz Haarlem, Niederlande) und vom Gerechtshof Amsterdam (Berufungsgericht Amsterdam, Niederlande) abgewiesen worden war, legte X Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) ein.

17. Dieser hat Zweifel hinsichtlich der Bedeutung des Urteils Schumacker² im Hinblick auf die Tatsache, dass im Gegensatz zu dem Sachverhalt, der in der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, vorlag, Herr X sein Familieneinkommen nicht nur in einem einzigen anderen zur Erhebung der Steuer befugten Mitgliedstaat erzielte, der somit seiner persönlichen und familiären Situation Rechnung tragen könnte.

18. Nach Ansicht des Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) könnten die Urteile des Gerichtshofs vom 14. September 1999, *Gschwind* (C-391/97, EU:C:1999:409), vom 10. Mai 2012, *Kommission/Estland* (C-39/10, EU:C:2012:282), und vom 12. Dezember 2002, *de Groot* (C-385/00, EU:C:2002:750), so verstanden werden, dass der Staat, in dem eine Tätigkeit ausgeübt wird, immer die persönliche und familiäre Situation des Betroffenen berücksichtigen muss, sobald der Wohnsitzstaat dazu nicht in der Lage ist.

19. Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) die Entscheidung ausgesetzt und beschlossen, dem Gerichtshof Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

2 — Urteil vom 14. Februar 1995, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31).

IV – Das Vorabentscheidungsersuchen und das Verfahren vor dem Gerichtshof

20. Mit Entscheidung vom 22. Mai 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 11. Juni 2015, hat der Hoge Raad der Niederlande (Oberster Gerichtshof der Niederlande) beschlossen, dem Gerichtshof nach Art. 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Freizügigkeit dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach ein Unionsbürger, der in Spanien wohnt und dessen Arbeitseinkünfte zu ca. 60 % von den Niederlanden und zu ca. 40 % von der Schweiz besteuert werden, seine negativen Einkünfte aus der in Spanien belegenen, persönlich genutzten Eigentumswohnung auch dann nicht von seinen in den Niederlanden besteuerten Arbeitseinkünften in Abzug bringen darf, wenn er im Wohnsitzstaat, d. h. in Spanien, ein so niedriges Einkommen bezieht, dass die vorerwähnten negativen Einkünfte im betreffenden Jahr nicht zu einer Steuerminderung im Wohnsitzstaat führen können?
2. a) Sofern die erste Frage zu bejahen ist: Muss jeder Mitgliedstaat, in dem der Unionsbürger einen Teil seiner Einkünfte erzielt, den vollen Betrag der vorerwähnten negativen Einkünfte berücksichtigen? Oder gilt diese Verpflichtung lediglich für einen der betreffenden Beschäftigungsstaaten, und falls ja, für welchen? Oder muss jeder einzelne Beschäftigungsstaat (mit Ausnahme des Wohnsitzstaats) den Abzug eines Teils dieser negativen Einkünfte erlauben? Wie ist dieser abzugsfähige Teil in letztgenanntem Fall zu ermitteln?

b) Kommt es in diesem Zusammenhang darauf an, in welchem Mitgliedstaat die Arbeit tatsächlich ausgeführt wird, oder darauf, welcher Mitgliedstaat befugt ist, die mit der genannten Arbeit erzielten Einkünfte zu besteuern?
3. Fällt die Antwort auf die in der zweiten Frage angeführten Fragen anders aus, wenn es sich bei einem der Staaten, in denen der Unionsbürger seine Einkünfte erzielt, um die Schweizerische Eidgenossenschaft handelt, die kein Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) angehört?
4. Inwiefern ist es in diesem Zusammenhang von Belang, ob die Rechtsvorschriften des Wohnsitzstaats des Steuerpflichtigen (hier das Königreich Spanien) eine Möglichkeit zum Abzug von Hypothekenzinsen für die Eigentumswohnung des Abgabenschuldners sowie eine Möglichkeit zur Verrechnung sich daraus für das betreffende Jahr ergebender steuerlicher Verluste mit etwaigen Einkünften aus diesem Staat in späteren Jahren vorsehen?

21. X, die niederländische, die belgische, die deutsche, die österreichische, die portugiesische und die schwedische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Im Übrigen haben alle, mit Ausnahme der belgischen und der portugiesischen Regierung, in der Sitzung, die am 29. Juni 2016 stattgefunden hat, mündlich verhandelt.

V – Würdigung

A – Vorbemerkung zur anzuwendenden Verkehrsfreiheit

22. Das vorliegende Gericht äußert sich nicht zur Einstufung der Leistungen, die den Einkünften von X zugrunde liegen, und dementsprechend auch nicht zu der Frage, im Hinblick auf welche Verkehrsfreiheit die niederländische Regelung geprüft werden müsste.

23. Die österreichische und die schwedische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs sind indessen der Ansicht, in erster Linie gehe es darum, Art. 49 AEUV und die darin verankerte Niederlassungsfreiheit anzuwenden, da sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergebe, dass X die Tätigkeit der betreffenden niederländischen und Schweizer Gesellschaften mittels Mehrheitsbeteiligungen kontrolliert und geleitet habe. Es handele sich somit um einen Selbständigen. Diese Würdigung erscheint mir zutreffend.

24. Da diese Mehrheitsbeteiligungen die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ausschließen, genügt der Hinweis, dass der Gerichtshof bereits früher die Gelegenheit hatte, zu bestätigen, dass die Lösung, die im Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), im Bereich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer angewandt wurde, auch auf Selbständige anzuwenden ist³.

B – Zur ersten Vorlagefrage

25. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob der Staat, in dem die Beschäftigung ausgeübt wird, eine steuerliche Vergünstigung, die für Gebietsansässige vorgesehen ist, einem Gebietsfremden gewähren muss, der dort 60 % seiner gesamten Arbeitseinkünfte erzielt, wobei davon ausgegangen wird, dass dieser Steuerpflichtige diese Vergünstigung in seinem Wohnsitzstaat nicht erhalten kann, weil seine Einkünfte dort nicht ausreichend sind.

1. Für die direkten Steuern geltende Grundsätze

26. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs müssen die Mitgliedstaaten ihre Steuerhoheit unter Beachtung des Unionsrechts⁴ und insbesondere der Bestimmungen des Vertrags zu den Verkehrsfreiheiten ausüben. Folglich haben die Mitgliedstaaten jegliche unmittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit und jede versteckte Diskriminierung⁵ aufgrund des Wohnsitzes zu unterlassen, wobei im Bereich der Steuern im Allgemeinen das Wohnsitzkriterium maßgeblich ist.

27. Eine Diskriminierung setzt voraus, dass vergleichbare Sachverhalte ungleich behandelt werden. Der Gerichtshof hat aber die Auffassung vertreten, dass Gebietsansässige und Gebietsfremde sich im Allgemeinen nicht in einer vergleichbaren Situation befinden. Das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, stellt nämlich meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt. Die persönliche Steuerkraft des Steuerpflichtigen kann viel einfacher vom Wohnsitzstaat bewertet werden, in dem der Mittelpunkt seiner persönlichen und seiner Vermögensinteressen liegt⁶.

3 – Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 11. August 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271) und vom 27. Juni 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), sowie – aus jüngerer Zeit – Urteil vom 28. Februar 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, Rn. 47).

4 – Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 21), vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 29), vom 18. Juli 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, Rn. 18), sowie vom 22. Oktober 2014, Blanco und Fabretti (C-344/13 und C-367/13, EU:C:2014:2311, Rn. 24).

5 – Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. September 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409, Rn. 20).

6 – Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 32), vom 12. Dezember 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, Rn. 90), sowie vom 18. Juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 22).

28. Der Gerichtshof hat jedoch im Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), befunden, dass diese Regel eine Ausnahme erfährt, wenn ein gebietsfremder Steuerpflichtiger in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielt und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, so dass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben⁷ (im Folgenden: Schumacker-Ausnahme).

29. Der Gerichtshof hat ferner festgestellt, dass die Möglichkeit des gebietsansässigen Steuerpflichtigen, von seinen steuerpflichtigen Einkünften „negative Einkünfte“ aus einer in seinem Wohnsitzstaat belegenen Immobilie abzuziehen, einen an seine persönliche Lage geknüpften Steuervorteil darstellt⁸.

30. Deshalb ist zu prüfen, ob der Fall von X unter die Schumacker-Ausnahme fällt, mit anderen Worten, ob seine Lage als Gebietsfremder mit der eines Gebietsansässigen vergleichbar ist.

2. Voraussetzungen für die Vergleichbarkeit der Sachverhalte

31. Alle Regierungen, die schriftliche Erklärungen eingereicht haben, sind der Meinung, dass das Unionsrecht einer Regelung wie derjenigen, die im Ausgangsverfahren in Rede steht, nicht entgegenstehe, denn der Umstand, dass ein Gebietsfremder 60 % seines Einkommens im Beschäftigungsstaat erziele, mache seine Lage nicht mit der eines Gebietsansässigen vergleichbar.

32. In Rn. 36 des Urteils vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), hat der Gerichtshof befunden, dass die Lage ausnahmsweise doch vergleichbar ist, nämlich „wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, so dass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben“⁹.

33. Drei Bedingungen müssen somit erfüllt sein, damit die Lage eines Gebietsansässigen und die eines Gebietsfremden vergleichbar im Sinne der Schumacker-Ausnahme sind. Zwei dieser Ausnahmen betreffen den Wohnsitzstaat, während die dritte den Beschäftigungsstaat betrifft. Wenn diese drei Bedingungen erfüllt sind, ist der Beschäftigungsstaat verpflichtet, den Gebietsfremden und den Gebietsansässigen die gleichen Steuervorteile aufgrund ihrer persönlichen Lage und ihres Familienstands zu gewähren.

a) Die an den Wohnsitzstaat geknüpften Bedingungen

34. Die beiden Bedingungen sind in dem Sinne miteinander verknüpft, dass sich die zweite aus der ersten ergibt: Der Steuerpflichtige darf in seinem Wohnsitzstaat kein nennenswertes Einkommen erhalten, so dass dieser ihm die Vergünstigungen aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands nicht gewähren kann.

7 — Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 36), vom 18. Juli 2007, Lakebrink und Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, Rn. 30), vom 16. Oktober 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, Rn. 61), sowie vom 18. Juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 25).

8 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 19).

9 — Hervorhebung nur hier.

35. Nach internationalem Steuerrecht¹⁰ müssen diese Vergünstigungen grundsätzlich vom Wohnsitzstaat gewährt werden. Folglich führt der Umstand, dass der Steuerpflichtige in diesem Staat keine ausreichenden Einkünfte bezieht, dazu, dass seine persönliche und familiäre Situation von keinem Staat berücksichtigt wird, wenn man sich an den Grundsatz hält, dass der Wohnsitzstaat diese Situation beurteilen muss¹¹.

b) Die an den Beschäftigungsstaat geknüpfte Bedingung

36. Folgerichtig fordert der Gerichtshof ferner, dass der gebietsfremde Steuerpflichtige „sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt“¹².

37. Wie der Gerichtshof in Rn. 38 des Urteils vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), ausführt, besteht daher „[i]m Fall eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Wohnsitzes den wesentlichen Teil seiner Einkünfte und praktisch die Gesamtheit seiner Familieneinkünfte erzielt, ... die Diskriminierung darin, dass *seine persönliche Lage und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden*“¹³.

38. In der Tat besteht „[z]wischen der Situation eines solchen Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen, der eine vergleichbare nichtselbständige Beschäftigung [oder selbständige Tätigkeit] ausübt, ... kein objektiver Unterschied, der eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung rechtfertigen könnte“¹⁴.

39. Wie man sieht, ist das Erfordernis, im Beschäftigungsstaat den wesentlichen Teil seiner Einkünfte zu erzielen, eng damit verbunden, dass der Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielt.

40. Wie Generalanwalt Léger in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391) erläuterte, ermöglicht es „allein eine ... tatsächliche Würdigung, die Schwelle zu bestimmen, von der an die Einkünfte im Wohnsitzstaat *ausreichend* sind, damit die persönliche Lage des Betroffenen von den Steuerbehörden dieses Staates berücksichtigt wird. Nur die dort Ansässigen, die diese Schwelle nicht erreichen, werden den im Beschäftigungsstaat, wo sie ihre wesentlichen Einkünfte erzielen, Ansässigen gleichgestellt werden können“¹⁵.

41. Die Urteile vom 14. September 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), und vom 10. Mai 2012, Kommission/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282), lassen insoweit erkennen, welche Bedeutung bei der Ermittlung der Vergleichbarkeit der Sachverhalte dem Kriterium zukommt, ob es dem Wohnsitz- oder dem Beschäftigungsstaat möglich ist, die persönlichen oder familiären Lasten zu berücksichtigen.

42. Im Urteil vom 14. September 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), hat der Gerichtshof nämlich ausgeführt: „Da etwa 42 % des Welteinkommens des Klägers und seiner Ehefrau in seinem Wohnsitzstaat erzielt werden, kann dieser Staat die persönliche Lage und den Familienstand des Klägers entsprechend den nach den Rechtsvorschriften dieses Staates vorgesehenen Modalitäten

10 — Vgl. Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 32).

11 — Dies war auch der Ausgangspunkt der Argumentation des Generalanwalts Léger in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Schumacker (C-279/93, EU:C:1994:391, Rn. 66).

12 — Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 36).

13 — Hervorhebung nur hier. Vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 18. Juli 2007, Lakebrink und Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452, Rn. 31), vom 16. Oktober 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, Rn. 62), sowie vom 18. Juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 26).

14 — Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 37).

15 — Nr. 76.

berücksichtigen, da die Besteuerungsgrundlage dort ausreicht, um eine solche Berücksichtigung zuzulassen.“¹⁶ Unter diesen Umständen wurde die Lage des gebietsfremden Ehepaars, bei dem ein Ehepartner in dem fraglichen Besteuerungsstaat arbeitete, nicht als mit der Lage eines gebietsansässigen Ehepaars vergleichbar angesehen.

43. Dagegen hat der Gerichtshof im Urteil vom 10. Mai 2012, Kommission/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282), zunächst darauf hingewiesen, dass, wenn fast 50 % der Gesamteinkünfte des Steuerpflichtigen im Wohnsitzmitgliedstaat erzielt werden, „dieser *grundsätzlich* in der Lage sein [sollte], die Steuerkraft des Betreffenden ... zu berücksichtigen“¹⁷. Der Gerichtshof hat jedoch weiter ausgeführt: „Hingegen ist in einem Fall wie dem der Beschwerdeführerin, die aufgrund des niedrigen Betrags ihrer Gesamteinkünfte nach dem Steuerrecht ihres Wohnsitzmitgliedstaats in diesem nicht steuerpflichtig ist, *dieser Staat nicht in der Lage, die Steuerkraft sowie die persönliche Situation und den Familienstand de[r] Betreffenden ... zu berücksichtigen*“¹⁸. Der Gerichtshof hat daraus gefolgert, dass unter solchen Umständen die Weigerung des Mitgliedstaats, in dem die fraglichen Einkünfte erzielt wurden (in diesem Fall eine Altersrente), einen nach dem nationalen Steuerrecht vorgesehenen Freibetrag zu gewähren, Gebietsfremde allein wegen der Ausübung ihrer im AEU-Vertrag gewährleisteten Freizügigkeitsrechte benachteiligt.

44. Die dritte Bedingung wird auch im Urteil des Gerichtshofs vom 18. Juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), veranschaulicht. In Rn. 28 dieses Urteils führte der Gerichtshof nämlich aus, dass „der bloße Umstand, dass ein Gebietsfremder im Beschäftigungsstaat unter denselben Bedingungen Einkünfte erzielt hat wie ein in diesem Staat Ansässiger, daher *nicht dazu [führt]*, dass seine Lage mit der des Gebietsansässigen objektiv vergleichbar würde. Für die Feststellung einer solchen objektiven Vergleichbarkeit *ist außerdem erforderlich, dass der Wohnmitgliedstaat nicht in der Lage ist, dem Gebietsfremden die Vorteile zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben*, weil er den wesentlichen Teil seiner Einkünfte im Beschäftigungsmitgliedstaat bezieht“¹⁹.

45. Daraus folgt zwangsläufig, dass in einer Situation, in der es im Wohnsitzmitgliedstaat keine steuerpflichtigen Einkünfte gibt, eine Diskriminierung vorliegen kann, wenn die persönliche Situation und der Familienstand des Steuerpflichtigen weder im Wohnsitzmitgliedstaat noch im Beschäftigungsmitgliedstaat berücksichtigt werden²⁰.

46. In der vorliegenden Rechtssache erfüllt X zweifellos die ersten beiden Bedingungen. Er hat keine steuerpflichtigen Einkünfte in Spanien. Dieser Wohnsitzstaat kann ihm deshalb nicht die Steuervergünstigungen gewähren, die an seine persönliche Situation und an den Familienstand gebunden sind. Was die dritte Bedingung betrifft, so ist klar, dass er sein Berufseinkommen im Wesentlichen (sogar insgesamt) außerhalb des Wohnsitzstaats erzielt, nämlich zu 60 % in den Niederlanden und zu 40 % in der Schweiz.

16 — Rn. 29. Umso mehr muss es, wenn jemand 60 % seiner Einkünfte in einem Staat erzielt – wie hier X in den Niederlanden –, diesem Staat grundsätzlich erlaubt sein, die persönliche und familiäre Situation des betreffenden Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

17 — Rn. 54. Hervorhebung nur hier.

18 — Rn. 55. Hervorhebung nur hier.

19 — Hervorhebung nur hier. Im Übrigen hat, wie im vorliegenden Fall „die Tatsache, dass dieser Arbeitnehmer in einen Drittstaat und nicht in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union umgezogen ist, um dort seine berufliche Tätigkeit auszuüben,... keine Auswirkung auf diese Auslegung“ (Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, Tenor).

20 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Mai 2012, Kommission/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282, Rn. 53), und zur Anwendung des Grundsatzes Urteil vom 1. Juli 2004, Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403, Rn. 17 und 18).

3. Die Vergleichbarkeit der Sachverhalte bei mehreren Beschäftigungsstaaten

47. Meines Erachtens hat der Umstand, dass der Steuerpflichtige den wesentlichen Teil seiner Einkünfte in *mehreren* Beschäftigungsstaaten erzielt, keine Auswirkung auf die Anwendung des Grundsatzes der Schumacker-Ausnahme.

48. Das entscheidende Kriterium ist nämlich, dass es einem Staat nicht möglich ist, die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen wegen nicht ausreichender steuerpflichtiger Einkünfte zu berücksichtigen, während eine solche Berücksichtigung anderswo aufgrund ausreichender Einkünfte möglich ist.

49. Der Gerichtshof hat zwar bisher bei der Prüfung der Vergleichbarkeit der Sachverhalte nur auf einen einzigen Beschäftigungsstaat abgestellt, doch lag der Grund dafür allein in den tatsächlichen Umständen, die den ihm vorgelegten Vorabentscheidungsersuchen zugrunde lagen, denn theoretisch betrachtet ändern sich die Prüfungsparameter bei mehreren Beschäftigungsstaaten nicht.

50. Außerdem wird diese Auslegung des Urteils vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), und die diesem folgende Rechtsprechung meines Erachtens durch das Urteil vom 12. Dezember 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), bestätigt.

51. Im Urteil de Groot hat der Gerichtshof nämlich ausdrücklich eingeräumt, dass es den Mitgliedstaaten freisteht, „diese Wechselbeziehung zwischen der Berücksichtigung des Gesamteinkommens der Gebietsansässigen sowie ihrer persönlichen und familiären Gesamtsituation durch den Wohnsitzstaat durch bilaterale oder multilaterale Doppelbesteuerungsübereinkünfte zu ändern“²¹. Der Gerichtshof war jedoch darauf bedacht, klarzustellen, dass diese Mechanismen „den Steuerpflichtigen der betreffenden Staaten gewährleisten müssen, 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“²².

52. Es ist somit nicht ausgeschlossen, dass die persönliche und familiäre Situation eines Steuerpflichtigen in mehreren Mitgliedstaaten berücksichtigt wird, sofern die Einkünfte in jedem dieser Staaten ausreichend sind, um diese Berücksichtigung zu ermöglichen. Ich betone noch einmal, dass nur die Situation insgesamt berücksichtigt werden muss, sei dies in einem oder in mehreren Mitgliedstaaten.

53. Wäre es in der Tat nicht paradox, wenn ein Unionsbürger, der eine der von den Verträgen garantierten Grundfreiheiten in zwei Mitgliedstaaten ausübt, nicht in den Genuss der Schumacker-Ausnahme kommt, während der Bürger, der sie nur in einem Mitgliedstaat ausübt, davon profitieren würde? Man muss sich nur vorstellen, dass Herr Schumacker, der in Belgien ansässig war, in Deutschland und in den Niederlanden jeweils Teilzeit gearbeitet hätte. Hätte die Ausnahme dann nicht gegolten?

21 — Urteil vom 12. Dezember 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, Rn. 99).

22 — Urteil vom 12. Dezember 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, Rn. 101).

4. Zwischenergebnis

54. Nach alledem bin ich daher der Meinung, dass die Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Freizügigkeit einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der ein Unionsbürger, dessen Arbeitseinkünfte zu ca. 60 % in einem Mitgliedstaat erzielt und versteuert werden, in dem er keinen Wohnsitz hat, und zu ca. 40 % in einem Drittstaat, von seinen im ersten Beschäftigungsstaat versteuerten Arbeitseinkünften nicht die negativen Einkünfte in Verbindung mit einer Immobilie in Abzug bringen kann, die in seinem Wohnsitzstaat belegen ist, in dem er keine nennenswerten Einkünfte oder nur ein so bescheidenes Einkommen hat, dass eine Minderung der dort eventuell geschuldeten Steuer nicht möglich ist.

55. Da ich vorschlage, die erste Frage zu bejahen, müssen auch die anderen Fragen des vorliegenden Gerichts behandelt werden.

C – Zur zweiten Vorlagefrage

56. In der zweiten Frage geht es im Wesentlichen darum, ob es nur einem Mitgliedstaat obliegt, dem Steuerpflichtigen die mit dessen persönlicher Situation verbundenen Steuervorteile zu gewähren, oder jedem Beschäftigungsstaat und in welchem Verhältnis. Das vorliegende Gericht möchte auch wissen, ob Beschäftigungsstaat der Staat ist, in dem die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird, oder derjenige, der für die Besteuerung der aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zuständig ist.

57. Zunächst kann, da die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand eines Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sind, damit ihm eine steuerliche Vergünstigung gewährt werden kann, nur der Staat „Beschäftigungsstaat“ sein, dem gegenüber dem Steuerpflichtigen steuerliche Befugnisse zustehen. Ein Staat kann nämlich die persönliche und familiäre Situation einer Person nicht berücksichtigen, wenn diese über keine steuerpflichtigen Einkünfte verfügt.

58. Was weiter die Frage betrifft, wie diese Berücksichtigung aufzuteilen ist, ist für die Antwort wiederum das Ziel maßgeblich, das der gesamten, mit dem Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), eingeleiteten Rechtsprechung zugrunde liegt. Dabei geht es um die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen.

59. In Ermangelung von Vereinheitlichungs- und Harmonisierungsmaßnahmen auf Unionsebene bleiben die Mitgliedstaaten natürlich für die Festlegung der Kriterien für die Besteuerung des Einkommens, deren Ziel die Beseitigung der Doppelbesteuerung – gegebenenfalls auch durch den Abschluss von Abkommen – ist, zuständig²³. Auf derselben Linie hat der Gerichtshof auch befunden, dass die betroffenen Mitgliedstaaten von einem anderen Besteuerungsmitgliedstaat möglicherweise gewährte Steuervergünstigungen berücksichtigen dürfen, „unter dem Vorbehalt, dass, ... unabhängig davon, wie diese Mitgliedstaaten diese Verpflichtung untereinander aufgeteilt haben, für ihre Steuerpflichtigen gewährleistet ist, dass *ihre gesamte persönliche und familiäre Situation im Ganzen gebührend berücksichtigt wird*“²⁴.

23 — Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 12. Dezember 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, Rn. 93 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 — Urteil vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, Rn. 79). Hervorhebung nur hier.

60. Meines Erachtens können deshalb die Freiheit der Mitgliedstaaten einerseits und das Erfordernis der umfassenden Berücksichtigung der gesamten persönlichen und familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen andererseits nur miteinander in Einklang gebracht werden, indem die in Rede stehende Steuervergünstigung in jedem betroffenen Beschäftigungsstaat im Verhältnis zu den versteuerten Einkünften gewährt wird²⁵.

61. Diese Lösung steht nicht nur im Einklang mit den von den Verträgen verfolgten Zielen der Grundfreiheiten, sondern sie schützt auch die Souveränität der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern. Die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten wird so gewahrt.

62. Außerdem ist dieses Ergebnis auch dasjenige, das die Lehre bevorzugt, die sich mit dem Fall befasst hat, dass es mehrere Beschäftigungsstaaten gibt²⁶.

63. Meiner Ansicht nach ist folglich auf die zweite Frage des vorlegenden Gerichts zu antworten, dass in dem Fall, in dem ein Steuerpflichtiger in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und dieser ihm deshalb keine Steuervergünstigungen aufgrund seiner persönlichen und familiären Situation gewähren kann, jeder Mitgliedstaat, in dem eine Tätigkeit ausgeübt wird und der zur Besteuerung der Einkünfte aus dieser Tätigkeit befugt ist, die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen berücksichtigen und insoweit den Abzug negativer Einkünfte, wie sie in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehen, im Verhältnis zur Höhe der von ihm besteuerten Einkünfte erlauben muss, sofern die dort erzielten Einkünfte ausreichend sind, um ihm die fraglichen Vergünstigungen zu gewähren²⁷.

D – Zur dritten Vorlagefrage

64. Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Antwort auf die vorausgehende Frage anders lauten würde, wenn der Gebietsfremde einen Teil seiner steuerpflichtigen Einkünfte in einem Drittstaat erzielen würde, der im Übrigen kein Mitgliedstaat des EWR ist.

65. Der Gerichtshof hat bereits geprüft, wie sich die Ausübung einer Tätigkeit in einem Drittstaat auf die Prüfung der Vergleichbarkeit der Sachverhalte im Hinblick auf die Kriterien auswirkt, die der Gerichtshof im Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), angewandt hat.

66. So handelte es sich in der Rechtssache, die dem Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406), zugrunde liegt, bei dem Steuerpflichtigen um einen deutschen Staatsangehörigen, der in Deutschland wohnte und in den Niederlanden arbeitete, der aber für drei Monaten in die USA gefahren war, um dort eine berufliche Tätigkeit auszuüben.

25 — Diese Ansicht war zwar von der niederländischen Regierung in der Rechtssache vertreten worden, in der das Urteil vom 12. Dezember 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), ergangen ist, und der Gerichtshof hatte sie ausdrücklich zurückgewiesen (vgl. Rn. 98 dieses Urteils). Jedoch ging es dort um die Frage einer partiellen Berücksichtigung durch *den Wohnsitzstaat*, wobei der Steuerpflichtige in diesem Staat ausreichende Einkünfte erzielt hatte, um seine persönlichen und familiären Verhältnisse zu berücksichtigen. Der Gerichtshof konnte also folgerichtig und zutreffend das Vorbringen zurückweisen und sich dabei auf den Grundsatz stützen, wonach die persönliche Beitragsfähigkeit des Steuerpflichtigen, die sich aus der Berücksichtigung seiner gesamten Einkünfte sowie seiner persönlichen und familiären Situation ergibt, am einfachsten an dem Ort beurteilt werden kann, an dem sich der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen befindet, d. h. im Allgemeinen am Ort des gewöhnlichen Wohnsitzes.

26 — Vgl. in diesem Sinne, Niesten, H., „Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet“, *EC Tax Review*, 2015-4, S. 185 bis 201, insbesondere S. 198 und 199. Dieser Autor führt Folgendes aus: „The rationale legis of the fractional taxation of non-residents, i. e., the proportional grant of the benefits in the source States, therefore seems fair and consistent“ (S. 198). Siehe auch Wattel, P. J., „Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice“, *European Taxation*, 2000, S. 210 bis 223, insbesondere S. 222.

27 — Auf keinen Fall kann die Schumacker-Ausnahme im Hinblick auf die nicht ausreichenden Einkünfte zu einer negativen Steuer oder zu einer Steuererstattung führen.

67. In seinem Urteil hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, dass ein gebietsfremder Steuerpflichtiger, der im Beschäftigungsstaat nicht seine gesamten oder nahezu seine gesamten Familieneinkünfte des gesamten betreffenden Jahres erzielt hat, sich nicht in einer vergleichbaren Lage wie die in diesem Staat Ansässigen befindet. Er hat daraus gefolgert, dass der Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige im gesamten betreffenden Jahr nur einen Teil seiner steuerpflichtigen Einkünfte erzielt hat, nicht verpflichtet ist, ihm die Vorteile zu gewähren, die er Gebietsansässigen gewährt²⁸. Der Gerichtshof war außerdem der Ansicht, dass diese Schlussfolgerung nicht dadurch in Frage gestellt werden kann, dass der Betroffene seine Arbeitsstelle in einem Mitgliedstaat aufgegeben hat, um seine Berufstätigkeit nicht in einem anderen Mitgliedstaat, sondern in einem Drittstaat auszuüben²⁹.

68. Die Antworten auf die erste und die zweite Vorlagefrage ändern sich somit nicht, wenn einer der Staaten, in denen der Steuerpflichtige seine Einkünfte erzielt, weder ein Mitgliedstaat der Europäischen Union noch ein Mitgliedstaat des EWR ist.

69. Hilfsweise bin ich, was insbesondere die Schweizerische Eidgenossenschaft betrifft, der Meinung, dass ihr gegenüber die gemeinsame Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen geltend gemacht werden kann.

70. Es handelt sich dabei nämlich um eine Anwendung des Urteils vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), im Fall mehrerer Beschäftigungsstaaten. Dieses Urteil erging aber vor der Unterzeichnung des Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (ABl. 2002, L 114, S. 6, im Folgenden: Abkommen), das am 21. Juni 1999 unterzeichnet wurde. Folglich ist gemäß Art. 16 Abs. 2 des Abkommens diese Rechtsprechung zu berücksichtigen³⁰.

E – Zur vierten Vorlagefrage

71. Mit seiner vierten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob der Umstand, dass das Recht des Wohnsitzmitgliedstaats (im vorliegenden Fall das Königreich Spanien) dem gebietsansässigen Steuerpflichtigen erlaubt, Hypothekenzinsen für Wohneigentum und daraus resultierende steuerliche Verluste im betreffenden Steuerjahr auf etwaige in diesem Staat während darauffolgender Steuerjahre erzielte Einkünfte anzurechnen, sich auf die Antworten auf die vorausgehenden Fragen auswirkt.

1. Zum hypothetischen Charakter der vierten Frage

72. Ich weise darauf hin, dass sich in der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtssache aus dem Vorlagebeschluss ergibt, dass X nach dem Jahr 2007 keine solche Vergünstigung in Spanien hätte gewährt werden können³¹.

28 — Vgl. Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 34)

29 — Vgl. Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 35 und Tenor).

30 — Der Gerichtshof hat die Anwendung des Urteils Schumacker im Rahmen des Abkommens im Urteil vom 28. Februar 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), bestätigt. In der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, lehnte die Bundesrepublik Deutschland den Vorteil der gemeinsamen Besteuerung unter Anwendung des sogenannten „Splittingverfahrens“ auf Eheleute, die Angehörige dieses Staates waren und der Besteuerung in diesem Staat unterlagen, ab, weil sie in der Schweiz wohnten. Der Gerichtshof hat befunden, dass im Licht der Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), vom 11. August 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271), sowie vom 27. Juni 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), keine Vertragspartei sich auf die Möglichkeit berufen kann, zwischen Steuerpflichtigen zu unterscheiden, die sich nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, um diese Vergünstigung einem Ehepaar in einer Situation wie der des Ehepaars Ettwein zu verweigern (Urteil vom 28. Februar 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, Rn. 48). Das Schweizer Bundesgericht hat ebenfalls die Anwendung des Schumacker-Urteils in einem Urteil vom 26. Januar 2010 (verbundene Rechtssachen 2C.319/2009 und 2C.321/2009) bestätigt. Vgl. insoweit Heuberger, R., und Oesterhelt, St., „Swiss Salary Withholding Tax Violates Free Movement of Persons Agreement with the European Union“, *European Taxation*, 2010, S. 285 bis 294.

31 — X hat in seinen schriftlichen Erklärungen und in der mündlichen Verhandlung vom 29. Juni 2016 für die Steuerjahre vor 2007 sowie für die Steuerjahre 2007 bis 2011 die Information bestätigt. Er hat auch erläutert, dass er nach dem Jahr 2011 nicht mehr als in Spanien ansässig betrachtet worden sei. Diese Informationen sind von keinem der Streithelfer im Verfahren bestritten worden.

73. Die Frage ist somit offensichtlich hypothetisch. Sie ist daher unzulässig³².

74. Jedoch werde ich für den Fall, dass der Gerichtshof diese Auslegung der Frage nicht teilen sollte, und weil der Hoge Raad der Niederlande (Oberster Gerichtshof der Niederlande) sich in seinem Vorabentscheidungsersuchen auf das Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), berufen hat und das Königreich Belgien sowie das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland in ihren schriftlichen Erklärungen zu dieser Frage ebenfalls Stellung genommen haben, diese Frage hilfsweise behandeln.

2. Hilfsweise: zur fehlenden Auswirkung der Möglichkeit, die Steuervergünstigung aufzuschieben

75. Im Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), hat der Gerichtshof eine Regelung als mit dem Unionsrecht nicht vereinbar angesehen, die eine Muttergesellschaft daran hinderte, die Verluste einer gebietsfremden Tochtergesellschaft abzuziehen, wenn diese die Möglichkeiten der Berücksichtigung von Verlusten für das betreffende Geschäftsjahr oder spätere Geschäftsjahre in ihrem Sitzstaat erschöpft hat.

76. Die Analogie ist verlockend. Ich glaube jedoch nicht, dass sie zutrifft.

77. Zunächst betrifft, wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen hervorhebt, die Antwort des Gerichtshofs im Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), die Zurechnung von Verlusten und nicht, wie im vorliegenden Fall, den Abzug von Kosten. Konkret betrifft die im Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), vom Gerichtshof zugelassene Ausnahme nur die Vergünstigungen im Zusammenhang mit der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen, die sich jedoch erheblich von denjenigen unterscheiden, die in der Rechtssache in Rede stehen, in der das Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) ergangen ist. Außerdem ist dieses auf eine besondere rechtliche Fallgestaltung anwendbar, nämlich die von zwei verschiedenen, aber durch ihre Aktionäre verbundenen juristischen Personen. Im vorliegenden Fall handelt es sich nur um einen einzigen Steuerpflichtigen.

78. Sodann steht fest, dass ein Mitgliedstaat sich nicht auf das Bestehen einer von einem anderen Mitgliedstaat einseitig gewährten Vergünstigung berufen kann, um seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag zu entgehen³³.

79. Schließlich hat der Gerichtshof ebenso folgerichtig die Rechtsprechung, der zufolge nachteilige Folgen, die sich daraus ergeben, dass Mitgliedstaaten parallel steuerliche Befugnisse ausüben, nicht zwangsläufig Restriktionen darstellen, die nach dem AEU-Vertrag verboten sind, kürzlich auf vorteilhafte Folgen ausgedehnt.

80. Der Gerichtshof hat nämlich im Urteil vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822), das Vorbringen der estnischen Regierung zurückgewiesen, die durch die analoge Anwendung des Urteils vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), die Gefahr einer doppelten Vergünstigung vermeiden wollte. Nach Ansicht des Gerichtshofs wäre die eventuelle Möglichkeit, in den Genuss einer doppelten Vergünstigung zu kommen, auf jeden Fall nur die Folge der parallelen Anwendung der in Rede stehenden nationalen Steuerregelungen³⁴.

32 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Januar 2013, Radu (C-396/11, EU:C:2013:39, Rn. 24).

33 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, Rn. 61).

34 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, Rn. 78).

81. Allerdings stellt der Gerichtshof, wie ich bereits zuvor erläutert habe, es den betroffenen Mitgliedstaaten frei, von einem anderen Besteuerungsmitgliedstaat möglicherweise gewährte Steuervergünstigungen zu berücksichtigen, sofern die gesamte persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen gebührend berücksichtigt wird³⁵.

82. Insoweit wird die Rechtsprechung des Gerichtshofs, der zufolge eventuelle administrative Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Erlangung notwendiger Informationen dank der gegenseitigen Unterstützung nach der Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Steuern und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG³⁶ angemessen überwunden werden können, nicht dadurch überholt, dass mehrere Mitgliedstaaten beteiligt sind.

83. Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass in diesem Kontext die betreffenden Steuerbehörden durch nichts daran gehindert werden, vom Steuerpflichtigen die Nachweise zu verlangen, die sie für erforderlich halten, um zu beurteilen, ob der beantragte Abzug zu gewähren ist³⁷.

84. Abschließend möchte ich noch hinzufügen, dass die Anwendung der Schumacker-Ausnahme auf den Fall des Ausgangsverfahrens für den Beschäftigungsstaat nichts anderes erfordert, als sein nationales Recht auf den Bruchteil der Einkünfte anzuwenden, die in seinem Hoheitsgebiet erzielt wurden.

85. Wie sich aus den vorstehenden Erwägungen ergibt, wirkt sich somit der Umstand, dass das Recht des Wohnsitzstaats des Steuerpflichtigen diesem erlaubt, die negativen Einkünfte aus seiner Wohnung von eventuellen Einkünften späterer Steuerjahre abzuziehen, nicht auf die Antworten auf die ersten drei Fragen aus.

VI – Ergebnis

86. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Hoge Raad der Niederlande (Oberster Gerichtshof der Niederlande) vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Die Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Freizügigkeit stehen einer nationalen Regelung entgegen, nach der ein Bürger der Europäischen Union, dessen Arbeitseinkünfte zu ca. 60 % in einem Mitgliedstaat erzielt und versteuert werden, in dem er keinen Wohnsitz hat, und zu ca. 40 % in einem Drittstaat, von seinen im ersten Beschäftigungsstaat versteuerten Arbeitseinkünften nicht die negativen Einkünfte in Verbindung mit einer Immobilie in Abzug bringen kann, die in seinem Wohnsitzstaat belegen ist, in dem er keine nennenswerten Einkünfte oder nur ein so bescheidenes Einkommen hat, dass eine Minderung der dort eventuell geschuldeten Steuer nicht möglich ist.

35 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, Rn. 79).

36 — ABl. 2011, L 64, S. 1. Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 45), und vom 28. Oktober 1999, Vestergaard (C-55/98, EU:C:1999:533, Rn. 26), sowie in der Lehre Niesten, H., „Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet“, *EC Tax Review*, 2015-4, S. 185 bis 201, insbesondere S. 194, Wattel, P. J., „Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice“, *European Taxation*, 2000, S. 210 bis 223, insbesondere S. 222.

37 — Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 28. Oktober 1999, Vestergaard (C-55/98, EU:C:1999:533, Rn. 26), vom 11. Oktober 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, Rn. 95), und vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 100), sowie in der Lehre Wattel, P. J., „Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind Do Not Suffice“, *European Taxation*, 2000, S. 210 bis 223, insbesondere S. 222, Cloer, A., und Vogel, N., „Swiss Frontier Worker Can Claim the Benefits of Schumacker: The ECJ Decision in Ettwein (Case C-425/11)“, *European Taxation*, 2003, S. 531 bis 535, insbesondere S. 534.

2. Hat ein Steuerpflichtiger in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte, und kann dieser ihm deshalb keine Steuervergünstigungen aufgrund seiner persönlichen und familiären Situation gewähren, muss jeder Mitgliedstaat, in dem eine Tätigkeit ausgeübt wird und der zur Besteuerung der Einkünfte aus dieser Tätigkeit befugt ist, die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen berücksichtigen und insoweit den Abzug negativer Einkünfte, wie sie in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehen, im Verhältnis zur Höhe der von ihm besteuerten Einkünfte erlauben, sofern die dort erzielten Einkünfte ausreichend sind, um ihm die fraglichen Vergünstigungen zu gewähren.
3. Die Antworten auf die erste und die zweite Vorlagefrage ändern sich nicht, wenn einer der Staaten, in denen der Steuerpflichtige seine Einkünfte erzielt, weder ein Mitgliedstaat der Europäischen Union noch ein Mitgliedstaat des EWR ist.
4. Die vierte Vorlagefrage ist unzulässig.

Hilfsweise: Der Umstand, dass das Recht des Wohnsitzstaats des Steuerpflichtigen diesem erlaubt, die negativen Einkünfte aus seiner Wohnung von eventuellen Einkünften späterer Steuerjahre abzuziehen, wirkt sich nicht auf die Antworten auf die ersten drei Fragen aus.