SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MICHAEL B. ELMER

vom 8. Juni 1995 *

1. Das Sozialgericht Nürnberg hat dem Gerichtshof zwei Vorabentscheidungsfragen nach der Anwendung des Artikels 73 der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates [1] in Verbindung mit den deutschen Rechtsvorschriften über das Kindergeld sowie den deutschen Steuervorschriften über den Kinderfreibetrag und die Zusammenveranlagung von Ehegatten vorgelegt.

Sachverhalt

2. Der Kläger des Ausgangsverfahrens, der spanische Staatsangehörige José Imbernon Martínez, hielt sich bis September 1988 in Spanien auf. Am 18. September 1988 reiste er in die Bundesrepublik Deutschland ein und fand am 21. September 1988 Arbeit bei der deutschen Schafft Fleischwerke GmbH in Ansbach.

Die spanische Ehefrau von Herrn Imbernon Martínez und ihre 1974 und 1978 geborenen Kinder blieben in Spanien wohnen, wo die Ehefrau, soweit uns bekannt ist, weder eine Erwerbstätigkeit ausübte noch sonstige Einkünfte erzielte.

Herr Imbernon Martínez bezog 1988 in Spanien in der Zeit vom 1. Januar 1988 bis zum 30. August 1988 Arbeitslosenunterstützung in Höhe von 33 030 PTA entsprechend einem Betrag von 4 000,59 DM; durch seine Tätigkeit als Arbeitnehmer in Deutschland erzielte er jedoch im restlichen Jahr 1988 Einkünfte von 9 923 DM.

Die Bundesanstalt für Arbeit, Kindergeldkasse, gewährte Herrn Imbernon Martínez ab September 1988 das volle Kindergeld für seine beiden Kinder. Die deutschen Steuerbehörden berücksichtigten ferner im Rahmen des Lohnsteuerjahresausgleichs für 1988 einen Freibetrag für die beiden Kinder von Herrn Imbernon Martínez. Dieser Freibetrag wurde gemäß § 33a des Einkommensteuergesetzes (EStG) berücksichtigt, wonach in besonderen Fällen ein Freibetrag im Rahmen des Lohnsteuerjahresausgleichs u. a. für Kinder von Personen berücksichtigt

* Originalsprache: Dänisch.

1 — ABl. 1971, L 149, S. 2, in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 2001/83 des Rates vom 2. Juni 1983 (ABl. L 230, S. 6), geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 3427/89 des Rates vom 30. Oktober 1989 (ABl. L 331, S. 1) und zuletzt durch die Verordnung (EWG) Nr. 1249/92 des Rates vom 30. April 1992 (ABl. L 136, S. 28).

werden kann, die andernfalls keinen Anspruch auf einen Kinderfreibetrag im Rahmen des steuerpflichtigen Einkommens haben. Der berücksichtigte Freibetrag wurde gegenüber dem allgemeinen Kinderfreibetrag herabgesetzt, indem er „pro rata temporis" berechnet wurde und somit nur die Monate des Jahres 1988 abdeckte, in denen sich Herr Imbernon Martínez in Deutschland aufgehalten hatte.

Am 26. März 1990 beantragte Herr Imbernon Martínez gemäß § 11a Absatz 1 des Bundeskindergeldgesetzes (BKGG) den Kindergeldzuschlag für seine Kinder in Höhe von 91 DM pro Monat. Am 29. Mai 1990 wurde ihm ein Zuschlag von insgesamt 11 DM pro Monat für den streitigen Zeitraum bewilligt. Der Antrag auf den Kindergeldzuschlag gemäß § 11a Absatz 1 BKGG wurde dagegen stillschweigend abgelehnt.

Herr Imbernon Martínez legte gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 6. Juni 1990 Widerspruch ein und machte geltend, daß er aufgrund der sogenannten „Wohnsitzfiktion" des Artikels 73 der Verordnung Nr. 1408/71 so gestellt werden müsse, als ob seine Ehefrau und seine Kinder in Deutschland wohnten. Dies hätte zur Folge, daß er Anspruch auf Abzug eines Kinderfreibetrags von seinem steuerpflichtigen Einkommen und auf Besteuerung nach den Vorschriften über die Zusammenveranlagung von Ehegatten (Splitting) und damit auch Anspruch auf den allgemeinen Kindergeldzuschlag nach § 11a Absatz 1 BKGG hätte.

Der Widerspruch wurde durch Bescheid vom 23. August 1990 zurückgewiesen. Herr Imbernon Martínez erhob daraufhin am 10. September 1990 Klage beim Sozialgericht Nürnberg.

Der Vorlagebeschluß

3. Das Sozialgericht Nürnberg hat den Rechtsstreit durch Beschluß vom 26. April 1993 ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Vorabentscheidungsfragen vorgelegt:

1) Hat die Wohnsitzfiktion des Artikels 73 der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 zur Folge, daß Kindergeldberechtigte, deren Kinder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft wohnen, im Rahmen des § 11a Bundeskindergeldgesetz (BKGG) und der dort in Bezug genommenen steuerrechtlichen Vorschriften so zu behandeln sind, als ob ihre Kinder im Geltungsbereich des BKGG wohnten?

2 a) Hat die Wohnsitzfiktion des Artikels 73 der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 zur Folge, daß Kindergeldberechtigte, deren Ehegatten in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft wohnen, im

Rahmen des § 11a BKGG und der dort in Bezug genommenen steuerrechtlichen Vorschriften so zu behandeln sind, als ob ihre Ehegatten im Geltungsbereich des BKGG wohnten?

2 b) Ist bei Bejahung der Frage 2a der Kläger so zu behandeln, als sei die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a Absatz 5 Einkommensteuergesetz (EStG) berechnet worden?

Die deutschen Rechtsvorschriften

4. Nach § 1 Absatz 1 Satz 1 EStG sind nur Personen, die in Deutschland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Nach § 2 Absatz 7 EStG ist die Einkommensteuer normalerweise eine Jahressteuer. Besteht die Steuerpflicht dagegen nicht während eines ganzen Kalenderjahres, so tritt an die Stelle des Kalenderjahres der Zeitraum, in dem der Betroffene in Deutschland steuerpflichtig ist.

Nach § 26 Absatz 1 EStG können Ehegatten, die beide in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung (dem sogenannten Splitting) wählen. Wenn die Ehegatten die Zusammenveranlagung wählen, ergibt sich aus § 26b, daß ihre Einkünfte zusammengerechnet werden, worauf ihr Gesamteinkommen so besteuert wird, als ob jeder die Hälfte davon erzielt hätte. Hat der eine Ehegatte ein hohes Einkommen und der andere Ehegatte ein niedriges oder gar kein Einkommen, so führt die Anwendung des Splittings dazu, daß das steuerpflichtige Einkommen der Ehegatten ausgeglichen wird, so daß die Progression des Einkommensteuertarifs gemildert wird.

5. Hinsichtlich des Kinderfreibetrags bestimmte § 32 Absatz 2 EStG zur Zeit des vorliegenden Rechtsstreits, daß Aufwendungen für ein Kind nur berücksichtigt werden konnten, wenn dieses in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war.

§ 32 Absatz 6 EStG bestimmte weiter:

„Ein Kinderfreibetrag von 2 052 Deutsche Mark wird für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen vom Einkommen abgezogen. Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, wird ein Kinderfreibetrag von 4 104 Deutsche Mark abgezogen, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht ..."

6. In § 11a BKGG heißt es:

„Das Kindergeld für die Kinder, für die dem Berechtigten der Kinderfreibetrag von § 32 Absatz 6 des Einkommensteuergesetzes zusteht, erhöht sich um den nach Absatz 6 bemessenen Zuschlag, wenn das zu versteuernde Einkommen ... des Berechtigten geringer ist als der Grundfreibetrag ... Das zu versteuernde Einkommen wird berücksichtigt, soweit und wie es der Besteuerung zugrunde gelegt wurde; soweit erheblich, ist das zu versteuernde Einkommen als Negativbetrag festzustellen. Ist die tarifliche Einkommensteuer nach § 32a Absatz 5 oder 6 des Einkommensteuergesetzes berechnet worden, tritt an die Stelle des Grundfreibetrages das Zweifache dieses Betrages."

Die anwendbaren gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften

7. Die Beteiligten haben geltend gemacht, daß Artikel 48 EWG-Vertrag für die Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits erheblich sei. Dieser bestimmt:

„(1) Spätestens bis zum Ende der Übergangszeit wird innerhalb der Gemeinschaft die Freizügigkeit der Arbeitnehmer hergestellt [2].

(2) Sie umfaßt die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.

(3) Sie gibt — vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicher-

2 — Gemäß Artikel 8 EWG-Vertrag, der am 25. März 1957 unterzeichnet wurde, wird der Gemeinsame Markt während einer Übergangszeit von zwölf Jahren schrittweise verwirklicht.

heit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen — den Arbeitnehmern das Recht,

a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;

b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen;

c) sich in einem Mitgliedstaat aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;

d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats unter Bedingungen zu verbleiben, welche die Kommission in Durchführungsverordnungen festlegt.

(4) ...“

8. Artikel 73 der Verordnung Nr. 1408/71 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, bestimmt: „Ein Arbeitnehmer oder ein Selbständiger, der den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats unterliegt, hat ... für seine Familienangehörigen, die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats wohnen, Anspruch auf Familienleistungen nach den Rechtsvorschriften des ersten Staates, als ob die Familienangehörigen im Gebiet dieses Staates wohnten.“

Die Erklärungen der Beteiligten vor dem Gerichtshof

9. Herr Imbernon Martínez hat geltend gemacht, aus dem Wortlaut des Artikels 73 der Verordnung Nr. 1408/71 in Verbindung mit den in den Artikeln 48 bis 51 des Vertrages festgelegten Grundsätzen folge, daß der Anspruch eines Arbeitnehmers auf Familienleistungen gemäß den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, denen dieser Arbeitnehmer unterliege, nicht davon abhängen dürfe, ob seine Familienangehörigen in diesem Staat wohnten. Der Umstand, daß die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats über Familienleistungen auf steuerrechtliche Vorschriften verwiesen, nach denen die Familienangehörigen des Arbeitnehmers in dem Mitgliedstaat wohnen müßten, damit der Arbeitnehmer einen Anspruch auf die Familienleistung habe, dürfe nicht dazu führen, daß Artikel 73 der Verordnung Nr. 1408/71 mit der sogenannten „Wohnsitzfiktion“ keine Anwendung finde, da sich sonst jeder Mitgliedstaat dadurch von der Regel des Artikels 73 befreien könnte, daß er in seiner Sozialgesetzgebung auf andere Rechtsvorschriften verweise.

Herr Imbernon Martínez hat ferner ausgeführt, daß er in einer Art und Weise

diskriminiert worden sei, die der Situation in der Rechtssache Schumacker [3] entspreche.

10. Die spanische Regierung hat in ihren Erklärungen vorgetragen, daß der streitige Kindergeldzuschlag eine Familienleistung im Sinne des Artikels 73 der Verordnung Nr. 1408/71 darstelle. Zwar habe die Bundesrepublik Deutschland das Recht, selbst Bestimmungen über Sozialleistungen zu erlassen; sie müsse dabei jedoch dafür Sorge tragen, daß diese Bestimmungen inhaltlich den Erfordernissen der von der Gemeinschaft erlassenen Harmonisierungsvorschriften entsprächen. Die Bundesrepublik müsse so vor allem den in den Artikeln 7 und 48 EWG-Vertrag in Verbindung mit Artikel 3 der Verordnung Nr. 1408/71 verankerten Grundsatz der Nichtdiskriminierung von Arbeitnehmern und deren Familien aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnorts beachten.

Die Gewährung des Kindergeldzuschlags dürfe somit nicht, wie § 11a Absatz 1 BKGG dies tue, davon abhängig gemacht werden, daß die Kinder in Deutschland wohnten, da dies das Recht der Familie eines Arbeitnehmers, in einem anderen Mitgliedstaat zu wohnen, in Frage stellen und die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft beeinträchtigen würde. Artikel 73 der Verordnung Nr. 1408/71 müsse deshalb sowohl auf § 11a Absatz 1 BKGG als auch auf die steuerrechtlichen Vorschriften, auf die dieser verweise, Anwendung finden.

11. Die Kommission vertritt die Auffassung, daß zuerst untersucht werden müsse, ob die deutschen Steuervorschriften, deren Voraussetzungen für den Erwerb eines Anspruchs auf den Kindergeldzuschlag erfüllt sein müßten, mit Artikel 48 des Vertrages und Artikel 7 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates [4] über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft vereinbar seien. Direkte Steuern seien vom Diskriminierungsverbot des Vertrages nicht ausgenommen, und wenn die deutschen Steuervorschriften bestimmte Vergünstigungen vom Wohnsitz der Angehörigen des Arbeitnehmers abhängig machten, wirkten sich diese Rechtsvorschriften und damit auch die Bestimmung über den Kindergeldzuschlag, die auf diese verweise, besonders zum Nachteil der steuerpflichtigen Arbeitnehmer aus, die Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten seien. Dies sei Ausdruck einer verschleierten Diskriminierung, die gegen Artikel 48 des Vertrages und Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 verstoße.

Für den Fall, daß der Gerichtshof dem nicht zustimmt, hat die Kommission geltend gemacht, daß der Kindergeldzuschlag nach § 11a Absatz 1 BKGG eine Familienleistung sei und deshalb unter Artikel 73 der Verordnung Nr. 1408/71 falle.

3 — Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225).

4 — ABl. 1968, L 257, S. 2.

12. Die deutsche Regierung hat in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, daß § 32 Absatz 2 EStG aufgrund des Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts vom 21. Dezember 1993 nunmehr aufgehoben sei und daß aufgrund desselben Gesetzes § 32 Absatz 6 in das EStG eingefügt worden sei. Dieser lautet:

„Für ein Kind, das weder zu Beginn des Kalenderjahrs unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, noch im Laufe des Kalenderjahrs unbeschränkt einkommensteuerpflichtig geworden ist, kann ein Kinderfreibetrag nur abgezogen werden, soweit er nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats des Kindes notwendig und angemessen ist."

Bei Kindern, die in einem Mitgliedstaat wohnten, werde es in Zukunft praktisch immer als notwendig und vernünftig angesehen werden, vom steuerpflichtigen Einkommen einen Betrag für Aufwendungen für Kinder abzuziehen. Somit werde bei der Besteuerung von Arbeitnehmern aus Mitgliedstaaten in der Praxis nicht mehr danach unterschieden, ob die Kinder dieser Arbeitnehmer ihren Wohnsitz in Deutschland oder in einem anderen Mitgliedstaat hätten.

Im Hinblick auf die vorliegende Rechtssache hat die deutsche Regierung ausgeführt, der Bundesfinanzminister habe mit Schreiben vom 10. August 1992 bestimmt, daß vom Kalenderjahr 1992 an bei Aufwendungen für den Unterhalt eigener Kinder keine Herabsetzung der außergewöhnlichen Belastung nach § 33a EStG mehr erfolgen werde und dies auch für frühere Kalenderjahre nicht geschehen werde, sofern der Steuerbescheid für diese früheren Jahre noch nicht bestandskräftig sei. Die deutschen Behörden hätten deshalb Herrn Imbernon Martínez auf dem Verwaltungsweg den beantragten Kindergeldzuschlag gewährt.

Die deutsche Regierung hat schließlich ausgeführt, daß Arbeitnehmer aus anderen Mitgliedstaaten infolge des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache Schumacker in Zukunft so behandelt würden, als ob ihr Ehegatte in Deutschland wohne.

Die deutsche Regierung ist im übrigen der Auffassung, daß das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Schumacker in der vorliegenden Rechtssache entsprechend Anwendung finden müsse.

Zur Zulässigkeit

13. Ungeachtet der Tatsache, daß die deutschen Behörden Herrn Imbernon Martínez nachträglich den beantragten Kindergeldzuschlag gewährt haben, hat das Sozialgericht Nürnberg sein Ersuchen um Beantwortung der gestellten Fragen aufrechterhalten und

ausgeführt, Herr Imbernon Martínez habe ein sogenanntes Fortsetzungsfeststellungsinteresse, da er in der Zukunft — z. B. infolge Arbeitslosigkeit — erneut in eine Lage kommen könne, in der er ein so geringes Einkommen habe, daß er unter § 11a Absatz 1 BKGG falle.

14. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes haben

„nur die nationalen Gerichte, die mit dem Rechtsstreit befaßt sind und die die Verantwortung für die zu erlassende richterliche Entscheidung tragen müssen, unter Berücksichtigung der Besonderheiten der einzelnen Rechtssache zu beurteilen, ob eine Vorabentscheidung notwendig ist, damit sie ihr Urteil erlassen können" [5].

Einer Vorlage fehlt nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht jede Verbindung mit dem Tatbestand des Ausgangsrechtsstreits, nur weil der Streit, der zu der Vorabentscheidungsfrage geführt hat, nicht — oder nicht mehr — auf der Grundlage des dem Gerichtshof vorgelegten Sachverhalts zu bestehen scheint [6]. Dem Umstand, daß die deutschen Behörden die beantragte Leistung ausgezahlt haben, kann deshalb keine Bedeutung für die Frage beigemessen werden, ob der Gerichtshof in der Rechtssache Stellung nehmen muß.

Es kann auch kaum von Bedeutung sein, daß die deutsche Regierung in Zukunft in vergleichbaren Fällen darauf achten wird, eine Auslegung der deutschen Steuervorschriften vorzunehmen, nach der Arbeitnehmer aus anderen Mitgliedstaaten so gestellt werden, als ob ihre Ehegatten und Kinder einen Wohnsitz in Deutschland hätten, so daß es nicht zu entsprechenden Streitigkeiten kommen dürfte. Denn Artikel 177 des Vertrages, der von einer Zusammenarbeit und klaren Aufgabenverteilung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof ausgeht, verleiht dem Gerichtshof nicht die Befugnis, die Gründe des Vorlagebeschlusses und die Beurteilung der Erheblichkeit der vorgelegten Fragen zu beanstanden [7].

Schließlich geht weder aus dem Schreiben des vorlegenden Gerichts, in dem dieses sein Ersuchen um Vorabentscheidung über die gestellten Fragen aufrechterhält, noch aus den Erklärungen in dieser Rechtssache hervor, daß der Rechtsstreit, der dem Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegt, nicht mehr anhängig ist. Die gestellten Fragen können deshalb auch nicht mit der Begründung zurückgewiesen werden, daß eine Vorabentscheidung nicht berücksichtigt werde [8].

15. Aus diesen Gründen bin ich nicht der Auffassung, daß der Gerichtshof es ablehnen sollte, in der vorliegenden Rechtssache Stellung zu nehmen.

5 — Vgl. zuletzt Urteil vom 2. Juni 1994 in der Rechtssache C-30/93 (AC-ATEL Electronics, Slg. 1994, I-2305, Randnr. 18).

6 — Vgl. z. B. Urteile vom 13. März 1979 in der Rechtssache 86/78 (Peureux, Slg. 1979, 897, Randnr. 6) und vom 26. Februar 1992 in der Rechtssache C-3/90 (Bernini, Slg. 1992, I-1071, Randnr. 10).

7 — Urteil vom 23. April 1991 in der Rechtssache 297/89 (Ryborg, Slg. 1991, I-1943, Randnr. 9) und entsprechende Urteile vom 20. Mai 1976 in der Rechtssache 111/75 (Mazzalai, Slg. 1976, 657, Randnr. 9) und vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-83/91 (Meilicke, Slg. 1992, I-4871, Randnr. 24).

8 — Urteile vom 4. Oktober 1991 in der Rechtssache C-159/90 (Grogan, Slg. 1990, I-4685, Randnr. 12), vom 21. April 1988 in der Rechtssache 338/85 (Pardini, Slg. 1988, 2041, Randnr. 11) und vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-343/90 (Lourenço Dias, Slg. 1990, I-4673, Randnr. 18).

Zur Sache

16. Der beim vorlegenden Gericht anhängige Rechtsstreit betrifft die Frage nach dem Anspruch auf Kindergeldzuschlag nach den früher, d. h. vor den von der deutschen Regierung genannten Änderungen des Steuerrechts, geltenden Rechtsvorschriften. Ich werde deshalb nur zum Rechtszustand zu jenem Zeitpunkt Stellung nehmen.

17. Das vorlegende Gericht hat nur Vorabentscheidungsfragen zu den deutschen Vorschriften über das Kindergeld und die deutschen Steuervorschriften über den Freibetrag für Kinder und über die Zusammenveranlagung der Ehegatten im Verhältnis zu Artikel 73 der Verordnung Nr. 1408/72 gestellt.

Ich stimme der Kommission jedoch darin zu, daß zuerst geprüft werden muß, ob Artikel 48 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft nationalen Vorschriften wie den deutschen entgegensteht. Diese Vorschriften machen durch die Verweisung auf eine Reihe nationaler Steuervorschriften den Anspruch eines Arbeitnehmers, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist und im Rahmen der Ausübung einer Beschäftigung seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat begründet hat, auf eine Familienleistung davon abhängig, daß auch sein Ehegatte und seine Kinder ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in demselben Mitgliedstaat wie der Arbeitnehmer begründen.

Wenn Vorschriften, die eine solche Behandlung von Arbeitnehmern durch andere Mitgliedstaaten vorsehen, nicht als mit Artikel 48 des Vertrages vereinbar angesehen werden können, besteht kein Anlaß, zu der konkreten Frage nach der Wohnortfiktion des Artikels 73 der Verordnung Nr. 1408/71 Stellung zu nehmen.

18. Selbst wenn der Gerichtshof im Rahmen des Artikels 177 des Vertrages nicht zur Entscheidung über die Vereinbarkeit einer nationalen Maßnahme mit dem Gemeinschaftsrecht befugt ist, so ergibt sich doch aus einer ständigen Rechtsprechung, daß er dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts geben kann, die es diesem ermöglichen, diese Frage zu beurteilen [9].

19. Der Gerichtshof hat in der vorgenannten Rechtssache Schumacker zu einer Reihe von Vorabentscheidungsfragen Stellung genommen, die dahin gingen, ob nationale Rechtsvorschriften, nach denen steuerpflichtige

9 — Vgl. z. B. Urteile vom 14. Juli 1994 in der Rechtssache C-438/92 (Rustica Semences, Slg. 1994, I-3519), vom 9. Juli 1992 in der Rechtssache C-131/91 („K" Line Air Service Europe, Slg. 1992, I-4513) und vom 7. März 1989 in der Rechtssache 215/87 (Schumacher, Slg. 1989, 617).

Personen je nachdem, ob sie in dem betreffenden Mitgliedstaat wohnen, unterschiedlich behandelt werden, als mit Artikel 48 EWG-Vertrag vereinbar angesehen werden können.

Die Situation in jener Rechtssache war die, daß der belgische Staatsangehörige Roland Schumacker in Belgien wohnte, aber in der Bundesrepublik Deutschland eine nichtselbständige Beschäftigung ausübte. Seine Ehefrau wohnte ebenfalls in Belgien, wo sie jedoch kein Einkommen hatte. Roland Schumacker beantragte in diesem Zusammenhang bei den deutschen Steuerbehörden die Berechnung der von seinem Gehalt einbehaltenen Lohnsteuer u. a. unter Anwendung des Splittings. Dieser Antrag wurde jedoch unter Hinweis darauf abgelehnt, daß seine Ehefrau nicht in Deutschland wohnte.

Der Gerichtshof hat in seinem Urteil zunächst zu der Frage Stellung genommen, ob das in Artikel 48 enthaltene Diskriminierungsverbot auch auf nationale steuerrechtliche Vorschriften Anwendung findet, und ausgeführt, daß

„Artikel 48 des Vertrages so auszulegen ist, daß er das Recht eines Mitgliedstaats, die Voraussetzungen und die Modalitäten der Besteuerung der in seinem Hoheitsgebiet von Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats erzielten Einkünfte festzulegen, insoweit einschränken kann, als er es einem Mitgliedstaat nicht erlaubt, einen Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaats, der in Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates eine nichtselbständige Beschäftigung ausübt, bei der Erhebung der direkten Steuern schlechter zu behandeln als einen eigenen Staatsangehörigen, der sich in der gleichen Lage befindet" (Randnr. 24).

Der Gerichtshof hat sodann die Frage untersucht, ob eine Diskriminierung vorliegt, und festgestellt, daß

„nach ständiger Rechtsprechung die Vorschriften über die Gleichbehandlung nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung verbieten, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen" (Randnr. 26),

und daß

„nach ständiger Rechtsprechung eine Diskriminierung ... darin bestehen kann, daß unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder daß dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird" (Randnr. 30).

Auf die Frage, ob in einer Situation wie der beschriebenen eine Diskriminierung vorliegt, hat der Gerichtshof geantwortet:

„Im Fall eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Wohnsitzes den wesentlichen Teil seiner Einkünfte und praktisch die Gesamtheit seiner Familien-

einkünfte erzielt, besteht die Diskriminierung darin, daß seine persönliche Lage und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden" (Randnr. 38).

Der Gerichtshof war nicht der Auffassung, daß diese Diskriminierung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt werden konnte, die Kohärenz der betreffenden Steuerregelung zu gewährleisten:

„In einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens kann der Wohnsitzstaat die persönliche Lage und den Familienstand des Betroffenen nicht berücksichtigen, da die Steuerlast dort nicht ausreicht, um die Berücksichtigung dieser Umstände zuzulassen. In einem solchen Fall verlangt der Gemeinschaftsgrundsatz der Gleichbehandlung, daß die persönliche Lage und der Familienstand des gebietsfremden Ausländers in derselben Weise berücksichtigt werden wie bei gebietsansässigen Inländern und daß ihm dieselben Steuervergünstigungen gewährt werden" (Randnr. 41).

Der Gerichtshof war auch nicht der Meinung, daß die Diskriminierung mit verwaltungstechnischen Schwierigkeiten des Beschäftigungsstaats bei der Einholung von Auskünften über das Einkommen, das der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat erzielt, begründet werden konnte:

„Die Richtlinie 77/799/EWG ... über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern ... bietet nämlich Möglichkeiten zur Erlangung notwendiger Auskünfte, die mit den für die inländischen Steuerverwaltungen im Verhältnis zueinander bestehenden Möglichkeiten vergleichbar sind" (Randnr. 45).

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof entschieden:

„Artikel 48 des Vertrages ist so auszulegen, daß er der Anwendung von Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach denen ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines anderen Mitgliedstaats ist, in dem er auch wohnt, und der im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates eine nichtselbständige Beschäftigung ausübt, höher besteuert wird als ein Arbeitnehmer, der im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates wohnt und dort die gleiche Beschäftigung ausübt, wenn ... der Staatsangehörige des zweitgenannten Mitgliedstaats sein Einkommen ganz oder fast ausschließlich aus der Beschäftigung erzielt, die er im ersten Mitgliedstaat ausübt, und im zweitgenannten Mitgliedstaat keine ausreichenden Einkünfte erzielt, um dort einer Besteuerung unterworfen zu werden, bei der seine persönliche Lage und sein Familienstand berücksichtigt werden."

20. Es erscheint nützlich, den konkreten Sachverhalt der Rechtssache Schumacker mit dem konkreten Sachverhalt der vorliegenden Rechtssache zu vergleichen. Roland Schumacker wohnte in Belgien und war vom 15. Mai 1988 bis zum 31. Dezember 1989 als Arbeitnehmer in Deutschland beschäftigt. Infolge des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Belgien und Deutschland stand das Besteuerungsrecht Deutschland als dem Staat zu, in dem die Arbeit verrichtet wurde. Roland Schumacker hatte nach dem 15. Mai 1988 kein Einkommen in Belgien. Über seine Einkommensverhältnisse vor dem 15. Mai 1988 liegen keine Angaben vor.

Herr Imbernon Martínez wohnte in der Zeit vom 1. Januar 1988 bis zum 30. August 1988 in Spanien und erhielt in diesem Land knapp ein Drittel des von ihm im Jahre 1988 erzielten Einkommens. Vom 1. September 1988 an war er für den Rest des Jahres als Arbeitnehmer in Deutschland beschäftigt, wo er mehr als zwei Drittel seines Gesamteinkommens im Jahr 1988 erzielte. Er war in dieser Zeit in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig und hatte vom 1. September 1988 an kein Einkommen in Spanien.

Die steuerliche Situation war für Schumacker und Martínez die gleiche, da beide in den streitigen Zeiträumen ihr gesamtes Einkommen durch ihre Arbeit in Deutschland erzielten und keiner von ihnen in dieser Zeit in einem anderen Staat ausreichende Einkünfte erzielte, um dort einer Besteuerung unterworfen zu werden, bei der ihre familiären Verhältnisse berücksichtigt wurden.

Der einzige Unterschied, der danach zwischen diesen beiden Rechtssachen besteht, ist der, daß Herr Imbernon Martínez im entscheidungserheblichen Zeitraum in Deutschland wohnte und somit eine noch stärkere Bindung an dieses Land hatte als Herr Schumacker.

Vor diesem Hintergrund ist nach meiner Auffassung anzunehmen, daß auch in diesem Fall infolge der deutschen Steuervorschriften über den Kinderfreibetrag und die Ehegattenbesteuerung unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt wurden, da, was Herrn Imbernon Martínez betrifft, bei der Gewährung von Kindergeld weder im Beschäftigungsstaat noch in dem Staat, dessen Staatsangehörigkeit er besitzt, seine persönlichen Verhältnisse berücksichtigt wurden, während dies bei deutschen Staatsangehörigen der Fall war, die in Deutschland eine vergleichbare abhängige Beschäftigung ausübten und zusammen mit ihren Familienangehörigen in Deutschland wohnten.

21. Wie der Gerichtshof in der Rechtssache Schumacker ausgeführt hat, kann eine solche Ungleichbehandlung weder durch die Notwendigkeit, die Kohärenz der anwendbaren Steuerregelung zu gewährleisten, noch durch verwaltungstechnische Schwierigkeiten gerechtfertigt werden, die die deutschen Steuerbehörden eventuell bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens des Arbeitnehmers haben.

22. Ich werde dem Gerichtshof deshalb vorschlagen, dem vorlegenden Gericht zu antworten, daß Artikel 48 EWG-Vertrag dahin auszulegen ist, daß er nationalen

Vorschriften entgegensteht, nach denen der Anspruch der Arbeitnehmer, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats sind, aber eine nichtselbständige Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat ausüben und dort wohnen, auf eine Familienleistung von bestimmten steuerrechtlichen Voraussetzungen abhängt, die nur erfüllt werden können, wenn der Ehegatte und die Kinder des Arbeitnehmers ihren Wohnsitz oder ihren ständigen Aufenthalt in demselben Mitgliedstaat haben wie der Arbeitnehmer.

23. Sonach braucht nicht geprüft zu werden, ob Artikel 73 der Verordnung Nr. 1408/71 in Verbindung mit der in § 11a Absatz 1 BKGG enthaltenen Regelung Anwendung findet.

Entscheidungsvorschlag

24. Ich schlage dem Gerichtshof deshalb vor, wie folgt zu entscheiden:

Artikel 48 EWG-Vertrag ist dahin auszulegen, daß er nationalen Vorschriften entgegensteht, nach denen der Anspruch der Arbeitnehmer, die Staatsangehörige eines Mitgliedstaats sind, aber eine nichtselbständige Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat ausüben und dort wohnen, auf eine Familienleistung von bestimmten steuerrechtlichen Voraussetzungen abhängt, die nur erfüllt werden können, wenn der Ehegatte und die Kinder des Arbeitnehmers ihren Wohnsitz oder ihren ständigen Aufenthalt in demselben Mitgliedstaat haben wie der Arbeitnehmer.