SCHLUSSANTRÄGE DER FRAU GENERALANWALT CHRISTINE STIX-HACKL vom 12. Mai 2005 [1]

I — Einleitende Bemerkungen

1. Die vorliegende Rechtssache fügt sich ein in eine Reihe von teils noch anhängigen Rechtssachen betreffend die gemeinschaftsrechtlichen Schranken der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten [2].

2. Das vorliegende Gericht möchte im vorliegenden Fall im Wesentlichen wissen, ob die Kapitalverkehrsfreiheit einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach Steuerermäßigungen für die Sozialversicherungen Gebietsfremden dann verwehrt bleiben, wenn diese im jeweiligen Mitgliedstaat keine Einkünfte erzielen, die zur Beitragsfinanzierung der Sozialversicherungen herangezogen werden.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrecht*

3. Nach Artikel 56 EG (früher Artikel 73b EG-Vertrag) sind Beschränkungen des Kapitalverkehrs und des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten; davon unberührt bleiben jedoch die einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln (Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG [früher Artikel 73d EG-Vertrag]). Allerdings erlaubt dieser Vorbehalt nicht den Erlass von Vorschriften, die ein Mittel zur willkürlichen

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Siehe insbesondere die Schlussanträge von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer vom 26. Oktober 2004 in der anhängigen Rechtssache C-376/03 (D., Urteil vom 5. Juli 2005, Slg. 2005, I-5821, I-5823); siehe weiters die anhängigen Rechtssachen C-152/03 (Ritter-Coulais, mit den Schlussanträgen von Generalanwalt Léger vom 1. März 2005, Urteil vom 21. Februar 2006, Slg. 2006, I-1711, I-1713), C-403/03 (Schempp, mit den Schlussanträgen von Generalanwalt Geelhoed vom 27. Jänner 2005, Urteil vom 12. Juli 2005, Slg. 2005, I-6421, I-6424), C-446/03 (Marks & Spencer, mit den Schlussanträgen von Generalanwalt Poiares Maduro vom 7. April 2005, Urteil vom 13. Dezember 2005, Slg. 2005, I-10837, I-10839), C-513/03 (van Hilten — van der Heijden, Urteil von 23. Februar 2006, Slg. 2006, I-1957, I-1959) und C-8/04 (Bujura, Beschluss vom 15. Dezember 2005, noch nicht in der Sammlung der Rechtsprechung veröffentlicht). Gegenstand der Rechtssache C-8/04 ist ebenfalls die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen von Gebietsfremden in den Niederlanden, wobei — anders als im vorliegenden Fall — vor allem fraglich ist, ob es für einen Mitgliedstaat eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung gibt, aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Gebietsfremden in einer vergleichbaren Lage nicht zu differenzieren. Siehe auch die Schlussanträge von Generalanwalt Léger vom 14. April 2005 in der Rechtssache C-253/03 (CLT-UFA, Urteil vom 23. Februar 2006, Slg. 2006, I-1831, I-1833) sowie die anhängigen — allesamt die Kapitalverkehrsfreiheit betreffenden — Rechtssachen C-265/04 (Bouanich, Urteil vom 19. Januar 2006, Slg. 2006, I-923, I-925), C-292/04 (Meilicke u. a.) und C-346/04 (Conijn). Siehe schließlich die anhängige Rechtssache C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen) betreffend die Dienstleistungsfreiheit.

Diskriminierung oder eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs darstellen (Artikel 58 Absatz 3 EG).

4. Zum anderen ermächtigt Artikel 293 zweiter Gedankenstrich EG (früher Artikel 220 EG-Vertrag) die Mitgliedstaaten, im Verhandlungswege zugunsten ihrer Staatsangehörigen sicherzustellen, dass die Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft beseitigt wird.

B — *Nationales Recht*

5. Gemäß Artikel 2.1 Absatz 1 des Wet op de inkomstenbelasting 2001 (Gesetz über die Einkommensteuer 2001, im Folgenden: Wet IB 2001) sind als Steuerpflichtige anzusehen zum einen natürliche Personen, die ihren Wohnsitz in den Niederlanden besitzen (Gebietsansässige), zum anderen natürliche Personen, die zwar ihren Wohnsitz nicht in den Niederlanden besitzen, aber in den Niederlanden Einkünfte erzielen (Gebietsfremde).

6. Artikel 2.3 der Wet IB 2001 sieht vor, dass die Einkommensteuer auf folgende Einkünfte erhoben wird, soweit diese Einkünfte innerhalb des betreffenden Kalenderjahres durch den Steuerpflichtigen erzielt worden sind:

a) steuerpflichtige Einkünfte aus Arbeit und Wohnung;

b) steuerpflichtige Einkünfte aus einer wesentlichen Beteiligung an einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft;

c) steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen.

7. Nach Artikel 5.2 des Wet IB 2001 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen pauschal mit 4 % (pauschalierte Rendite) des durchschnittlichen Wertes des Kapitals unter Abzug der bestehenden Verbindlichkeiten jeweils zu Beginn und zu Ende des Kalenderjahres anzusetzen, soweit dieser durchschnittliche Wert das steuerfreie Vermögen übersteigt. Mit dem steuerfreien Vermögen, das nach Artikel 5.5 des Wet IB 2001 17 600 Euro (zum für den Ausgangsfall maßgeblichen Zeitpunkt) beträgt, soll die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen für Kleinsparer entfallen.

8. Ein inländischer Steuerpflichtiger wird grundsätzlich als Versicherter und Beitragspflichtiger der niederländischen Sozialversicherungen betrachtet. Dasselbe gilt für Gebietsfremde, die aufgrund ihrer abhängigen Arbeitstätigkeit in den Niederlanden dort zur Einkommensteuer veranlagt werden. Gemäß Artikel 6 der Wet financiering volksverzekeringen (Gesetz über die Finan-

zierung der Sozialversicherungen, im Folgenden: WFV) ist ein Versicherter grundsätzlich beitragspflichtig. Die Sozialversicherungsbeiträge werden entsprechend den Einkünften aus Arbeit und Wohnung des betreffenden Versicherten berechnet. Die zu entrichtenden Sozialversicherungsbeiträge sind die um gewisse Beitragsermäßigungen verringerten Beiträge.

9. Die gebietsansässigen Steuerpflichtigen haben Anspruch auf steuerfreies Vermögen sowie auf diverse Steuerermäßigungen zum Zwecke der Einkommensteuer. Soweit sie beitragspflichtig zur Sozialversicherung sind, haben sie weiters Anspruch auf Steuergutschriften für die Sozialversicherungen (die allgemeine Altersversicherung, die Hinterbliebenenversicherung und die allgemeine Versicherung für besondere Krankheitskosten), die in erster Linie mit den Beiträgen zu den Sozialversicherungen zu verrechnen sind.

10. Steuer und Beiträge werden kombiniert erhoben. Die steuerpflichtigen Einkünfte aus Klasse III werden einer kombinierten Einkommensbesteuerung unterworfen. Darauf werden ein kombinierter Steuersatz und eine kombinierte Steuergutschrift angewandt (Artikel 8.1 der Wet IB 2001). Die kombinierte Steuergutschrift ist nach Artikel 8.1 Buchstabe d der Wet IB 2001 der Gesamtbetrag der Steuergutschrift für die Einkommensteuer und der Steuergutschriften für die Sozialversicherungen. Die Steuergutschrift für die Einkommensteuer ist nach Artikel 8.3 der Wet IB 2001 der Teil der Standardsteuergutschrift, der zur Standardsteuergutschrift im selben Verhältnis steht wie der Steuersatz der ersten Progressionsstufe zum kombinierten Steuersatz. Die Steuergutschriften für die Sozialversicherungen sind jener Anteil der Standardsteuergutschrift, der zur Standardsteuergutschrift im selben Verhältnis steht wie die nach der WFV festgestellten Beitragsprozentsätze der Sozialversicherungen zum kombinierten Steuersatz (Artikel 8.4, 8.5 und 8.6 der Wet IB 2001 in Verbindung mit den Artikeln 10 Absatz 2 und 11 der WFV).

11. Artikel 2.7 Absatz 2 der Wet IB 2001 sieht allerdings vor:

„Ist der Steuerpflichtige auch beitragspflichtig zur Sozialversicherung, und kann die nach Artikel 10 Absatz 4 [WFV] berechnete Steuergutschrift für die Sozialversicherungen nicht vollständig mit den nach Artikel 10 Absätze 1 und 2 [WFV] berechneten Beiträgen für die Sozialversicherungen verrechnet werden, so wird der Betrag der geschuldeten Einkommensteuer nach Anwendung von Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch um den nicht verrechneten Teil vermindert."

12. Hieraus folgt, dass ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger, der keine Beiträge zur Sozialversicherung abführt, etwa weil er keine Einkünfte aus Arbeit und Wohnung,

sondern ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen hat, nicht nur die Steuergutschrift für die Einkommensteuer, sondern auch die Steuergutschriften für die Sozialversicherungen erhält.

13. Anders als die gebietsansässigen Steuerpflichtigen haben gebietsfremde Steuerpflichtige bei der Berechnung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte aus Kapitalvermögen nach Kapitel 7 der Wet IB 2001 keinen Anspruch auf steuerfreies Vermögen im Sinne von Artikel 5.5 der Wet IB 2001. Nach Kapitel 7 der Wet IB 2001 haben gebietsfremde Steuerpflichtige auch keinen Anspruch auf die Standardsteuergutschrift im Sinne von Artikel 8.2 der Wet IB 2001.

14. Gebietsfremde Steuerpflichtige haben nur dann Anspruch auf Steuergutschriften für die Sozialversicherungen, wenn sie Versicherte des niederländischen Sozialversicherungssystems sind, was wiederum voraussetzt, dass sie Einkünfte aus Arbeit in den Niederlanden beziehen und daher dort Beiträge zur Sozialversicherung abführen.

15. Nach Artikel 2.5 der Wet IB 2001 können gebietsfremde Steuerpflichtige aber unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung der Regelungen der Wet IB 2001 für inländische Steuerpflichtige wählen. Wenn ein ausländischer Steuerpflichtiger von dieser „Optionsregelung" Gebrauch macht, hat er grundsätzlich Anspruch auf das steuerfreie Vermögen und alle Steuergutschriften, soweit er im Übrigen die Voraussetzungen dafür erfüllt.

C — *Zum von den Niederlanden mit Belgien geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*

16. Nach diesem bilateralen Abkommen vom 19. Oktober 1970 [3] wird das unbewegliche Vermögen in dem Staat besteuert, in dem es belegen ist (Artikel 23 Absatz 1 DBA).

17. Nach Artikel 25 Absatz 3 DBA stehen „natürlichen Personen mit Wohnsitz in einem der beiden Staaten ... im anderen Staat die persönlichen Abzüge, Freibeträge und Minderungen zu, die dieser Staat seinen eigenen Einwohnern wegen ihrer persönlichen Lage oder Belastungen gewährt".

3 — Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing, Trb. 1970, 192 (Abkommen zwischen der Regierung des Königreichs der Niederlande und der Regierung des Königreichs Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Einkommens- und der Vermögenssteuern und zur Feststellung einiger anderer Regeln im Zusammenhang mit der Steuererhebung) (im Folgenden: DBA).

18. In Belgien wohnhafte ausländische Steuerpflichtige, die von der „Optionsregelung" keinen Gebrauch machen, genießen laut Vorlagebeschluss die Vorteile des DBA. Im Beschluss des Staatssecretaris van Financiën (Staatssekretär für Finanzen) vom 21. Februar 2002 [4] werden die einzelnen Folgen aus Artikel 25 Absatz 3 DBA erläutert.

III — Sachverhalt und Verfahren

19. Herr Blanckaert ist ein belgischer Staatsangehöriger, der in Belgien wohnt. Zusammen mit seiner Ehefrau ist er Eigentümer einer Ferienwohnung in Retranchement in den Niederlanden. Er erzielt weder Einkünfte aus Arbeit und Wohnung in den Niederlanden noch Einkünfte aus einer wesentlichen Beteiligung an einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft. Er erzielt durch die Ferienwohnung jedoch Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Niederlanden.

20. Herr Blanckaert ist nicht Versicherter der niederländischen Sozialversicherungen und wird dementsprechend in den Niederlanden nicht als beitragspflichtig angesehen.

21. Herr Blanckaert erzielt weniger als 90 % seiner Familieneinkünfte in den Niederlanden. Er machte keinen Gebrauch von der „Optionsregelung" nach Artikel 2.5 der Wet IB 2001.

22. Für das Jahr 2001 wurde Herr Blanckaert zur Einkommensteuer mit einem zu versteuernden Einkommen aus Kapitalvermögen von 1 610 Euro durch die niederländischen Finanzbehörden veranlagt. Die geschuldete Summe betrug 339 Euro. Entsprechend den Bestimmungen des belgisch-niederländischen DBA wurde das steuerfreie Vermögen bei der Berechnung der Einkünfte des Herrn Blanckaert aus Kapitalvermögen berücksichtigt. Herrn Blanckaert wurde auch die allgemeine Steuergutschrift für die Einkommensteuer in Höhe von 144 Euro zuerkannt. Die Steuergutschriften für die Sozialversicherungen wurden Herrn Blanckaert hingegen nicht zuerkannt.

23. Herr Blanckaert hatte jedoch die volle allgemeine Steuergutschrift von 1 576 Euro, also einschließlich der Steuergutschriften für die allgemeine Altersversicherung, die Hinterbliebenenversicherung und die allgemeine Versicherung für besondere Krankheitskosten, beantragt.

24. Herr Blanckaert erhob Einspruch gegen die entsprechende Veranlagung, welche jedoch vom zuständigen Inspecteur aufrechterhalten wurde. Er erhob gegen diese Entscheidung Klage beim Gerechtshof 's-Hertogenbosch.

4 — Nr. CPP 2001/2745, BNB 2002/164.

25. Durch Beschluss vom 4. Dezember 2003 hat der Gerechtshof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und den Gerichtshof um Vorabentscheidung über folgende Fragen zu ersuchen:

1. Hat ein ausländischer steuerpflichtiger Einwohner eines Mitgliedstaats, der in den Niederlanden keine Einkünfte aus Arbeit, sondern nur Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt und daher bei der niederländischen Sozialversicherung nicht beitragspflichtig ist und keine Beiträge an sie abführt, bei der Berechnung seiner zu versteuernden Einkünfte aus Kapitalvermögen nach dem EG-Recht in den Niederlanden einen Anspruch auf Zuerkennung der Steuergutschriften für die Sozialversicherungen (die allgemeine Altersversicherung, die Hinterbliebenenversicherung und die allgemeine Versicherung für besondere Krankheitskosten), wenn ein inländischer Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner zu versteuernden Einkünfte aus Kapitalvermögen einen Anspruch auf diese Steuergutschriften hat, weil er als Versicherter und Beitragspflichtiger der niederländischen Sozialversicherungen betrachtet wird, selbst wenn auch er in den Niederlanden keine Einkünfte aus Arbeit, sondern nur Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt und deshalb keine Beiträge an die niederländischen Sozialversicherungen abführt?

2. Ist es für die Beantwortung der ersten Frage von Bedeutung, ob der ausländische Steuerpflichtige mehr oder weniger als 90 % seiner Familieneinkünfte in den Niederlanden erzielt? Insbesondere:

— Ist der Schumacker-Test für Gebietsansässige und Gebietsfremde nur bei subjektiven oder personengebundenen Steuergesichtspunkten wie dem Recht auf Abzug von personen- oder familiengebundenen Kosten anwendbar oder auch bei objektiven oder nicht personengebundenen Steuergesichtspunkten wie dem Steuersatz?

— Können die Mitgliedstaaten bei der Entscheidung, ob sie Gebietsfremde wie Gebietsansässige behandeln, eine quantitative Regel (wie die 90%-Regel) anwenden, obwohl dies nicht gewährleistet, dass jede Diskriminierung beseitigt wird?

3. Ist die Optionsregelung nach Artikel 2.5 der Wet IB 2001 ein wirksames Verfahrensinstrument, das garantiert, dass der Kläger von seinen durch den EG-Vertrag verbürgten Rechten Gebrauch machen kann, und das jede Form der Diskriminierung ausschließt?

Wenn ja, ist dies auch für den Fall, dass der Kläger nur Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, ein ausreichendes Instrument, obgleich — wie ... ausgeführt — der Kläger die Optionsregelung nicht nutzen kann?

IV — Zu den Vorlagefragen

26. Der Gerechtshof 's-Hertogenbosch hat insgesamt drei Vorlagefragen vorgelegt. Mit der ersten Vorlagefrage möchte der Gerechtshof im Wesentlichen wissen, inwieweit es unter den Umständen des Ausgangsfalls gemeinschaftsrechtlich zulässig ist, bei der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen im Hinblick auf die Gewährung von Steuerermäßigungen für die Sozialversicherungen zwischen Sozialversicherten und anderen zu differenzieren. Hintergrund dieser Frage ist, dass Sozialversicherte — mit der beachtlichen Ausnahme der so genannten Grenzgänger — in der Regel gebietsansässig sind, während Gebietsfremde selten in den Bereich der Sozialversicherungen des betreffenden Staates fallen dürften.

27. In der zweiten Vorlagefrage stellt das vorlegende Gericht Fragen zum so genannten Schumacker-Test [5], um in Erfahrung zu bringen, inwieweit ein gebietsfremder und ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger sich in einer vergleichbaren Lage befinden. Die dritte Vorlagefrage betrifft die nach nationalem Recht den gebietsfremden Steuerpflichtigen eröffnete Option, für eine steuerliche Behandlung gleich den Gebietsansässigen zu optieren.

A — *Wesentliche Vorbringen der Beteiligten*

28. Hinsichtlich der ersten Vorlagefrage machen alle Beteiligten außer Herrn Blanckaert geltend, dass das Gemeinschaftsrecht der in Rede stehenden nationalen Regelung nicht entgegensteht, wonach ein in Belgien ansässiger Steuerpflichtiger, der in den Niederlanden lediglich Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt und somit im Hinblick auf niederländische Sozialversicherungen nicht beitragspflichtig ist, keinen Anspruch auf Steuerermäßigungen für die Sozialversicherungen hat, während ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger, der in den Niederlanden nur Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt, Anspruch auf die entsprechenden Ermäßigungen hat.

29. Die niederländische und die deutsche Regierung sowie die Kommission erklären im Wesentlichen, dass die entsprechenden Ermäßigungen dem Sozialversicherungsrecht zuzuordnen seien. Es gäbe einen objektiven Unterschied zwischen der Lage eines gebietsfremden Steuerpflichtigen mit Einkünften ausschließlich aus Kapitalvermö-

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

gen — wie z. B. Herr Blanckaert —, der nicht Versicherter des niederländischen Sozialversicherungssystems ist und dementsprechend nicht der Beitragspflicht unterliegt, und der Lage eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen mit Einkünften ausschließlich aus Kapitalvermögen, der Versicherter des niederländischen Sozialversicherungssystems ist und als solcher grundsätzlich beitragspflichtig ist. Aufgrund dieser unterschiedlichen Ausgangslagen sei eine unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt.

30. Die niederländische Regierung fügt hinzu, dass der Anspruch auf Ermäßigung der Sozialversicherungsbeiträge bzw. auf Steuerermäßigung für die Sozialversicherungen nicht vom Wohnsitz des Betreffenden abhänge. Dieser Anspruch hänge vielmehr davon ab, ob der Betreffende — Gebietsansässiger oder Gebietsfremder — versichertes Mitglied des nationalen Sozialversicherungssystems ist. So könne ein Gebietsfremder einen gegebenenfalls nicht verbrauchten Teil der Steuergutschrift für die Sozialversicherungen mit dem Betrag der geschuldeten Einkommensteuer verrechnen, soferne er — etwa aufgrund eines Beschäftigungsverhältnisses in den Niederlanden — versichertes Mitglied des niederländischen Sozialversicherungssystems und somit beitragspflichtig ist. Hingegen komme ein Gebietsansässiger nicht in den Genuss des Anspruchs auf Verrechnung, wenn er nicht Versicherter des nationalen Sozialversicherungssystems, insbesondere aufgrund der Bestimmungen der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates [6], ist.

31. Herr Blanckaert hat in der mündlichen Verhandlung hingegen bekräftigt, dass es durch die in Rede stehende nationale Regelung zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung von Gebietsfremden und Gebietsansässigen komme, weil, falls nur Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Niederlanden erzielt werden, nur die Gebietsansässigen — in ihrer Eigenschaft als Versicherte des Sozialversicherungssystems — Anspruch auf Gutschriften für die Sozialversicherungen hätten.

32. Hinsichtlich der zweiten Vorlagefrage machen die niederländische und die deutsche Regierung hilfsweise geltend, dass die in Rede stehende Regelung eine subjektive bzw. personenbezogene Steuervergünstigung darstelle. Im Ausgangsfall könne diese Steuervergünstigung deshalb nicht gewährt werden, weil Herr Blanckaert seine Einkünfte nicht ausschließlich oder fast ausschließlich in den Niederlanden bezogen hätte. Der Gerichtshof habe den Mitgliedstaaten erlaubt, eine quantitative Regel (wie die 90%-Grenze) anzuwenden, um die unterschiedliche Lage von Gebietsansässigen einerseits und Gebietsfremden andererseits abzugrenzen.

33. Herr Blanckaert hält eine solche quantitative Regel für nicht anwendbar, soferne ihre Anwendung die von ihm empfundene Diskriminierung bestätigen würde.

6 — Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (ABl. L 149, S. 2) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 118/97 des Rates vom 2. Dezember 1996 (ABl. 1997, L 28, S. 1) geänderten und aktualisierten Fassung.

34. Hinsichtlich der dritten Vorlagefrage geben die niederländische und die deutsche Regierung zu bedenken, dass Herr Blanckaert nicht für eine Behandlung wie ein Gebietsansässiger optiert hätte, sodass die Frage hypothetischen Charakter hätte.

B — *Rechtliche Würdigung*

35. Zu untersuchen ist zunächst, ob das vorlegende Gericht die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen, um deren Auslegung es ersucht, hinreichend spezifiziert hat. Sodann wäre auf die Hauptfrage des gegenständlichen Verfahrens einzugehen, d. h., inwieweit die gemeinschaftsrechtlich gewährleistete Kapitalverkehrsfreiheit einer differenzierten Behandlung von Sozialversicherten und sonstigen Personen zum Zwecke der Gewährung von Steuerermäßigungen entgegensteht.

1. Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens und zum anwendbaren Gemeinschaftsrecht

36. In seinen Vorlagefragen bezieht sich das vorlegende Gericht auf keine besondere Bestimmung des Gemeinschaftsrechts. So gesehen dürfte das Vorabentscheidungsersuchen kaum den Anforderungen der Rechtsprechung genügen, wonach das vorlegende Gericht die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften, deren Auslegung es begehrt, zu benennen hat[7].

37. Allerdings dürfen diese Anforderungen nicht verabsolutiert werden; entscheidend ist vielmehr, ob das vorlegende Gericht den Gerichtshof in die Lage versetzt, eine sachdienliche Antwort zu geben[8]. Gemäß ständiger Rechtsprechung ist es nämlich „im Rahmen der durch Artikel 234 EG geschaffenen Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten allein Sache des nationalen Gerichts ..., das mit dem Rechtsstreit befasst ist und ihn zu entscheiden hat, im Hinblick auf den Einzelfall sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zu beurteilen. Betreffen daher die vorgelegten Fragen die Auslegung des Gemeinschaftsrechts, so ist der Gerichtshof grundsätzlich gehalten, darüber zu befinden."[9]

38. Hinzu kommt auch, dass der Gerichtshof sich veranlasst sehen kann, „gemeinschaftsrechtliche Vorschriften zu berücksichtigen, die das vorlegende Gericht in

7 — Siehe etwa das Urteil vom 12. Juli 2001 in der Rechtssache C-399/98 (Ordine degli Architetti u. a., Slg. 2001, I-5409, Randnr. 105).

8 — Siehe nur den Beschluss vom 25. Februar 2003 in der Rechtssache C-445/01 (Simoncello und Boerio, Slg. 2003, I-1807, Randnrn. 22, 23 und 30).

9 — Vgl. insbesondere die Urteile vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C-415/93 (Bosman, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 59), vom 13. März 2001 in der Rechtssache C-379/98 (PreussenElektra, Slg. 2001, I-2099, Randnr. 38), vom 22. Jänner 2002 in der Rechtssache C-390/99 (Canal Satélite, Slg. 2002, I-607, Randnr. 18) und vom 10. Dezember 2002 in der Rechtssache C-153/00 (der Weduwe, Slg. 2002, I-11319, Randnr. 31).

seiner Frage nicht angeführt hat, ... [u]m ... dem Gericht, das ihm eine Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat, eine sachdienliche Antwort zu geben" [10].

39. In den Gründen des gegenständlichen Vorlagebeschlusses werden die Vertragsbestimmungen zur Kapitalverkehrsfreiheit (Artikel 56 EG ff.) zitiert. Das vorlegende Gericht führt ferner aus, inwiefern diese Bestimmungen den in Rede stehenden Vorschriften des nationalen Rechts entgegenstehen könnten. Damit hat es die Gründe für die Wahl der betreffenden Gemeinschaftsbestimmungen, um deren Auslegung es ersucht, angeführt und den Zusammenhang angegeben, den es zwischen diesen Bestimmungen und den — auf den bei ihm anhängigen Rechtsstreit — anzuwendenden nationalen Rechtsvorschriften herstellt. Das Vorabentscheidungsersuchen ist daher zulässig.

40. Die vom vorlegenden Gericht herangezogene Kapitalverkehrsfreiheit erscheint auch einschlägig. Insoweit genügt die Feststellung, dass eine Immobilieninvestition durch einen Gebietsfremden im Anhang I Abschnitt II Buchstabe A der Richtlinie 88/361/EWG [11] aufgeführt ist. Zwar ist diese Richtlinie *ratione temporis* nicht auf den Ausgangsfall anwendbar; ihr Anhang wird aber in der Rechtsprechung des Gerichtshofes regelmäßig herangezogen, um den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit — auch nach den neu gefassten Artikeln 56 EG ff. — abzugrenzen [12].

41. Vor diesem Hintergrund erscheint es entbehrlich, die Vertragsbestimmungen zur Niederlassungsfreiheit (Artikel 43 EG ff.) — wie etwa von der Kommission vorgeschlagen — zu bemühen.

2. Zur Kapitalverkehrsfreiheit

a) Zum Verhältnis zwischen Kapitalverkehrsfreiheit und anderen Grundfreiheiten

42. Der freie Kapitalverkehr (Artikel 56 EG ff.) unterscheidet sich jedenfalls in seiner Formulierung von den anderen Grundfreiheiten, insoweit er nach dem Wortlaut des Artikels 56 EG ein allgemeines Beschränkungsverbot enthält. Dieses Verbot wird freilich insbesondere von Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG relativiert, indem

10 — Vgl. insbesondere die Urteile vom 20. März 1986 in der Rechtssache 35/85 (Tissier, Slg. 1986, 1207, Randnr. 9), vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-315/88 (Bagli Pennacchiotti, Slg. 1990, I-1323, Randnr. 10), vom 18. November 1999 in der Rechtssache C-107/98 (Teckal, Slg. 1999, I-8121, Randnr. 39) und vom 7. November 2002 in den verbundenen Rechtssachen C-228/01 und C-289/01 (Bourrasse und Perchicot, Slg. 2002, I-10213, Randnr. 33).

11 — Richtlinie des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABl. L 178, S. 5).

12 — Siehe das Urteil vom 16. März 1999 in der Rechtssache C-222/97 (Trummer und Mayer, Slg. 1999, I-1661, Randnr. 21): „Da ... Artikel 73b EG-Vertrag [jetzt Artikel 56 EG] im Wesentlichen den Inhalt des Artikels 1 der Richtlinie 88/361 übernommen hat und ungeachtet dessen, dass diese Richtlinie auf die Artikel 69 und 70 Absatz 1 EWG-Vertrag gestützt ist, die inzwischen durch die Artikel 73b ff. EG-Vertrag ersetzt worden sind, behält die Nomenklatur für den Kapitalverkehr im Anhang zu dieser Richtlinie den Hinweischarakter für die Definition des Begriffes des Kapitalverkehrs, den sie vor dem Inkrafttreten der letztgenannten Artikel hatte, wobei die in ihr enthaltene Aufzählung gemäß ihrer Einleitung nicht erschöpfend ist."

dort im Wesentlichen klargestellt wird, dass das Verbot nach Artikel 56 EG das Recht der Mitgliedstaaten unberührt lässt, steuerrechtliche Vorschriften anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln [13]. Artikel 58 Absatz 3 EG stellt weiters klar, dass Unterschiede, die die Mitgliedstaaten zwischen Steuerpflichtigen im Hinblick auf deren Wohnsitz oder Kapitalanlageort machen dürfen, keine willkürliche Diskriminierung oder verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs bewirken dürfen [14].

43. Der Gerichtshof hatte aber erst im Urteil Manninen vom 7. September 2004 [15] Gelegenheit, die grundsätzliche Regelungskompetenz der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern am Maßstab der Artikel 56 EG und 58 EG zu prüfen. Zu den Kernaussagen dieses Urteils gehört, dass Artikel 58 EG eine Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach dem Ort ihrer Kapitalanlage unterscheidet, nur dann zulässt, wenn die hiedurch getroffene Unterscheidung einem faktisch bestehenden Unterschied Rechnung trägt oder wenn die Differenzierung zwischen vergleichbaren Situationen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt erscheint [16]. Eine entsprechende Rechtfertigung setzt voraus, dass die in Rede stehende unterschiedliche Behandlung nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit der fraglichen Regelung verfolgten Zieles erforderlich ist [17].

44. Aus alledem ergibt sich, dass Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs nicht grundsätzlich durch Artikel 56 EG verboten werden, sondern vielmehr am Maßstab des aus Artikel 58 EG herzuleitenden Diskriminierungsverbots zu messen sind, wobei gegebenenfalls Diskriminierungen aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls — unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes — gerechtfertigt werden können.

45. In dogmatischer Hinsicht unterscheidet sich die Kapitalverkehrsfreiheit mithin nur auf den ersten Blick von den anderen Grundfreiheiten, weshalb eine Übertragbarkeit der Rechtsprechung betreffend diese anderen Grundfreiheiten im Bereich der direkten Besteuerung durchaus nahe liegend erscheint [18]. Auf diese Rechtsprechung ist daher nun einzugehen.

13 — Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe b EG enthält einen vergleichbaren Vorbehalt für die Befugnisse zur Ahndung insbesondere steuerlicher Zuwiderhandlungen, zum Schutz der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit und zur Erhebung von Informationen über den Kapitalverkehr.

14 — Hieran erinnert der Gerichtshof — allerdings im Zusammenhang mit der Vorgängerbestimmung des Artikels 73 d Absatz 3 EG-Vertrag — im Urteil vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98 (Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 44).

15 — Urteil vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02 (Manninen, Slg. 2004, I-7477).

16 — A. a. O., Randnrn. 28 f.

17 — Urteil Manninen, a. a. O., Randnr. 29.

18 — Zu diesem Schluss kommt auch Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer in seinen in Fußnote 2 zitierten Schlussanträgen, Nrn. 53 ff.

b) Rechtsprechung des Gerichtshofes zu den gemeinschaftsrechtlichen Schranken der Gesetzgebungskompetenz der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern

46. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes zu den gemeinschaftsrechtlichen Schranken der Gesetzgebungskompetenz der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern hat sich vornehmlich anlässlich von nationalen Regelungen entwickelt, die entweder zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen [19] oder aber nach der Herkunft der zu versteuernden Einkünfte [20] unterscheiden.

47. Der Gerichtshof prüfte hiebei die nationalen Regelungen am Maßstab der Freizügigkeit [21], der Niederlassungsfreiheit [22] und des freien Dienstleistungsverkehrs [23].

48. 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 ausüben [24]. Die Grundfreiheiten verbieten nicht nur offenkundige Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle verschleierten Formen der Diskriminierung, die durch Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu demselben Ergebnis führen [25].

49. Sie enthalten somit ein Diskriminierungsverbot, wonach ausgeschlossen werden soll, dass ohne rechtfertigenden Grund auf vergleichbare Sachverhalte unterschiedliche Regeln oder auf unterschiedliche Sachverhalte gleiche Kriterien angewandt werden [26].

50. Im Hinblick auf eine allfällige Differenzierung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden im nationalen Steuerrecht hat der Gerichtshof unterstrichen, dass die Gefahr besteht, dass sich Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die Steuervergünstigungen Gebietsansässigen vorbehalten, haupt-

19 — Urteile vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Biehl, Slg. 1990, I-1779), vom 26. Oktober 1995 in der Rechtssache C-151/94 (Kommission/Luxemburg, Slg. 1995, I-3685), vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493), vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089), vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-391/97 (Gschwind, Slg. 1999, I-5451), vom 16. Mai 2000 in der Rechtssache C-87/99 (Zurstrassen, Slg. 2000, I-3337), vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01 (Gerritse, Slg. 2003, I-5933), vom 13. November 2003 in der Rechtssache C-209/01 (Schilling und Fleck-Schilling, Slg. 2003, I-13389) und vom 1. Juli 2004 in der Rechtssache C-169/03 (Wallentin, Slg. 2004, I-6443).

20 — Urteil Verkooijen (zitiert in Fußnote 14) sowie Urteile vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-422/01 (Skandia und Ramstedt, Slg. 2003, I-6817), vom 13. November 2003 in der Rechtssache C-42/02 (Lindman, Slg. 2003, I-13519), vom 4. März 2004 in der Rechtssache C-334/02 (Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-2229), vom 15. Juli 2004 in den Rechtssachen C-315/02 (Lenz, Slg. 2004, I-7063) und C-242/03 (Weidert und Paulus, Slg. 2004, I-7379).

21 — Siehe z. B. das Urteil in der Rechtssache C-279/93 (zitiert in Fußnote 5) sowie die Urteile Wielockx, Asscher, Gschwind, Zurstrassen, Schilling und Fleck-Schilling sowie Wallentin (alle zitiert in Fußnote 19).

22 — Siehe z. B. das Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98 (Baars, Slg. 2000, I-2787).

23 — Siehe z. B. die Urteile Gerritse (zitiert in Fußnote 19), Skandia und Ramstedt (zitiert in Fußnote 20) sowie das Urteil Lindman (zitiert in Fußnote 20).

24 — Vgl. statt vieler das Urteil vom 4. Oktober 1991 in der Rechtssache C-246/89 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1991, I-4585, Randnr. 12) und das Urteil Schilling und Fleck-Schilling (zitiert in Fußnote 19), Randnr. 22.

25 — Vgl. insbesondere die 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).

26 — Siehe nur das Urteil Schumacker (zitiert in Fußnote 5), Randnr. 30.

sächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken, da Gebietsfremde meist Ausländer sind, sodass derartige Rechtsvorschriften eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellen können [27].

51. Im Bereich der direkten Steuern sei allerdings die Lage der Gebietsansässigen eines bestimmten Staates nicht allgemein vergleichbar mit der Lage von Gebietsfremden, da sie sowohl unter dem Gesichtspunkt der Herkunft der Einkünfte als auch der Steuerkraft oder der persönlichen und familiären Situation objektive Unterschiede aufweist [28].

52. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob subjektive Besteuerungsmerkmale wie etwa die persönlichen Verhältnisse und der Personenstand des Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat oder im Beschäftigungsstaat, soweit diese auseinander fallen, insbesondere bei der Veranlagung zur Einkommensteuer im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden können.

53. Im Urteil Schumacker hat der Gerichtshof etwa 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 werden.

54. Ein anderes Bild ergibt sich in jenen Fällen, wo die zu versteuernden Einkünfte zu einem nennenswerten Teil gerade nicht aus dem Beschäftigungsstaat stammen. So hat der Gerichtshof in diesem Zusammenhang 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“ [29]. Folglich ist,

27 — Vgl. u. a. die Urteile Schumacker (zitiert in Fußnote 5), Randnr. 28, Asscher (zitiert in Fußnote 19), Randnr. 38, und Zurstrassen (zitiert in Fußnote 19), Randnrn. 19 und 20.

28 — Urteil Schumacker (zitiert in Fußnote 5), Randnrn. 31 f.; siehe auch das Urteil vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00 (de Groot, Slg. 2002, I-11819, Randnrn. 90 ff.).

29 — Vgl. u. a. das Urteil in der Rechtssache C-169/03 (zitiert in Fußnote 19), Randnr. 15 und die dort zitierte Rechtsprechung.

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" [30]; eine Diskriminierung aufgrund besonderer Umstände im Einzelfall ist allerdings nicht auszuschließen.

55. Soweit also die Lage von Gebietsfremden und Gebietsansässigen vergleichbar ist, stellt sich die Frage, inwieweit eine unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden sachlich gerechtfertigt werden kann, da eine solche unterschiedliche Behandlung eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellen kann — geht man von der Prämisse aus, dass die Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats in der Regel gebietsansässige Steuerpflichtige sind.

c) Zum Bestehen einer mittelbaren Diskriminierung des Klägers im Ausgangsrechtsstreit

56. Im Ausgangsfall könnte eine mittelbare Diskriminierung des Klägers darin bestehen, dass er — als Gebietsfremder — nicht in den Genuss der streitigen Steuerermäßigung für Vorsorgeaufwendungen kommt, weil er als Gebietsfremder ohne Einkünfte aus Arbeit in den Niederlanden dort nicht sozialversicherungspflichtig ist [31], während ein Gebietsansässiger — ohne Rücksicht auf die Art seiner Einkünfte [32] — grundsätzlich sozialversicherungspflichtig ist und dementsprechend in den Genuss der streitigen Steuerermäßigungen kommen kann. Diese unterschiedliche Behandlung steht jedoch — anders als in der Rechtssache Schumacker — in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Wohnsitz des Steuerpflichtigen.

57. Die in Rede stehende nationale Regelung knüpft jedenfalls nicht unmittelbar an den Wohnsitz des Steuerpflichtigen an. Die Möglichkeit einer Ermäßigung der Einkommensteuer unter den Voraussetzungen des Artikels 2.7. Absatz 2 der Wet IB 2001 — also in jenen Fällen, wo die Steuergutschriften für die Sozialversicherungen nicht vollständig mit den Beiträgen für die Sozialversicherungen verrechnet werden konnten — hängt nach dem Wortlaut dieser Bestimmung nämlich davon ab, ob der Steuerpflichtige auch sozialversicherungspflichtig ist. Dies wiederum hängt davon ab, ob er entweder seinen Wohnsitz in den Niederlanden hat *oder* ob er Einkünfte aus Arbeit auf niederländischem Gebiet bezieht. Daraus folgt aber, dass auch ein Gebietsfremder in

30 — Randnr. 16 und die dort zitierte Rechtsprechung.

31 — Sozialversicherungspflichtig ist, wer in den Niederlanden seinen Wohnsitz hat oder in den Niederlanden Einkünfte aus Arbeit bezieht (siehe Artikel 6 des Algemene Ouderdomswet [Gesetz über die Altersrentenversicherung]; Artikel 3 des Algemene Nabestaandenwet [Gesetz über die Hinterbliebenenversicherung] und Artikel 5 des Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten [Gesetz über die Versicherung von besonderen Krankenkosten]).

32 — Aufgrund der in Fußnote 31 zitierten Regelung ist ein Gebietsansässiger sozialversicherungspflichtig, ohne dass es nur auf allfällige Einkünfte aus Arbeit ankommt. Nach Artikel 6 des Wet financiering volksverzekeringen (Gesetz über die Finanzierung der Sozialversicherungen) ist der Versicherte grundsätzlich beitragspflichtig — wobei nach Artikel 8 dieses Gesetzes nur Einkünfte aus Arbeit und Wohnung herangezogen werden. Ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger ist damit grundsätzlich sozialversichert; wenn er keine Einkünfte aus Arbeit bezieht, ist er jedoch nicht beitragspflichtig.

den Genuss der streitigen Steuergutschriften kommen kann — und zwar unter den Voraussetzungen des Artikels 2.7. Absatz 2 der Wet IB 2001, welcher nicht unmittelbar nach dem Ort des Wohnsitzes differenziert, und zwar dann, wenn er Einkünfte aus Arbeit auf niederländischem Staatsgebiet bezieht. Dies hat die niederländische Regierung in der mündlichen Verhandlung abermals bestätigt.

58. Die betreffenden Steuergutschriften wurden Herrn Blanckaert daher nicht verwehrt, weil er etwa Gebietsfremder war, sondern weil er — mangels Einkünften aus Arbeit in den Niederlanden — als Gebietsfremder ebendort nicht sozialversicherungspflichtig war.

59. Zwar könnte eingewendet werden, dass die in Rede stehende Regelung insoferne mittelbar an den Wohnsitz anknüpft, als Gebietsfremde mit Einkünften lediglich aus Kapitalvermögen nicht sozialversicherungspflichtig sind, während Gebietsansässige in dieser Lage vom niederländischen Sozialversicherungssystem erfasst sind. Darauf ist jedoch zu antworten, dass nichtsdestotrotz hier nicht nach dem Wohnsitz differenziert wird, insoweit das Beziehen von Einkünften aus Arbeit eine Sozialversicherungspflicht — auch und gerade für Gebietsfremde — auslöst.

60. Festzuhalten ist demnach, dass Herr Blanckaert unter den Umständen des Ausgangsfalls — d. h. als Gebietsfremder ohne Einkünfte aus Arbeit — sich nicht in einer Lage befindet, welche mit jener eines Gebietsansässigen ohne Einkünfte aus Arbeit vergleichbar wäre, weil unter solchen Umständen nur Gebietsansässige der Sozialversicherungspflicht nach nationalem Recht — hier nach dem so genannten Volksverzekeringswet — unterliegen.

61. In diesem Zusammenhang ist zudem von Bedeutung, dass auch Gebietsansässige nicht stets in den Genuss der streitigen Steuergutschriften kommen. Die niederländische Regierung hat insoweit erklärt, dass selbst ein Gebietsansässiger, wenn er in einem bestimmten Versicherungszweig nicht die Versicherteneigenschaft besitzt, die entsprechende Steuergutschrift auch nicht in Anspruch nehmen kann. So sei nach Auskunft der niederländischen Regierung etwa eine Person, die das Alter von 65 Jahren erreicht hat, nicht mehr Versicherter der Altersrentenversicherung und könne dementsprechend die Steuergutschrift für diese Versicherung nicht mehr in Anspruch nehmen. Vor dem Hintergrund ihres Zieles — nämlich der Sicherung eines Existenzminimums [33] — erscheint die in Rede stehende Regelung folglich kohärent.

62. Im Hinblick auf die Kohärenz der nationalen Regelung ist darüber hinaus anzumerken, dass die von Herrn Blanckaert

33 — Entsprechend den Äußerungen der Bevollmächtigten der niederländischen Regierung in der mündlichen Verhandlung.

geforderte Möglichkeit der Inanspruchnahme der Gutschriften für die Sozialversicherungen einen Gebietsfremden ohne Einkünfte aus Arbeit — ohne sachlichen Grund — besser stellen würde als einen Gebietsansässigen ohne Einkünfte aus Arbeit, da die von Artikel 2.7. Absatz 2 der Wet IB 2001 vorgesehene Verrechnung der betreffenden Gutschriften mit der Einkommensteuer nur für den Fall vorgesehen ist, dass keine Verrechnung mit Sozialversicherungsbeiträgen möglich war — sodass sie subsidiären Charakter hat. Da ein Gebietsfremder ohne Einkünfte aus Arbeit nicht beitragspflichtig ist, hätte eine allfällige Verrechnung von Gutschriften für die Sozialversicherungen mit der Einkommensteuer von vornherein keinen subsidiären Charakter. Sie wäre darüber hinaus systemwidrig, da eine solche Person nicht in den Niederlanden sozialversichert ist, sodass letztlich Gebietsfremde gegenüber Gebietsansässigen, die nicht sozialversichert sind [34], ohne Grund privilegiert sein würden.

63. Unabhängig von der Frage der Vergleichbarkeit könnte allerdings fraglich sein, ob es sachlich gerechtfertigt ist, insoferne zwischen Gebietsfremden und Gebietsansässigen zu differenzieren, als nur Letztere regelmäßig die Versicherteneigenschaft aufweisen, wenn keine Einkünfte aus Arbeit (und somit ohne dass es zu einer Beitragspflicht kommt) erzielt werden.

34 — Siehe das Beispiel oben, Nr. 61.

d) Sachliche Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung

64. Herr Blanckaert fühlt sich letztlich deswegen diskriminiert, weil nach niederländischem Recht eine Person ohne Einkünfte aus Arbeit — je nachdem, ob sie gebietsansässig ist oder nicht — die Versicherteneigenschaft im Rahmen des Sozialversicherungssystems aufweist oder nicht. Wenn aber eine Person nicht versichert ist, entfällt für sie die Möglichkeit einer Einkommensteuerermäßigung durch Übertragung der mit Sozialversicherungsbeiträgen nicht verrechneten Beträge der Steuergutschriften für die Sozialversicherungen.

65. Sowohl die Kommission als auch die niederländische und die deutsche Regierung haben hervorgehoben, dass die in Rede stehende Regelung dem Sozialversicherungsrecht — und nicht dem Steuerrecht — zuzuordnen sei, was mit einer ausschließlichen Regelungskompetenz der Mitgliedstaaten einhergehen würde. Die Zuordnung der in Rede stehenden Regelung zu dem einen oder anderen Bereich erscheint aber insoferne ohne Bedeutung, als die Mitgliedstaaten ihre Regelungskompetenzen auch im Bereich des Sozialversicherungsrechts unter Wahrung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben auszuüben haben [35].

35 — Urteile vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-158/96 (Kohll, Slg. 1998, I-1931, Randnr. 19) und vom 12. Juli 2001 in der Rechtssache C-157/99 (Smits und Peerbooms, Slg. 2001, I-5473, Randnr. 46). Siehe hiezu auch v. Maydell, „Der Einfluss des europäischen und internationalen Rechts auf das deutsche Sozialrecht", in *http://www.soc.nii.ac.jp/jassl/profmaydell1.pdf*.

66. Von Bedeutung erscheint vielmehr, dass nach ständiger Rechtsprechung „das Gemeinschaftsrecht die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten zur Ausgestaltung ihrer Systeme der sozialen Sicherheit unberührt lässt“ [36]. Der Gerichtshof leitet hieraus ab, dass „[i]n Ermangelung einer Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene ... das Recht eines jeden Mitgliedstaats [bestimmt], unter welchen Voraussetzungen zum einen ein Recht auf Anschluss an ein System der sozialen Sicherheit oder eine Verpflichtung hierzu besteht“ [37] „und zum anderen ein Anspruch auf Leistung gegeben ist“ [38]. Die Festlegung des Umfangs und der Tragweite einer entsprechenden Versicherungspflicht obliegt damit alleine den Mitgliedstaaten.

67. Im Hinblick auf die Finanzierung der Sozialversicherung wird die Regelungskompetenz der Mitgliedstaaten zusätzlich von den Koordinierungsregeln der Verordnung Nr. 1408/71 eingeengt. Zu diesen Koordinierungsregeln gehören insbesondere das Verbot der doppelten Beitragsleistung nach Artikel 13 [39] und die entsprechenden Kompetenzzuweisungsregeln [40].

68. Selbst wenn man — mit Herrn Blanckaert — davon ausgeht, dass die in Rede stehende Regelung insoferne zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden differenziert, als sie beide Gruppen unterschiedlich behandelt, wenn der Steuerpflichtige lediglich Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Niederlanden erzielt — und zwar insoweit, als die Anrechnung der Steuergutschriften für Sozialversicherungen auf die Einkommensteuer den Gebietsansässigen als gegebenenfalls nicht beitragspflichtigen Versicherten vorbehalten wird —, erscheint diese unterschiedliche Behandlung sachlich nicht ungerechtfertigt.

69. Die Niederlande hatten unseres Erachtens bei der Festlegung der Finanzierung ihres Sozialversicherungssystems keine über die Grundsätze aus der Verordnung Nr. 1408/71 hinausgehenden Anforderungen zu wahren. Insbesondere ergibt sich aus dem Gemeinschaftsrecht keinerlei Verpflichtung, Einkünfte aus Kapitalvermögen zwecks Finanzierung der Sozialversicherungen heranzuziehen [41]. Ebenso wenig lässt sich umge-

36 — Urteile vom 7. Februar 1984 in der Rechtssache 238/82 (Duphar, Slg. 1984, 523, Randnr. 16), vom 17. Juni 1997 in der Rechtssache C-70/95 (Sodemare u. a., Slg. 1997, I-3395, Randnr. 27); siehe auch die Urteile Kohll (zitiert in Fußnote 35), Randnr. 17, und Smits und Peerbooms (ebenfalls zitiert in Fußnote 35), Randnr. 44.

37 — Urteile vom 24. April 1980 in der Rechtssache 110/79 (Coonan, Slg. 1980, 1445, Randnr. 12), vom 4. Oktober 1991 in der Rechtssache C-349/87 (Paraschi, Slg. 1991, I-4501, Randnr. 15), in den Rechtssachen Kohll (zitiert in Fußnote 35), Randnr. 18, und Smits und Peerbooms (zitiert in Fußnote 35), Randnr. 45.

38 — Urteile vom 30. Jänner 1997 in den verbundenen Rechtssachen C-4/95 und C-5/95 (Stöber und Piosa Pereira, Slg. 1997, I-511, Randnr. 36) sowie in den Rechtssachen Kohll (zitiert in Fußnote 35), Randnr. 18, und Smits und Peerbooms (zitiert in Fußnote 35), Randnr. 45.

39 — Im Urteil vom 15. Februar 2000 in der Rechtssache C-169/98 (Kommission/Frankreich, Slg. 2000, I-1049) hat der Gerichtshof etwa eine nationale Regelung, die der betreffende Mitgliedstaat als steuerliche Regelung betrachtete, für unvereinbar mit dem in Artikel 13 der Verordnung Nr. 1408/71 verankerten Verbot der doppelten Beitragsleistung gehalten.

40 — Siehe Artikel 13 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung Nr. 1408/71: „Eine Person, die im Gebiet eines Mitgliedstaats abhängig beschäftigt ist, unterliegt den Rechtsvorschriften dieses Staates, und zwar auch dann, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats wohnt oder ihr Arbeitgeber oder das Unternehmen, das sie beschäftigt, seinen Wohnsitz oder Betriebssitz im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats hat.“

41 — Wenn sich ein Mitgliedstaat aber dafür entscheidet, hat er das Verbot der doppelten Beitragsleistung nach Artikel 13 der Verordnung Nr. 1408/71 zu beachten, vgl. das Urteil Kommission/Frankreich (zitiert in Fußnote 39).

kehrt eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zum Ausschluss von nicht beitragspflichtigen Versicherten aus einem Sozialversicherungssystem konstruieren.

70. Die unterschiedliche Behandlung von steuerpflichtigen Personen ohne Einkünfte aus Arbeit zum Zwecke der Anwendung von Steuergutschriften für die Sozialversicherungen je nach Sozialversicherteneigenschaft, wie hier vorliegend, ist demnach sachlich gerechtfertigt, und zwar aufgrund der Ausgestaltung des nationalen Sozialversicherungssystems, dessen Vereinbarkeit mit gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen, etwa aus der Verordnung Nr. 1408/71, nicht zweifelhaft ist.

71. Es erübrigt sich mithin, auf die zweite und dritte Vorlagefrage einzugehen.

V — Ergebnis

72. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die erste Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

Die Artikel 56 EG und 58 EG über den freien Kapitalverkehr in der Gemeinschaft stehen einer nationalen Regelung, die bei der Einkommensteuer gebietsansässigen Steuerpflichtigen eine Steuerermäßigung für Aufwendungen im Zusammenhang mit den Sozialversicherungen zuerkennt, diese Steuermäßigung gebietsfremden Steuerpflichtigen hingegen versagt, nicht entgegen, sofern diese Differenzierung nicht an den Wohnsitz der Steuerpflichtigen, sondern an seine Versicherteneigenschaft im Rahmen des nationalen Sozialversicherungssystems knüpft, ohne dass es hiebei auf eine allfällige Beitragspflicht des Betreffenden ankommt.