SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

vom 20. November 1997 *

1. Das Tribunal administratif Straßburg hat dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EG-Vertrag verschiedene Vorabentscheidungsfragen zur Auslegung der Artikel 6, 48 und 220 des Vertrages vorgelegt. Es benötigt die Antwort auf diese Fragen zur Entscheidung über die Klagen von Herrn und Frau Gilly gegen die Entscheidungen des Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, die den Klägern des Ausgangsverfahrens eine zusätzliche Belastung bei der Einkommensteuer für natürliche Personen (im folgenden: Einkommensteuer) für die Jahre 1986, 1988, 1990, 1991, 1992 und 1993 auferlegen.

2. Der Vorlageentscheidung des Tribunal administratif zufolge ist Herr Gilly französischer Staatsangehöriger und arbeitet als Lehrer im öffentlichen Schulwesen in Frankreich. Seine Frau ist deutsche Staatsangehörige und erwarb durch die Eheschließung auch die französische Staatsangehörigkeit; sie ist Lehrerin an einer öffentlichen Schule in Deutschland. Die Eheleute haben ihren Wohnsitz in Frankreich.

3. Die Besteuerung des Einkommens von Frau Gilly fällt unter die Bestimmungen des am 21. Juli 1959 unterzeichneten Abkommens zwischen der Französischen Republik und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [1] (im folgenden: deutsch-französisches Abkommen), der Zusatzabkommen vom 9. Juni 1969 und 28. September 1989 und der Dienstanweisung 14-B-2-93 der französischen Steuerverwaltung mit den betreffenden Durchführungsvorschriften.

4. Im Ausgangsverfahren wurden die vom Land Baden-Württemberg gezahlten Einkünfte von Frau Gilly aus nichtselbständiger Arbeit nach Artikel 14 Absatz 1 Satz 1 des deutsch-französischen Abkommens in Deutschland besteuert, da es sich um Vergütungen des öffentlichen Sektors handelt und die Empfängerin deutsche Staatsangehörige ist.

5. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bezog Frankreich nach Maßgabe von Artikel 20 Buchstabe a in der Fassung des Zusatzabkommens von 1969 die Einkünfte von Frau Gilly nicht in die Bemessungsgrundlage der Ehegatten ein, sondern berücksichtigte sie bei der Berechnung des Steuersatzes für die in Frankreich erzielten Einkünfte. Nach der Änderung dieser Bestimmung durch das Zusatzabkommen von 1989 wurden diese Einkünfte ebenfalls in Frankreich besteuert, sie unterlagen aber

* Originalsprache: Spanisch.

1 — Am 21. Juli 1959 in Paris unterzeichnetes Abkommen zwischen der Französischen Republik und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern.

hinsichtlich der im Ausland entrichteten Steuer einer Steueranrechnung in Höhe des diesen Einkünften entsprechenden Betrages der französischen Steuer.

6. In ihren Klagen erklärten die Eheleute Gilly, daß die Anwendung der Bestimmungen des deutsch-französischen Abkommens in ihrem Fall eine exzessive, ungerechtfertigte und diskriminierende Besteuerung mit sich bringe, die mit den Artikeln 3 Buchstabe c, 6, 48, 73d und 220 des Vertrages unvereinbar sei. Sie beantragten die Aufhebung ihrer zusätzlichen Belastung durch die französische Steuerverwaltung und die Anerkennung der Steuereigenschaft eines Grenzgängers für Frau Gilly. Hilfsweise beantragten sie, daß die Steueranrechnung in Frankreich für die im Ausland entrichtete Steuer dem Effektivbetrag der in Deutschland entrichteten Steuer entspricht, hilfsweise, daß die von Frau Gilly in Deutschland erzielten Einkünfte nicht für die Steuerberechnung der Eheleute in Frankreich berücksichtigt werden. Schließlich beantragten die Eheleute die Erstattung der zu Unrecht gezahlten Steuer.

Die Vorlagefragen

7. Da nach Ansicht des Tribunal administratif Straßburg die Entscheidung über die Klagen von der Auslegung der Artikel 6, 48 und 220 des Vertrages abhängt, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Vorabentscheidungsfragen vorgelegt:

1. Verstößt eine für Grenzgänger geltende steuerliche Regelung der im deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Art insofern gegen den Grundsatz der Freizügigkeit der Arbeitnehmer, wie er sich aus dem EWG-Vertrag und seinen Durchführungsvorschriften ergibt, als sie für Personen, deren Vergütung von einer öffentlichen Einrichtung stammt, und für Personen, die von Privatpersonen eine Vergütung erhalten, unterschiedliche Modalitäten der Besteuerung vorsieht und aus diesem Grund in Abhängigkeit davon, ob sich der Wohnort im einen oder im anderen Staat befindet, Einfluß auf den Zugang zu öffentlichen oder privaten Arbeitsplätzen haben kann?

2. Ist eine Vorschrift, nach der ein Grenzgänger, der eine Vergütung von einem Staat oder von einer ihm unterstehenden Person des öffentlichen Rechts bezieht, in diesem Staat besteuert wird, während die Vergütung in dem Staat besteuert wird, in dem der Grenzgänger ansässig ist, wenn er die Staatsangehörigkeit des anderen Staates besitzt, ohne zugleich Staatsangehöriger des erstgenannten Staates zu sein, mit dem Grundsatz der Freizügigkeit und der Abschaffung jeder Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit vereinbar?

3. Ist eine steuerrechtliche Vorschrift, nach der Grenzgänger, die bei Personen des

öffentlichen Rechts beschäftigt und in einem der Mitgliedstaaten ansässig sind, unterschiedlich besteuert werden, je nachdem, ob sie ausschließlich Staatsangehörige dieses Staates sind oder die doppelte Staatsangehörigkeit haben, mit Artikel 7 [nunmehr Artikel 6][2] des Vertrages vereinbar?

4. Verstoßen steuerliche Vorschriften, die — in Anbetracht der Unterschiede bei den steuerlichen Regelungen der Vertragsstaaten je nach der Dauer der Beschäftigung — die Entscheidung der Lehrkräfte der fraglichen Staaten beeinflussen können, ihre Beschäftigung mehr oder weniger dauerhaft in einem anderen Staat auszuüben, gegen den Grundsatz der Freizügigkeit der Arbeitnehmer, wie er sich aus dem Vertrag ergibt?

5. Ist zum einen dem in Artikel 220 des Vertrages festgelegten Ziel der Beseitigung der Doppelbesteuerung in Anbetracht der den Staaten zu seiner Verwirklichung gesetzten Fristen nunmehr der Charakter einer unmittelbar anwendbaren Vorschrift beizumessen, nach der die Doppelbesteuerung nicht mehr stattfinden darf, und verstößt zum anderen ein Doppelbesteuerungsabkommen, nach dem die für Grenzgänger der Vertragsstaaten des deutsch-französisches Abkommens geltende steuerliche Regelung von ihrer Staatsangehörigkeit und vom öffentlichen oder privaten Charakter der ausgeübten Beschäftigung abhängt, gegen das den Mitgliedstaaten durch Artikel 220 gesteckte Ziel der Beseitigung der Doppelbesteuerung? Wird eine Regelung zur Steueranrechnung, die für in einem Staat ansässige Ehegatten gilt und nach der nicht der genaue Betrag der in einem anderen Staat gezahlten Steuer berücksichtigt wird, sondern nur ein unter Umständen niedrigerer Steueranrechnungsbetrag, dem den Mitgliedstaaten gesteckten Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung gerecht?

6. Ist Artikel 48 dahin auszulegen, daß er es nicht zuläßt, daß Staatsangehörige eines Mitgliedstaats, die als Grenzgänger in einem anderen Mitgliedstaat arbeiten, aufgrund eines Steueranrechnungsverfahrens der im deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Art stärker besteuert werden als Personen, die in ihrem Wohnsitzstaat erwerbstätig sind?

Die streitigen Bestimmungen des deutsch-französischen Abkommens

8. Artikel 13 Absatz 1 enthält das Grundprinzip, daß die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur im Beschäftigungsland besteuert werden. Hiervon sind die sogenannten Vergütungen des öffentlichen Sektors ausgenommen.

2 — Geändert durch Artikel G.8 des Vertrages über die Europäische Union.

9. Artikel 13 Absatz 5 Buchstabe a enthält eine Ausnahme von der vorgenannten Regel, da dort bestimmt wird, daß Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von Personen, die im Grenzgebiet eines Vertragsstaats arbeiten und ihre ständige Wohnstätte, zu der sie in der Regel jeden Tag zurückkehren, im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaats haben, nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

10. Artikel 14 Absatz 1 enthält die Kriterien für die Besteuerung der Vergütungen des öffentlichen Sektors. Nach der in Satz 1 aufgestellten allgemeinen Regel können Vergütungen, die einer der Vertragsstaaten, ein Land oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an in dem anderen Staat ansässige natürliche Personen für Dienstleistungen in der Verwaltung oder in den Streitkräften zahlt, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden.

Von dieser Regel gibt es auch eine Ausnahme, die in Satz 2 dieses Absatzes enthalten ist; werden nämlich die Vergütungen an Personen gezahlt, die die Staatsangehörigkeit des anderen Staates besitzen, ohne zugleich Staatsangehörige des erstgenannten Staates zu sein, so werden sie nur von dem Staat besteuert, in dem diese Personen ansässig sind.

11. Artikel 16 enthält eine Sonderregelung für Gastlehrkräfte, die in dem einen oder anderen Staat nur während eines begrenzten Zeitraums arbeiten; diese Lehrkräfte unterliegen weiterhin der Besteuerung im Staat ihres gewöhnlichen Wohnsitzes. Danach können Hochschullehrer oder Lehrer, die gewöhnlich in einem der Vertragsstaaten ansässig sind und während eines Aufenthalts von höchstens zwei Jahren eine Vergütung für eine Lehrtätigkeit an einer Universität, Hochschule, Schule oder einer anderen Lehranstalt in dem anderen Staat erhalten, hinsichtlich dieser Vergütung nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden.

12. Artikel 20 Absatz 2 legt die Modalitäten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für die Personen fest, die in Frankreich ansässig sind; in der Fassung des Zusatzabkommens vom 9. Juni 1969 heißt es:

„a) Einkünfte, die aus der Bundesrepublik stammen und dort aufgrund dieses Abkommens besteuert werden, sind vorbehaltlich der Buchstaben b und c von der französischen Bemessungsgrundlage ausgenommen. Hierdurch wird jedoch nicht das Recht Frankreichs eingeschränkt, die somit ausgenommenen Einkünfte bei der Bestimmung des französischen Steuersatzes zu berücksichtigen."

Seit Inkrafttreten des am 28. September 1989 unterzeichneten Zusatzabkommens lautet der geltende Text zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Frankreich ansässiger Personen wie folgt:

„a) Gewinne und andere positive Einkünfte, die aus der Bundesrepublik stammen und die dort nach diesem Abkommen besteuert werden können, können auch in Frankreich besteuert werden, wenn sie einer in Frankreich ansässigen Person zufließen. Die deutsche Steuer ist für die Berechnung der in Frankreich steuerpflichtigen Einkünfte nicht abzugsfähig. Der Empfänger hat jedoch Anspruch auf einen Anrechnungsbetrag bei der französischen Steuer, in deren Bemessungsgrundlage diese Einkünfte enthalten sind. Dieser Steueranrechnungsbetrag entspricht

...

cc) bei allen anderen Einkünften dem Betrag der diesen Einkünften entsprechenden französischen Steuer. Diese Bestimmung gilt insbesondere auch für die Einkünfte, die unter Artikel ... 13 Absätze 1 und 2 und Artikel 14 fallen."

13. Artikel 21 Absatz 1 sieht die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen vor; danach unterliegen die Staatsangehörigen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat keiner anderen oder schwerer wiegenden Besteuerung oder entsprechenden Verpflichtung, als es bei den Staatsangehörigen des letztgenannten Staates in der gleichen Lage der Fall ist oder sein kann.

Die Gemeinschaftsbestimmungen

14. Bei den Bestimmungen, um deren Auslegung das nationale Gericht ersucht und die sämtlich im Vertrag enthalten sind, handelt es sich um folgende:

Artikel 6

„Unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Vertrags ist in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten.

..."

Artikel 48

„...

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

...“

Artikel 220

„Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen:

...

— die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft,

...“

15. Ferner bestimmt Artikel 7 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 [3] folgendes:

„(1) Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, darf aufgrund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung, nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer.

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

...“

Die verschiedenen im Vorabentscheidungsverfahren vertretenen Auffassungen

16. Schriftliche Erklärungen sind innerhalb der hierfür in Artikel 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes vorgeschriebenen Frist von den Klägern des Ausgangsverfahrens, von der französischen, belgischen, dänischen, deutschen, italienischen, finnischen und schwedischen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs und von der Kommission abgegeben worden. In der mündlichen Verhandlung haben sich die Kläger des Ausgangsverfahrens, die Vertreter der französischen, dänischen, italienischen und niederländischen Regierung sowie der Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission geäußert.

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

17. Die Kläger bezeichnen die steuerliche Situation von Frau Gilly aus dreierlei Gründen als diskriminierend. Erstens sehe nämlich Artikel 14 Absatz 1 des deutsch-französischen Abkommens eine unterschiedliche Behandlung je nach der Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen vor, da es von dieser abhänge, ob die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die von einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung stammten, im Zahl- oder Wohnsitzstaat besteuert würden. Zweitens bringe dieselbe Bestimmung einen Unterschied bei den Grenzgängern mit sich, je nachdem, ob sie im öffentlichen oder im privaten Sektor beschäftigt seien. Drittens schließlich schaffe Artikel 16 des deutsch-französischen Abkommens einen Unterschied bei den in Frankreich ansässigen Lehrkräften, je nachdem, ob sie nach Deutschland zögen, um dort weniger oder mehr als zwei Jahre tätig zu sein.

Sie bemerken ferner, Frau Gilly werde doppelt besteuert, da ihre aus nichtselbständiger Arbeit erzielten Einkünfte nach dem deutsch-französischen Abkommen zuerst in Deutschland, wo sie als ledige Steuerpflichtige ohne Kinder betrachtet werde, obwohl sie in Wirklichkeit verheiratet sei und zwei unterhaltsberechtigte Kinder habe, und zum zweitenmal in Frankreich besteuert würden, wo ihre in Deutschland erzielten Einkünfte bei der Berechnung des steuerbaren Gesamteinkommens der Eheleute den Einkünften ihres Ehemannes zugeschlagen würden. Die im Abkommen bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vorgesehene Steueranrechnung für die Auslandsbesteuerung verringere die Doppelbesteuerung nur ein wenig, ohne sie jedoch zu beseitigen.

18. Alle Mitgliedstaaten, die Erklärungen abgegeben haben, betonen übereinstimmend, daß die Bestimmungen des deutsch-französischen Abkommens, die nach Ansicht der Kläger des Ausgangsverfahrens diskriminierend sind und gegen Artikel 48 des Vertrages verstoßen, in Wirklichkeit mit diesem Artikel in Einklang stünden, und erklären, daß Artikel 220 keine unmittelbare Wirkung habe.

19. Sie führen im einzelnen zu Artikel 48 aus, dieser verbiete nicht, daß zwei Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Personen, die im einen der beiden Staaten ansässig seien und eine Tätigkeit gegen Entgelt im anderen Staat ausübten, unterschiedliche Besteuerungskriterien anwendeten, je nachdem, ob die Steuerpflichtigen im öffentlichen oder privaten Sektor beschäftigt seien, und der genannte Artikel verbiete auch nicht, daß diese Staaten zu demselben Zweck auf Beschäftigte des öffentlichen Sektors eines von ihnen unterschiedliche Besteuerungskriterien anwendeten, je nachdem, ob der Steuerpflichtige die Staatsangehörigkeit dieses Staates besitze oder nicht oder ob in einem dieser Staaten ansässige Lehrkräfte in den anderen Staat zögen, um dort länger oder weniger als zwei Jahre zu arbeiten.

Ihres Erachtens verbietet Artikel 48 auch nicht, daß im Rahmen eines Abkommens zweier Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen dessen Gesamteinkünfte einschließlich der im anderen Staat erzielten Einkünfte besteuert und dem Betroffenen in bezug auf die letztgenannten Einkünfte eine Steueranrechnung für die Auslandsbesteuerung in Höhe des nationalen Steuerbetrags gewährt, der diesen Einkünften entspricht.

Einige dieser Mitgliedstaaten bemerken, daß das Problem der Kläger des Ausgangsverfahrens nicht auf einer Ungleichbehandlung durch die französischen Steuervorschriften beruhe, sondern auf dem Unterschied zwischen den Steuersätzen der beiden Staaten, die in Deutschland höher seien als in Frankreich. Einige machen den Gerichtshof auch auf die Auswirkungen aufmerksam, die ein Urteil hätte, in dem Artikel 48 dahin ausgelegt würde, daß er den streitigen Bestimmungen des deutsch-französischen Abkommens entgegenstehe, da alle diese Bestimmungen dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im folgenden: OECD) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entsprächen, auf das sich die meisten bilateralen Abkommen stützten, die die Mitgliedstaaten untereinander geschlossen hätten.

In bezug auf Artikel 220 vertreten sie die Auffassung, daß es sich um eine Bestimmung ohne unmittelbare Wirkung handele, da sie nicht klar und bedingungslos genug sei und dem einzelnen nicht das Recht auf Beseitigung jeder Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft verleihe.

20. Die Kommission nimmt zunächst eine detaillierte Prüfung der Folgen vor, die sich für die Steuersituation der Eheleute Gilly aus der Anwendung des deutsch-französischen Abkommens ergeben.

Die Gesamteinkünfte der Eheleute, die einen steuerrechtlichen Haushalt darstellen, unterliegen in Frankreich als Wohnsitzstaat der Einkommensteuer unabhängig vom Herkunftsort der Einkünfte nach der Steuertabelle und Steuerprogression dieses Staates, ohne daß die Eheleute die Möglichkeit hätten, eine Einzelbesteuerung zu wählen. Bei den Steuerfreibeträgen und -ermäßigungen für Familienlasten wird die Bemessungsgrundlage in Frankreich, also das Gesamteinkommen der Eheleute, berücksichtigt. Da die in Frankreich erzielten Einkünfte weniger als die Hälfte des Gesamteinkommens ausmachen — die Einkünfte von Herrn Gilly betragen davon zirka 45 % —, zahlt Herr Gilly im vorliegenden Fall eine höhere Einkommensteuer, als wenn er einzelbesteuert würde.

In Deutschland kann Frau Gilly, deren Einkünfte etwa 55 % des Gesamteinkommens der Eheleute ausmachen, nicht in den Genuß des Vorzugstarifs für Ehepaare, des sogenannten „Splittingtarifs“ [4], kommen; sie wird automatisch als ledig betrachtet, da ihr Ehemann nicht in Deutschland ansässig ist. In ihrem Fall hätte der Vorzugstarif eine Steuerermäßigung in Deutschland mit sich gebracht, da ihre Einkünfte mehr als die Hälfte des Gesamteinkommens der Eheleute ausmachen.

Anhand dieser Prüfung vertritt die Kommission die Auffassung, daß Frau Gilly in Deutschland unter Berücksichtigung ihres

4 — Beim „Splitting“ werden die gesamten Einkünfte der Eheleute zusammengerechnet und jedem der beiden Teile fiktiv zu 50 % zugerechnet. Wenn die Einkünfte eines Ehegatten höher sind als diejenigen des anderen, wird die Besteuerungsgrundlage hierdurch nivelliert und die Steuerprogression gemildert.

Familienstands besteuert werden müßte, wobei den Einkünften ihres Ehegatten in Frankreich Rechnung zu tragen wäre. Hierdurch bestünde in beiden Staaten eine Kohärenz bei der Steuerprogression der Betroffenen.

21. Die Kommission untersucht sodann die Bestimmung des Artikels 20 Absatz 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc des deutsch-französischen Abkommens im Hinblick auf Artikel 220 des Vertrages. Hierzu erklärt sie, daß Artikel 220 den Mitgliedstaaten eine Verpflichtung zur Anwendung von Mitteln, aber keine Ergebnisverpflichtung auferlege — nämlich, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einzuleiten — und daß die bilateralen Steuerabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung dem Zweck dieses Artikels entsprächen. Ihres Erachtens vermeidet der Mechanismus des deutsch-französischen Abkommens die Doppelbesteuerung, und das Gemeinschaftsrecht verbiete es nicht, daß die Eheleute Gilly eine höhere Steuerbelastung tragen, soweit dies auf den höheren Steuersatz in Deutschland zurückzuführen sei.

22. Sie gelangt zu dem Schluß, daß die Anwendung des französischen Rechts auf das Gesamteinkommen der Eheleute zum einen und die Anwendung des deutschen Rechts auf die Einkünfte von Frau Gilly in Deutschland zum anderen wegen der sich daraus ergebenden Folgen für die Berücksichtigung des Familienstands ein Hemmnis darstellten, das mit den Grundsätzen der Freizügigkeit der Arbeitnehmer unvereinbar sei.

Vorbemerkungen

23. Vor einer Untersuchung der Vorlagefragen des Tribunal administratif Straßburg muß meines Erachtens zunächst auf folgende Punkte eingegangen werden:

a) die Befugnis des Gerichtshofes, im Rahmen des Verfahrens des Artikels 177 des Vertrages über die Vereinbarkeit des deutsch-französischen Abkommens mit dem Gemeinschaftsrecht zu entscheiden;

b) die Zulässigkeit der vierten Vorabentscheidungsfrage, mit der das vorlegende Gericht wissen möchte, ob der Grundsatz der Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach dem Vertrag einer Steuerregelung entgegensteht, die die Entscheidung der Lehrkräfte der Vertragsstaaten beeinflussen könnte, ihre Tätigkeit in einem anderen Staat mehr oder weniger dauerhaft auszuüben;

c) die auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Gemeinschaftsbestimmungen über das Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit auf dem Gebiet der Freizügigkeit der Arbeitnehmer.

24. Ich gehe auf diese drei Fragen in der vorstehenden Reihenfolge ein.

A — *Die Befugnis des Gerichtshofes, im Rahmen des Verfahrens des Artikels 177 des Vertrages über die Vereinbarkeit des deutsch-französischen Abkommens mit dem Gemeinschaftsrecht zu entscheiden*

25. Ebensowenig wie der Gerichtshof im Rahmen des vorgenannten Verfahrens befugt ist, über die Vereinbarkeit nationaler Rechtsnormen mit Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts zu entscheiden [5], ist er meines Erachtens befugt, über die Vereinbarkeit von Vorschriften eines internationalen Abkommens zwischen zwei Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht zu entscheiden.

Da es sich im übrigen um ein bilaterales Abkommen auf einem Gebiet wie der direkten Steuer handelt, für das die Gemeinschaft nicht zuständig ist und dessen Regelung ausschließlich den Mitgliedstaaten obliegt, könnte der Gerichtshof hierfür nicht einmal eine Auslegung vornehmen.

Die Regelung für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer fällt indessen in den Bereich des Gemeinschaftsrechts, und das Ausgangsverfahren ist ein Rechtsstreit zwischen der Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats und einem Gemeinschaftsangehörigen, der von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hat und behauptet, durch die Anwendung eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens diskriminiert zu werden. Der Gerichtshof kann daher dem nationalen Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts geben, die es diesem ermöglichen, den Ausgangsrechtsstreit zu entscheiden [6].

Aus diesem Grund schlage ich dem Gerichtshof eine Neuformulierung der Vorabentscheidungsfragen vor.

B — *Die Zulässigkeit der vierten Vorabentscheidungsfrage, mit der das vorlegende Gericht wissen möchte, ob Artikel 48 einer Bestimmung entgegensteht, wie sie in Artikel 16 des deutsch-französischen Abkommens enthalten ist*

26. Nach dieser Bestimmung können Hochschullehrer oder Lehrer, die gewöhnlich in einem der Vertragsstaaten ansässig sind und während eines Aufenthalts von höchstens zwei Jahren eine Vergütung für eine Lehrtätigkeit an einer Universität, Hochschule, Schule oder einer anderen Lehranstalt im anderen Staat erhalten, hinsichtlich dieser Vergütung nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

5 — Urteil vom 16. Januar 1997 in der Rechtssache C-134/95 (USSL Nr. 47 di Biella, Slg. 1997, I-195, Randnr. 17).

6 — Urteil vom 27. September 1988 in der Rechtssache 235/87 (Matteucci, Slg. 1988, 5589, Randnr. 14).

Die Eheleute Gilly sind der Auffassung, daß diese Bestimmung eine steuerliche Ungleichbehandlung der Lehrkräfte mit sich bringe, die gegen die Freizügigkeit zwischen Frankreich und Deutschland verstoße, da die in einem dieser Staaten ansässigen Lehrkräfte, die im anderen Staat während eines begrenzten Zeitraums tätig seien, dank ihrer Eigenschaft als Grenzgänger, jedoch ohne Verpflichtung, im Grenzgebiet ansässig zu sein oder ihre Tätigkeit dort auszuüben, einer geringeren steuerlichen Belastung unterlägen als die Lehrkräfte, die wie Herr Gilly in Frankreich ansässig seien und beschlossen hätten, ihren Beruf länger als zwei Jahre in Deutschland auszuüben.

27. Die Kläger des Ausgangsverfahrens wollen meines Erachtens mit diesem Vorbringen — das vom nationalen Gericht in dessen Vorlageentscheidung aufgegriffen wird, indem es erklärt, die genannte Steuervorschrift könne die Entscheidung der Lehrkräfte der Vertragsstaaten beeinflussen, ihre Tätigkeit mehr oder weniger dauerhaft in einem anderen Staat auszuüben — nicht so sehr die eine oder andere Auslegung des Grundsatzes der Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft stützen, als vielmehr vom Gerichtshof eine Verurteilung des Artikels 16 des deutsch-französischen Abkommens erlangen, der auf sie nicht angewandt wurde.

28. Es geht nämlich aus der Vorlageentscheidung nicht hervor, daß sich die Eheleute Gilly in der unter diesen Artikel fallenden Situation befunden haben. Den Angaben des nationalen Gerichts zufolge ist Herr Gilly Lehrer im öffentlichen Lehramt in Frankreich, und es ist nicht ersichtlich, daß er in Deutschland während eines Zeitraums von weniger oder mehr als zwei Jahren tätig gewesen ist. Seine Ehefrau ist Lehrerin im öffentlichen Lehramt in Deutschland; sie hat diese Tätigkeit ohne Unterbrechung länger als zwei Jahre ausgeübt, und es ist wiederum nicht ersichtlich, daß sie vorher in Frankreich während eines Zeitraums von weniger als zwei Jahren tätig und zugleich in Deutschland ansässig war. Die Kläger des Ausgangsverfahrens haben dies in der mündlichen Verhandlung und in Beantwortung meiner Frage bestätigt.

29. Es gibt eine gefestigte Rechtsprechung über die Rolle, die jeweils den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof bei dem in Artikel 177 des Vertrages vorgesehenen Mitwirkungsverfahren zukommt. Demnach verfügt das nationale Gericht, das allein eine unmittelbare Kenntnis des Sachverhalts besitzt, über die besseren Voraussetzungen, um je nach den besonderen Umständen des Falles die Notwendigkeit einer Vorabentscheidung für den Erlaß seines Urteils und die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zu beurteilen [7], während es dem Gerichtshof zur Prüfung seiner eigenen Zuständigkeit obliegt, die Umstände zu untersuchen, unter denen er vom nationalen Gericht angerufen wird. Der Geist der Zusammenarbeit, in dem das Vorabentscheidungsverfahren stattfinden soll, verlangt auch, daß das nationale Gericht seinerseits auf die Aufgabe des Gerichtshofes Rücksicht nimmt, die darin besteht, zur Rechtspflege in den Mitgliedstaaten beizutragen, nicht aber zu allgemeinen oder hypothetischen Fragen Stellung zu nehmen [8].

7 — Urteile vom 29. November 1978 in der Rechtssache 83/78 (Pigs Marketing Board, Slg. 1978, 2347, Randnr. 25), vom 28. November 1991 in der Rechtssache C-186/90 (Durighello, Slg. 1991, I-5773, Randnr. 8) und vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-343/90 (Lourenço Dias, Slg. 1992, I-4673, Randnr. 15).

8 — Urteile vom 3. Februar 1983 in der Rechtssache 149/82 (Robards, Slg. 1983, 171, Randnr. 19) und Lourenço Dias (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 17).

30. Angesichts dieser Aufgabe hat der Gerichtshof ausgeführt, daß er über eine von einem nationalen Gericht vorgelegte Vorabentscheidungsfrage nicht entscheiden kann, wenn kein Zusammenhang zwischen der von diesem Gericht erbetenen Auslegung des Gemeinschaftsrechts oder Prüfung der Gültigkeit einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts und der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits besteht [9] oder wenn er vor die Aufgabe gestellt ist, eine hypothetische Frage zu entscheiden, ohne über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben zu verfügen, deren er für eine sachgerechte Beantwortung bedarf [10].

Wie der Gerichtshof entschieden hat, wäre er „nicht für die Beantwortung von Auslegungsfragen zuständig, die ihm im Rahmen konstruierter Verfahren vorgelegt würden, mit deren Hilfe die Parteien den Gerichtshof zur Stellungnahme zu gemeinschaftsrechtlichen Fragen veranlassen wollen, deren Beantwortung für die Entscheidung eines Rechtsstreits nicht objektiv erforderlich ist" [11].

Wie der Gerichtshof hierzu ferner festgestellt hat, ist es unerläßlich, daß das nationale Gericht die Gründe darlegt, aus denen es eine Beantwortung seiner Fragen als für die Entscheidung des Rechtsstreits erforderlich ansieht, so daß der Gerichtshof prüfen kann, ob die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts einen Bezug zu den tatsächlichen Gegebenheiten und dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits aufweist. Stellt sich heraus, daß die vorgelegte Frage für die in diesem Rechtsstreit zu treffende Entscheidung nicht erheblich ist, so muß der Gerichtshof feststellen, daß er keine Entscheidung treffen kann [12].

31. Da nicht ersichtlich ist, daß sich einer der Kläger des Ausgangsverfahrens in der in Artikel 16 des deutsch-französischen Abkommens vorgesehenen Lage befunden hat — weder der Kläger noch die Klägerin hat weniger als zwei Jahre im Nichtwohnsitzstaat gearbeitet —, glaube ich angesichts der vorgenannten Rechtsprechung, daß eine Antwort des Gerichtshofes zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts auf dem Gebiet der Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft dem nationalen Gericht bei der Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits nicht von Nutzen wäre. Daher schlage ich dem Gerichtshof vor, die vierte Vorabentscheidungsfrage für unzulässig zu erklären.

C — *Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit auf dem Gebiet der Freizügigkeit der Arbeitnehmer*

32. Das nationale Gericht ersucht um Auslegung von Artikel 6 des Vertrages, der jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verbietet. Hierzu ist festzustellen, daß dieser Grundsatz nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofes nur in vom Gemeinschaftsrecht erfaßten Fällen selbständig gilt, für die der Vertrag kein

9 — Urteile vom 16. Juni 1981 in der Rechtssache 126/80 (Salonia, Slg. 1981, 1563, Randnr. 6), Durighello (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 9), vom 28. März 1996 in der Rechtssache C-129/94 (Ruiz Bernáldez, Slg. 1996, I-1829, Randnr. 7) und vom 12. Dezember 1996 in der Rechtssache C-104/95 (Kontogeorgas, Slg. 1996, I-6643, Randnr. 11).

10 — Urteil vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-83/91 (Meilicke, Slg. 1992, I-4871, Randnrn. 32 und 33).

11 — Urteil vom 16. Dezember 1981 in der Rechtssache 244/80 (Foglia, Slg. 1981, 3045, Randnr. 18).

12 — Urteil Lourenço Dias (zitiert in Fußnote 7, Randnrn. 19 und 20).

besonderes Diskriminierungsverbot vorsieht [13].

Bei der Freizügigkeit der Arbeitnehmer wurde der Gleichbehandlungsgrundsatz jedoch in Artikel 48 Absatz 2 des Vertrages angewandt und konkretisiert, worin die Abschaffung jeder unterschiedlichen Behandlung in bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen vorgesehen ist; ferner bestimmt Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68, daß ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer genießt. Diese Bestimmung ist der konkrete Ausdruck des allgemeinen Verbotes der Diskriminierung der Arbeitnehmer im Wege von Steuermaßnahmen.

Somit ist es hier nicht erforderlich, auf Artikel 6 des Vertrages zurückzugreifen, um die Vorlagefragen des Tribunal administratif Straßburg zu beantworten.

Neuformulierung und Untersuchung der Vorabentscheidungsfragen

33. Bezüglich der übrigen vorgelegten Fragen ist aus der Darstellung des nationalen Gerichts in der Vorlageentscheidung zu schließen, daß dieses mit der Anrufung des Gerichtshofes gemäß Artikel 177 Aufschluß darüber wünscht,

1. ob Artikel 220 des Vertrages unmittelbar anwendbar ist;

2. ob Artikel 48 des Vertrages und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 den Bestimmungen des Artikels 13 Absätze 1 und 5 und des Artikels 14 des deutsch-französischen Abkommens entgegenstehen, soweit diese in einem der beiden Staaten Besteuerungskriterien für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit festlegen, die sich nach folgendem richten:

— dem Ort, an dem die Tätigkeit ausgeübt wird;

— danach, ob der Arbeitnehmer die Voraussetzungen erfüllt, um nach dem Abkommen als Grenzgänger angesehen zu werden;

— danach, ob der Arbeitnehmer Vergütungen des öffentlichen Sektors erhält und bejahendenfalls ob der Arbeitnehmer die Staatsangehörigkeit des Nichtzahlstaats besitzt, ohne zugleich Staatsangehöriger des Zahlstaats zu sein;

13 — Urteile vom 23. Februar 1994 in der Rechtssache C-419/92 (Scholz, Slg. 1994, I-505, Randnr. 6) und vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-193/94 (Skanavi u. a., Slg. 1994, I-929, Randnr. 20).

3. ob die Artikel 48 und 220 des Vertrages und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 der Regelung des Artikels 20 Absatz 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc des deutsch-französischen Abkommens entgegenstehen, soweit diese Regelung, um zu vermeiden, daß Gebietsansässige eines der beiden Vertragsstaaten einer zweiten Besteuerung ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im anderen Staat unterliegen, einen Mechanismus in Form einer Steueranrechnung in Höhe des diesen Einkünften entsprechenden nationalen Steuerbetrags unabhängig von dem im anderen Staat entrichteten Steuerbetrag einsetzt, was unter bestimmten Umständen dazu führen kann, daß der Steuerpflichtige eine höhere Einkommensteuer zahlt, als wenn er seine Einkünfte im Wohnsitzstaat erzielt hätte oder diese Einkünfte im anderen Vertragsstaat erzielt hätte und sie nur im Wohnsitzstaat besteuert würden.

Die erste Frage: eventuelle unmittelbare Wirkung der in Artikel 220 zweiter Gedankenstrich des Vertrages enthaltenen Bestimmung

34. Hierbei will das nationale Gericht die Frage der unmittelbaren Anwendbarkeit dieser Bestimmung klären, nach der die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen.

Es ergibt sich wohl schon aus dem Wortlaut der genannten Bestimmung, daß diese nicht genau und unbedingt genug ist, um ihr eine unmittelbare Wirkung zuzuerkennen, so daß sie für den einzelnen keine Rechte mit sich bringen kann, die die nationalen Gerichte zu wahren haben. Ich stimme mit der Kommission überein, wenn sie bemerkt, daß Artikel 220 zweiter Gedankenstrich den Mitgliedstaaten eine Verpflichtung zur Anwendung von Mitteln, aber keine Ergebnisverpflichtung auferlege, nämlich, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einzuleiten.

35. Auf Artikel 220 zweiter Gedankenstrich trifft meines Erachtens die Rechtsprechung des Gerichtshofes zum ersten Gedankenstrich zu, der die Mitgliedstaaten verpflichtet, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen aufzunehmen, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen den Schutz der Personen sowie den Genuß und den Schutz der Rechte zu den Bedingungen sicherzustellen, die jeder Staat seinen eigenen Angehörigen einräumt. Hierzu hat der Gerichtshof festgestellt, daß Artikel 220 keinen unmittelbar geltenden Rechtssatz aufstellen will, sondern nur den Rahmen für Verhandlungen absteckt, die die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander einzuleiten haben [14].

Überdies enthält diese Bestimmung nach ihrem Wortlaut keine absolute Verpflichtung, sondern räumt den Mitgliedstaaten einen weiten Ermessensspielraum ein, um zu entscheiden, ob es erforderlich ist, Verhandlungen einzuleiten. In Ausübung dieses Ermessens haben die Französische Republik und

14 — Urteil vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 137/84 (Mutsch, Slg. 1985, 2681, Randnr. 11).

die Bundesrepublik Deutschland bereits 1959 das in Rede stehende Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen, das an die Stelle des zum gleichen Zweck geschlossenen Abkommens von 1934 getreten ist, und es durch Zusatzabkommen von 1969 und 1989 geändert. Durch den Abschluß dieses Doppelbesteuerungsabkommens haben Deutschland und Frankreich untereinander die Befugnis aufgeteilt, die Einkünfte zu besteuern, die ihre Staatsangehörigen im jeweils anderen Vertragsstaat erzielen oder von diesem gezahlt werden.

Die zweite Frage: steuerliche Gleichbehandlung der Arbeitnehmer und die Bestimmungen des deutsch-französischen Abkommens zur Festlegung der Kriterien für die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

36. Die Beantwortung dieser Frage erfordert eine verhältnismäßig detaillierte Prüfung des Artikels 13 Absätze 1 und 5 und des Artikels 14 des deutsch-französischen Abkommens, in denen die Kriterien für die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten sind, die unmittelbar oder mittelbar die steuerliche Situation von Frau Gilly und damit im weiteren Sinne auch der Mitglieder ihres steuerrechtlichen Haushalts berühren können, da nach französischem Steuerrecht deren Gesamteinkünfte als Gebietsansässige in Frankreich insgesamt berücksichtigt werden, ohne daß für sie die Möglichkeit einer Einzelbesteuerung besteht.

37. Das vorlegende Gericht sieht es anscheinend bei seiner Fragestellung als gegeben an, daß Frau Gilly die Eigenschaft einer Grenzgängerin hat, da sich ihr Wohnsitz im französischen Grenzgebiet und ihr Arbeitsort im deutschen Grenzgebiet befinden.

Nach Artikel 13 Absatz 5 Buchstabe a ist unter Grenzgänger eine Person zu verstehen, die im Grenzgebiet eines Vertragsstaats arbeitet und im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaats ihren Wohnsitz hat, zu dem sie in der Regel jeden Tag zurückkehrt. Der Begriff Grenzgebiet wird im selben Absatz unter den Buchstaben b und c definiert.

Nach den Bestimmungen des genannten Absatzes 5 Buchstabe a werden die Einkünfte, die der Grenzgänger im Beschäftigungsstaat erzielt, nur im Wohnsitzstaat besteuert. Frau Gilly beantragt die Zuerkennung der Steuereigenschaft einer Grenzgängerin; in diesem Fall wäre ihre Vergütung nicht in Deutschland zu besteuern, sondern in Frankreich, wo die Steuersätze niedriger sind.

38. Bei einer systematischen Auslegung der streitigen Bestimmungen des Abkommens ist jedoch festzustellen, daß es zum einen die allgemeine Regel des Artikels 13 Absatz 1 gibt, die für die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gilt, deren Besteuerung im Beschäftigungsstaat zu erfolgen hat, und daß die Besteuerung der Grenzgänger im alleini-

gen Wohnsitzstaat eine Ausnahme von dieser allgemeinen Regel darstellt.

Zum anderen enthält Artikel 14 Absatz 1 des Abkommens eine Lex specialis für die sogenannte Vergütung des öffentlichen Sektors, worunter Vergütungen zu verstehen sind, die ein Staat, eine Gebietskörperschaft oder eine öffentliche Einrichtung zahlt. Diese Lex specialis besteht ihrerseits aus einer allgemeinen Regel und einer Ausnahme. Die allgemeine Regel findet sich im ersten Satz dieses Absatzes und bestimmt, daß Vergütungen und Ruhegehälter für Dienstleistungen in der Verwaltung oder in den Streitkräften in dem Staat besteuert werden, der diese Zahlungen vornimmt, wenn der Arbeitgeber eine Person des öffentlichen Rechts ist und der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz im anderen Staat hat. Die Ausnahme findet sich im zweiten Satz, wonach die vorgenannte Bestimmung nicht gilt, wenn die Vergütungen an Personen gezahlt werden, die die Staatsangehörigkeit des anderen Staates besitzen, ohne zugleich Staatsangehörige des erstgenannten Staates zu sein; in diesem Fall können die Vergütungen nur von dem Staat besteuert werden, in dem diese Personen ansässig sind.

So wird z. B. eine Vergütung, die der deutsche Staat an eine in Frankreich ansässige Person zahlt, in Deutschland versteuert. Besitzt der Empfänger in diesem Fall die französische Staatsangehörigkeit, so ist die Vergütung in Frankreich zu besteuern. Ist, wie im Fall von Frau Gilly, die betroffene Person Staatsangehörige beider Staaten, so erlangt der die Vergütung zahlende Staat sein Besteuerungsrecht wieder.

39. Das Gemeinschaftsrecht verpflichtet die Mitgliedstaaten nicht, für die Grenzgänger ein anderes Kriterium für die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anzuerkennen als das Kriterium, das für die übrigen Arbeitnehmer und die Staatsbediensteten sowie gleichgestellte Personen maßgebend ist; es handelt sich auch nicht um eine allgemeine Gewohnheit der Mitgliedstaaten beim Abschluß bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen [15]. Im übrigen zeigt eine neuere vergleichende Untersuchung der bilateralen Steuerabkommen der Französischen Republik, daß die Besteuerung der Vergütung nicht in allen Fällen im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers stattfindet, wenn Vorschriften vorliegen, die eine besondere Besteuerungsregelung für Grenzgänger vorsehen [16].

40. Ebensowenig wie das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten im vorgenannten Sinne verpflichtet, verbietet es ihnen den Erlaß von Grenzgängervorschriften, die sich

15 — Dem Bericht zufolge, den der Abgeordnete D. Jacquat am 22. Januar 1997 in der französischen Nationalversammlung im Namen des Kultur-, Familien- und Sozialausschusses über die Grenzgänger vorgelegt hat (Informationsbericht Nr. 3307), enthalten mit Ausnahme Griechenlands, das keine gemeinsamen Grenzen mit anderen Mitgliedstaaten hat, und Frankreichs nur sechs der zwischen den Mitgliedstaaten geschlossenen Abkommen Vorschriften über die Vergütungen der Grenzgänger. Es handelt sich dabei um die Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien vom 11. April 1967, der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich vom 4. Oktober 1954, der Republik Österreich und der Italienischen Republik vom 29. Juni 1981, dem Königreich Spanien und der Portugiesischen Republik vom 26. Oktober 1993, dem Königreich Schweden und dem Königreich Dänemark vom 16. November 1973 und dem Königreich Schweden und der Republik Finnland vom 27. Juni 1993.

16 — Ebenda, S. 31. Von den bilateralen Steuerabkommen der Französischen Republik enthalten nur fünf Sondervorschriften für Grenzgänger. Es handelt sich dabei um die Abkommen mit der Bundesrepublik Deutschland, dem Königreich Belgien, dem Königreich Spanien, der Italienischen Republik und der Schweizerischen Eidgenossenschaft. Die vier Erstgenannten sehen vor, daß die Vergütung im Wohnsitzstaat besteuert wird; im Fall der Schweiz gilt hingegen für den Kanton Genf, mit dem kein Grenzgebiet festgelegt wurde, die Regelung, daß die Vergütungen am Beschäftigungsort besteuert werden, während bei den übrigen Kantonen die Besteuerung am Ort des Wohnsitzes erfolgt.

von der Regelung für Arbeitnehmer im allgemeinen und auch für Bedienstete einer öffentlichen Verwaltung und Gleichgestellte unterscheiden, sofern damit nicht eine Ungleichbehandlung der Staatsangehörigen der anderen Mitgliedstaaten gegenüber den eigenen Staatsangehörigen verbunden ist. Überdies ist diese Praxis auch dem Gemeinschaftsrecht nicht fremd.

So fallen z. B. in der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 [17], die der Rat zur Durchführung der Verpflichtung aus Artikel 51 des Vertrages erlassen hat, die Arbeitnehmer — mit einigen Ausnahmen — im allgemeinen unter das Recht der sozialen Sicherheit des Staates, in dem sie ihre Tätigkeit ausüben, während die Beamten und gleichgestellten Bediensteten dem Recht der sozialen Sicherheit des Staates unterliegen, dem die Verwaltung angehört, die sie beschäftigt. Für Grenzgänger hat diese Verordnung eine Reihe von Sonderbestimmungen vorgesehen, wie etwa bei der Krankenversicherung, bei Arbeitsunfällen und Berufskrankheiten sowie bei Arbeitslosigkeit und Familienleistungen.

41. Die Anerkennung eines besonderen Besteuerungskriteriums für die Vergütungen des öffentlichen Sektors findet sich in Artikel 19 des Musterabkommens der OECD für die Einkommen- und Vermögensteuer in der Fassung von 1992 (im folgenden: Muster), an dem sich die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten orientieren [18].

Die Mitgliedstaaten, die im vorliegenden Verfahren schriftliche Erklärungen abgegeben haben, bemerken, es handele sich um eine Bestimmung, die auf den Regeln der internationalen Courtoisie und des gegenseitigen Respekts der Souveränität der Staaten beruhe. Nach der Kommentierung zu Artikel 19 des Musters ist der Grundsatz, wonach der Vergütungsstaat das ausschließliche Recht auf Besteuerung dieser Vergütungen hat, in so vielen Abkommen zwischen Mitgliedstaaten der OECD enthalten, daß er bereits als international anerkannt angesehen werden kann. Zu der Ausnahme wird in der Kommentierung ausgeführt, daß sie auf die Wiener Konvention über die diplomatischen Beziehungen vom 18. April 1961 und die Wiener Konvention über die konsularischen Beziehungen vom 24. April 1961 zurückzuführen ist, nach denen der Aufnahmestaat die Vergütungen besteuern kann, die den Mitgliedern bestimmter Personalgruppen der ausländischen diplomatischen und konsularischen Vertretungen gezahlt werden, die ihren ständigen Wohnsitz in diesem Staat haben oder dessen Staatsangehörigkeit besitzen.

42. Es wird nicht bestritten, daß das Gemeinschaftsrecht beim gegenwärtigen

17 — Verordnung 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, in der aktualisierten Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 2001/83 des Rates vom 2. Juni 1983 (ABl. L 230, S. 6).

18 — Ein jüngstes Beispiel ist Artikel 19 des am 10. Oktober 1995 in Madrid unterzeichneten Abkommens zwischen dem Königreich Spanien und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhütung der Steuerflucht und des Steuerbetrugs auf dem Gebiet der Einkommen- und Vermögensteuer (*Journal officiel de la République française* Nr. 160 vom 11. Juli 1997, S. 10511), der dasselbe Kriterium für die Besteuerung der Vergütungen des öffentlichen Sektors enthält wie Artikel 14 des deutsch-französischen Abkommens.

Stand nicht die direkten Steuern regelt. Die Steuerbestimmungen des Vertrages, die in den Artikeln 95 bis 99 enthalten sind, beziehen sich ausschließlich auf die indirekten Steuern. Im abgeleiteten Recht finden sich bisher nur wenige Rechtsvorschriften der Gemeinschaft auf dem Gebiet der direkten Steuern für natürliche Personen. Die einzige unter ihnen, die verbindlichen Charakter hat, ist die Richtlinie 77/799/EWG [19]. Die übrigen beschränken sich auf einen Richtlinienvorschlag der Kommission an den Rat vom 21. Dezember 1979 [20] und auf die Empfehlung 94/79/EG [21].

43. Die direkte Steuer fällt demnach weiter in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, was der Gerichtshof auch in seinen bisherigen einschlägigen Urteilen festgestellt hat. Hierbei müssen die Mitgliedstaaten jedoch das Gemeinschaftsrecht beachten und somit jede offensichtliche oder versteckte Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit vermeiden [22]. In der vorliegenden Rechtssache ist zu prüfen, ob die Mitgliedstaaten bei Abschluß des Abkommens diese Zuständigkeit unter Beachtung des Gemeinschaftsrechts und somit konkret der Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft ausgeübt haben.

44. Mit dem Abschluß eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens sind sich die beiden betroffenen Staaten darüber einig, ihre Steuerhoheit zu begrenzen, und verzichten auf einen Teil davon. Es ist nicht abwegig, daß sie bei der Aufteilung der Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte, die ihre Gebietsansässigen durch Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit im Hoheitsgebiet des anderen Staates jeweils erzielen, auf Anknüpfungspunkte wie in Artikel 13 Absätze 1 und 5 und Artikel 14 des deutsch-französischen Abkommens zurückgreifen, nämlich auf den Beschäftigungsort, die Erfüllung der nötigen Voraussetzungen für die Eigenschaft eines Grenzgängers, die öffentlich-rechtliche Natur des Arbeitgebers und im letzteren Fall den Besitz der Staatsangehörigkeit eines der beiden Staaten. Sie haben im übrigen nicht viele Möglichkeiten, andere Kriterien zu verwenden.

Diese Kriterien, die nur dazu dienen, die Befugnis zur Besteuerung bestimmter Einkünfte zu erteilen, sind meines Erachtens gegenüber der Freizügigkeit der Arbeitnehmer als neutral anzusehen, da sie in den beiden betroffenen Mitgliedstaaten keine ungünstigere oder unterschiedliche steuerliche Behandlung der Arbeitnehmer der anderen Mitgliedstaaten im Vergleich zu den eigenen Staatsangehörigen in derselben Lage vorsehen.

19 — Richtlinie des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15).

20 — Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung von Regelungen im Bereich der Einkommensteuer im Hinblick auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in der Gemeinschaft (ABl. 1980, C 21, S. 6).

21 — Empfehlung der Kommission vom 21. Dezember 1993 betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von Nichtansässigen in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden (ABl. 1994, L 39, S. 22).

22 — Urteile vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 24), vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21), vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16), vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 36) und vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 19).

45. Es kann nämlich nicht als diskriminierend angesehen werden, daß die Vergütung eines Arbeitnehmers im Beschäftigungs- oder Wohnsitzstaat oder durch den Staat besteuert wird, der ihm eine Vergütung zahlt, selbst wenn im Fall einer Vergütung des öffentlichen Sektors bei der Entscheidung, welcher der beiden Staaten diese Vergütung besteuern soll, letztlich auf das Kriterium der Staatsangehörigkeit des Empfängers zurückgegriffen wird, da dieser Anknüpfungspunkt hier ebenso neutral ist wie die vorher genannten. Im Stadium der Anwendung der Besteuerungskriterien handelt es sich nur darum, jeweils zu entscheiden, welcher der beiden Staaten die Einkünfte besteuern soll. Sodann wendet der Staat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist und der dessen Gesamteinkünfte zu besteuern hat, den rechtlichen Mechanismus an, der mit dem anderen Staat vereinbart wurde, um zu vermeiden, daß bei der Berechnung der Steuerschuld nach seinem eigenen Recht die bereits im anderen Staat versteuerten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erneut besteuert werden. Ich werde den von Frankreich angewandten rechtlichen Mechanismus bei der Prüfung der dritten Frage näher untersuchen.

46. Wenn feststeht, welcher Staat die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu besteuern hat, wird die Steuerschuld des Steuerpflichtigen zweifellos unterschiedlich sein, je nachdem, ob es sich dabei um den einen oder den anderen Staat handelt. Im Fall von Frau Gilly ist die Steuer, die sie in Deutschland auf ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abführt, höher, als wenn ihre Einkünfte in Frankreich erzielt würden oder diese zwar in Deutschland erarbeitet, aber in Frankreich besteuert würden.

47. Dieser Unterschied beruht indessen nicht auf den Besteuerungskriterien im deutsch-französischen Abkommen, sondern auf der Anwendung des deutschen Steuerrechts mit einem höheren Einkommensteuersatz als in Frankreich, wobei auch noch zu bemerken ist, daß das Steuersystem und die Steuerprogression der beiden Staaten sehr stark voneinander abweichen.

Die genannten Divergenzen bleiben bestehen, solange der Rat nicht Richtlinien zur Harmonisierung der Vorschriften für die direkten Steuern erlassen hat. Da Artikel 100a Absatz 2 des Vertrages bestimmt, daß Absatz 1, der den Erlaß von Maßnahmen mit qualifizierter Mehrheit regelt, u. a. nicht für die Steuerbestimmungen gilt, erscheint es wenig wahrscheinlich, daß dies kurz- oder mittelfristig der Fall sein wird.

Die dritte Frage: Stehen die Artikel 48 und 220 des Vertrages und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 den Bestimmungen des Artikels 20 Absatz 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc des deutsch-französischen Abkommens entgegen?

48. Diese Frage bezieht sich auf den im Abkommen vorgesehenen Mechanismus, mit dem Frankreich verhindert, daß die aus Deutschland stammenden Vergütungen seiner Gebietsansässigen, die bereits in Deutschland besteuert wurden, erneut besteuert werden. Der genannte Mechanismus gilt u. a. für die Vergütungen gemäß der allgemeinen Vorschrift des Artikels 13 Absatz 1, wonach die Besteuerung im Beschäftigungsstaat erfolgt, und für die

Vergütungen des öffentlichen Sektors im Sinne von Artikel 14. Nach Artikel 20 Absatz 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc besteht er darin, daß zunächst die in Deutschland erzielten Arbeitserträge in die nach dem französischen Steuerrecht errechnete Bemessungsgrundlage einbezogen werden und sodann für die im Ausland entrichtete Steuer ein Steueranrechnungsbetrag in Höhe der diesen Einkünften entsprechenden französischen Steuer gewährt wird.

49. Frau Gilly erklärt, daß die Anwendung dieser Vorschrift auf die Gegebenheiten ihres persönlichen Falles zu einer Diskriminierung aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit führe, die Artikel 48 des Vertrages und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 entgegenstehe, da der Einkommensteuerbetrag, den sie in Frankreich, also in dem Staat, in dem die Gesamteinkünfte der Eheleute besteuert würden, abführen müsse, höher sei, als wenn es Frankreich zugestanden hätte, ihre in Deutschland erzielten Einkünfte zu besteuern.

Dies wäre z. B. der Fall, wenn ihr die Eigenschaft einer Grenzgängerin zustünde oder wenn sie nur die französische und nicht die doppelte Staatsangehörigkeit besäße. Ihres Erachtens verbieten es diese Bestimmungen, daß ein Arbeitnehmer, der von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht hat, durch eine höhere Steuerbelastung bestraft wird, als wenn er dieses Recht nicht in Anspruch genommen hätte.

50. Wie der Gerichtshof ausgeführt hat, umfaßt die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach Artikel 48 Absatz 2 des Vertrages die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten, insbesondere in bezug auf die Entlohnung. Der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung wäre seiner Wirkung beraubt, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte. Deshalb hat der Rat in Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 vorgeschrieben, daß ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats die gleichen steuerlichen Vergünstigungen genießt wie die inländischen Arbeitnehmer [23].

Außerdem verbietet nach ständiger Rechtsprechung Artikel 48 des Vertrages nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch versteckte Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen [24].

51. Um eine Diskriminierung nach dem Gemeinschaftsrecht im Fall von Frau Gilly annehmen zu können, wäre darzutun, daß Frankreich, also der Staat, in dem sie ansässig ist und ihr Gesamteinkommen zusammen mit den Einkünften ihres Ehegatten besteuert wird, Frau Gilly durch die Anwendung der streitigen Bestimmung einer weniger günstigen Steuerbehandlung unterwirft, als dies bei einem Arbeitnehmer französischer

23 — Urteil vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Biehl, Slg. 1990, I-1779, Randnrn. 11 und 12).

24 — Urteile vom 10. März 1993 in der Rechtssache C-111/91 (Kommission/Luxemburg, Slg. 1993, I-817, Randnrn. 9) und Scholz (zitiert in Fußnote 13, Randnr. 7).

Staatsangehörigkeit in der gleichen Lage der Fall ist. Hierbei ist es unerheblich, daß Frau Gilly auch die Staatsangehörigkeit des Staates besitzt, dem sie diese Ungleichbehandlung zuschreibt, da, wie der Gerichtshof festgestellt hat, jeder Gemeinschaftsbürger, der von seinem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht und in einem anderen Mitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit in den Anwendungsbereich von Artikel 48 des Vertrages fällt [25].

52. Ferner ist zu bedenken, daß nach einer Definition des Gerichtshofes eine Diskriminierung nur darin bestehen kann, daß unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder daß dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird [26].

53. Wann ist davon auszugehen, daß sich ein Arbeitnehmer französischer Staatsangehörigkeit in einer mit dem Fall von Frau Gilly vergleichbaren Steuersituation befindet? Es hängt alles davon ab, was man unter „vergleichbarer Situation" versteht. Man kann natürlich auf eine Methode zurückgreifen, die darin besteht, daß alle Gegebenheiten gleichbleiben und sich nur die Staatsangehörigkeit der angeblich diskriminierten Person ändert. Danach wäre das Vergleichsmittel für Frau Gilly ein französischer Arbeitnehmer, der nicht zugleich die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt, eine Vergütung des deutschen Staates für eine in Deutschland ausgeübte Tätigkeit bezieht, seinen Wohnsitz in Frankreich hat, verheiratet ist und zusammen mit seinem Ehegatten im selben Verhältnis wie bei den Eheleuten Gilly zum Familieneinkommen beiträgt. In der Praxis wäre die aus dem öffentlichen Sektor stammende Vergütung dieses Arbeitnehmers in Frankreich zu besteuern; es gäbe keinen Grund für die Anwendung des Mechanismus zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, und der Betrag, den die Eheleute in Frankreich als Einkommensteuer abführen müßten, wäre geringer als der Gesamtsteuerbetrag, den Frau Gilly in Deutschland und ihr Haushalt in Frankreich entrichten. Dies ist die Begründung der Kläger des Ausgangsverfahrens, um darzutun, daß Frau Gilly einer Diskriminierung unterliegt.

54. Es gibt jedoch noch eine andere Methode, bei der ein Vergleich mit einem Arbeitnehmer französischer Staatsangehörigkeit vorgenommen wird, dessen Vergütung gemäß Artikel 13 Absatz 1 des deutsch-französischen Abkommens in Deutschland besteuert wird und der in Frankreich ansässig ist, wo er mit seinen gesamten Einkünften einkommensteuerpflichtig ist. Dies ist z. B. der Fall bei einem Arbeitnehmer, der verheiratet ist, in einem Privatunternehmen in Deutschland arbeitet, seinen Wohnsitz in Frankreich hat und dessen Ehegatte in Frankreich ansässig ist und dort arbeitet, vorausgesetzt, die beiden Ehegatten tragen zum Familieneinkommen im selben Verhältnis bei wie die Eheleute Gilly. Unter diesen Umständen werden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach ihrer Besteuerung in Deutschland in die französische Bemessungsgrundlage einbezogen, um dann für die bereits in Deutschland gezahlte Steuer zu einer Steueranrechnung in Höhe des französischen Steuerbetrags zu führen, der diesen Einkünften entspricht.

25 — Urteil Scholz (zitiert in Fußnote 13, Randnr. 9).

26 — Urteil Schumacker (zitiert in Fußnote 22, Randnr. 30).

55. Meines Erachtens ist die zweite Methode anzuwenden, um festzustellen, ob Artikel 48 des Vertrages einer Vorschrift wie der in Rede stehenden entgegensteht, und zwar aus folgenden Gründen:

a) Erstens muß vor Anwendung des Artikels 20 Absatz 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc des Abkommens, der den Mechanismus festlegt, durch den Frankreich als Staat, der die Gesamteinkünfte seiner Gebietsansässigen zu besteuern hat, eine zweite Besteuerung bei den bereits in Deutschland besteuerten Einkünften vermeidet, im Sinne einer zwingenden Voraussetzung mit Hilfe der Besteuerungskriterien des Abkommens der Staat bestimmt werden, der die Einkünfte aus der nichtselbständigen Arbeit zu besteuern hat. Wie ich bereits bei der Prüfung der zweiten Vorbentscheidungsfrage ausgeführt habe, sind diese Kriterien, nämlich der Beschäftigungsort, die Erfüllung der Voraussetzungen für die Eigenschaft eines Grenzgängers, der öffentliche Charakter des Sektors, aus dem die Vergütung stammt, und im letzteren Fall der Besitz der einen oder der anderen Staatsangehörigkeit, als neutral unter dem Gesichtspunkt der Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer anzusehen.

b) Zweitens obliegt es dem Wohnsitzstaat nach Besteuerung der verschiedenen Einkünfte des Steuerpflichtigen in einem der beiden Staaten, den Mechanismus anzuwenden, der mit dem anderen Staat zur Vermeidung einer erneuten Besteuerung dieser Einkünfte vereinbart wurde. Das Ergebnis wird für den betroffenen Arbeitnehmer mehr oder weniger günstig sein, und zwar je nach dem nationalen Steuerrecht und der persönlichen Lage und dem Familienstand des Steuerpflichtigen.

56. Wendet man die zweite Methode an, so wird von Anfang an ein vollkommener Parallelismus erreicht, und zwar in Form von Einkünften, die eine in Frankreich ansässige Person aus nichtselbständiger Arbeit in Deutschland erzielt, wo diese Einkünfte besteuert werden, wobei sich der Betroffene familiär in der gleichen Lage befindet wie Frau Gilly. Dadurch läßt sich feststellen, ob Frau Gilly in Frankreich genauso steuerlich behandelt wird wie ein Franzose, der sich in der gleichen Lage befindet.

Greift man hingegen auf die erste Methode zurück, so liegt die Ausgangshypothese auf der Ebene des Ergebnisses, zu dem man nach Anwendung des Systems zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gelangt, d. h., Frau Gilly zahlt in Frankreich einen höheren Einkommensteuerbetrag, als wenn sie unter sonst gleichen Umständen die französische Staaatsangehörigkeit besäße, und von dieser Feststellung aus kommt man zum Ausgangspunkt zurück.

57. Handelt es sich bei Frau Gilly um eine versteckte Diskriminierung, weil — wie die Kommission bemerkt — ihr Familienstand weder in Deutschland noch in Frankreich berücksichtigt wird? In Deutschland findet dieser Familienstand nämlich keine Berücksichtigung, weil der Ehemann von Frau Gilly dort nicht ansässig ist und daher die günstigere Steuerklasse für Verheiratete nicht angewandt werden kann, und in Frankreich wird ihm nicht Rechnung getragen, weil sich dort

die Berücksichtigung des Familienstands der Eheleute nur auf die Einkünfte von Herrn Gilly auswirkt.

58. Diese Frage ist meines Erachtens im vorliegenden Fall nicht zu bejahen. Wie der Gerichtshof auf dem Gebiet der direkten Steuern festgestellt hat, ist nämlich die Situation der Gebietsansässigen und der Gebietsfremden in der Regel nicht vergleichbar. Versagt ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen, die er Gebietsansässigen gewährt, so ist dies in der Regel nicht diskriminierend, da sich diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen nicht in einer vergleichbaren Lage befinden. Unter diesen Umständen steht Artikel 48 des Vertrages grundsätzlich nicht der Anwendung von Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, nach denen das Einkommen eines Gebietsfremden, der eine nichtselbständige Beschäftigung in diesem Staat ausübt, höher besteuert wird als das eines Gebietsansässigen, der die gleiche Beschäftigung ausübt.

Hierzu hat der Gerichtshof folgendes ausgeführt: „Das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, stellt meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt. Außerdem kann die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Steuereinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, 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 ständige Aufenthaltsort der betroffenen Person. So geht auch das internationale Steuerrecht, u. a. das Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), davon aus, daß es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats ist, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern." Der Gerichtshof hat weiter ausgeführt: „Die Situation des Gebietsansässigen ist eine andere, da der Schwerpunkt seiner Einkünfte in der Regel im Wohnsitzstaat liegt. Im übrigen verfügt im allgemeinen dieser Staat über alle erforderlichen Informationen, um die Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands zu beurteilen." [27]

59. Der Gerichtshof ist von dieser Beurteilung nur abgewichen, wenn es sich um Arbeitnehmer handelt, die in ihrem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte aufweisen, die daher in diesem Staat einer zu niedrigen Steuerbelastung unterliegen, so daß ihre persönliche Lage und ihr Familienstand nicht berücksichtigt werden können, und die den wesentlichen Teil ihrer Einkünfte und praktisch die Gesamtheit ihrer Familieneinkünfte in einem anderen Mitgliedstaat beziehen. In einem solchen Fall liegt eine Diskriminierung des Arbeitnehmers vor, da seine persönliche Lage und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden [28].

Es kann jedoch nicht behauptet werden, daß dies auf Frau Gilly zutrifft., die zwar persönlich in Form ihres Gehalts praktisch ihre

27 — Urteil Schumacker (zitiert in Fußnote 22, Randnrn. 31 bis 35).

28 — Der Gerichtshof hat derartige Diskriminierungen in den Urteilen Schumacker, Wielockx und Asscher (zitiert in Fußnote 22) festgestellt.

gesamten Einkünfte in Deutschland erzielt, deren persönliche Lage und Familienstand aber in Frankreich Berücksichtigung finden, wo ihre Gehaltseinkünfte in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ihres Haushalts einbezogen werden und ihr die Steuervergünstigungen, Freibeträge und Steuerermäßigungen des französischen Steuerrechts zugute kommen.

60. Es ist noch zu prüfen, ob der in Frankreich angewandte rechtliche Mechanismus zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Artikel 20 Absatz 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc des deutsch-französischen Abkommens ein Hindernis für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer darstellt, das nach Artikel 48 des Vertrages verboten ist. Hierbei ist zu prüfen, ob dieser Mechanismus, der zwar unabhängig von der Staatsangehörigkeit angewandt wird, praktisch diejenigen benachteiligt, die von der Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, indem sie ungünstiger behandelt werden als diejenigen, die dieses Recht nicht in Anspruch genommen haben.

Der Gerichtshof hat hierzu die Ansicht vertreten, daß „sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im Gebiet der Gemeinschaft erleichtern sollen und Maßnahmen entgegenstehen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen." [29]

61. Auch diese Frage ist zu verneinen, da es genügen würde, daß Deutschland im erforderlichen Umfang den Steuersatz herabsetzt, den es auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhebt, damit der Mechanismus der hier wegen Benachteiligung eines sein Recht auf Freizügigkeit ausübenden Arbeitnehmers gerügt wird, die gegenteilige Wirkung zeitigt. Wenn nämlich der deutsche Steuersatz niedriger wäre als der in Frankreich auf dieselben Einkünfte angewandte Steuersatz, wäre die Steueranrechnung, die Frau Gilly für die im Ausland entrichteten Steuern in Höhe des diesen Einkünften entsprechenden französischen Steuerbetrags gewährt wird, höher als die in Deutschland bereits abgeführte Steuer, und die Einkünfte von Frau Gilly würden letztlich geringer besteuert, als wenn sie in Frankreich erzielt worden wären oder als wenn diese in Deutschland erzielten Einkünfte aufgrund der bereits geprüften Besteuerungskriterien in Frankreich besteuert worden wären. Dieser Fall könnte auch eintreten, wenn Frankreich sich entschließen würde, den Steuersatz auf diese Einkünfte zu erhöhen, so daß er höher wäre als der in Deutschland geltende Satz.

Die ungünstigen Folgen einer Bestimmung wie der in Rede stehenden für die Arbeitnehmer hängen letztlich von den Steuersätzen ab, die die betroffenen Mitgliedstaaten jeweils auf bestimmte Einkünfte anwenden; diese Folgen sind demnach meines Erachtens zu ungewiß und zu mittelbar, als daß diese Bestimmung als geeignet angesehen werden könnte, einen Arbeitnehmer von der Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit zwischen den beiden Staaten abzuhalten [30].

29 — Urteil vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C-415/93 (Bosman, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 94).

30 — Urteil vom 30. November 1995 in der Rechtssache C-134/94 (Esso Española, Slg. 1995, I-4223, Randnr. 24).

62. Schließlich erklärt Frau Gilly, die Bestimmung des Artikels 220 zweiter Gedankenstrich des Vertrages lasse es nicht zu, daß ihre in Deutschland erzielten und dort bereits besteuerten Einkünfte in Frankreich bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage ihres Haushalts für die Einkommensteuer berücksichtigt würden, da die in Frankreich gewährte Steueranrechnung für die im Ausland entrichteten Steuern nicht dem in Deutschland gezahlten genauen Steuerbetrag Rechnung trage, so daß der betreffende Mechanismus nicht eine Vermeidung der Doppelbesteuerung bewirke, sondern diese lediglich reduziere.

63. Das Muster-Doppelbesteuerungsabkommen sieht dementsprechend in den Artikeln 23a und 23b zwei Methoden vor, auf die zum besseren Verständnis kurz eingegangen werden sollte.

64. Artikel 23a regelt die sogenannte Freistellungsmethode mit Progressionscharakter, die sich wie folgt gestaltet: Erzielt ein Gebietsansässiger eines Vertragsstaats Einkünfte, die nach den Bestimmungen des Abkommens im anderen Staat zu besteuern sind, so stellt der erstgenannte Staat diese Einkünfte von der Steuer frei. Er kann jedoch die erwähnten Einkünfte berücksichtigen, um den Steuersatz für die Einkünfte festzulegen, die im Wohnsitzstaat erzielt werden. Zwar fließen also die Einkünfte aus dem Quellenstaat nicht in die Bemessungsgrundlage für die im Wohnsitzstaat zu entrichtende Steuer ein, der im letztgenannten Staat abzuführende Gesamtsteuerbetrag erhöht sich jedoch durch die Progression der Steuertabelle im Wohnsitzstaat.

Artikel 23b regelt die Methode der sogenannten teilweisen oder begrenzten Anrechnung, die im Gegensatz zu der oben dargelegten Methode die Gesamteinkünfte des Steuerpflichtigen aus inländischer oder ausländischer Quelle in die Bemessungsgrundlage im Wohnsitzstaat einbezieht. Praktisch sieht diese Methode wie folgt aus: Erzielt der Gebietsansässige eines Staates Einkünfte, die nach den Bestimmungen des Abkommens im anderen Staat zu besteuern sind, so gewährt der erstgenannte Staat auf die Steuer, die er auf die Einkünfte dieses Gebietsansässigen erhebt, eine Ermäßigung in Höhe der Einkommensteuer, die in diesem anderen Staat zu entrichten ist. Diese Ermäßigung kann jedoch nicht den Teilbetrag der vor ihr errechneten Einkommensteuer überschreiten, der den im anderen Staat zu besteuernden Einkünften entspricht.

65. Der rechtliche Mechanismus, den Frankreich seit Inkrafttreten des Zusatzabkommens von 1989 anwendet, um zu vermeiden, daß die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nach dem Abkommen bereits in Deutschland besteuert wurden, in Frankreich erneut besteuert werden, besteht in der Gewährung einer Steueranrechnung in Höhe des diesen Einkünften entsprechenden Steuerbetrags. Der zuvor von Frankreich angewandte Mechanismus bestand in der Freistellung der bereits in Deutschland besteuerten Einkünfte, wobei diese jedoch für die Festlegung des Steuersatzes herangezogen wurden, der auf die in Frankreich erzielten Einkünfte anzuwenden war. Diese beiden Methoden, die sich nur äußerlich voneinander unterscheiden, zielen letztlich auf das gleiche Ergebnis ab.

66. Der Zweck eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens liegt darin, daß die bereits in einem der beiden Staaten besteuer-

ten Einkünfte nicht erneut im anderen Staat besteuert werden. Es soll natürlich nicht gewährleisten, daß die Steuern, die beim Steuerpflichtigen in dem einen Staat erhoben werden, unabhängig von Einkommensort und -quelle nicht höher sind als diejenigen, die bei ihm im anderen Staat erhoben würden. Die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten gemäß Artikel 24 des Musters im Grunde die Regel der Gleichbehandlung mit den ansässigen Staatsangehörigen des anderen Staates.

67. Jedenfalls eröffnet das Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer diesen natürlich nicht die Möglichkeit, im Wohnsitzstaat die steuerliche Stellung zu erlangen, die in ihrem Fall die günstigste ist. Sie genießen nur das Recht, steuerlich in der gleichen Weise behandelt zu werden wie die Staatsangehörigen dieses Staates. Ich bin jedoch der Ansicht, daß dies durchaus das Ergebnis ist, das durch die Anwendung des in der streitigen Vorschrift vorgesehenen Mechanismus erzielt wird.

Ergebnis

68. Aufgrund all dieser Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor,

1. die vierte Vorabentscheidungsfrage des Tribunal administratif Straßburg für unzulässig zu erklären;

2. auf die übrigen Fragen wie folgt zu antworten:

a) Artikel 220 zweiter Gedankenstrich EG-Vertrag entfaltet keine unmittelbare Wirkung.

b) Die Artikel 48 und 220 EG-Vertrag und Artikel 7 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft sind dahin auszulegen, daß sie es nicht verbieten, daß ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen zwei Mitgliedstaaten die Kriterien für die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den beiden Staaten nach folgenden Kriterien festlegt:

— nach dem Beschäftigungsort

— oder nach der Erfüllung der Voraussetzungen für die Eigenschaft eines Grenzgängers durch den Arbeitnehmer

— oder nach dem öffentlichen Charakter des Sektors, aus dem die Vergütung des Arbeitnehmers stammt, und im letzteren Fall im Hinblick auf die Frage, ob der Arbeitnehmer die Staatsangehörigkeit des anderen als des die Vergütung zahlenden Staates besitzt, ohne zugleich Staatsangehöriger des Zahlstaats zu sein.

c) Die Artikel 48 und 220 des Vertrages und Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 sind dahin auszulegen, daß sie es nicht verbieten, daß ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen zwei Mitgliedstaaten bestimmt, daß die Doppelbesteuerung in einem der beiden Staaten durch einen Mechanismus, wie in Artikel 20 Absatz 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc des deutsch-französischen Abkommens vorgesehen, vermieden wird, wonach die Einkünfte, die eine in Frankreich ansässige Person in Deutschland erzielt und die dort bereits besteuert wurden, für die Berechnung der Bemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen in Frankreich berücksichtigt werden, wobei diesem eine Steueranrechnung für die von ihm im Ausland entrichteten Steuern in Höhe des französischen Steuerbetrags gewährt wird, der diesen Einkünften entspricht.