URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

12. Dezember 2002 *

In der Rechtssache C-385/00

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

F. W. L. de Groot

gegen

Staatssecretaris van Financiën

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 48 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) und Artikel 7 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257, S. 2)

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Wathelet (Berichterstatter) sowie der Richter C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann und A. Rosas,

Generalanwalt: P. Léger
Kanzler: M.-F. Contet, Verwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der niederländischen Regierung, vertreten durch V. J. M. Koningsberger als Bevollmächtigten,

— der belgischen Regierung, vertreten durch C. Pochet als Bevollmächtigte,

— der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing und B. Muttelsee-Schön als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch H. Michard und H. M. H. Speyart als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von Herrn de Groot, vertreten durch R. van der Jagt, advocaat, der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster als Bevollmächtigte, und der Kommission, vertreten durch H. Michard und H. M. H. Speyart, in der Sitzung vom 18. April 2002,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 20. Juni 2002,

folgendes

Urteil

1 Der Hoge Raad der Nederlanden hat mit Urteil vom 18. Oktober 2000, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Oktober 2000, gemäß Artikel 234 EG zwei Fragen nach der Auslegung von Artikel 48 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) und Artikel 7 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257, S. 2) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen Herrn de Groot, einem niederländischen Staatsangehörigen, der in verschiedenen Mitgliedstaaten berufstätig war, und dem Staatssecretaris van Financiën über die Berechnung der Einkommensteuer, zu der er in seinem Wohnsitzstaat für das Jahr 1994 herangezogen wurde.

Rechtlicher Rahmen

Die Gemeinschaftsregelung

3 Nach Artikel 48 Absätze 1 und 2 EG-Vertrag „wird innerhalb der Gemeinschaft die Freizügigkeit der Arbeitnehmer hergestellt"; „[s]ie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen".

4 Artikel 7 Absätze 1 und 2 der Verordnung Nr. 1612/68 lautet:

„(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 anderen im Ausgangsverfahren anwendbaren Rechtsvorschriften

Völkerrechtliche Abkommen

5 Das Königreich der Niederlande hat mit der Bundesrepublik Deutschland, der Französischen Republik und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland nach einem Musterabkommen der Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) bilaterale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen (im Folgenden: bilaterale Abkommen).

6 Es handelt sich um folgende Abkommen:

— Abkommen zwischen dem Königreich der Niederlande und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete, geschlossen am 16. Juni 1959 in Den Haag (*Tractatenblad* 1959, 85), in der später geänderten Fassung (*Tractatenblad* 1960, 107; 1980, 61 und 200; 1991, 95; 1992, 14; 1994, 81) (im Folgenden: Abkommen mit Deutschland);

— Abkommen zwischen dem Königreich der Niederlande und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, geschlossen am 16. März 1973 in Paris (*Tractatenblad* 1973, 83), in der später geänderten Fassung (*Tractatenblad* 1974, 41) (im Folgenden: Abkommen mit Frankreich);

— Abkommen zwischen dem Königreich der Niederlande und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und von Kapitalerträgen, geschlossen am 17. November 1980 in Den Haag (*Tractatenblad* 1980, 205), in der später geänderten Fassung (*Tractatenblad* 1981, 54 und 108; 1983, 128; 1989, 128; 1991, 12 bis 14) (im Folgenden: Abkommen mit dem Vereinigten Königreich).

7 Nach Artikel 15 Absatz 1 des Abkommens mit dem Vereinigten Königreich wird das Einkommen einer Person mit Wohnsitz in den Niederlanden aus einem Arbeitsverhältnis im Vereinigten Königreich besteuert, wenn die Arbeit dort ausgeübt wird.

8 Nach Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe b dieses Abkommens hat das Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung u. a. die Einkommensbestandteile, die im Vereinigten Königreich besteuert werden können, durch einen nach den nationalen Rechtsvorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung berechneten Abzug von der niederländischen Steuer zu befreien.

9 Ebenso sehen die Abkommen mit Deutschland und Frankreich in Artikel 10 und 15 vor, dass Einkünfte, die nicht im Wohnsitzstaat erzielt werden, im Beschäftigungsstaat an der Quelle besteuert werden. Die in Deutschland und Frankreich erzielten und dort bereits besteuerten Einkünfte sind in den Niederlanden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Einkommensteuer befreit.

10 In den Abkommen mit Deutschland (Artikel 20 Absatz 3) und Frankreich (Artikel 24 Teil A Nummer 2) ist der Abzug zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften, die eine Person mit Wohnsitz in den Niederlanden aus einer in diesen Mitgliedstaaten ausgeübten Arbeit bezieht, in einer Weise geregelt, die im Ergebnis dem entspricht, was nach dem Abkommen mit dem Vereinigten Königreich gilt.

11 Anders als das Abkommen mit dem Vereinigten Königreich, das ausdrücklich auf die einseitigen niederländischen Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Bezug nimmt und für die Berechnung des Steuerabzugs ausdrücklich auf die nationalen Rechtsvorschriften verweist, enthalten die Abkommen mit Deutschland und Frankreich keine derartige Verweisung und sehen unmittelbar vor, dass der Steuerabzug in den Niederlanden nach dem Verhältnis berechnet wird, das dem in Randnummer 18 des vorliegenden Urteils im Einzelnen dargestellten Bruch entspricht, in dessen Zähler die ausländischen Bruttoeinkünfte und in dessen Nenner die weltweiten Bruttoeinkünfte stehen.

12 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass das Königreich der Niederlande in seinen bilateralen Beziehungen mit der Bundesrepublik Deutschland (Artikel 20 Absatz 3 des Abkommens), der Französischen Republik (Artikel 24 Teil A Nr. 1 des Abkommens) oder dem Vereinigten Königreich (Artikel 22 Absatz 2 Buchstaben a und b des Abkommens) die Methode der Befreiung (oder des Erlasses) mit dem Progressionsvorbehalt gemäß Artikel 23 A Absätze 1 und 3 des OECD-Musterabkommens anwendet.

13 Beziehen somit niederländische Steuerpflichtige mit Wohnsitz in den Niederlanden in einem oder mehreren dieser anderen Mitgliedstaaten Einkünfte, so erheben die Niederlande keine Steuer auf diejenigen Einkünfte, die in diesem oder diesen anderen Mitgliedstaaten besteuert wurden; sie sind aber weiter berechtigt, diese von der Steuer befreiten Einkünfte bei der Festsetzung des Einkommensteuersatzes durch Anwendung der Progressionsklausel zu berücksichtigen.

Nationales Recht

14 In den Niederlanden war die direkte Besteuerung natürlicher Personen zu der im Ausgangsverfahren maßgebenden Zeit durch die Wet op de inkomstenbelasting (Einkommensteuergesetz) vom 16. Dezember 1964 (*Staatsblad* 1964, Nr. 519, im Folgenden: Einkommensteuergesetz), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. Dezember 1993 (*Staatsblad* 1993, Nr. 760), sowie durch die Wet op de loonbelasting (Lohnsteuergesetz) vom 18. Dezember 1964 (*Staatsblad* 1964, Nr. 521) geregelt.

15 Die nationalen Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung waren im maßgebenden Zeitraum im Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (Verordnung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) vom 21. Dezember 1989 (*Staatsblad* 1989, Nr. 594), in Kraft getreten am 1. Januar 1990, in der durch die Verordnung vom 23. Dezember 1994 (*Staatsblad* 1994, Nr. 964), in Kraft getreten am 1. Januar 1995, geänderten Fassung (im Folgenden: Verordnung von 1989) enthalten.

Vorschriften und Modalitäten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

16 Nach Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe b der Verordnung von 1989 besteht das ausländische Bruttoeinkommen aus dem Gesamtbetrag der vom Steuerpflichtigen im Ausland bezogenen Bruttoeinkünfte, d. h. der

„nicht als Gewinn aus einem ausländischen Unternehmen anzusehenden Vorteile... aus

1. Arbeit, soweit es sich um eine Arbeit handelt, die in einem privatrechtlichen Arbeitsverhältnis im Gebiet eines anderen Staates verrichtet wird oder wurde".

17 In dem für das Ausgangsverfahren maßgebenden Zeitraum bestimmte Artikel 3 der Verordnung von 1989:

„1. Die Befreiung erfolgt durch eine Verringerung des Einkommensteuerbetrags, der nach dem [Einkommensteuergesetz] ohne Anwendung [eines Doppelbesteuerungsabkommens] geschuldet wäre, um höchstens diesen Betrag. Die Verringerung entspricht dem Betrag, der zu dem nach dem [Einkommensteuergesetz] geschuldeten Steuerbetrag in demselben Verhältnis steht wie das ausländische Bruttoeinkommen zu dem Bruttoeinkommen unter Berücksichtigung der in Kapitel II Abschnitte 5 A, 5 B, 5 C und 7 dieses Gesetzes vorgesehenen Verringerungen und Erhöhungen und abzüglich der nach Kapitel IV dieses Gesetzes zu verrechnenden Verluste ...“

18 Daraus ergibt sich, dass für die Berechnung des Betrages, um den die Einkommensteuer zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verringert wird, die Steuer auf das Gesamteinkommen mit dem Bruch, der das betreffende Verhältnis angibt, multipliziert wird. Im Zähler dieses Bruches steht das ausländische und im Nenner das weltweite Bruttoeinkommen.

19 Die Verordnung von 1989 enthält grundsätzlich die Vorschriften, die von den Finanzbehörden des Königreichs der Niederlande angewandt werden, sofern keine bilateralen Abkommen bestehen. Diese Verordnung findet im Ausgangsverfahren jedoch Anwendung, soweit nach dem Abkommen mit dem Vereinigten Königreich die Befreiung, die von den Finanzbehörden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gewährt wird, nach den niederländischen Rechtsvorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu berechnen ist, d. h. nach der Verordnung von 1989, die den Bruch vorsieht, in dessen Verhältnis die Befreiung erfolgt, und soweit die Abkommen mit Deutschland und Frankreich ebenfalls die Anwendung dieses Bruches in den bilateralen Beziehungen mit dem Königreich der Niederlande vorsehen.

Berechnung der Steuer

20 Bei Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in den Niederlanden wird die nach dem Einkommensteuergesetz geschuldete Steuer wie folgt berechnet.

21 Bezieht der gebietsansässige Steuerpflichtige, wie Herr de Groot, zum Teil in den Niederlanden und zum Teil in einem anderen Mitgliedstaat Einkünfte, so wird die Steuer zunächst auf der Grundlage sämtlicher Einkünfte einschließlich der befreiten ausländischen Einkünfte nach der progressiven Tabelle des allgemeinen Steuerrechts berechnet, wobei die im Rahmen von Unterhaltsverpflichtungen gezahlten Beträge und der Steuerfreibetrag, auf den der Steuerpflichtige aufgrund seiner persönlichen und familiären Situation Anspruch hat, abgezogen werden.

22 Von diesem theoretischen Betrag wird die Befreiung abgezogen, auf die wegen der in den Beschäftigungsstaaten erzielten und besteuerten Einkünfte Anspruch besteht.

23 Zur Berechnung der Befreiung, auf die der betreffende Steuerpflichtige Anspruch hat, wird die für das Gesamteinkommen anfallende Steuer mit dem Bruch multipliziert, der das oben genannte Verhältnis angibt.

24 Die vom Steuerpflichtigen aufgrund seiner Unterhaltsverpflichtungen gezahlten Beträge und der Freibetrag, die bei der Berechnung der Steuer auf das Gesamteinkommen zu berücksichtigen sind, werden von den weltweiten Bruttoeinkünften im Nenner dieses Bruches nicht abgezogen.

25 In der Begründung der Verordnung vom 7. November 1991 zur Änderung der Verordnung von 1989 wird ausgeführt:

„Diese Formel wurde gewählt, um bestimmte Abzugsposten zu berücksichtigen, die nach Ansicht des niederländischen Gesetzgebers zwar die steuerliche Leistungsfähigkeit beeinflussen, aber nicht bestimmten Einkommensquellen in den Niederlanden oder im Ausland zuzurechnen sind. Da diese Posten nicht an bestimmte Quellen geknüpft sind, kann man davon ausgehen, dass diese Ausgaben aus dem Gesamteinkommen bestritten werden müssen. Indem man im Bruch das Bruttoeinkommen als Nenner nimmt und diesen Bruch mit dem Gesamtbetrag der ohne Anwendung dieser Verordnung geschuldeten Steuer multipliziert, erreicht man, dass diese Ausgaben anteilig auf dem ausländischen und dem in den Niederlanden steuerpflichtigen Teil des Einkommens lasten (so genannte Umlage)."

26 Die Berechnungsmodalitäten für diese Befreiung bezwecken eine Aufteilung der an die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen geknüpften Freibeträge auf sein gesamtes Einkommen. Folglich werden diese Freibeträge auf die in den Niederlanden geschuldeten Steuern nur zu dem Anteil angerechnet, der auf die vom Steuerpflichtigen in diesem Mitgliedstaat erzielten Einkünfte entfällt.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

27 Herr de Groot wohnte 1994 in den Niederlanden. Bis zum 1. April 1994 war er in den Niederlanden und in anderen Mitgliedstaaten als Arbeitnehmer bei in den Niederlanden, in Deutschland, in Frankreich und im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften tätig, die zum Konzern „Applied Materials" gehören. Am 1. April 1994 endete sein Arbeitsvertrag mit diesen Gesellschaften. Im Jahr 1994 bezog Herr de Groot Einkünfte von der niederländischen Gesellschaft in Höhe von 89 665 NLG, von der deutschen Gesellschaft in Höhe von 74 395 NLG, von der französischen Gesellschaft in Höhe von 84 812 NLG und von der britischen Gesellschaft in Höhe von 35 009 NLG.

28 Vom 1. April 1994 bis 29. Oktober 1995 war Herr de Groot arbeitslos. Vom 1. April bis 31. Dezember 1994 bezog er in den Niederlanden Leistungen bei Krankheit und Arbeitslosigkeit in Höhe von 34 743 NLG.

29 Aufgrund seiner — 1987 geschiedenen — Ehe war Herr de Groot zur Leistung von Unterhalt verpflichtet. Am 26. Dezember 1994 löste er diese Verpflichtung durch Zahlung von 135 000 NLG ab. Zuvor, 1994, hatte er Unterhaltszahlungen in Höhe von 43 230 NLG geleistet.

30 Auf die Einkünfte, die Herr de Groot 1994 aus seinen Arbeitsverhältnissen mit den genannten ausländischen Gesellschaften bezog, entrichtete er die von ihm im Ausland geschuldete Einkommensteuer, und zwar in Deutschland im Gegenwert von 16 768 NLG, in Frankreich von 12 398 NLG und im Vereinigten Königreich von 11 335 NLG. Diese Steuern wurden in den betreffenden Mitgliedstaaten ohne Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen berechnet, die Herr de Groot 1994 leistete.

31 In den Niederlanden beantragte Herr de Groot in seiner Steuererklärung für das Jahr 1994 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine Verringerung der Steuer auf den Betrag von 187 348 NLG, der einem Auslandseinkommen in Höhe von insgesamt 193 816 NLG abzüglich der anteilig berechneten Werbungskosten in Höhe von 6 468 NLG entspricht.

32 Das Finanzamt berechnete diese Verringerung nach der in Artikel 3 der Verordnung von 1989 und in den Abkommen mit Deutschland und Frankreich festgelegten Proportionalmethode, also unter Anwendung des Bruches, der das erwähnte Verhältnis angibt. Demzufolge verlangte das Amt von Herrn de Groot einen bestimmten Betrag als Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeitrag für 1994.

33 Da Herrn de Groot die nach wiederholtem Einspruch erfolgte Verringerung dieses Betrages nicht weit genug ging, erhob er beim Gerechtshof Amsterdam (Niederlande) Klage gegen die Entscheidung des Finanzamts über die Verringerung. Er machte geltend, die Anwendung des Bruches, der das erwähnte Verhältnis angebe, benachteilige ihn steuerlich und führe in seinem Fall zu einer nach Artikel 48 EG-Vertrag verbotenen Behinderung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer oder zu einer Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit, da die Proportionalmethode zur Folge habe, dass er einen Teil der Steuerfreibeträge verliere, die ihm aufgrund seiner persönlichen Situation hätten gewährt werden müssen.

34 Der Gerechtshof Amsterdam stellte fest, dass bei Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in den Niederlanden, die in einem anderen Mitgliedstaat eine Tätigkeit ausgeübt haben, diese nachteilige Folge eintrete. Er vertrat aber die Auffassung, dass es sich im vorliegenden Fall um keine nach Artikel 48 EG-Vertrag verbotene Behinderung, sondern um nachteilige Folgen handele, die auf Unterschiede zwischen den nationalen Einkommensteuersystemen der betroffenen Mitgliedstaaten zurückzuführen seien. Er bezog sich insoweit auf das Urteil des Gerichtshofes vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96 (Gilly, Slg. 1998, I-2793).

35 Herr de Groot legte gegen das Urteil des Gerechtshof Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Nederlanden ein.

36 Dieses Gericht stellt die Folgen, die sich für Herrn de Groot aus der Anwendung des Bruches, der das erwähnte Verhältnis angibt, wie folgt dar:

„Die Anwendung der [fraglichen nationalen] Bestimmungen führte dazu, dass die persönlichen Verpflichtungen, die 1994 auf [Herrn de Groot] lasteten, nämlich die Unterhaltszahlungen von insgesamt 178 230 NLG, die als solche zu berücksichtigen sind, nicht in den... Bruch einbezogen sind, auch wenn sie den Steuerbetrag, auf den dieser Bruch angewandt wurde, verringert haben. Dasselbe gilt für den Steuerfreibetrag. Diese personengebundenen Entlastungen haben sich

dadurch im Rahmen der zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgenommenen Verringerung nicht ausgewirkt. Daher führt ein dem betreffenden Verhältnis entsprechender Teil dieser Entlastungen nicht zu einer effektiven Verringerung der geschuldeten niederländischen Steuer. Da die persönlichen Verpflichtungen sowie die persönliche und familiäre Situation [von Herrn de Groot] bei der Erhebung der ausländischen Steuer nicht einmal teilweise berücksichtigt wurden, wurde er im Hinblick auf seine persönlichen Verpflichtungen in geringerem Maße steuerlich entlastet und konnte von dem Steuerfreibetrag weniger profitieren, als dies der Fall gewesen wäre, wenn er 1994 seine gesamten Arbeitseinkünfte aus einem oder mehreren nur in den Niederlanden bestehenden Arbeitsverhältnissen bezogen hätte."

37 Der Generalanwalt beim Hoge Raad der Nederlanden hat die Größenordnung dieses Nachteils wie folgt beziffert:

„[Herr de Groot] verliert infolge der proportionalen Anrechnung auf den ausländischen Teil der Einkünfte $^{187}/_{309}$ (also gut 60 %) seiner Steuerverringerung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung."

38 Dazu hat er weiter ausgeführt:

„Dem Nachteil, dass ihm 60 % der Steuerverringerung ‚entgangen' sind, steht [für Herrn de Groot] ein Vorteil gegenüber: Er bezieht Einkünfte in drei Quellenländern [‚bronlanden'], von denen keines bei der Bestimmung der Progression im Rahmen des Steuersatzes das Einkommen berücksichtigt, das außerhalb des betreffenden Landes erzielt wurde. Dadurch kommt [Herr de Groot] in den Genuss eines erheblichen Progressionsvorteils. Hätten die drei Quellenländer

ebenso wie der Wohnsitzstaat bei der Bestimmung des Satzes der auf das Inlandseinkommen zu erhebenden Steuer die Höhe des Welteinkommens berücksichtigt, so hätte für [Herrn de Groot] in Anbetracht seines Welteinkommens im Jahr 1994 (auch nach Abzug der personengebundenen Abzugsposten) in allen drei Quellenländern ein höherer Steuersatz gegolten, und er hätte somit mehr Steuern entrichten müssen. Es ist bis heute unüblich, dass ein Quellenland von ausländischen Steuerpflichtigen die Angabe ihres Welteinkommens, um ebenso wie das Wohnsitzland einen Progressionsvorbehalt anzuwenden, und Angaben zu den persönlichen Verhältnissen verlangt, um diese wie das Wohnsitzland anteilig zu berücksichtigen."

39 Anders als der Gerechtshof Amsterdam ist der Hoge Raad der Nederlanden der Ansicht, dass das Urteil Gilly nicht jeden Zweifel bezüglich der Frage ausschließe, ob der Herrn de Groot entstandene Nachteil eine nach Artikel 48 EG-Vertrag verbotene Beeinträchtigung darstelle.

40 Der Hoge Raad stellt zwar fest, dass der Gerichtshof in Randnummer 49 des Urteils Gilly ausgeführt habe, dass der mit der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat und der fehlenden Berücksichtigung dieser Situation im Beschäftigungsstaat zusammenhängende Unterschied Folge davon sei, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befänden.

41 Der Hoge Raad ist jedoch der Auffassung, dass der Gerichtshof mit dieser Erwägung im Urteil Gilly hauptsächlich das Vorbringen habe widerlegen wollen, dass die im Wohnsitzstaat anzurechnende Steuer ebenso hoch sein müsse wie die im Beschäftigungsstaat entrichtete Steuer.

42 Im Ausgangsverfahren beanstande Herr de Groot aber die unterschiedliche Behandlung, die das Königreich der Niederlande seinen gebietsansässigen Steuerpflichtigen hinsichtlich der Berücksichtigung ihrer persönlichen Verpflichtungen

sowie ihrer persönlichen und familiären Situation zuteil werden lasse, je nachdem, ob sie ihr Einkommen ganz im Wohnsitzstaat oder teilweise im Wohnsitzstaat und teilweise in einem anderen Mitgliedstaat bezögen. Ein solcher Unterschied könne auch dann zu einer höheren steuerlichen Belastung für die letztgenannte Gruppe von Steuerpflichtigen führen, wenn der Wohnsitzstaat und der Beschäftigungsstaat das gleiche Steuersystem und die gleichen Steuersätze anwendeten.

43 Der Hoge Raad fragt sich daher, ob die in den Niederlanden angewandte Methode, den ausländischen Einkünften einen Teil der Abzugsposten zuzurechnen, der dem Verhältnis dieser Einkünfte zum weltweiten Einkommen entspricht, mit Artikel 48 EG-Vertrag vereinbar ist. Der Hoge Raad hält diese Zurechnung dann für gerechtfertigt, wenn man davon ausgehen könne, dass im „Quellenstaat" (oder Beschäftigungsstaat) die in den Rechtsvorschriften dieses Staates zugunsten der Gebietsansässigen vorgesehenen personengebundenen Vergünstigungen dem betroffenen Steuerpflichtigen proportional zu dem in diesem Mitgliedstaat erzielten Teil seines Gesamteinkommens gewährt würden. Jedoch gewähre keiner der anderen Mitgliedstaaten, in denen Herr de Groot außerhalb des Königreichs der Niederlande gearbeitet habe, derartige Vergünstigungen.

44 Aus den Urteilen vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-297/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225) und vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-391/97 (Gschwind, Slg. 1999, I-5451) ergebe sich, dass diese Mitgliedstaaten zur Gewährung solcher Vergünstigungen nicht verpflichtet gewesen seien, da die Einkünfte, die Herr de Groot 1994 außerhalb seines Wohnsitzstaats erzielt habe, nicht sein gesamtes oder nahezu sein gesamtes Familieneinkommen ausgemacht hätten.

45 Diese beiden Urteile erlaubten auch nicht die Schlussfolgerung, dass der Wohnsitzstaat, falls der Betrag der dort geschuldeten Steuer dazu ausreiche, verpflichtet sei, dem betreffenden Steuerpflichtigen aufgrund seiner persönlichen und familiären Situation einen tatsächlichen Abzug in Höhe desjenigen Abzugs zu gewähren, auf den er Anspruch gehabt hätte, wenn er sein gesamtes Einkommen in diesem Staat erzielt hätte, und zwar ungeachtet etwaiger Hindernisse, die sich aus dem System ergäben, das dieser Staat allein oder zusammen mit einem anderen Staat im Rahmen eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens für die Art und Weise der Berücksichtigung dieser Situation gewählt habe.

46 Da es der Hoge Raad der Nederlanden unter diesen Umständen für erforderlich hält, Aufschluss über die Vereinbarkeit der niederländischen Steuerregelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erhalten, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stehen Artikel 48 EG-Vertrag... und Artikel 7 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates einer Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entgegen, in deren Rahmen ein Arbeitnehmer mit Wohnsitz in einem Mitgliedstaat, der in einem bestimmten Jahr (auch) in einem anderen Mitgliedstaat Einkünfte aus einem dort bestehenden Arbeitsverhältnis erzielt, die in diesem anderen Mitgliedstaat besteuert werden, ohne dass dabei die persönliche und familiäre Situation dieses Arbeitnehmers berücksichtigt wird, in seinem Wohnsitzstaat einen proportionalen Anteil des Vorteils seines Steuerfreibetrags sowie persönliche steuerliche Vergünstigungen verliert?

2. Ergeben sich, wenn Frage 1 bejaht wird, aus dem Gemeinschaftsrecht besondere Erfordernisse hinsichtlich der Art und Weise der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des betroffenen Arbeitnehmers im Wohnsitzstaat?

Zur ersten Frage

47 Die erste Frage des vorlegenden Gerichts geht im Wesentlichen dahin, ob Artikel 48 EG-Vertrag und Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden unabhängig davon, ob sie in ein Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen ist, entgegenstehen, wonach ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommensteuer im Wohnsitzstaat

einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner persönlichen steuerlichen Vorteile verliert, weil er in dem betreffenden Jahr auch Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, die dort ungeachtet seiner persönlichen und familiären Situation besteuert wurden.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

48 Herr de Groot weist zunächst darauf hin, dass der Gerichtshof im Urteil vom 7. Juli 1988 in der Rechtssache 143/87 (Stanton, Slg. 1988, 3877) entschieden habe, dass die Gesamtheit der Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsbürgern die Ausübung jeder Art von Erwerbstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern solle und einer nationalen Regelung entgegenstehe, die diese Personen dann benachteiligen könnte, wenn sie ihre Tätigkeit über das Hoheitsgebiet eines einzigen Mitgliedstaats hinaus ausdehnen wollten.

49 Sodann trägt er vor, er erhalte im Vergleich zu der Situation, in der er sich befunden hätte, wenn er nur in den Niederlanden, wo er seinen Wohnsitz habe, gearbeitet hätte, einen geringeren steuerlichen Vorteil hinsichtlich der mit seiner persönlichen Situation zusammenhängenden Abzüge. Er sei somit steuerlich benachteiligt worden, weil seine Arbeitsverhältnisse auf mehrere Mitgliedstaaten verteilt gewesen seien.

50 Daher stelle die in den Niederlanden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung angewandte Methode, nämlich die Berücksichtigung der mit der persönlichen und familiären Situation zusammenhängenden Abzüge unter Anwendung des Bruches, der das erwähnte Verhältnis angibt, ein Hindernis für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer dar. Dieses Hindernis hänge anders als in der Rechtssache, die zum Urteil Gilly geführt habe, nicht mit dem Unterschied zwischen den Steuer-

sätzen der Mitgliedstaaten zusammen. Das Hindernis ergebe sich auch nicht aus den Abkommen mit Deutschland, Frankreich und dem Vereinigten Königreich, sondern folge aus der Art und Weise, in der das Königreich der Niederlande diese Abkommen durchgeführt habe. Aus diesen Gründen seien die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freizügigkeit auf eine Situation wie die seine anwendbar.

51 Herr de Groot macht abschließend geltend, der Wohnsitzstaat und nicht der Beschäftigungsstaat habe die persönlichen Steuervorteile zu gewähren.

52 Nach Ansicht der niederländischen und der belgischen Regierung steht Artikel 48 EG-Vertrag der Anwendung von Vorschriften wie denen der bilateralen Abkommen und der niederländischen Regelung nicht entgegen.

53 Die niederländische Regierung räumt ein, dass den Steuerpflichtigen, die sich in der Situation von Herrn de Groot befänden, durch die Anwendung des Bruches, der das erwähnte Verhältnis angibt, ein Nachteil entstehe. Dieser Nachteil könne jedoch nicht dadurch beseitigt werden, dass gegenüber dem Wohnsitzmitgliedstaat das Gemeinschaftsrecht herangezogen werde. Er ergebe sich nämlich nicht aus den nationalen Rechtsvorschriften über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, sondern im Wesentlichen aus der Verteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten, die durch Doppelbesteuerungsabkommen geregelt sei — was nicht in den Anwendungsbereich der Vertragsbestimmungen falle —, und daraus, dass die Beschäftigungsstaaten nicht die mit Rücksicht auf die persönliche und familiäre Situation der Steuerpflichtigen vorgesehenen Abzüge gewährten, was an sich nicht unvereinbar mit dem EG-Vertrag sei.

54 Die niederländische Regierung trägt außerdem vor, die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation von Herrn de Groot durch die niederländischen Finanzbehörden stehe mit dem Urteil Schumacker in Einklang. In diesem Urteil habe der Gerichtshof für Recht erkannt, dass es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats sei, auf einer ausreichenden Besteuerungsgrundlage die familiäre und persönliche Situation des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Eine

Ausnahme von diesem Grundsatz gelte dann, wenn der gebietsfremde Steuerpflichtige den wesentlichen Teil seiner Einkünfte und nahezu die gesamten Einkünfte seines Haushalts im Beschäftigungsstaat erziele.

55 Die niederländischen Behörden hätten diesen Grundsatz angewandt, da das Königreich der Niederlande auf der Grundlage der Abkommen mit Deutschland, Frankreich und dem Vereinigten Königreich, wonach es im Inland zur Steuererhebung befugt sei, als Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen bei der Bestimmung der niederländischen Besteuerungsgrundlage berücksichtigt habe. Die persönlichen Abzugsbeträge von Herrn de Groot seien so gemäß den niederländischen Rechtsvorschriften vollständig von dem in den Niederlanden zu versteuernden weltweiten Gesamteinkommen abgezogen worden.

56 Daher seien die von Herrn de Groot beanstandeten Auswirkungen nicht bei der Anwendung der nationalen Besteuerungsvorschriften eingetreten, sondern lediglich im Zeitpunkt der Anwendung der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die mit den bilateralen Abkommen eingeführt worden sei. In den Niederlanden werde nämlich bei der Anwendung der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt und der Berechnung der Steuerermäßigung ein proportional bestimmter Teil der persönlichen Abzugsposten den in diesem Mitgliedstaat befreiten Einkünften zugerechnet.

57 Sollte sich später herausstellen, dass dieser Teil in dem oder den Beschäftigungsstaaten von der Steuer, die auf die dort erzielten Einkünfte erhoben worden sei, nicht abgezogen werden könne, sei dies eine Folge der zwischen den Steuersystemen der Mitgliedstaaten bestehenden Unterschiede, die nach dem Urteil Gilly nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstießen.

58 Die niederländische Regierung vertritt somit die Ansicht, dass es nicht gegen Artikel 48 EG-Vertrag verstoße, wenn der Wohnsitzmitgliedstaat die persönlichen Abzugsposten proportional den befreiten Einkünften zurechne.

59 Ein Nachteil, wie er einem Steuerpflichtigen in der Situation von Herrn de Groot erwachse, könne nur dadurch beseitigt werden, dass der oder die Beschäftigungsstaaten die mit der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen zusammenhängenden Abzugsposten proportional zu den dort erzielten Einkünften berücksichtigten. Beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts sei der Beschäftigungsstaat dazu aber nicht verpflichtet, wenn der betreffende Steuerpflichtige nicht nahezu die gesamten Einkünfte seines Haushalts in diesem Staat erziele. Nur in genau diesem Fall sei der Beschäftigungsstaat nach dem Urteil Schumacker verpflichtet, diese persönlichen Abzugsposten zu berücksichtigen. Das Königreich der Niederlande habe übrigens im Januar 2001 — allerdings als Beschäftigungsstaat und nicht als Wohnsitzstaat — dieses System in sein Steuerrecht aufgenommen.

60 Da Abzugsposten nicht bestimmten Einkommensquellen eher zugerechnet werden könnten als anderen, seien sie auf die gesamten Einkünfte zu verteilen, was es rechtfertige, dass der Wohnsitzstaat sie nur für einen Teil berücksichtige, der proportional zu den in seinem Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte sei.

61 Die belgische Regierung macht geltend, dass Steuerpflichtige, die von der Freizügigkeit Gebrauch machten, oft in den Genuss eines nicht zu vernachlässigenden steuerlichen Vorteils, des „salary split", gelangten. Die Progression der Einkommensteuer begünstige nämlich Arbeitnehmer, die wie Herr de Groot in jedem Beschäftigungsstaat nur mit einem Teil ihrer Einkünfte besteuert würden.

62 Der Steuervorteil, den somit die gebietsfremden Arbeitnehmer aufgrund der ausbleibenden Steuerprogression gegenüber den gebietsansässigen Arbeitnehmern erhielten, verstoße gegen den Grundsatz der Steuergleichheit, wonach die Steuerpflichtigen nach ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit Steuern zu entrichten hätten. Denn bei gleichem Einkommen zahle der gebietsfremde Arbeitnehmer stets weniger Steuern als der gebietsansässige.

63 Außerdem bleibe bei der angeblichen Diskriminierung, bei der die in den Niederlanden Gebietsansässigen danach unterschieden würden, ob sie in den Niederlanden oder im Ausland Einkünfte erzielten, die Situation im Beschäftigungsstaat unberücksichtigt. Dieses Problem sei nicht im Wohnsitz-, sondern im Beschäftigungsstaat zu lösen. Der Beschäftigungsstaat müsse in der Lage sein, die Gebietsfremden auf der Grundlage ihres weltweiten Einkommens zu besteuern und die mit der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen zusammenhängenden steuerlichen Vorteile proportional zu den im Inland erzielten Einkünften zu gewähren.

64 Nach den Urteilen Schumacker und Gschwind sei es nicht zu beanstanden, dass der Beschäftigungsstaat keine mit der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen zusammenhängenden steuerlichen Vorteile gewähre. Würde daher der Wohnsitzstaat verpflichtet, nur auf den inländischen Teil der Einkünfte alle mit dieser Situation zusammenhängenden steuerlichen Vorteile zu gewähren, so hätte dieser Staat die gesamte Last dieser Steuervorteile zu tragen. Diese Lösung sei ungerecht, da der Wohnsitzstaat im Wesentlichen für die dem Steuerpflichtigen erbrachten öffentlichen Dienstleistungen aufkomme, und habe ein Ergebnis, das mit dem Zweck des Artikels 48 EG-Vertrag nicht vereinbar sei.

65 Schließlich würde, wenn der Wohnsitzstaat nur auf den inländischen Teil der Einkünfte eines Steuerpflichtigen alle mit dessen persönlicher und familiärer Situation zusammenhängenden steuerlichen Vorteile gewähren müsste, der Steuerumgehung und betrügerischen Konstruktionen Vorschub geleistet, die auf ein vermehrtes „salary split" hinausliefen.

66 Nach Ansicht der deutschen Regierung kann sich ein Arbeitnehmer gegenüber dem Mitgliedstaat, dem er angehört oder in dem er wohnt, auf Artikel 48 EG-Vertrag berufen, wenn er, wie im Ausgangsverfahren, von seiner Freizügigkeit in der Gemeinschaft Gebrauch gemacht habe, um neben seiner Tätigkeit im Wohnsitzmitgliedstaat im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben. Es sei Sache des Wohnsitzstaats, der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen in vollem Umfang Rechnung zu tragen, sofern dies nicht im Beschäftigungsstaat geschehen sei, denn

der Wohnsitzstaat verfüge über alle erforderlichen Informationen, um die steuerliche Gesamtleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung dieser Situation zu beurteilen. Der Gerichtshof habe im Urteil Schumacker insoweit festgestellt, dass die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seines Gesamteinkommens sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergebe, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden könne, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen und seiner Vermögensinteressen liege; dieser Ort sei in der Regel der ständige Aufenthaltsort des Betroffenen.

67 Nach Auffassung der Kommission beruht das, worum es im Ausgangsverfahren gehe, nämlich die proportionale Anrechnung des Steuerfreibetrags und der persönlichen steuerlichen Abzugsposten auf die im Ausland besteuerten Einkünfte, weder auf dem Verhalten der Beschäftigungsstaaten noch auf den gegenseitigen rechtlichen Verpflichtungen der betroffenen Mitgliedstaaten. Der Rechtsstreit betreffe vielmehr die Art und Weise, in der das Königreich der Niederlande, nachdem es sich durch bilaterale Abkommen zur Befreiung der im Ausland bereits besteuerten Einkünfte von der niederländischen Steuer verpflichtet habe, den Steuerfreibetrag und die anderen persönlichen steuerlichen Abzugsposten behandele, die normalerweise in Ansatz zu bringen seien.

68 Habe sich ein Mitgliedstaat als Wohnsitzstaat für die Befreiung der bereits besteuerten Beträge nach einer Methode entschieden, die in bestimmten Fällen für den Steuerpflichtigen zu einem Progressionsvorteil führen könne, und seien die Beschäftigungsstaaten — außer in der Situation, die durch die Rechtssache veranschaulicht werde, die zum Urteil Schumacker geführt habe — nicht verpflichtet, bei der Besteuerung der Gebietsfremden die nach dem nationalen Recht vorgesehenen Freibeträge und anderen steuerlichen Abzüge zu gewähren, so müsse der Wohnsitzstaat die Befreiung anwenden, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vertraglich vereinbart worden sei. In diesem Fall dürfe der Wohnsitzstaat bei der Berücksichtigung dieser Freibeträge und der anderen persönlichen steuerlichen Abzugsposten nicht zwischen solchen Gebietsansässigen, die ihr Gesamteinkommen durch eine im Inland ausgeübte Arbeit erzielt hätten, und denen unterscheiden, die einen Teil ihrer Einkünfte in einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten erzielt hätten.

69 Aus der Beschreibung der anwendbaren Regelung sowie aus den auf dieser Grundlage vorgenommenen Beurteilungen und Berechnungen des vorlegenden Gerichts und seines Generalanwalts ergebe sich unmittelbar, dass eine Person mit Steuerwohnsitz in den Niederlanden, die einen Teil ihrer Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erziele, einen proportionalen Teil ihres Freibetrags und der anderen persönlichen steuerlichen Abzüge verliere.

70 Die Schlussanträge des Generalanwalts am Hoge Raad der Nederlanden beruhten auf dem Gedanken, dass die steuerliche Behandlung der in den Niederlanden Gebietsansässigen, die einen Teil ihrer Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielten, sowohl Vorteile als auch Nachteile mit sich bringe. Der Nachteil sei Ursprung des Ausgangsverfahrens. Der Vorteil liege zum einen darin, dass die Beschäftigungsstaaten bei der Bestimmung des von ihnen anzuwendenden Steuersatzes nicht das weltweite Einkommen berücksichtigten und daher keine Progression anwenden könnten, und zum anderen in der vom Wohnsitzstaat gewählten Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Vermeide der Wohnsitzstaat — wie dies in den Niederlanden der Fall sei — die Doppelbesteuerung dadurch, dass er von der potenziellen Steuer einen Betrag abziehe, der dem Anteil der ausländischen Einkünfte am Gesamteinkommen entspreche, so ergebe sich daraus für den Steuerpflichtigen ein Progressionsvorteil.

71 Das Königreich der Niederlande sei für den Progressionsvorteil selbst verantwortlich und könne daher nicht mit ihm dahin gehend argumentieren, dass der mit der Verringerung des Freibetrags und der persönlichen steuerlichen Abzüge verbundene Nachteil erforderlich sei, um diesen Vorteil auszugleichen. Auch wenn die niederländische Steuerregelung in den meisten Fällen für den Gebietsansässigen, der im Ausland Einkünfte aus unselbständiger Arbeit erzielt habe, günstiger sei, führe sie, wenn der Gebietsansässige durch diese Regelung benachteiligt werde, zu einer Ungleichbehandlung gegenüber dem Gebietsansässigen, der nur in den Niederlanden arbeite, und so zu einer Beeinträchtigung der durch Artikel 48 EG-Vertrag verbürgten Freizügigkeit der Arbeitnehmer.

72 Diese Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer könne weder mit Erwägungen im Zusammenhang mit der Kohärenz der niederländischen Steuerregelung noch mit dem Ziel der Vereinfachung und Koordinierung der Erhebung der Einkommensteuer und auch nicht mit technischen Schwierigkeiten gerechtfertigt werden.

73 In Bezug auf die steuerliche Kohärenz fehle es im Ausgangsverfahren an dem unmittelbaren Zusammenhang zwischen einer bestimmten Steuer und der entsprechenden Befreiung, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes für ein und denselben Steuerpflichtigen erforderlich sei. Die in Rede stehenden Befreiungen, also der Freibetrag und die etwaigen persönlichen Abzugsposten, hätten ihre eigene Berechtigung und könnten nicht als Teil eines umfassenderen Zusammenhangs aufgefasst werden, in dem sie einer Besteuerung desselben Vorgangs entgegenstehen könnten. Im Übrigen gebe es keine Verbindung zwischen dem Progressionsvorteil und dem sich aus der Verringerung des Freibetrags und der eventuellen persönlichen Abzugsposten ergebenden Nachteil.

74 Die beiden anderen Rechtfertigungsgründe, die möglich seien, könnten keinesfalls eine Beeinträchtigung der Rechte rechtfertigen, die der Einzelne aus den Bestimmungen des EG-Vertrags ableite, in denen Grundrechte verankert seien (Urteil vom 26. Januar 1999 in der Rechtssache C-18/95, Terhoeve, Slg. 1999, I-345, Randnrn. 44 und 45)

Würdigung durch den Gerichtshof

75 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse in diesem Bereich jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und sich deshalb jeder offensichtlichen oder versteckten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit enthalten müssen (Urteile Schumacker, Randnrn. 21 und 26, sowie Gschwind, Randnr. 20).

76 Jeder Gemeinschaftsbürger, der von seinem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht und in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, fällt unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit unter Artikel 48 EG-Vertrag und Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 (Urteile vom 23. Februar 1994 in der Rechtssache C-419/92, Scholz, Slg. 1994, I-505, Randnr. 9, und Terhoeve, Randnr. 27).

77 Außerdem sollen nach ständiger Rechtsprechung sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stehen Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen (Urteile vom 7. Juli 1992 in der Rechtssache C-370/90, Singh, Slg. 1992, I-4265, Randnr. 16, Terhoeve, Randnr. 37, vom 27. Januar 2000 in der Rechtssache C-190/98, Graf, Slg. 2000, I-493, Randnr. 21, und vom 15. Juni 2000 in der Rechtssache C-302/98, Sehrer, Slg. 2000, I-4585, Randnr. 32).

78 Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher eine Beschränkung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden (Urteile vom 7. März 1991 in der Rechtssache C-10/90, Masgio, Slg. 1991, I-1119, Randnrn. 18 und 19, sowie Urteile Terhoeve, Randnr. 39, und Sehrer, Randnr. 33).

79 Auch wenn die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat sichern sollen, verbieten sie es doch auch, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch einen seiner Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert (in diesem Sinne Urteil Terhoeve, Randnrn. 27 bis 29).

80 Der Umstand, dass Herr de Groot die niederländische Staatsangehörigkeit besitzt, kann ihn also nicht daran hindern, sich gegenüber dem Mitgliedstaat, dem er angehört, auf die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu berufen, soweit er in Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit in einem anderen Mitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat (Urteile Terhoeve, Randnrn. 27 bis 29, und Sehrer, Randnr. 29).

Zum Vorliegen einer Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer

81 Erstens ist darauf hinzuweisen, dass im Ausgangsverfahren Herr de Groot, der die niederländische Staatsangehörigkeit besitzt, in den Niederlanden wohnt und 1994 dort einen Teil seiner Einkünfte erzielt hat. Den anderen Teil seiner Arbeitseinkünfte hat er in diesem Jahr von ausländischen Gesellschaften für in drei anderen Mitgliedstaaten erbrachte Leistungen erhalten. Es ist unstreitig, dass er vom Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht hat.

82 Dass Herr de Groot im Zeitpunkt der Besteuerung nicht in einem Arbeitsverhältnis stand, kann die Garantie bestimmter, mit der Arbeitnehmereigenschaft zusammenhängender Rechte nicht beeinträchtigen (in diesem Sinne Urteil Sehrer, Randnr. 30 und die dort zitierte Rechtsprechung), da es im Ausgangsverfahren um die unmittelbaren steuerlichen Folgen der von Herrn de Groot als Arbeitnehmer in anderen Mitgliedstaaten ausgeübten Tätigkeiten geht.

83 Zweitens ist festzustellen, dass zwischen den Parteien des Ausgangsverfahrens unstreitig ist, dass bei der Anwendung des Bruches, der das erwähnte Verhältnis angibt, ein Teil des Betrages der persönlichen steuerlichen Vorteile, auf die Herr de Groot Anspruch hatte, zu keiner tatsächlichen Verringerung der in den Niederlanden geschuldeten Steuer geführt hat. Herrn de Groot ist somit durch die

Anwendung dieses Bruches ein tatsächlicher Nachteil entstanden, da er wegen der Erfüllung seiner Unterhaltsverpflichtungen und aufgrund des Steuerfreibetrags einen geringeren steuerlichen Vorteil erhalten hat, als wenn er seine gesamten Einkünfte des Jahres 1994 in den Niederlanden erzielt hätte.

84 Dieser Nachteil, der dadurch entstanden ist, dass der Wohnmitgliedstaat seine Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung angewandt hat, kann einen Angehörigen dieses Staates davon abhalten, den Staat zu verlassen, um im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats eine unselbständige Erwerbstätigkeit im Sinne des Vertrages auszuüben.

85 Entgegen dem auf das Urteil Gilly gestützten Vorbringen der niederländischen Regierung ist der Herrn de Groot entstandene Nachteil weder auf Unterschiede zwischen den Steuerregelungen der Wohn- und Beschäftigungsmitgliedstaaten noch auf die Steuerregelungen seiner verschiedenen Beschäftigungsstaaten zurückzuführen.

86 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass sich eine Situation, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, von derjenigen unterscheidet, die dem Urteil Gilly zugrunde lag. So ergibt sich der steuerliche Nachteil für Herrn de Groot keineswegs aus einem Unterschied zwischen den Steuersätzen des Wohnsitzstaats und denen der Beschäftigungsstaaten, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, während der Gerichtshof in Randnummer 47 des Urteils Gilly entschieden hat, dass sich die nachteiligen Auswirkungen, die für Frau Gilly aus dem fraglichen Steueranrechnungsverfahren möglicherweise resultieren konnten, in erster Linie aus den unterschiedlichen Steuersätzen der betreffenden Mitgliedstaaten ergaben, deren Festsetzung in Ermangelung einer Gemeinschaftsregelung auf diesem Gebiet in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt.

87 Während Frau Gilly in ihrem Wohnsitzstaat sämtliche steuerlichen Vergünstigungen erhalten hatte, die nach dem Recht dieses Staates zugunsten der Gebietsansässigen vorgesehen waren, ist dies bei Herrn de Groot nicht der Fall, der im Ausgangsverfahren gerade vorträgt, dass ihm in seinem Wohnsitzstaat ein Teil der nach dessen Recht für die Gebietsansässigen vorgesehenen Abzugsposten vorenthalten worden sei, weil er von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht habe.

88 Was die sich aus den Angaben im Vorlageurteil ergebende Nichtberücksichtigung der persönlichen und familiären Situation von Herrn de Groot im Steuerrecht der Beschäftigungsstaaten angeht, so ist, worauf auch die Kommission zu Recht hinweist, in den Abkommen mit Deutschland, Frankreich und dem Vereinigten Königreich keine entsprechende Verpflichtung vorgesehen.

89 Überdies hat der Gerichtshof in den Randnummern 36 und 27 der Urteile Schumacker und Gschwind ausgeführt, dass der Beschäftigungsmitgliedstaat nur dann zur Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation verpflichtet ist, wenn der Steuerpflichtige sein gesamtes oder nahezu gesamtes zu versteuerndes Einkommen aus einer Tätigkeit bezieht, die er in diesem Staat ausübt, und in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat, so dass der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben.

90 In Randnummer 32 des Urteils Schumacker hat der Gerichtshof außerdem ausgeführt, dass es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats ist, dem Steuerpflichtigen sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren, da dieser Staat am besten die persönliche Steuerkraft des Steuerpflichtigen beurteilen kann, weil dieser dort den Mittelpunkt seiner persönlichen und seiner Vermögensinteressen hat.

91 Im vorliegenden Fall wurden zwar, wie die niederländische Regierung geltend macht, die Unterhaltszahlungen von Herrn de Groot und der Steuerfreibetrag berücksichtigt, um den theoretischen Betrag der Steuer auf die Gesamteinkünfte des Steuerpflichtigen zu berechnen, doch ist festzustellen, dass die Anwendung des Bruches, der das erwähnte Verhältnis angibt, jedenfalls dazu geführt hat, dass Herrn de Groot die an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften Abzüge nur entsprechend seinen in den Niederlanden erzielten Einkünften gewährt wurden. Aufgrund der Tatsache, dass er sein Recht auf Freizügigkeit ausgeübt hat, hat Herr de Groot folglich einen Teil der nach dem niederländischen Recht vorgesehenen steuerlichen Abzüge verloren, auf die er als in den Niederlanden Ansässiger Anspruch hatte.

92 Insoweit ist es unerheblich, dass der Bruch, der das erwähnte Verhältnis angibt, in den Fällen der im Vereinigten Königreich erzielten und besteuerten Einkünfte gemäß der Verordnung von 1989 oder in den Fällen der in Deutschland und Frankreich erzielten und besteuerten Einkünfte nach den Abkommen mit diesen Mitgliedstaaten angewandt wird, auch wenn diese Abkommen insoweit nur die niederländischen Rechtsvorschriften wiedergeben.

93 Nach ständiger Rechtsprechung sind die Mitgliedstaaten nämlich in Ermangelung gemeinschaftlicher Maßnahmen zur Vereinheitlichung oder Harmonisierung weiterhin dafür zuständig, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um gegebenenfalls im Vertragswege eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. In diesem Zusammenhang steht es den Mitgliedstaaten frei, im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen (Urteile Gilly, Randnrn. 24 und 30, und vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 57).

94 Bei der Ausübung der in dieser Weise aufgeteilten Steuerhoheit sind die Mitgliedstaaten jedoch verpflichtet, den Gemeinschaftsvorschriften nachzukommen (in diesem Sinne Urteil Saint-Gobain ZN, Randnr. 58) und insbesondere den Grundsatz der Inländerbehandlung von Staatsangehörigen der anderen Mitgliedstaaten und ihrer eigenen Staatsangehörigen zu wahren, die von den durch den EG-Vertrag garantierten Freiheiten Gebrauch gemacht haben.

95 Daher stellt eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende eine nach Artikel 48 EG-Vertrag grundsätzlich verbotene Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer dar.

Zu den Rechtfertigungsgründen für eine solche Beschränkung

96 Es ist jedoch zu prüfen, ob diese Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach den Bestimmungen des EG-Vertrags gerechtfertigt sein kann.

97 Was erstens das Vorbringen angeht, dass der Nachteil, der einem Steuerpflichtigen wie Herrn de Groot hinsichtlich der Verringerung der Steuer entstehe, zum großen Teil durch einen Progressionsvorteil ausgeglichen werde, wie der Generalanwalt am vorlegenden Gericht ausgeführt und die belgische Regierung geltend gemacht hat, so genügt die Feststellung, dass nach ständiger Rechtsprechung eine gegen eine Grundfreiheit verstoßende nachteilige steuerliche Behandlung nicht mit anderen steuerlichen Vergünstigungen gerechtfertigt werden kann, auch wenn deren Vorhandensein unterstellt wird (vgl. zur Niederlassungsfreiheit Urteile vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83, Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 21, vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94, Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 53, und Saint-Gobain ZN, Randnr. 54, zum freien Dienstleistungsverkehr Urteil vom 26. Oktober 1999 in der Rechtssache C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Slg. 1999, I-7447, Randnr. 44, und zum freien Kapitalverkehr Urteil vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 61).

98 Zweitens ist das Vorbringen der niederländischen Regierung zurückzuweisen, dass es gerechtfertigt sei, dass der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation des gebietsansässigen Steuerpflichtigen nur proportional zu den im Inland bezogenen Einkünften berücksichtige, da es Sache des Beschäftigungsstaats sei, dies für den in seinem Hoheitsgebiet zu versteuernden Teil des Einkommens ebenso zu tun. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das Einkommen, das ein gebietsfremder Arbeitnehmer im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstellt, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt. Außerdem kann die persönliche Steuerkraft eines solchen Steuerpflichtigen, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen 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 OECD, davon aus, dass es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats ist, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der Umstände, die seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnen, umfassend zu besteuern (Urteil Schumacker, Randnr. 32).

99 Den Mitgliedstaaten steht es in Ermangelung gemeinschaftlicher Maßnahmen zur Vereinheitlichung oder Harmonisierung zwar frei, diese Wechselbeziehung zwischen der Berücksichtigung des Gesamteinkommens der Gebietsansässigen sowie ihrer persönlichen und familiären Gesamtsituation durch den Wohnsitzstaat durch bilaterale oder multilaterale Doppelbesteuerungsübereinkünfte zu ändern. Der Wohnsitzstaat kann somit im Vertragswege von seiner Verpflichtung zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation der Steuerpflichtigen, die in seinem Hoheitsgebiet wohnen und ihre wirtschaftliche Betätigung teilweise im Ausland ausüben, entbunden werden.

100 Der Wohnsitzstaat kann auch von der Erfüllung dieser Verpflichtung absehen, soweit er feststellt, dass ein oder mehrere Beschäftigungsstaaten — auch außerhalb irgendeiner Übereinkunft — in Bezug auf die von ihnen besteuerten Einkünfte Vorteile gewähren, die mit der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation derjenigen Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen, die nicht im Hoheitsgebiet dieser Staaten wohnen, dort aber zu versteuernde Einkünfte erzielen.

101 Die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verwendeten Mechanismen oder die nationalen Steuersysteme, die eine Ausschließung oder Milderung der Doppelbesteuerung bewirken, müssen jedoch den Steuerpflichtigen der betreffenden Staaten gewährleisten, dass ihre gesamte persönliche und familiäre Situation im Ganzen gebührend berücksichtigt wird, unabhängig davon, wie die betreffenden Mitgliedstaaten diese Verpflichtung untereinander aufgeteilt haben, da andernfalls eine mit den Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer unvereinbare Ungleichbehandlung entstünde, die sich keineswegs aus den Unterschieden zwischen den nationalen Steuervorschriften ergeben würde.

102 Vorliegend ist festzustellen, dass das nationale niederländische Recht und die mit Deutschland, Frankreich und dem Vereinigten Königreich geschlossenen Abkommen ein solches Ergebnis nicht gewährleisten. Der Wohnsitzstaat ist nämlich von seiner Verpflichtung, die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, teilweise entbunden, ohne dass sich die Beschäftigungsstaaten für den Teil der in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte bereit erklären, die steuerlichen Konsequenzen einer solchen Berücksichtigung zu tragen, oder dass diese nach den mit dem Wohnsitzstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zu ihren Lasten gehen. Etwas anderes gilt nur für das Abkommen mit Deutschland, und auch nur für den Fall, dass 90 % der Einkünfte im Beschäftigungsstaat erzielt werden, was im Ausgangsverfahren nicht der Fall ist.

103 Was drittens das Vorbringen der belgischen Regierung angeht, dass es unverhältnismäßig wäre, wenn dem Wohnsitzstaat aufgebürdet würde, die gesamten Abzüge zu gewähren, die gebietsansässige Steuerpflichtige, die in anderen Mitgliedstaaten Einkünfte bezogen haben, verlangen könnten, auch wenn diese Einkünfte dort besteuert worden seien, ohne dass die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen berücksichtigt worden wäre, so ist an die ständige Rechtsprechung zu erinnern, wonach der Verlust von Steuereinnahmen niemals eine Beschränkung der Ausübung einer Grundfreiheit rechtfertigen kann (Urteile vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 28, und Saint-Gobain ZN, Randnr. 51).

104 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass die niederländischen Steuerbehörden bei der Besteuerung der Einkünfte von Herrn de Groot die Progression des nationalen Steuersatzes aufgrund der Aufnahme des Progressionsvorbehalts in die bilateralen Abkommen anwenden konnten.

105 Schließlich kann nicht behauptet werden, dass das in der niederländischen Regelung und den bilateralen Abkommen vorgesehene System der proportional zu den befreiten Einkünften erfolgenden Zurechnung der persönlichen Abzugsposten für die Kohärenz der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt erforderlich wäre.

106 Zwar hat der Gerichtshof anerkannt, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz der Steuerregelung zu gewährleisten, Vorschriften rechtfertigen kann, die geeignet sind, Grundfreiheiten einzuschränken (Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249, Randnr. 28, und in der Rechtssache C-300/90, Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305, Randnr. 21).

107 Dies ist jedoch hier nicht der Fall.

108 In den Rechtssachen, die zu den Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien geführt haben, bestand ein direkter Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit der im Rahmen von Alters- und Todesfallversicherungsverträgen gezahlten Beiträge und der Besteuerung der zur Durchführung dieser Verträge erhaltenen Beträge, der zur Erhaltung der Kohärenz des betreffenden Steuersystems zu wahren war.

109 Im Ausgangsverfahren besteht aber kein derartiger direkter Zusammenhang zwischen der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt, wonach der Wohnsitzstaat auf die Besteuerung der in anderen Mitgliedstaaten erzielten Einkünfte verzichtet, sie aber zur Bestimmung des auf die nicht befreiten Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt, und der Zurechnung der persönlichen Abzugsposten proportional zu den im Wohnsitzstaat bezogenen Einkünften. Wie der Generalanwalt in Nummer 58 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, hängt nämlich die Wirksamkeit der Einkommensteuerprogression im Wohnsitzstaat, die mit der Methode der Befreiung mit Progressionsvorbehalt bezweckt wird, nicht davon ab, dass in diesem Staat die Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen eingeschränkt wird.

110 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 48 EG-Vertrag einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden unabhängig davon, ob sie in ein Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen ist, entgegensteht, wonach ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommensteuer im

Wohnsitzstaat einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner persönlichen steuerlichen Vorteile verliert, weil er in dem betreffenden Jahr auch Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, die dort ungeachtet seiner persönlichen und familiären Situation besteuert wurden.

111 Angesichts der Antwort auf die erste Frage hinsichtlich des Artikels 48 EG-Vertrag braucht nicht geprüft zu werden, ob Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht.

Zur zweiten Frage

112 Die zweite Frage des vorlegenden Gerichts geht im Wesentlichen dahin, ob das Gemeinschaftsrecht besondere Erfordernisse hinsichtlich der Art und Weise vorsieht, in der der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation eines Arbeitnehmers berücksichtigen muss, der in einem anderen Mitgliedstaat eine Tätigkeit ausgeübt hat.

113 Nach Ansicht der Kommission hat in einem Fall — wie er im Ausgangsverfahren vorliege —, in dem die nationale oder völkervertragliche Regelung mit Artikel 48 EG-Vertrag unvereinbar sei, eine in einem Mitgliedstaat ansässige Person, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht habe, Anspruch darauf, dass der nach Maßgabe ihrer persönlichen und familiären Situation erfolgende Abzug tatsächlich in der Höhe festgesetzt werde, die dem entspreche, was sie hätte verlangen können, wenn sie ihr gesamtes Einkommen im Wohnsitzstaat erzielt hätte. Unter diesem Vorbehalt ergebe sich aus dem Gemeinschaftsrecht kein besonderes Erfordernis hinsichtlich der Art und Weise, in der der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation des betreffenden Arbeitnehmers zu berücksichtigen habe.

Würdigung durch den Gerichtshof

114 Das Gemeinschaftsrecht sieht kein besonderes Erfordernis hinsichtlich der Art und Weise vor, in der der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation eines Arbeitnehmers berücksichtigen muss, der in einem bestimmten Steuerjahr Einkünfte in diesem Staat und in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat. Wie der Generalanwalt in Nummer 72 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, dürfen jedoch die Bedingungen, unter denen der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation eines solchen Steuerpflichtigen berücksichtigt, weder eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit noch eine Beschränkung der Ausübung einer durch den EG-Vertrag verbürgten Grundfreiheit darstellen.

115 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass das Gemeinschaftsrecht kein besonderes Erfordernis hinsichtlich der Art und Weise enthält, in der der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation eines Arbeitnehmers berücksichtigen muss, der in einem bestimmten Steuerjahr Einkünfte in diesem Staat und in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, sofern die Bedingungen, unter denen der Wohnsitzstaat diese Situation berücksichtigt, weder eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit noch eine Beschränkung der Ausübung einer durch den EG-Vertrag verbürgten Grundfreiheit darstellen.

Kosten

116 Die Auslagen der niederländischen, der belgischen und der deutschen Regierung sowie der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Hoge Raad der Nederlanden mit Urteil vom 18. Oktober 2000 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Artikel 48 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) steht einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden unabhängig davon, ob sie in ein Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen ist, entgegen, wonach ein Steuerpflichtiger bei der Berechnung seiner Einkommensteuer im Wohnsitzstaat einen Teil des Steuerfreibetrags und seiner persönlichen steuerlichen Vorteile verliert, weil er in dem betreffenden Jahr auch Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, die dort ungeachtet seiner persönlichen und familiären Situation besteuert wurden.**

2. **Das Gemeinschaftsrecht enthält kein besonderes Erfordernis hinsichtlich der Art und Weise, in der der Wohnsitzstaat die persönliche und familiäre Situation eines Arbeitnehmers berücksichtigen muss, der in einem bestimmten**

Steuerjahr Einkünfte in diesem Staat und in einem anderen Mitgliedstaat erzielt hat, sofern die Bedingungen, unter denen der Wohnsitzstaat diese Situation berücksichtigt, weder eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit noch eine Beschränkung der Ausübung einer durch den EG-Vertrag verbürgten Grundfreiheit darstellen.

Wathelet Timmermans Edward

Jann Rosas

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 12. Dezember 2002.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Fünften Kammer

M. Wathelet