SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
vom 11. März 1999 *

Inhaltsverzeichnis

I — Das deutsche Einkommensteuerrecht I-5454
II — Sachverhalt des Ausgangsverfahrens I-5456
III — Die Vorabentscheidungsfrage I-5457
IV — Das Gemeinschaftsrecht I-5457
V — Erklärungen im Vorabentscheidungsverfahren I-5458
VI — Prüfung der Vorabentscheidungsfrage I-5461
A — Zur Zulässigkeit I-5461
B — Zum Inhalt der Vorabentscheidungsfrage I-5462
a) Zu den Beschränkungen der Mitgliedstaaten in der Ausübung ihrer Steuerhoheit bei direkten Steuern durch Artikel 48 des Vertrages I-5462
b) Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage I-5466
c) Wann ist davon auszugehen, daß ein Steuerpflichtiger den größten Teil seiner Einkünfte und fast sämtliche Familienzulagen in einem Mitgliedstaat bezieht? I-5472
d) Zur Bedeutung des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache Asscher für die Vorabentscheidungsfrage I-5474
VII — Ergebnis I-5477

1. In der vorliegenden Rechtssache geht es um den Antrag eines in Deutschland beschäftigten, mit seiner Ehefrau in den Niederlanden wohnenden Arbeitnehmers niederländischer Staatsangehörigkeit, der bei der Einkommensteuer im Splittingverfahren und nach dem Splittingtarif veranlagt werden möchte. Das Finanzgericht Köln hat in diesem Zusammenhang eine Vorabentscheidungsfrage nach Artikel 177 EG-Vertrag vorgelegt und möchte wissen, ob das Gemeinschaftsrecht, das die Freizügigkeit der Arbeitnehmer anerkennt, es verbietet, ein dahin gehendes Wahlrecht, das in Deutschland wohnenden Ehepaaren ohne weiteres zusteht, bei nicht in Deutschland ansässigen Ehepaaren von der Voraussetzung abhängig zu machen, daß das Welteinkommen des Ehepaares in Deutschland ganz oder zumindest zu 90 % steuerpflichtig ist oder, wenn dies nicht zutrifft, die im Ausland erzielten, in Deutschland steuerfreien Einkünfte des Ehepaares 24 000 DM im Kalenderjahr nicht überschreiten.

* Originalsprache: Spanisch.

I — Das deutsche Einkommensteuerrecht

2. Gemäß § 1 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind alle natürlichen Personen, die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im deutschen Hoheitsgebiet haben, unbeschränkt mit ihren gesamten Einkünften ohne Rücksicht auf den Ort, wo sie erzielt werden, einkommensteuerpflichtig. Gemäß § 1 Absatz 4 EStG sind natürliche Personen, die in Deutschland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, beschränkt, d. h. nur mit den in Deutschland erzielten Einkünften, steuerpflichtig,.

3. Allgemein unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit einem Quellenabzug (Lohnsteuer), der von demjenigen durchgeführt wird, der den Lohn zahlt. Zur Durchführung dieses Quellenabzugs werden die unbeschränkt Steuerpflichtigen in Steuerklassen eingeteilt. Ledige gehören zur Steuerklasse I. Nicht getrennt lebende Verheiratete gehören zur Steuerklasse III und können die Zusammenveranlagung nach dem Splittingtarif beantragen, wenn beide in Deutschland wohnen. Beschränkt Steuerpflichtige gehören unabhängig von ihrem Familienstand zur Steuerklasse I.

4. Als Folge der Gesetzesänderung von 1996, mit der die Einkommenbesteuerung nicht in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger der Rechtsprechung des Gerichtshofes in den Urteilen in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker) [1] und in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx) [2] angepaßt werden sollte, kann ein Steuerpflichtiger, der in Deutschland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, unabhängig von seiner Staatsangehörigkeit auf Antrag so veranlagt werden, als ob er unbeschränkt steuerpflichtig wäre, wenn zumindest 90 % seines Welteinkommens im Kalenderjahr in Deutschland der Steuer unterliegen oder wenn die im Ausland erzielten und in Deutschland nicht steuerbaren Einkünfte 12 000 DM nicht übersteigen.

5. Andererseits kann ein steuerpflichtiger Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates, für den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum [3] gilt, wenn er in einem dieser Staaten ansässig ist, wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt werden und als solcher Anspruch auf die Ehegattenbesteuerung und die Aufnahme in die Steuerklasse III bei der Lohnsteuer haben, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

— Sein Ehegatte muß im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates, für den das Abkommen über den Europäi-

1 — Urteil vom 14. Februar 1995 (Slg. 1995, I-225).

2 — Urteil vom 11. August 1995 (Slg. 1995, I-2493).

3 — Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum, angenommen durch Beschluß 94/1/EGKS, EG des Rates und der Kommission vom 13. Dezember 1993 über den Abschluß des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zwischen den Europäischen Gemeinschaften und ihren Mitgliedstaaten sowie der Republik Österreich, der Republik Finnland, der Republik Irland, dem Fürstentum Liechtenstein, dem Königreich Norwegen, dem Königreich Schweden und der Schweizerischen Eidgenossenschaft (ABl. 1994, L 1, S. 1).

schen Wirtschaftsraum gilt, seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt haben, und

— mindestens 90 % des Welteinkommens des Ehepaares im Kalenderjahr müssen in Deutschland steuerpflichtig sein, oder es dürfen, wenn dies nicht zutrifft, die im Ausland erzielten und in Deutschland nicht der Steuer unterliegenden Einkünfte während des gleichen Zeitraums den Betrag von 24 000 DM nicht übersteigen.

In diesem Fall wird der Ehegatte ebenfalls so behandelt, als wäre er unbeschränkt steuerpflichtig, so daß bei der Ermittlung des Steuersatzes das Splittingverfahren zur Anwendung kommt. Diese Methode, deren Anwendung auf Ehepaare beschränkt ist, geht von der Fiktion aus, daß beide Ehegatten die steuerpflichtigen Gesamteinkünfte je zur Hälfte erzielt haben. Zur Ermittlung des Steuersatzes werden die zu versteuernden Einkommen beider Ehegatten zusammengerechnet und durch 2 geteilt; dann wird auf eine Hälfte die gesetzlich festgelegte Rechenformel angewandt und das Ergebnis wiederum verdoppelt. Diesen Gesamtbetrag haben die Ehegatten als Einkommensteuer zu entrichten.

Die Anwendung dieser Methode führt zur Anerkennung bestimmter Steuervorteile, soweit sie sich auf den Abzug von Ausgaben im Zusammenhang mit der persönlichen Lage und dem Familienstand des Ehepaares beziehen (z. B. den doppelten Abzug des Pauschbetrags für Vorsorgeaufwendungen, von Steuerberatungs- und von Berufsausbildungskosten), gleichgültig, welcher Ehegatte Begünstigter ist oder die Ausgaben getragen hat.

Wenn nur einer der Ehegatten Einkünfte erzielt oder der Unterschied zwischen den beiderseitigen Einkünften sehr groß ist, schwächt diese Methode die Progression der Steuersätze ab. Ihre Vorteile werden hingegen praktisch neutralisiert, wenn die Einkünfte beider Ehegatten mehr oder weniger gleich sind.

6. Diese Methode wurde aufgrund eines 1957 ergangenen Urteils des Bundesverfassungsgerichts entwickelt und beruht auf der in Artikel 6 der deutschen Verfassung (Grundgesetz) verankerten Grundwertung, die Ehe und Familie unter den besonderen Schutz des Staates stellt. In diesem Urteil ist entschieden worden, daß die Ehegatten nicht aufgrund der Eheschließung einer höheren Steuerlast unterworfen werden dürfen, als Ledige sie zu tragen hätten. Da die Zusammenveranlagung ein Zusammenrechnen der beiden Einkommen der Ehegatten, ihre gemeinsame Besteuerung und ihre Behandlung wie ein einziges Steuerrechtssubjekt voraussetzt, würde die

Progression der Besteuerung, wenn nicht das Splittingverfahren zur Anwendung käme, das die Progression der Steuersätze abschwächt, zur Folge haben, daß die steuerliche Belastung höher wäre, als wenn die Ehegatten getrennt veranlagt worden wären. Aus diesem Grund hat der deutsche Gesetzgeber den Ehegatten das Recht eingeräumt, zwischen der getrennten und der Zusammenveranlagung zu wählen [4].

II — Sachverhalt des Ausgangsverfahrens

7. Herr Gschwind, der Kläger des Ausgangsverfahrens, ist niederländischer Staatsangehöriger und wohnt mit seiner Ehefrau und seinem 1992 geborenen Sohn in den Niederlanden in einer Gemeinde nahe der deutschen Grenze. 1991 und 1992, den Kalenderjahren, um die es bei der Veranlagung zur Einkommensteuer durch das beklagte Finanzamt geht, fuhr der Kläger an jedem Arbeitstag zur Arbeit nach Aachen. Die Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit, die seine alleinigen persönlichen Einkünfte in diesen beiden Steuerjahren darstellten, wurden in Deutschland gemäß Artikel 10 Absatz 1 des zwischen Deutschland und den Niederlanden geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens versteuert. In diesem Zeitraum war seine Ehefrau in den Niederlanden beschäftigt und insoweit dort unbeschränkt steuerpflichtig.

8. Da die 1996 eingeführten Bestimmungen rückwirkend für noch nicht rechtskräftige Veranlagungen gelten und es — auf Antrag und unter bestimmten Voraussetzungen — ermöglichen, daß verheiratete, nicht gebietsansässige Steuerpflichtige wie unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden, beantragte Herr Gschwind beim beklagten Finanzamt, ihn in Deutschland für die Steuerjahre 1991 und 1992 zusammen mit seiner Ehefrau nach dem Splittingverfahren zur Einkommensteuer zu veranlagen. Sein Antrag wurde abgelehnt und die Grundtabelle zur Anwendung gebracht, weil er die nach diesen Vorschriften erforderlichen Voraussetzungen nicht erfülle, d. h., daß mindestens 90 % des Welteinkommens des Ehepaares steuerpflichtig sind oder, wenn dies nicht zutrifft, die im Ausland erzielten, in Deutschland steuerfreien Einkünfte des Ehepaares die absolute Obergrenze von 24 000 DM im Steuerjahr nicht überschreiten.

9. Die Einsprüche von Herrn Gschwind wurden vom beklagten Finanzamt zurückgewiesen, das auf den Wortlaut des Gesetzes verwies, der es nicht zulasse, Herrn Gschwind und seine Ehefrau nach dem Splittingverfahren zu veranlagen. Mit sei-

4 — Ich möchte darauf hinweisen, daß zwar die Splittingformel für die Finanzen bestimmter Steuerpflichtiger Vorteile bringen kann, daß sie aber im wissenschaftlichen Bereich insbesondere unter dem Blickwinkel der Steuergerechtigkeit an Kredit verloren hat. Als wichtigste Diskriminierungen des Splittings werden angeführt die Benachteiligungen Lediger gegenüber Verheirateten, die niedrigeren Einkommen gegenüber höheren und die erwerbstätiger gegenüber nicht erwerbstätigen Ehefrauen. Vgl. Soler Roch, M. T.: „Subjetividad tributaria y capacidad económica de las personas integradas en unidades familiares", *Revista Española de Derecho Financiero*, 1990, Nr. 66, S. 193 ff., insb. S. 209, sowie die von der Autorin angeführte Rechtsprechung.

ner Klage beim Finanzgericht Köln verfolgt der Kläger seinen Antrag weiter [5].

III — Die Vorabentscheidungsfrage

10. Um den bei ihm anhängigen Rechtsstreit entscheiden zu können, hat das Finanzgericht Köln das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Verstößt es gegen Artikel 48 EGV, daß nach § 1 Absatz 3 Satz 2 i. V. m. § 1a Absatz 1 Nr. 2 EStG ein niederländischer Staatsangehöriger, der in der BRD steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt, ohne im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zu haben, ebenso wie sein von ihm nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte, der ebenfalls im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hat und Einkünfte im Ausland erzielt, deswegen für die Anwendung des § 26 Absatz 1 Satz 1 EStG (hier: Zusammenveranlagung) nicht als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden, weil die gemeinsamen Einkünfte der Ehegatten im Kalenderjahr nicht mindestens zu 90 % der deutschen ESt unterliegen bzw. die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte mehr als 24 000 DM betragen?

IV — Das Gemeinschaftsrecht

11. Das vorlegende Gericht ersucht um Auslegung des Artikels 48 EG-Vertrag, der,

5 — Der Kläger macht mit seiner Klage geltend, daß seine Steuerlast, wenn der deutsche Gesetzgeber dieses Wahlrecht bei Grenzarbeitnehmern nicht von bestimmten Höchstbeträgen abhängig machte, die folgende gewesen wäre (der Durchschnittssteuersatz müßte allerdings, wenn ich nicht irre, einschließlich Progressionsvorbehalt [PVB] und Splitting für das Jahr 1992 23,9632 % und nicht 26,9632 % betragen):

	1991 DM	1992 DM
Einnahmen von Herrn Gschwind	82 535	84 047
Werbungskosten	-9 001	-9 607
Einkünfte	73 534	74 440
Berufsausbildungskosten	-900	-900
Vorsorgeaufwendungen	-3 510	-3 510
Kinderfreibetrag	-4 104	
Zu versteuerndes Einkommen	69 124	65 926
Einkünfte in den Niederlanden, in Deutschland steuerfrei (vorbehaltlich PVB)	52 426	53 209
Durchschnittssteuersatz einschl. PVB nach Splittingtarif	24,1761 %%	26,9632%
Zu versteuernder Einkommensanteil von Herrn Gschwind	69 124	65 926
Steuerbetrag einschl. PVB nach Splittingtarif	16 711	15 798
Steuerbetrag nach Grundtabelle	17 723	16 522
Zusätzliche Steuerlast im Vergleich zu Gebietsansässigen	1 012	724

soweit hier von Belang, bestimmt:

»...

(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.

...«

V — Erklärungen im Vorabentscheidungsverfahren

12. Schriftliche Erklärungen haben in diesem Verfahren innerhalb der Frist des Artikels 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes der Kläger des Ausgangsverfahrens und das beklagte Finanzamt, die belgische und die deutsche Regierung sowie die Kommission eingereicht. In der Sitzung vom 26. Januar 1999 haben sich die Vertreter der Parteien des Ausgangsverfahrens, der deutschen und der niederländischen Regierung sowie der Kommission mündlich geäußert.

13. Der Kläger des Ausgangsverfahrens macht geltend, daß die Beschränkungen des deutschen Recht bezüglich der Anwendung des Splittingverfahrens und des entsprechenden Splittingtarifs auf verheiratete Gemeinschaftsangehörige, die nicht in Deutschland ansässig seien, der Rechtfertigung entbehrten. Es sei nur folgerichtig, wenn einem nicht im Beschäftigungsstaat ansässigen Steuerpflichtigen, der seine Einkünfte nahezu ausnahmslos in diesem Staat beziehe, die mit seinen persönlichen Umständen zusammenhängenden Freibeträge im Beschäftigungsstaat gewährt würden. Dies gelte allerdings nicht, wenn es um die Zusammenveranlagung nach dem Splittingverfahren gehe. Die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen könnten bei Anwendung dieser Methode nicht zugleich im Beschäftigungs- und im Wohnsitzstaat berücksichtigt werden, weil die im Beschäftigungsstaat steuerpflichtigen Einkünfte im Wohnsitzstaat nicht steuerbar seien, so daß Steuervorteile im Zusammenhang mit dem Familienstand unabhängig davon, in welchem Verhältnis diese Einkünfte zu den Gesamteinkünften stünden, im Wohnsitzstaat nicht zum Tragen kämen.

14. Das Finanzamt Aachen-Außenstadt, Beklagter des Ausgangsverfahren, hält nicht nur die Vorabentscheidungsfrage für unzulässig, sondern macht außerdem geltend, daß bei den direkten Steuern in Deutschland ansässige Ehegatten dort mit ihren gesamten Einkünften steuerpflichtig seien und die Lage nicht gebietsansässiger Ehegatten mit der Lage dort ansässiger Ehegatten nur dann vergleichbar sei, wenn

nahezu die gesamten Familieneinkünfte in Deutschland steuerpflichtig seien. Dies sei der Grund, weshalb bestimmte Voraussetzungen dafür festgelegt worden seien, daß die ausländischen Einkünfte des Ehepaares einbezogen werden könnten, um gerade im Hinblick auf die Progression den Steuersatz ermitteln zu können.

Andererseits beeinflusse die Zusammenveranlagung der Ehegatten die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage, so daß es bei ihrer Anwendung auf nicht in Deutschland ansässige Steuerpflichtige unabhängig von den im Wohnsitzstaat erzielten Einkünften zur Häufung von Steuervorteilen kommen könne. Wenn beide Ehegatten zusammen veranlagt würden, verdoppelten sich die Pauschbeträge für Vorsorgeaufwendungen und könnten Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen unabhängig davon abgezogen werden, welcher Ehegatte Begünstigter sei oder sie getragen habe. Wenn die Einkünfte eines nicht in Deutschland ansässigen Ehepaares zusammen besteuert werden müßten, ohne irgendeine Grenze für die Einkünfte des Ehegatten im Wohnsitzstaat festzulegen, könnten dessen Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sowohl bei der Besteuerung in diesem Staat als auch bei der Zusammenveranlagung in Deutschland berücksichtigt werden. Beispielsweise könne im Fall von Herrn Gschwind, wenn er in Deutschland die Zusammenveranlagung seiner Einkünfte und der Einkünfte seiner Ehefrau verlangen könnte, seine Bemessungsgrundlage für die Jahre 1991 und 1992 um 3 510 DM herabgesetzt werden, weil der Pauschbetrag für Vorsorgeaufwendungen zweimal abgezogen würde.

15. Die belgische Regierung vertritt die Auffassung, das Splittingverfahren sei eine Form der Ermittlung eines Steuersatzes, der auf die steuerliche Leistungsfähigkeit der aus den beiden Ehegatten bestehenden Wirtschaftseinheit abstelle. Es müsse unter den gleichen Voraussetzungen auf gebietsansässige wie auf gebietsfremde Steuerpflichtige angewandt werden, denn weil es nicht darauf abziele, mit Rücksicht auf die persönliche Lage und den Familienstand irgendeinen Steuervorteil einzuräumen, sei nicht zu befürchten, daß es mit Steuervorteilen im Wohnsitzstaat zusammentreffe. Die Regierung schlägt dem Gerichtshof vor, die Vorabentscheidungsfrage zu bejahen, weil § 1 Absatz 3 EStG nicht in Deutschland ansässige Steuerpflichtige, die ihre gesamten Einkünfte ausschließlich oder nahezu ausschließlich dort bezögen, bestrafe, ohne daß es irgendeinen Unterschied in der objektiven Situation der in Deutschland ansässigen und der nicht dort ansässigen Steuerpflichtigen gebe.

16. Die deutsche Regierung legt dar, daß Herr Gschwind 1991 und 1992 wie ein in Deutschland wohnhafter Steuerpflichtiger veranlagt worden sei. Bei der Ermittlung seines zu versteuernden Einkommens seien Werbungskosten und sodann Berufsausbildungskosten und Vorsorgeaufwendungen abgezogen worden. Außerdem habe er 1992, dem Geburtsjahr seines Sohnes, einen Kinderfreibetrag erhalten.

In den Niederlanden würden Ehepaare getrennt veranlagt, so daß die persönliche Lage und der Familienstand der Ehefrau des Klägers nach den Rechtsvorschriften dieses Staates Berücksichtigung fänden. Der Kläger erziele in den Niederlanden keine

Einkünfte, während dort die in Deutschland erzielten Einkünfte gemäß Artikel 10 des deutsch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens nicht steuerbar seien. Folglich gebe es im Wohnsitzstaat keine Besteuerungsgrundlage, und die in Deutschland erzielten Einkünfte würden denen seiner Ehefrau auch nicht zur Ermittlung der Steuerprogression hinzugerechnet, da es in den Niederlanden keine Zusammenveranlagung von Eheleuten gebe.

Wenn dem Antrag des Klägers entsprochen würde, würden seine Ehefrau und er steuerlich günstiger behandelt als Ehegatten, die in Deutschland wohnten. Würde man die von der Ehefrau in den Niederlanden erzielten Einkünfte für den Progressionsvorbehalt einbeziehen, so würde man eine gemeinsame Bemessungsgrundlage für das Splittingverfahren errechnen und würden beide mit der Hälfte der gemeinsamen Einkünfte wie Ledige veranlagt, wobei sie die Abzüge für die gesamten Einkünfte geltend machen könnten. Im Zusammenhang mit der Einzelsteuerpflicht würde dieses Verfahren dazu führen, daß auf den Ehegatten, der höhere Einkünfte erziele, ein niedrigerer Steuersatz als der für ihn geltende und auf den Ehegatten, der geringere Einkünfte habe, ein höherer Steuersatz angewandt werde. Da der Kläger des Ausgangsverfahrens die höheren Einkünfte von beiden erziele, würde er insgesamt einem niedrigeren Steuersatz unterliegen, wenn er sich die Einkünfte seiner Ehefrau zurechnen lassen müßte und wenn von den Gesamteinkünften zwei Abzüge statt eines vorgenommen würden, während auf die Ehefrau kein höherer Steuersatz anzuwenden wäre, da seine Einkünfte, weil sie getrennt veranlagt werde, ihren Einkünften in den Niederlanden nicht hinzugerechnet würden.

17. Die niederländische Regierung hat in der Sitzung bestätigt, daß die von Herr Gschwind in Deutschland erzielten Einkünfte in den Niederlanden nicht besteuert würden und er aus diesem Grund keinerlei Abzug geltend machen könne. Nach niederländischem Recht gehe in diesem Fall das Recht auf Abzüge wegen der Ehe, das grundsätzlich dem Ehegatten mit den höheren Einkünften zustehe, auf den anderen Ehegatten über, so daß die Ehe im Wohnsitzstaat der Ehegatten in Höhe der Hälfte der Abzüge berücksichtigt werde, die Frau Gschwind beanspruchen könne.

18. Die Kommission ist der Auffassung, daß das Splittingverfahren mit Progressionsvorbehalt das Ziel verfolge, den Steuerpflichtigen nach Maßgabe seiner Steuerkraft zu belasten, und daher unabhängig von den aktuellen Begrenzungen des deutschen Rechts Anwendung finden könne. Der Steuersatz des Splittingtarifs werde nämlich nicht unmittelbar auf die gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage der Ehegatten (Bruttoeinnahmen von Herrn Gschwind abzüglich der ihm zustehenden Abzugsbeträge) angewandt, sondern diesem Bemessungsbetrag würden die Einkünfte der Ehefrau in den Niederlanden, die in Deutschland nicht steuerpflichtig seien, hinzugerechnet, um der Steuerprogression Rechnung zu tragen. Sodann werde der Splittingtarif auf diesen Betrag an-

gewandt, als ob es sich um die gemeinsamen Einkünfte beider Ehegatten handelte, und so erhalte man den Durchschnittssteuersatz, der höher ausfalle, als wenn das Splittingverfahren lediglich auf die Einkünfte von Herrn Gschwind Anwendung fände, aber auch niedriger als der Steuersatz, der bei Ledigen nach dem Grundtarif gelte.

Die Weigerung, das Splittingverfahren mit Progressionsvorbehalt auf die Einkünfte des Klägers anzuwenden, verstoße gegen Artikel 48 des Vertrages. Wenn sich ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats von den Niederlanden nach Deutschland begeben habe, um dort einer unselbständigen Tätigkeit nachzugehen, habe er von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht und dürfe nicht ungünstiger behandelt werden als Einheimische, die sich in der gleichen Lage befänden.

Bezüglich des Steuersatzes befänden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in einer vergleichbaren Lage, sofern die Gebietsfremden nicht infolge der Beschränkung ihrer Steuerpflicht auf die im Beschäftigungsstaat erzielten Einkünfte nicht der Steuerprogression entgingen. Herr Gschwind erfülle diese Voraussetzung, da bei ihm das Splittingverfahren zusammen mit der Progression des Steuertarifs Anwendung finde.

Außerdem hält es die Kommission nicht für stimmig, daß das deutsche Gesetz die Einkünfte beider Ehegatten heranziehe, um zu ermitteln, ob der Anteil der in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte bei 90 % liege, wenn lediglich die Einkünfte eines der Ehegatten in Deutschland steuerpflichtig seien.

VI — Prüfung der Vorabentscheidungsfrage

A — *Zur Zulässigkeit*

19. Das beklagte Finanzamt ist der Auffassung, daß die Vorabentscheidungsfrage unzulässig sei, weil das vorlegende Gericht ihren Inhalt nicht klar festgelegt habe und die Frage einer etwaigen Diskriminierung des Klägers, der aufgrund einer im Einkommensteuergesetz nicht einmal für gebietsansässige Steuerpflichtige vorgesehenen Modalität veranlagt werden möchte, rein hypothetisch sei.

Diese Ansicht teile ich nicht. Erstens ist die Vorabentscheidungsfrage im Vorlagebeschluß genau abgegrenzt worden. Zweitens kann man die von einem nationalen Gericht nach Artikel 177 des Vertrages ordnungsgemäß vorgelegte Frage nicht im

Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes [6] deshalb als hypothetisch einstufen, weil die streitigen Rechtsvorschriften dem Kläger nicht das gewähren, was er verlangt; denn in einem Vorabentscheidungsverfahren geht es nicht darum, ein nationales Gesetz zu zensieren, sondern darum, das für einen bestimmten Sachverhalt geltende Gemeinschaftsrecht auszulegen. Wie ich noch ausführen werde, regelte das deutsche Gesetz, das für Herrn Schumacker galt, ebenfalls nicht das Recht eines Arbeitnehmers in seiner Situation auf Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und des Familienstands im Beschäftigungsstaat; das hat aber den Gerichtshof nicht daran gehindert, eines der bedeutendsten Urteile der letzten Zeit zu direkten Steuern und zur Freizügigkeit der Arbeitnehmer zu verkünden [7]. Die Spezialisten des Gemeinschaftsrechts wissen recht gut, daß das Bauwerk Europa wenig Fortschritte gemacht hätte, wenn der Gerichtshof die ihm in diesen Fällen von den nationalen Gerichten vorgelegten Fragen als hypothetisch betrachtet hätte.

B — *Zum Inhalt der Vorabentscheidungsfrage*

20. Mit seiner Vorabentscheidungsfrage möchte das Finanzgericht Köln in Erfahrung bringen, ob Artikel 48 des Vertrages das deutsche Einkommensteuerrecht, das gebietsansässigen Ehepaaren das Recht zur Wahl des Splittingverfahrens und des Splittingtarifs zugesteht, daran hindert, diesen Besteuerungsvorteil bei gebietsfremden Eheleuten von der Voraussetzung abhängig zu machen, daß zumindest 90 % ihres Welteinkommens in Deutschland steuerpflichtig sind oder, wenn dies nicht zutrifft, die im Ausland erzielten, in Deutschland steuerfreien Einkünfte 24 000 DM im Kalenderjahr nicht überschreiten.

21. Alle Beteiligten, die in diesem Verfahren Erklärungen abgegeben haben, sind sich darin einig, daß die Gesetzesänderung des Jahres 1996 in Deutschland auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes und insbesondere auf das Urteil Schumacker zurückgeht. Vor der Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage möchte ich diese Rechtsprechung etwas näher untersuchen.

a) Zu den Beschränkungen der Mitgliedstaaten in der Ausübung ihrer Steuerhoheit bei direkten Steuern durch Artikel 48 des Vertrages

22. Im April 1991 legte das Finanzgericht Köln dem Gerichtshof eine Reihe von Fragen zur Vorabentscheidung vor; sie betrafen ein Verfahren, das Herr Werner, ein seit 1961 in den Niederlanden wohnhafter deutscher Staatsangehöriger, anhängig gemacht hatte. Herr Werner hatte seinen Berufsabschluß in Deutschland gemacht und zwanzig Jahre in Aachen als angestellter Zahnarzt gearbeitet. Ende 1981 machte er

6 — Vgl. Urteil vom 25. Mai 1998 in der Rechtssache C-361/97 (Nour, Slg. 1998, I-3101) sowie Urteile vom 9. Oktober 1997 in der Rechtssache C-291/96 (Grado und Bashir, Slg. 1997, I-5531), vom 5. Juni 1997 in der Rechtssache C-105/94 (Celestini, Slg. 1997, I-2971), vom 5. Oktober 1995 in der Rechtssache C-125/94 (Aprile, Slg. 1995, I-2919) und vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-83/91 (Meilicke, Slg. 1992, I-4871).

7 — Urteil Schumacker (zitiert in Fußnote 1). Es handelt sich zweifellos um eines der im Fachschrifttum am meisten kommentierten Urteile des Gerichtshofes. Die Datenbank des Gerichtshofes weist bereits mehr als 60 Anmerkungen aus.

sich in dieser Stadt selbständig und stellte seine Ehefrau ein, eine niederländische Staatsangehörige, die wie er in den Niederlanden wohnte. Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in diesem Staat stand Deutschland zu, während der Lohn der Ehefrau dem Lohnsteuerabzug unterworfen war, der von ihrem Ehemann als Arbeitgeber vorgenommen wurde. Keiner von beiden hatte Einkünfte in den Niederlanden. Das Ausgangsverfahren ging auf einen Antrag von Herrn Werner bei den deutschen Steuerbehörden zurück, ihn als unbeschränkt Steuerpflichtigen zu behandeln und ihm damit Splittingverfahren und -tarif zugänglich zu machen. Die Steuerverwaltung lehnte den Antrag mit der Begründung ab, Herr Werner sei als beschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln.

Das nationale Gericht warf die Frage auf, ob es gegen die Artikel 7 und 52 des Vertrages verstößt, wenn eine in einem Mitgliedstaat ansässige Person, die den größten Teil ihrer Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat bezieht, dort nicht die steuerlichen Vergünstigungen wie Splittingverfahren und -tarif oder den Abzug bestimmter Ausgaben in Anspruch nehmen kann, die den gebietsansässigen Steuerpflichtigen zustehen.

23. Der Gerichtshof hat es in seinem Urteil [8] im Einklang mit seinem Generalanwalt [9] vermieden, diese Frage zu beantworten, weil es nach seinem Verständnis um einen rein innerstaatlichen Sachverhalt ging, auf den das Gemeinschaftsrecht nicht anwendbar war. Herr Werner, ein deutscher Staatsangehöriger, der seine Berufsqualifikation in Deutschland erlangt hatte, war nämlich stets dort berufstätig gewesen und dem Steuerrecht dieses Staates unterworfen; der einzige grenzüberschreitende Umstand war sein Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat, ohne daß er vom Recht der Freizügigkeit Gebrauch gemacht hätte, um sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen. Aus diesem Grund billigte es der Gerichtshof in seinem Urteil, daß ein Mitgliedstaat einen seiner Staatsangehörigen einer höheren Steuerlast unterwirft, wenn dieser außerhalb seines Hoheitsgebiets wohnt [10].

24. Im April 1993, also kaum drei Monate nach Erlaß dieses Urteils, trafen beim Gerichtshof Vorabentscheidungsfragen ein, die der deutsche Bundesfinanzhof in einem Rechtsstreit zwischen dem Finanzamt Köln und Herrn Schumacker, einem in Belgien wohnenden belgischen Staatsangehörigen vorgelegt hatte, in dem es um die Einkommensbesteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit dieses Arbeitnehmers ging. Diesmal wurden die Vorabentscheidungsfragen beantwortet.

25. Beim Erlaß des Urteils in dieser Rechtssache hat der Gerichtshof mehrere Feststellungen getroffen, die bei der Entscheidung in der vorliegenden Rechtssache von großem Nutzen sein werden. Er hat erstens ausgeführt, daß Artikel 48 des Ver-

8 — Urteil vom 26. Januar 1993 in der Rechtssache C-112/91 (Werner, Slg. 1993, I-429).

9 — Schlußanträge von Generalanwalt Darmon vom 6. Oktober 1992 in der Rechtssache, in der das Urteil Werner (zitiert in Fußnote 8) erging.

10 — Der Inhalt dieses Urteils wird von einem Teil der Autoren als durch die späteren Urteile des Gerichtshofes überholt angesehen; vgl. Keeling, E.: „Some observations on Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker", *The EC Tax Journal*, Band I, 1995/96, Heft 2, S. 135 ff., insb. S. 143 und 144, und das vom Verfasser zitierte Schrifttum.

trages das Recht eines Mitgliedstaats, die Voraussetzungen und die Modalitäten der Besteuerung der in seinem Hoheitsgebiet von Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats erzielten Einkünfte festzulegen, insoweit einschränken kann, als er es einem Mitgliedstaat nicht erlaubt, einen Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaats, der in Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates eine nichtselbständige Beschäftigung ausübt, bei der Erhebung der direkten Steuern schlechter zu behandeln als einen eigenen Staatsangehörigen, der sich in der gleichen Lage befindet [11].

26. Er hat zweitens entschieden, daß Rechtsvorschriften, die unabhängig von der Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen gelten, aber aufgrund des Kriteriums des Wohnsitzes unterscheiden, indem sie Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen verweigern, die sie Gebietsansässigen gewähren, sich hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken, da Gebietsfremde meist Ausländer sind [12].

Da sich im Hinblick auf die direkten Steuern Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befänden, sei es daher in der Regel nicht diskriminierend, wenn ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versage, die er Gebietsansässigen gewähre, und stehe 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 ausübe, höher besteuert werde als das eines Gebietsansässigen, der der gleichen Beschäftigung nachgehe [13].

27. Der Gerichtshof hat hierbei berücksichtigt, daß das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstellt, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und daß die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden kann, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt, und der in der Regel der ständige Aufenthaltsort der betroffenen Person ist. Hiervon unterscheidet sich die Situation des Gebietsansässigen, da der Schwerpunkt seiner Einkünfte in der Regel im Wohnsitzstaat liegt und dieser Staat im allgemeinen über alle erforderlichen Informationen verfügt, um die Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands zu beurteilen [14].

Die Unterscheidung zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen ist objektiv. Der Wohnsitz ist der Anknüpfungspunkt für die Steuerpflicht, von dem auch das internationale Steuerrecht

11 — Urteil Schumacker (zitiert in Fußnote 1, Randnr. 24).
12 — A. a. O., Randnrn. 27 und 28.
13 — A. a. O., Randnrn. 31, 34 und 35.
14 — A. a. O., Randnrn. 32 und 33.

ausgeht, wie es im Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) Ausdruck gefunden hat [15].

28. Die Lage von Herrn Schumacker paßte indessen nicht in dieses allgemeine Schema, weil er den größten Teil seines zu versteuernden Einkommens aus der in Deutschland ausgeübten Tätigkeit bezog und in Belgien, dem Wohnsitzstaat, keine nennenswerten Einkünfte hatte, so daß der Wohnsitzstaat nicht in der Lage war, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergaben.

Der Gerichtshof hat die Auffassung vertreten, daß zwischen der Situation eines solchen Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen, der eine vergleichbare nichtselbständige Beschäftigung ausübt, kein objektiver Unterschied besteht, der eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands rechtfertigen könnte; *im Fall eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Wohnsitzes den wesentlichen Teil seiner Einkünfte und praktisch die Gesamtheit seiner Familieneinkünfte bezieht* [16], besteht die Diskriminierung darin, daß seine persönliche Lage und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden [17].

29. Der Gerichtshof hat als Rechtfertigung für diese Diskriminierung weder die Notwendigkeit einer kohärenten Anwendung der Steuerregelungen auf Gebietsfremde — um zu vermeiden, daß persönliche Lage und Familienstand doppelt berücksichtigt werden — anerkannt, weil die Steuerlast von Herrn Schumacker für eine solche Berücksichtigung nicht ausreicht, noch die verwaltungstechnischen Schwierigkeiten, die den Beschäftigungsstaat daran hindern, die Einkünfte zu erfassen, die in seinem Hoheitsgebiet arbeitende Gebietsfremde im ihrem Wohnsitzstaat erzielen, weil die Richtlinie 77/799/EWG [18] Möglichkeiten zur Erlangung notwendiger Auskünfte bietet, die mit denen der inländischen Steuerverwaltungen im Verhältnis zueinander vergleichbar sind.

30. In dem wenige Monate später ergangenen Urteil Wielockx [19] hat der Gerichtshof eine Auslegung im gleichen Sinne vor-

15 — Quaghebeur, M.: „A bridge over muddled waters. Coherence in the case law of the Court of Justice of the European Communities relating to discrimination against non-resident taxpayers", *The EC Tax Journal*, Band I, 1995/96, Heft 2, S. 109 ff., insb. S. 133.

16 — Farmer, P.: „Article 48 and the taxation of frontier workers", *European Law Review*, 1995, S. 310 ff., insb. S. 317, vertritt die Auffassung, der Gerichtshof habe implizit die vom Vereinigten Königreich in der Sitzung verfochtene These abgelehnt, daß sich Gebietsfremde nur dann in der gleichen Situation wie Gebietsansässige befänden, wenn sie in einem anderen als dem Beschäftigungsstaat überhaupt keine Einkünfte erzielten.

17 — Urteil Schumacker (zitiert in Fußnote 1, Randnrn. 36 bis 38). Neben der materiellen Diskriminierung von gebietsfremden Gemeinschaftsangehörigen gegenüber gebietsansässigen Inländern in Deutschland zeigte sich eine weitere Diskriminierung verfahrensrechtlicher Art, weil Gemeinschaftsangehörigen, die im deutschen Hoheitsgebiet weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, dort jedoch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung die für Gebietsansässige bestehende Möglichkeit genommen wird, im Rahmen des Verfahrens des Lohnsteuerjahresausgleichs Besteuerungsgrundlagen wie Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen geltend zu machen oder aber die Veranlagung zur Steuer auf Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit durch die Verwaltung zu fordern.

18 — 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).

19 — Zitiert in Fußnote 2.

genommen. Herr Wielockx war ein in Belgien wohnender belgischer Staatsangehöriger, der den Beruf des Physiotherapeuten in einer Gemeinschaftspraxis in den Niederlanden ausübte, wo er seine sämtlichen Einkünfte erzielte und nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten einkommensteuerpflichtig war. Zwar gestattete das Einkommensteuergesetz den gebietsfremden Steuerpflichtigen, die mindestens 90 % ihres Welteinkommens in den Niederlanden bezogen, Abzüge für persönliche Verpflichtungen und außergewöhnliche Belastungen vorzunehmen, erlaubte ihnen jedoch nicht, den als Altersrücklage bestimmten Betrag abzuziehen [20]. Demgegenüber konnten gebietsansässige Steuerpflichtige die für die Altersrücklage bestimmten Beträge von den Einkünften aus unternehmerischer Tätigkeit abziehen, die sich durch Entnahmen aus der Rücklage wiederum erhöhten. Bei Erreichung des 65. Lebensjahres wurde die Rücklage aufgelöst, galt dann als Einkommen und wurde dementsprechend entweder mit dem Gesamtkapital oder bei Verrentung mit den entsprechenden Teilbeträgen versteuert.

31. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, daß, wenn der gebietsfremde Steuerpflichtige hinsichtlich der Abzüge von seinem steuerpflichtigen Einkommen steuerlich nicht genauso behandelt wird wie der gebietsansässige Steuerpflichtige, seine persönliche Lage weder von der Steuerverwaltung des Staates berücksichtigt wird, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt — weil er dort nicht ansässig ist —, noch vom Staat seines Wohnsitzes — weil er dort keine Einkünfte erzielt. Folglich unterliegt er einer höheren Gesamtbesteuerung und wird gegenüber dem gebietsansässigen Steuerpflichtigen benachteiligt. Die Diskriminierung besteht im entschiedenen Fall folglich darin, daß der gebietsfremde Steuerpflichtige, der seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte in dem Staat erzielt, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt, nicht das Recht hat, unter denselben steuerlichen Bedingungen wie der gebietsansässige Steuerpflichtige eine abzugsfähige Altersrücklage zu bilden.

32. In dieser Rechtssache, in der es um das Recht zur Vornahme eines Abzugs wegen der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen ging, stand weder fest noch wurde erörtert, ob dieser auch die gesamten oder nahezu gesamten Familieneinkünfte in dem Staat erzielte, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübte.

b) Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage

33. Wie ich bei der Darstellung des geltenden deutschen Rechts ausgeführt habe, können heute verheiratete Gemeinschaftsangehörige, die mit ihrem Ehegatten in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen, wie unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt werden, die sich zwar die im

20 — Artikel 44 Absatz 1 des Gesetzes vom 16. November 1972, mit dem das niederländische Einkommensteuergesetz vom 16. Dezember 1964 (Gesetz über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen) ergänzt wurde, führte eine freiwillige Steuerregelung für die sog. Altersrücklage ein, wonach Interessierte einen Teil ihrer Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Bildung einer Altersrücklage vorbehalten können, was den Vorteil bietet, daß dieses Kapital im Unternehmen verbleibt.

Ausland erzielten Einkünfte zwecks Anwendung des Progressionsvorbehalts anrechnen lassen müssen, allerdings berechtigt sind, Abzüge wegen der persönlichen Lage und des Familienstands, wie etwa Werbungskosten, Vorsorgeleistungen und Kinderfreibeträge, vorzunehmen und auch für Splittingverfahren und -tarif zu optieren.

34. Der Kläger des Ausgangsverfahrens räumt ein, daß es aufgrund der neuen Bestimmungen möglich geworden sei, gebietsfremde Gemeinschaftsangehörige, die in Deutschland einkommensteuerpflichtige Einkünfte erzielten, gerecht und dem Gemeinschaftsrecht entsprechend zu besteuern. Er weist allerdings darauf hin, daß verheiratete gebietsfremde Arbeitnehmer der Gemeinschaft, die nicht die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung erfüllten, im Vergleich zu verheirateten gebietsansässigen Steuerpflichtigen erheblich benachteiligt würden. Diese Nachteile bestünden in dem Verbot, von der Bemessungsgrundlage zweimal den Sonderausgabenpauschbetrag abzuziehen, und in erster Linie in der Versagung des Rechts zur Wahl von Splittingverfahren und -tarif. Seiner Meinung nach müßten die gebietsfremden Arbeitnehmer, da die gebietsansässigen Ehepaare dieses Wahlrecht hätten, auch wenn sie im Ausland in Deutschland nicht der Steuer unterliegende Einkünfte erzielten, dieses Wahlrecht ebenfalls ausüben dürfen, wenn sie sich in einer ähnlichen Situation befänden.

35. Den Akten läßt sich entnehmen, daß die Einkünfte von Herrn Gschwind in Deutschland sich 1992 auf 84 047 DM beliefen und seine gesamten Einkünfte sowie 58,32 % der Gesamteinkünfte des Ehepaares darstellten, während die Einkünfte seiner Ehefrau in den Niederlanden im gleichen Jahr 55 209 DM betrugen und ebenfalls deren gesamte Einkünfte sowie 41,68 % der Gesamteinkünfte des Ehepaares darstellten. Nach deutschem Recht wäre unter diesen Umständen die einzige Möglichkeit für die Wahl der Zusammenveranlagung die gewesen, daß beide im deutschen Hoheitsgebiet einen wirklichen, wenn auch nur zweiten Wohnsitz begründet hätten, da ein gewöhnlicher Aufenthalt von Herrn Gschwind allein nicht ausreichend gewesen wäre.

36. Herr Gschwind steht nun auf dem Standpunkt, daß er, obwohl er nicht mit seiner Ehefrau in Deutschland ansässig sei, die Einkünfte, die beide erzielten, in Deutschland nur zu 58,32 % steuerpflichtig seien und die im Ausland erzielten Einkünfte mehr als das Doppelte des als absolute Höchstgrenze festgelegten Betrages von 24 000 DM ausmachten, aufgrund des Gemeinschaftsrechts dieselbe steuerliche Behandlung erfahren müsse, als wenn er und seine Ehefrau die Voraussetzung des gemeinsamen Aufenthalts in diesem Staat erfüllten.

37. Ich kann diesem Standpunkt nicht beipflichten, und die Gründe hierfür will ich nunmehr darlegen.

38. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes verbietet der Grundsatz der Gleichbehandlung nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten

Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen [21].

39. Ebenso wie in der Rechtssache Schumacker findet die streitige Regelung unabhängig von der Staatsangehörigkeit Anwendung. Wenn allerdings eine Regelung bei der steuerlichen Behandlung des Familienstands des Steuerpflichtigen nach dem Wohnsitz oder der Höhe der ausländischen Einkünfte des Ehepaares unterscheidet oder Voraussetzungen aufstellt, die von Gebietsansässigen leichter erfüllt werden können als von Gebietsfremden, laufen Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten eher Gefahr, benachteiligt zu werden, weil Gebietsfremde häufiger keine Inländer sind. Unter diesen Umständen kann eine Regelung mit diesen Merkmalen ganz gewiß eine mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit bewirken.

40. Indessen geht der Gerichtshof von der Auslegung aus, daß eine Diskriminierung dann vorliegt, wenn unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden und wenn dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird [22].

41. Um zu bestimmen, ob eine solche mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit vorliegt, bedarf es der Feststellung, ob, wenn auf Herrn Gschwind eine andere Regelung Anwendung findet als auf gebietsansässige Steuerpflichtige, beide sich in einer vergleichbaren Situation befinden — dann ist die Frage zu bejahen — oder ob sie sich im Gegenteil in verschiedenen Situationen befinden — dann ist die Frage zu verneinen.

42. Insoweit kommt besonderes Gewicht der Feststellung des Gerichtshofes zu, daß sich im Hinblick auf die direkten Steuern Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden. Meines Erachtens muß diese Feststellung der Ausgangspunkt sein, wenn es darum geht, den Grundsatz der Gleichbehandlung der Arbeitnehmer, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machen, und die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten bei den direkten Steuern in Einklang zu bringen. Wie ich es sehe, wollte der Gerichtshof mit den Urteilen Schumacker und Wielockx nicht mit dem im internationalen Steuerrecht allgemein anerkannten und in die einzelnen Rechtsordnungen auf dem Weg über das Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der OECD übernommenen Grundsatz brechen, daß es dem Wohnsitzstaat obliegt, den Steuerpflichtigen mit seinem Welteinkommen zu besteuern und hierbei die mit seiner per-

21 — Urteil vom 12. Februar 1974 in der Rechtssache 152/73 (Sotgiu, Slg. 1974, 153, Randnr. 11).

22 — Urteile Schumacker (zitiert in Fußnote 1, Randnr. 30) und Wielockx (zitiert in Fußnote 2, Randnr. 17).

sönlichen Lage und seinem Familienstand zusammenhängenden Umstände zu berücksichtigen.

43. Die Situation von Herrn Schumacker und die von Herrn Gschwind sind nur insoweit gleich, als zum einen weder sie noch ihre Ehefrauen in Deutschland ansässig waren und zum anderen beide in einem bestimmten Kalenderjahr ihre sämtlichen Einkünfte in Deutschland erzielten.

Ausschlaggebend sind indessen die Unterschiede, die zwischen beiden bestehen. Zunächst stellten für Herrn Schumacker dessen Einnahmen zugleich praktisch die Gesamteinkünfte seiner Familie dar, während sie für Herrn Gschwind — mit konkret 58,38 % im Jahr 1991 und 58,32 % im Jahr 1992 — nur etwas mehr als die Hälfte der Familieneinkünfte ausmachten. Sodann erzielten weder Herr Schumacker noch seine Ehefrau im Wohnsitzstaat nennenswerte Einkünfte, die eine Berücksichtigung ihrer persönlichen Lage und ihres Familienstands ermöglicht hätten, während Herr Gschwind zwar im Wohnsitzstaat keine Einkünfte, seine Ehefrau jedoch im Jahr 1991 41,62 % und im Jahr 1992 41,68 % der Familieneinkünfte in diesem Staat erzielte. Darüber hinaus hat Deutschland sein Steuerrecht so abgeändert, daß einem Arbeitnehmer wie Herrn Gschwind die gleichen Abzüge im Zusammenhang mit seiner persönlichen Lage und dem Familienstand wie einem Gebietsansässigen gewährt werden. Die einzige Ausnahme bildet hier die Weigerung, ihm das Recht zur Zusammenveranlagung mit seiner Ehefrau einzuräumen, weil man davon ausgeht, daß, wenn ein Ehepaar mehr als 41 % seines Welteinkommens im Wohnsitzstaat erzielt, dies so nennenswerte Einkünfte sind, daß dieser Staat die persönliche Lage und den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigen kann.

44. Ich habe also nochmals den Fall von Herrn Schumacker behandelt, der deshalb diskriminiert wurde, weil bei ihm, der sich einkommensteuerrechtlich in einer gleichartigen Situation wie ein Gebietsansässiger mit der gleichen Beschäftigung befand, seine persönliche Lage und sein Familienstand weder im Beschäftigungsstaat noch im Wohnsitzstaat Berücksichtigung fanden. Ich habe aber auch gezeigt, daß die Situation von Herrn Gschwind sich eindeutig von der des Herrn Schumacker unterscheidet.

Damit bleibt zu prüfen, ob zwischen der Situation von Herrn Gschwind als Einkommensteuerpflichtigem in Deutschland und der eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen mit der gleichen Beschäftigung objektive Unterschiede bestehen.

45. Bei der Prüfung der Frage, ob Herr Gschwind aus Gründen der Staatsangehörigkeit versteckt diskriminiert wird, darf man ihn nicht mit einem in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen vergleichen, dessen Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, weil das von ihm beanspruchte Recht zur Wahl des Splittingverfahrens und -tarifs mit dem Ehestand ver-

knüpft ist und ohne weiteres nur nicht getrennt lebenden Ehegatten eingeräumt wird, die beide gebietsansässig sind. Meines Erachtens muß hier der Vergleich mit einem in Deutschland ansässigen Ehepaar, bei dem ein Ehegatte in den Niederlanden berufstätig ist, zugrunde gelegt werden.

46. Es bestehen beträchtliche objektive Unterschiede zwischen der Situation eines in Deutschland ansässigen Ehepaares, bei dem ein Ehegatte in den Niederlanden berufstätig ist, und der des Ehepaares Gschwind. Beim gebietsansässigen Ehepaar ist zwar einer der Ehegatten in den Niederlanden beschränkt steuerpflichtig, doch bleibt das Ehepaar in Deutschland mit seinen gesamten Einkünften steuerpflichtig, so daß beide folglich die Zusammenveranlagung wählen können, weil in diesem Staat ihre persönliche Lage und der Familienstand Berücksichtigung finden. Im Fall des Ehepaares Gschwind ist demgegenüber die Ehefrau eine in den Niederlanden ansässige und folglich dort unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmerin, wo denn auch ihre persönliche Lage berücksichtigt wird und ihr die Steuerabzüge für Eheleute zustehen. Darüber hinaus weisen weder sie selbst noch ihre Einkünfte, die mehr als 41 % der Gesamteinkünfte des Ehepaares ausmachen, irgendeine materielle oder persönliche Verbindung mit dem deutschen Hoheitsgebiet auf, die es rechtfertigen könnte, sie in diesem Staat zur Senkung der Steuerbelastung ihres Ehemannes einzubeziehen.

Wie die deutsche Regierung ausgeführt hat, würde Herr Gschwind, der die höheren Einkünfte von beiden Ehegatten erzielt, insgesamt einer geringeren Steuerbelastung unterliegen, wenn er sich die Einkünfte seiner Ehefrau zurechnen lassen und statt einem Abzug zwei von den Gesamteinkünften vornehmen würde, während für seine Ehefrau keine höhere steuerliche Belastung entstünde, da bei ihrer Alleinveranlagung in den Niederlanden die Einkünfte beider nicht zusammengerechnet würden.

Außerdem dürfen die Einkünfte von Frau Gschwind nur in den Niederlanden besteuert werden. Anderenfalls würde der gleiche Tatbestand zweimal der Besteuerung unterliegen, ohne daß in den Niederlanden Steuerbefreiung oder Anrechnung Platz greifen könnte, so daß zwei Staaten das Welteinkommen von Frau Gschwind als Wohnsitzstaaten besteuern würden [23]0.

47. Meines Erachtens könnte der Auffassung von Herrn Gschwind im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofes nur dann gefolgt werden, wenn infolge der Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit seine persönliche Lage und sein Familienstand weder im Beschäftigungsstaat noch im Wohnsitzstaat Berücksichtigung finden könnten.

Der Beschäftigungsstaat gewährt ihm ohne weiteres wie bei Gebietsansässigen alle persönlichen und Familienabzüge mit Ausnahme der mit dem Splittingverfahren zu-

23 — Caamaño Anido, M. A., und Calderón Carrero, J. M.: „Principio de no discriminación por razón de la nacionalidad: Aplicación en el ámbito de la imposición directa (IRPF)", *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Comentarios y concordancias con la legislación española)*, 1992-1995, La Ley-Actualidad, Madrid 1997, S. 96 ff., insb. S. 104 und 105.

sammenhängenden Vorteile wie der doppelten Berücksichtigung des Pauschbetrags für Vorsorgeaufwendungen oder des Abzugs von Steuerberatungskosten, gleichgültig, ob er Begünstigter ist oder diese Kosten getragen hat. Dies erklärt sich meines Erachtens dadurch, daß der Ehegatte, zugunsten dessen der zweite Abzug vorgenommen würde, nicht gebietsansässig ist, in einem anderen Mitgliedstaat arbeitet und mit seiner Arbeit die Einkünfte erzielt, die nicht nur für die Zugehörigkeit zur sozialen Sicherheit, sondern auch für die Steuerpflicht ausreichen, so daß seine persönliche Lage und sein Familienstand in diesem Staat nach Maßgabe der dort geltenden Rechtsvorschriften berücksichtigt werden können. Ich sehe nicht, weshalb Deutschland Herrn Gschwind erlauben sollte, von den Gesamteinkünften einen Betrag von 3 510 DM zweimal als Sonderausgaben abzuziehen, wenn seine Ehefrau in den Niederlanden beschäftigt ist, in diesem Staat Beiträge entrichtet und diese, wie anzunehmen ist, dort bei der Veranlagung zur Steuer berücksichtigt werden.

48. In der kürzlich entschiedenen Rechtssache Gilly [24] hat sich der Gerichtshof zu dem Umstand geäußert, daß Deutschland als Beschäftigungsstaat den Familienstand der gebietsfremden Steuerpflichtigen nicht berücksichtigte. Er hat in diesem Urteil festgestellt, daß zwar der Steuerpflichtige als solcher seine Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit in Deutschland bezog, diese aber in die in Frankreich als dem Wohnsitzstaat zur Einkommensteuer zu veranlagenden Einkünfte einbezogen wurden, wo er folglich in den Genuß der nach französischem Recht gewährten Steuervorteile, Entlastungen und Abzüge kam, und bekräftigt, daß die deutschen Steuerbehörden unter diesen Umständen nicht verpflichtet waren, seine persönliche Lage und seinen Familienstand zu berücksichtigen.

49. Etwas anderes ist es, daß die Bestimmungen über die direkten Steuern in den Niederlanden nicht die Anwendung der gleichen Mittel zum Schutz der Familie wie die deutschen Vorschriften vorsehen. Den Mitgliedstaaten steht es zweifellos bei der Festlegung der Einkommensteuer frei, die Maßnahmen zu ergreifen, die sie als die geeignetsten für den Schutz der Familie betrachten, solange sie dabei die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts einhalten. Im vorliegenden Fall sind sie verpflichtet, den Wanderarbeitnehmern gleiche steuerliche Vorteile einzuräumen wie den in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern, die sich objektiv in der gleichen Situation befinden. Herr Gschwind und seine Ehefrau befinden sich allerdings nicht in einer objektiv gleichen Situation wie in Deutschland ansässige Ehegatten, von denen einer sich zwecks Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit in die Niederlande begibt.

Ich komme daher zu dem Ergebnis, daß es keine versteckte Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit darstellt, wenn die deutschen Einkommensteuervorschriften einem Arbeitnehmer in der Situation von Herrn Gschwind das Recht zur

24 — Urteil vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96 (Slg. 1998, I-2793, Randnr. 50).

Wahl von Splittingverfahren und -tarif versagen.

c) Wann ist davon auszugehen, daß ein Steuerpflichtiger den größten Teil seiner Einkünfte und fast sämtliche Familienzulagen in einem Mitgliedstaat bezieht?

50. Im Urteil Schumacker hat sich der Gerichtshof auf die Prüfung der Situation beschränkt, daß der Steuerpflichtige im Beschäftigungsstaat den größten Teil seiner Einkünfte und fast sämtliche Familienzulagen bezieht, ohne sich mit der Frage zu befassen, ab welchem Prozentsatz dieser Tatbestand als gegeben anzunehmen ist. In Randnummer 46 dieses Urteils hat der Gerichtshof konkret für Deutschland darauf hingewiesen, daß dort Grenzgängern, die in den Niederlanden wohnen und eine Beschäftigung in Deutschland ausüben, die sich bei Berücksichtigung ihrer persönlichen Lage und ihres Familienstands ergebenden Steuervergünstigungen einschließlich des Splittingstarifs gewährt werden, weil diese Gemeinschaftsbürger nämlich, wenn sie mindestens 90 % ihrer Einkünfte im deutschen Hoheitsgebiet erzielen, nach dem Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande vom 21. Oktober 1980[25] den deutschen Staatsangehörigen gleichgestellt sind.

Außerdem hat das Grenzpendlergesetz vom 24. Juni 1994 noch vor Erlaß des Urteils Schumacker die Regelung für in Deutschland ansässige Arbeitnehmer auf Grenzarbeitnehmer ausgedehnt, die mindestens 90 % ihres Welteinkommens in Deutschland erzielen.

51. Die Kommission erließ ihrerseits die Empfehlung 94/79/EG[26], mit der den Mitgliedstaaten die Bestimmungen zur Kenntnis gebracht werden sollten, die nach ihrer Auffassung sicherstellen konnten, daß Gebietsfremde steuerlich ebenso günstig behandelt werden wie Gebietsansässige, falls der überwiegende Teil ihrer Einkünfte in dem Land erzielt wird, in dem sie ihrer Tätigkeit nachgehen.

In dieser Empfehlung fordert die Kommission die Mitgliedstaaten auf, bestimmte Einkünfte, zu denen u. a. die Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit gehören, nicht einer höheren Besteuerung zu unterwerfen, als sie dieser Mitgliedstaat fordern würde, wenn der Steuerpflichtige, sein Ehegatte und ihre Kinder in seinem Hoheitsgebiet ansässig wären. Die Kommission schlägt vor, die Anwendung dieser Maßnahme davon abhängig zu machen, daß die Einkünfte, die in dem Mitgliedstaat, in dem die natürliche Person nicht ansässig ist, zu versteuern sind, zumindest 75 % der steuerpflichtigen Gesamtein-

25 — Deutsches Ausführungsgesetz zum Zusatzprotokoll vom 13. März 1980 zum Abkommen vom 16. Juni 1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande 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.

26 — 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).

künfte dieser Person im Kalenderjahr darstellen.

52. Läßt man das Detail beiseite, daß es sich um eine Empfehlung handelt, die als solche keine Bindungswirkung gegenüber den Mitgliedstaaten entfaltet, so spricht die Empfehlung auch nicht von der steuerlichen Behandlung, die der Staat, der die Einkünfte des Ehegatten besteuert, der in seinem Hoheitsgebiet zumindest 75 % seiner Gesamteinkünfte erzielt, für die Einkünfte des anderen, gebietsfremden Ehegatten vorsehen soll, wenn es sich um die Heranziehung etwa des Splittingverfahrens handelt, damit die Einkünfte beider Ehegatten zusammenveranlagt werden können [27].

53. Solange der Rat keine Richtlinien zur Harmonisierung der Vorschriften im Bereich der direkten Besteuerung [28] erläßt — und es ist wenig wahrscheinlich, daß er dies kurz- oder mittelfristig tut [29] —, bin ich der Auffassung, daß die vom Gerichtshof festgelegte Voraussetzung dafür, daß kein objektiver Unterschied der Situation gegeben ist, der eine unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden rechtfertigen könnte, daß nämlich der Gebietsfremde im Beschäftigungsstaat den größten Teil seiner Einnahmen erzielt, sowohl dann erfüllt ist, wenn die Grenze bei 90 % liegt, als auch dann, wenn sie bei 75 % der Gesamteinkünfte des Steuerpflichtigen liegt.

54. Sieht man davon ab, daß Steuerpflichtiger die Einzelperson und nicht das Ehepaar ist, so soll ein Verfahren wie das Splitting zweifellos dazu dienen, die Wirtschaftskraft beider Ehegatten zu messen. Geht es also darum, das Recht zur Wahl der Zusammenveranlagung einzuräumen und dabei von der normalen Voraussetzung der Gebietsansässigkeit abzusehen, so scheint es mir aus diesem Grund nur folgerichtig, daß an deren Stelle andere Voraussetzungen aufgestellt werden, nämlich daß die Einkünfte des Ehepaares zum größten Teil, etwa zu 90 % wie in Deutschland oder zu 75 % wie in der Empfehlung der Kommission, in diesem Staat zu versteuern sind oder anderenfalls die ausländischen Einkünfte, die in diesem Staat nicht steuerpflichtig sind und lediglich berücksichtigt werden, um den für die zu versteuernden Einkünfte maßgeblichen Steuersatz nach Maßgabe des Progressionsvorbehalts zu ermitteln, verhältnismäßig geringfügig sind. Auf jeden Fall steht fest, daß die von Herrn Gschwind in Deutschland erzielten Einkünfte nicht mehr als 58 % der Gesamteinkünfte des Ehepaares darstellten.

55. Auf diese Weise gilt für den gebietsfremden Arbeitnehmer der Gemeinschaft, der im Beschäftigungsstaat den größten Teil seiner Einkünfte erzielt, und für gebietsfremde Ehepaare, die in seinem Hoheitsgebiet fast das gesamte Familieneinkommen erzielen, die gleiche Regelung wie für gebietsansässige Arbeitnehmer, weil anderenfalls höchstwahrscheinlich die persönli-

27 — Schaffner, J.: „L'arrêt Schumacker du 14 février 1995: Synthèse de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice des Communautés Européennes en matière de libre circulation des travailleurs", *Revue des affaires européennes*, 1995, Nr. 2, S. 86 ff., insb. S. 92.

28 — Lyons, T.: „Discrimination against individuals and enterprises on grounds of nationality: direct taxation and the European Court of Justice", *The EC Tax Journal*, 1995, S. 27 ff., insb. S. 35.

29 — Artikel 100a Absatz 2 des Vertrages bestimmt, daß Absatz 1, der die mit qualifizierter Mehrheit zu erlassenden Maßnahmen betrifft, u. a. nicht für die Bestimmungen über die Steuern gilt.

che Lage und der Familienstand des Steuerpflichtigen weder im Beschäftigungsstaat noch im Wohnsitzstaat Berücksichtigung fänden.

Andererseits ist die Anwendung der Regelung für Gebietsansässige, was Splittingverfahren und -tarif angeht, ausgeschlossen, wenn die Einkünfte, die der Arbeitnehmer der Gemeinschaft im Hoheitsgebiet dieses Staates erzielt, falls sie nicht mehr als 90 % seiner persönlichen Einkünfte darstellen, nicht nahezu die gesamten Familieneinkünfte bilden, weil bei diesen Voraussetzungen der Wohnsitzstaat die Situation des Steuerpflichtigen insgesamt, also auch die mit seinem Familienstand zusammenhängenden Umstände, berücksichtigen kann und muß.

d) Zur Bedeutung des Urteils des Gerichtshofes in der Rechtssache Asscher für die Vorabentscheidungsfrage

56. Sowohl der Kläger des Ausgangsverfahrens als auch die Kommission stützen sich auf dieses Urteil [30] für ihr Vorbringen, daß Herr Gschwind entgegen Artikel 48 des Vertrages diskriminiert werde, weil ein anderer Steuertarif auf ihn angewandt werde als bei einem in Deutschland ansässigen Arbeitnehmer, so daß sein Einkommen mit einem höheren Steuersatz belegt werde. Ich bin allerdings nicht der Auffassung, daß ein solcher Standpunkt auf dieses Urteil gestützt werden kann.

57. Herr Asscher war ein niederländischer Staatsangehöriger, der in den Niederlanden berufstätig war und in Belgien wohnte, wo er ebenfalls einer Berufstätigkeit nachging. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen diesen beiden Staaten wurden die in den Niederlanden erzielten Einkünfte in diesem Staat versteuert, während alle übrigen Einkünfte in Belgien zu versteuern waren. In Belgien waren die in den Niederlanden erzielten Einkünfte nicht zu versteuern, wurden allerdings bei der Ermittlung des Steuersatzes unter Anwendung des Progressionsvorbehalts hinzugerechnet. Seitdem er seinen Wohnsitz nach Belgien verlegt hatte, unterlag er ausschließlich dem Sozialversicherungsrecht dieses Staates und war Zwangsmitglied des Systems für selbständige Erwerbstätige.

58. Aufgrund einer Gesetzesänderung in den Niederlanden im Jahr 1989 wurde eine kombinierte Erhebung der Lohnsteuer und der Beiträge zur Sozialversicherung eingerichtet, die aufgrund einer einheitlichen Bemessungsgrundlage erfolgt, so daß Steuerbemessungsbetrag und Berechnungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge übereinstimmen und der Grundfreibetrag bei Steuer und Beiträgen der gleiche ist.

Der Steuertarif sah in der ersten Besteuerungstranche zwei unterschiedliche Sätze vor. Für die in den Niederlanden ansässigen Steuerpflichtigen und die diesen Gleichge-

30 — Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Slg. 1996, I-3089).

stellten, nämlich diejenigen, deren Welteinkommen ausschließlich oder fast ausschließlich aus in den Niederlanden steuerpflichtigen Einkünften bestand, betrug der Steuersatz der ersten Tranche 13 % und die Belastung für Beiträge zur allgemeinen Sozialversicherung 22,1 %. Demgegenüber betrug bei den gebietsfremden Steuerpflichtigen, die in den Niederlanden weniger als 90 % ihres Welteinkommens erzielten und keine Beiträge zur niederländischen Sozialversicherung zu entrichten hatten, der Steuersatz der ersten Tranche 25 %. Dieser Satz wurde auf die von Herrn Asscher in den Niederlanden erzielten Einkünfte angewandt.

59. Von den in der Rechtssache Asscher vorgelegten fünf Vorabentscheidungsfragen weisen nur die erste und die zweite einen Zusammenhang mit der vorliegenden Rechtssache auf. Bei diesen beiden Fragen hatte der Gerichtshof zu entscheiden, ob Artikel 52 es ausschließt, daß ein Mitgliedstaat bei einem Gemeinschaftsangehörigen, der in seinem Hoheitsgebiet eine selbständige Tätigkeit, zugleich aber in dem Staat, in dem er wohnt, eine andere selbständige Tätigkeit ausübt, eine erheblich höhere Lohn- und Einkommensteuer als bei Gebietsansässigen mit der gleichen Tätigkeit erhebt, und ob es für die Beantwortung dieser Frage von Bedeutung ist, daß das Welteinkommen des Steuerpflichtigen zu weniger als 90 % aus Einkünften besteht, die im Beschäftigungsstaat bei der Besteuerung des Einkommens berücksichtigt werden können.

60. In Randnummer 43 des Urteils Asscher hat der Gerichtshof an seine Rechtsprechung in den Randnummern 36 bis 38 des Urteils Schumacker angeknüpft und daran erinnert, daß die Tatsache, daß ein Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen, der in seinem Gebiet arbeitet, ohne dort zu wohnen, an die Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands geknüpfte Steuervergünstigungen versagt, dann eine Diskriminierung darstellt, wenn der Gebietsfremde sein gesamtes oder praktisch sein gesamtes Welteinkommen in diesem Staat erzielt, da die im Wohnstaat erzielten Einkünfte nicht hoch genug sind, um eine Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands zu ermöglichen.

61. Ich muß aber gestehen, daß ich Schwierigkeiten habe, die Parallele zwischen der Situation von Herrn Schumacker, deren tatsächliche Merkmale ich bereits untersucht habe, und der des Herrn Asscher zu entdecken, der in den Niederlanden Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und zugleich deren einziger Gesellschafter war, auch in Belgien, wo er eine Gesellschaft leitete, einer Tätigkeit nachging und in beiden Staaten Einkünfte erzielte, von denen nach Aktenlage nur feststeht, daß die in den Niederlanden erzielten nicht 90 % seines Welteinkommens ausmachten.

Herr Schumacker hatte das Recht eingefordert, im Beschäftigungsstaat bei der Einkommensbesteuerung seine persönliche Lage und seinen Familienstand durch Anwendung der entsprechenden Abzüge und des Splittingverfahrens berücksichtigt zu sehen, da ihm der Wohnstaat wegen der Geringfügigkeit der in seinem Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte keine Vergünstigung gewähren konnte. Herr Asscher erzielte demgegenüber in den Niederlanden nicht nahezu die Gesamtheit seiner Ein-

künfte; er erzielte Einkünfte im Wohnstaat, deren Anteil an den Gesamteinkünften sich den Akten nicht entnehmen ließ, und — dies ist in meinen Augen der ganz entscheidende Unterschied — verlangte in den Niederlanden die Anwendung des gleichen Einkommensteuersatzes wie bei Gebietsansässigen, keineswegs aber die Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands.

62. Es steht außerdem fest, daß der Gerichtshof in seinem Urteil bereitwillig die Argumentationslinie verlassen hat, der er im Urteil Schumacker gefolgt war, da er in Randnummer 45 ausgeführt hat, daß im gegebenen Fall die unterschiedliche Behandlung (welcher Personen, wird nicht gesagt, doch geht es wohl um einen Gebietsansässigen und einen Gebietsfremden, gleichgültig, ob dieser im Wohnsitzstaat nennenswerte Einkünfte erzielt oder nicht) darin bestand, daß bei Gebietsfremden, die in den Niederlanden weniger als 90 % ihres Welteinkommens erzielen, ein Steuersatz von 25 % bei der ersten Tranche zur Anwendung kam, während bei in den Niederlanden Ansässigen, die der gleichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgingen, ein Steuersatz von 13 % auf die erste Tranche angewandt wurde, obwohl auch sie in diesem Staat weniger als 90 % ihres Welteinkommens bezogen.

63. Weiterhin hat der Gerichtshof gebilligt, daß der Wohnstaat, in diesem Fall Belgien, gemäß dem belgisch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommens befugt war, die in einem anderen Staat erzielten Einkünfte den übrigen Einkünften des Steuerpflichtigen zur Errechnung des Steuerbetrags unter Anwendung des Progressionsvorbehalts hinzuzurechnen. Der Gerichtshof hat festgestellt, daß unter diesen Umständen der Steuerpflichtige, auch wenn er in den Niederlanden nicht ansässig ist, dem Progressionsvorbehalt nicht entgehen kann und daß beide Gruppen von Steuerpflichtigen in dieser Hinsicht in einer gleichartigen Situation sind.

64. In der vorliegenden Rechtssache geht es nun allerdings nicht um die Anwendung des Progressionsvorbehalts im Beschäftigungs- oder im Wohnstaat, sondern um die Entscheidung, ob eine objektive Verschiedenheit der Situation besteht, die bezüglich der Berücksichtigung des Familienstands des Steuerpflichtigen bei der Einkommensteuer eine Ungleichbehandlung eines Gemeinschaftsangehörigen in der Situation des Herrn Gschwind und eines im Beschäftigungsstaat ansässigen Angehörigen dieses Staates rechtfertigen könnte.

VII — Ergebnis

65. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Finanzgerichts Köln wie folgt zu beantworten:

Es verstößt nicht gegen Artikel 48 EG-Vertrag, daß das Einkommensteuerrecht des Beschäftigungsstaats eines Arbeitnehmers, der mit seinem Ehegatten in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, das Recht zur Wahl des Splittingverfahrens und des Splittingtarifs davon abhängig macht, daß die Einkünfte beider Ehegatten mindestens zu 90 % seiner Besteuerung unterliegen oder, wenn dies nicht der Fall ist, die im Ausland erzielten und in seinem Hoheitsgebiet nicht der Steuer unterliegenden Einkünfte der Ehegatten einen bestimmten Betrag nicht überschreiten, auch wenn dieses Wahlrecht bei gebietsansässigen Ehegatten keinerlei Bedingungen unterliegt.