SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PAOLO MENGOZZI vom 29. März 2007 [1]

1. Mit diesem Vorabentscheidungsersuchen möchte die Cour administrative Luxemburg vom Gerichtshof die Klarstellung erhalten, ob eine nationale Regelung wie Art. 157ter der Loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu (luxemburgisches Einkommensteuergesetz, im Folgenden: LIR) gegen die Grundsätze der Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 39 EG) verstößt. Nach dieser Bestimmung werden Verluste eines Gemeinschaftsbürgers, der nicht im Großherzogtum ansässig ist, dort jedoch den wesentlichen Teil seines steuerpflichtigen Einkommens bezieht, aus der Vermietung unbeweglicher Sachen, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen sind, bei der Bestimmung des Steuersatzes, der auf die im Großherzogtum Luxemburg steuerpflichtigen Einkünfte anwendbar ist, für die Einkommensteuer nicht berücksichtigt.

2. Zu einer ähnlichen Frage hat der Gerichtshof bereits in der Rechtssache Ritter-Coulais Stellung genommen, in der die Frage beurteilt wurde, ob eine deutsche Regelung mit Art. 39 EG vereinbar ist, die es natürlichen Personen, die in Deutschland Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielten und dort unbeschränkt steuerpflichtig waren, nicht erlaubte, bei der Berechnung des Steuersatzes für diese Einkünfte Verluste aus der Vermietung eines Wohnhauses in einem anderen Mitgliedstaat geltend zu machen [2]. Von diesem Sachverhalt unterscheidet sich jedoch der hier untersuchte Fall unter zwei Gesichtspunkten: Erstens werden nach der in Rede stehenden luxemburgischen Regelung, wie sich aus den vorherigen Ausführungen ergibt, im Gegensatz zu der in der Rechtssache Ritter-Coulais untersuchten bei der Berechnung des Steuersatzes Erhöhungen des Einkommens eines Gebietsfremden aus der Vermietung von Häusern im Ausland nicht berücksichtigt. Zweitens betreffen die von den Klägern des Ausgangsverfahrens geltend gemachten Verluste unbewegliche Sachen, die vermietet, nicht selbst genutzt werden.

1 — Originalsprache: Italienisch.

2 — Urteil vom 21. Februar 2006 (C-152/03, Slg. 2006, I-1711).

I — Rechtlicher Rahmen

A — *Das anwendbare Gemeinschaftsrecht*

3. Art. 39 EG bestimmt:

„(1) Innerhalb der Gemeinschaft ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet.

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

(3) Sie gibt — vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen — den Arbeitnehmern das Recht,

a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;

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

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

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

B — *Das nationale Recht*

4. Die im vorliegenden Fall erheblichen Bestimmungen über die Besteuerung natürlicher Personen finden sich im Wesentlichen in der erwähnten LIR und in dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogrum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 23. August 1958 (im Folgenden: DBA).

5. Insbesondere sieht Art. 157ter LIR vor, dass in Luxemburg gebietsfremde Steuerpflichtige, die mit mindestens 90 % ihrer

sämtlichen „inländischen" und ausländischen Erwerbseinkünfte in Luxemburg steuerpflichtig sind, beantragen können, in Luxemburg auf die dort steuerpflichtigen Einkünfte besteuert zu werden. In diesem Fall wird der Steuersatz unter Berücksichtigung dessen berechnet, der auf sie anwendbar wäre, wenn sie gebietsansässig wären, und zu diesem Zweck werden ihre luxemburgischen Einkünfte und ihre ausländischen *Erwerbs*einkünfte berücksichtigt [3].

6. Dagegen geht aus den Akten hervor, dass im Fall eines in Luxemburg ansässigen Steuerpflichtigen bei der Bestimmung des auf sein steuerpflichtiges Einkommen anwendbaren Satzes dessen gesamte steuerliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt wird, wobei auch Verluste im Zusammenhang mit der Vermietung von im Ausland belegenen unbeweglichen Sachen berücksichtigt werden (Art. 134 LIR).

7. Nach Art. 4 des DBA sind Einkünfte aus der Vermietung unbeweglicher Sachen in dem Vertragsstaat steuerpflichtig, in dem diese Sachen belegen sind.

8. Ebenfalls nach diesem Abkommen obliegt es dem Wohnsitzstaat, das Gesamteinkommen eines Steuerpflichtigen bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen, der auf die in diesem Staat steuerpflichtigen Einkünfte anwendbar ist (Art. 19).

II — Sachverhalt, Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

9. Die Eheleute Lakebrink, beide deutsche Staatsangehörige, die in Deutschland wohnen und deren steuerpflichtiges Einkommen im Jahr 2002 aus Einkünften aus nichtselbständiger Berufstätigkeit in Luxemburg bestand, beantragten ihre Zusammenveranlagung in Luxemburg gemäß Art. 157ter LIR.

10. Sie wurden daher mit ihren in Luxemburg steuerpflichtigen Einkünften nach dem Satz besteuert, der auf sie anwendbar gewesen wäre, wenn sie dort ansässig gewesen wären. In den betreffenden Steuerbescheiden heißt es ferner, dass bei der Bestimmung des Steuersatzes gemäß Art. 157ter LIR die Verluste aus der Vermietung von in Deutschland belegenen Immobilien nicht, wie von den Betroffenen beantragt, berücksichtigt worden seien.

3 — Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass der luxemburgische Gesetzgeber mit dem auf diese Weise beschriebenen System des Art. 157ter beabsichtigt hat, dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere den im Urteil in der Rechtssache Schumacker aufgestellten Grundsätzen, nachzukommen, in dem der Gerichtshof die Gleichbehandlungspflicht, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer beinhaltet, auf wirtschaftliche Betätigungen beschränkt hat, aus denen Erwerbseinkommen erzielt wird.

11. Die letztgenannte Entscheidung wurde mit zwei Einsprüchen angefochten, die die Eheleute Lakebrink beim Direktor der Verwaltung für direkte Steuern einlegten.

12. Aufgrund des Schweigens der Verwaltungsbehörden erhoben die Eheleute Lakebrink Klage beim Tribunal administratif Luxemburg, das die beiden Klagen verband und sie dann, soweit sie auf Abänderung der Steuerbescheide gerichtet waren, mit der Begründung für zulässig und begründet erklärte, dass bei der Festsetzung des auf die Einkünfte der Kläger anzuwendenden Steuersatzes die Verluste aus Vermietung von in Deutschland belegenen unbeweglichen Sachen, wie vom deutschen Finanzamt bescheinigt, zu berücksichtigen seien.

13. Gegen dieses Urteil legte das Großherzogtum Luxemburg, vertreten durch den Minister der Finanzen, Rechtsmittel bei der Cour administrative ein, die Zweifel an der Auslegung von Art. 39 EG hat und daher beschlossen hat, das bei ihr anhängige Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 39 EG dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Großherzogtum Luxemburg durch Art. 157ter LIR eingeführten entgegensteht, wonach ein Gemeinschaftsangehöriger, der nicht in Luxemburg ansässig ist und aus luxemburgischer Quelle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, die den wesentlichen Teil seines steuerpflichtigen Einkommens darstellen, seine negativen Einkünfte aus der Vermietung von nicht selbst genutzten Immobilien, die in einem anderen Mitgliedstaat, im vorliegenden Fall Deutschland, belegen sind, nicht für die Bestimmung des auf seine Einkünfte aus luxemburgischer Quelle anwendbaren Steuersatzes geltend machen kann?

14. Gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs haben die Eheleute Lakebrink, die Kommission, die luxemburgische Regierung, die schwedische Regierung und die niederländische Regierung schriftliche Erklärungen eingereicht.

III — Rechtliche Untersuchung

A — *Zum Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung*

15. Mit dieser Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 39 EG dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach bei der Bestimmung des Steuersatzes, der auf im Großherzogtum Luxemburg steuerpflichtige Einkünfte eines Gemeinschaftsbürgers an-

wendbar ist, der dort nicht ansässig ist, jedoch dort den wesentlichen Teil seines steuerpflichtigen Einkommens in Form von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, Verluste aus der Vermietung in einem anderen Mitgliedstaat belegener Immobilien nicht berücksichtigt werden, während diese Einkunftsart bei der Besteuerung eines Gebietsansässigen den Abzug ermöglicht.

16. Die luxemburgische Regierung, die schwedische Regierung und die niederländische Regierung schlagen vor, diese Frage zu verneinen, während die Eheleute Lakebrink und die Kommission die gegenteilige Ansicht vertreten.

17. Unter Berücksichtigung dessen, dass die in Rede stehende Regelung die Besteuerung natürlicher Personen betrifft, ist notwendigerweise davon auszugehen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts die direkten Steuern zwar nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fallen, dass die Mitgliedstaaten ihre Zuständigkeit in diesem Bereich jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts, insbesondere der Grundfreiheiten, auf denen die Einführung und das Funktionieren des Binnenmarkts beruhen, ausüben müssen [4].

18. Unter Berücksichtigung dessen, dass die Kläger des Ausgangsverfahrens einer *nichtselbständigen Tätigkeit* in einem Mitgliedstaat nachgehen, ist die in Rede stehende nationale Regelung zweifellos anhand von Art. 39 EG zu prüfen.

19. In dieser Bestimmung sind die Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Beseitigung jeder Diskriminierung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten aufgrund der Staatsangehörigkeit verankert [5].

20. Es sei jedoch bemerkt, dass die Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, unabhängig von der Staatsangehörigkeit des betroffenen Steuerpflichtigen anwendbar ist. Ungeachtet dessen kann eine unterschiedliche Behandlung aufgrund des Kriteriums des Wohnsitzes oder des Herkunftsorts unter bestimmten Umständen zum gleichen Ergebnis wie eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit führen.

21. Tatsächlich sind nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht nur offenkundige Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit verboten, sondern auch alle verschleierten Formen der Diskriminierung, die mit Hilfe der Anwendung anderer

4 — Vgl. insbesondere Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21), vom 4. Oktober 1991, Kommission/Vereinigtes Königreich (C-246/89, Slg. 1991, I-4585, Randnr. 12), und vom 13. November 2003, Schilling und Fleck-Schilling (C-209/01, Slg. 2003, I-13389, Randnr. 22).

5 — Vgl. statt vieler Urteil vom 13. Februar 1994, Scholz (C-419/92, Slg. 1994, I-505, Randnr. 7).

Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu demselben Ergebnis führen, wobei unter Diskriminierung die Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf gleiche Situationen oder derselben Vorschrift auf unterschiedliche Situationen verstanden wird [6].

22. Bei direkten Steuern hat der Gerichtshof festgestellt, dass eine unterschiedliche Behandlung aufgrund des Wohnsitzes nicht ohne weiteres diskriminierend ist, weil dieses Kriterium grundsätzlich Anhaltspunkt für eine Bindung des Steuerpflichtigen an das Herkunftsland ist und daher eine unterschiedliche steuerliche Behandlung rechtfertigen kann [7].

23. Hierzu hat der Gerichtshof ausgeführt, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer gleichen Situation befinden, denn das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, stellt meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, kann am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt; dieser Ort ist in der Regel der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der betroffenen Person [8].

24. Versagt daher ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen, die er Gebietsansässigen gewährt, so ist dies in Anbetracht der objektiven Unterschiede zwischen der Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft sowie der persönlichen Lage und des Familienstands im Allgemeinen nicht diskriminierend [9].

25. Der Gerichtshof hat jedoch dargelegt, dass dies dann nicht gilt, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein wesentliches zu versteuerndes Einkommen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, 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 [10]. Im Fall eines Gebietsfremden, der in einem anderen

6 — Vgl. statt vieler Urteile vom 12. Februar 1974, Sotgiu (152/73, Slg. 1974, 153, Randnr. 11), und vom 21. November 1991, Le Manoir (C-27/91, Slg. 1991, I-5531, Randnr. 10).

7 — Vgl. Urteile Schumacker, Randnrn. 31 bis 34, vom 11. August 1995, Wielockx (C-80/94, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 18), vom 27. Juni 1996, Asscher (C-107/94, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 41), und vom 29. April 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 27).

8 — Vgl. Urteile Schumacker, Randnrn. 31 und 32, vom 14. September 1999, Gschwind (C-391/97, I-5451, Randnr. 22), vom 16. Mai 2000, Zurstrassen (C-87/99, Slg. 2000, I-3337, Randnr. 21), und vom 12. Juni 2003, Gerritse (C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Randnr. 43).

9 — Vgl. Urteile Schumacker, Randnr. 34, Gschwind, Randnr. 23, und Gerritse, Randnr. 44.

10 — Vgl. Urteile Schumacker, Randnr. 36, und vom 12. Dezember 2002, De Groot (C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 89).

Mitgliedstaat als dem seines Wohnsitzes den wesentlichen Teil seiner Einkünfte und praktisch die Gesamtheit seiner Familieneinkünfte bezieht, besteht die Diskriminierung nämlich darin, dass seine persönliche Lage und sein Familienstand weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden [11].

26. Dies vorausgeschickt, komme ich nun zum konkreten Fall, der Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens ist. Es besteht meines Erachtens kein Zweifel, dass bei einem Sachverhalt wie dem vorliegenden die Anwendung der in Rede stehenden Regelung eine Ungleichbehandlung der Eheleute Lakebrink darstellt, die auf deren Wohnsitz außerhalb des luxemburgischen Hoheitsgebiets beruht.

27. In der Tat berücksichtigt die luxemburgische Regelung, wie ausgeführt worden ist, bei der Bestimmung des Steuersatzes, der auf die Einkünfte Gebietsansässiger anzuwenden ist, das Gesamteinkommen dieser Steuerpflichtigen. Bei einem Gebietsfremden, der in Luxemburg seine gesamten oder beinahe seine gesamten steuerpflichtigen Einkünfte bezieht, erfolgt die Gleichstellung mit gebietsansässigen Steuerpflichtigen jedoch nur teilweise, da der Progressionsvorbehalt für die Festsetzung des Steuersatzes für die Einkünfte aus luxemburgischen Quellen und daneben nur für ausländische Einkünfte der Gebietsfremden aus Erwerbstätigkeit, nicht jedoch für nicht in diese Kategorie fallende Einkünfte gilt, zu denen, wie im vorliegenden Fall, die Einkünfte aus der Vermietung von Immobilien gehören.

28. Daraus folgt, dass in einem Fall wie dem hier geprüften die Nichtanerkennung der Verluste aus der Vermietung im Ausland belegener Immobilien bei der Bestimmung des Steuersatzes, der auf einen Steuerpflichtigen Anwendung findet, der zwar in Luxemburg gebietsfremd ist, jedoch seine gesamten oder beinahe gesamten steuerpflichtigen Einkünfte in diesem Staat bezieht, zweifellos eine nachteilige Behandlung für diesen im Vergleich zu der Behandlung darstellt, die einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen zuteil wird, der eine ähnliche Tätigkeit entfaltet, bei dem jedoch diese Art von Verlusten bei der Berechnung des Steuersatzes anerkannt wird.

29. Gegen dieses Ergebnis spricht auch nicht, wie jedoch die luxemburgische Regierung und die niederländische Regierung geltend machen, dass die luxemburgische Regelung keine Erhöhung der Einkünfte von Gebietsfremden aus Vermietung bei der Festsetzung des Steuersatzes nach Art. 157ter LIR berücksichtigt. Der mögliche Vorteil, den die gebietsfremden Steuerpflichtigen gegenüber den gebietsansässigen in einem solchen Fall genießen würden, kann den Nachteil nicht ausgleichen, den diese in einem Fall wie dem hier geprüften erleiden, bei dem weder der Wohnsitzstaat — weil es dort an steuerpflichtigen Einkünften fehlt — noch der Beschäftigungsstaat Verluste aus der Vermietung im Ausland belegener Immobilien berücksichtigen. Denn der Annahme, dass ein Nachteil, soweit er nicht systematisch sei, nicht geeignet sei, zu einer Diskriminierung zu führen, würde es gleichstehen, wenn eine Steuerregelung als mit

11 — Urteil Schumacker, Randnr. 38.

dem Grundsatz der Freizügigkeit der Arbeitnehmer vereinbar erachtet würde, die sich nur manchmal als für gebietsfremde Steuerpflichtige nachteilig erwiese, wobei davon ausgegangen würde, dass der Nachteil, da er nur gelegentlich entstünde, weniger schwerwiegend wäre. Auf diese Weise würden geringfügigere Diskriminierungen zugelassen und würde so das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 39 EG seines Sinnes entleert [12].

30. Nach der Feststellung, dass die in Rede stehende Regelung eine unterschiedliche Behandlung zum Nachteil der Gebietsfremden vornimmt, ist noch zu prüfen, ob diese Ungleichbehandlung konkret diskriminierend ist, d. h., ob die Situation der Gebietsansässigen und die der Gebietsfremden in Bezug auf die in Rede stehende Regelung objektiv gleich sind.

31. Da im vorliegenden Fall die Eheleute Lakebrink im Beschäftigungsstaat — Luxemburg — ihr gesamtes steuerpflichtiges Einkommen und in ihrem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte beziehen, befinden sie sich meines Erachtens in einer Situation, die derjenigen eines im Großherzogtum Luxemburg Ansässigen, was die Regelung für die Festsetzung des Steuersatzes betrifft, gleichsteht.

32. Dies ergibt sich meines Erachtens aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach — auch wenn sich Gebietsansässige und Gebietsfremde zwar im Allgemeinen im Bereich der direkten Steuern nicht in einer gleichen Situation befinden, weil sich in der Regel im Wohnsitzland der wesentliche Teil des Einkommens eines Steuerpflichtigen konzentriert und stets dieser Staat im Allgemeinen über alle erforderlichen Informationen verfügt, um die Gesamtsteuerkraft des betreffenden Steuerpflichtigen bewerten zu können — jedoch bei einem Gebietsfremden, der in Ermangelung erwähnenswerter Einkünfte im eigenen Wohnsitzstaat seine steuerpflichtigen Mittel im Wesentlichen aus einer im Beschäftigungsstaat entfalteten Tätigkeit erzielt, kein objektiver Unterschied in der Situation mehr besteht, der eine unterschiedliche Behandlung gegenüber den gebietsansässigen Steuerpflichtigen rechtfertigen würde [13].

33. Auch wenn der Gerichtshof in diesem Sinne ausdrücklich über Steuerregelungen entschieden hat, die die Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands gebietsfremder Steuerpflichtiger betrafen, und dabei ausgeführt, dass „kein objektiver Unterschied [besteht], der eine

12 — Vgl. in diesem Sinne Urteil de Groot, Randnr. 97, und in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit Urteil vom 11. März 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 43).

13 — Vgl. Urteil Schumacker, Randnrn. 36 und 37.

Ungleichbehandlung hinsichtlich *der persönlichen Lage und des Familienstands* des Steuerpflichtigen rechtfertigen könnte“ [14], ist damit nicht gesagt, dass er die Gleichstellung eines gebietsfremden Steuerpflichtigen, der seine gesamten oder beinahe seine gesamten Einkünfte im Beschäftigungsstaat bezieht, mit einem dort ansässigen Steuerpflichtigen, der eine vergleichbare nichtselbständige Beschäftigung ausübt, auf solche Gesichtspunkte der Gesamtsteuerkraft beschränken wollte.

34. In dieser Hinsicht ist das Ergebnis, zu dem der Gerichtshof in Bezug auf die Gleichsetzbarkeit von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen gelangt ist, im Licht der diesem Ergebnis zugrunde liegenden Überlegung zu würdigen, um prüfen zu können, ob anzunehmen ist, dass diese Gleichsetzbarkeit auch im vorliegenden Fall besteht, in dem ein Steuervorteil versagt wird, der nicht im Zusammenhang mit der persönlichen Lage oder dem Familienstand eines gebietsfremden Steuerpflichtigen steht [15].

35. Nach den Ausführungen des Gerichtshofs befindet sich ein gebietsfremder Steuerpflichtiger im Allgemeinen in einer objektiv anderen Situation als ein im Beschäftigungsstaat Ansässiger, denn er bezieht dort nur einen Teil seiner Einkünfte und könnte daher theoretisch zweimal Steuervergünstigungen genießen, die sich auf die persönliche steuerliche Situation beziehen, nämlich sowohl im Wohnstaat als auch im Beschäftigungsstaat. Im Hinblick auf solche objektiv nicht gleiche Situationen von Gebietsansässigen und Gebietsfremden hat der Gerichtshof ausgeschlossen, dass die Versagung steuerlicher Vergünstigungen, die im Zusammenhang mit der persönlichen steuerlichen Situation des Gebietsfremden stehen, eine diskriminierende Behandlung des Gebietsfremden bedeutet.

36. Bezieht jedoch der Gebietsfremde seine gesamten oder beinahe seine gesamten steuerpflichtigen Einkünfte im Beschäftigungsstaat, besteht die Gefahr nicht mehr, dass er zweimal in den Genuss von Erleichterungen im Zusammenhang mit seiner steuerlichen Situation gelangt — der Wohnstaat kann sie wegen Fehlens dort bezogener nennenswerter Einkünfte nicht berücksichtigen –, und daher gibt es keinen Unterschied zur Situation eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen mehr. Infolgedessen verpflichtet eine ordnungsgemäße Anwendung des Diskriminierungsverbots — das durch die zuvor untersuchte Rechtsprechung erläutert wird — den Beschäftigungsstaat, einen Gebietsfremden, dessen Einkünfte vollständig oder beinahe vollständig in seinem Gebiet erzielt werden, einem Gebietsansässigen nicht nur in Bezug auf die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen, die im Zusammenhang mit seiner *persönlichen Lage und seinem Familienstand* stehen, sondern auch im Hinblick auf sämtliche Gesichtspunkte seiner gesamten Steuerkraft, die bei der Zubilligung steuerlicher Erleichterungen an den Gebietsansässigen von Belang sind, gleichzustellen.

14 — Ebd., Randnr. 37. Hervorhebung nur hier.

15 — Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge von Generalanwalt Léger vom 1. März 2005 in der Rechtssache Ritter-Coulais, Nrn. 91 ff.

37. In Bezug auf die konkrete Frage ergibt sich aus der bisher vorgenommenen Prüfung, dass die Eheleute Lakebrink, die in ihrem Wohnstaat keine nennenswerten Einkünfte beziehen, voll in ihrem Beschäftigungsstaat — Luxemburg — besteuert werden, der ihnen die steuerlichen Vergünstigungen im Zusammenhang mit ihrer Gesamtsteuerkraft gewähren muss, die den eigenen Gebietsansässigen zugebilligt werden, da sie sich in einer Situation befinden, die objektiv derjenigen der Letzteren gleicht. Somit unterliegen die Eheleute Lakebrink aufgrund der Anwendung von Art. 157ter LIR einer mittelbaren Diskriminierung, da ihnen ein Aspekt ihrer Steuerkraft — nämlich der Verlust aus der Vermietung von Immobilien — von Luxemburg bei der Berechnung des Steuersatzes nicht zugebilligt wird, weil sich ihr Wohnsitz außerhalb des luxemburgischen Hoheitsgebiets befindet.

38. Es sei klargestellt, dass diese Lösung entgegen der Ansicht der niederländischen und der schwedischen Regierung den vom Gerichtshof mehrfach bestätigten Grundsatz der freien Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten nicht beeinträchtigt.

39. Zunächst sei daran erinnert, dass die oben in Nr. 37 festgestellte Ungleichbehandlung ausschließlich auf die Anwendung des nationalen luxemburgischen Rechts — Art. 157ter LIR — zurückzuführen ist, während das deutsch-luxemburgische DBA in keiner Weise berührt wird [16].

40. Ferner betrifft die in Rede stehende Regelung nicht die Einzelheiten der Bestimmung der Bemessungsgrundlage, sondern die Anerkennung eines Aspekts der Steuerkraft des Gebietsfremden *nur für die Zwecke der Berechnung des Steuersatzes* und nicht für die Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Wird also vorgesehen, dass der Beschäftigungsstaat bei der Bestimmung des Steuersatzes ausnahmsweise die steuerlichen Vorteile gewähren muss, die im Zusammenhang mit der Gesamtsteuerkraft des Gebietsfremden stehen, einschließlich der Vergünstigungen, die gegebenenfalls mit der Verwaltung von Vermögen in Verbindung stehen, bei dem der Beschäftigungsstaat keine Steuerhoheit für die Einkünfte daraus hat, bedeutet dies nicht die Besteuerung dieser Art von Einkünften durch diesen Staat. Daraus folgt, dass im vorliegenden Fall die im deutsch-luxemburgischen DBA vorgesehene territoriale Aufteilung der Besteuerung in keiner Weise berührt wird, da das Großherzogtum Luxemburg bei der Besteuerung eines Steuerpflichtigen, der zwar gebietsfremd ist, dort jedoch in vollem Umfang der Besteuerung unterliegt, nicht verpflichtet ist, in die Bemessungsgrundlage die Einkünfte aus der Vermietung in Deutschland belegener Immobilien einzubeziehen — für deren Besteuerung dagegen Deutschland zuständig

16 — Diese Ungleichbehandlung ist auf die Bestimmungen einer einzigen Rechtsordnung zurückzuführen, beruht dagegen nicht auf der Aufteilung der Besteuerungshoheit zwischen zwei Mitgliedstaaten.

bleibt –, sondern sie ausnahmsweise bei der Festsetzung des Steuersatzes berücksichtigen muss.

41. Was schließlich die Art und Weise betrifft, in der die Gesamtsteuerkraft des gebietsfremden Steuerpflichtigen zu berücksichtigen ist, der im Beschäftigungsstaat seine gesamten oder beinahe seine gesamten steuerpflichtigen Einkünfte erzielt, halte ich fest, dass das Gemeinschaftsrecht keine besondere Bindung vorsieht, sofern nur dieser Steuerpflichtige nicht im Vergleich zu einem Gebietsansässigen diskriminiert wird, der sich, wenn er eine entsprechende Tätigkeit ausübt, in einer objektiv gleichen Situation befindet [17].

42. Für den vorliegenden Fall folgt daraus deshalb, dass die Einkünfte eines gebietsfremden Steuerpflichtigen aus Vermietung im Ausland zum Zweck ihrer Berücksichtigung bei der Berechnung des Steuersatzes nach den gleichen Bedingungen zu ermitteln sind, wie sie für im Großherzogtum ansässige Steuerpflichtige vorgesehen sind, und daher nach den Bestimmungen des luxemburgischen Steuerrechts, ohne dass das deutsche Steuerrecht von Bedeutung wäre [18]. Meines Erachtens steht dieser Lösung der Umstand, dass die Steuerhoheit für die in Rede stehenden Einkünfte nach dem DBA Deutschland zusteht, entgegen den Äußerungen im Urteil des ersten Rechtszugs, das im Ausgangsverfahren erging, und entgegen dem Vorbringen der luxemburgischen Regierung nicht im Weg. Wie wir zuvor gesehen haben, ist die Ermittlung solcher Einkünfte allein für die Zwecke ihrer Berücksichtigung durch den Beschäftigungsstaat bei der Berechnung des Steuersatzes erheblich, und nicht auch in Bezug auf deren Besteuerung, für die Deutschland zuständig bleibt, und die im Falle positiver Einkünfte nach dem deutschen Recht erfolgt.

B — *Mögliche Rechtfertigungsgründe*

43. Da die untersuchte Regelung die Freizügigkeit der Arbeitnehmer beschränkt, ist zu prüfen, ob sie möglicherweise im Licht des Gemeinschaftsrechts gerechtfertigt werden kann.

44. Die luxemburgische Regierung führt zwar förmlich keinen Grund für die Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung durch die in Rede stehende Regelung an, zielt jedoch in ihren Erklärungen im Kern darauf ab, darzutun, dass der angefochtenen Regelung die Notwendigkeit zugrunde ge-

17 — Vgl. für eine entsprechende Erwägung Urteil de Groot, Randnrn. 114 und 115.

18 — Art. 134 und 134ter LIR.

legen habe, die Kohärenz des eigenen Steuersystems zu wahren. Daher werde ich diesen Rechtfertigungsgrund nur hilfsweise prüfen.

1. Zur Wahrung der Kohärenz des Steuersystems

45. Die luxemburgische Regierung führt das Bestehen einer „Kohärenz" als Grundlage für die angefochtene Regelung an, die zwar einerseits gebietsfremden Steuerpflichtigen die Berücksichtigung der Verluste aus Vermietung sowohl bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage als auch bei der Festsetzung des Steuersatzes versage, auf der anderen Seite aber spiegelbildlich keine Erhöhungen dieser Art Einkünfte berücksichtige.

46. Die Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems ist ein Begriff der ständigen Rechtsprechung seit den Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien, in denen der Gerichtshof grundsätzlich anerkannt hat, dass dieses Erfordernis einen zwingenden Grund des öffentlichen Interesses darstellt, der geeignet ist, eine Beschränkung der Grundprinzipien im Bereich der Verkehrsfreiheiten zu rechtfertigen [19].

19 — Urteile vom 28. Januar 1992, Bachmann (C-204/90, Slg. 1992, I-249, Randnrn. 21 bis 28), und vom 28. Januar 1992, Kommission/Belgien (C-300/90, Slg. 1992, I-305, Randnrn. 14 bis 21).

47. In den erwähnten Rechtssachen hat der Gerichtshof auf der Grundlage der Kohärenz des Steuersystems eine nationale Regelung für gerechtfertigt erklärt, die die Abziehbarkeit von Lebensversicherungsbeiträgen davon abhängig machte, dass sie in dem Staat entrichtet wurden, der diesen Abzug zuließ. Diese Beschränkung war durch das Erfordernis gerechtfertigt, die Verluste an Steuereinnahmen infolge des Abzugs der aufgrund von Versicherungsverträgen geleisteten Beiträge durch die Besteuerung der Beträge auszugleichen, die in Erfüllung dieser Verträge eingenommen wurden, die jedoch bei im Ausland niedergelassenen Versicherungsunternehmen nicht besteuert werden konnten.

48. Seit diesen Entscheidungen ist die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems der im Bereich der direkten Steuern der Mitgliedstaaten am meisten in Anspruch genommene Rechtfertigungsgrund. Der Gerichtshof hat jedoch den Begriff der steuerlichen Kohärenz stark eingeschränkt und in ständiger Rechtsprechung angenommen, dass dieses Erfordernis eine die Grundfreiheiten beschränkende Maßnahme dann rechtfertigt, wenn drei verschiedene Voraussetzungen erfüllt sind: a) das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Gewährung einer Steuererleichterung und dem entsprechenden Ausgleich durch Erhebung einer Abgabe, b) die Vornahme des Abzugs und der Erhebung im Rahmen ein und

derselben Besteuerung, c) deren Anwendung auf ein und denselben Steuerpflichtigen [20].

49. Da die beiden Voraussetzungen in Bezug auf die Identität des Steuerpflichtigen und der Besteuerung im vorliegenden Fall zweifellos erfüllt sind, ist jetzt zu prüfen, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Abzug der Verluste aus Vermietung und der Berücksichtigung von Erhöhungen des Einkommens im Zusammenhang mit Investitionen dieser Art bei der Festsetzung des Steuersatzes besteht.

50. Die in Rede stehende Regelung beruht auf der Regel der Symmetrie, nach der bei der Berechnung eines Steuersatzes eines Gebietsfremden sowohl die Verluste aus Vermietung im Ausland als auch mögliche Erhöhungen des Einkommens aufgrund solcher Investitionen in Immobilien unerheblich sind. Infolgedessen würde die Berücksichtigung allein der Verluste aus Vermietung die Systematik der in Rede stehenden Regelung zerstören, da solche Erleichterungen bei der Festsetzung des Steuersatzes nicht mit der Anrechnung möglicher Einkünfte, die eine ähnliche Immobilieninvestition in der Zukunft erbringen könnte, für den gleichen Zweck ausgeglichen werden könnten.

51. Wenn daher die Nichtberücksichtigung der Verluste aus Vermietung im Ausland bei der Festsetzung des Steuersatzes des Gebietsfremden auch grundsätzlich mit dem Erfordernis gerechtfertigt werden kann, die Kohärenz des luxemburgischen Steuersystems zu wahren, hat sich das vorlegende Gericht doch zu vergewissern, ob diese beschränkende Maßnahme so angewandt wird, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt bleibt. Die streitige Maßnahme muss nämlich geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zwecks zu gewährleisten, und sie darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Zwecks erforderlich ist [21].

52. Allerdings dürfte die in Rede stehende Regelung nicht die am wenigsten beschränkende Maßnahme sein, die geeignet ist, die Kohärenz des luxemburgischen Steuersystems zu wahren, da dieser Zweck ebenso mit der gleichen Ausgleichswirkung durch die Berücksichtigung sowohl der Verluste als auch der Erhöhungen des Einkommens aus Vermietung im Ausland bei der Bestimmung des Steuersatzes der Gebietsfremden erreicht werden könnte. Eine solche Regelung werde es ermöglichen, Situationen wie die vorliegende zu vermeiden, bei denen einige Gesichtspunkte der Steuerkraft eines Steuerpflichtigen weder im Wohnstaat — in Ermangelung wesentlicher Einkünfte — noch im Beschäftigungsstaat, wo der Steuerpflichtige den wesentlichen Teil seines Einkommens bezieht, berücksichtigt werden.

20 — Ohne an dieser Stelle die neueste Entwicklung der Rechtsprechung zu dem Begriff der „steuerlichen Kohärenz" vertiefen zu wollen, da sie für den vorliegenden Fall nicht erheblich ist, möchte ich jedoch daran erinnern, dass der Gerichtshof kürzlich die Voraussetzungen auf der Grundlage dieses Grundsatzes flexibel angewandt hat, indem er dem zweckgerichteten Aspekt der untersuchten Steuerregelung größeres Gewicht beigemessen hat. Vgl. hier meine Schlussanträge vom 29. März 2007 in der Rechtssache Columbus (C-298/05, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Nrn. 189 ff.).

21 — Vgl. statt vieler Urteil vom 31. März 1993, Kraus (C-19/92, Slg. 1993, I-1663, Randnr. 32).

IV — Ergebnis

53. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die von der Cour administrative Luxemburg vorgelegte Frage wie folgt zu antworten:

Art. 39 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie Art. 157ter LIR entgegensteht, wonach ein Gemeinschaftsangehöriger, der nicht in Luxemburg ansässig ist und aus luxemburgischer Quelle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, die den wesentlichen Teil seines steuerpflichtigen Einkommens darstellen, Einkommensverluste aus der Vermietung von nicht selbst genutzten Immobilien, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen sind, nicht für die Bestimmung des auf seine Einkünfte aus luxemburgischer Quelle anwendbaren Steuersatzes geltend machen kann.