URTEIL DES GERICHTSHOFES

26. Januar 1999 *

In der Rechtssache C-18/95

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Niederlande) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

F. C. Terhoeve

gegen

Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland

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

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten der Vierten und Sechsten Kammer P. J. G. Kapteyn in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten, der Kammerpräsidenten G. Hirsch und P. Jann sowie der Richter G. F. Mancini (Berichterstatter), J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J. L. Murray, L. Sevón, M. Wathelet, R. Schintgen und K. M. Ioannou,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwalt: D. Ruiz-Jarabo Colomer
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Hauptverwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— von Herrn Terhoeve, vertreten durch die Steuerberater F. W. van Eig und S. Feenstra von der Kanzlei Moret Ernst & Young,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch Rechtsberater A. Bos, Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch B. J. Drijber und I. Martínez del Peral Cagigal, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen des Herrn Terhoeve, vertreten durch S. Feenstra, der niederländischen Regierung, vertreten durch Rechtsberater M. Fierstra, Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten, und der Kommission, vertreten durch Rechtsberater P. J. Kuijper als Bevollmächtigten, in der Sitzung vom 17. März 1998,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 30. April 1998,

folgendes

Urteil

1 Der Gerechtshof 's-Hertogenbosch hat mit Beschluß vom 30. Dezember 1994, beim Gerichtshof eingegangen am 23. Januar 1995, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag mehrere Fragen nach der Auslegung der Artikel 7 und 48 EG-Vertrag sowie des Artikels 7 Absatz 2 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257, S. 2) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen Herrn Terhoeve (im folgenden: Kläger) und dem Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/ Ondernemingen buitenland (Inspekteur der Steuerverwaltung für Privatpersonen/ Unternehmen Ausland; im folgenden: Beklagter), bei dem es um die kombinierte Veranlagung der Einkommensteuer und der Sozialbeiträge für das Jahr 1990 geht.

Das nationale Recht

3 Das niederländische Recht — insbesondere die Algemene ouderdomswet (Gesetz über die allgemeine Altersversicherung), die Algemene weduwen- en wezenwet (Gesetz über die allgemeine Witwen- und Waisenversicherung), die Algemene arbeidsongeschiktheidswet (Allgemeines Gesetz über die Versicherung für den Fall der Arbeitsunfähigkeit) und die Algemene wet bijzondere ziektekosten (Allgemeines Gesetz über besondere Krankheitskosten) — sieht Pflichtversicherungssysteme vor, die grundsätzlich für alle in den Niederlanden wohnhaften Personen gelten.

4 Die Erhebung der Sozialversicherungsbeiträge steht in engem Zusammenhang mit der Erhebung der Lohn- und Einkommensteuer. Bis 1990 wurden auf das für die Einkommensteuer maßgebliche zu versteuernde Einkommen zwei getrennte Abgaben erhoben: eine für die Erhebung der Sozialversicherungsbeiträge und die andere für die Erhebung der eigentlichen Einkommensteuer. Um das Entstehen eines Mißverhältnisses zwischen den entrichteten Beiträgen und den zu erwartenden Leistungen auf der Grundlage der Sozialversicherungen zu verhindern, sahen die Regelungen für die Sozialversicherungen vor, daß keine Beiträge erhoben werden, soweit das Einkommen eine bestimmte Grenze übersteigt. Ferner war das Höchsteinkommen für die Berechnung der Beiträge anteilsmäßig zu kürzen, wenn der Betroffene nur für einen Teil des Jahres Beiträge schuldete.

5 Eine besondere Situation ergibt sich, wenn eine Person in einem Teil eines Kalenderjahres in den Niederlanden und in einem anderen Teil dieses Jahres im Ausland wohnt und in beiden Zeiten in den Niederlanden zu versteuernde Einkünfte erzielt.

6 Bis 1990 regelte das Gesetz nicht die Frage, ob bei einem solchen Steuerpflichtigen eine oder zwei Veranlagungen von den Einkünften des Kalenderjahres vorzunehmen sind. In der Praxis wurden für die Erhebung der Einkommensteuer zwei Veranlagungen vorgenommen: eine für die Zeit, in der der Steuerpflichtige gebietsansässig war, die andere für die Zeit, in der er nichtgebietsansässig war. Die Sozialbeiträge wurden dagegen auf einmal erhoben.

7 1990 trat in den Niederlanden die sogenannte „Oort"-Regelung in Kraft, mit der das nationale System der Erhebung der Einkommensteuer und der Sozialbeiträge vereinfacht werden sollte. Seither werden diese verschiedenen Abgaben für gebietsansässige und für nichtgebietsansässige Steuerpflichtige kombiniert und aufgrund eines einzigen Veranlagungsbescheids erhoben.

8 Nach Artikel 62 der Wet op de inkomstenbelasting (Einkommensteuergesetz; im folgenden: WIB) werden jetzt die Steuer auf das ausländische Einkommen und die Steuer auf das niederländische Einkommen getrennt erhoben, wenn ein Steuerpflichtiger in einem Kalenderjahr sowohl im Inland als auch im Ausland steuerpflichtig ist. Ist der Steuerpflichtige auch beitragspflichtig zur Sozialversicherung, so gelten die Bestimmungen über die Erhebung und die Einziehung der Einkommensteuer entsprechend.

9 Die Erhebung der Sozialversicherungsbeiträge ist in den Niederlanden in der Wet financiering volksverzekeringen (Gesetz über die Finanzierung der Sozialversicherungen; im folgenden: WFV) geregelt. Nach Artikel 8 WFV entspricht das bei der Berechnung der Beiträge zu berücksichtigende Einkommen dem zu versteuernden Einkommen oder dem zu versteuernden Einkommen für Gebietsansässige im Sinne der WIB. Da jedoch die Sozialversicherungsleistungen, auf die der Steuerpflichtige Anspruch hat, nicht von der Höhe der entrichteten Beiträge abhängen, werden diese nach Artikel 10 Absatz 6 WFV nur auf einen Betrag erhoben, der der ersten Stufe im Rahmen der Einkommensteuer entspricht, und übersteigen daher grundsätzlich nicht eine bestimmte Höhe (im folgenden: Höchstbetrag).

10 Artikel 8 WFV gibt keine Rechtsgrundlage für die Erhebung der Beiträge in dem Fall ab, daß ein Pflichtversicherter Einkünfte erzielt, die nicht der Einkommensteuer für Gebietsansässige unterliegen. Gemäß Artikel 6 der Uitvoeringsregeling premieheffing volksverzekeringen (Durchführungsregelung zur Beitragserhebung für die Sozialversicherungen) gelten jedoch Personen, die aufgrund von Tätigkeiten gegen ein Entgelt, das nicht der Einkommensteuer unterliegt, versichert sind, für die Zwecke der Anwendung des Artikels 8 WFV als auch für dieses Entgelt einkommensteuerpflichtig. Bei diesen Personen werden die Nettoeinkünfte aus Tätigkeiten, aufgrund deren sie versichert sind, für die Zwecke der Anwendung des Artikels 8 WFV dem für die Einkommensteuer maßgeblichen zu versteuernden Einkommen eines Gebietsansässigen hinzugerechnet.

11 Unterliegt eine Person im selben Jahr der Steuer für Gebietsansässige und der Steuer für Nichtgebietsansässige, so werden ihr zwei Bescheide über die kombinierte Veranlagung zugestellt. Bei Steuerpflichtigen, die das ganze Jahr lang dem Pflichtsystem der Sozialversicherungen angehörten, wird in jeden dieser beiden Veranlagungsbescheide jedoch die Bemessungsgrenze aufgenommen, bis zu der die Sozialversicherungsbeiträge erhoben werden können. Je nach Lage des einzelnen Falles kann diese Regelung dazu führen, daß die Beiträge, die der Betroffene schuldet, den nach einem Betrag entsprechend der ersten Stufe der Einkommensteuertabelle berechneten Höchstbetrag übersteigen. In bestimmten Fällen kann dieser Nachteil durch andere Vorteile im Zusammenhang damit ausgeglichen oder sogar überkompensiert werden, daß das Einkommen für jeden Zeitraum getrennt mit der Einkommensteuer belegt wird, was zur Anwendung niedrigerer Steuersätze führen kann.

Der Rechtsstreit des Ausgangsverfahrens

12 Vom 1. Januar bis zum 6. November 1990 wohnte und arbeitete der Kläger, ein niederländischer Staatsangehöriger, im Vereinigten Königreich, da sein in den Niederlanden niedergelassener Arbeitgeber ihn dorthin abgeordnet hatte. In dieser Zeit wurde er nach dem niederländischen Recht für die Erhebung der Einkommensteuer als nichtgebietsansässiger Steuerpflichtiger betrachtet. Daher unterlagen die Einkünfte, die er durch seine Tätigkeit im Vereinigten Königreich in den angegebenen Monaten erzielte, nicht der niederländischen Einkommensteuer. Der Kläger war jedoch weiter in dem niederländischen Pflichtsystem der Sozialversicherung versichert.

13 Am 7. November 1990 verlegte der Kläger seine Wohnung in die Niederlande und wurde für die Zeit bis zum Ende dieses Jahres in diesem Staat für die Erhebung der Einkommensteuer gebietsansässiger Steuerpflichtiger. In der mündlichen Verhandlung vor dem nationalen Gericht erklärte er unbestritten, er habe 1990 seine Einkünfte nicht im wesentlichen in einem einzigen Mitgliedstaat erzielt.

14 Am 29. April 1992 unterwarf der Beklagte den Kläger für die Zeit, in der er gebietsansässiger Steuerpflichtiger war, einer kombinierten Veranlagung, die die Einkommensteuer und die Sozialversicherungsbeiträge umfaßte. Diese Veranlagung wurde auf der Grundlage eines zu versteuernden Einkommens von 15 658 HFL berechnet und umfaßte 1 441 HFL für Sozialversicherungsbeiträge, berechnet nach einer Bemessungsgrundlage von 6 522 HFL. Der Kläger nahm den Einspruch, den er zunächst gegen diese Veranlagung eingelegt hatte, zurück, so daß sie bestandskräftig wurde.

15 Am 30. Juni 1992 unterwarf der Beklagte den Kläger für die Zeit, in der er nichtgebietsansässiger Steuerpflichtiger war, einer kombinierten Veranlagung. Diese umfaßte die Einkommensteuer, berechnet auf der Grundlage eines Einkommens eines Gebietsansässigen von 16 201 HFL aus einer abhängigen Beschäftigung in den Niederlanden und aus im selben Staat gelegenen Grundstücken, und Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 9 309 HFL, berechnet auf einer Bemessungsgrundlage von 98 201 HFL entsprechend dem Höchstbetrag gemäß Artikel 10 Absatz 6 WFV.

16 Der Beklagte errechnete diesen Betrag der Beiträge insbesondere unter Berücksichtigung der — nicht der niederländischen Einkommensteuer unterliegenden — Einkünfte, die der Kläger 1990 durch seine abhängige Beschäftigung im Vereinigten Königreich erzielt hatte.

17 Nach allem beliefen sich die vom Kläger mit den beiden Veranlagungsbescheiden verlangten Sozialversicherungsbeiträge auf 10 750 HFL (1 441 HFL für die Zeit, in der er gebietsansässig war, und 9 309 HFL für die Zeit, in der er nichtgebietsansässig war). Nach den anwendbaren niederländischen Rechtsvorschriften hätte jedoch ein Steuerpflichtiger, der das ganze Jahr lang gebietsansässig oder nichtgebietsansässig

war, Sozialversicherungsbeiträge nur in Höhe des Höchstbetrags von 9 309 HFL entrichtet.

18 Es steht fest, daß die Entrichtung eines den Höchstbetrag übersteigenden Beitrags keinen Anspruch auf zusätzliche Leistungen eröffnet, denn die Sozialversicherungsleistungen, auf die der Steuerpflichtige Anspruch hat, hängen nicht von der Höhe der entrichteten Beiträge ab. Daher hatte der Kläger zwar einen den Höchstbetrag für das Jahr 1990 übersteigenden Betrag zu entrichten, erwarb jedoch nicht mehr Ansprüche als Personen, die Beiträge in Höhe des Höchstbetrags gezahlt hatten.

19 Der Kläger legte zunächst Einspruch gegen den zweiten Veranlagungsbescheid beim Beklagten ein, der diesen zurückwies.

20 Sodann erhob er Klage beim Gerechtshof s'-Hertogenbosch, zu deren Begründung er insbesondere geltend machte, daß die niederländische Regelung, die zwei unterschiedliche Veranlagungen vorsehe, während der für die Erhebung der Sozialbeiträge vorgesehene Höchstbetrag nicht nach Maßgabe des abgedeckten Zeitraums gekürzt werde, mit Artikel 48 EG-Vertrag unvereinbar sei. Bei der Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge für die Zeit vom 1. Januar bis zum 6. November 1990 liege eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit in dem Sinne vor, daß die Aus- und Einwanderer, die eine höhere Beitragslast zu tragen hätten, im wesentlichen Staatsangehörige der anderen Mitgliedstaaten seien.

21 Ohne seine Ansicht näher zu belegen, wandte der Beklagte im Verfahren vor dem nationalen Gericht ein, daß beinahe die Hälfte der tatsächlich nichtgebietsansässigen Steuerpflichtigen und derjenigen, die als solche gälten, niederländische Staatsangehörige seien; der Kläger sah sich nicht in der Lage, dies substantiiert zu bestreiten

22 Aus dem Vorlagebeschluß geht hervor, daß das Vorbringen des Klägers nach den Beweisregeln, die im niederländischen Abgabenrecht gelten, daher zurückzuweisen war.

23 Erstens ist sich das nationale Gericht nicht sicher, ob der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Fall von Artikel 48 EG-Vertrag erfaßt wird. Zweitens fragt es sich, ob das niederländische Beweisrecht uneingeschränkt Anwendung finden kann oder ob das Gemeinschaftsrecht auf dem betreffenden Gebiet bestimmte Grundsätze oder Regeln aufstellt. Drittens stellt es Überlegungen über den Anwendungsbereich der Vorschriften des Gemeinschaftsrechts über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer an. Schließlich fragt es sich, welche Konsequenzen zu ziehen sind, falls die niederländische Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar ist.

24 Der Gerechtshof 's-Hertogenbosch hält es für erforderlich, den Gerichtshof nach der Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu befragen; er hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer auf eine Person anwendbar, die die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzt, im Laufe des Jahres ihren Wohnort von einem anderen Mitgliedstaat in den Mitgliedstaat, dessen Staatsangehöriger sie ist, verlegt und in diesem Jahr nacheinander in jedem dieser Mitgliedstaaten einer abhängigen Beschäftigung nachgeht, wobei sie ihr Einkommen in diesem Jahr nicht größtenteils in einem der beiden Mitgliedstaaten erzielt hat?

2. a) Ergibt sich aus den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts und insbesondere aus den Artikeln 7 und 48 Absatz 2 EWG-Vertrag und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68, daß bei Anwendung von Rechtsvorschriften, die

Aus- und Einwanderer bei der Beitragserhebung für Sozialversicherungen benachteiligen, von der Vermutung auszugehen ist, daß diese Benachteiligung hauptsächlich Staatsangehörige anderer Staaten betrifft?

b) Wenn die Frage unter a zu bejahen ist, handelt es sich dann hier um eine widerlegbare oder um eine unwiderlegbare Vermutung?

c) Wenn es sich um eine widerlegbare Vermutung handelt, richten sich dann die Möglichkeiten einer Widerlegung der Vermutung allein nach dem nationalen Prozeßrecht, insbesondere den Bestimmungen des Beweisrechts des betroffenen Mitgliedstaats, oder stellt auch das Gemeinschaftsrecht hierfür Erfordernisse auf?

d) Wenn das Gemeinschaftsrecht Erfordernisse für die Widerlegung dieser Vermutung aufstellt, welche Bedeutung kommt dann im vorliegenden Fall folgenden Umständen zu?

— Die beklagte Behörde hat geltend gemacht, daß die — viel umfangreichere — Gruppe von im Ausland wohnenden Steuerpflichtigen fast zur Hälfte aus Staatsangehörigen des Staates der Behörde bestehe, ohne Näheres zur Begründung dieser Behauptung vorzutragen;

— der Betroffene, der eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit geltend gemacht hat, hat die Richtigkeit der vorgenannten Behauptung der Behörde nicht bestritten; und

— die beklagte Behörde ist bedeutend besser als der Betroffene in der Lage, Näheres zusammenzutragen, womit sich die genannte Vermutung gegebenenfalls widerlegen läßt.

3. Gibt es eine Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die es, ungeachtet der Frage, ob eine (mittelbare) Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit vorliegt, verbietet, daß ein Mitgliedstaat einen Arbeitnehmer, der in einem Kalenderjahr seinen Wohnort von diesem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat verlegt oder umgekehrt, im Jahr der Verlegung des Wohnorts bei der Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen höher belastet als einen Arbeitnehmer, der unter im übrigen gleichen Umständen während dieses ganzen Jahres seinen Wohnort in einem Mitgliedstaat beibehält?

4. Läßt sich eine höhere Beitragsbelastung im Sinne der dritten Frage, wenn sie grundsätzlich gegen Artikel 7 oder Artikel 48 Absatz 2 EWG-Vertrag oder gegen irgendeine andere Bestimmung des Gemeinschaftsrechts verstößt, durch einen oder mehrere der folgenden Umstände, auch im Zusammenhang gesehen, rechtfertigen?

   — Die Maßnahme ergibt sich aus einer Regelung, durch die die Erhebung der Einkommensteuer und der Sozialversicherungsbeiträge zur Vereinfachung der Erhebung weitgehend, wenn auch nicht vollständig, zusammengefaßt werden soll;

   — Lösungen, die unter Aufrechterhaltung dieses Zusammenhangs die genannte höhere Beitragsbelastung verhindern, führen zu technischen Problemen bei der Durchführung oder zu der Möglichkeit einer Überkompensation;

   — in manchen Fällen, wenn auch nicht im vorliegenden Fall, ist die Gesamtbelastung durch Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträge für Ein- und Auswanderer im Jahr der Verlegung des Wohnorts geringer als für Personen, die unter im übrigen gleichen Umständen während des ganzen Jahres denselben Wohnort haben.

5. a) Wenn eine höhere Beitragsbelastung im Sinne der dritten Frage gegen Artikel 7 oder Artikel 48 Absatz 2 EWG-Vertrag oder gegen irgendeine andere Bestimmung des Gemeinschaftsrechts verstößt, sind dann bei der Beurteilung der Frage, ob es sich in einem konkreten Fall tatsächlich um eine höhere Belastung handelt, allein die Arbeitseinkünfte zu berücksichtigen oder auch andere Einkünfte des Betroffenen wie Erträge aus Immobilien?

   b) Wenn andere Einkünfte als das Arbeitsentgelt unberücksichtigt zu bleiben haben, wie ist dann zu berechnen, ob und inwieweit die Beiträge vom Arbeitseinkommen zu einem Nachteil für den betroffenen Wanderarbeitnehmer führen?

6. a) Wenn im vorliegenden Fall ein Verstoß gegen eine Vorschrift des Gemeinschaftsrechts vorliegt, ist das nationale Gericht dann verpflichtet, diesen Verstoß zu beseitigen, auch wenn dies eine Wahl zwischen verschiedenen Alternativen erfordert, von denen jede Vor- und Nachteile hat?

   b) Wenn das nationale Gericht in diesem Fall tatsächlich einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht beseitigt, gibt dann das Gemeinschaftsrecht Hinweise in bezug auf die Wahl, die es hierzu unter verschiedenen denkbaren Lösungen treffen muß?

Zur ersten Frage

25 Mit seiner ersten Frage möchte das nationale Gericht im Kern wissen, ob sich ein Arbeitnehmer gegenüber dem Mitgliedstaat, dessen Staatsangehöriger er ist, auf Artikel 48 EG-Vertrag und Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 berufen kann, wenn er in einem anderen Mitgliedstaat gewohnt hat und dort einer abhängigen Beschäftigung nachgegangen ist.

26 Nach ständiger Rechtsprechung sind die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit und die zu ihrer Durchführung erlassenen Maßnahmen nicht auf Tätigkeiten anwendbar, die keine Berührung mit irgendeinem der Sachverhalte aufweisen, auf die das Gemeinschaftsrecht abstellt, und die mit keinem relevanten Element über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweisen (Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-332/90, Steen, Slg. 1992, I-341, Randnr. 9, vom 16. Januar 1997 in der Rechtssache C-134/95, USSL N° 47 di Biella, Slg. 1997, I-195, Randnr. 19, vom 5. Juni 1997 in den Rechtssachen C-64/96 und C-65/96, Uecker und Jacquet, Slg. 1997, I-3171, Randnr. 16, und vom 2. Juli 1998 in den Rechtssachen C-225/95 bis C-227/95, Kapasakalis u. a., Slg. 1998, I-4239, Randnr. 22).

27 Wie der Gerichtshof jedoch insbesondere im Urteil vom 23. Februar 1994 in der Rechtssache C-419/92 (Scholz, Slg. 1994, I-505, Randnr. 9) ausgeführt hat, fällt jeder Gemeinschaftsbürger, der von seinem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht und in einem anderen Mitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit unter die genannten Vorschriften.

28 Wenngleich sich somit im vorliegenden Fall der Kläger als niederländischer Staatsangehöriger gegenüber den niederländischen Behörden auf die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer berufen will, hat dies keinen Einfluß auf die Anwendbarkeit dieser Bestimmungen. Denn der Betroffene rügt gerade, daß er benachteiligt worden sei, weil er seine Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausgeübt habe.

29 Somit ist auf die erste Frage zu antworten, daß sich ein Arbeitnehmer gegenüber dem Mitgliedstaat, dessen Staatsangehöriger er ist, auf Artikel 48 EG-Vertrag und Artikel 7 der Verordnung Nr. 1612/68 berufen kann, wenn er in einem anderen Mitgliedstaat gewohnt hat und dort einer abhängigen Beschäftigung nachgegangen ist.

Zur zweiten und zur dritten Frage

30 Mit der zweiten und der dritten Frage, die zweckmäßigerweise gemeinsam zu behandeln sind, möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob die Artikel 7 und 48 EG-Vertrag oder Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 es einem Mitgliedstaat verbieten, bei einem Arbeitnehmer, der im Laufe des Jahres seinen Wohnort von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt hat, um dort einer abhängigen Beschäftigung nachzugehen, höhere Sozialversicherungsbeiträge zu erheben, als sie unter gleichen Umständen von einem Arbeitnehmer geschuldet würden, der seinen Wohnort das ganze Jahr über in dem betreffenden Mitgliedstaat beibehalten hat, wobei der erstgenannte Arbeitnehmer im übrigen keine zusätzlichen Sozialleistungen erhält. Für den Fall, daß die Antwort auf diese Frage vom Vorliegen einer Diskriminierung der Arbeitnehmer abhängig sein sollte, die Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten sind, möchte das nationale Gericht noch wissen, ob unter diesen Umständen eine solche Diskriminierung zu vermuten ist, und gegebenenfalls, ob und unter welchen Voraussetzungen diese Vermutung widerlegbar ist.

31 Vorab ist zum einen festzustellen, daß gemäß Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe a der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern, in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 2001/83 vom 2. Juni 1983 (ABl. L 230, S. 6) eine Person, die im Gebiet eines Mitgliedstaats von einem Unternehmen, dem sie gewöhnlich angehört, im Lohn- oder Gehaltsverhältnis beschäftigt wird und von diesem Unternehmen zur Ausführung einer Arbeit für dessen Rechnung in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats entsandt wird, weiterhin den Vorschriften des ersten Mitgliedstaats unterliegt, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Arbeit zwölf Monate nicht überschreitet und sie nicht eine andere Person ablöst, für welche die Entsendungszeit abgelaufen ist.

32 Somit unterliegt eine Person, die sich in der Situation des Klägers befindet, in bezug auf das System der sozialen Sicherheit grundsätzlich in der Zeit, in der sie ihrer Beschäftigung im Vereinigten Königreich nachgeht, weiterhin den niederländischen Rechtsvorschriften.

33 Zum anderen ist das Argument zu untersuchen, das die niederländische Regierung in der mündlichen Verhandlung vorgebracht hat. Sie hat zunächst daran erinnert, daß das Gemeinschaftsrecht die Befugnis der Mitgliedstaaten unberührt lasse, ihre Systeme der sozialen Sicherheit auszugestalten (Urteile vom 7. Februar 1984 in der Rechtssache 238/82, Duphar, Slg. 1984, 523, vom 17. Februar 1993 in den Rechtssachen C-159/91 und C-160/91, Poucet und Pistre, Slg. 1993, I-637, vom 26. März 1996 in der Rechtssache C-238/94, García u. a., Slg. 1996, I-1673, und vom 17. Juni 1997 in der Rechtssache C-70/95, Sodemare u. a., Slg. 1997, I-3395), und sodann geltend gemacht, daß es den nationalen Behörden freistehe, die Einzelheiten der Finanzierung dieser Sicherheit festzulegen.

34 Zwar bestimmt mangels einer Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene das Recht eines jeden Mitgliedstaats, unter welchen Voraussetzungen das Recht auf Anschluß an ein System der sozialen Sicherheit oder die Verpflichtung hierzu besteht, doch müssen die Mitgliedstaaten bei der Ausübung dieser Befugnis das Gemeinschaftsrecht beachten (vgl. insbesondere Urteile vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-120/95, Decker, Slg. 1998, I-1831, Randnrn. 22 f., und in der Rechtssache C-158/96, Kohll, Slg. 1998, I-1931, Randnrn. 18 f.).

35 Daß die im Ausgangsverfahren streitige nationale Regelung die Finanzierung der sozialen Sicherheit betrifft, kann daher die Anwendung der Bestimmungen des Vertrages und insbesondere derjenigen, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer betreffen, nicht ausschließen.

36 Zu Artikel 48 EG-Vertrag, der als erstes zu prüfen ist, hat der Gerichtshof mehrfach festgestellt, daß diese Bestimmung einen fundamentalen Grundsatz ausführt, der in Artikel 3 Buchstabe c EG-Vertrag verankert ist, worin es heißt, daß die Tätigkeit der Gemeinschaft im Sinne des Artikels 2 die Beseitigung der Hindernisse für den freien Personenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten umfaßt (vgl. insbesondere die Urteile vom 7. Juli 1976 in der Rechtssache 118/75, Watson und Belmann, Slg. 1976, 1185, Randnr. 16, und vom 7. Juli 1992 in der Rechtssache C-370/90, Singh, Slg. 1992, I-4265, Randnr. 15).

37 Der Gerichtshof hat ferner die Ansicht vertreten, daß sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im Gebiet der Gemeinschaft erleichtern sollen und Maßnahmen entgegenstehen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen (Urteile vom 7. Juli 1988 in der Rechtssache 143/87, Stanton, Slg. 1988, 3877, Randnr. 13, Singh, Randnr. 16, und vom 15. Dezember 1995 in der Rechtssache C-415/93, Bosman, Slg. 1995, I-4921, Randnr. 94).

38 In diesem Zusammenhang haben die Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten insbesondere das unmittelbar aus dem Vertrag abgeleitete Recht, ihr Herkunftsland zu verlassen, um sich zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats zu begeben und sich dort aufzuhalten (vgl. insbesondere Urteile vom 5. Februar 1991 in der Rechtssache C-363/89, Roux, Slg. 1991, I-273, Randnr. 9, Singh, Randnr. 17, und Bosman, Randnr. 95).

39 Bestimmungen, die einen Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats daran hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen daher Beeinträchtigungen dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden (Urteil vom 7. März 1991 in der Rechtssache C-10/90, Masgio, Slg. 1991, I-1119, Randnrn. 18 f., und Bosman, Randnr. 96).

40 Ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats könnte davon abgehalten werden, den Mitgliedstaat, in dem er wohnt, zu verlassen, um im Sinne des Vertrages einer abhängigen Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat nachzugehen, wenn er zur Zahlung höherer Sozialbeiträge, als wenn er seinen Wohnort das ganze Jahr über im selben Mitgliedstaat beibehält, verpflichtet wird, ohne insoweit in den Genuß zusätzlicher, diese höhere Belastung ausgleichender Sozialleistungen zu kommen.

41 Somit stellt eine nationale Regelung wie diejenige, um die es im Ausgangsverfahren geht, ein grundsätzlich durch Artikel 48 EG-Vertrag verbotenes Hemmnis für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer dar. Daher erübrigen sich Überlegungen, ob eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit vorliegt, die nach den Artikeln 7 oder 48 EG-Vertrag oder aber Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 verboten sein könnte, oder ob eine in diesem Zusammenhang geltende Vermutungsregelung besteht.

42 Somit ist auf die zweite und die dritte Frage zu antworten, daß Artikel 48 EG-Vertrag es einem Mitgliedstaat verbietet, bei einem Arbeitnehmer, der im Laufe des Jahres seinen Wohnort von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt hat, um dort einer abhängigen Beschäftigung nachzugehen, höhere Sozialversicherungsbeiträge zu erheben, als sie unter gleichen Umständen von einem Arbeitnehmer geschuldet würden, der seinen Wohnort das ganze Jahr über in dem betreffenden Mitgliedstaat beibehalten hat, wobei der erstgenannte Arbeitnehmer im übrigen keine zusätzlichen Sozialleistungen erhält.

Zur vierten Frage

43 Im Licht der Antwort auf die vorhergehenden Fragen ist davon auszugehen, daß das vorlegende Gericht mit seiner vierten Frage Auskunft darüber begehrt, ob sich eine — grundsätzlich gegen Artikel 48 EG-Vertrag verstoßende — höhere Beitragsbelastung für Arbeitnehmer, die ihren Wohnort von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegen, um dort einer abhängigen Beschäftigung nachzugehen, erstens dadurch, daß sie sich aus einer auf Vereinfachung und Koordinierung der Erhebung der Einkommensteuer und der Sozialversicherungsbeiträge gerichteten Regelung ergibt, zweitens durch mit anderen Erhebungsmodalitäten verbundene technische Schwierigkeiten oder drittens dadurch rechtfertigen läßt, daß in bestimmten Fällen

andere mit der Einkommensteuer zusammenhängende Vorteile den Nachteil bei den Sozialbeiträgen ausgleichen oder sogar überkompensieren können.

44 Zur ersten erwähnten Rechtfertigungsmöglichkeit ist zu bemerken, daß es den Mitgliedstaaten grundsätzlich weiterhin freisteht, die Einzelheiten der Erhebung der Steuern und der Sozialversicherungsbeiträge zu regeln, und daß sie sicherlich das Ziel der Vereinfachung und Koordinierung dieser Einzelheiten verfolgen können. So erwünscht die Verfolgung dieses Zieles aber auch sein mag, kann sie doch nicht eine Beeinträchtigung der Rechte rechtfertigen, die der einzelne aus den Bestimmungen des Vertrages ableitet, in denen seine Grundfreiheiten verankert sind.

45 Das gleiche gilt für die zweite erwähnte Rechtfertigungsmöglichkeit. Denn Erwägungen administrativer Art können es nicht rechtfertigen, daß ein Mitgliedstaat von den Vorschriften des Gemeinschaftsrechts abweicht. Dieser Grundsatz gilt erst recht, wenn eine derartige Abweichung darauf hinausläuft, die Ausübung einer der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten auszuschließen oder einzuschränken (in diesem Sinne Urteil vom 4. Dezember 1986 in der Rechtssache 205/84, Kommission/Deutschland, Slg. 1986, 3755, Randnr. 54).

46 Zur dritten vom nationalen Gericht dargestellten Rechtfertigungsmöglichkeit genügt die Feststellung anhand der Akten, daß eine Person, die sich in der Lage des Klägers befindet, keinen Vorteil in bezug auf die Berechnung der Einkommensteuer genießt. Daß andere Arbeitnehmer, die ihren Wohnort im Laufe des Jahres verlegt haben und die sich in anderen Situationen befinden, in bezug auf die Berechnung der Einkommensteuer begünstigt sein können, kann das beschriebene Hemmnis für die

Freizügigkeit weder beseitigen noch ausgleichen (in diesem Sinne Urteil vom 7. Juni 1988 in der Rechtssache 20/85, Roviello, Slg. 1988, 2805).

47 Somit ist auf die vierte Frage zu antworten, daß sich eine — grundsätzlich gegen Artikel 48 EG-Vertrag verstoßende — höhere Beitragsbelastung für Arbeitnehmer, die ihren Wohnort von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegen, um dort einer abhängigen Beschäftigung nachzugehen, weder dadurch rechtfertigen läßt, daß sie sich aus einer auf Vereinfachung und Koordinierung der Erhebung der Einkommensteuer und der Sozialversicherungsbeiträge gerichteten Regelung ergibt, noch durch anderen Erhebungsmodalitäten entgegenstehende technische Schwierigkeiten, noch dadurch, daß in bestimmten Fällen andere mit der Einkommensteuer zusammenhängende Vorteile den Nachteil bei den Sozialbeiträgen ausgleichen oder sogar überkompensieren können.

Zur fünften Frage

48 Mit seiner fünften Frage begehrt das nationale Gericht im wesentlichen Auskunft darüber, ob bei der Beurteilung der Frage, ob die Belastung mit Sozialversicherungsbeiträgen, die ein Arbeitnehmer zu tragen hat, der seinen Wohnort von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt hat, um dort einer abhängigen Beschäftigung nachzugehen, höher als diejenige ist, die ein Arbeitnehmer zu tragen hat, der seinen Wohnort im selben Mitgliedstaat beibehalten hat, nur Einkünfte aus einer abhängigen Beschäftigung oder auch andere Einkünfte wie Erträge aus Immobilien zu berücksichtigen sind.

49 Zum einen gilt Artikel 48 EG-Vertrag nur für Arbeitnehmer, und zwar für solche, die umziehen, um eine Beschäftigung zu suchen. Daher fallen Personen, die Ein-

künfte aus anderen Quellen, insbesondere aus Grundstücken, ziehen, als solche nicht unter diese Bestimmung.

50 Doch kann sich ein einzelner, der vom persönlichen Geltungsbereich des Artikels 48 erfaßt wird, einer nationalen Regelung, die ein Hemmnis für seine Freizügigkeit enthält, unabhängig davon, woraus dieses Hemmnis erwächst, unter Berufung auf diese Bestimmung widersetzen.

51 Zum anderen ist es mangels einer gemeinschaftlichen Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten, zu bestimmen, welche Einkünfte bei der Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge zu berücksichtigen sind.

52 Doch darf das nationale Recht bei der Bestimmung der Höhe der Sozialversicherungsbeiträge unter Berücksichtigung nicht nur der Arbeitseinkünfte, sondern auch anderer Einkünfte nicht auf diesem Weg zu einer Benachteiligung der Arbeitnehmer, die im Laufe eines Jahres umziehen, um ihre Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben, gegenüber denjenigen führen, die ihren Wohnort im selben Mitgliedstaat beibehalten. Daher ist in diesem Fall die Natur der Einkünfte, die bei der Festsetzung der Sozialversicherungsbeiträge berücksichtigt werden, im Ausgangsverfahren unerheblich.

53 Somit ist auf die fünfte Frage zu antworten, daß bei der Beurteilung der Frage, ob die Belastung mit Sozialbeiträgen, die ein Arbeitnehmer zu tragen hat, der seinen Wohnort von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt hat, um dort einer abhängigen Beschäftigung nachzugehen, höher als diejenige ist, die ein Arbeitnehmer zu tragen hat, der seinen Wohnort im selben Mitgliedstaat beibehalten hat,

alle nach den nationalen Rechtsvorschriften für die Bestimmung der Höhe der Beiträge maßgebenden Einkünfte, gegebenenfalls einschließlich der Erträge aus Immobilien, zu berücksichtigen sind.

Zur sechsten Frage

54 In Anbetracht der Antworten auf die vorhergehenden Fragen, betrifft die sechste Frage die Folgen, die eventuell an die Feststellung der Unvereinbarkeit der streitigen nationalen Regelung mit Artikel 48 EG-Vertrag durch das nationale Gericht geknüpft sind.

55 Wie der Gerichtshof bereits mit seinem Urteil vom 4. Dezember 1974 in der Rechtssache 41/74 (Van Duyn, Slg. 1974, 1337) für Recht erkannt hat, erzeugt Artikel 48 des Vertrages unmittelbare Wirkungen in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten und verleiht den einzelnen Rechte, die die innerstaatlichen Gerichte zu wahren haben.

56 Ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung ist jedes nationale Gericht verpflichtet, das Gemeinschaftsrecht uneingeschränkt anzuwenden und die Rechte, die es dem einzelnen verleiht, zu schützen, indem es nötigenfalls jede möglicherweise entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts unangewendet läßt.

57 Im übrigen haben, wenn das nationale Recht unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht eine unterschiedliche Behandlung mehrerer Personengruppen vorsieht, die Angehörigen der benachteiligten Gruppe Anspruch auf die gleiche Behandlung und auf Anwendung der gleichen Regelung wie die übrigen Betroffenen, wobei diese Regelung, solange das Gemeinschaftsrecht nicht richtig durchgeführt ist, das einzig gültige Bezugssystem bleibt (vgl. sinngemäß Urteile vom 4. Dezember 1986 in der Rechtssache 71/85, Federatie Nederlandse Vakbeweging, Slg. 1986, 3855, vom 24. März 1987 in der Rechtssache 286/85, McDermott und Cotter, Slg. 1987, 1453, vom 13. Dezember 1989 in der Rechtssache C-102/88, Ruzius-Wilbrink, Slg. 1989, 4311,

vom 27. Juni 1990 in der Rechtssache C-33/89, Kowalska, Slg. 1990, I-2591, und vom 7. Februar 1991 in der Rechtssache C-184/89, Nimz, Slg. 1991, I-297).

58 Somit sind die Sozialversicherungsbeiträge, die von Arbeitnehmern geschuldet werden, die ihren Wohnort von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegen, um dort einer abhängigen Beschäftigung nachzugehen, in gleicher Höhe wie die Beiträge festzusetzen, die von Arbeitnehmern geschuldet würden, die ihren Wohnort im selben Mitgliedstaat beibehalten haben.

59 Daher ist auf die sechste Frage zu antworten, daß Arbeitnehmer, die ihren Wohnort von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegen, um dort einer abhängigen Beschäftigung nachzugehen, falls die streitige nationale Regelung mit Artikel 48 EG-Vertrag unvereinbar sein sollte, Anspruch auf Festsetzung ihrer Sozialversicherungsbeiträge in gleicher Höhe wie diejenigen Beiträge haben, die von Arbeitnehmern geschuldet würden, die ihren Wohnort im selben Mitgliedstaat beibehalten haben.

Kosten

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

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Gerechtshof 's-Hertogenbosch mit Beschluß vom 30. Dezember 1994 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Ein Arbeitnehmer kann sich gegenüber dem Mitgliedstaat, dessen Staatsangehöriger er ist, auf Artikel 48 EG-Vertrag und Artikel 7 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft berufen, wenn er in einem anderen Mitgliedstaat gewohnt hat und dort einer abhängigen Beschäftigung nachgegangen ist.**

2. **Artikel 48 EG-Vertrag verbietet es einem Mitgliedstaat, bei einem Arbeitnehmer, der im Laufe des Jahres seinen Wohnort von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt hat, um dort einer abhängigen Beschäftigung nachzugehen, höhere Sozialversicherungsbeiträge zu erheben, als sie unter gleichen Umständen von einem Arbeitnehmer geschuldet würden, der seinen Wohnort das ganze Jahr über in dem betreffenden Mitgliedstaat beibehalten hat, wobei der erstgenannte Arbeitnehmer im übrigen keine zusätzlichen Sozialleistungen erhält.**

3. **Eine — grundsätzlich gegen Artikel 48 EG-Vertrag verstoßende — höhere Beitragsbelastung für Arbeitnehmer, die ihren Wohnort von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegen, um dort einer abhängigen Beschäftigung nachzugehen, läßt sich weder dadurch rechtfertigen, daß sie sich aus einer auf Vereinfachung und Koordinierung der Erhebung der Einkommensteuer und der Sozialversicherungsbeiträge gerichteten Regelung ergibt, noch durch anderen Erhebungsmodalitäten entgegenstehende technische Schwierigkeiten,**

noch dadurch, daß in bestimmten Fällen andere mit der Einkommensteuer zusammenhängende Vorteile den Nachteil bei den Sozialbeiträgen ausgleichen oder sogar überkompensieren können.

4. **Bei der Beurteilung der Frage, ob die Belastung mit Sozialbeiträgen, die ein Arbeitnehmer zu tragen hat, der seinen Wohnort von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegt hat, um dort einer abhängigen Beschäftigung nachzugehen, höher als diejenige ist, die ein Arbeitnehmer zu tragen hat, der seinen Wohnort im selben Mitgliedstaat beibehalten hat, sind alle nach den nationalen Rechtsvorschriften für die Bestimmung der Höhe der Beiträge maßgebenden Einkünfte, gegebenenfalls einschließlich der Erträge aus Immobilien, zu berücksichtigen.**

5. **Arbeitnehmer, die ihren Wohnort von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegen, um dort einer abhängigen Beschäftigung nachzugehen, haben, falls die streitige nationale Regelung mit Artikel 48 EG-Vertrag unvereinbar sein sollte, Anspruch auf Festsetzung ihrer Sozialversicherungsbeiträge in gleicher Höhe wie diejenigen Beiträge, die von Arbeitnehmern geschuldet würden, die ihren Wohnort im selben Mitgliedstaat beibehalten haben.**

Kapteyn Hirsch Jann

Mancini Moitinho de Almeida Gulmann Murray

Sevón Wathelet Schintgen Ioannou

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 26. Januar 1999.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

G. C. Rodríguez Iglesias