SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PHILIPPE LÉGER
vom 15. Februar 1996 *

1. Der Hoge Raad der Nederlanden ersucht Sie, dem Mosaik, das Sie nach und nach von der steuerrechtlichen Situation eines in einem Mitgliedstaat nicht ansässigen Steuerpflichtigen anfertigen, einen weiteren Stein hinzuzufügen. Die vorliegende Rechtssache liegt auf einer Linie mit Ihren unlängst ergangenen Urteilen Schumacker vom 14. Februar 1995 [1] und Wielockx vom 11. August 1995 [2].

Das Verfahren vor dem nationalen Gericht

Auf das Ausgangsverfahren anwendbare Rechtsvorschriften

2. In den Niederlanden ist die direkte Besteuerung natürlicher Personen in der Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Einkommensteuergesetz 1964, im folgenden: Einkommensteuergesetz) [3] und in der Wet op de loonbelasting 1964 (Lohnsteuergesetz 1964, im folgenden: Lohnsteuergesetz) [4] geregelt.

3. Diese Vorschriften wurden durch die Gesetze vom 27. April 1989 [5] und 28. Dezember 1989 [6] mit Wirkung vom 1. Januar 1990 geändert. Aufgrund dieser Reform sind die Erhebung der Lohnsteuer und die Erhebung der Beiträge zur allgemeinen Sozialversicherung kombiniert worden, so daß nunmehr die erste Besteuerungstranche eine Steuerkomponente und eine Sozialversichungsbeitragskomponente aufweist. Die Bemessungsgrundlage wurde dadurch erweitert, daß die Beiträge zur allgemeinen Sozialversicherung nicht mehr abzugsfähig sind und daß auch andere Abzugsmöglichkeiten beseitigt wurden. Im Gegenzug wurde der Steuersatz in der ersten Tranche für Gebietsansässige und bestimmte, diesen gleichgestellte Gebietsfremde gesenkt; außerdem wurde der Steuersatz in der dritten Besteuerungstranche für alle Steuerpflichtigen gesenkt.

4. Die Lohnsteuer ist eine Einkommensteuer, die vom Arbeitsentgelt der Arbeitnehmer an der Quelle abgezogen wird.

5. Der Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, der einen großen Anteil des Kapitals dieser Gesellschaft hält, wird hinsichtlich seines Arbeitsentgelts als Arbeitnehmer betrachtet und unterliegt der Lohnsteuer. Er wird auch im Hinblick auf

* Originalsprache: Französisch.

1 — Rechtssache C-279/93 (Slg. 1995, I-225).

2 — Rechtssache C-80/94 (Slg. 1995, I-2493).

3 — Gesetz vom 16. Dezember 1964, *Staatsblad* 519 und — geänderte Fassung — *Staatsblad* 1990, 103.

4 — Gesetz vom 18. Dezember 1964, *Staatsblad* 521 und — geänderte Fassung — *Staatsblad* 1990, 104.

5 — *Staatsblad* 122, 123 und 129.

6 — *Staatsblad* 611.

die allgemeine Sozialversicherung als Arbeitnehmer angesehen. Diese Gleichstellung wird dagegen bei der Anwendung der Versicherungen der Arbeitnehmer nicht vorgenommen [7].

6. Die grenzüberschreitenden Steuersachverhalte sind in dem von der Regierung des Königreichs Belgien und der Regierung des Königreichs der Niederlande geschlossenen Abkommen vom 19. Oktober 1970 zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf dem Gebiet der Einkommen- und der Vermögensteuer sowie zur Regelung einiger anderer steuerrechtlicher Fragen [8] (im folgenden: bilaterales Abkommen) geregelt.

7. Beispielsweise ist das Arbeitsentgelt, das eine in Belgien wohnende Person erhält, die in den Niederlanden im Lohn- oder Gehaltsverhältnis beschäftigt ist oder die Tätigkeit eines Direktors einer in den Niederlanden ansässigen Aktiengesellschaft ausübt, in den Niederlanden zu versteuern. Ihr übriges Einkommen ist in Belgien, dem Wohnland, zu versteuern.

8. Artikel 20a Absatz 1 des Lohnsteuergesetzes enthält einen Steuertarif für die in den Niederlanden wohnenden Arbeitnehmer und die diesen gleichgestellten Arbeitnehmer. Die Gleichstellung erfolgt dann, wenn das Welteinkommen des Arbeitnehmers vollständig oder nahezu vollständig, d. h. zu mindestens 90 %, aus in den Niederlanden zu versteuernden Arbeitsentgelten besteht. Nach Artikel 20a Absatz 3 gilt diese Voraussetzung dann als erfüllt, wenn das Einkommen des Betreffenden in den Niederlanden der Erhebung der Beiträge zur allgemeinen Sozialversicherung unterliegt.

9. Wohnt der betreffende Arbeitnehmer nicht in den Niederlanden und besteht sein Welteinkommen nicht ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus in den Niederlanden zu versteuernden Einkünften, so hat er nach dem in Artikel 20b festgelegten Steuertarif Lohnsteuer zu entrichten.

10. Der Unterschied zwischen dem Steuertarif des Artikels 20a und dem des Artikels 20b betrifft nur die erste Besteuerungstranche. 1990 galt für die unter Artikel 20a fallenden Arbeitnehmer in der ersten Besteuerungstranche ein Steuersatz von 13 %, während für die unter Artikel 20b fallenden Arbeitnehmer in derselben Tranche ein Steuersatz von 25 % galt. Vor dem Jahr 1990 war auf alle Arbeitnehmer in der ersten Besteuerungstranche ein gleich hoher Steuersatz von 14 % anwendbar.

11. Der Satz der mit der Steuer gleichzeitig erhobenen Beiträge zur allgemeinen Sozialversicherung betrug 1990 in der ersten Besteuerungstranche 22,10 %.

7 — Vgl. den in den schriftlichen Erklärungen der Kommission (Nr. 5) beschriebenen Stand der nationalen Rechtsprechung.

8 — *Moniteur belge* vom 25. September 1971.

12. Der Arbeitnehmer, der in den Niederlanden Beiträge zur allgemeinen Sozialversicherung und Lohnsteuer zahlte, hatte somit Abzüge von 13 % und 22,10 %, insgesamt also von 35,10 %, hinzunehmen.

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens

13. P. H. Asscher, der die niederländische Staatsangehörigkeit besitzt, wohnt seit Mai 1986 in Belgien. Er ist Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in den Niederlanden. Seine Tätigkeiten in dieser Eigenschaft übt er in den Niederlanden aus. Er ist im übrigen Leiter einer Gesellschaft belgischen Rechts mit Sitz in Belgien. Seine Tätigkeiten in dieser Eigenschaft übt er in Belgien aus.

14. Herr Asscher hat seine von der Gesellschaft belgischen Rechts gezahlten Einkünfte in Belgien zu versteuern. In Belgien ist er außerdem in der Sozialversicherung der Selbständigen pflichtversichert.

15. Seine Einkünfte in den Niederlanden stellen weniger als 90 % seines Welteinkommens dar. Sie führen nicht zu einer Erhebung von Beiträgen zur allgemeinen Sozialversicherung.

16. Im Juni 1990 bezog Herr Asscher in den Niederlanden ein Bruttoarbeitsentgelt von 16 250 HFL, von dem nach Artikel 20b des Lohnsteuergesetzes ein Betrag von 7 891,17 HFL abgezogen wurde.

17. Gegen diesen Abzug erhob Herr Asscher Einspruch beim zuständigen Inspecteur. Dieser Einspruch wurde zurückgewiesen.

18. Daraufhin erhob er gegen die Zurückweisungsentscheidung Klage beim Gerechtshof Amsterdam. Dieser wies die Klage am 13. April 1992 ab.

19. Gegen die Entscheidung des Gerechtshof legte Herr Asscher Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Nederlanden ein.

Vorlagefragen

20. Da der Hoge Raad der Nederlanden der Auffassung war, daß die Entscheidung des Rechtsstreits von der Auslegung des Artikels 48 EG-Vertrag abhänge, hat er mit Urteil vom 23. März 1994 das Verfahren ausgesetzt

und Ihnen die fünf folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Läßt es Artikel 48 des Vertrages zu, daß ein Mitgliedstaat (der Arbeitsstaat) das in diesem Staat bei einem dort ansässigen Arbeitgeber verdiente Arbeitsentgelt mit einer erheblich höheren Lohn- und Einkommensteuer belegt, wenn der Arbeitnehmer nicht im Arbeitsstaat, sondern in einem anderen Mitgliedstaat wohnt?

2. Falls Frage 1 zu verneinen ist, ist dann die unterschiedliche Behandlung doch zulässig, wenn das nach den Maßstäben des Arbeitsstaats berechnete Welteinkommen des Arbeitnehmers zu weniger als 90 % aus Einkünften besteht, die vom Arbeitsstaat bei der Besteuerung des Einkommens von Gebietsfremden berücksichtigt werden können?

3. Kann dem Umstand, daß der Arbeitnehmer im Arbeitsstaat nicht in der dort bestehenden Sozialversicherung beitragspflichtig ist, durch einen unterschiedlichen Steuersatz, wie er hier in Rede steht, Rechnung getragen werden?

4. Kommt es dabei darauf an, ob der Arbeitnehmer im Wohnstaat der Beitragspflicht in vergleichbaren Versicherungen unterliegt?

5. Macht es für die Beantwortung der vorstehenden Fragen einen Unterschied, ob der Arbeitnehmer Angehöriger des Arbeitsstaats ist?

21. Zunächst schlage ich Ihnen vor, die Frage zu prüfen, ob ein Sachverhalt wie der des Ausgangsverfahrens eher unter Artikel 52 als unter 48 fallen kann. Im Anschluß daran werde ich die vorgelegten Fragen prüfen, wobei ich mit der letzten beginnen werde.

Zur Anwendbarkeit des Artikels 52 des Vertrages

22. Das vorlegende Gericht bezieht sich nur auf Artikel 48 des Vertrages über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, denn der Kläger des Ausgangsverfahrens wird nach niederländischem Steuerrecht als Arbeitnehmer angesehen.

23. Da die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach dem Vertrag eines der Grundprinzipien der Gemeinschaft ist, kann der Begriff des Arbeitnehmers im Sinne von Artikel 48 nicht

je nach dem nationalen Recht unterschiedlich ausgelegt werden, sondern er hat eine gemeinschaftsrechtliche Bedeutung [9].

24. Der Gerichtshof hat klargestellt:

„Dieser Begriff ist anhand objektiver Kriterien zu definieren, die das Arbeitsverhältnis *im Hinblick auf die Rechte und Pflichten der betroffenen Personen* kennzeichnen. Das wesentliche Merkmal des Arbeitsverhältnisses besteht aber darin, daß jemand während einer bestimmten Zeit für einen anderen *nach dessen Weisung* Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält." [10]

25. Die Kommission weist darauf hin [11], daß Sie sich bisher noch nicht zur Frage der Einordnung der Situation eines Leiters einer Gesellschaft, der zugleich Gesellschafter dieser Gesellschaft sei, hätten äußern müssen. Herr Asscher sei einziger Gesellschafter der Gesellschaft niederländischen Rechts. Es sei zweifelhaft, ob eine Person in dieser Situation als „Arbeitnehmer" im Sinne von Artikel 48 des Vertrages angesehen werden könne. Vielmehr sei letztlich Artikel 52 des Vertrages anwendbar.

26. Das Königreich der Niederlande bringt den Wunsch zum Ausdruck [12], daß Sie die Situation eines Leiters einer Gesellschaft nach dem Gemeinschaftsrecht ausdrücklich klären mögen. Es schließt nicht aus, daß die grenzüberschreitenden Tätigkeiten eines Gemeinschaftsangehörigen, der Leiter einer Gesellschaft ist, eher unter Artikel 52 als unter Artikel 48 des Vertrages fielen.

27. Meines Erachtens sollten Sie in der vorliegenden Rechtssache Ihre Definition des gemeinschaftsrechtlichen Begriffs „Arbeitnehmer" präzisieren, um es dem insoweit allein zuständigen vorlegenden Gericht zu ermöglichen, die rechtliche Stellung des Klägers des Ausgangsverfahrens unter Berücksichtigung Ihrer Definition einerseits und der tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten des Falles, mit dem es befaßt ist, andererseits zu klären.

28. Eines der wesentlichen den Begriff „Arbeitnehmer" kennzeichnenden Merkmale ist es, daß eine Partei im Rahmen des Arbeitsverhältnisses der anderen untergeordnet ist. Fehlt dieses Merkmal, so kann eine entgeltliche Tätigkeit für andere Wirtschaftsteilnehmer oder Verbraucher als selbständig angesehen werden. Dieses Fehlen rechtfertigt es nach meinem Dafürhalten, daß auf die diese Tätigkeit ausübende Person Artikel 52 und nicht Artikel 48 des Vertrages anwendbar ist.

29. Daher ist davon auszugehen, daß der Leiter einer juristischen Person mit

9 — Urteile vom 23. März 1982 in der Rechtssache 53/81 (Levin, Slg. 1982, 1035) und vom 3. Juli 1986 in der Rechtssache 66/85 (Lawrie-Blum, Slg. 1986, 2121, Randnr. 16).

10 — Urteil Lawrie-Blum (a. a. O., Randnr. 17; Hervorhebung von mir).

11 — Nr. 20 ihrer schriftlichen Erklärungen.

12 — Nr. 28 seiner schriftlichen Erklärungen.

Gewinnerzielungsabsicht unabhängig von der Beantwortung der Frage, wie das zwischen diesen beiden Rechtssubjekten bestehende Rechtsverhältnis nach nationalem Recht einzuordnen ist, selbst dann eine *selbständige Erwerbstätigkeit* im Sinne des Artikels 52 des Vertrages ausübt, wenn er während eines bestimmten Zeitraums für die juristische Person Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält, *sofern er nach der gesetzlichen oder satzungsmäßigen Verteilung der Befugnisse in der juristischen Person der Weisung keiner anderen Person und keines Organs, das er nicht selbst kontrolliert, unterliegt.* Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu beurteilen, ob unter Berücksichtigung der jeweiligen tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten ein Unterordnungsverhältnis besteht.

30. Im Ausgangsverfahren hat somit das vorlegende Gericht die Sachlage, mit der es befaßt worden ist, nach dem auf die Verfassung der von Herrn Asscher geleiteten Gesellschaft anwendbaren nationalen Recht zu prüfen, um festzustellen, ob dieser unter Artikel 48 oder Artikel 52 des Vertrages fällt.

Zur fünften Frage

31. Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob sich ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der eine wirtschaftliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat, in dem er auch wohnt, ausübt, gegenüber seinem Herkunftsstaat wegen der von ihm in diesem daneben ausgeübten nichtselbständigen oder selbständigen Erwerbstätigkeit je nach Fallgestaltung auf Artikel 48 oder auf Artikel 52 des Vertrages berufen kann.

32. Mit dieser Frage wird das Problem der „umgekehrten Diskriminierung", wie man es gemeinhin nennt, aufgeworfen.

33. Nach Ansicht der belgischen, der französischen und der niederländischen Regierung handelt es sich bei der Situation von Herrn Asscher um einen rein internen Sachverhalt, da er Staatsangehöriger des Königreichs der Niederlande sei und im Gebiet dieses Staates eine berufliche Tätigkeit ausübe.

34. Die französische und die niederländische Regierung führen Ihr Urteil Werner vom 26. Januar 1993 [13] an, in dem Sie für Recht erkannt haben:

„Es verstößt nicht gegen Artikel 52 EWG-Vertrag, wenn ein Mitgliedstaat eigenen Staatsangehörigen, die ihre Berufstätigkeit in seinem Hoheitsgebiet ausüben und die ausschließlich oder fast ausschließlich dort ihre Einkünfte erzielen oder ihr Vermögen besitzen, dann, wenn sie nicht im Inland wohnen, eine höhere Steuerbelastung auferlegt, als wenn sie dort wohnen."

35. Es steht fest, daß das Gemeinschaftsrecht für auf einen Mitgliedstaat beschränkte, rein interne Sachverhalte nicht gilt.

13 — Rechtssache C-112/91 (Slg. 1993, I-429).

36. Nach ständiger Rechtsprechung können sich jedoch die Angehörigen eines Mitgliedstaats auf die Bestimmungen des Artikels 48 oder 52 des Vertrages über die Freizügigkeit berufen, wenn sie sich selbst in eine der vom Gemeinschaftsrecht erfaßten Situationen begeben haben und sich „gegenüber ihrem Herkunftsland in einer Lage befinden, die mit derjenigen aller anderen Personen, die in den Genuß der durch den Vertrag garantierten Rechte und Freiheiten kommen, vergleichbar ist“ [14].

37. Im Urteil Scholz vom 23. Februar 1994 [15] haben Sie ganz allgemein ausgeführt:

„Jeder Gemeinschaftsbürger, der von seinem Recht auf Freizügigkeit der Arbeitnehmer Gebrauch gemacht und in einem anderen Mitgliedstaat eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, fällt ... unabhängig von seinem Wohnort und seiner Staatsangehörigkeit in den Anwendungsbereich der ... [gemeinschaftsrechtlichen] Vorschriften [über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer].“

38. In der dem genannten Urteil Werner vom 26. Januar 1993 zugrunde liegenden Rechtssache, in der es um einen in Deutschland niedergelassenen Zahnarzt deutscher Staatsangehörigkeit ging, der seine Zeugnisse und beruflichen Qualifikationen in diesem Staat erworben hatte, wohnte dieser lediglich in einem anderen Mitgliedstaat. Sie haben bei seiner Situation keinen Auslandsbezug ausmachen können, der geeignet gewesen wäre, ihn in den Genuß der durch das Gemeinschaftsrecht eingeräumten Rechte kommen zu lassen.

39. Generalanwalt Darmon hatte in seinen Schlußanträgen in dieser Rechtssache hervorgehoben [16]:

„Bis zu den Richtlinien des Rates vom 28. Juni 1990 über das Aufenthaltsrecht, die der allgemeinen Anwendung dieses Rechts dienen, bestimmte — und begrenzte — der wirtschaftliche Charakter des EWG-Vertrags die Freizügigkeit innerhalb der Gemeinschaft.“

40. Da diese Richtlinien [17] im Ausgangsverfahren betreffend Herrn Werner aus zeitlichen Gründen unanwendbar waren, hatte Generalanwalt Darmon den Schluß gezogen [18]:

„Daraus folgt, daß die den Gemeinschaftsbürgern zuerkannte Bewegungsfreiheit eine

14 — Vgl. insbesondere Urteile vom 7. Februar 1979 in der Rechtssache 115/78 (Knoors, Slg. 1979, 399, Randnr. 24) und vom 31. März 1993 in der Rechtssache C-19/92 (Kraus, Slg. 1993, I-1663, Randnr. 15).

15 — Rechtssache C-419/92 (Slg. 1994, I-505, Randnr. 9).

16 — Nr. 30.

17 — Richtlinie 90/364/EWG des Rates vom 28. Juni 1990, über das Aufenthaltsrecht (ABl. L 180, S. 26); Richtlinie 90/365/EWG des Rates vom 28. Juni 1990 über das Aufenthaltsrecht der aus dem Erwerbsleben ausgeschiedenen Arbeitnehmer und selbständig Erwerbstätigen (ABl. L 180, S. 28); Richtlinie 90/366/EWG des Rates vom 28. Juni 1990 über das Aufenthaltsrecht der Studenten (ABl. L 180, S. 30), die wegen verfehlter Wahl der Rechtsgrundlage durch das Urteil des Gerichtshofes vom 7. Juli 1992 in der Rechtssache C-295/90 (Parlament/Rat, Slg. 1992, I-4193) für nichtig erklärt, hinsichtlich ihrer Wirkungen jedoch bis zum Inkrafttreten einer auf der zutreffenden Rechtsgrundlage erlassenen Richtlinie aufrechterhalten und schließlich durch die Richtlinie 93/96/EWG des Rates vom 29. Oktober 1993 über das Aufenthaltsrecht der Studenten (ABl. L 317, S. 59) ersetzt worden ist.

18 — Nr. 30.

Ortsveränderung *im Hinblick auf eine wirtschaftliche Tätigkeit* voraussetzt."

41. Nach meiner Einschätzung könnten Sie in Zukunft über Diskriminierungen von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats zu entscheiden haben, die beispielsweise nur von ihrer Freizügigkeit nach der Richtlinie 90/364/EWG [19] Gebrauch gemacht haben, da diese gemeinschaftsrechtliche Vorschrift gegenwärtig unter bestimmten Voraussetzungen ein allgemeines Aufenthaltsrecht unabhängig von jeder wirtschaftlichen Tätigkeit begründet.

42. Im Ausgangsverfahren betreffend Herrn Asscher stellt sich diese Frage nicht.

43. Die Richtlinie 90/364 war im Juni 1990, als der streitige Lohnabzug vorgenommen wurde, nicht anwendbar.

44. Jedenfalls hatte Herr Asscher seinen Wohnort 1986 nach Belgien verlegt, um dort einer wirtschaftlichen Tätigkeit für eine vorher gegründete Gesellschaft belgischen Rechts weiter nachzugehen.

19 — Zitiert in Fußnote 17.

45. Unabhängig von der Frage, ob diese Erwerbstätigkeit in Belgien als nichtselbständig oder als selbständig anzusehen ist, hat der Kläger des Ausgangsverfahrens damit von einer durch den Vertrag eingeräumten Freiheit Gebrauch gemacht.

46. Daß Herr Asscher vor der Verlegung seines Wohnortes nach Belgien bereits eine Tätigkeit für die Gesellschaft belgischen Rechts ausübte, ist, für sich genommen, unerheblich. Der in den Artikeln 48 und 52 des Vertrages niedergelegte Grundsatz der Freizügigkeit erstreckt sich nämlich sowohl auf die Aufnahme einer nichtselbständigen oder selbständigen Erwerbstätigkeit als auch auf deren Ausübung [20]. Er umfaßt insbesondere einen Wechsel des Wohnortes im Zusammenhang mit der Fortsetzung einer bereits begonnenen Tätigkeit, vorbehaltlich einer Gesetzesumgehung, die ein Staat berechtigterweise verhindern kann [21].

47. Herr Asscher befindet sich somit gemäß dem genannten Urteil Kraus gegenüber seinem Herkunftsmitgliedstaat in einer Lage, die mit derjenigen anderer Personen, die in den Genuß der durch den Vertrag garantierten Rechte und Freiheiten kommen, vergleichbar ist. Wie diese anderen Rechtssubjekte darf auch er nicht diskriminiert werden.

48. Somit sollte meines Erachtens auf die fünfte Frage geantwortet werden, daß sich ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der eine wirtschaftliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat, in dem er auch wohnt,

20 — Vgl. die fünfte Begründungserwägung und Titel II 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) sowie Artikel 52 Absatz 2 des Vertrages.

21 — Urteil Knoors (a. a. O., Randnr. 25).

ausübt, gegenüber seinem Herkunftsstaat wegen der von ihm in diesem daneben ausgeübten nichtselbständigen oder selbständigen Erwerbstätigkeit je nach Fallgestaltung auf Artikel 48 oder auf Artikel 52 des Vertrages berufen kann.

49. Bei meinen weiteren Ausführungen zu den Fragen des vorlegenden Gerichts und bei den Antworten auf diese wird die Gleichstellung dieser besonderen Situation eines Angehörigen des fraglichen Mitgliedstaats mit derjenigen jedes Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats, der eine nichtselbständige oder selbständige Erwerbstätigkeit im Gebiet des Besteuerungsstaats ausübt, im Auge zu behalten sein.

Zur ersten Frage

50. Mit seiner ersten Frage, die im Lichte meiner vorstehenden Ausführungen zur Anwendbarkeit des Artikel 52 des Vertrages zu prüfen sein wird, möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob Artikel 48 oder Artikel 52 des Vertrages es zuläßt, daß der Mitgliedstaat, in dem ein Angehöriger eines anderen Mitgliedstaats eine nichtselbständige oder selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, dabei jedoch in seinem Herkunftsstaat oder einem anderen Mitgliedstaat wohnt, den Betreffenden mit einer höheren Steuer auf das Einkommen aus dieser Tätigkeit belegt, als wenn er Gebietsansässiger wäre.

51. Aus dem Wortlaut der zweiten Frage, die unter Bezugnahme auf eine Verneinung der ersten Frage den besonderen Fall betrifft, daß der betreffende Staatsangehörige nicht die Gesamtheit oder fast die Gesamtheit seines Einkommens in dem Staat erzielt, in dem er seine Tätigkeit ausübt, ist der Umkehrschluß zu ziehen, daß die erste Frage — zwar implizit, jedoch notwendig — den Fall betrifft, daß der Betreffende die Gesamtheit oder fast die Gesamtheit seines Einkommens in diesem Staat erzielt.

52. Bevor ich Ihnen eine Antwort auf die erste Frage vorschlage, möchte ich an die positivrechtliche Lage auf dem Gebiet der direkten Steuern erinnern.

53. Beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts fallen die direkten Steuern als solche nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft. Artikel 89 weist dem Rat eine Harmonisierungszuständigkeit ausschließlich im Bereich der indirekten Steuern zu. Die Rechtsvorschriften über die direkten Steuern sind im Rahmen von Artikel 100 des Vertrages bei Einstimmigkeit der Mitgliedstaaten einer Harmonisierung zugänglich, sofern sie sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken. Dagegen schließt Artikel 100a Absatz 2 Bestimmungen über die Steuern vom Geltungsbereich der Harmonisierung aus, die nach Absatz 1 dieses Artikels mit qualifizierter Mehrheit zum Zweck der Errichtung und des Funktionierens des Binnenmarktes erfolgen kann.

54. Wie Sie jedoch festgestellt haben [22], „[müssen die] Mitgliedstaaten ... die ihnen verbliebenen Befugnisse ... unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben".

55. Im Bereich der direkten Steuern können die Mitgliedstaaten folglich keine Maßnahmen erlassen, die, ohne gerechtfertigt zu sein, zu einer Beeinträchtigung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Artikel 48 des Vertrages) [23] oder der Personen, die eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben (Artikel 52) [24], führen.

56. Nach ständiger Rechtsprechung [25] verbieten die Vorschriften über die Gleichbehandlung nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit oder bei Gesellschaften aufgrund des Sitzes, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen.

57. So besteht die Gefahr, daß sich eine nationale Regelung, die zwar unabhängig von der Staatsangehörigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen anwendbar ist, jedoch Gebietsfremde benachteiligt, weil sie eine auf dem Wohnortkriterium beruhende Unterscheidung trifft, in erster Linie zum Nachteil der Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt, da Gebietsfremde in den meisten Fällen Nichtstaatsangehörige sind [26].

58. Unter diesen Umständen kann eine günstigere Behandlung, die den Gebietsansässigen eines Mitgliedstaats vorbehalten wird, eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellen [27].

59. Weiter kann nach ständiger Rechtsprechung „eine Diskriminierung nur darin bestehen ..., daß unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder daß dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird" [28].

60. Im genannten Urteil Schumacker, das die Auslegung von Artikel 48 des Vertrages betraf, bezog sich das Ausgangsverfahren auf nationale Rechtsvorschriften, wonach insbesondere die Berücksichtigung des Familienstands sowie die Möglichkeit des Abzugs bestimmter Ausgaben im sozialen Bereich Gebietsansässigen vorbehalten waren.

22 — Siehe insbesondere Urteil vom 4. Oktober 1991 in der Rechtssache C-246/89 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1991, I-4585, Randnr. 12) und Urteil Schumacker (a. a. O., Randnr. 21).

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

24 — Urteile vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273) und vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-330/91 (Commerzbank, Slg. 1993, I-4017).

25 — Vgl. insbesondere Urteil vom 12. Februar 1974 in der Rechtssache 152/73 (Sotgiu, Slg. 1974, 153, Randnr. 11) und Urteil Commerzbank (a. a. O., Randnr. 14).

26 — Urteile Biehl (a. a. O., Randnr. 14) und Schumacker (a. a. O., Randnr. 28).

27 — Urteil Schumacker (a. a. O., Randnr. 29).

28 — A. a. O., Randnr. 30.

61. Sie hatten die Situation eines gebietsfremden steuerpflichtigen Arbeitnehmers zu beurteilen, dessen persönliche Lage und Personenstand in seinem Wohnstaat nicht berücksichtigt wurden, da er hier keine nennenswerten Einkünfte hatte und sein zu versteuerndes Einkommen im wesentlichen mit einer im Beschäftigungsstaat ausgeübten Tätigkeit erzielte.

62. Sie haben festgestellt: „Zwischen der Situation eines solchen Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen, der eine vergleichbare nichtselbständige Beschäftigung ausübt, besteht ... kein objektiver Unterschied, der eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung rechtfertigen könnte." [29]

63. Sie haben darauf hingewiesen, daß „die Diskriminierung darin [besteht], daß [die] persönliche Lage und [der] Familienstand [des Gebietsfremden] weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt werden" [30].

64. Damit sind Sie davon ausgegangen, daß sich die Diskriminierung aus der Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf gleichartige Situationen ergebe. Die Gleichartigkeit der Situationen bestand darin, daß sowohl Gebietsansässige als auch Gebietsfremde in vollem Umfang im selben Staat besteuert wurden. Der einzige Unterschied zwischen den beiden Gruppen von Steuerpflichtigen bestand im Wohnort. Dieses Kriterium genügte nicht, um eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.

65. Im genannten Urteil Wielockx [31] sind Sie in bezug auf Artikel 52 des Vertrages zur gleichen Entscheidung gelangt.

66. Diese Entscheidung muß im Rahmen der Artikel 48 und 52 erst recht für den Fall gelten, daß die unterschiedliche Behandlung nicht negativ in einer Nichtberücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands im Hinblick auf eine Verringerung der steuerlichen Belastung, sondern positiv in einer Erhöhung des Steuersatzes besteht. Es gibt offensichtlich keinen objektiven Gesichtspunkt, der es rechtfertigen könnte, daß ein Gebietsansässiger und ein Gebietsfremder, die die Gesamtheit oder fast die Gesamtheit ihres Einkommens ausschließlich mit einer in ein und demselben Mitgliedstaat ausgeübten Tätigkeit erzielen, allein auf der Grundlage des Wohnortes nach unterschiedlichen Steuersätzen besteuert werden.

67. Daher ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, daß die Artikel 48 und 52 des Vertrages dahin auszulegen sind, daß sie es nicht zulassen, daß ein Mitgliedstaat einen Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats, der im erstgenannten Staat eine nichtselbständige oder selbständige Erwerbstätigkeit ausübt und die Gesamtheit oder fast die Gesamtheit seines Einkommens ausschließlich mit dieser Tätigkeit erzielt, aber in

29 — A. a. O., Randnr. 37.
30 — A. a. O., Randnr. 38.
31 — Randnrn. 20 und 21.

seinem Herkunftsstaat oder einem anderen Mitgliedstaat wohnt, mit einer höheren Steuer belegt, als wenn er bei Ausübung derselben Tätigkeit im Besteuerungsstaat wohnte. Eine solche mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit liegt unabhängig davon vor, ob die Ungleichbehandlung in einer Nichtberücksichtigung der persönlichen Lage oder des Familienstands des gebietsfremden Steuerpflichtigen oder aber in der Anwendung eines höheren Steuersatzes besteht.

Zur zweiten Frage

68. Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob Artikel 48 oder Artikel 52 des Vertrages es zuläßt, daß ein Mitgliedstaat einen Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats mit einer höheren Steuer belegt als einen seiner eigenen gebietsansässigen Staatsangehörigen, wenn der Betreffende, der im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates eine nichtselbständige oder selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, jedoch in seinem Herkunftsstaat oder in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, nicht die Gesamtheit oder fast die Gesamtheit seines Einkommens mit dieser Tätigkeit erzielt.

69. Das niederländische Gesetz legt eine genaue Einkommensschwelle bei 90 % fest, unterhalb deren Gebietsfremde abweichend behandelt werden und oberhalb deren die steuerliche Behandlung für Gebietsansässige und Gebietsfremde gleich ist. In ihrer Empfehlung 94/79/EG vom 21. Dezember 1993 betreffend die Besteuerung bestimmter Einkünfte, die von Gebietsfremden in einem anderen Mitgliedstaat als dem ihres Wohnsitzes erzielt werden [32], bezieht sich die Kommission auf einen Satz von 75 % des steuerpflichtigen Gesamteinkommens. Im Urteil Schumacker haben Sie es vermieden, auf einen bestimmten Prozentsatz abzustellen. Dies wäre im Rahmen einer gerichtlichen Maßnahme auch kaum angemessen gewesen. Vor allem entsprach Ihrer Auffassung in jener Rechtssache eher eine in den einzelnen Staaten unterschiedliche Schwelle, oberhalb deren das Einkommen eines Steuerpflichtigen im Wohnstaat steuerpflichtig ist und unterhalb deren es dies nicht ist, wenn der Betreffende im übrigen gebietsfremder Steuerpflichtiger in einem anderen Mitgliedstaat ist. Aus den gleichen Gründen sollten Sie meiner Ansicht nach auch in der vorliegenden Rechtssache nicht auf einen bestimmten Prozentsatz abstellen.

70. Im Urteil Schumacker sind Sie, bevor Sie auf den besonderen Fall des Gebietsfremden, der die Gesamtheit oder fast die Gesamtheit seiner Einkünfte im Beschäftigungsstaat erzielt, speziell eingegangen sind, davon ausgegangen [33], daß sich „im Hinblick auf die direkten Steuern ... Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation [befinden]".

71. Sie haben dazu folgendes ausgeführt [34]:

„Das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, stellt meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt. Außerdem kann die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der

32 — ABl. 1994, L 39, S. 22.

33 — Randnr. 31. Diese Aussage ist im Urteil Wielockx (a. a. O., Randnr. 18) im Rahmen des Artikels 52 des Vertrages übernommen worden.

34 — Randnrn. 32 und 33.

Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt. Dieser Ort ist in der Regel der ständige Aufenthaltsort der betroffenen Person. So geht auch das internationale Steuerrecht, u. a. das Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), davon aus, daß es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats ist, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern.

Die Situation des Gebietsansässigen ist eine andere, da der Schwerpunkt seiner Einkünfte in der Regel im Wohnsitzstaat liegt. Im übrigen verfügt im allgemeinen dieser Staat über alle erforderlichen Informationen, um die Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands zu beurteilen."

72. Sie sind zu dem Ergebnis gelangt [35]:

„Versagt ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen, die er Gebietsansässigen gewährt, so ist dies folglich in der Regel nicht diskriminierend, da sich diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen nicht in einer vergleichbaren Lage befinden."

73. Es ist darauf hinzuweisen, daß Sie in Ihrer Entscheidung nicht die Möglichkeit einer solchen unterschiedlichen Behandlung bejaht haben, die an irgendeinen Unterschied zwischen den Situationen der Gebietsansässigen und der Gebietsfremden anknüpft. Vielmehr haben Sie auf einen *„objektiven Unterschied*, der eine Ungleichbehandlung ... rechtfertigen könnte", abgestellt [36].

74. Meines Erachtens sollte hinzugefügt werden, daß der Unterschied in der Situation *steuerrechtlich relevant* sein, d. h. mit dem fraglichen steuerrechtlichen Bereich hinreichend eng zusammenhängen muß.

75. Sie haben nämlich die Auffassung, daß die persönliche Lage und der Familienstand eines gebietsfremden Steuerpflichtigen im Beschäftigungsstaat möglicherweise nicht zu berücksichtigen sei, deshalb vertreten, weil diese Berücksichtigung grundsätzlich bereits im Wohnstaat, und zwar nach internationalem Steuerrecht im Rahmen des Welteinkommens des Steuerpflichtigen, erfolgt ist. Diese Berücksichtigung stellt gerade einen steuerrechtlich relevanten objektiven Unterschied dar. In dem in Betracht gezogenen Fall soll mit der unterschiedlichen Behandlung vernünftigerweise verhindert werden, daß die

35 — Randnr. 34. Diese Ausführungen sind im Urteil Wielockx (Randnr. 19) im Rahmen des Artikels 52 des Vertrages im wesentlichen übernommen worden.

36 — Randnr. 37; Hervorhebung von mir.

persönliche Lage und der Familienstand des Gebietsfremden zu dessen Gunsten zweimal berücksichtigt wird.

76. In einem Fall wie dem der Beziehungen zwischen dem Königreich der Niederlande und dem Königreich Belgien ist jedoch zu bedenken, daß es nicht möglich erscheint, Gebietsansässige einerseits und Gebietsfremde, die nicht die Gesamtheit oder fast die Gesamtheit ihrer Einkünfte in dem jeweils anderen Staat erzielen, andererseits hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands unterschiedlich zu behandeln. Artikel 25 Absatz 3 des bilateralen Abkommens, das insoweit eine günstigere Bestimmung als Artikel 24 des genannten OECD-Musterabkommens enthält, bestimmt nämlich: „Die in einem der Staaten wohnenden natürlichen Personen kommen im anderen Staat in den Genuß der persönlichen Abzüge, Abschläge und Nachlässe, die dieser andere Staat seinen eigenen Gebietsansässigen wegen ihrer Situation oder ihrer Familienlasten gewährt."

77. Meiner Ansicht nach ist demgemäß auf die zweite Frage zu antworten, daß es Artikel 48 oder Artikel 52 des Vertrages grundsätzlich zuläßt, daß ein Mitgliedstaat einen Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats mit einer höheren Steuer belegt als einen seiner eigenen gebietsansässigen Staatsangehörigen, wenn der Betreffende, der im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates eine nichtselbständige oder selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, jedoch in seinem Herkunftsstaat oder in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, nicht die Gesamtheit oder fast die Gesamtheit seines Einkommens mit dieser Tätigkeit erzielt. Die unterschiedliche Behandlung muß jedoch auf einem steuerrechtlich relevanten objektiven Unterschied beruhen.

Zur dritten und zur vierten Frage

78. Mit diesen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob der Umstand, daß das von einem Gebietsfremden im Besteuerungsstaat erzielte Einkommen in diesem Staat nicht der Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen unterliegt, einen steuerrechtlich relevanten objektiven Unterschied darstellt, auf den eine höhere Besteuerung des Gebietsfremden gestützt werden kann.

79. Ich möchte sogleich sagen, daß mir ein solcher Umstand unabhängig davon, ob der Gebietsfremde in seinem Wohnstaat der Beitragspflicht unterliegt, nicht als steuerrechtlich relevant erscheint.

80. Ich teile nicht die Auffassung der niederländischen Regierung [37], daß „in einem angemessenen Steuersystem die Befreiung [bestimmter Steuerpflichtiger] von der Beitragspflicht und deren Auswirkung auf die Steuerkraft ausgeglichen werden können".

81. Ich meine auch nicht, daß, wie die französische Regierung es in ganz ähnlichen

37 — Nr. 13 ihrer schriftlichen Erklärungen.

Worten ausdrückt [38], „diese Befreiung ... innerhalb der niederländischen Regelung durch einen Einkommensteuersatz ausgeglichen [wird], der in der ersten Tranche des Steuertarifs für Gebietsfremde höher ist als für Gebietsansässige", und daß durch diese Lösung im Sinne Ihres Urteils Bachmann vom 28. Januar 1992 [39] „die Kohärenz des niederländischen Steuersystems" gewährleistet wird.

82. Direkte Steuern und Sozialversicherungsbeiträge gehören nämlich zu zwei grundverschiedenen Belastungsgruppen, die in keinem *unmittelbaren* Zusammenhang miteinander stehen. Die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen beruht auf einem *Versicherungssystem*: Es begründet einen Anspruch auf bestimmte Leistungen. Dagegen wird durch die Zahlung von Steuern, die mit einem Versicherungsmechanismus nichts zu tun hat, kein Anspruch auf Leistungen als solche begründet.

83. Es ist somit zunächst einmal nicht zu erkennen, wie Belastungen unterschiedlicher Art „ausgeglichen" werden könnten.

84. Der bloße Umstand, daß es ein Staat aus technischen Gründen vorzieht, eine kombinierte Erhebung der direkten Steuer und der Sozialversicherungsbeiträge auf der Basis einer einheitlichen Bemessungsgrundlage einzuführen, ändert hieran nichts.

85. Ein sozioökonomisches Faktum wie der Prozentsatz der Sozialabgaben wird im Rahmen der vom Staat für sein Hoheitsgebiet geplanten Wirtschafts- und Steuerpolitik genauso berücksichtigt wie jedes andere Faktum, wie z. B. das Gewicht der mittelbaren Steuern.

86. So kann der Satz der tatsächlich erhobenen Beiträge ein aus einem anderen Bereich herangezogenes Beurteilungskriterium sein, das den Staat dazu veranlassen kann, den Steuerdruck zu begrenzen, um etwa eine Erhöhung des gesamten Pflichtabgabensatzes zu verhindern.

87. Ist der Beitragssatz gleich Null, weil der Steuerpflichtige in einem anderen Staat Beiträge abführt oder aber in keinem der beiden Staaten versichert ist, so kann dieser Satz nicht dazu dienen, eine Gruppe von Steuerpflichtigen abzusondern und sie einem höheren Steuerdruck auszusetzen.

38 — Nr. 4 fünfter Absatz Ihrer schriftlichen Erklärungen.

39 — Rechtssache C-204/90 (Slg. 1992, I-249). Im Tenor dieses Urteil haben Sie es als gerechtfertigte Ungleichbehandlung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden anerkannt, wenn ein Mitgliedstaat, um „die Kohärenz der anwendbaren Steuerregelung zu gewährleisten", die Abzugsfähigkeit von Beiträgen zu Kranken- und Invaliditäts- oder Alters- und Todesfallversicherungen von der Voraussetzung abhängig macht, daß diese Beiträge in diesem Staat gezahlt werden. Zuvor hatten Sie darauf hingewiesen (Randnr. 21), daß „ein Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der von den Versicherern in Erfüllung der Versicherungsverträge ... zu zahlenden Beträge besteht", woraus Sie hergeleitet haben (Randnr. 22): „Folglich wird innerhalb einer solchen Steuerregelung der Einnahmeverlust, der sich aus dem Abzug der Beiträge ... vom Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Einkünfte ergibt, durch die Besteuerung der von den Versicherern zu zahlenden Pensionen, Renten oder Kapitalabfindungen ausgeglichen. Ist der Abzug solcher Beträge nicht erfolgt, so sind diese Beträge von der Steuer befreit."

88. Beschließt der Staat, diese Gruppe stärker zu besteuern, so ergibt sich nur folgende Alternative:

— Entweder er benachteiligt die gebietsfremden Steuerpflichtigen, die in ihrem Wohnstaat Sozialversicherungsbeiträge zahlen, in ungerechtfertigter Weise,

— oder er geht hinsichtlich der Gebietsfremden, die keine Beiträge zahlen müssen, da sie in keinem der beiden Staaten versichert sind, über die Grenzen seiner Steuerhoheit hinaus, indem er sich zum Richter über die Gesamtsteuerkraft dieser Gebietsfremden und damit über die wünschenswerte Progression der Steuer, mit der diese belastet werden, erhebt, obwohl die Betreffenden insoweit nach internationalem Steuerrecht in bezug auf ihr Welteinkommen grundsätzlich dem Recht ihres Wohnstaats unterliegen.

89. Hervorzuheben ist, daß im vorliegenden Fall Artikel 24 Absatz 2 Nr. 1 des bilateralen Abkommens dem Königreich Belgien gerade die Aufgabe zuweist, die gesamte Steuerprogression zu beurteilen, indem er diesem Staat das Recht vorbehält, *bei der Festsetzung des für den Betreffenden geltenden Steuersatzes* in den Niederlanden erzielte und zu versteuernde Einkünfte zu berücksichtigen, die in Belgien nach diesem Abkommen von der Steuer befreit sind.

90. Jedenfalls gilt für eine Situation wie die, mit der das vorlegende Gericht befaßt ist, keinesfalls der im genannten Urteil Bachmann angeführte Rechtfertigungsgrund.

91. In der Rechtssache Bachmann führte der Abzug der an in Belgien ansässige Gesellschaften gezahlten Beiträge positiv zu einem Steuerausfall, der dann durch die Besteuerung der von diesen Gesellschaften gezahlten Beträge in Belgien ausgeglichen wurde. Außerdem bezogen sich die zunächst abgezogenen und später besteuerten Beträge auf ein und denselben Vertrag.

92. In der vorliegenden Rechtssache ist weder vor noch nach dem 1. Januar 1990 bei den betreffenden Gebietsfremden ein Abzug von Beiträgen in den Niederlanden vorgenommen worden. Daher ist kein Steuerausfall entstanden, der mit diesen Beiträgen in unmittelbarem Zusammenhang stünde. Der höhere Steuersatz wird nicht auf Beträge angewandt, die als Gegenleistung für Beiträge gezahlt wurden, sondern auf das berufliche Einkommen des Steuerpflichtigen.

93. Die niederländische Regierung macht geltend [40], daß Gebietsansässige seit dem 1. Januar 1990 die entrichteten Sozialversicherungsbeiträge nicht mehr von ihrem zu versteuernden Einkommen abziehen könnten. Da die Gebietsfremden, die in den Niederlanden nicht versichert seien, diese Beiträge schon vor diesem Zeitpunkt nicht hätten

40 — Nr. 11 ihrer schriftlichen Erklärungen.

abziehen können, hätten sie sich im Anschluß an eine Senkung des Steuersatzes ohne Grund in einer verhältnismäßig günstigeren Lage befunden.

94. Diese Auffassung trifft meines Erachtens nicht zu.

95. In steuerrechtlicher Hinsicht führt die Anwendung gleicher Steuersätze auf Gebietsansässige und Gebietsfremde nicht zu einer Begünstigung der Gebietsfremden, sondern schlicht zur Wahrung der Steuergleichheit dieser Gruppe und der Gruppe der Gebietsansässigen.

96. Zu wahren ist nicht die Gleichbehandlung von — günstigen oder ungünstigen — Situationen, in denen sich ein und dieselbe Gruppe von Personen zu unterschiedlichen Zeitpunkten befindet, sondern zu einem bestimmten Zeitpunkt die Gleichbehandlung verschiedener Gruppen von Personen, die sich in gleichartigen Situationen befinden.

97. Vor 1990 galt jedoch für Gebietsfremde wie für Gebietsansässige in der ersten Einkommenstranche unter Wahrung des Grundsatzes der Gleichbehandlung der gleiche Satz von 14 %. Die der Anwendung des Steuersatzes zugrunde liegende unterschiedliche Situation, die sich daraus ergab, daß die von den Gebietsansässigen gezahlten Beiträge abzugsfähig waren, während es nicht möglich war, von den Gebietsfremden überhaupt nicht gezahlte Beiträge abzuziehen, stand in keinem Zusammenhang mit dem sodann angewandten, für beide Gruppen gleichen Steuersatz. Diese unterschiedliche Situation knüpfte logischerweise nur an die tatsächliche Zahlung bzw. die Freistellung von der Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge an.

98. Nach 1990 ist kein neuer Umstand eingetreten, der es rechtfertigen könnte, daß Gebietsfremde plötzlich einem Steuersatz von 25 %, Gebietsansässige aber nur einem Satz von 13 % unterliegen.

99. Im Gegenteil sind, wie das Königreich der Niederlande selbst einräumt [41], zwar die Sozialversicherungsbeiträge für Gebietsansässige nicht mehr abzugsfähig, so daß sich deren zu versteuerndes Einkommen und damit dessen Besteuerung erhöht, jedoch ist „aufgrund einer globalen Senkung der [steuerlichen und sozialen] Belastungen ... eine Steuererhöhung tatsächlich nicht eingetreten".

100. Damit zeigt sich, daß eine für Gebietsansässige steuerlich neutrale Reform Anlaß dafür war, für Gebietsansässige und Gebietsfremde eine unterschiedliche Besteuerung einzuführen, die letztere um 12 % stärker belastete.

41 — A. a. O.

101. Weiter ergibt sich, daß bestimmte Gebietsfremde, um zu verhindern, daß sie gegenüber dem vor 1990 geltenden Steuersatz in den Genuß einer Steuersenkung um 1 % kommen, einem Steuersatz unterworfen wurden, der um 12 % höher als derjenige der Gebietsansässigen war.

102. Wenn die niederländische Regierung darauf hinweist [42], „daß es notwendig ist, ... zu verhindern, daß der Steuerdruck für Gebietsfremde — die ... nicht beitragspflichtig sind — deutlich niedriger ist als für [Gebietsansässige]", so verwechselt sie wahrscheinlich den Begriff Steuerdruck im engeren Sinne mit dem Druck, der sich nach weiterer wirtschaftlicher Betrachtungsweise aus der Gesamtheit der in einem Staat bestehenden Pflichtabgaben, insbesondere sozialen und steuerlichen Abgaben, ergibt.

103. Bei gleichem Steuersatz bleibt jedoch der Steuerdruck unabhängig davon der gleiche, ob ein bestimmter Steuerpflichtiger dazu noch in der Sozialversicherung beitragspflichtig ist.

104. Das Königreich der Niederlande führt aus [43], seit dem 1. Januar 1990 hätten sowohl Gebietsansässige als auch Gebietsfremde Anspruch auf den Grundabzug, der dem Teil des Einkommens entspreche, auf den weder Steuern noch Sozialversicherungsbeiträge erhoben würden. Dies könne dazu führen, daß der belastungsfreie Betrag zugunsten von Gebietsfremden zweimal berücksichtigt werde, einmal im Wohnstaat und einmal im Arbeitsstaat, während der Arbeitsstaat nach Artikel 24 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens (in der Fassung vom 1. September 1992) nicht verpflichtet sei, Gebietsfremden die persönlichen Abzüge, Abschläge und Nachlässe von der Steuer zu gewähren, die er seinen Gebietsansässigen aus Gründen der familiären Situation oder der Familienlasten gewähre. Die Festsetzung des für Gebietsfremde geltenden Steuersatzes von 25 % könne nicht — von diesem Umstand losgelöst — isoliert betrachtet werden.

105. Diese Argumentation sollte zurückgewiesen werden.

106. Geht man nämlich davon aus, daß die Gebietsfremden in jedem der beiden Staaten tatsächlich in den Genuß eines Grundabzugs kommen, so entspräche dies einer auf Vereinbarung beruhenden Entscheidung dieser Staaten. Im Verhältnis zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande findet das OECD-Musterabkommen nur Anwendung, soweit seine Bestimmungen in das tatsächlich geschlossene Abkommen übernommen worden sind. Das zweiseitige Abkommen enthält jedoch keine Bestimmung, die die beiden Abkommensparteien von der Verpflichtung befreien würde, Gebietsfremden die persönlichen Abzüge, Abschläge und Nachlässe von der Steuer zu gewähren, die sie Gebietsansässigen gewähren. Im Gegenteil bestimmt der bereits angeführte Artikel 25 Absatz 3 ausdrücklich, daß die in dem einen Staat wohnenden Personen im anderen Staat in den Genuß dieser Abzüge, Abschläge und Nachlässe kommen.

42 — A. a. O., Nr. 12.

43 — Nr. 14 seiner schriftlichen Erklärungen.

107. Die niederländische Regierung weist darauf hin [44], daß bei der Festlegung des Steuersatzes von 25 % für Gebietsfremde auch der in den angrenzenden Ländern geltende Steuersatz berücksichtigt worden sei, der im allgemeinen höher sei als derjenige, der für in den Niederlanden ansässige Personen gelte, so daß die Steuerkraft von Gebietsfremden verhältnismäßig höher sei als die von Gebietsansässigen.

108. Diese Auffassung trifft nicht zu.

109. Wie ich bereits ausgeführt habe [45], kann ein Mitgliedstaat nicht anstelle eines anderen Mitgliedstaats die Gesamtsteuerkraft der in diesem wohnenden Personen beurteilen, wenn er einen Teil ihres Einkommens, das in seinem Hoheitsgebiet erzielt worden ist, besteuert.

110. Wenn ein Staat den in einem angrenzenden Staat angewandten Steuersatz für geeignet hält und sich von ihm leiten lassen will, so kann er dies nur gegenüber allen seinen Steuerpflichtigen tun; er kann jedoch nicht selektiv vorgehen.

111. Das Königreich der Niederlande macht schließlich geltend [46], wenn der Steuersatz für nichtversicherte Gebietsfremde der gleiche gewesen wäre wie für Gebietsansässige, so hätte dieser niedrige Satz möglicherweise „Sogwirkung" gehabt. Gebietsfremde hätten dann nämlich nur wegen der günstigeren Steuerregelung versucht sein können, einen Teil ihres Einkommens in den Niederlanden zu erzielen.

112. Dieses Argument scheint die Furcht vor dem zu veranschaulichen, was man seltsamerweise *Steuerinvasion* nennen könnte.

113. Es kann mich nicht überzeugen.

114. Erstens ist es schwer vorstellbar, wie sich aus der Herabsetzung des bis 1989 in der ersten Tranche geltenden Satzes von 14 % um 1 % eine Sogwirkung hätte ergeben sollen.

115. Zweitens kann ich vor allem nicht erkennen, welcher *steuerliche Schaden* einem Staat entstehen soll, der sich diesem Phänomen gegenübersieht.

44 — A. a. O., Nr. 15.

45 — Siehe oben, Nr. 88.

46 — Nr. 16 seiner schriftlichen Erklärungen.

116. Gewöhnlich will sich ein Staat vor einer *Steuerflucht* schützen. Ein Steuerpflichtiger richtet seine Lage so ein, daß sie unter das — als günstiger angesehene — Steuerrecht eines anderes Staates als des Staates fällt, der für die Besteuerung an sich zuständig ist. Der Schaden des Staates, der „Opfer der Steuerflucht" ist, ist offensichtlich: Er entspricht einem Steuerausfall.

117. Dagegen erleidet der Staat, dem der Steuerpflichtige absichtlich seine Situation unterworfen hat, keineswegs einen Schaden, sondern erzielt Steuereinnahmen, die er normalerweise nicht hätte verbuchen können.

118. Zu beachten ist, daß Sie im angeführten Urteil Kommission/Frankreich [47] befunden haben, daß Artikel 52 auch aus Gründen der Steuerflucht keine Ausnahme vom Grundprinzip der Niederlassungsfreiheit zulasse [48].

119. Letztlich kann eine Ungleichbehandlung aus Gründen der Kohärenz des Steuersystems, des im genannten Urteil Bachmann berücksichtigten Kriteriums, mit keinem der geprüften Argumente gerechtfertigt werden. Keines der Argumente betrifft „Gründe der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit", wie sie in den Artikeln 48 Absatz 3 und 56 Absatz 1 des Vertrages genannt sind.

120. Falls dennoch der geringste Zweifel bestehen bleiben sollte, so dürfte dieser angesichts bestimmter Bemerkungen des Klägers des Ausgangsverfahrens und der Kommission zerstreut werden. Diese heben nämlich zu Recht hervor [49], daß die Diskriminierung deutlich wird, wenn man die Situation eines Gebietsfremden, der Steuern nach einem Satz von 25 % zu zahlen hat, mit der eines in den Niederlanden ansässigen Steuerpflichtigen vergleicht, der auch dann in den Genuß des niedrigeren Satzes von 13 % kommt, wenn er nicht die Gesamtheit oder fast die Gesamtheit seines zu versteuernden Einkommens ausschließlich in diesem Staat erzielt und hier keine Sozialversicherungsbeiträge entrichtet.

121. Folglich ist eine unterschiedliche Behandlung wie diejenige, um die es im Ausgangsverfahren geht, als mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit anzusehen.

122. Demgemäß ist meines Erachtens auf die dritte und die vierte Frage zu antworten, daß der Umstand, daß das von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen im Besteuerungsstaat erzielte Einkommen in diesem Staat nicht der Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen unterliegt, keinen steuerrechtlich relevanten objektiven Unterschied darstellt, auf den eine höhere Besteuerung des Gebietsfremden gestützt werden könnte.

47 — Randnr. 25.

48 — Diese Feststellung wirft meines Erachtens im besonderen Bereich des Steuerrechts ein Problem der Abgrenzung gegenüber dem in Ihrem erwähnten Urteil Knoors angeführten Vorbehalt der Gesetzesumgehung im Zusammenhang mit der Frage der umgekehrten Diskriminierung auf (vgl. oben, Nr. 46, letzter Satz).

49 — Nr. 4.3.2. Buchstabe g dritter Absatz a. E. bzw. Nr. 27 ihrer schriftlichen Erklärungen.

Schlußfolgerung

123. Ich schlage Ihnen daher vor, wie folgt auf die Vorlagefragen des Hoge Raad der Nederlanden zu antworten:

1. Der Leiter einer juristischen Person mit Gewinnerzielungsabsicht übt unabhängig von der Beantwortung der Frage, wie das zwischen diesen beiden Rechtssubjekten bestehende Rechtsverhältnis nach nationalem Recht einzuordnen ist, selbst dann eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne des Artikels 52 EG-Vertrag aus, wenn er während eines bestimmten Zeitraums für die juristische Person Leistungen erbringt, für die er als Gegenleistung eine Vergütung erhält, sofern er nach der gesetzlichen oder satzungsmäßigen Verteilung der Befugnisse in der juristischen Person der Weisung keiner anderen Person und keines Organs, das er nicht selbst kontrolliert, unterliegt. Es ist Sache des nationalen Gerichts, zu beurteilen, ob unter Berücksichtigung der jeweiligen tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten ein Unterordnungsverhältnis besteht.

2. Ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der eine wirtschaftliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat, in dem er auch wohnt, ausübt, kann sich gegenüber seinem Herkunftsstaat wegen der von ihm in diesem daneben ausgeübten nichtselbständigen oder selbständigen Erwerbstätigkeit je nach Fallgestaltung auf Artikel 48 oder auf Artikel 52 des Vertrages berufen.

3. Die Artikel 48 und 52 des Vertrages sind dahin auszulegen, daß sie es nicht zulassen, daß ein Mitgliedstaat einen Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats, der im erstgenannten Staat eine nichtselbständige oder selbständige Erwerbstätigkeit ausübt und die Gesamtheit oder fast die Gesamtheit seines Einkommens ausschließlich mit dieser Tätigkeit erzielt, aber in seinem Herkunftsstaat oder einem anderen Mitgliedstaat wohnt, mit einer höheren Steuer belegt, als wenn er bei Ausübung derselben Tätigkeit im Besteuerungsstaat wohnte. Eine solche mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit liegt unabhängig davon vor, ob die Ungleichbehandlung in einer Nichtberücksichtigung der persönlichen Lage oder des Familienstands des gebietsfremden Steuerpflichtigen oder aber in der Anwendung eines höheren Steuersatzes besteht.

4. Artikel 48 oder Artikel 52 des Vertrages läßt es grundsätzlich zu, daß ein Mitgliedstaat einen Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats mit einer höheren

Steuer belegt als einen seiner eigenen gebietsansässigen Staatsangehörigen, wenn der Betreffende, der im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates eine nichtselbständige oder selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, jedoch in seinem Herkunftsstaat oder in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, nicht die Gesamtheit oder fast die Gesamtheit seines Einkommens mit dieser Tätigkeit erzielt. Die unterschiedliche Behandlung muß jedoch auf einem steuerrechtlich relevanten objektiven Unterschied beruhen.

5. Der Umstand, daß das von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen im Besteuerungsstaat erzielte Einkommen in diesem Staat nicht der Erhebung von Sozialversicherungsbeiträgen unterliegt, stellt keinen steuerrechtlich relevanten objektiven Unterschied dar, auf den eine höhere Besteuerung des Gebietsfremden gestützt werden könnte.