

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

vom 27. Januar 2000 *

1. Das Tribunal administratif des Großherzogtums Luxemburg hat gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) eine Frage nach der Auslegung des Artikels 48 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 39 EG) und bestimmter Vorschriften der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68¹ zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Das vorliegende Gericht möchte im wesentlichen wissen, ob ein Arbeitnehmer, der die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzt, in einem anderen Mitgliedstaat, in dem er wohnt und praktisch das gesamte Einkommen des Haushalts erzielt, verpflichtet sein kann, wie ein Lediger Einkommensteuer zu entrichten, weil sein von ihm nicht getrennt lebender Ehegatte und seine Kinder nicht in diesem Staat wohnen.

I — Sachverhalt

2. Aus dem Vorlagebeschluß ergibt sich, daß sowohl Herr Zurstrassen, der Kläger des Ausgangsverfahrens, als auch seine Ehefrau die belgische Staatsangehörigkeit

besitzen. Herr Zurstrassen hatte den größten Teil seines Studiums in Belgien absolviert und dort auch gearbeitet und gewohnt, bevor ihm seine jetzige Stelle in Luxemburg angeboten wurde. Um diese Stelle annehmen zu können, mußte er sich in diesem Land niederlassen; seine Ehefrau und die Kinder wohnten aber aus schulischen Gründen weiter in Belgien.

Praktisch das gesamte Einkommen des Haushalts — das Gehalt von Herrn Zurstrassen — wird in Luxemburg erzielt. Die Ehefrau wohnt in Battice (Belgien), wohin sich auch Herr Zurstrassen am Wochenende begibt; sie übt keine wirtschaftliche Betätigung aus, verfügt über kein eigenes Einkommen und ist in diesem Land nicht steuerpflichtig².

3. 1995 und 1996 wohnte Herr Zurstrassen in Luxemburg zur Miete; dort wurde er gelegentlich von seiner Frau besucht, was nach dem nationalen Recht nicht bedeutet, daß sie in diesem Staat einen steuerlichen Wohnsitz begründete³. In seinen Einkommensteuererklärungen für diese Jahre gab Herr Zurstrassen an, daß

2 — Laut einer Bescheinigung des Bureau central de taxation de l'administration des contributions directes von Verviers (Belgien) vom 4. September 1998 hat die Ehefrau von Herrn Zurstrassen „1995 und 1996 kein Einkommen erzielt und ist daher nicht steuerpflichtig“.

3 — Daß das Ehepaar am 1. April 1998 eine Wohnung in der Stadt Luxemburg erworben hat, ist insoweit unerheblich, da dieser Erwerb erst nach den Steuerjahren erfolgt ist, über die die Parteien des Ausgangsverfahrens streiten.

* Originalsprache: Spanisch.

1 — Verordnung des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft (ABl. L 257, S. 2).

sich sein Wohnsitz in Luxemburg befunden und seine Ehefrau in Belgien gewohnt habe. In den Steuerbescheiden der Administration des contributions directes wurde er in die für Ledige vorgesehene Steuerklasse 1 eingestuft.

Herr Zurstrassen legte gegen diese Bescheide beim Direktor der Administration des contributions directes Einspruch ein.

II — Vorlagefrage

4. Da dieses Organ der Steuerverwaltung den Einsprüchen nicht stattgab, erhob Herr Zurstrassen Klage beim Tribunal administratif, das vor einer Entscheidung in der Sache beschlossen hat, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stehen Artikel 48 des Vertrages über die Europäische Union und Artikel 1 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68⁴ vom 15. Oktober 1968 einer nationalen Regelung entgegen, durch die die Zusammenveranlagung von zwei Ehegatten und die dementsprechende Einstufung in die Steuerklasse 2, was für die Eheleute unter bestimmten Voraussetzungen zu einer günstigeren Besteuerung als im Fall der Einzelveranlagung führt, von der Voraussetzung abhängig gemacht wird, daß die beiden weder tatsächlich noch aufgrund einer gerichtlichen Entscheidung getrennt lebenden Ehegatten ihren steuerlichen Wohnsitz jeweils im selben Mitgliedstaat haben müssen, und die somit den Ehe-

gatten, der sich in einem Mitgliedstaat niederläßt, während die übrigen Mitglieder seiner Familie in einem anderen Mitgliedstaat verbleiben, von der Inanspruchnahme dieser Veranlagungsart ausschließt?

III — Nationale Rechtsvorschriften

5. Die Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen ist im Gesetz von 1967 in der 1990 geänderten Fassung geregelt⁵. Nach Artikel 2 Absatz 1 LIR gelten natürliche Personen als gebietsansässige Steuerpflichtige, wenn sie ihren steuerlichen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Großherzogtum haben; ist das nicht der Fall, so gelten sie als gebietsfremde Steuerpflichtige. Als Ehepaar zusammen veranlagt werden nach Artikel 3 auch Eheleute, die während des dem Kalenderjahr entsprechenden Steuerjahres gebietsansässige Steuerpflichtige sind, sofern sie nicht dauernd aufgrund einer Ausnahmegewilligung des Gesetzes oder des Gerichts getrennt leben.

6. Für die Anwendung des Steuertarifs im Rahmen der Berechnung der Steuer werden die Steuerpflichtigen in Klassen eingeteilt. Die Klasse 1 gilt für Ledige ohne Kinder sowie unter bestimmten Umständen für Geschiedene und von Tisch und Bett getrennt lebende Personen ohne Kinder. Die Klasse 2 gilt für Ehegatten, die zusammen veranlagt werden können, die Klasse 1a u. a. für Verwitwete. Die Steuer ergibt sich bei Steuerpflichtigen der Klasse 1 aus der Anwendung der Basissteuertarife auf das zu

⁵ — Loi concernant l'impôt sur le revenu (LIR — Einkommensteuergesetz) vom 4. Dezember 1967 (*Mémorial A* Nr. 79 vom 6. Dezember 1967) in der durch das Gesetz vom 6. Dezember 1990 geänderten Fassung.

⁴ — Zitiert oben in Fußnote 1.

versteuernde Einkommen. Nach Artikel 121, in dem das Splitting geregelt ist, entspricht die Steuer bei Steuerpflichtigen der Klasse 2 dem Doppelten des Steuerbetrags, der bei Anwendung des Basissteuertarifs auf die Hälfte des steuerpflichtigen Einkommens entfallen würde. Bei gleichem Einkommen und ohne Berücksichtigung der Beträge, die im Einzelfall abgesetzt werden können, fällt bei Steuerpflichtigen der Steuerklasse 2 somit ein niedrigerer Steuerbetrag an als bei Steuerpflichtigen der Klasse 1.

Einkommens des Ehepaares in Luxemburg zu versteuern ist. Erzielen beide Ehegatten in diesem Staat beruflich steuerpflichtige Einkommen, so werden sie auf Antrag zusammen veranlagt⁷.

IV — Die Gemeinschaftsvorschriften

8. Gemäß Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag umfaßt die Freizügigkeit der Arbeitnehmer

Das Rundschreiben LIR Nr. 3/1⁶ sieht in der Zusammenveranlagung von Ehegatten die wichtigste Ausnahme von dem Grundsatz, daß jeder Steuerpflichtige nach seinem Einkommen besteuert wird. Die Zusammenveranlagung vereinfacht zum einen die Besteuerungsgrundlage durch Zusammenrechnung der Einkommen und zum anderen die Erhebung der Steuer durch die Anordnung der gesamtschuldnerischen Haftung der Steuerschuldner.

„die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen“.

9. Artikel 1 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1612/68, um dessen Auslegung es dem vorliegenden Gericht geht, bestimmt:

7. Jedoch kann die Zusammenveranlagung nicht nur von gebietsansässigen Ehepaaren in Anspruch genommen werden. Nach Artikel 157bis LIR werden nämlich gebietsfremde verheiratete Steuerpflichtige, die nicht tatsächlich dauernd getrennt leben, auf Antrag in die Steuerklasse 2 eingestuft, sofern mehr als die Hälfte des beruflichen

„Jeder Staatsangehörige eines Mitgliedstaats ist ungeachtet seines Wohnorts be-

⁶ — Rundschreiben vom 19. August 1991 über die Zusammenveranlagung von Ehegatten.

⁷ — Der Vertreter der luxemburgischen Regierung hat auf meine in der mündlichen Verhandlung gestellte Frage ausgeführt, daß ein nicht gebietsansässiges Ehepaar für das in Luxemburg erzielte und in diesem Staat steuerpflichtige Einkommen bereits dann zusammen veranlagt werden könne, wenn ein Ehegatte dort mehr als die Hälfte des beruflichen Einkommens beider Ehegatten erziele.

rechttigt, eine Tätigkeit im Lohn- oder Gehaltsverhältnis im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften aufzunehmen und auszuüben.“

In Artikel 7 dieser Verordnung, der meiner Ansicht nach für die Beantwortung der Vorlagefrage zweckdienlich ist, heißt es:

„(1) Ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, darf auf Grund seiner Staatsangehörigkeit im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten hinsichtlich der Beschäftigungs- und Arbeitsbedingungen, insbesondere im Hinblick auf Entlohnung, Kündigung und, falls er arbeitslos geworden ist, im Hinblick auf berufliche Wiedereingliederung oder Wiedereinstellung, nicht anders behandelt werden als die inländischen Arbeitnehmer.

(2) Er genießt dort die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer.

...“

V — Verfahren vor dem Gerichtshof

10. Gemäß Artikel 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes haben der Kläger des Ausgangsverfahrens, die luxemburgische Regierung, die spanische Regierung und die Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht.

An der mündlichen Verhandlung vom 14. Dezember 1999 haben der Prozeßbevollmächtigte des Herrn Zurstrassen sowie die Vertreter der luxemburgischen Regierung, der spanischen Regierung und der Kommission teilgenommen, um ihr Vorbringen mündlich zu Gehör zu bringen.

11. Der Kläger des Ausgangsverfahrens trägt vor, das luxemburgische Einkommensteuergesetz enthalte eine Lücke, da Ehepaare zusammen veranlagt werden könnten, wenn sie gebietsansässig seien, und auch gebietsfremde Ehepaare unter bestimmten Voraussetzungen diese Veranlagungsart wählen könnten; der Fall, daß einer der Ehegatten in Luxemburg und der andere in einem anderen Mitgliedstaat wohne, sei aber nicht geregelt. So habe der Unionsbürger, der sich ohne seinen Ehegatten in einen Mitgliedstaat begeben wolle, um eine wirtschaftliche Betätigung auszuüben, eine höhere Steuerlast zu tragen, was ihn dazu veranlassen könne, die ihm angebotene Arbeit nicht anzunehmen. Aus diesem Grund verstießen die luxemburgischen Rechtsvorschriften gegen Artikel 48 EG-Vertrag und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68.

12. Die luxemburgische Regierung führt in ihren schriftlichen Erklärungen aus, die Zusammenveranlagung stelle für gebietsansässige Steuerpflichtige eine Verpflichtung dar, deren Zweck die Vereinfachung der Besteuerungsgrundlage und der Steuererhebung sei. Bei dieser Art der Veranlagung erlasse die Finanzverwaltung einen gemeinsamen Bescheid, ohne den ehelichen Güterstand zu prüfen, und die Stelle, die die Steuer erhebe, könne unterschiedslos von jedem der Ehegatten Zahlung der gesamten Steuerschuld verlangen. Sei einer der Ehegatten nicht gebietsansässig, entfalle die letztgenannte Möglichkeit. In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter der luxemburgischen Regierung auf meine Frage jedoch eingeräumt, daß im Fall der Anwendung des Artikels 157bis LIR (wonach gebietsfremde Ehepaare zusammen veranlagt werden können, wenn mehr als die Hälfte ihres beruflichen Einkommens in Luxemburg zu versteuern ist) die Gesamtschuldnergemeinschaft der Ehegatten in bezug auf die Steuerschuld in der Praxis ein Problem für die Finanzverwaltung dargestellt habe, daß aber Gebietsfremden diese technische Vergünstigung gewährt worden sei, da insoweit eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung bestanden habe.

Außerdem werde bei der Zusammenveranlagung weder der Familienhaushalt noch das Familienoberhaupt veranlagt; jedem der Ehegatten werde zu seinen eigenen Einkünften sowie Abzügen und Erleichterungen, die ihm nach seiner persönlichen Situation zustehen, die Einkünfte, Abzüge und Erleichterungen seines Ehepartners hinzugerechnet, um auf den Gesamtbetrag der Einkünfte sodann den Steuertarif der Steuerklasse 2 anzuwenden. Dies führe dazu, daß, wenn einer der Ehegatten keine oder sehr geringe eigene Einkünfte habe, der resultierende Steuerbetrag

niedriger sei, als wenn jeder getrennt veranlagt würde.

13. Die spanische Regierung trägt vor, daß von einer Diskriminierung keine Rede sein könne, wenn nach dem Recht eines Mitgliedstaats Ehepaare, die im Inland ansässig seien und nicht dauernd getrennt lebten, zusammen veranlagt würden, Ehepaare, die in verschiedenen Mitgliedstaaten wohnten, dagegen nicht, da es sich hierbei um unterschiedliche Situationen handle. Nach dem luxemburgischen Einkommensteuergesetz, das nicht auf die Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen abstelle, werde Herr Zurstrassen, der als Arbeitnehmer von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht habe, nicht ungünstiger behandelt als ein luxemburgischer Staatsangehöriger, dessen Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat wohne.

14. Die Kommission ist der Ansicht, daß Herr Zurstrassen und seine Ehefrau Opfer einer auf der Staatsangehörigkeit beruhenden versteckten Diskriminierung seien, die gegen Artikel 48 EG-Vertrag und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 verstoße. Diese Diskriminierung ergebe sich aus der Ungleichbehandlung, die nach den luxemburgischen Rechtsvorschriften bei gleichen Einkünften für Ehepaare, die beide im Inland ansässig seien, und solche gelte, bei denen dies nur auf einen Ehegatten zutreffe, obwohl sich die einen wie die anderen steuerlich in der gleichen objektiven Situation befänden und somit gleich zu behandeln seien.

Artikel 157bis LIR sei paradox, da gebietsfremde Ehepaare, deren berufliches Einkommen zu mehr als der Hälfte in Luxemburg zu versteuern sei, zusammen veranlagt werden könnten, während dies einem Ehepaar in der Situation der Eheleute Zurstrassen versagt sei, die tatsächlich ihr gesamtes Einkommen in diesem Staat erzielten, in dem überdies der Ehegatte wohne, der das Einkommen beziehe.

Die Kommission könne keine Rechtfertigung für diese Diskriminierung erkennen; es entspreche dem 1970 zwischen Luxemburg und Belgien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, wenn ein Steuerpflichtiger, der sich in der Situation von Herrn Zurstrassen befinde, einem in Luxemburg ansässigen Steuerpflichtigen gleichgestellt werde, dessen von ihm rechtlich nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte einen anderen Wohnsitz im Großherzogtum habe.

VI — Prüfung der Vorlagefrage

15. Seit 1986, vor allem in den 90er Jahren, hatte der Gerichtshof — zumeist auf Vorlage eines nationalen Gerichts — zu prüfen, wie die nach wie vor bestehende ausschließliche Befugnis der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern wie derjenigen, die das Einkommen natürlicher Personen und die Gewinne von Gesellschaften belasten, mit der Freizügigkeit der Arbeit-

nehmer und dem Niederlassungsrecht vereinbar ist.

16. Von den dazu ergangenen Urteilen beziehen sich sieben auf die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen. In zwei Urteilen hatte der Gerichtshof zu entscheiden, ob die nationalen Rechtsvorschriften den Grundsatz der Gleichbehandlung im Bereich des Niederlassungsrechts beachteten⁸, während er sich in den übrigen fünf Urteilen zur Anwendung dieses Grundsatzes im Rahmen der Freizügigkeit der Arbeitnehmer äußerte⁹.

Da Herr Zurstrassen ein Arbeitnehmer ist, der sich nach Luxemburg begeben hat, um eine wirtschaftliche Betätigung im Lohn- oder Gehaltsverhältnis auszuüben, werde ich mich darauf beschränken, diese fünf Urteile des Gerichtshofes zu untersuchen, in denen Artikel 48 EG-Vertrag im Zusammenhang mit nationalen Vorschriften über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen ausgelegt wurde.

17. Zwei der fünf Entscheidungen ergingen vor dem Hintergrund der luxemburgischen Rechtsvorschriften und ihrer Auswirkungen auf die steuerlichen Verpflichtungen von Arbeitnehmern, die sich im

⁸ — Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493) und vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089).

⁹ — Urteile vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Biehl, Slg. 1990, I-1779), vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225), vom 26. Oktober 1995 in der Rechtssache C-151/94 (Kommission/Luxemburg, Slg. 1995, I-3685), vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96 (Gilly, Slg. 1998, I-2793) und vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-391/97 (Gschwind, Slg. 1999, I-5451).

Laufe des Steuerjahres im Land niedergelassen oder das Land verlassen hatten. Es handelt sich um die Urteile Biehl und Kommission/Luxemburg¹⁰.

18. Der ersten Entscheidung lag die Frage zugrunde, die der Conseil d'État vorgelegt hatte, um über die Klage eines deutschen Bürgers zu entscheiden, der von November 1973 bis Oktober 1983 im Großherzogtum gewohnt hatte und der, als er sich nach Deutschland begab, um dort eine Beschäftigung aufzunehmen, der Ansicht war, daß er im Vergleich zu Arbeitnehmern, die weiter in Luxemburg wohnten, steuerlich diskriminiert werde. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 1983 verweigerte ihm die luxemburgische Finanzverwaltung eine Erstattung, obwohl die Abzüge von seinem Gehalt seine Steuerschuld um mehr als 100 000 LUF überstiegen; der Grund hierfür war eine Rechtsvorschrift, wonach die Erstattung von Abzügen bei Arbeitnehmern ausgeschlossen war, die nur während eines Teils des Jahres gebietsansässige Steuerpflichtige waren.

Der Gerichtshof hat ausgeführt, daß das Kriterium der ständigen Gebietsansässigkeit für eine mögliche Erstattung zuviel einbehaltener Einkommensteuern, auch wenn es unabhängig von der Staatsangehörigkeit des betroffenen Steuerpflichtigen angewandt wird, die Gefahr birgt, daß es sich besonders zum Nachteil der Steuerpflichtigen auswirkt, die Angehörige anderer Mitgliedstaaten sind. Oft sind sie es nämlich, die das Land im Laufe des Jahres verlassen oder sich dort niederlassen¹¹. Er hat dem vorlegenden Gericht geantwortet, daß es Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag

verbietet, daß nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats die einbehaltenen Steuern auf die Löhne und Gehälter zu Lasten eines Arbeitnehmers aus einem Mitgliedstaat, der nur während eines Teils des Jahres gebietsansässiger Steuerpflichtiger ist, der Staatskasse verfallen und nicht erstattet werden können¹².

19. Nachdem die Kommission im Juni 1994 festgestellt hatte, daß das Großherzogtum seine Rechtsvorschriften nicht geändert hatte, um dem Urteil Biehl nachzukommen, war sie der Ansicht, daß dieser Staat gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 verstoßen habe. Das luxemburgische Steuerrecht sah weiterhin vor, daß der Steuerpflichtige, um in den Genuß der Erstattung der zuviel erhobenen Einkommensteuer oder des Jahresausgleichs zu kommen, während des gesamten Steuerzeitraums in Luxemburg ansässig oder mindestens neun Monate dort im Lohn- oder Gehaltsverhältnis beschäftigt gewesen sein mußte. Erfüllte er diese Voraussetzungen nicht, so mußte er Einspruch einlegen, um eine Erstattung der zuviel einbehaltenen Steuer „aus Billigkeitsgründen“ zu erhalten.

20. Die luxemburgische Regierung trug vor, daß ihre Rechtsvorschriften die Anwendung des Grundsatzes der Steuerprogression gewährleisten sollten, indem sie verhinderten, daß das von den Finanzämtern üblicherweise befolgte Verfahren den zeitweise Gebietsansässigen aufgrund fehlender Informationen über die Jahreseinkünfte des Steuerpflichtigen ungerechtfertigte Erstattungen verschaffe. Weiter führte sie aus, daß die Berechnung der

10 — Zitiert oben in Fußnote 9.

11 — Urteil Biehl (zitiert oben in Fußnote 9, Randnr. 14).

12 — Randnr. 19.

Steuererstattungen zugunsten eines zeitweise Gebietsansässigen voraussetze, daß die Finanzverwaltung über die ausländischen Einkünfte, die dieser Steuerpflichtige erzielt habe, bevor er sich im Großherzogtum niedergelassen oder nachdem er das Land verlassen habe, informiert werde, um den entsprechenden Steuersatz zu bestimmen, der auf die luxemburgischen Einkünfte anzuwenden sei.

21. Der Gerichtshof hat entschieden, daß sich die streitigen Rechtsvorschriften, nach denen für bestimmte steuerliche Vergünstigungen, die Gebietsansässigen gewährt wurden, über einen bestimmten Zeitraum hinweg ein Wohnsitz oder eine ununterbrochene Beschäftigung im Inland vorliegen mußte, — obwohl sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen galten — für Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten besonders nachteilig auswirken konnten, da diese oft vor Ende des Jahres das Land verlassen oder sich dort niederlassen. Sehr oft endet ihre Beschäftigung in Luxemburg auch mit Ablauf eines befristeten Arbeitsvertrags¹³.

22. Meiner Meinung nach ist die gleiche Begründung auch nützlich, um die vorliegende Rechtssache zu entscheiden, auch wenn die Diskriminierung des Herrn Biehl darauf beruhte, daß er nicht mehr im Großherzogtum ansässig war, während Herr Zurstrassen in den streitigen Steuerjahren ständig in diesem Staat ansässig war.

23. Wie ich eingangs ausgeführt habe, behält das luxemburgische Einkommensteuerrecht die Zusammenveranlagung, die bei gleichen Einkommen zu einem niedrigeren Steuerbetrag führt, Ehepaaren vor, die nicht aufgrund einer Ausnahmegewilligung des Gesetzes oder des Gerichts getrennt leben. Aus den Akten ergibt sich, daß, wenn die letztgenannte Voraussetzung erfüllt ist, Ehegatten mit getrennten Wohnsitzen¹⁴ weiterhin zusammen veranlagt werden können, sofern sich diese Wohnsitze im Großherzogtum befinden.

24. Dem Gerichtshof zufolge wäre der Grundsatz der Gleichbehandlung auf dem Gebiet der Entlohnung seiner Wirkung beraubt, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte. Deshalb schrieb der Rat in Artikel 7 Absatz 2 seiner Verordnung Nr. 1612/68 vor, daß ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats ist, im Hoheitsgebiet der anderen Mitgliedstaaten die gleichen steuerlichen Vergünstigungen genießt wie die inländischen Arbeitnehmer¹⁵.

25. In der vorliegenden Rechtssache ist die streitige nationale Vorschrift unabhängig von der Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtigen anwendbar und stellt daher keine unmittelbare Diskriminierung dar.

13 — Urteil Kommission/Luxemburg (zitiert oben in Fußnote 9, Randnrn. 15 und 16).

14 — Der Kläger des Ausgangsverfahrens führt in seinen Erklärungen aus, daß mit dem Gesetz vom 12. November 1986 das wirtschaftliche Kriterium des gemeinsamen Haushalts aufgegeben und durch das Erfordernis, daß die Ehegatten zusammenleben, ersetzt worden sei.

15 — Urteil Biehl (zitiert oben in Fußnote 9, Randnr. 12).

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes verbieten die Vorschriften über die Gleichbehandlung aber nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zum gleichen Ergebnis führen¹⁶.

26. Es ist unbestreitbar, daß der Erhalt der Vergünstigungen¹⁷, die in der Zusammenveranlagung von Ehepaaren liegen, von einer Voraussetzung in bezug auf den Wohnsitz beider Steuerpflichtiger abhängig ist. Es handelt sich um eine Voraussetzung, die luxemburgische Staatsangehörige leichter erfüllen als Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten, die sich zur Ausübung einer wirtschaftlichen Betätigung im Großherzogtum niedergelassen haben; sie kann für Wanderarbeitnehmer in größerem Maße nachteilig sein, da ihre Erfüllung ihnen schwerer fallen wird.

Überwiegend bei Wanderarbeitnehmern, die die Staatsangehörigkeit anderer Mitgliedstaaten besitzen und sich in Luxemburg niedergelassen haben, um — in vielen Fällen auf der Grundlage befristeter Verträge — eine Beschäftigung aufzunehmen, wird die Familie im Herkunftsland wohnen bleiben, während meistens bei luxemburgischen Staatsangehörigen die Familie im Großherzogtum wohnen wird.

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

17 — Die luxemburgische Regierung trägt vor, die Zusammenveranlagung sei kein Steuervorteil und es gebe Fälle, in denen die Ehegatten sie möglichst vermeiden. Ich bestreite nicht, daß es solche Fälle tatsächlich gibt; ich meine aber, daß die Zusammenveranlagung als Steuervorteil qualifiziert werden kann, da sie die Steuerprogression mindert, wenn einer der Ehegatten keine oder nur sehr geringe Einkünfte hat.

27. Ich muß daher die Schlußfolgerung ziehen, daß, wenn einer der Steuerpflichtigen gebietsansässig ist, das Erfordernis für die Zusammenveranlagung, daß der andere Ehegatte ebenfalls im Großherzogtum ansässig ist, eine auf der Staatsangehörigkeit beruhende versteckte Diskriminierung darstellt.

28. Diese Feststellung ist für mich mehr als ausreichend, um davon auszugehen, daß ein Mitgliedstaat bei einem Ehepaar in der Situation, in der sich Herr Zurstrassen und seine Ehefrau befinden, die Zusammenveranlagung nicht von der Voraussetzung abhängig machen darf, daß beide im Inland wohnen. Für diese Auffassung lassen sich jedoch noch weitere Argumente aus der jüngeren Rechtsprechung des Gerichtshofes zu den Auswirkungen direkter Steuern der Mitgliedstaaten auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer anführen.

29. Ich verweise auf die Urteile in den Rechtssachen Schumacker und Gschwind, in denen es um die Wirkungen ging, die das deutsche Einkommensteuergesetz bei der Anwendung auf nicht gebietsansässige Arbeitnehmer entfaltetete, und auf das Urteil Gilly¹⁸. Ich werde diese Urteile in dieser Reihenfolge untersuchen.

30. Herr Schumacker, ein belgischer Staatsangehöriger, arbeitete in Deutschland, wo er praktisch das gesamte Einkommen des Haushalts erzielte, wohnte aber mit seiner Familie in Belgien. Deutschland als der Staat, in dem die Tä-

18 — Beide Urteile zitiert oben in Fußnote 9.

tigkeit ausgeübt wurde, hatte den Arbeitslohn zu besteuern. Nach der deutschen Regelung wurden nicht gebietsansässige Steuerpflichtige unabhängig von ihrem Familienstand in die Steuerklasse I eingestuft, was bedeutete, daß das Splitting und die Splittingtabelle nicht angewandt werden konnten und sie steuerlich wie Ledige behandelt wurden.

31. Der Gerichtshof hat ausgeführt, daß Artikel 48 EG-Vertrag grundsätzlich nicht der Anwendung von Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach denen das Einkommen eines gebietsfremden Arbeitnehmers höher besteuert wird als das eines Gebietsansässigen, der die gleiche Beschäftigung ausübt. Wenn jedoch der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er im Beschäftigungsstaat ausübt, so daß der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben, besteht kein objektiver Unterschied zwischen der Situation eines solchen Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen, der eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung rechtfertigen könnte. Aus diesem Grund war es diskriminierend, sie unterschiedlich zu behandeln, wobei die Diskriminierung darin bestand, daß die persönliche Lage und der Familienstand des gebietsfremden Arbeitnehmers weder im Wohnsitzstaat noch im Beschäftigungsstaat berücksichtigt wurden¹⁹.

32. Ob gebietsfremde verheiratete Steuerpflichtige in Deutschland zusammen veranlagt werden konnten, wurde sehr rasch Gegenstand einer weiteren Vorlagefrage. Herr Gschwind, ein niederländischer Staatsangehöriger, arbeitete in Deutschland und wohnte mit seiner Familie in den Niederlanden, wo seine Frau arbeitete und 42 % des Familieneinkommens erzielte. Der Arbeitslohn von Herrn Gschwind, der 58 % des Familieneinkommens ausmachte, war in Deutschland zu versteuern; das Einkommen seiner Ehefrau wurde in den Niederlanden besteuert. Die deutsche Verwaltung lehnte die Anwendung des Splittings und der Splittingtabelle ab.

33. Diese Situation unterschied sich eindeutig von der des Herrn Schumacker, dessen Einkünfte in Deutschland praktisch die Gesamtheit der Einkünfte seines Haushalts ausmachten; weder er noch seine Ehefrau hatten in ihrem Wohnsitzstaat nennenswerte Einkünfte, die eine Berücksichtigung ihrer persönlichen Lage und ihres Familienstands erlaubt hätten. Hingegen eröffnete das inzwischen geänderte deutsche Recht, das auf Herrn Gschwind anwendbar war, durch die Festsetzung einer prozentual und einer in absoluten Zahlen ausgedrückten Grenze für die Anwendung des Splittings und der Splittingtabelle²⁰ die Möglichkeit, der persönlichen Lage und dem Familienstand der Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat auf einer ausreichenden Besteuerungsgrundlage Rechnung zu tragen. Da etwa 42 % des weltweiten Einkommens von Herrn Gschwind und seiner Ehefrau in

19 — Urteil Schumacker (zitiert oben in Fußnote 9, Randnrn. 35 bis 38).

20 — Die Grenzen waren wie folgt festgesetzt: Vom gesamten Einkommen der Ehegatten mußten mindestens 90 % in Deutschland zu versteuern und durften höchstens 24 000 DM in Deutschland nicht zu versteuern sein.

seinem Wohnsitzstaat erzielt wurden, konnte dieser Staat die persönliche Lage und den Familienstand von Herrn Gschwind entsprechend den nach den Rechtsvorschriften dieses Staates vorgesehenen Modalitäten berücksichtigen, da die Besteuerungsgrundlage dort ausreicht, um eine solche Berücksichtigung zuzulassen.

Aus diesem Grund war der Gerichtshof der Auffassung, daß nicht nachgewiesen sei, daß sich ein gebietsfremdes Ehepaar, bei dem ein Ehepartner in dem fraglichen Besteuerungsstaat arbeitete und dessen persönliche Lage und Familienstand aufgrund des Vorliegens einer ausreichenden Besteuerungsgrundlage im Wohnsitzstaat von diesem Staat berücksichtigt werden konnten, in einer Situation befand, die mit derjenigen eines gebietsansässigen Ehepaares vergleichbar wäre, bei dem einer der Ehegatten in einem anderen Mitgliedstaat arbeitete²¹.

34. Das dritte Urteil bezog sich auf Herrn Gilly, einen in Frankreich beschäftigten französischen Staatsangehörigen, und seine Ehefrau, die sowohl die deutsche als auch die französische Staatsangehörigkeit besaß und Lehrerin an einer öffentlichen Schule in Deutschland war. Das Einkommen von Frau Gilly in Deutschland war in diesem Staat, in dem sie in die Steuerklasse I eingestuft war, zu versteuern, was bedeutete, daß bei der Berechnung der Steuer ihre persönlichen und familiären Umstände

nicht berücksichtigt wurden. Da diese jedoch in Frankreich bei der Berechnung der aufgrund der gesamten gemeinsamen Einkünfte des Haushalts geschuldeten Steuer und bei der Gewährung verschiedener Steuerfreibeträge und -ermäßigungen berücksichtigt wurden, war der Gerichtshof der Ansicht, daß die deutschen Steuerbehörden nicht verpflichtet waren, ihre persönliche und familiäre Situation zu berücksichtigen²².

35. Diese Rechtssachen bezogen sich somit auf mitgliedstaatliche Rechtsvorschriften, wonach Einkommensteuerpflichtige je nachdem unterschiedlich behandelt wurden, ob sie gebietsansässig oder gebietsfremd waren.

Im Urteil Schumacker hat der Gerichtshof ausgeführt, daß sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, weil das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstellt, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und seine persönliche Steuerkraft, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden kann, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt; dieser Ort ist in der Regel der ständige Aufenthaltsort der betroffenen Person. Die Situation des Gebietsansässigen ist dagegen eine andere, da

21 — Urteil Gschwind (zitiert oben in Fußnote 9, Randnr. 30). Für einen detaillierten Vergleich der Unterschiede zwischen der Situation der Eheleute Gschwind und derjenigen eines gebietsansässigen Ehepaares in Deutschland, wenn einer der Ehegatten in einem anderen Mitgliedstaat arbeitet, siehe meine Schlußanträge in dieser Rechtssache vom 11. März 1999 (Slg. 1999, I-5453, insbesondere Nrn. 45 bis 49).

22 — Urteil Gilly (zitiert oben in Fußnote 9, Randnr. 50).

der Schwerpunkt seiner Einkünfte in der Regel im Wohnsitzstaat liegt und dieser Staat über alle erforderlichen Informationen verfügt, um die Gesamtsteuerkraft des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands zu beurteilen²³.

36. Nach den luxemburgischen Rechtsvorschriften werden Personen, die im Inland Einkünfte aus einer Berufstätigkeit erzielen, ebenfalls danach unterschiedlich behandelt, ob sie gebietsansässige oder gebietsfremde Steuerpflichtige sind²⁴. Herr Zurstrassen fühlt sich ebenso wie Herr Biehl, Herr Schumacker und Herr Gschwind wegen seiner Staatsangehörigkeit diskriminiert und verlangt, daß auf ihn der in Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 verankerte Grundsatz der Gleichbehandlung angewandt wird.

37. Im Unterschied zu den Genannten ist Herr Zurstrassen ein Steuerpflichtiger, der in dem Staat ansässig ist, in dem er sein berufliches Einkommen versteuert. Dies bedeutet, daß er aufgrund einer persönlichen Verpflichtung in diesem Staat steuerpflichtig ist, der sein gesamtes Welteinkommen unabhängig davon besteuert, wo es erzielt wurde. Nach dem internationalen Steuerrecht hat dieser Staat seine persön-

liche und familiäre Situation zu berücksichtigen.

38. Bei den luxemburgischen Finanzbehörden gilt Herr Zurstrassen jedoch, obwohl er verheiratet ist und Kinder hat, als lediger Steuerpflichtiger ohne familiäre Belastungen, weil seine Ehefrau, die kein eigenes Einkommen hat und von der er weder tatsächlich noch aufgrund einer gerichtlichen Entscheidung dauernd getrennt lebt, in einem anderen Mitgliedstaat wohnen geblieben ist und sich nicht in Luxemburg niedergelassen hat.

39. Wie der Gerichtshof bereits im Urteil Schumacker ausgeführt hat, kann Artikel 48 EG-Vertrag das Recht eines Mitgliedstaats, die Voraussetzungen und die Modalitäten der Besteuerung der in seinem Hoheitsgebiet von Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats erzielten Einkünfte festzulegen, insoweit einschränken, als es einem Mitgliedstaat nicht erlaubt, einen Staatsangehörigen eines anderen Mitgliedstaats, der in Ausübung seines Rechts auf Freizügigkeit im Hoheitsgebiet des erstgenannten Staates eine nichtselbständige Beschäftigung ausübt, bei der Erhebung der direkten Steuern schlechter zu behandeln als einen eigenen Staatsangehörigen, der sich in der gleichen Lage befindet²⁵.

23 — Zitiert oben in Fußnote 9 (Randnrn. 31 bis 33).

24 — Der Vertreter der luxemburgischen Regierung hat in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, daß sich in der Rechtssache Zurstrassen kein Beweisproblem hinsichtlich der wirtschaftlichen Situation der in einem anderen Mitgliedstaat wohnenden Ehefrau stelle und daß die Steuerbehörden nach der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15) über ausreichende Informationsmöglichkeiten verfügten.

25 — Zitiert oben in Fußnote 9 (Randnr. 24).

40. Ich weise darauf hin, daß es in steuerlicher Hinsicht keinen Unterschied zwischen der Situation der Eheleute Zurstrassen und derjenigen eines in Luxemburg ansässigen Ehepaares gibt, das, ohne dauernd getrennt zu leben, über unterschiedliche Wohnsitze im Großherzogtum verfügt und bei dem einer der Ehegatten das gesamte Einkommen des Haushalts erzielt. In beiden Fällen wird nämlich das gesamte Einkommen des Ehepaares von einem der Ehegatten in Luxemburg erzielt, und dieser Staat kann als einziger dessen persönliche und familiäre Umstände berücksichtigen.

41. Die luxemburgische Regierung hat in ihren Erklärungen keinen Rechtfertigungsgrund dargetan. Sie beschränkt sich auf den Hinweis, daß die Zusammenveranlagung der Ehegatten die Erhebung der Steuer durch die Anordnung der gesamtschuldnerischen Haftung der Steuerschuldner vereinfache, so daß sich die Erhebung unterschiedslos gegen jeden der Eheleute in der Weise richten könne, daß von ihm Zahlung der gesamten Steuerschuld verlangt werden könne; diese Möglichkeit entfalle, wenn einer der Ehegatten gebietsfremd sei.

42. Ich glaube nicht, daß diese Begründung ausreicht, um eine Diskriminierung wie die beschriebene zu rechtfertigen, vor allem in einem Fall wie dem vorliegenden, in dem der einzige Ehegatte, der Einkünfte bezieht, gebietsansässig ist. Außerdem könnte diese Begründung, wenn sie ernsthaft als Rechtfertigungsgrund vorgebracht würde, keinen Erfolg haben, da nach dem Einkommensteuergesetz gebietsfremde Ehepaare unter der alleinigen Voraussetzung zusammen veranlagt werden können, daß mehr als die

Hälfte der beruflichen Einkünfte des Ehepaares in Luxemburg zu versteuern ist.

43. Auch in dieser Hinsicht teile ich die Ansicht von Herrn Zurstrassen, daß die Diskriminierung, die sich aus den streitigen Rechtsvorschriften ergibt, nicht mit dem Erfordernis gerechtfertigt werden kann, die Kohärenz des luxemburgischen Steuersystems zu wahren.

Dieser Rechtfertigungsgrund, der vom Gerichtshof nur in einem Fall als solcher anerkannt worden ist²⁶, kann nicht eingreifen, wenn es darum geht, die persönliche Situation und den Familienstand eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen, dessen in einem anderen Mitgliedstaat wohnender Ehegatte kein eigenes Einkommen hat, zu berücksichtigen, um auf ihn den Steuertarif in gleicher Weise anzuwenden wie auf die anderen Gebietsansässigen, deren Ehegatte in Luxemburg wohnt und kein Einkommen bezieht.

44. Daraus ergibt sich für mich die Schlußfolgerung, daß die im luxemburgischen Einkommensteuergesetz enthaltene versteckte Diskriminierung nach Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1612/68 verboten ist.

26 — Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249) und in der Rechtssache C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305).

VII — Ergebnis

45. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Frage des Tribunal administratif Luxemburg wie folgt zu antworten:

Artikel 48 Absatz 2 EG-Vertrag und Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 des Rates vom 15. Oktober 1968 über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft stehen einer mitgliedstaatlichen Regelung entgegen, die auf dem Gebiet der Einkommensteuer die Zusammenveranlagung von nicht getrennt lebenden Ehegatten von der Voraussetzung abhängig macht, daß beide Ehegatten gebietsansässig sind, und diese steuerliche Vergünstigung einem Arbeitnehmer verweigert, der sich im Inland niedergelassen hat, wo er das gesamte Einkommen des Haushalts erzielt, und dessen Ehegatte weiterhin im Ursprungsmitgliedstaat wohnt.