

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

9. Februar 2017(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Einkommensteuer – Angehöriger eines Mitgliedstaats, der Einkünfte in diesem Mitgliedstaat und in einem Drittstaat erzielt und in einem anderen Mitgliedstaat wohnt – Steuerliche Vergünstigung zur Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation“

In der Rechtssache C-283/15

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hoge Raad der Niederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) mit Entscheidung vom 22. Mai 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 11. Juni 2015, in dem Verfahren

X

gegen

Staatssecretaris van Financiën

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter E. Regan, J.-C. Bonichot (Berichterstatter), C. G. Fernlund und S. Rodin,

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 29. Juni 2016,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von X, vertreten durch B. Dieleman, A. A. W. Langevoord und T. C. Gerverdinck, belastingadviseurs,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch M. Bulterman und M. Noort als Bevollmächtigte im Beistand des Sachverständigen J. C. L. M. Fijen,
- der belgischen Regierung, vertreten durch M. Jacobs und J.-C. Halleux als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,
- der österreichischen Regierung, vertreten durch C. Pesendorfer, E. Lachmayer und F. Koppensteiner als Bevollmächtigte,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes, M. Rebelo und J. Martins da Silva als Bevollmächtigte,

- der schwedischen Regierung, vertreten durch A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson, L. Swedenborg und N. Otte Widgren als Bevollmächtigte,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch M. Holt als Bevollmächtigten im Beistand von R. Hill, Barrister,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und C. Soulay als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. September 2016

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der „Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Freizügigkeit“.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen X und dem Staatssecretaris van Financiën (Staatsekretär für Finanzen) über die Weigerung der niederländischen Finanzverwaltung, X den Abzug der „negativen Einkünfte“ aus einer in Spanien belegenen Eigentumswohnung zu gestatten.

Rechtlicher Rahmen

- 3 Art. 2.3 des Wet Inkomstenbelasting 2001 (Einkommensteuergesetz 2001, im Folgenden: Gesetz von 2001) bestimmt:

„Die Einkommensteuer wird auf folgende vom Steuerpflichtigen im betreffenden Kalenderjahr erzielte Einkünfte erhoben:

- a) steuerpflichtige Einkünfte aus Arbeit und Wohnung,
- b) steuerpflichtige Einkünfte aus einer wesentlichen Beteiligung und
- c) steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen.“

- 4 Art. 2.4 des Gesetzes von 2001 sieht vor:

„1. Die steuerpflichtigen Einkünfte aus Arbeit und Wohnung werden bestimmt:

- a) für inländische Steuerpflichtige nach Kapitel 3,
- b) für ausländische Steuerpflichtige nach Abschnitt 7.2 ...“

- 5 In Art. 2.5 des Gesetzes von 2001 heißt es:

„1. Inländische Steuerpflichtige, die nicht während des gesamten Kalenderjahrs in den Niederlanden wohnen, und ausländische Steuerpflichtige, die als Einwohner eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines durch Ministerialerlass bestimmten anderen Staats, mit dem die Niederlande ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen haben, das den Austausch von Informationen vorsieht, in die Besteuerung durch diesen Mitgliedstaat oder Drittstaat einbezogen werden, können sich für die Anwendung der Vorschriften entscheiden, die dieses Gesetz für inländische Steuerpflichtige vorsieht ...

...“

- 6 Nach Art. 3.120 Abs. 1 des Gesetzes von 2001 ist ein Einwohner der Niederlande berechtigt, „negative Einkünfte“ aus einer eigenen, in den Niederlanden belegenen Wohnung in Abzug zu bringen.
- 7 Art. 7.1 Buchst. a des Gesetzes von 2001 sieht vor, dass die Steuer auf die im Kalenderjahr in den Niederlanden erzielten steuerpflichtigen Einkünfte aus Arbeit und Wohnung erhoben wird.
- 8 Nach Art. 7.2 Abs. 2 Buchst. b und f des Gesetzes von 2001 gehören zu den steuerpflichtigen Einkünften aus Arbeit und Wohnung die steuerpflichtigen Bezüge aus einer Beschäftigung, die in den Niederlanden ausgeübt wird oder wurde, und gegebenenfalls die steuerpflichtigen Einkünfte aus einer eigenen Wohnung in den Niederlanden.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 9 Nach dem Gesetz von 2001 unterliegen nicht nur Einkünfte aus Arbeit, sondern auch Einkünfte „aus Wohnung“ der Einkommensteuer. Falls es sich bei der Wohnung um Eigentum handelt, wird davon ausgegangen, dass sie „Vorteile“ verschafft, die in Prozent ihres Wertes berechnet werden. Diese „Vorteile“ werden um die abzugsfähigen Kosten vermindert, zu denen die Zinsen und Gebühren im Zusammenhang mit den für den Erwerb der Wohnung abgeschlossenen Darlehensverträgen zählen. Sind diese Kosten höher als die „Vorteile“, hat der Steuerpflichtige „negative Einkünfte“.
- 10 Dies war im Jahr 2007 bei X, einem niederländischen Staatsangehörigen, in Bezug auf seine in Spanien belegene Wohnung der Fall.
- 11 In diesem Steuerjahr bestanden die beruflichen Einkünfte von X aus Zahlungen von zwei Gesellschaften, an denen er eine Mehrheitsbeteiligung besaß; eine dieser Gesellschaften hatte ihren Sitz in den Niederlanden, die andere in der Schweiz. Die aus den Niederlanden stammenden Einkünfte machten 60 % seiner gesamten steuerpflichtigen Einkünfte aus, die Einkünfte aus der Schweiz 40 %. In Spanien wurden seinerzeit keine Einkünfte erzielt, und zwar weder im Jahr 2007 noch in den vier darauf folgenden Jahren. Nach diesen vier Jahren gab X seinen Wohnsitz in Spanien auf.
- 12 Gemäß dem anwendbaren bilateralen Steuerabkommen wurde das in der Schweiz erzielte Einkommen in der Schweiz und das in den Niederlanden erzielte Einkommen in den Niederlanden besteuert.
- 13 In den Niederlanden hatte X zunächst die in Art. 2.5 des Gesetzes von 2001 vorgesehene Gleichstellung mit einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewählt, was seine unbeschränkte Steuerpflicht in den Niederlanden zur Folge hatte. Dementsprechend berücksichtigte die niederländische Finanzverwaltung die „negativen Einkünfte“ aus der Wohnung in Spanien.
- 14 Die so berechnete Steuer war aber insgesamt höher als die, die X hätte zahlen müssen, wenn er nicht die Gleichstellung mit gebietsansässigen Steuerpflichtigen gewählt hätte – was zur Folge gehabt hätte, dass er in der Schweiz für die dort erzielten Einkünfte, d. h. 40 % seiner gesamten Einkünfte, Steuern hätte entrichten müssen – und wenn er außerdem die „negativen Einkünfte“ aus der in Spanien belegenen Eigentumswohnung vollumfänglich hätte abziehen dürfen.
- 15 Unter Abänderung der von ihm getroffenen Wahl focht er den Steuerbescheid vor den niederländischen Gerichten an und machte geltend, die Bestimmungen des Unionsrechts zur

Freizügigkeit seien dahin auszulegen, dass sie gebietsfremden Steuerpflichtigen den Abzug „negativer Einkünfte“ aus ihrem Wohneigentum erlaubten, ohne dass sie dafür eine Gleichstellung mit Gebietsansässigen wählen müssten.

- 16 Vor der Rechtbank te Haarlem (Gericht erster Instanz Haarlem, Niederlande) und dem Gerichtshof Amsterdam (Berufungsgericht Amsterdam, Niederlande) blieb X erfolglos. Daraufhin legte er Kassationsbeschwerde beim Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) ein.
- 17 Das vorliegende Gericht hat Zweifel hinsichtlich der Bedeutung der mit dem Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), begründeten Rechtsprechung, weil X – anders als es in der Rechtssache, in der jenes Urteil ergangen ist, der Fall war – nicht sein gesamtes oder fast sein gesamtes Familieneinkommen in einem einzigen – zur Besteuerung dieses Einkommens befugten – Mitgliedstaat, der nicht der Mitgliedstaat seines Wohnsitzes ist, erzielte, der somit seiner persönlichen und familiären Situation Rechnung tragen könnte. Die Situation von X ist nämlich dadurch gekennzeichnet, dass er zu dem für die Berechnung seiner Einkommensteuer maßgeblichen Zeitpunkt in Spanien wohnte, wo er keine Einkünfte erzielte, und seine Einkünfte teils – zu 60 % – in den Niederlanden und teils – zu 40 % – in der Schweiz erzielte.
- 18 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts könnten die Urteile vom 14. September 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), vom 12. Dezember 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), und vom 10. Mai 2012, Kommission/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282), so verstanden werden, dass der Mitgliedstaat, in dem eine Tätigkeit ausgeübt wird, immer die persönliche und familiäre Situation des Betroffenen berücksichtigen muss, wenn der Wohnmitgliedstaat dazu nicht in der Lage ist. Ein solcher Fall liegt im Ausgangsverfahren vor, da X im fraglichen Steuerjahr keinerlei Einkünfte in Spanien hatte.
- 19 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
 1. Sind die Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Freizügigkeit dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach ein Unionsbürger, der in Spanien wohnt und dessen Arbeitseinkünfte zu ca. 60 % von den Niederlanden und zu ca. 40 % von der Schweiz besteuert werden, seine negativen Einkünfte aus der in Spanien belegenen, persönlich genutzten Eigentumswohnung auch dann nicht von seinen in den Niederlanden besteuerten Arbeitseinkünften in Abzug bringen darf, wenn er im Wohnsitzstaat, d. h. in Spanien, ein so niedriges Einkommen bezieht, dass die vorerwähnten negativen Einkünfte im betreffenden Jahr nicht zu einer Steuerminderung im Wohnsitzstaat führen können?
 2. a) Sofern die erste Frage zu bejahen ist: Muss jeder Mitgliedstaat, in dem der Unionsbürger einen Teil seiner Einkünfte erzielt, den vollen Betrag der vorerwähnten negativen Einkünfte berücksichtigen? Oder gilt diese Verpflichtung lediglich für einen der betreffenden Beschäftigungsstaaten und, falls ja, für welchen? Oder muss jeder einzelne Beschäftigungsstaat (mit Ausnahme des Wohnsitzstaats) den Abzug eines Teils dieser negativen Einkünfte erlauben? Wie ist dieser abzugsfähige Teil in letztgenanntem Fall zu ermitteln?
 - b) Kommt es in diesem Zusammenhang darauf an, in welchem Mitgliedstaat die Arbeit tatsächlich ausgeführt wird, oder darauf, welcher Mitgliedstaat befugt ist, die mit der genannten Arbeit erzielten Einkünfte zu besteuern?

3. Fällt die Antwort auf die in der zweiten Frage angeführten Fragen anders aus, wenn es sich bei einem der Staaten, in denen der Unionsbürger seine Einkünfte erzielt, um die Schweizerische Eidgenossenschaft handelt, die kein Mitgliedstaat der Union ist und auch nicht dem Europäischen Wirtschaftsraum angehört?
4. Inwiefern ist es in diesem Zusammenhang von Belang, ob die Rechtsvorschriften des Wohnsitzstaats des Steuerpflichtigen (hier das Königreich Spanien) eine Möglichkeit zum Abzug von Hypothekenzinsen für die Eigentumswohnung des Abgabenschuldners sowie eine Möglichkeit zur Verrechnung sich daraus für das betreffende Jahr ergebender steuerlicher Verluste mit etwaigen Einkünften aus diesem Staat in späteren Jahren vorsehen?

Zu den Vorlagefragen

Zur anzuwendenden Verkehrsfreiheit

- 20 Vorab ist festzustellen, dass das vorliegende Gericht nicht näher angibt, welche Verkehrsfreiheit als Maßstab für die Prüfung nationaler Rechtsvorschriften wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden heranzuziehen ist.
- 21 Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten ergibt sich allerdings, dass X über Mehrheitsbeteiligungen die Tätigkeit von Gesellschaften mit Sitz in den Niederlanden und in der Schweiz kontrolliert und leitet, auf deren Gewinne er die „negativen Einkünfte“ im Zusammenhang mit seiner Eigentumswohnung in Spanien anrechnen lassen möchte.
- 22 Nach ständiger Rechtsprechung ist die einschlägige Freiheit für einen Gebietsansässigen eines Mitgliedstaats, unabhängig von seiner Staatsangehörigkeit, der eine Beteiligung an einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft hält, die ihm einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht und es ihm ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, die Niederlassungsfreiheit (Urteil vom 18. Dezember 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, Rn. 21).
- 23 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften sind somit am Maßstab der Bestimmungen des Art. 49 AEUV zu prüfen.

Zur ersten Frage

- 24 Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat, dessen Steuervorschriften den Abzug von „negativen Einkünften“ im Zusammenhang mit einer Wohnung zulassen, verwehrt, einem gebietsfremden Selbständigen die Gewährung dieses Abzugs zu versagen, wenn dieser im Gebiet dieses Mitgliedstaats 60 % seiner gesamten Einkünfte erzielt und im Gebiet des Mitgliedstaats, in dem seine Wohnung belegen ist, keine Einkünfte erzielt, die es ihm ermöglichen, ein gleichwertiges Abzugsrecht geltend zu machen.
- 25 Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die nationalen Steuervorschriften das Unionsrecht und insbesondere die durch die Verträge garantierten Freiheiten, zu denen die nach Art. 49 AEUV gewährleistete Niederlassungsfreiheit zählt, zu beachten haben (vgl. entsprechend Urteil vom 10. Mai 2012, Kommission/Estland, C-39/10, EU:C:2012:282, Rn. 47).
- 26 Die Berücksichtigung „negativer Einkünfte“ aus einer Immobilie, die im Gebiet des Mitgliedstaats belegen ist, in dem ein Steuerpflichtiger Wohnsitz genommen hat, stellt einen Steuervorteil dar, der an seine persönliche Lage geknüpft ist, anhand der seine Gesamtsteuerkraft zu beurteilen ist (vgl. in

diesem Sinne Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 27 Soweit sie gebietsfremden Steuerpflichtigen die Möglichkeit zum Abzug solcher „negativer Einkünfte“ vorenthalten, die gebietsansässigen Steuerpflichtigen offensteht, behandeln die Vorschriften eines Mitgliedstaats daher die Erstgenannten weniger günstig als die Letztgenannten.
- 28 Folglich ist zu prüfen, ob das mit den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften aufgestellte Wohnsitzkriterium eine Diskriminierung begründet.
- 29 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass sich eine Diskriminierung nur daraus ergeben kann, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird (vgl. insbesondere Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 30, und vom 18. Juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 21).
- 30 Im Bereich der direkten Steuern befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation, da die Einkünfte, die ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats erzielt, meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstellen, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und da die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, leichter an dem Ort beurteilt werden kann, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt und der in der Regel der Ort seines gewöhnlichen Aufenthalts ist (vgl. insbesondere Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 31 und 32, und vom 18. Juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 22).
- 31 Der Gerichtshof hat daher in Rn. 34 des Urteils vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), festgestellt, dass es in Anbetracht der objektiven Unterschiede zwischen der Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft oder der persönlichen Lage und des Familienstands in der Regel nicht diskriminierend ist, wenn ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versagt, die er Gebietsansässigen gewährt (vgl. auch Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 23).
- 32 Eine Diskriminierung im Sinne des AEU-Vertrags könnte im Verhältnis zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden nur dann vorliegen, wenn ungeachtet ihres Wohnsitzes in verschiedenen Mitgliedstaaten nachgewiesen wäre, dass sich die beiden Gruppen von Steuerpflichtigen im Hinblick auf den Zweck und den Inhalt der fraglichen nationalen Vorschriften in einer vergleichbaren Lage befinden (vgl. Urteil vom 14. September 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, Rn. 26).
- 33 Dies ist insbesondere der Fall, wenn ein gebietsfremder Steuerpflichtiger in seinem Wohnmitgliedstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er in einem anderen Mitgliedstaat ausübt, so dass der Wohnmitgliedstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben (vgl. insbesondere Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 36, vom 16. Oktober 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, Rn. 61, und vom 18. Juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 25).

- 34 In einem solchen Fall besteht die Diskriminierung darin, dass die persönliche Lage und der Familienstand eines Gebietsfremden, der in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnmitgliedstaat den wesentlichen Teil seiner Einkünfte und praktisch seine gesamten Familieneinkünfte erzielt, weder im Wohnmitgliedstaat noch im Beschäftigungsmittelgliedstaat berücksichtigt werden (Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 38, vom 18. Juli 2007, Lakebrink und Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, Rn. 31, und vom 18. Juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 26).
- 35 Der Gerichtshof hat in Rn. 34 des Urteils vom 18. Juli 2007, Lakebrink und Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), klargestellt, dass sich die in den Rn. 29 bis 32 des vorliegenden Urteils angeführte Rechtsprechung auf alle steuerlichen Vergünstigungen im Zusammenhang mit der Steuerkraft des Gebietsfremden bezieht, die weder im Wohnmitgliedstaat noch im Beschäftigungsmittelgliedstaat gewährt werden (Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 27).
- 36 Diese Rechtsprechung ist im Kontext der Niederlassungsfreiheit übertragbar auf steuerliche Vergünstigungen im Zusammenhang mit der Steuerkraft, die weder im Wohnmitgliedstaat noch in dem Mitgliedstaat gewährt werden können, in dem ein Selbständiger seine Tätigkeit ausübt (zur Anwendbarkeit der aus dem Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, hervorgegangenen, ursprünglich im Bereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit entwickelten Rechtsprechung auf die Niederlassungsfreiheit vgl. Urteile vom 11. August 1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271, vom 27. Juni 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, und vom 28. Februar 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).
- 37 Im Hinblick auf derartige Steuervergünstigungen, die nach Maßgabe der Regeln der fraglichen nationalen Rechtsvorschriften die Steuerkraft des betreffenden Steuerpflichtigen bestimmen sollen – wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regeln, nach denen die fiktiven Einkünfte aus einer Eigentumswohnung besteuert werden und dafür der Abzug von damit zusammenhängenden Kosten erlaubt ist –, führt der bloße Umstand, dass ein Gebietsfremder in dem Mitgliedstaat, in dem er seine Tätigkeit ausübt, unter mehr oder weniger ähnlichen Bedingungen Einkünfte erzielt hat wie in diesem Staat Ansässige, daher nicht dazu, dass seine Lage mit der der Gebietsansässigen objektiv vergleichbar würde.
- 38 Für die Feststellung einer solchen objektiven Vergleichbarkeit ist nämlich außerdem erforderlich, dass der Wohnmitgliedstaat nicht in der Lage ist, dem Gebietsfremden die Vorteile zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben, weil der Gebietsfremde den wesentlichen Teil seiner Einkünfte nicht im Gebiet des Wohnmitgliedstaats erzielt (vgl. entsprechend Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 28).
- 39 Erzielt der Gebietsfremde im Gebiet eines Mitgliedstaats, in dem er einen Teil seiner Tätigkeiten ausübt, 60 % seiner gesamten weltweiten Einkünfte, lässt nichts die Annahme zu, dass sein Wohnmitgliedstaat allein aufgrund dieser Tatsache nicht zur Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands in der Lage wäre. Etwas anderes gälte nur, wenn sich herausstellen sollte, dass der Betroffene im Gebiet seines Wohnmitgliedstaats keine oder nur so geringe Einkünfte erzielt hat, dass dieser Staat ihm die Vergünstigungen, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben, nicht gewähren kann.
- 40 Dies ist bei X aber offenbar der Fall, da sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten ergibt, dass dieser in dem im Ausgangsverfahren fraglichen Steuerjahr keinerlei Einkünfte in seinem

Wohnmitgliedstaat, d. h. im Königreich Spanien, erzielt hat.

- 41 Da die persönliche und familiäre Situation von X weder von diesem Mitgliedstaat berücksichtigt werden kann noch von dem, in dessen Gebiet er 60 % der gesamten Einkünfte aus seiner Tätigkeit erzielt, nämlich dem Königreich der Niederlande, ist festzustellen, dass zu seinem Nachteil eine Diskriminierung im Sinne der in den Rn. 29 bis 32 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung vorliegt.
- 42 Der Umstand, dass X darüber hinaus seine übrigen Einkünfte desselben Jahres in einem anderen Staat als dem Königreich der Niederlande und dem Königreich Spanien erzielt hat, vermag diese Schlussfolgerung nicht in Frage zu stellen. Wie der Generalanwalt in den Nrn. 47 bis 53 seiner Schlussanträge festgestellt hat, hat der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger den wesentlichen Teil seiner Einkünfte nicht in einem, sondern in mehreren anderen Staaten als seinem Wohnstaat erzielt, keine Auswirkungen auf die Anwendung der Grundsätze, die aus dem Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), hervorgehen. Das entscheidende Kriterium ist nämlich, dass es einem Staat wegen nicht ausreichender steuerpflichtiger Einkünfte nicht möglich ist, die persönliche und familiäre Situation des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, während eine solche Berücksichtigung anderswo aufgrund ausreichender Einkünfte möglich ist.
- 43 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat, dessen Steuervorschriften den Abzug von „negativen Einkünften“ im Zusammenhang mit einer Wohnung zulassen, verwehrt, einem gebietsfremden Selbständigen die Gewährung dieses Abzugs zu versagen, wenn dieser im Gebiet dieses Mitgliedstaats 60 % seiner gesamten Einkünfte erzielt und im Gebiet des Mitgliedstaats, in dem seine Wohnung belegen ist, keine Einkünfte erzielt, die es ihm ermöglichen, ein gleichwertiges Abzugsrecht geltend zu machen.

Zur zweiten Frage

- 44 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das Verbot, das sich aus der Antwort auf die erste Frage ergibt, nur den Mitgliedstaat betrifft, in dem 60 % der Gesamteinkünfte erzielt worden sind, oder ob es auch für jeden anderen Mitgliedstaat gilt, in dem der gebietsfremde Steuerpflichtige steuerpflichtige Einkünfte erzielt hat, die es ihm ermöglichen, dort ein gleichwertiges Abzugsrecht geltend zu machen, und welcher Aufteilungsschlüssel insoweit anzuwenden ist. Ferner möchte es wissen, ob der Begriff des Tätigkeitsmitgliedstaats auf einen Mitgliedstaat verweist, in dessen Gebiet eine Tätigkeit konkret ausgeübt wird, oder auf einen Mitgliedstaat, der zur Besteuerung der Einkünfte aus einer Tätigkeit befugt ist.
- 45 Für die Beantwortung des zweiten Teils der zweiten Frage genügt es, darauf hinzuweisen, dass der im Rahmen der Beantwortung der ersten Frage angeführten Rechtsprechung die Zielsetzung zugrunde liegt, dass mittels einer steuerlichen Vergünstigung, d. h. einer geringeren Besteuerung, der persönlichen Lage und dem Familienstand des Steuerpflichtigen Rechnung getragen wird. Folglich kann der Begriff „Tätigkeitsmitgliedstaat“, wie er im vorliegenden Urteil verwendet wird, nur in dem Sinne zu verstehen sein, dass damit ein Mitgliedstaat gemeint ist, der zur Besteuerung der gesamten oder eines Teils der Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Tätigkeit befugt ist, gleichviel, wo die Tätigkeit, die diese Einkünfte erzeugt, konkret ausgeführt wird.
- 46 Hinsichtlich des ersten Teils der zweiten Frage betreffend die Aufteilung der sich aus der Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen ergebenden Lasten zwischen mehreren Tätigkeitsmitgliedstaaten ist die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten heranzuziehen (vgl. insbesondere Urteil vom 12. Dezember 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, Rn. 93 und die

dort angeführte Rechtsprechung).

- 47 Danach ist insbesondere die Freiheit der Mitgliedstaaten, die Ausübung ihrer Steuerhoheit in Ermangelung von Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen des Unionsrechts untereinander aufzuteilen, um u. a. eine Kumulierung steuerlicher Vergünstigungen zu verhindern, in Einklang zu bringen mit der Notwendigkeit, den Steuerpflichtigen der betreffenden Staaten zu gewährleisten, dass ihre gesamte persönliche und familiäre Situation im Ganzen gebührend berücksichtigt wird, unabhängig davon, wie die betreffenden Mitgliedstaaten diese Verpflichtung untereinander aufgeteilt haben. Anderenfalls bestünde nämlich die Gefahr, dass die freie Aufteilung der Steuerhoheit unter den Mitgliedstaaten zu Ungleichbehandlungen zwischen den betreffenden Steuerpflichtigen führt, die, da sie sich nicht aus den Unterschieden zwischen den nationalen Steuervorschriften ergeben, nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar wären (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, Rn. 70 und 77).
- 48 Im Fall eines Selbständigen, der seine steuerpflichtigen Einkünfte in mehreren Mitgliedstaaten erzielt, die nicht sein Wohnmitgliedstaat sind, kann dieser Einklang nur dadurch hergestellt werden, dass es ihm erlaubt wird, sein Recht auf Abzug „negativer Einkünfte“ bei jedem Tätigkeitsmitgliedstaat geltend zu machen, der diese Art der steuerlichen Vergünstigung gewährt, und zwar im Verhältnis zu den in den einzelnen Mitgliedstaaten jeweils erzielten Anteilen seiner Einkünfte, wobei es ihm obliegt, den zuständigen nationalen Verwaltungen alle Informationen zu seinen Welteinkünften zukommen zu lassen, die es ihnen erlauben, dieses Verhältnis zu bestimmen.
- 49 Damit ist auf die zweite Frage zu antworten, dass das Verbot, das sich aus der Antwort auf die erste Frage ergibt, jeden Tätigkeitsmitgliedstaat betrifft, in dessen Gebiet ein Selbständiger Einkünfte erzielt, die es ihm ermöglichen, dort ein gleichwertiges Abzugsrecht geltend zu machen, und zwar im Verhältnis zu den in den Tätigkeitsmitgliedstaaten jeweils erzielten Anteilen der betreffenden Einkünfte. „Tätigkeitsmitgliedstaat“ ist insoweit jeder Mitgliedstaat, der zur Besteuerung derjenigen Einkünfte aus der Tätigkeit eines Gebietsfremden befugt ist, die in seinem Gebiet erzielt worden sind, unabhängig davon, an welchem Ort die Tätigkeit konkret ausgeübt wird.

Zur dritten Frage

- 50 Mit seiner dritten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob der Umstand, dass der betreffende gebietsfremde Steuerpflichtige einen Teil seiner steuerpflichtigen Einkünfte nicht in einem Mitgliedstaat erzielt, sondern in einem Drittstaat, Auswirkungen auf die Antwort auf die zweite Frage hat.
- 51 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Auslegung, die den Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit im Hinblick auf das durch diese geschaffene Verbot der Benachteiligung eines Selbständigen, der eine berufliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnmitgliedstaat ausübt, zu geben ist, für alle Mitgliedstaaten gilt. Nichts anderes gilt in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden für einen Mitgliedstaat, in dem ein Selbständiger, der in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, einen Teil seiner Tätigkeit ausgeübt hat, während er seine Tätigkeit im Übrigen in einem dritten Staat ausgeübt hat, auch wenn es sich bei Letzterem nicht um einen Mitgliedstaat, sondern um einen Drittstaat handelt (vgl. entsprechend Urteil vom 18. Juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 35).
- 52 Somit ist auf die dritte Frage zu antworten, dass der Umstand, dass der betreffende gebietsfremde Steuerpflichtige einen Teil seiner steuerpflichtigen Einkünfte nicht in einem Mitgliedstaat erzielt, sondern in einem Drittstaat, keine Auswirkungen auf die Antwort auf die zweite Frage hat.

Zur vierten Frage

- 53 Mit seiner vierten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Antworten auf die vorausgehenden Fragen anders lauten würden, wenn die nationalen Rechtsvorschriften des Wohnsitzmitgliedstaats des Selbständigen es diesem erlaubten, Hypothekenzinsen für seine Eigentumswohnung von der in diesem Mitgliedstaat geschuldeten Steuer abzuziehen und daraus resultierende steuerliche Verluste auf Einkünfte kommender Steuerjahre anzurechnen.
- 54 Aus den dem Gericht vorliegenden Akten, die insoweit durch von X in der mündlichen Verhandlung abgegebene Erklärungen bestätigt worden sind, geht hervor, dass X weder im Jahr 2007 noch in den darauf folgenden Steuerjahren Einkünfte in Spanien erzielt hat. Mangels steuerpflichtiger Einkünfte in seinem Wohnsitzmitgliedstaat während dieser Jahre konnte X somit bei den spanischen Steuerbehörden in jedem Fall kein Abzugsrecht zur Berücksichtigung seiner persönlichen und familiären Situation geltend machen.
- 55 Die vierte Frage ist demzufolge hypothetisch und daher unzulässig (vgl. Urteil vom 29. Januar 2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, Rn. 24).

Kosten

- 56 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat, dessen Steuervorschriften den Abzug von „negativen Einkünften“ im Zusammenhang mit einer Wohnung zulassen, verwehrt, einem gebietsfremden Selbständigen die Gewährung dieses Abzugs zu versagen, wenn dieser im Gebiet dieses Mitgliedstaats 60 % seiner gesamten Einkünfte erzielt und im Gebiet des Mitgliedstaats, in dem seine Wohnung belegen ist, keine Einkünfte erzielt, die es ihm ermöglichen, ein gleichwertiges Abzugsrecht geltend zu machen.**
- 2. Das Verbot, das sich aus der Antwort auf die erste Frage ergibt, betrifft jeden Tätigkeitsmitgliedstaat, in dessen Gebiet ein Selbständiger Einkünfte erzielt, die es ihm ermöglichen, dort ein gleichwertiges Abzugsrecht geltend zu machen, und zwar im Verhältnis zu den in den Tätigkeitsmitgliedstaaten jeweils erzielten Anteilen der betreffenden Einkünfte. „Tätigkeitsmitgliedstaat“ ist insoweit jeder Mitgliedstaat, der zur Besteuerung derjenigen Einkünfte aus der Tätigkeit eines Gebietsfremden befugt ist, die in seinem Gebiet erzielt worden sind, unabhängig davon, an welchem Ort die Tätigkeit konkret ausgeübt wird.**
- 3. Der Umstand, dass der betreffende gebietsfremde Steuerpflichtige einen Teil seiner steuerpflichtigen Einkünfte nicht in einem Mitgliedstaat erzielt, sondern in einem Drittstaat, hat keine Auswirkungen auf die Antwort auf die zweite Frage.**

Unterschriften

[*](#) Verfahrenssprache: Niederländisch.