Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
PAOLO MENGOZZI
vom 12. Juli 2012 [1]

Rechtssache C-168/11

Manfred Beker,
Christa Beker
gegen
Finanzamt Heilbronn

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs)

„Freier Kapitalverkehr — Vermeidung der Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode — Begrenzte Anrechnung auf die inländische Steuer, die auf ausländische Einkünfte geschuldet wäre — Berechnungsmodalitäten“

1. Bekanntlich sind die direkten Steuern einer der komplexesten und schwierigsten Bereiche, zu denen die Rechtsprechung des Gerichtshofs Stellung genommen hat. In Ermangelung einer nennenswerten Harmonisierung auf der Ebene der Europäischen Union stützen sich die Entscheidungen des Gerichtshofs, ausgehend von dem Grundsatz, dass die Zuständigkeit auf diesem Gebiet bei den Mitgliedstaaten verbleibt, die sie unter Beachtung des Unionsrechts auszuüben haben, im Wesentlichen auf die Verträge und Präzedenzfälle. Des Weiteren sind die zu behandelnden Fragen oft sehr technischer Natur, wodurch zu der Schwierigkeit der juristischen Auslegung noch die des Verständnisses der Berechnungs- und Anwendungsmechanismen der jeweils zu prüfenden Steuern hinzukommt.

2. Die vorliegende Rechtssache, die die Art und Weise der Berechnung der Höchstgrenze einer Steuergutschrift, die ein Mitgliedstaat Steuerpflichtigen mit ausländischen Einkünften zur Beschränkung der juristischen Doppelbesteuerung gewährt, vereint in sich alle soeben genannten Schwierigkeiten.

I – Rechtlicher Rahmen

3. Die einzige hier maßgebliche Bestimmung des Unionsrechts ist Art. 63 AEUV (ex-Art. 56 EGV) über den freien Kapitalverkehr. Dieser sieht in seinem ersten Absatz bekanntlich vor, dass „alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten [sind]“.

1 — Originalsprache: Italienisch.

4. Der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt betrifft einen Fall der juristischen Doppelbesteuerung [2], in dem zwei in Deutschland ansässige und dort auch unbeschränkt steuerpflichtige Steuerzahler sowohl in anderen EU-Staaten als auch in Drittstaaten Einkünfte aus der Ausschüttung von Dividenden erzielt haben.

5. Für die Regelung vergleichbarer Situationen hat Deutschland eine Reihe von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen. Das vorlegende Gericht führt als im vorliegenden Fall einschlägig in seinem Beschluss insbesondere die mit den Niederlanden, der Schweiz, Frankreich, Luxemburg, Japan und den USA getroffenen Abkommen an. Diese Abkommen sehen alle die Anwendung der „Anrechnungsmethode“ zur Minderung der juristischen Doppelbesteuerung bei Einkünften im Ausland, die dort einer Quellensteuer unterworfen werden, vor. Dieses Verfahren wird allgemein in ähnlichen Sachverhalten angewandt und ist durch das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen (im Folgenden: OECD-Musterabkommen) [3] als eine der beiden möglichen Methoden [4] zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anerkannt worden.

6. Ich werde die Funktionsweise dieses Verfahrens, so wie es vom deutschen Gesetzgeber umgesetzt wurde, später noch im Einzelnen erläutern. Im Allgemeinen funktioniert die Anrechnungsmethode aber wie folgt: Die Besteuerungsgrundlage wird im Wohnsitzstaat unter Berücksichtigung aller Einkünfte des Steuerpflichtigen, einschließlich der im Ausland erzielten, bestimmt. Danach wird nach nationalem Recht die geschuldete Steuer bezüglich der gesamten eben genannten Besteuerungsgrundlage berechnet. Diese *fiktive Steuer* wird dann durch Abzug der im Ausland gezahlten Steuer vermindert (Anrechnung). Konkret wird dem Steuerpflichtigen eine Steuergutschrift gewährt, die darauf abzielt, den Umstand zu kompensieren, dass bereits im Ausland Steuern auf die dort erzielten Einkünfte gezahlt wurden. Die Höhe der Steuergutschrift entspricht gemäß Art. 23 B des OECD-Musterabkommens grundsätzlich der im Ausland gezahlten Steuer, darf aber nicht die Steuer übersteigen, die nach dem Steuerrecht des Wohnsitzstaats auf die ausländischen Einkünfte geschuldet wäre. Insbesondere sieht Art. 23 B des OECD-Musterabkommens in dem hier maßgeblichen Teil Folgendes vor:

„(1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte … und können diese Einkünfte … nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so rechnet der erstgenannte Staat

a) auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht;

…

Der anzurechnende Betrag darf jedoch … den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen … nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden können …, entfällt;

2 — Bekanntermaßen liegt eine *juristische Doppelbesteuerung* dann vor, wenn eine Person bezüglich derselben Einkommensquelle, die ihre rechtliche Qualifikation beibehält, zweimal der Steuer unterworfen wird: Z. B. wurden im vorliegenden Fall die von den Klägern des Ausgangsverfahrens empfangenen Dividenden – jeweils als Dividenden und als derselben Person gehörend – zunächst im Staat, in dem sie ausgeschüttet wurden, und dann im Wohnsitzstaat der Kläger der Steuer unterworfen. Eine *wirtschaftliche Doppelbesteuerung* liegt dagegen dann vor, wenn dieselbe Einkommensquelle zweimal hinsichtlich verschiedener Steuersubjekte der Steuer unterworfen wird: z. B. im Fall von Einkünften, die zunächst der Körperschaftsteuer und dann, nach der Ausschüttung in Form von Dividenden, einer Dividendensteuer oder der Einkommensteuer unterworfen werden.

3 — Dieses Musterabkommen ist natürlich nicht bindend, ist aber das am häufigsten benutzte Referenzmodell für die Redaktion von bilateralen Abkommen in diesem Bereich. Die jüngste Fassung des OECD-Musterabkommens stammt aus dem Jahr 2010 und kann auf der Internetseite der Organisation abgerufen werden, www.oecd.org.

4 — Die andere mögliche Methode, die im OECD-Musterabkommen vorgesehen ist, ist die Freistellungsmethode. Bei dieser Methode werden die im Ausland zur Steuer herangezogenen Einkünfte im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen nicht zur Steuer herangezogen. Außerdem gibt es eine Vielzahl möglicher Varianten der beiden eben aufgezeigten Grundmethoden.

…“

7. Das OECD-Musterabkommen sieht keine genauen Modalitäten für die Bestimmung des Anrechnungshöchstbetrags vor. Deutschland hat das entsprechende Verfahren durch § 34c Abs. 1 Einkommensteuergesetz (im Folgenden: EStG) konkretisiert. In der auf den Sachverhalt anwendbaren Fassung von 2007 sah diese Vorschrift insbesondere Folgendes vor:

„Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte … ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt. Die auf die ausländischen Einkünfte nach Satz 1 erster Halbsatz entfallende deutsche Einkommensteuer ist in der Weise zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens, einschließlich der ausländischen Einkünfte, … ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. …“

8. Ich werde auf die konkrete Funktionsweise dieser Methode später bei der Prüfung der Vorlagefrage noch genauer eingehen.

II – Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

9. Die Kläger des Ausgangsverfahrens, die Eheleute Beker, sind in Deutschland ansässig und dort unbeschränkt steuerpflichtig. Sie haben den größten Teil ihrer Einkünfte in Deutschland erzielt, aber auch einige Dividenden in verschiedenen anderen Staaten, sowohl der EU als auch Drittstaaten, empfangen.

10. Alle im Ausland empfangenen Dividenden sind in dem Staat, aus dem sie stammen, zur Quellensteuer herangezogen worden. Aus den Angaben des vorlegenden Gerichts geht hervor, dass zwischen Deutschland und allen Staaten, aus denen die von den Eheleuten Beker empfangenen Dividenden stammen, Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bestehen. Diese Abkommen sehen für Fälle wie den hier gegenständlichen vor, dass die im Ausland auf die Dividenden erhobenen Steuern in Deutschland zur Minderung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Anrechnungsmethode berücksichtigt werden: Wie dargelegt, bedeutet dies die Anerkennung einer Steuergutschrift für die im Ausland gezahlten Steuern, die jedoch die Steuer nicht übersteigen darf, die auf die ausländischen Einkünfte geschuldet wäre, wenn sie in Deutschland, dem Wohnsitzstaat der Steuerpflichtigen, zur Steuer herangezogen worden wären.

11. Nach der deutschen Methode zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags, die im oben angeführten § 34c EStG beschrieben ist, muss die folgende Formel angewandt werden:

12. Für die Berechnung der in der Formel enthaltenen fiktiven vollen deutschen Steuer wird das gesamte zu versteuernde Einkommen, einschließlich der in Deutschland und der im Ausland erzielten Einkünfte, herangezogen. Es handelt sich also um die Steuer, die der Steuerpflichtige hätte zahlen müssen, wenn die gesamten Einkünfte in Deutschland erzielt worden wären. Für die Bestimmung des gesamten zu versteuernden Einkommens wird die Summe aller Welteinkünfte herangezogen und werden alle vom deutschen Recht vorgesehenen Abzüge vorgenommen.

13. Der zweite Teil der Formel dient der Bestimmung des „Anteils“ am Gesamteinkommen, der auf die im Ausland erzielten Einkünfte zurückzuführen ist: Folglich sollte die Multiplikation die Feststellung des Anteils an der fiktiven vollen deutschen Steuer erlauben, der sich auf die fraglichen ausländischen Einkünfte bezieht. Dieser Anteil stellt die Höchstgrenze für die Anrechnung der bereits im Ausland gezahlten Steuern dar.

14. Es fällt auf, dass im Nenner des Bruchs nicht das zu versteuernde Einkommen steht (das dagegen für die Bestimmung des ersten Elements der Formel, der fiktiven vollen deutschen Steuer, herangezogen wird), sondern die Summe der Einkünfte, die ich in Nr. 12 angesprochen habe. Die Summe der Einkünfte ist natürlich höher als das zu versteuernde Einkommen, da Letzteres, wie dargelegt, *ausgehend von der Summe der Einkünfte unter Abzug einer Reihe von Positionen* ermittelt wird. Im Fall der Eheleute Beker betreffen die Abzüge, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt wurden, insbesondere einige Versicherungsprämien, Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke und die Kirchensteuer.

15. Der Umstand, dass als Nenner des in der Formel enthaltenen Bruchs die Summe der Einkünfte und nicht das zu versteuernde Einkommen verwendet wird, führt logischerweise zu einer Verringerung des Anrechnungshöchstbetrags, der dem Steuerpflichtigen gewährt werden kann.

16. Im vorliegenden Fall haben die Eheleute Beker im Ausland mehr als 2 850 Euro an Quellensteuern gezahlt. Durch Anwendung der oben dargestellten Formel haben die deutschen Steuerbehörden jedoch einen Anrechnungshöchstbetrag von 1 282 Euro anerkannt. Würde man im Nenner des Bruchs statt der Summe der Einkünfte das zu versteuernde Einkommen einsetzen, könnte die Steuergutschrift, soweit ersichtlich, ca. 1 650 Euro betragen.

17. Der mit der Klage gegen die Steuerfestsetzung begonnene Rechtsstreit ist bis zum vorlegenden Gericht gelangt, das wegen Zweifeln an der Vereinbarkeit der nationalen Regelung mit dem Unionsrecht das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

Steht Art. 56 EG der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, nach welcher – in Einklang mit zwischenstaatlichen Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung – bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der inländischen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, die ausländische Steuer auf die inländische Einkommensteuer, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt, in der Weise angerechnet wird, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – ergebende inländische Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte – und damit unter Nichtberücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen als Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände – aufgeteilt wird?

III – Würdigung

A – *Vorbemerkungen*

1. Zur Reichweite der von den Klägern vor dem nationalen Gericht gestellten Anträge

18. In ihren schriftlichen Erklärungen haben die Kläger des Ausgangsverfahrens hervorgehoben, dass sie mit ihrem Antrag im Ausgangsverfahren eine Anrechnung nahezu der gesamten im Ausland gezahlten Quellensteuer auf die deutsche Steuer erreichen wollten. Dagegen habe das vorlegende Gericht seine Frage enger gefasst, indem es sie auf die fehlende Berücksichtigung einiger Abzugspositionen bei der Berechnung konzentriere.

19. Dieser Umstand ist hier, auch wenn er zuträfe, unerheblich. Bekanntlich entsteht nämlich im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens eine wirkliche Zusammenarbeit zwischen dem nationalen Gericht und dem Gerichtshof, bei der es grundsätzlich nur dem Ersteren obliegt, den Sachverhalt, das anwendbare Recht und die Fragen, deren Beantwortung für die Beilegung des Rechtsstreits notwendig

ist, zu bestimmen [5]. In diesem Zusammenhang stellt der Gerichtshof nur in Ausnahmefällen die Würdigung der nationalen Gerichte in Frage. Insbesondere kann der Gerichtshof keine Fragen hypothetischer Natur oder solche, die in keinem Zusammenhang zum zu lösenden Fall stehen, beantworten [6].

20. Im vorliegenden Fall lässt nichts darauf schließen, dass das nationale Gericht eine hypothetische oder für die Entscheidung des Rechtsstreits unerhebliche Frage gestellt hat: Im Gegenteil, die Sachbezogenheit der Antwort des Gerichtshofs für die Entscheidung des nationalen Rechtsstreits erscheint offensichtlich. Es ist hinzuzufügen, dass das nationale Gericht im letzten Teil seines Vorlagebeschlusses ausdrücklich feststellt, dass sich der bei ihm gestellte Antrag der Kläger auf die Korrektur des Nenners des in der Formel verwendeten Bruchs durch Einbeziehung der von mir oben dargestellten Abzüge beschränkt.

21. Unter diesen Umständen ist die Vorlagefrage meiner Ansicht nach nicht nur zulässig, sondern bedarf auch keiner Klarstellung und/oder Umformulierung [7].

2. Zu den anwendbaren Bestimmungen

22. Das vorlegende Gericht hat seine Frage nur unter Bezugnahme auf Art. 56 EG, heute Art. 63 AEUV, über den freien Kapitalverkehr formuliert. Im Laufe des Verfahrens wurden Zweifel an der Richtigkeit der Geltendmachung dieser Bestimmung geäußert, einige Verfahrensbeteiligte, die Erklärungen abgegeben haben, haben sich gefragt, ob die einschlägigen Grundfreiheiten nicht andere wären, insbesondere eventuell die Niederlassungsfreiheit.

23. Alle, die die Anwendbarkeit von Art. 63 AEUV in Frage gestellt haben, sind jedoch zu dem Schluss gekommen, dass die Geltendmachung dieser Bestimmung korrekt ist, und ich kann damit nur einverstanden sein. Es ist nämlich unstreitig, dass die Beteiligungen, aus denen die Eheleute Beker die Dividenden empfangen haben, ausschließlich den sogenannten Streubesitz betreffen, d. h., keine kontrollierenden Beteiligungen an den Gesellschaften, die sie ausgegeben haben, sind. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit im Fall von Beteiligungen nur dann anwendbar, wenn der Besitz dieser Beteiligungen es ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben. Andernfalls – so wie im vorliegenden Fall – sind die Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr anzuwenden [8].

24. Es sei zudem bemerkt, dass Art. 63 AEUV nicht nur auf Kapitalbewegungen zwischen Mitgliedstaaten, sondern auch auf solche zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten anwendbar ist. Es ist daher für die Beurteilung, ob eine nach Art. 63 AEUV verbotene Beschränkung vorliegt, unerheblich, dass einige Beteiligungen der Eheleute Beker aus Staaten, die nicht der Union angehören, stammen [9].

5 — Siehe z. B. jüngst die Urteile vom 18. Dezember 2007, ZF Zefeser (C-62/06, Slg. 2007, I-11995, Randnr. 14), und vom 1. Oktober 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, Slg. 2009, I-9225, Randnr. 19).

6 — Dazu besteht eine umfassende ständige Rechtsprechung. Siehe z. B. zuletzt Urteile vom 11. September 2008, Eckelkamp u. a. (C-11/07, Slg. 2008, I-6845, Randnr. 28), und vom 28. Februar 2012, Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne (C-41/11, Randnr. 35).

7 — Nach ständiger Rechtsprechung betrifft eine Umformulierung von Vorlagefragen die Fälle, in denen eine Antwort auf die Fragen, so wie sie vom vorlegenden Gericht formuliert wurden, diesem keine Entscheidung des vor ihm anhängigen Rechtsstreits ermöglicht: siehe z. B. Urteile vom 26. Juni 2008, Wiedemann und Funk (C-329/06 und C-343/06, Slg. 2008, I-4635, Randnr. 45), und vom 15. September 2011, DP grup (C-138/10, Slg. 2011, I-8369, Randnr. 29).

8 — Urteile vom 21. November 2002, X und Y (C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Randnrn. 66 bis 68), und vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnrn. 37 f.). Siehe auch Urteile vom 13. April 2000, Baars (C-251/98, Slg. 2000, I-2787, Randnrn. 21 f.), und vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 31).

9 — Dieser Umstand könnte allenfalls unter dem Gesichtspunkt der möglichen Rechtfertigung einer Beschränkung erheblich sein, da der Austausch von Steuerinformationen mit Drittstaaten nicht so unkompliziert möglich ist wie der zwischen Mitgliedstaaten, vgl. Urteile vom 18. Dezember 2007, A (C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Randnrn. 60 bis 63), und vom 27. Januar 2009, Persche (C-318/07, Slg. 2009, I-359, Randnr. 70). Im vorliegenden Fall wurde dieser Aspekt jedoch nicht angesprochen.

B – *Zur Vorlagefrage*

1. Vorbemerkung

25. An dieser Stelle ist es angebracht, an einige der Grundprinzipien zu erinnern, die die Rechtsprechung des Gerichtshofs auf dem Gebiet der direkten Besteuerung aufgestellt hat.

26. Zunächst fällt dieses Gebiet an sich nicht unter die Zuständigkeit der Union. Die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten auf diesem Gebiet muss jedoch unter Wahrung des Unionsrechts *ausgeübt* werden [10]. Den Mitgliedstaaten bleibt es im Übrigen überlassen, die Steuerhoheit unter sich aufzuteilen, doch dürfen sie dabei keine Maßnahmen anwenden, die gegen die in den Verträgen garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen [11].

27. Im Hinblick auf die Doppelbesteuerung hat das von mir soeben Dargelegte die in gewisser Hinsicht paradoxe Folge, dass die Mitgliedstaaten nach Unionsrecht nicht verpflichtet sind, Maßnahmen zur Beseitigung oder Beschränkung dieses Phänomens zu treffen. Entscheiden sie sich aber, dies dennoch zu tun, müssen sie dabei das Unionsrecht wahren [12]. Abgesehen davon liegen die Modalitäten ihres Tätigwerdens im Ermessen der Staaten [13].

28. Ein weiterer fester Bezugspunkt der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist, dass sich in der Regel gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige nicht in vergleichbaren Situationen befinden, so dass eine steuerliche Ungleichbehandlung *grundsätzlich* zulässig sein kann. Sind die Situationen des Gebietsansässigen und des Gebietsfremden jedoch aus objektiver Sicht gleich, hätte eine ungleiche Behandlung diskriminierenden Charakter [14]. Die nationale Steuerregelung eines Mitgliedstaats darf die im Inland und im Ausland erzielten Einkünfte eines Steuerpflichtigen nur dann unterschiedlich behandeln, wenn zwingende Gründe des Allgemeininteresses dies rechtfertigen [15].

2. Die Auswirkungen der deutschen Methode

29. Um die Vereinbarkeit der deutschen Methode zur Minderung der Doppelbesteuerung mit dem freien Kapitalverkehr beurteilen zu können, muss die konkrete Funktionsweise dieser Methode verstanden werden.

30. Wie bereits dargelegt, bildet den Ausgangspunkt die Bestimmung der fiktiven deutschen Steuer, die auf die im Ausland erzielten und dort zur Quellensteuer herangezogenen Einkünfte entfallen würde, wenn diese Einkünfte in Deutschland erzielt worden wären. Diese fiktive Steuer stellt den Anrechnungshöchstbetrag dar, der für die Kompensation der an den ausländischen Fiskus gezahlten Steuer gewährt werden kann. Dem OECD-Modell folgend wollte der deutsche Gesetzgeber den Grundsatz festlegen, dass dem Steuerpflichtigen für die Kompensation der im Ausland gezahlten Steuern keine höhere „Ermäßigung“ gewährt werden kann als das, was der deutsche Fiskus von ihm für die ausländischen Einkünfte verlangt hätte, wenn diese in Deutschland erzielt worden wären.

10 — Siehe z. B. die Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21), vom 6. Juli 2006, Conijn (C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Randnr. 14), und vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnr. 28).

11 — Urteil vom 16. Oktober 2008, Renneberg (C-527/06, Slg. 2008, I-7735, Randnrn. 48 und 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

12 — Urteil vom 20. Mai 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Slg. 2008, I-3747, Randnr. 47).

13 — Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation (oben in Fn. 8 angeführt, Randnr. 48), und vom 10. Februar 2011, Haribo (C-436/08 und C-437/08, Slg. 2011, I-305, Randnr. 86).

14 — Urteile Renneberg (oben in Fn. 11 angeführt, Randnr. 60), und vom 18. März 2010, Gielen (C-440/08, Slg. 2010, I-2323, Randnrn. 43 f.).

15 — Urteile vom 15. Juli 2004, Lenz (C-315/02, Slg. 2004, I-7063, Randnrn. 26 f.), vom 7. September 2004, Manninen (C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 29), und Test Claimants in the FII Group Litigation (oben in Fn. 8 angeführt, Randnr. 46).

31. Für die Bestimmung der fiktiven deutschen Steuer auf die ausländischen Einkünfte wird eine Formel verwendet, die, wie dargelegt, die fiktive deutsche Steuer auf das zu versteuernde (inländische und ausländische) Gesamteinkommen mit einem Bruch multipliziert, bei dem im Zähler die ausländischen Einkünfte und im Nenner die Summe der Einkünfte stehen.

32. Zur besseren Veranschaulichung gebe ich die Formel hier erneut wieder:

33. Da die Berechnung der fiktiven vollen deutschen Steuer nicht von der Summe der Einkünfte, sondern von einer niedrigeren zu versteuernden Basis (dem zu versteuernden Einkommen) ausgeht, führt die Formel zu dem praktischen Ergebnis, dass die personenbezogenen Abzüge, deren Anwendung die Summe der Einkünfte in das zu versteuernde Einkommen (das für die Bestimmung der fiktiven vollen deutschen Steuer herangezogen wird) umwandelt, auf die gesamten Einkünfte, sowohl die ausländischen als auch die deutschen, aufgeteilt werden. In dem in der Formel enthaltenen Bruch sind sowohl der Zähler als auch der Nenner sozusagen „Bruttobeträge“: Da auf die ausländischen Einkünfte keine personenbezogenen Abzüge angewandt wurden, hat es der deutsche Gesetzgeber für richtig erachtet, diese Einkünfte durch die Gesamtsumme der Einkünfte (ausländische und deutsche) vor personenbezogenen Abzügen zu dividieren (er hat also die Summe der Einkünfte und nicht das zu versteuernde Einkommen eingesetzt). Enthielte der Nenner das zu versteuernde Einkommen, das niedriger als die Summe der Einkünfte ist, erhielte man einen höheren Wert für den „ausländischen“ Anteil an der fiktiven deutschen Steuer und in Konsequenz eine höhere Anrechnung für den Steuerpflichtigen.

34. Die der Formel zugrunde liegende Logik scheint die zu sein, dass der ansässige Steuerpflichtige von den personenbezogenen Abzügen dann voll profitiert, wenn seine gesamten Einkünfte in Deutschland erzielt wurden. Wurde dagegen ein Teil dieser Einkünfte im Ausland erzielt, *wirken sich die personenbezogenen Abzüge faktisch nur auf den deutschen Teil der Einkünfte aus*, es bleibt dem Staat, in dem die Einkünfte erzielt wurden, überlassen, die Situation dadurch auszugleichen, dass er dem Steuerpflichtigen vergleichbare Abzugsmöglichkeiten gewährt.

35. Ein einfaches Beispiel kann vielleicht der besseren Veranschaulichung dienen. Bei einem Gesamteinkommen von 100 Euro, von dem 70 Euro im Inland und 30 Euro im Ausland erzielt wurden, einem inländischen und einem ausländischen Steuersatz von jeweils 10 % (zum Zweck der Vereinfachung verzichte ich auf ein progressives Element der Steuer, auch wenn dieses in der Regel gegeben ist) und einem Betrag für personenbezogene Abzüge in Höhe von 20 Euro, kommt man zu folgendem Ergebnis: Im Ausland zahlt der Steuerpflichtige 3 Euro Steuern (10 % von 30 Euro). In Deutschland wird eine fiktive volle Steuer von 8 Euro berechnet (10 % von 80 Euro, dem zu versteuernden Einkommen, das sich aus der Summe der Einkünfte unter Abzug der personenbezogenen Abzüge ergibt) und unter Anwendung der oben dargelegten Formel eine Steuergutschrift von 2,4 Euro gewährt (8x30/100). Insgesamt zahlt der Steuerpflichtige also 5,6 Euro Steuern an seinen Wohnsitzstaat (8 Euro – 2,4 Euro Steuergutschrift) und 3 Euro an den ausländischen Staat, in dem er Einkünfte erzielt hat, zusammen 8,6 Euro. Es ist also, als ob ihm auf die 70 Euro inländischer Einkünfte Abzüge in Höhe von 14 Euro und nicht von 20 Euro angerechnet worden wären, also proportional zu dem im Inland erzielten Anteil am Einkommen (70 %). Es braucht kaum darauf hingewiesen werden, dass die gezahlte Steuer 8 Euro betrüge, wenn die gesamten Einkünfte im Wohnsitzstaat erzielt worden wären. Gäbe es die ausländischen Einkünfte nicht und das einzige Einkommen wäre das inländische in Höhe von 70 Euro, betrüge die im Wohnsitzstaat zu zahlende Steuer - nach personenbezogenen Abzügen in Höhe von 20 Euro - 5 Euro.

36. Würden die Zweifel des vorlegenden Gerichts bestätigt und in der Formel zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags im Nenner des Bruchs das zu versteuernde Einkommen anstelle der Summe der Einkünfte eingesetzt, ergäbe sich eine Steuergutschrift von 3 Euro (8x30/80). Bei gleichen Steuersätzen im Inland und Ausland wäre dann die Steuerlast des Steuerpflichtigen gleich, unabhängig von der Lokalisierung seiner Einkünfte.

3. Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

37. Es bestehen keine Zweifel daran, dass eine auf die Steuer, die das nationale Recht auf den ausländischen Anteil des Einkommens erheben würde, beschränkte Anrechnung mit dem Unionsrecht vereinbar ist; dies ist durch die Rechtsprechung bestätigt worden [16]. Folglich verlangt das Unionsrecht eindeutig nicht, dass ein Mitgliedstaat den Steuerpflichtigen von jedem Nachteil befreit, der sich aus Sicht des Steuerrechts daraus ergeben kann, dass er Einkünfte in verschiedenen Staaten erzielt. Um nochmal auf das von mir im vorhergehenden Absatz dargelegte Rechenbeispiel zurückzukommen: Wäre der ausländische Steuersatz höher als der deutsche, könnte unter keinen Umständen vom deutschen Recht verlangt werden, diese Differenz zu kompensieren. Die Steuergutschrift würde niemals den Betrag überschreiten, den das deutsche Steuerrecht für inländische Einkünfte in der Höhe der ausländischen erheben würde [17].

38. Anders gesagt bereitet das vom deutschen Gesetzgeber gewählte Verfahren grundsätzlich keine Schwierigkeiten. Weder die Wahl der Anrechnungsmethode noch der Umstand, dass sie auf eine (fiktive) Steuer begrenzt ist, zu der die ausländischen Einkünfte nach deutschem Recht herangezogen würden, bereiten Probleme. Die Zweifel des vorlegenden Gerichts werden hingegen durch die *konkrete Art und Weise*, in der dieses Prinzip umgesetzt wird, insbesondere durch die Wahl, als Nenner des Bruchs die Summe der Einkünfte anstatt des zu versteuernden Einkommens einzusetzen, hervorgerufen.

39. In diesem Zusammenhang ist es nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaats des Steuerpflichtigen, dessen personen- und familienbezogenen Umstände zu berücksichtigen [18]. Folglich ist es Sache des Wohnsitzstaats, *dem Steuerpflichtigen alle sich aus der Berücksichtigung der personen- und familienbezogenen Umstände ergebenden steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren*, es sei denn, dies ist deswegen praktisch unmöglich, weil in diesem Staat keine oder keine nennenswerten Einkünfte erzielt wurden: In diesem Fall ist es Sache des Staates, in dem der wesentliche Teil der Einkünfte erzielt wurde, diese Vergünstigungen zu gewähren [19].

40. Nach deutschem Recht werden, wie dargelegt, dem Steuerpflichtigen, der einen Teil seiner Einkünfte im Ausland erzielt hat, die sich aus der Berücksichtigung der personen- und familienbezogenen Umstände ergebenden steuerlichen Vergünstigungen nur anteilig für den inländischen Teil seiner Einkünfte gewährt. Unter Umständen wie denen des vorliegenden Falls, in denen ein Steuerpflichtiger einen wesentlichen Teil seiner Einkünfte in seinem Wohnsitzstaat erzielt, dieser ihm aber trotz der Berücksichtigung seines Gesamteinkommens die personenbezogenen Abzüge nur anteilig gewährt, wird nach der Rechtsprechung dieser Steuerpflichtige gegenüber einem Steuerpflichtigen, der im selben Staat seinen Wohnsitz hat und dort sein gesamtes Einkommen und folglich die vollen Abzüge erhalten hat, benachteiligt. Diese Situation stellt daher einen Verstoß gegen die im Vertrag garantierten Grundfreiheiten, in diesem Fall des freien Kapitalverkehrs, dar.

41. Nicht zufällig hat ein Teil des deutschen Schrifttums schon seit Längerem (begründete) Zweifel an der Vereinbarkeit des § 34c EStG mit dem Unionsrecht, insbesondere in Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofs, geäußert.

16 — Urteil vom 12. Mai 1998, Gilly (C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Randnr. 48).

17 — Es sei auch unterstrichen, dass definitionsgemäß die in § 34c EStG vorgesehene Steuergutschrift nie die tatsächlich im Ausland gezahlte Steuer übersteigen kann, da es sich um eine Anrechnung und nicht um eine Befreiung handelt. Mit anderen Worten wird der Steuerpflichtige, der Einkünfte im Ausland erzielt hat, nie weniger als das zahlen, was er zahlen würde, wenn er alle seine Einkünfte in Deutschland erzielt hätte.

18 — Urteile Schumacker (oben in Fn. 10 angeführt, Randnr. 32), vom 12. Dezember 2002, de Groot (C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 90), und vom 31. März 2011, Schröder (C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Randnr. 37).

19 — Urteile Schumacker (oben in Fn. 10 angeführt, Randnr. 36) und Renneberg (oben in Fn. 11 angeführt, Randnrn. 61, 62 und 68).

42. Interessanterweise hat der Gerichtshof eine fast identische Situation im Urteil de Groot [20] geprüft; in diesem wurde die Unvereinbarkeit eines nationalen Verfahrens zur Minderung der Doppelbesteuerung, das auf einer Formel beruhte, die identisch mit der im hier gegenständlichen deutschen Recht angewandten war, mit dem Unionsrecht festgestellt.

43. Der dem Urteil de Groot zugrunde liegende Sachverhalt wies zwar einige Unterschiede zu der Situation der Eheleute Beker auf, aber die zentralen Überlegungen erscheinen durchaus anwendbar. Auch in diesem Fall wurde einem Steuerpflichtigen, der Einkünfte sowohl in seinem Wohnsitzstaat (den Niederlanden) als auch im Ausland erzielt hatte, im Wohnsitzstaat ein sich aus seinen persönlichen Umständen ergebender steuerlicher Vorteil nur anteilmäßig für den Teil der in diesem Staat erzielten Einkünfte gewährt. Konkret verwandte das Verfahren zur Minderung der Doppelbesteuerung eine mit der hier gegenständlichen identische Formel, die als Nenner des Bruchs das Gesamteinkommen vor Berücksichtigung der personen- und familienbezogenen Abzüge enthielt. Diese Situation sah der Gerichtshof als Verstoß gegen die in den Verträgen garantierten Grundfreiheiten an [21].

44. Unerheblich ist, dass das im Urteil de Groot geprüfte niederländische System zur Minderung der Doppelbesteuerung eine Freistellungsmethode und nicht, wie das deutsche Recht, eine Anrechnungsmethode vorsieht. Zum einen hat der Gerichtshof seine Würdigung in dem Urteil de Groot nämlich auf die für die Berechnung angewandte Formel und deren konkreten Auswirkungen gestützt, die, genau wie im vorliegenden Fall, darin bestanden, dass einige steuerliche Vergünstigungen dadurch begrenzt wurden, dass sie nur anteilig für den im Wohnsitzstaat erzielten Teil der Einkünfte gewährt wurden. Zum anderen war, wie damals von der Regierung der Niederlande selbst hervorgehoben, das im niederländischen Recht vorgesehene und im Urteil de Groot geprüfte Verfahren eine Variante der Freistellungsmethode, die so strukturiert war, dass sie praktisch eine Anrechnungsmethode verwirklichte [22].

45. Die deutsche Regierung hat sowohl in ihren schriftlichen Erklärungen als auch in der Verhandlung vorgetragen, dass die in § 34c EStG vorgesehene Methode im Licht der im Vertrag vorgesehenen Grundfreiheiten keine Probleme aufwerfe, da dem Steuerpflichtigen alle personen- und familienbezogenen Abzüge gewährt würden: Dies deshalb, weil bei der Berechnung der fiktiven vollen deutschen Steuer im ersten Teil der Formel alle in Rede stehenden Abzüge berücksichtigt würden, und zwar nicht nur anteilig bezüglich der in Deutschland erzielten Einkünfte. Dieses Argument schwächt allerdings den Standpunkt der deutschen Regierung, anstatt ihn zu untermauern. Wie unschwer festzustellen ist, *vermindert* nämlich die Verwendung einer fiktiven vollen Steuer, die unter Berücksichtigung aller personen- und familienbezogenen Abzüge berechnet wurde, im ersten Teil der Formel *den Anrechnungshöchstbetrag* und *vermindert* damit *die Steuergutschrift, von der der Steuerpflichtige profitieren kann*. Würde im Gegensatz dazu die fiktive volle deutsche Steuer für die in Rede stehende Formel ohne Minderung des zu versteuernden Einkommens durch Anwendung der personen- und familienbezogenen Abzüge berechnet, ergäbe sich ein höherer Anrechnungshöchstbetrag, und der Steuerpflichtige würde letztendlich von den in Rede stehenden Abzügen in vollem Umfang profitieren und nicht nur anteilig für den nationalen Teil seiner Einkünfte.

20 — Oben in Fn. 18 angeführt.

21 — Urteil de Groot (oben in Fn. 18 angeführt, Randnrn. 89 bis 95). In der Rechtssache de Groot war die Grundfreiheit, auf deren Basis die Situation gewürdigt wurde, die Freizügigkeit der Arbeitnehmer.

22 — Siehe dazu die Schlussanträge des Generalanwalts Léger vom 20. Juni 2002 in der Rechtssache de Groot, entschieden mit dem in Fn. 18 angeführten Urteil (Nr. 34). In der Regel ist ein auf dem Mechanismus der Freistellung beruhendes System zur Minderung der Doppelbesteuerung dadurch gekennzeichnet, dass der Wohnsitzstaat die Einkünfte, die bereits in dem Staat, aus dem sie stammen, versteuert wurden, nicht zur Steuer heranzieht. Die in der Rechtssache de Groot in Rede stehende niederländische Gesetzgebung basierte in Wirklichkeit auf einem typischen Anrechnungsmechanismus. Der einzige sichtbare Unterschied zur hier gegenständlichen deutschen Regelung ist, dass die im niederländischen System als Befreiungstatbestand zuerkannte Steuergutschrift gewährt wurde, ohne zu prüfen, ob sie die tatsächlich im Ausland gezahlte Steuer überstieg; dies wird dagegen bei der Anrechnungsmethode geprüft. Definitionsgemäß wird in einem Anrechnungssystem immer die bereits in dem Staat, in dem das Einkommen erzielt wurde, gezahlte Steuer (bzw. ein Teil davon) angerechnet.

46. Es muss darüber hinaus hinzugefügt werden, dass im Unterschied zur Rechtssache de Groot hier die vom Steuerpflichtigen im Ausland erzielten Einkünfte nicht solche aus Arbeit, sondern aus Beteiligungen sind. Folglich besteht zwischen den Staaten, in denen diese Einkünfte erzielt wurden, und dem Steuerpflichtigen eine noch schwächere Bindung als in Fällen, in denen, wie in der Rechtssache de Groot, die ausländischen Einkünfte aus Arbeitseinkommen stammen. Es ist unrealistisch, sich vorzustellen, dass jeder Staat, in dem die Eheleute Beker einen Teil ihrer Einkünfte erzielt haben, ihnen die personen- und familienbezogenen Abzüge für den in ihm erzielten Anteil der Einkünfte gewähren könnte. Die vom Gerichtshof im Urteil de Groot verfolgte Logik drängt sich im vorliegenden Fall meiner Ansicht nach noch deutlicher auf.

47. Schließlich ist es Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob die dem Steuerpflichtigen gewährten steuerlichen Vergünstigungen personen- und/oder familienbezogen sind. Im vorliegenden Fall geht bereits aus der Formulierung der Vorlagefrage hervor, dass es sich zumindest bei einem Teil der nichtberücksichtigten Vergünstigungen um Abzüge dieser Art handelt.

4. Zur Möglichkeit einer Rechtfertigung

48. Nach der Feststellung, dass die soeben geprüfte deutsche Methode eine gegen den Vertrag verstoßende Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, bleibt natürlich zu prüfen, ob diese Methode möglicherweise gerechtfertigt ist.

49. Die deutsche Regierung, die in ihren schriftlichen Erklärungen nur kurz hilfsweise auf eine mögliche Rechtfertigung eingegangen ist, trägt diesbezüglich einen einzigen Grund vor, den der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis. Im Wesentlichen habe Deutschland aufgrund dieses Prinzips nur das Recht, steuerliche Vergünstigungen anteilig bezüglich des „deutschen“ Teils der Einkünfte zu gewähren, und dürfe nicht verpflichtet werden, den Umstand zu kompensieren, dass diese Vorteile in den ausländischen Staaten, in denen ein Teil der Einkünfte erzielt worden sei, nicht gewährt würden.

50. Die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis der Staaten kann nach der Rechtsprechung grundsätzlich einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen, der eine Beschränkung von Grundfreiheiten rechtfertigt, unter der Bedingung, dass die ergriffene Maßnahme zur Erreichung des angeführten Ziels geeignet ist und nicht über das hierzu erforderliche Maß hinausgeht [23].

51. Diese Rechtfertigungslinie wurde jedoch vom Gerichtshof unter Umständen, die den hier vorliegenden entsprechen, ausdrücklich im Urteil de Groot abgelehnt. In diesem wurde insbesondere entschieden, dass sich der Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen nicht auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis berufen kann, um sich der grundsätzlich ihm obliegenden Verantwortung zu entziehen, die dem Steuerpflichtigen zu gewährenden personen- und familienbezogenen Abzüge zu berücksichtigen [24]. Es sei denn, die ausländischen Staaten, in denen ein Teil der Einkünfte erzielt wurde, gewähren diese Vorteile auf freiwilliger Basis oder auf der Grundlage besonderer internationaler Abkommen [25].

52. Unabhängig von den Feststellungen des Gerichtshofs im Urteil de Groot ist jedenfalls hervorzuheben, dass eine Situation der Benachteiligung eines Steuerpflichtigen wie im Fall der Eheleute Beker nicht aus einer parallelen Ausübung der Steuerbefugnisse durch mehrere Staaten resultiert. Wie richtig von der Kommission hervorgehoben, würde der deutsche Fiskus, wenn er den Eheleuten Beker die personen- und familienbezogenen Abzüge vollumfänglich gewähren würde, in

23 — Urteil Haribo (oben in Fn. 13 angeführt, Randnrn. 121 f. und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 — Urteil de Groot (oben in Fn. 18 angeführt, Randnr. 98).

25 — Ebd., Randnrn. 99 f.

keinster Weise einen Teil seiner Steuerbefugnisse zulasten anderer Staaten verlieren. Betrachtet man den deutschen Teil der Einkünfte, würden diese, bei gleichbleibenden personen- und familienbezogenen Abzügen, nicht geringer besteuert, als wenn dies das einzige Einkommen des Steuerpflichtigen wäre und er keine Einkünfte im Ausland erzielt hätte.

53. Im Übrigen kann nach ständiger Rechtsprechung der bloße Verlust von Steuereinnahmen niemals Maßnahmen, die gegen eine Grundfreiheit verstoßen, rechtfertigen [26].

54. Streitentscheidend ist letztendlich die Frage, wie die personen- und familienbezogenen Abzüge generell auszulegen sind. Nach der von der deutschen Regierung vertretenen Ansicht impliziert der Umstand, dass es sich um Abzüge handelt, die nicht auf einen bestimmten Teil des Einkommens, sondern auf die Person des Steuerpflichtigen zurückzuführen sind, dass diese sich homogen auf das gesamte in- und ausländische Einkommen auswirken, so dass ihre Berücksichtigung im Fall von nur teilweise in Deutschland erzielten Einkünften sich auf einen dem Gewicht dieser Einkünfte entsprechenden proportionalen Anteil am Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen beschränken kann. Im Gegensatz dazu folgt nach der sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergebenden Auslegung aus dem Umstand, dass die personen- und familienbezogenen Abzüge nicht auf einen bestimmten Teil des Einkommens bezogen sind, dass sie gerade nicht gleichmäßig auf alle – in- und ausländischen – Einkünfte verteilt werden können, sondern grundsätzlich *in vollem Umfang auf den Teil des Einkommens entfallen müssen, der aus dem Wohnsitzstaat stammt.*

55. Da demnach hier die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht als Rechtfertigungsgrund in Frage kommt, erübrigt sich die Prüfung, ob die deutschen Bestimmungen den Voraussetzungen der Angemessenheit und Verhältnismäßigkeit der Maßnahmen genügen.

56. Es ist schließlich auch auszuschließen, dass die deutsche Bestimmung durch die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden kann. Obwohl diese Notwendigkeit grundsätzlich eine rechtmäßige Beschränkung der Grundfreiheiten begründen kann [27], setzt dies jedoch voraus, dass eine konkrete Kompensationswirkung zwischen einem steuerlichen Vorteil und einer bestimmten steuerlichen Belastung mit dem Ziel der Wahrung eines wesentlichen Bestandteils des Steuersystems dargelegt wird [28]. Hier ist eine solche Situation nicht gegeben: Der Umstand, dass dem Steuerpflichtigen die personen- und familienbezogenen Abzüge umfassend gewährt werden, widerspricht keinem wesentlichen Bestandteil des deutschen Steuersystems und stellt auch nicht den Grundsatz der Steuerprogressivität in Frage. Bedeutsamerweise wurde im Übrigen dieser Rechtfertigungsgrund von der deutschen Regierung in ihren Erklärungen überhaupt nicht angesprochen.

5. Die Möglichkeit, eine andere Methode zu wählen

57. Ein letzter Punkt, der zu klären ist, betrifft den Umstand, dass das deutsche System es dem Steuerpflichtigen erlaubt, eine andere Methode zur Berechnung der Steuer zu wählen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige für diese Option, wird die Anrechnungsmethode nicht angewandt und die im Ausland gezahlte Steuer wird vom zu versteuernden Welteinkommen abgezogen.

26 — Ebd. (Randnr. 103). Siehe auch Urteile vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 59), und Haribo (oben in Fn. 13 angeführt, Randnr. 126).

27 — Siehe z. B. Urteil vom 27. November 2008, Papillon (C-418/07, Slg. 2008, I-8947, Randnr. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 — Urteil Manninen (oben in Fn. 15 angeführt, Randnr. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

58. Praktisch führt die Ausübung dieses Wahlrechts zu einer „klassischen“ Situation der Doppelbesteuerung, in der der Wohnsitzstaat das gesamte vom Steuerpflichtigen sowohl im Inland als auch im Ausland bezogene Einkommen als zu versteuerndes Einkommen berücksichtigt. Die im Ausland gezahlten Steuern werden nicht als Abgaben, sondern nur als Betrag, der den ausländischen Teil des Einkommens mindert, berücksichtigt; der verbleibende Teil dieses Einkommens wird dann ganz normal vom Wohnsitzstaat versteuert.

59. Um nochmal auf das von mir in Nr. 35 angeführte Rechenbeispiel zurückzukommen: Bei einem Gesamteinkommen von 100 Euro, von dem 70 Euro im Inland und 30 Euro im Ausland erzielt wurden, einem inländischen und einem ausländischen Steuersatz von jeweils 10 % und einem Betrag für personenbezogene Abzüge in Höhe von 20 Euro kommt man bei der Wahlmethode zu folgendem Ergebnis. Im Ausland zahlt der Steuerpflichtige 3 Euro Steuern (10 % von 30 Euro). In Deutschland wird die Steuer auf der Bemessungsgrundlage von 77 Euro berechnet, die sich aus dem Gesamteinkommen von 97 Euro (70 Euro „deutsches“ Einkommen und 27 Euro „ausländisches“ Einkommen) nach Abzug der 20 Euro personenbezogener Abzüge ergibt. Daraus folgt eine deutsche Steuer in Höhe von 7,7 Euro, die unter Hinzurechnung der im Ausland gezahlten 3 Euro eine Gesamtbelastung des Steuerpflichtigen in Höhe von 10,7 Euro ergibt.

60. Man sieht also, dass sich die Ausübung des Wahlrechts, also die Wahl eines Modells, in dem die Doppelbesteuerung nicht vermindert wird, für den Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht lohnt. Wie bereits dargelegt, verpflichtet jedoch das Unionsrecht nicht zur Vermeidung oder Minderung der Doppelbesteuerung und greift nur dann ein, wenn die Staaten Maßnahmen in diesem Sinne ergreifen. Diese sind jedoch nicht verpflichtet, dies zu tun, und daher ist es nicht ausgeschlossen, dass ein System wie das eben für den Fall der Ausübung des Wahlrechts durch den Steuerpflichtigen beschriebene als mit den Verträgen vereinbar angesehen werden kann. Es ist daher zu fragen, ob das Bestehen einer dem Steuerpflichtigen gewährten Möglichkeit, ein bestimmtes rechtliches Verfahren zu wählen, das normalerweise weniger vorteilhaft, aber dennoch nicht mit dem Unionsrecht unvereinbar ist, dazu führt, dass das in Rede stehende Steuersystem in seiner Gesamtheit mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

61. Dies ist zu verneinen. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs hat entschieden, dass das Bestehen einer Wahlmöglichkeit, die unter Umständen zu einer Vereinbarkeit einer Situation mit dem Unionsrecht führen kann, nicht die Unrechtmäßigkeit eines Systems heilen kann, das ein mit den Verträgen unvereinbares Besteuerungsverfahren enthält [29]. Dies trifft meiner Ansicht nach insbesondere dann zu, wenn, wie hier, das unrechtmäßige Verfahren dasjenige ist, das automatisch angewandt wird, wenn der Steuerpflichtige keine Wahl getroffen hat [30].

62. Das Besteuerungsverfahren, das angewandt wird, wenn der Steuerpflichtige die dargelegte Wahl ausübt, braucht daher nicht im Detail geprüft zu werden. Das Bestehen der Wahlmöglichkeit führt, auch wenn es die Türen für ein System öffnet, das keine Probleme hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht aufweist, dennoch nicht zur Rechtmäßigkeit des Verfahrens zur Minderung der Doppelbesteuerung, das im Fall der Nichtausübung des Wahlrechts angewandt wird.

29 — Urteil Gielen (oben in Fn. 14 angeführt, Randnrn. 49 bis 52).

30 — Siehe auch meine Schlussanträge vom 18. März 2009 (Nrn. 69 bis 72) in der mit Urteil vom 1. Oktober 2009 entschiedenen Rechtssache HSBC Holdings und Vidacos Nominees (C-569/07, Slg. 2009, I-9047).

IV – Ergebnis

63. Aus diesen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof vorgelegte Vorabentscheidungsfrage wie folgt zu beantworten:

Art. 63 AEUV steht der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, nach der im Rahmen eines Verfahrens zur Minderung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode in der Weise angewandt wird, dass eine Anrechnungshöchstgrenze festgelegt wird, indem die fiktive nationale Einkommensteuer, die sich aus dem zu versteuernden Einkommen – einschließlich der ausländischen Einkünfte – ergibt, mit einem Bruch multipliziert wird, dessen Zähler die gesamten ausländischen Einkünfte und dessen Nenner die Summe der Einkünfte des Steuerpflichtigen vor Abzug der personen- und familienbezogenen Abzüge bilden.