SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PHILIPPE LÉGER vom 9. März 2006 [1]

1. Mit dem vorliegenden Ersuchen wird der Gerichtshof um eine Vorabentscheidung gebeten, ob es dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, wenn ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der in einem anderen Mitgliedstaat — hier der Bundesrepublik Deutschland — beschränkt steuerpflichtig ist, die Steuerberatungskosten, die er aufgewendet hat, um seinen steuerlichen Verpflichtungen im letztgenannten Staat nachzukommen, von seinem steuerpflichtigen Einkommen in diesem selben Mitgliedstaat nicht absetzen kann, während ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zu einem solchen Abzug berechtigt ist.

I — Der nationale rechtliche Rahmen

2. Gemäß dem Einkommensteuergesetz in der Fassung von 1997 (im Folgenden: EStG 1997) [2] ist zwischen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen und beschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen zu unterscheiden. Beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen sind im Gegensatz zu den Erstgenannten solche Personen, die weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben und dort ausschließlich im Hinblick auf die in diesem Mitgliedstaat erzielten Einkünfte besteuert werden.

3. Zu den inländischen Einkünften gehören gemäß § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG 1997 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

4. § 50 Absatz 1 EStG 1997 enthält Sondervorschriften für beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen in Deutschland. Daraus folgt insbesondere, dass diese Steuerpflichtigen keine „Sonderausgaben" — wie z. B. Steuerberatungskosten [3] — von ihrem steuerpflichtigen Einkommen abziehen können, während unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen derartige Kosten gemäß § 10 Absatz 1 Nummer 6 EStG 1997 abziehen können.

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — BGBl. I S. 823 ff.

3 — § 50 Absatz 1 Satz 5 EStG 1997.

5. Im Übrigen unterscheidet die letztgenannte Vorschrift zwischen Kosten, die „Sonderausgaben" darstellen, und solchen, die „Betriebsausgaben" und „Werbungskosten" sind.

II — Ausgangsverfahren

6. Herr Conijn ist niederländischer Staatsangehöriger mit Wohnsitz in den Niederlanden. Im Jahr 1998 erzielte er aus der Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft deutschen Rechts über eine Erbengemeinschaft Einkünfte in Deutschland aus Gewerbebetrieb in Höhe von 146 373,50 DM. Dieser Betrag entsprach weniger als 90 % seines Welteinkommens.

7. In seiner Einkommensteuererklärung 1998 machte er die von ihm für die Erstellung der Einkommensteuererklärung in Deutschland aufgewendeten Steuerberatungskosten von 1 046 DM als „Sonderausgaben" gemäß § 10 Absatz 1 Nummer 6 EStG 1997 geltend.

8. Das Finanzamt Hamburg-Nord (im Folgenden: „Finanzamt") erkannte den Abzug dieser Ausgaben unter Hinweis auf § 50 Absatz 1 Satz 5 EStG 1997 nicht an.

9. Herr Conijn focht diesen Bescheid des Finanzamts beim Finanzgericht Hamburg an. Diese Klage wurde mit Urteil vom 11. November 2003 abgewiesen.

10. Der Kläger hat beim Bundesfinanzhof Revision eingelegt, mit der er beantragt, das genannte Urteil aufzuheben und festzustellen, dass die Steuerberatungskosten abzugsfähig sind. Das Finanzamt beantragt, das Rechtsmittel zurückzuweisen.

III — Das Vorabentscheidungsersuchen

11. Der Bundesfinanzhof weist in seinem Vorlagebeschluss darauf hin, dass die sich aus den genannten Vorschriften des EStG 1997 ergebende unterschiedliche Behandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden ein Verstoß gegen die in Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) garantierte Grundfreiheit, d. h. die Niederlassungsfreiheit, sein könnte.

12. Der Gerichtshof habe wiederholt erklärt, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befänden und daher personenbe-

zogene Abzüge im Quellenstaat Gebietsfremden nicht unbedingt gewährt werden müssten.

13. Gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofes verlange der Grundsatz der Gleichbehandlung lediglich dann, wenn der beschränkt Steuerpflichtige nahezu seine gesamten Einkünfte im Quellenstaat erziele, eine Erstreckung personenbezogener Steuervorteile auf diese Person. Diese Einschränkung beziehe sich jedoch unmittelbar nur auf den engen Bereich personen- und familienbezogener Steuermerkmale, nicht aber schlechthin auf „sämtliche Aufwendungen der privaten Lebensführung".

14. Der Abzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten lägen in erster Linie Lenkungs- und Subventionszwecke zugrunde, die mit der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen nichts zu tun hätten. Dem Steuerpflichtigen solle ein gewisser Ausgleich für die Inpflichtnahme bei der Steuererklärung angesichts des komplizierten Steuerrechts und der dadurch entstehenden leistungsmindernden „Zwangsaufwendungen" gewährt werden. Im Hinblick darauf sei nicht zu erkennen, weshalb dieser Steuervorteil dem Gebietsfremden vorenthalten werden solle, jedenfalls soweit sich der Vorteil nicht auf die Steuererklärung im Wohnsitzstaat, sondern nur im Quellenstaat beziehe.

15. Selbst wenn es sich hierbei um Kosten der persönlichen Lebensführung handelte, müsste der deutsche Gesetzgeber, nachdem er sich dafür entschieden habe, diese Kosten zum Abzug zuzulassen, widerspruchsfrei daran festhalten. Es handele sich bei diesen Kosten um eine Belastung, die Gebietsfremde ebenso wie Gebietsansässige treffe. Beide seien nämlich gleichermaßen zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet.

16. Da der Bundesfinanzhof aus den genannten Gründen Zweifel hat, ob das im vorliegenden Fall anwendbare deutsche Steuerrecht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Widerspricht es Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG), wenn der in der Bundesrepublik Deutschland beschränkt steuerpflichtige Angehörige eines anderen Mitgliedstaats anders als ein unbeschränkt Steuerpflichtiger den Gesamtbetrag seiner Einkünfte nicht um die ihm entstehenden Steuerberatungskosten als Sonderausgaben vermindern kann?

IV — Erörterung

17. Der Bundesfinanzhof möchte mit dieser Frage im Wesentlichen wissen, ob Artikel 52 EG-Vertrag einer Regelung entgegensteht, die es einem Angehörigen eines Mitgliedstaats, der in einem anderen Mitgliedstaat — hier in Deutschland — beschränkt steuerpflichtig ist, verwehrt, die Steuerberatungskosten, die er aufgewandt hat, um seinen steuerlichen Verpflichtungen im letztgenannten Staat nachzukommen, von seinen zu versteuernden Einkünften abzuziehen, während ein im selben Mitgliedstaat unbeschränkt Steuerpflichtiger zu einem solchen Abzug berechtigt ist.

18. Vorweg möchte ich, ebenso wie die Kommission, darauf hinweisen, dass dem vom vorlegenden Gericht dargelegten Sachverhalt nicht zu entnehmen ist, wie hoch im vorliegenden Fall die Beteiligung von Herrn Conijn an der Kommanditgesellschaft deutschen Rechts ist.

19. Ein solcher Hinweis könnte nämlich zweckmäßig sein, um festzustellen, welche Artikel des EG-Vertrags im Rahmen des Ausgangsverfahrens einschlägig sind, entweder die über die Niederlassungsfreiheit oder die über den freien Kapitalverkehr.

20. Artikel 52 Absatz 2 EG-Vertrag bestimmt, dass „die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen ... nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen [umfasst]". Der Gerichtshof hat dazu festgestellt: „Somit macht ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, die ihm einen solchen Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht, dass er deren Tätigkeiten bestimmen kann, von seiner Niederlassungsfreiheit Gebrauch." [4]

21. Ist die letztgenannte Voraussetzung jedoch nicht erfüllt, so gelten die Regeln über den freien Kapitalverkehr.

22. Gegenüber den Zweifeln an der Anwendbarkeit von Artikel 52 EG-Vertrag im Ausgangsfall und mangels hinreichender Ausführungen zu diesem Punkt im Vorlagebeschluss ist daran zu erinnern, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes „in einem Verfahren nach Artikel 234 EG, der auf einer klaren Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht, für die Würdigung des konkreten

4 — Urteil des Gerichtshofes vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98 (Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 22). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile des Gerichtshofes vom 5. November 2002 in der Rechtssache C-208/00 (Überseering, Slg. 2002, I-9919, Randnr. 77) und vom 21. November 2002 in der Rechtssache C-436/00 (X und Y, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 37).

Sachverhalts das vorlegende Gericht zuständig ist“ [5]. Es genügt daher die Feststellung, dass das vorlegende Gericht in unserem Fall offenbar zu dem Schluss gelangt ist, dass Artikel 52 EG-Vertrag auf den von ihm zu entscheidenden Rechtsstreit anwendbar ist, und der Gerichtshof die von diesem Gericht genannte Vorschrift auszulegen hat, da entscheidende Hinweise für die Anwendbarkeit der Vorschriften über den freien Kapitalverkehr fehlen.

23. Es wird sodann Sache dieses Gerichts sein, unter Berücksichtigung der Auslegung des Artikels 52 EG-Vertrag in der vorliegenden Rechtssache durch den Gerichtshof zu prüfen, ob die Beteiligung von Herrn Conijn an der Kommanditgesellschaft deutschen Rechts ihm einen deutlichen Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht, so dass er deren Tätigkeiten bestimmen kann. Ist das nicht der Fall, so betrifft die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Rechtsvorschrift die Freiheit des Kapitalverkehrs im Sinne von Artikel 73b EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG) und nicht mehr die durch Artikel 52 EG-Vertrag geschützte Niederlassungsfreiheit [6]. Allerdings ist zu beachten, dass im letztgenannten Fall die Antwort des Gerichtshofes auf die jetzige Vorlagefrage auch für den freien Kapitalverkehr gelten würde, soweit es hier, wie wir noch sehen werden, im Kern um das Problem geht, ob die deutsche Regelung, die es beschränkt Steuerpflichtigen verwehrt, privat aufgewendete Steuerberatungskosten abzusetzen, eine vom Gemeinschaftsrecht verbotene Diskriminierung darstellt oder nicht.

24. Kommen wir nun zur konkreten Antwort auf die Vorlagefrage des Bundesfinanzhofs.

25. Zunächst ist hierzu daran zu erinnern, dass das Verbot für die Mitgliedstaaten, die Niederlassungsfreiheit zu beschränken, auch für steuerrechtliche Vorschriften gilt. Denn nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes fällt zwar der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft, die Mitgliedstaaten müssen die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben [7].

26. Das bedeutet u. a., dass sie „jede offensichtliche oder versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen müssen“ [8]. Der Gleichheitssatz verbietet nämlich nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen der

5 — Urteil des Gerichtshofes vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02 (De Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 41). Vgl. in diesem Sinne auch Urteil des Gerichtshofes vom 25. Februar 2003 in der Rechtssache C-326/00 (IKA, Slg. 2003, I-1703, Randnr. 27 und die dort zitierte Rechtsprechung).

6 — Vgl. in diesem Sinne Beschluss des Gerichtshofes vom 8. Juni 2004 in der Rechtssache C-268/03 (De Baeck, Slg. 2004, I-5961, Randnrn. 25 f.).

7 — Vgl. u. a. Urteil De Lasteyrie du Saillant (Randnr. 44 und die dort zitierte Rechtsprechung).

8 — Vgl. u. a. Urteile des Gerichtshofes vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16) und vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00 (De Groot, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 75).

Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen [9]. So hat der Gerichtshof bei Regelungen eines Mitgliedstaats, die Steuervergünstigungen den Gebietsansässigen vorbehalten, die Gefahr gesehen, dass sie sich hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken, da Gebietsfremde meist Ausländer sind, so dass eine solche Regelung eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellen kann [10].

27. Ebenso gilt nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes, dass „eine Diskriminierung vor[liegt], wenn unterschiedliche Vorschriften auf gleiche Sachverhalte angewandt werden oder wenn dieselbe Vorschrift auf ungleiche Sachverhalte angewandt wird" [11]. Bei der Prüfung, ob eine Diskriminierung vorliegt, geht der Gerichtshof gewöhnlich davon aus, dass „sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf die direkten Steuern in einem Staat in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation [befinden], denn das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, stellt meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Verhältnisse und seines Familienstands ergibt, kann am leichtesten an dem Ort beurteilt werden, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt; dieser Ort ist in der Regel der Ort des gewöhnlichen Aufenthalts der betroffenen Person" [12].

28. Daraus hat der Gerichtshof gefolgert: „Versagt ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen, die er Gebietsansässigen gewährt, so ist dies in Anbetracht der objektiven Unterschiede zwischen der Situation der Gebietsansässigen und derjenigen der Gebietsfremden sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft sowie der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands im Allgemeinen nicht diskriminierend" [13].

29. Nachdem der Gerichtshof diesen Grundsatz aufgestellt hatte, hat er in seinem Urteil Schumacker jedoch klargestellt, dass ein Gebietsfremder und ein Gebietsansässiger sich nicht in einer objektiv anderen Lage befinden, „wenn 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" [14]. Nach Ansicht des

9 — Vgl. u. a. Urteile des Gerichtshofes vom 12. Februar 1974 in der Rechtssache 152/73 (Sotgiu, Slg. 1974, 153, Randnr. 11), vom 21. November 1991 in der Rechtssache C-27/91 (Le Manoir, Slg. 1991, I-5531, Randnr. 10) und vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 26).

10 — Vgl. u. a. Urteil Schumacker (Randnrn. 28 f.) und Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 38).

11 — Vgl. u. a. Urteil Wielockx (Randnr. 17).

12 — Vgl. u. a. Urteil des Gerichtshofes vom 1. Juli 2004 in der Rechtssache C-169/03 (Wallentin, Slg. 2004, I-6443, Randnr. 15 und die dort zitierte Rechtsprechung).

13 — Ebenda (Randnr. 16 und die dort zitierte Rechtsprechung).

14 — Urteil Schumacker (Randnr. 36). Daher hat der Gerichtshof in seinem Urteil Wielockx (Randnr. 20) anerkannt, dass „sich der gebietsfremde Steuerpflichtige — ob er nun als Arbeitnehmer oder Selbständiger tätig ist –, der seine gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte in dem Staat erzielt, in dem er seine berufliche Tätigkeit ausübt, hinsichtlich der Einkommensteuer objektiv in derselben Situation [befindet] wie der in diesem Staat Ansässige, der dort die gleiche Tätigkeit ausübt".

Gerichtshofes „[besteht z]wischen der Situation eines solchen Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen, der eine vergleichbare ... Beschäftigung ausübt, jedoch kein objektiver Unterschied, der eine Ungleichbehandlung hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung rechtfertigen könnte“ [15].

30. Diese Rechtsprechung wurde in einer Reihe von Fällen herangezogen, die Steuervorteile bei der Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands des Steuerpflichtigen betrafen, z. B. bei der Milderung der Steuerprogression zugunsten von Ehepaaren [16], beim Abzug der Gewinne, die zur Bildung einer Altersrücklage verwendet wurden, vom steuerpflichtigen Einkommen [17] oder bei an persönliche Verpflichtungen wie Unterhaltszahlungen gebundenen Steuerfreibeträgen [18].

31. Die auf das Urteil Schumacker zurückgehende Rechtsprechung ist meines Erachtens entgegen der Auffassung der deutschen Regierung auf den vom Bundesfinanzhof vorgelegten Fall nicht übertragbar.

32. Zum einen beruht nämlich nach dieser Rechtsprechung das Kriterium der Vergleichbarkeit von Gebietsfremden und Gebietsansässigen in Bezug auf die Einkommensteuer auf der Tatsache, dass Erstere ebenso wie Letztere ihr gesamtes oder nahezu ihr gesamtes zu versteuerndes Einkommen aus einer im Besteuerungsstaat ausgeübten Tätigkeit erzielen. Das gilt jedoch nicht für den Angehörigen eines Mitgliedstaats wie Herrn Conijn, dessen Einkünfte im Besteuerungsstaat gemäß den Angaben des vorlegenden Gerichts weniger als 90 % seines Welteinkommens betragen [19].

33. Zum anderen hat sich diese Rechtsprechung von Anfang an auf Steuervergünstigungen beschränkt, die mit der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands des Steuerpflichtigen zusammenhängen. Ich meine nicht, dass Steuerberatungskosten zu dieser Kategorie von Steuervergünstigungen gehören können, denn sie stehen in keinerlei Zusammenhang mit dem, was für die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand des belasteten Steuerpflichtigen kennzeichnend ist.

34. Es spielt meines Erachtens dabei keine Rolle, dass in der mit Hilfe des Steuerberaters erstellten Steuererklärung bestimmte Angaben zum Familienstand oder zur familiären Situation des Steuerpflichtigen gemacht werden. Dies kann nämlich nichts daran ändern, dass die Abzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten nicht zum

15 — Urteil Schumacker (Randnr. 37).

16 — Urteil Schumacker.

17 — Urteil Wielockx.

18 — Urteil De Groot.

19 — Vgl. in diesem Sinne Urteil des Gerichtshofes vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-391/97 (Gschwind, Slg. 1999, I-5451, Randnr. 32), in dem der Gerichtshof es als zulässig angesehen hat, dass ein Mitgliedstaat die Gewährung einer Steuervergünstigung an Gebietsfremde aufgrund ihrer persönlichen Verhältnisse und ihres Familienstands davon abhängig macht, dass mindestens 90 % ihres Welteinkommens in diesem Staat der Steuer unterliegen.

Ziel hat, der persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen.

35. Nachdem wir somit zu dem Ergebnis gelangt sind, dass die Abzugsfähigkeit derartiger Kosten keine Steuervergünstigung darstellt, die mit der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands des gebietsfremden Steuerpflichtigen zusammenhängt, ist nunmehr zu prüfen, ob und wie diese Art von Steuervergünstigung in gemeinschaftsrechtlicher Hinsicht und insbesondere nach Artikel 52 EG-Vertrag zu beurteilen ist.

36. Zum Wesen dieser Steuervergünstigung trägt die deutsche Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen vor, dass Steuerberatungskosten, die nach deutschem Recht zur Kategorie der „Sonderausgaben" gehörten, „Aufwendungen der privaten Lebensführung" seien, wenn der Steuerpflichtige sich privat veranlasst sehe, steuerliche Beratung in Anspruch zu nehmen [20].

37. Die deutsche Regierung trägt weiter vor, dass diese privat veranlassten Steuerberatungskosten von gewerblich veranlassten Steuerberatungskosten zu unterscheiden seien. Liege nämlich eine solche gewerbliche Veranlassung der Steuerberatungskosten vor, so könnten sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich abgezogen werden. Diese Möglichkeit bestehe für natürliche Personen und Kapitalgesellschaften gleichermaßen, und zwar unabhängig davon, ob sie in Deutschland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig seien. Ein gebietsfremder Steuerpflichtiger in der Lage von Herrn Conijn könne also die gewerblich veranlassten Steuerberatungskosten in vollem Umfang steuerlich absetzen [21].

38. Aufwendungen der privaten Lebensführung sind nach den Ausführungen der deutschen Regierung nach deutschem Recht grundsätzlich nicht absetzbar. Privatausgaben könnten allerdings ausnahmsweise dann von der Einkommensteuer abgesetzt werden, wenn das Gesetz dies wegen der „unvermeidbaren Minderung auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit" ausdrücklich vorsehe. Das sei bei Steuerberatungskosten im Sinne von § 10 Absatz 1 Nummer 6 EStG 1997 der Fall. Sie würden bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nämlich als „Sonderausgaben" berücksichtigt, „weil entsprechende Kosten aufgrund des komplexen Steuerrechts häufig entstehen können und in entsprechender

20 — Randnr. 22 der schriftlichen Erklärungen. Bezüglich dieser Kategorie von Ausgaben ist auf das Urteil vom 13. November 2003 in der Rechtssache C-209/01 (Schilling und Fleck-Schilling, Slg. 2003, I-13389) betreffend eine Steuervergünstigung in Form des Abzugs von Aufwendungen für eine Haushaltshilfe zu verweisen. Dieses Urteil erging jedoch in einem speziellen Kontext, der insbesondere durch den Umstand gekennzeichnet war, dass „[d]ie Beamten und sonstigen Bediensteten der Europäischen Gemeinschaften ... steuerrechtlichen Sonderregeln [unterliegen], die sie von anderen Arbeitnehmern unterscheiden" (Randnr. 29).

21 — Randnr. 21 der schriftlichen Erklärungen.

Weise die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berühren" [22].

39. Ich gestehe, dass ich diese Erklärungen nicht für geeignet halte, den Nachweis zu erbringen, dass die fragliche Steuervorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht und insbesondere mit Artikel 52 EG-Vertrag vereinbar ist.

40. Es ist nämlich unstreitig, dass nach dem EStG 1997 das Recht auf Abzug der Steuerberatungskosten als „Sonderausgaben" ein Steuervorteil ist, der ausschließlich Steuerpflichtigen vorbehalten ist, die in Deutschland wohnen. Gebietsfremde Steuerpflichtige sind in dieser Hinsicht also gegenüber den gebietsansässigen Steuerpflichtigen benachteiligt, was dazu beitragen könnte, sie davon abzuhalten, sich in Deutschland niederzulassen [23].

41. Beruht diese unterschiedliche Behandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Steuerpflichtiger nun auf einer objektiv unterschiedlichen Lage dieser beiden Kategorien von Steuerpflichtigen, so dass sie nicht als mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit angesehen werden könnte?

42. Das ist meines Erachtens nicht der Fall.

43. Die gebietsansässigen und die gebietsfremden Steuerpflichtigen befinden sich nämlich, was die Abzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten angeht, in einer objektiv vergleichbaren Lage, so dass es eine mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit darstellt, wenn sie insoweit unterschiedlich behandelt werden.

44. Die Frage, ob sich gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige im vorliegenden Fall in der gleichen Lage befinden, ist meiner Meinung nach anhand derselben Überlegungen zu prüfen, wie sie der Gerichtshof in seinem Urteil vom 12. Juni 2003 im Fall Gerritse angestellt hat [24].

45. Der Gerichtshof hat in jenem Urteil entschieden, dass „die Gefahr besteht, dass sich nationale Rechtsvorschriften, die Ge-

22 — Randnr. 23 der schriftlichen Erklärungen. Die deutsche Regierung fügt hinzu, dass diese Regelung nicht nur Beratungskosten aus einem inländischen Besteuerungsverfahren, sondern auch solche aus einem ausländischen Steuerverfahren erfasse, da „das ausländische Steuerrecht ... in vielen Fällen ähnlich komplex wie das deutsche Steuerrecht" sei (a. a. O.).

23 — Zwar ist es möglich, dass die Steuerberatungskosten — wie im Ausgangsrechtsstreit — nur einen kleinen Teil des steuerpflichtigen Einkommens darstellen, doch hat der Gerichtshof festgestellt, dass „Artikel 52-EG-Vertrag auch geringfügige oder unbedeutende Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit [verbietet]" (vgl. u. a. Urteil De Lasteyrie du Saillant, Randnr. 43).

24 — Rechtssache C-234/01 (Slg. 2003, I-5933).

bietsfremden bei der Besteuerung den Abzug von Betriebsausgaben verweigern, der Gebietsansässigen hingegen gewährt wird, hauptsächlich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken und damit zu einer ... mittelbaren Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit führen" [25].

46. Vor dieser Feststellung musste sich der Gerichtshof jedoch vergewissern, dass sich die Gebietsansässigen und die Gebietsfremden im Hinblick auf die Möglichkeit des Abzugs von Betriebsausgaben in einer vergleichbaren Lage befanden. Er hat dazu ausgeführt, dass „die fraglichen Betriebsausgaben unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen, aus der die in Deutschland zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, so dass Gebietsansässige und Gebietsfremde sich insoweit in einer vergleichbaren Situation befinden" [26].

47. Das Kriterium der Vergleichbarkeit von Gebietsansässigen und Gebietsfremden wurde in diesem Fall darauf gestützt, dass diese beiden Kategorien von Steuerpflichtigen bei den Einkünften, die mit einer Berufstätigkeit in Deutschland erzielt wurden, gleichermaßen von einer Einkommensminderung aufgrund der Betriebsausgaben betroffen waren, die sie in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer beruflichen Aktivität tätigen mussten. Da es in dieser Hinsicht zwischen ihnen keinen objektiven Unterschied gab, stellte es eine mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit dar, dass sie in Bezug auf die Möglichkeit, derartige Ausgaben abzuziehen, unterschiedlich behandelt wurden.

48. So hat der Gerichtshof parallel zu seiner Rechtsprechung im Fall Schumacker anerkannt, dass bei Steuervorteilen, die nicht mit der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse und des Familienstands des Steuerpflichtigen zusammenhängen, für die Vergleichbarkeit von Gebietsansässigen und Gebietsfremden andere Kriterien herangezogen werden können.

49. Im vorliegenden Fall ergibt sich die Vergleichbarkeit der Lage von Gebietsansässigen und der von Gebietsfremden meiner Ansicht nach aus folgenden Überlegungen:

50. Erstens stehen die Steuerberatungskosten, die ein Steuerpflichtiger — gleichgültig, ob er in Deutschland gebietsansässig oder gebietsfremd ist — zur Erstellung der Einkommensteuererklärung in diesem Mitgliedstaat aufwendet, in unmittelbarem Zusammenhang mit dem in diesem Mitgliedstaat zu versteuernden Einkommen, so dass sie die von diesen beiden Kategorien von Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte in gleicher Weise belasten.

25 — Ebenda (Randnr. 28).
26 — Ebenda (Randnr. 27).

51. Zweitens befinden sich die gebietsansässigen und die gebietsfremden Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Komplexität des Steuerrechts meines Erachtens in einer vergleichbaren Situation.

52. Ich möchte in diesem Zusammenhang daran erinnern, dass die Abzugsfähigkeit der Steuerberatungskosten nach den Ausführungen der deutschen Regierung darin begründet ist, dass diese Kosten aufgrund des komplexen Steuerrechts häufig entstehen können und in entsprechender Weise die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berühren. Daher ist nach Ansicht der Regierung „dem Steuerpflichtigen [ein] Ausgleich für die infolge des Steuerrechts leistungsmindernden Aufwendungen zu gewähren“ [27].

53. Diese Überlegungen müssen meines Erachtens auch für einen gebietsfremden Steuerpflichtigen gelten, der genauso wie ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger zur Erstellung seiner Einkommensteuererklärung verpflichtet und insofern in vergleichbarer Weise mit dem komplexen Steuerrecht konfrontiert ist.

54. Demzufolge befinden sich die gebietsansässigen und die gebietsfremden Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Möglichkeit, die Steuerberatungskosten als „Sonderausgaben“ abzusetzen, meiner Meinung nach in einer vergleichbaren Situation, weil zum einen diese Kosten in unmittelbarem Zusammenhang mit dem in Deutschland zu versteuernden Einkommen stehen und weil zum anderen beide Kategorien von Steuerpflichtigen bei der Erstellung ihrer Einkommensteuererklärung mit dem komplexen Steuerrecht konfrontiert sind.

55. Daher ist die sich aus den genannten Vorschriften des EStG 1997 ergebende unterschiedliche Behandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Steuerpflichtiger meiner Ansicht nach als eine gegen Artikel 52 EG-Vertrag verstoßende mittelbare Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit anzusehen.

56. Da im Rahmen des vorliegenden Verfahrens nichts zur Rechtfertigung dieser Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dargetan worden ist, meine ich, dass der Gerichtshof feststellen sollte, dass es Artikel 52 EG-Vertrag widerspricht, wenn ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der in einem anderen Mitgliedstaat beschränkt steuerpflichtig ist, die Steuerberatungskosten, die er aufgewendet hat, um seinen steuerlichen Verpflichtungen im letztgenannten Staat nachzukommen, von seinem steuerpflichtigen Einkommen nicht absetzen kann, während ein unbeschränkt Steuerpflichtiger in diesem selben Mitgliedstaat zu einem solchen Abzug berechtigt ist.

27 — Randnr. 29 der schriftlichen Erklärungen.

V — Ergebnis

57. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die vom Bundesfinanzhof vorgelegte Frage folgendermaßen zu antworten:

Es widerspricht Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG), wenn ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der in einem anderen Mitgliedstaat beschränkt steuerpflichtig ist, die Steuerberatungskosten, die er aufgewendet hat, um seinen steuerlichen Verpflichtungen im letztgenannten Staat nachzukommen, von seinem steuerpflichtigen Einkommen nicht absetzen kann, während ein unbeschränkt Steuerpflichtiger in diesem selben Mitgliedstaat zu einem solchen Abzug berechtigt ist.