CONIJN

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 9. marts 2006 [1]

1. Med nærværende forelæggelseskendelse anmodes Domstolen om at udtale sig om, hvorvidt fællesskabsretten er til hinder for, at en statsborger i en medlemsstat, der er begrænset skattepligtig i en anden medlemsstat, nemlig Tyskland, i modsætning til en ubegrænset skattepligtig i Tyskland, ikke kan fradrage udgifter til skatterådgivning med henblik på at opfylde sine skattemæssige forpligtelser i denne medlemsstat.

I — De nationale retsregler

2. Ifølge Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) i den affattelse, der var gældende i 1997 (herefter »EStG 1997«) [2], skal der sondres mellem de skattepligtige, hvis indkomst beskattes ubegrænset, og de skattepligtige, hvis indkomst beskattes begrænset. Til forskel fra de ubegrænset skattepligtige har begrænset skattepligtige hverken hjemsted eller sædvanlig bopæl i Tyskland, og de beskattes udelukkende i Tyskland på grundlag af de indtægter, de oppebærer dér.

3. Blandt disse tyske indtægter nævner § 49, stk. 1, nr. 2, litra a), i EStG 1997 indtægter fra håndværksmæssig, industriel eller handelsmæssig virksomhed.

4. § 50, stk. 1, i EStG 1997 indeholder særlige bestemmelser for begrænset skattepligtige i Tyskland. Det fremgår bl.a. heraf, at disse skattepligtige ikke i indkomsten kan fradrage »særlige udgifter«, såsom udgifter til skatterådgivning [3], mens ubegrænset skattepligtige kan fradrage sådanne udgifter efter § 10, stk. 1, nr. 6, i EStG 1997.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — BGBl. 1997 I, s. 823 ff.

3 — Jf. § 50, stk. 1, femte pkt., i EStG 1997.

5. Det skal i øvrigt bemærkes, at sidstnævnte artikel sondrer mellem udgifter, der henhører under kategorien »særlige udgifter«, og udgifter, der udgør »driftsomkostninger« eller »erhvervsmæssige udgifter«.

II — Tvisten i hovedsagen

6. Robert Hans Conijn, der er nederlandsk statsborger og har bopæl i Nederlandene, oppebar i 1998, som indehaver af arvede ejerandele i et tysk kommanditselskab, indtægter fra erhvervsvirksomhed i Tyskland på 146 373,50 DEM. De tyske indtægter udgjorde mindre end 90% af hans samlede indkomst.

7. I sin selvangivelse for 1998 opgav han som »særlige udgifter« i henhold til § 10, stk. 1, nr. 6, i EStG 1997 1 046 DEM, hvilket beløb udgjorde udgifterne til skatterådgivning i forbindelse med udfyldelse af selvangivelse.

8. Finanzamt Hamburg-Nord (herefter »Finanzamt«) indrømmede ham under henvisning til § 50, stk. 1, femte punktum, i EStG 1997 ikke fradrag for disse udgifter.

9. Robert Hans Conijn indbragte Finanzamts afgørelse for Finanzgericht Hamburg. Ved dom af 11. november 2003 blev Finanzamt frifundet.

10. Sagsøgeren i hovedsagen iværksatte revisionsanke ved Bundesfinanzhof med påstand om, at denne ret skulle annullere den nævnte dom og fastslå, at udgifter til skatterådgivning kan fradrages. Finanzamt nedlagde påstand om stadfæstelse.

III — Forelæggelseskendelsen

11. I forelæggelseskendelsen nævner Bundesfinanzhof, at den uens behandling af ubegrænset og begrænset skattepligtige (hjemmehørende og ikke-hjemmehørende), der følger af de nævnte bestemmelser i EStG 1997, kan være i strid med den grundlæggende frihed, som er garanteret ved artikel 52 i EF-traktaten (efter ændring nu artikel 43 EF), nemlig etableringsretten.

12. Bundesfinanzhof fastslår først, at Domstolen flere gange har udtalt, at begrænset og ubegrænset skattepligtige som udgangspunkt ikke befinder sig i den samme situation, og at personligt relaterede fradrag hos skattepligtige i den stat, hvor indtægten stammer fra,

ikke nødvendigvis skal udstrækkes til begrænset skattepligtige.

13. Bundesfinanzhof bemærker dernæst, at i henhold til Domstolens retspraksis er det kun såfremt den begrænset skattepligtige oppebærer næsten hele sin indkomst i kildestaten, at ligebehandlingsprincippet kræver, at personlige skattefordele udstrækkes til skattepligtige bosat i udlandet. I henhold til den forelæggende ret gælder denne undtagelse dog kun for en snæver kategori af personlige og familiemæssige skattefordele og ikke uden videre for »samtlige udgifter til almindelig privat livsførelse«.

14. Bundesfinanzhof bemærker i så henseende, at den omstændighed, at udgifter til skatterådgivning er fradragsberettigede, først og fremmest skyldes regulerings- og tilskudsmæssige formål, der ikke har noget at gøre med den skattepligtiges personlige situation. Den skattepligtige skal gives en vis kompensation for forpligtelsen til at indlevere en selvangivelse, når henses til, at skatterettens kompleksitet gør det nødvendigt med »obligatoriske udgifter«, der forringer hans indtægt. Dette forklarer dog ikke, hvorfor ikkehjemmehørende nægtes en sådan skattefordel, i det mindste ikke når skatterådgivningen ikke vedrører selvangivelsen i bopælsstaten, men kun selvangivelsen i kildestaten.

15. Henset til, at den tyske lovgiver har besluttet at indrømme fradrag for sådanne udgifter, bør dette ifølge den forelæggende ret gælde for alle uden undtagelse, uanset at der er tale om udgifter til privat livsførelse. Disse udgifter udgør en byrde for såvel ikkehjemmehørende som hjemmehørende skattepligtige, idet begge er underkastet samme forpligtelse til at indlevere en selvangivelse.

16. Da Bundesfinanzhof af ovenstående grunde er i tvivl om, hvorvidt den tyske lovgivning, der finder anvendelse på sagen, er forenelig med fællesskabsretten, har den besluttet at udsætte revisionsanken og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i strid med artikel 52 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab (efter ændring nu artikel 43 EF), at en statsborger i en anden medlemsstat, der er begrænset skattepligtig i Tyskland, i modsætning til en ubegrænset skattepligtig ikke kan fradrage sine udgifter til skatterådgivning som særlige udgifter i sin nettoindkomst?«

IV — Gennemgang

17. Med dette spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 52 er til hinder for, at en borger i en medlemsstat, der er begrænset skattepligtig i en anden medlemsstat, nemlig Tyskland, ikke fra sin skattepligtige indtægt kan fradrage de udgifter til skatterådgivning, som han har afholdt for at opfylde sine skattemæssige forpligtelser i Tyskland, når en ubegrænset skattepligtig i samme medlemsstat kan fradrage sådanne udgifter.

18. Det skal indledningsvis, i lighed med Kommissionen, påpeges, at den forelæggende rets beskrivelse af de faktiske omstændigheder ikke i den foreliggende sag viser, hvilken rolle Robert Hans Conijn spiller i det efter tysk ret oprettede kommanditselskab.

19. En sådan oplysning kan imidlertid vise sig af betydning ved fastslåelsen af, hvilke traktatbestemmelser der er relevante for tvisten i hovedsagen — om det er bestemmelserne om etableringsfriheden eller om de frie kapitalbevægelser.

20. I henhold til ordlyden af artikel 52, stk. 2, i traktaten indebærer »etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder [...] på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere«. Ifølge Domstolen udøver »en statsborger i en medlemsstat [...] således sin etableringsret, når han er indehaver af en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at han kan træffe afgørelse om dets drift« [4].

21. Når dette vilkår derimod ikke er opfyldt, finder bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser anvendelse.

22. Som svar på den tvivl, der kan opstå med hensyn til, om traktatens artikel 52 finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, og i betragtning af at forelæggelseskendelsen ikke indeholder tilstrækkelige oplysninger herom, skal det bemærkes, at Domstolen har udtalt, »at enhver bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 234 EF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de

4 — Dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 22. Jf. ligeledes i denne retning dom af 5.11.2002, sag C-208/00, Überseering, Sml. I, s. 9919, præmis 77, og af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 37.

nationale retters og Domstolens funktioner, henhører under den nationale rets kompetence« [5]. Det er derfor tilstrækkeligt at konstatere, at den nationale ret i den foreliggende sag synes at have fastslået, at traktatens artikel 52 finder anvendelse i den for denne verserende sag, og at Domstolen, i mangel af omstændigheder, der taler for anvendelsen af bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser, skal fortolke den bestemmelse, som den nationale ret har nævnt.

23. Henset til den fortolkning, som Domstolens giver af traktatens artikel 52 i den foreliggende sag, påhviler det herefter den nationale ret at undersøge, om Robert Hans Conijns rolle i det tyske kommanditselskab giver ham en vis indflydelse på det nævnte selskabs beslutninger, og om han kan træffe bestemmelser vedrørende dets aktivitet. Såfremt dette ikke er tilfældet, vedrører den nationale lovgivning i tvisten i hovedsagen de frie kapitalbevægelser i den i EF-traktatens artikel 73 B (efter ændring nu artikel 56 EF) omhandlede betydning, og ikke længere etableringsfriheden, der er sikret ved traktatens artikel 52 [6]. Det skal imidlertid fremhæves, at Domstolens svar i forbindelse med fortolkningsspørgsmålet i sidstnævnte tilfælde ligeledes gælder på området for de frie kapitalbevægelser, idet problemets kerne, som det vil fremgå, er, om den tyske lovgivning, der hindrer begrænset skattepligtige i at fradrage udgifter for skatterådgivning til privat brug, udgør en forskelsbehandling i strid med fællesskabsretten.

24. Det er så her, der bør gives en præcis besvarelse af det af Bundesfinanzhof forelagte præjudicielle spørgsmål.

25. I så henseende skal det først bemærkes, at forbuddet mod, at medlemsstaterne hindrer etableringsfriheden, ligeledes finder anvendelse på skatteregler. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at selv om direkte beskatning på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin ikke som sådan hører under Fællesskabets kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence [7].

26. Dette betyder bl.a., at de skal »afstå fra enhver form for åbenlys eller skjult forskelsbehandling begrundet i nationalitet« [8]. Ligebehandlingsprincippet forbyder ikke blot åbenlys forskelsbehandling begrundet i nati-

5 — Dom af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 41. Jf ligeledes i denne retning dom af 25.2.2003, sag C-326/00, IKA, Sml. I, s. 1703, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis.

6 — Jf. i denne retning Domstolens kendelse af 8.6.2004, sag C-268/03, De Baeck, Sml. I, s. 5961, præmis 25 og 26.

7 — Jf. bl.a. De Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis.

8 — Jf. bl.a. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, og dom af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 75.

onalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat [9]. Således fastslog Domstolen, at en national bestemmelse, der forbeholder skattemæssige fordele for personer, der er hjemmehørende i en medlemsstat, skader statsborgere i de øvrige medlemsstater, eftersom ikke-hjemmehørende som oftest er statsborgere i andre stater, således at en sådan bestemmelse kan udgøre en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet [10].

27. Efter Domstolens faste praksis »består forskelsbehandling i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer« [11]. For at undersøge, hvorvidt der foreligger en forskelsbehandling, er Domstolens udgangspunkt sædvanligvis, at »situationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en stat som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, for så vidt som den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en stats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans globalindkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl, og den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl« [12].

28. Det følger heraf, at »det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende, indebærer derfor ikke generelt en forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i, såvel med hensyn til indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold« [13].

29. Efter at have fastslået dette princip antog Domstolen imidlertid, fra og med den nævnte Schumacker-dom, at situationen for en ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende ikke adskiller sig objektivt, når »den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskæftigelsesstaten, således at bopælsstaten ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold« [14]. Ifølge Dom-

9 — Jf. bl.a. dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11, af 21.11.1991, sag C-27/91, Le Manoir, Sml. I, s. 5531, præmis 10, og af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 26.

10 — Jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 28 og 29, og dom af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 38.

11 — Jf. bl.a. Wielockx-dommen, præmis 17.

12 — Jf. bl.a. dom af 1.7.2004, sag C-169/03, Wallentin, Sml. I, s. 6443, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis.

13 — Ibidem, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis.

14 — Schumacker-dommen, præmis 36. Domstolen har ligeledes i Wielockx-dommen erkendt, at »en ikke-hjemmehørende skattepligtig — arbejdstager eller selvstændig erhvervsdrivende — som oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i den stat, hvor han udøver sin erhvervsmæssige virksomhed, objektivt befinder sig i samme situation for så vidt angår indkomstskat som en hjemmehørende i den pågældende stat, der udøver den samme virksomhed«, præmis 20.

stolen adskiller »situationen for en sådan ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende, som har sammenligneligt [...] arbejde, [...] sig således objektivt ikke på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt for så vidt angår inddragelsen af skatteydernes personlige og familiemæssige forhold ved beskatningen« [15].

30. Denne retspraksis er blevet anvendt i en række tilfælde vedrørende skattemæssige fordele forbundet med de skattepligtiges personlige og familiemæssige situation, såsom en skattesats med lavere progressivitet for ægtepar [16], fradrag i den skattepligtige indkomst af overskud af virksomhed, der anvendes til oprettelse af en selvpensioneringsreserve [17], eller skattefradrag forbundet med personlige forpligtelser, såsom underholdningsbidrag [18].

31. I modsætning til den tyske regering mener jeg ikke, at den i Schumacker-dommen fastlagte retspraksis kan overføres til den sag, der er forelagt Domstolen af Bundesfinanzhof.

32. I henhold til denne retspraksis gælder på den ene side, at kriteriet om sammenlignelighed af ikke-hjemmehørende og hjemmehørende, hvad angår indkomstskat, hviler på den omstændighed, at begge oppebærer hele eller næsten hele den skattepligtige indtægt fra en aktivitet udført i kildestaten. Det er imidlertid ikke tilfældet med en borger fra en medlemsstat, som Robert Hans Conijn, hvis indtægt i kildestaten i henhold til oplysninger fra den nationale ret udgør mindre end 90% af hans globalindkomst [19].

33. På den anden side har denne retspraksis lige fra begyndelsen været begrænset til skattefordele forbundet med en hensyntagen til de skattepligtiges personlige og familiemæssige situation. Jeg mener imidlertid ikke, at udgifter til skatterådgivning kan henføres til denne kategori af skattefordele, for så vidt som de ikke har nogen som helst forbindelse med det, der karakteriserer en skattepligtiges personlige og familiemæssige situation.

34. Det er efter min opfattelse uden betydning, at der i selvangivelsen, udfyldt med hjælp fra en skatterådgiver, nævnes oplysninger om den skattepligtiges personlige eller familiemæssige forhold. En sådan konstatering kan efter min mening ikke rejse tvivl om, at fradrag af udgifter til skatterådgivning ikke har til formål at tage hensyn

15 — Schumacker-dommen, præmis 37.

16 — Schumacker-dommen.

17 — Wielockx-dommen.

18 — De Groot-dommen.

19 — Jf. i denne retning dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, hvori Domstolen tillod, at en medlemsstat som betingelse for, at en skattefordel, der skyldes en hensyntagen til deres personlige og familiemæssige situation, indrømmes ikke-hjemmehørende, kræver, at mindst 90% af deres globalindkomst er undergivet beskatning i denne medlemsstat (præmis 32).

til de skattepligtiges personlige eller familiemæssige situation.

35. Da jeg følgelig ikke mener, at fradragsretten for sådanne udgifter udgør en skattefordel, der er forbundet med den ikke-hjemmehørende skattepligtiges personlige eller familiemæssige situation, må det afgøres, om og hvordan denne skattefordel skal bedømmes efter fællesskabsretten, navnlig traktatens artikel 52.

36. Hvad angår arten af denne skattefordel nævner den tyske regering i sit skriftlige indlæg, at udgifter til skatterådgivning, der efter tysk ret henhører under kategorien »særlige udgifter«, udgør »udgifter til almindelig privat livsførelse«, for så vidt som det er den skattepligtige selv, der i privat øjemed henvender sig til en skatterådgiver [20].

37. Den tyske regering forklarer ligeledes, at disse udgifter til skatterådgivning, når de betragtes som udgifter til privat livsførelse, skal adskilles fra udgifter afholdt i erhvervsmæssig øjemed. Såfremt de pågældende udgifter er erhvervsmæssige, er de fradragsberettigede som driftsomkostninger eller som erhvervsmæssige udgifter. Denne mulighed eksisterer for såvel fysiske personer som for kapitalvirksomheder, og uafhængigt af om de er begrænset eller ubegrænset skattepligtige i Tyskland. En ikke-hjemmehørende skattepligtig i Robert Hans Conijns situation kan således uden videre i sin skattepligtige indkomst fradrage de udgifter til skatterådgivning, der har erhvervsmæssig karakter [21].

38. Endelig nævner den tyske regering, at efter tysk ret giver udgifter til privat livsførelse normalt ikke ret til skattefradrag. Sådanne udgifter kan imidlertid undtagelsesvis være fradragsberettigede, såfremt der er klar lovhjemmel herfor, og såfremt de udgør »en uundgåelig byrde, der får indflydelse på den skattemæssige og økonomiske formåen«. Det er ifølge regeringen tilfældet med udgifterne til skatterådgivning, omhandlet i § 10, stk. 1, nr. 6, i EStG 1997. Disse udgifter betragtes som »særlige udgifter« for de ubegrænset skattepligtige, »fordi disse udgifter ofte kan blive nødvendige, henset til skatterettens kompleksitet, og

20 — Punkt 22 i det skriftlige indlæg. Hvad angår denne udgiftskategori skal der henvises til dom af 13.11.2003, sag C-209/01, Schilling og Fleck-Schilling, Sml. I, s. 13389, der vedrører en skattefordel, der består i at fradrage udgifter til en hushjælp, bl.a. ved at »tjenestemænd og andre ansatte i De Europæiske Fællesskaber er undergivet særlige skatteregler, der adskiller dem fra andre arbejdstagere« (præmis 29).

21 — Punkt 21 i det skriftlige indlæg.

derfor kan påvirke den skattepligtiges økonomiske formåen« [22].

39. Det må tilstås, at disse forklaringer ikke synes at kunne godtgøre, at den pågældende skattebestemmelse er forenelig med fællesskabsretten og navnlig med traktatens artikel 52.

40. Det er ubestridt, at i henhold til EStG 1997 udgør retten til at fradrage udgifter til skatterådgivning i form af »særlige udgifter« en skattefordel forbeholdt de skattepligtige, der har bopæl i Tyskland. Ikke-hjemmehørende skattepligtige stilles således i en mindre favorabel situation end hjemmehørende skattepligtige, hvilket kan afholde disse fra at etablere sig i Tyskland [23].

41. Er denne forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige baseret på en objektiv forskel i de situationer, som disse to kategorier af skattepligtige befinder sig i, således at den ikke kan betegnes som en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet?

42. Det mener jeg ikke.

43. Jeg er af den opfattelse, at hvad angår fradrag af udgifter til skatterådgivning befinder de hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige sig i en objektivt set sammenlignelig situation, således at en forskelsbehandling i denne henseende udgør en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

44. I den foreliggende sag bør sammenligneligheden mellem de hjemmehørende og de ikke-hjemmehørende skattepligtiges situation undersøges ud fra et lignende ræsonnement som det, Domstolen anlagde i dom af 12. juni 2003 i Gerritse-sagen [24].

45. Det bemærkes, at Domstolen i den pågældende dom fastslog, at »en national lovgivning, der nægter ikke-hjemmehørende

22 — Punkt 23 i det skriftlige indlæg. Den tyske regering præciserer, at denne regel ikke kun vedrører udgifter til national skatterådgivning, men ligeledes til rådgivning i forbindelse med udenlandske skatteregler. Ifølge regeringen er »de udenlandske skatteregler ofte lige så komplekse som den tyske skatteret« (samme punkt).

23 — Udgifterne til skatterådgivning udgør ganske vist, som i tvisten i hovedsagen, kun en lille del af den skattepligtige indkomst. Det skal imidlertid bemærkes, at i henhold til Domstolen er »endvidere [...] selv en hindring for etableringsfriheden, der er af begrænset rækkevidde eller har ringe betydning, forbudt ved traktatens artikel 52«, jf. bl.a. De Lasteyrie du Saillant-dommen, præmis 43.

24 — Sag C-234/01, Sml. I, s. 5933.

samme skattefradrag for erhvervsmæssige udgifter som hjemmehørende, risikerer under disse omstændigheder navnlig at ramme borgere fra andre medlemsstater og indebærer således en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet [...]« [25].

46. Forud for en sådan konklusion skal Domstolen imidlertid sikre sig, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende hvad angår muligheden for skattefradrag af erhvervsmæssige udgifter er sammenlignelig. Herom fandt Domstolen, at »de omhandlede erhvervsmæssige udgifter [hænger] umiddelbart sammen med den virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig i Tyskland, således at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i denne forbindelse befinder sig i en sammenlignelig situation« [26].

47. Kriteriet om sammenlignelighed mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende hviler her på den opfattelse, at når det drejer sig om indtægter fra samme erhvervsmæssige aktivitet udført i Tyskland, bliver de to kategorier af skattepligtige underlagt samme reduktion af de nævnte indtægter på grund af de erhvervsmæssige udgifter, de har måtte betale i direkte forbindelse med den pågældende aktivitet. For så vidt som der ikke i denne henseende er nogen objektiv forskel mellem dem, udgør en forskelsbehandling med hensyn til muligheden for at fradrage sådanne udgifter en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet.

48. Parallelt med retspraksis i den nævnte Schumacker-dom har Domstolen erkendt, at hvad angår skattefordele, der ikke er forbundet med en hensyntagen til den skattepligtiges personlige og familiemæssige situation, kan der udledes andre kriterier for sammenligneligheden mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende.

49. I den foreliggende sag mener jeg, at sammenligneligheden mellem situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skyldes følgende forhold.

50. For det første er de udgifter til skatterådgivning, der er afholdt af en skattepligtig, uanset om han er hjemmehørende i Tyskland eller ej, med henblik på at udfylde sin selvangivelse i denne medlemsstat, direkte forbundet med den skattepligtige indtægt i samme medlemsstat, således at de på samme måde bebyrder indtægterne oppebåret af begge kategorier af skattepligtige.

25 — Ibidem, præmis 28.
26 — Ibidem, præmis 27.

51. For det andet befinder de hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige sig efter min opfattelse i en sammenlignelig situation hvad angår skatterettens kompleksitet.

52. Det skal i denne henseende bemærkes, at ifølge den tyske regering begrundes fradragsretten af udgifter til skatterådgivning i, at disse ofte kan vise sig nødvendige på grund af skatterettens kompleksitet og følgelig kan påvirke den skattepligtiges økonomiske formåen. Ifølge regeringen skal den skattepligtige derfor »gives en kompensation for de udgifter, der mindsker dennes indtægter på grund af skatteretten« [27].

53. Efter min opfattelse finder disse overvejelser ligeledes anvendelse på en ikke-hjemmehørende skattepligtig, der i lighed med en hjemmehørende skattepligtig skal udfylde sin selvangivelse og således på samme måde står over for en kompleks skatteret.

54. Følgelig mener jeg, at hvad angår fradragsretten af udgifter for skatterådgivning som »særlige udgifter« befinder de hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige sig i den samme situation, dels fordi disse udgifter er direkte forbundet med den skattepligtige indtægt i Tyskland, dels fordi begge kategorier af skattepligtige konfronteres med skatterettens kompleksitet ved udfyldelsen af deres selvangivelser.

55. Herefter bør forskelsbehandlingen mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, som den fremgår af de nævnte bestemmelser i EStG 1997, efter min opfattelse anses for en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, hvilket er i strid med traktatens artikel 52.

56. For så vidt som der i den foreliggende sag ikke er påberåbt nogen begrundelse for denne hindring af etableringsfriheden, mener jeg, at Domstolen bør besvare det forelagte spørgsmål med, at traktatens artikel 52 er til hinder for, at en borger i en medlemsstat, der er begrænset skattepligtig i en anden medlemsstat, ikke i sin skattepligtige indkomst kan fradrage de udgifter til skatterådgivning, han har afholdt for at kunne opfylde sine skattemæssige forpligtelser i sidstnævnte medlemsstat, når en ubegrænset skattepligtig i samme medlemsstat kan fradrage sådanne udgifter.

27 — Punkt 29 i det skriftlige indlæg.

V — Forslag til afgørelse

57. I lyset af ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare det af Bundesfinanzhof forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) er til hinder for, at en borger i en medlemsstat, der er begrænset skattepligtig i en anden medlemsstat, ikke i sin skattepligtige indkomst kan fradrage de udgifter til skatterådgivning, han har afholdt for at kunne opfylde sine skattemæssige forpligtelser i sidstnævnte medlemsstat, når en ubegrænset skattepligtig i samme medlemsstat kan fradrage sådanne udgifter.«