CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. LÉGER van 9 maart 2006 [1]

1. Met deze prejudiciële verwijzing wordt het Hof gevraagd een antwoord te geven op de vraag of het gemeenschapsrecht zich verzet tegen het feit dat een onderdaan van een lidstaat die ten aanzien van de inkomstenbelasting beperkt belastingplichtig is in een andere lidstaat, in dit geval de Bondsrepubliek Duitsland, de kosten van belastingadvies die hij heeft gemaakt om aan zijn fiscale verplichtingen in laatstgenoemde lidstaat te voldoen, niet van zijn belastbaar inkomen kan aftrekken, terwijl een onbeperkt belastingplichtige in diezelfde lidstaat dergelijke kosten wel kan aftrekken.

I — Nationaal rechtskader

2. Volgens het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting), in de versie van 1997 (hierna: „EStG 1997") [2], moet onderscheid worden gemaakt tussen onbeperkt en beperkt belastingplichtigen. In tegenstelling tot onbeperkt belastingplichtigen, hebben beperkt belastingplichtigen noch hun woonplaats noch hun normale verblijfplaats in Duitsland en worden zij aldaar enkel aangeslagen voor inkomsten die in deze lidstaat zijn verworven.

3. Als voorbeeld van deze in Duitsland verworven inkomsten noemt § 49, lid 1, punt 2, sub a, EStG 1997 inkomsten uit ambachtelijke, industriële of commerciële bron.

4. § 50, lid 1, EStG 1997 bevat bijzondere bepalingen voor personen die in Duitsland beperkt inkomstenbelastingplichtig zijn. Onder meer kunnen deze belastingplichtigen geen „bijzondere uitgaven", zoals kosten van belastingadvies [3], van hun belastbaar inkomen aftrekken, terwijl onbeperkt belastingplichtigen dergelijke kosten op grond van § 10, lid 1, punt 6, EStG 1997 wel kunnen aftrekken.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — BGBl. 1997 I, blz. 823 en volgende.

3 — Zie § 50, lid 1, vijfde volzin, EStG 1997.

5. Overigens maakt de laatstgenoemde bepaling onderscheid tussen uitgaven die vallen onder de categorie „bijzondere uitgaven", en uitgaven die „bedrijfskosten" of „beroepskosten" vormen.

II — Hoofdgeding

6. Conijn, die de Nederlandse nationaliteit bezit en in Nederland woont, heeft in 1998 uit zijn deelneming in een commanditaire vennootschap naar Duits recht, behorend tot een onverdeelde nalatenschap, in Duitsland inkomsten uit industriële en commerciële bron verworven ten bedrage van 146 373,50 DEM. Dit bedrag vertegenwoordigde minder dan 90 % van zijn wereldinkomen.

7. Conijn heeft in zijn aangifte inkomstenbelasting voor het jaar 1998 belastingadvieskosten ad 1 046 DEM voor de indiening van zijn belastingaangifte in Duitsland afgetrokken als „bijzondere uitgaven" in de zin van § 10, lid 1, punt 6, EStG 1997.

8. Het Finanzamt Hamburg-Nord (hierna: „Finanzamt") heeft de aftrek geweigerd op grond van § 50, lid 1, vijfde volzin, EStG 1997.

9. Conijn heeft bij het Finanzgericht Hamburg beroep ingesteld tegen de beslissing van het Finanzamt. Dit beroep is bij vonnis van 11 november 2003 verworpen.

10. Daarop heeft Conijn bij het Bundesfinanzhof beroep in „Revision" ingesteld en gevorderd, dit vonnis te vernietigen en te verklaren dat de kosten van belastingadvies aftrekbaar zijn. Het Finanzamt concludeert tot verwerping van het beroep.

III — Prejudiciële verwijzing

11. In de verwijzingsbeschikking geeft het Bundesfinanzhof aan, dat het verschil in behandeling van ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen dat voortvloeit uit bovengenoemde bepalingen van het EStG 1997, in strijd zou kunnen zijn met de fundamentele vrijheid die is vastgelegd in artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG), namelijk de vrijheid van vestiging.

12. Het Bundesfinanzhof constateert in de eerste plaats dat het Hof meerdere malen heeft geoordeeld dat de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen in de regel niet vergelijkbaar is en de bronstaat het voordeel van aftrekposten die verband houden met de

persoonlijke situatie van de belastingplichtige, derhalve niet automatisch hoeft uit te breiden tot niet-ingezetenen.

13. Het Bundesfinanzhof merkt vervolgens op dat, gelet op de rechtspraak van het Hof, enkel in het geval waarin de beperkt belastingplichtige nagenoeg al zijn inkomsten verwerft in de bronstaat, het beginsel van gelijke behandeling vereist dat belastingvoordelen die verbonden zijn aan zijn persoonlijke of gezinssituatie, ook voor hem gelden. Volgens de verwijzende rechter heeft deze afwijking echter rechtstreeks uitsluitend betrekking op de beperkte categorie van belastingvoordelen die verbonden zijn aan de persoonlijke of gezinssituatie van de belastingplichtige, en niet op „alle uitgaven in de privésfeer".

14. Het Bundesfinanzhof merkt in dit verband op dat de aftrekbaarheid van belastingadvieskosten in wezen subsidie- en stimuleringsdoeleinden dient, die niets van doen hebben met de persoonlijke situatie van de belastingplichtige. De belastingplichtige behoort een zekere compensatie te krijgen voor het feit dat hij een beroep heeft moeten doen op een belastingadviseur in verband met de ingewikkeldheid van het belastingrecht, en voor de daardoor veroorzaakte, als „verplichte uitgaven" te beschouwen kosten die op zijn inkomen drukken. Tegen deze achtergrond valt niet in te zien waarom dit belastingvoordeel niet-ingezetenen geweigerd zou moeten worden, althans in het geval waarin het belastingadvies geen betrekking heeft op de belastingaangifte in de staat waar de belastingplichtige zijn woonplaats heeft, maar enkel op de belastingaangifte in de staat waar de inkomsten zijn verworven.

15. Volgens de verwijzende rechter dient de Duitse wetgever, nadat hij eenmaal de aftrek van de kosten van belastingadvies heeft toegestaan, consequent te blijven, ook indien ze als kosten in de privésfeer zouden zijn te beschouwen. Deze kosten vormen een last die evenzeer drukt op het inkomen van de niet-ingezetene als op dat van de ingezetene. Beiden zijn namelijk op dezelfde wijze gehouden belastingaangifte te doen.

16. Daar er om de hiervoor uiteengezette redenen bij het Bundesfinanzhof twijfels rezen omtrent de verenigbaarheid van de in casu van toepassing zijnde Duitse belastingwetgeving met het gemeenschapsrecht, heeft het besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

„Is het in strijd met artikel 52 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (thans, na wijziging, artikel 43 EG) wanneer de in het binnenland beperkt belastingplichtige onderdaan van een andere lidstaat, anders dan een onbeperkt belastingplichtige, niet het recht heeft om van zijn inkomsten de kosten van belastingadvies als bijzondere uitgaven af te trekken?"

IV — Analyse

17. Het Bundesfinanzhof vraagt in wezen of artikel 52 van het Verdrag zich verzet tegen het feit dat een onderdaan van een lidstaat die beperkt belastingplichtig is in een andere lidstaat, in casu in Duitsland, niet het recht heeft de kosten van belastingadvies die hij heeft gemaakt om te voldoen aan zijn fiscale verplichtingen in laatstgenoemde lidstaat, anders dan een onbeperkt belastingplichtige in deze lidstaat, van zijn belastbaar inkomen af te trekken.

18. Om te beginnen wil ik met de Commissie opmerken dat de omschrijving van de feiten die de verwijzende rechter heeft gegeven, geen informatie verschaft over de omvang van de deelneming van Conijn in de commanditaire vennootschap naar Duits recht.

19. Een dergelijke indicatie zou evenwel nuttig kunnen zijn om vast te stellen welke artikelen van het Verdrag toepasselijk zijn in het kader van het hoofdgeding, de artikelen inzake de vrijheid van vestiging of die inzake het vrije verkeer van kapitaal.

20. Artikel 52, tweede alinea, van het Verdrag bepaalt immers: „de vrijheid van vestiging omvat [...] de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen [...] overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld [...]". Volgens het Hof „is er dus sprake van uitoefening van het recht van vestiging, wanneer een onderdaan van een lidstaat een deelneming in het kapitaal van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap houdt, die hem een zodanige invloed op de besluiten van de vennootschap verleent, dat hij de activiteiten ervan kan bepalen" [4].

21. Wanneer deze voorwaarde daarentegen niet vervuld is, zijn de regels inzake het vrije verkeer van kapitaal van toepassing.

22. In verband met de twijfels over de toepasselijkheid van artikel 52 van het Verdrag op het hoofdgeding, en gezien het ontbreken van toereikende nadere gegevens op dit punt in de verwijzingsbeschikking, herinner ik eraan dat volgens het Hof „in het kader van de procedure van artikel 234 EG, dat op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties

4 — Arrest van 13 april 2000, Baars (C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punt 22). Zie in die zin ook arresten van 5 november 2002, Überseering (C-208/00, Jurispr. blz. I-9919, punt 77), en 21 november 2002, X en Y (C-436/00, Jurispr. blz. I-10829, punt 37).

en van het Hof berust, elke beoordeling van de feiten van de zaak tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort" [5]. Het volstaat derhalve vast te stellen dat in het onderhavige geval de verwijzende rechter van oordeel lijkt te zijn dat artikel 52 van het Verdrag van toepassing is op het bij hem aanhangige geding, en dat het Hof, bij gebreke van sluitende aanwijzingen voor de toepasselijkheid van de regels inzake het vrije verkeer van kapitaal, de door deze rechter genoemde bepaling dient uit te leggen.

23. Rekening houdend met de uitlegging die het Hof aldus van artikel 52 van het Verdrag in onderhavige zaak geeft, is het vervolgens aan genoemde rechter om na te gaan of de deelneming van Conijn in de commanditaire vennootschap naar Duits recht hem een zodanige invloed op de besluiten van genoemde vennootschap verleent, dat hij de activiteiten ervan kan bepalen. Als zulks niet het geval is, heeft de in het hoofdgeding omstreden nationale regeling betrekking op het vrije verkeer van kapitaal in de zin van artikel 73 B EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 56 EG) en niet meer op de vrijheid van vestiging die bij artikel 52 van het Verdrag wordt beschermd [6]. Ik wil evenwel hierbij aantekenen dat in dit laatste geval het antwoord van het Hof op de onderhavige prejudiciële vraag eveneens geldt voor het vrije verkeer van kapitaal, aangezien de kern van het probleem gelegen is in de vraag, zoals wij zullen zien, of de Duitse regelgeving die de mogelijkheid van aftrek van kosten van belastingadvies die privé zijn gemaakt, voor beperkt belastingplichtigen uitsluit, al dan niet een bij het gemeenschapsrecht verboden discriminatie inhoudt.

24. Ik kom dan nu tot de beantwoording van de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof.

25. Om te beginnen is het voor de lidstaten geldende verbod om beperkingen te stellen aan de vrijheid van vestiging, eveneens van toepassing op de fiscale bepalingen. Immers, ofschoon bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht de directe belastingen als zodanig niet tot de bevoegdheidssfeer van de Gemeenschap behoren, zijn de lidstaten niettemin verplicht de bij hen verbleven bevoegdheden in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen, aldus de vaste rechtspraak van het Hof [7].

26. Dat houdt met name in dat zij „zich dienen te onthouden van elke openlijke of verkapte discriminatie op grond van nationaliteit" [8]. Op grond van het beginsel van gelijke behandeling zijn niet alleen zichtbare vormen van discriminatie op grond van

5 — Arrest van 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 41). Zie in deze zin eveneens arrest van 25 februari 2003, IKA (C-326/00, Jurispr. blz. I-1703, punt 27 en de aangehaalde rechtspraak).

6 — Zie in die zin de beschikking van het Hof van 8 juni 2004, De Baeck (C-268/03, Jurispr. blz. I-5961, punten 25 en 26).

7 — Zie met name voornoemd arrest De Lasteyrie du Saillant, punt 44, en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

8 — Zie met name arresten van 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16) en 12 december 2002, De Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 75).

nationaliteit verboden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden [9]. Aldus heeft het Hof geoordeeld dat een wettelijke regeling van een lidstaat die belastingvoordelen enkel voorbehoudt aan ingezetenen, ongunstig kan werken voor hoofdzakelijk onderdanen van andere lidstaten, daar niet-ingezetenen immers in de meeste gevallen niet-onderdanen zijn, zodat een dergelijke regeling een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit kan opleveren [10].

27. Eveneens volgens vaste rechtspraak van het Hof „is er sprake van discriminatie wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties" [11]. Bij de toetsing of er sprake is van discriminatie, neemt het Hof traditioneel als uitgangspunt dat „de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen ter zake van directe belastingen [in een staat] in de regel niet vergelijkbaar is. Het inkomen dat een niet-ingezetene in een staat verwerft, is meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont, terwijl de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die gevormd wordt door zijn totale inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie, het gemakkelijkst kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft, die doorgaans zijn gebruikelijke woonplaats is." [12]

28. Daaruit volgt dat „wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking [brengt] voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan ingezetenen verleent, dat [...] in de regel niet discriminerend [is], gelet op de objectieve verschillen tussen de situatie van ingezetenen en van niet-ingezetenen zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft" [13].

29. Het Hof heeft evenwel aansluitend aan dit beginsel in het reeds aangehaalde arrest Schumacker aangegeven dat er geen objectief verschil bestaat tussen de situatie van een niet-ingezetene en een ingezetene, wanneer „de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door de arbeid verricht in een andere staat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie" [14]. Volgens het Hof „bestaat er tussen de situatie

9 — Zie met name arresten van 12 februari 1974, Sotgiu (152/73, Jurispr. blz. 153, punt 11); 21 november 1991, Le Manoir (C-27/91, Jurispr. blz. I-5531, punt 10) en 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 26).

10 — Zie met name arrest Schumacker (reeds aangehaald, punten 28 en 29) en arrest van 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 38).

11 — Zie met name reeds aangehaalde arrest Wielockx, punt 17.

12 — Zie met name arrest van 1 juli 2004, Wallentin (C-169/03, Jurispr. blz. I-6443, punt 15, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

13 — Ibidem, punt 16, en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

14 — Arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 36. Zo heeft het Hof in voornoemd arrest Wielockx beslist dat „de niet-ingezeten belastingplichtige — werknemer of zelfstandige — die (nagenoeg) zijn gehele inkomen verwerft in de staat waar hij zijn beroepswerkzaamheden uitoefent, [...] zich [...] wat de inkomstenbelasting betreft, objectief in dezelfde situatie [bevindt] als de inwoner van deze staat, die er dezelfde werkzaamheden uitoefent" (punt 20).

van een dergelijke niet-ingezetene en die van een ingezetene die [vergelijkbare arbeid verricht], geen objectief verschil [...] dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling ten aanzien van het in aanmerking nemen bij de belastingheffing van de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige" [15].

30. Deze rechtspraak is een aantal malen toegepast op belastingvoordelen verband houdend met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen, zoals de afzwakking van de belastingprogressie voor gehuwde paren [16], de aftrek van het belastbaar inkomen van de voor de vorming van een oudedagsreserve bestemde winst uit onderneming [17], en de aftrekken voor persoonlijke verplichtingen zoals de betaling van alimentatie [18].

31. In tegenstelling tot de Duitse regering ben ik van oordeel dat de Schumacker-rechtspraak niet van toepassing is op het geval dat door het Bundesfinanzhof aan het Hof is voorgelegd.

32. Enerzijds berust volgens deze rechtspraak het criterium voor vergelijkbaarheid van niet-ingezetenen en ingezetenen ten aanzien van de inkomstenbelasting op het feit dat niet-ingezetenen evenals ingezetenen (nagenoeg) hun gehele belastbaar inkomen verwerven uit een werkzaamheid verricht in de staat van belastingheffing. Zulks is evenwel niet het geval bij een onderdaan van een lidstaat zoals Conijn, wiens inkomen in de staat van heffing volgens de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens minder dan 90 % van zijn wereldinkomen vertegenwoordigt [19].

33. Anderzijds is deze rechtspraak reeds van het begin af aan beperkt tot belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtigen. Ik geloof niet dat kosten van belastingadvies binnen deze categorie van belastingvoordelen kunnen vallen, daar zij geenszins verband houden met hetgeen kenmerkend is voor de persoonlijke en gezinssituatie van de aangeslagen belastingplichtige.

34. In dit verband is het volgens mij van weinig belang dat de met de hulp van een belastingadviseur opgestelde belastingaangifte bepaalde gegevens vermeldt over de burgerlijke staat of de gezinssituatie van de belastingplichtige. Een dergelijke vermelding lijkt mij niet te kunnen afdoen aan het feit dat de aftrekbaarheid van belastingadvies-

15 — Arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 37.

16 — Arrest Schumacker, reeds aangehaald.

17 — Arrest Wielockx, reeds aangehaald.

18 — Arrest De Groot, reeds aangehaald.

19 — Zie in dit opzicht het arrest van 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, Jurispr. blz. I-5451), waar het Hof heeft aanvaard dat een lidstaat voor de toepassing op niet-ingezetenen van een belastingvoordeel verband houdend met hun persoonlijke en gezinssituatie, als voorwaarde stelt dat ten minste 90 % van hun wereldinkomen in die lidstaat aan belasting is onderworpen (punt 32).

kosten niet tot doel heeft de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen in aanmerking te nemen.

35. Aangezien, naar ik meen, de aftrekbaarheid van dergelijke kosten geen belastingvoordeel vormt dat verband houdt met de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-ingezeten belastingplichtige, zal ik thans nagaan of en hoe dit type belastingvoordeel in het licht van het gemeenschapsrecht, en in bijzonder van artikel 52 van het Verdrag, moet begrepen worden.

36. Wat de aard van dit belastingvoordeel betreft, geeft de Duitse regering in haar schriftelijke opmerkingen aan dat de kosten van belastingadvies, die in het Duitse recht binnen de categorie „bijzondere uitgaven" vallen, uitgaven „binnen de privésfeer" zijn, aangezien het de belastingplichtige is die op persoonlijke titel besluit om zich tot een belastingadviseur te wenden [20].

37. De Duitse regering verklaart eveneens dat deze als privé-uitgaven te beschouwen belastingadvieskosten onderscheiden dienen te worden van de advieskosten die op beroepsmatig vlak worden gemaakt. Wanneer genoemde kosten namelijk uit hoofde van de uitoefening van een beroep zijn gemaakt, dan kunnen deze fiscaal gezien worden afgetrokken als bedrijfskosten of beroepskosten. Deze mogelijkheid bestaat zowel voor natuurlijke personen als voor kapitaalvennootschappen, en zulks los van de vraag of zij in Duitsland beperkt of onbeperkt belastingplichtig zijn. Een niet-ingezeten belastingplichtige in de situatie van Conijn zou dus de advieskosten die van beroepsmatige aard zijn, zonder meer van het belastbaar inkomen kunnen aftrekken [21].

38. Tot slot geeft de Duitse regering aan dat in het Duitse recht de uitgaven die in de privésfeer zijn gedaan, in beginsel niet fiscaal aftrekbaar zijn. Privé-uitgaven kunnen evenwel, bij wijze van uitzondering, van de inkomstenbelasting worden afgetrokken wanneer de wet dit wegens „een onvermijdelijke vermindering van de economische draagkracht uitdrukkelijk bepaalt". Dit is haars inziens het geval met de belastingadvieskosten zoals bedoeld in § 10, lid 1, punt 6, EStG 1997. Deze kosten worden namelijk beschouwd als „bijzondere uitgaven" voor de onbeperkt belastingplichtigen, „omdat deze kosten vaak noodzakelijk kunnen zijn wegens de ingewikkeldheid van het

20 — Punt 22 van de schriftelijke opmerkingen. Wat deze categorie uitgaven betreft, is het arrest van 13 november 2003, Schilling en Fleck-Schilling (C-209/01, Jurispr. blz. I-13389), van belang, dat een belastingvoordeel bestaande uit de aftrek van uitgaven voor huishoudhulp betreft. Dit arrest heeft echter een duidelijk specifieke context, met name gezien het feit dat „voor ambtenaren en overige personeelsleden van de Europese Gemeenschappen bijzondere belastingbepalingen gelden die hen onderscheiden van andere werknemers" (punt 29).

21 — Punt 21 van de schriftelijke opmerkingen.

belastingrecht en derhalve de draagkracht van de belastingplichtige kunnen treffen" [22].

39. Ik moet zeggen dat ik in deze verklaringen geen bewijs kan zien, dat de in het geding zijnde belastingregeling verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, en in het bijzonder met artikel 52 van het Verdrag.

40. Het staat namelijk vast dat op grond van EStG 1997 het recht op aftrek van kosten van belastingadvies als „bijzondere uitgaven" een belastingvoordeel vormt dat uitsluitend voorbehouden is aan belastingplichtigen die in Duitsland wonen. Niet-ingezeten belastingplichtigen bevinden zich in dit opzicht dus in een minder gunstige situatie dan ingezeten belastingplichtigen, hetgeen hen kan ontmoedigen zich in Duitsland te vestigen [23].

41. Berust dit verschil in behandeling van ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen op een verschil in de objectieve situatie tussen deze twee categorieën belastingplichtigen, zodat het niet gekwalificeerd kan worden als indirecte discriminatie op grond van nationaliteit?

42. Ik denk van niet.

43. Ik ben van mening dat, wat de aftrekbaarheid van kosten van belastingadvies betreft, ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen zich in een objectief gezien vergelijkbare situatie bevinden, zodat een verschillende behandeling in dit opzicht een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit vormt.

44. In de onderhavige zaak dient de vergelijkbaarheid tussen de situatie van ingezeten belastingplichtigen en die van niet-ingezeten belastingplichtigen mijns inziens beoordeeld te worden aan de hand van dezelfde maatstaf als het Hof heeft toegepast in het arrest van 12 juni 2003, Gerritse [24].

45. Hierin heeft het Hof uitgemaakt dat „een nationale regeling die bij de belastingheffing geen aftrek van beroepskosten toestaat aan

22 — Punt 23 van de schriftelijke opmerkingen. De Duitse regering geeft aan dat deze regel niet alleen kosten van advies in verband met het nationale belastingstelsel betreft, maar ook kosten van advies in verband met een buitenlands belastingstelsel. Volgens haar „is het buitenlands belastingrecht vaak net zo ingewikkeld als het Duitse belastingrecht" (zelfde punt).

23 — De kosten van belastingadvies kunnen inderdaad, zoals in het hoofdgeding, slechts een klein deel van het belastbaar inkomen vertegenwoordigen. Echter, „zelfs een geringe of minder belangrijke beperking van de vrijheid van vestiging [is] door artikel 52 van het Verdrag verboden" (zie met name arrest De Lasteyrie du Saillant, reeds aangehaald, punt 43).

24 — C-234/01, Jurispr. blz. I-5933.

niet-ingezetenen maar wel aan ingezetenen, in het nadeel [kan] werken van hoofdzakelijk onderdanen van andere lidstaten en dus [...] een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit inhouden" [25].

46. Alvorens tot deze constatering te komen, diende het Hof zich er evenwel van te verzekeren dat de situatie van ingezetenen vergelijkbaar was met die van niet-ingezetenen wat betreft de mogelijkheid om beroepskosten af te trekken. Daarover was het Hof van oordeel dat „de betrokken beroepskosten rechtstreeks verband houden met de activiteit waardoor de in Duitsland belastbare inkomsten zijn verworven, zodat ingezetenen en niet-ingezetenen in dat opzicht in een vergelijkbare situatie verkeren" [26].

47. Het criterium voor vergelijkbaarheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen is hier, dat wat de inkomsten betreft die in Duitsland uit eenzelfde beroepswerkzaamheid zijn verworven, deze twee categorieën belastingplichtigen op dezelfde wijze met een inkomstendaling worden geconfronteerd wegens de beroepskosten die zij in rechtstreeks verband met de betreffende activiteit hebben moeten maken. Aangezien er vanuit dit oogpunt geen enkel objectief verschil tussen hen bestond, leverde de verschillende behandeling van de mogelijkheid om dergelijke kosten af te trekken, een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit op.

48. Zo heeft het Hof conform het reeds aangehaalde arrest Schumacker aanvaard dat, wat belastingvoordelen betreft die geen verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, andere criteria voor vergelijkbaarheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen kunnen worden aangehouden.

49. In de onderhavige zaak vloeit de vergelijkbaarheid tussen de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen voort uit de volgende factoren

50. In de eerste plaats houden de kosten van belastingadvies die een belastingplichtige, al dan niet ingezetene van Duitsland, maakt voor het opmaken van zijn belastingaangifte in deze lidstaat, rechtstreeks verband met de in deze lidstaat belaste inkomsten, zodat zij op dezelfde wijze op de inkomsten van deze twee categorieën belastingplichtigen drukken.

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

51. In de tweede plaats bevinden ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen zich mijns inziens in een vergelijkbare situatie wat de ingewikkeldheid van het belastingrecht betreft.

52. In dit opzicht merk ik op dat de aftrekbaarheid van kosten van belastingadvies volgens de Duitse regering is gerechtvaardigd op grond van het feit dat deze kosten vaak noodzakelijk kunnen zijn wegens de ingewikkeldheid van het belastingrecht en derhalve de draagkracht van de belastingplichtige kunnen treffen. Naar de mening van deze regering is het derhalve passend „de belastingplichtige een compensatie toe te kennen voor de uitgaven die wegens het belastingrecht op zijn inkomen drukken" [27].

53. Deze overwegingen behoren naar mijn mening eveneens te gelden voor een niet-ingezeten belastingplichtige die, evenals een ingezeten belastingplichtige, gehouden is aangifte voor de inkomstenbelasting te doen en zich derhalve op vergelijkbare wijze geconfronteerd ziet met de ingewikkeldheid van het belastingrecht.

54. Dientengevolge meen ik dat, ten aanzien van de mogelijkheid tot aftrek van de kosten van belastingadvies als „buitengewone uitgaven", ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen zich in een vergelijkbare situatie bevinden, enerzijds omdat deze kosten rechtstreeks verband houden met de in Duitsland belaste inkomsten, en anderzijds omdat beide categorieën belastingplichtigen zich voor het opmaken van hun belastingaangifte geconfronteerd zien met de ingewikkeldheid van het belastingrecht.

55. De verschillende behandeling van ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen waarin de bovengenoemde bepalingen van EStG 1997 resulteren, is mijns in ziens dan ook te beschouwen als een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit, die in strijd is met artikel 52 van het Verdrag.

56. Aangezien er in het kader van de onderhavige procedure geen enkele rechtvaardigingsgrond voor deze beperking van de vrijheid van vestiging is aangevoerd, dient het Hof mijns inziens vast te stellen dat artikel 52 van het Verdrag zich ertegen verzet dat een onderdaan van een lidstaat die ten aanzien van de inkomstenbelasting beperkt belastingplichtig is in een andere lidstaat, de kosten van belastingadvies die hij heeft gemaakt om te voldoen aan zijn belastingverplichtingen in laatstgenoemde lidstaat, niet van zijn belastbaar inkomen kan aftrekken, terwijl een onbeperkt belastingplichtige in dezelfde lidstaat dergelijke kosten wel kan aftrekken.

27 — Punt 29 van de schriftelijke opmerkingen.

V — Conclusie

57. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door het Bundesfinanzhof voorgelegde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG) verzet zich ertegen dat een onderdaan van een lidstaat die ten aanzien van de inkomstenbelasting beperkt belastingplichtig is in een andere lidstaat, de kosten van belastingadvies die hij heeft gemaakt om te voldoen aan zijn belastingverplichtingen in laatstgenoemde lidstaat, niet van zijn belastbaar inkomen kan aftrekken, terwijl een onbeperkt belastingplichtige in dezelfde lidstaat dergelijke kosten wel kan aftrekken."