CONIJN

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 9 mars 2006 [1]

1. Domstolen har i förevarande mål ombetts att avgöra huruvida gemenskapsrätten utgör hinder mot att en medborgare i en medlemsstat, som är begränsat skattskyldig för inkomstskatt i en annan medlemsstat, i förevarande fall Förbundsrepubliken Tyskland, inte från sin skattepliktiga inkomst får dra av kostnader för att anlita en skattekonsult vid uppfyllandet av de skattemässiga skyldigheter som åligger denna medborgare i sistnämnda medlemsstat, medan en i denna medlemsstat obegränsat skattskyldig person har rätt att dra av sådana kostnader.

I — Tillämpliga nationella bestämmelser

2. I lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz), i dess lydelse år 1997 (nedan kallad EStG 1997) [2], föreskrivs en skillnad mellan personer som är obegränsat och begränsat skattskyldiga för inkomstskatt. I motsats till de förstnämnda har begränsat skattskyldiga personer varken hemvist eller stadigvarande vistelse i Tyskland, och de beskattas där enbart för inkomster som de uppbär i denna medlemsstat.

3. Bland dessa tyska inkomster anges i 49 § första stycket punkt 2 a EStG 1997 inkomst av hantverk, industri och handel.

4. I 50 § första stycket EStG 1997 finns särskilda bestämmelser för personer som är begränsat skattskyldiga för inkomstskatt i Tyskland. Av bestämmelserna följer bland annat att dessa skattskyldiga personer inte från sin skattepliktiga inkomst får dra av "extraordinära kostnader", däribland kostnader för anlitande av skattekonsult [3], medan personer som är obegränsat skattskyldiga får dra av sådana kostnader med stöd av 10 § första stycket punkt 6 EStG 1997.

1 — Originalspråk: franska.

2 — BGBl. 1997 I, sidan 823 och följande sidor.

3 — Se 50 § första stycket femte meningen EStG 1997.

5. Det skall också preciseras att det i sistnämnda paragraf görs skillnad mellan kostnader som omfattas av kategorin "extraordinära kostnader" och kostnader som utgör "driftskostnader" eller "kostnader för tjänsteinkomstens förvärvande".

II — Tvisten i målet vid den nationella domstolen

6. Robert Hans Conijn är nederländsk medborgare och bosatt i Nederländerna. Han erhöll år 1998 till följd av sitt innehav via ett dödsbo i ett tyskt kommanditbolag industriella och kommersiella inkomster i Tyskland med ett belopp av 146 373,50 DEM. Detta belopp utgjorde mindre än 90 procent av Robert Hans Conijns totala inkomst.

7. Han yrkade i sin inkomstdeklaration för år 1998 avdrag med 1 046 DEM för kostnader för skatterådgivning som han anlitat för att upprätta nämnda deklaration i Tyskland. Kostnaderna redovisades som "extraordinär kostnad" i enlighet med 10 § första stycket punkt 6 EStG 1997.

8. Finanzamt Hamburg-Nord (nedan kallad Finanzamt) beslutade med stöd av 50 § första stycket femte meningen EStG 1997 att inte medge avdrag för dessa kostnader.

9. Robert Hans Conijn överklagade Finanzamts beslut till Finanzgericht Hamburg. Överklagandet ogillades i dom av den 11 november 2003.

10. Klaganden i målet vid den nationella domstolen väckte revisionstalan vid Bundesfinanzhof, och yrkade därvid att nämnda dom skulle upphävas och att rätten till avdrag för kostnader avseende skatterådgivning skulle fastställas. Finanzamt yrkade att revisionstalan skulle ogillas.

III — Begäran om förhandsavgörande

11. Bundesfinanzhof har i sin begäran om förhandsavgörande angett att den skillnad i behandling mellan i landet bosatta och i landet ej bosatta skattskyldiga personer som följer av ovannämnda bestämmelser i EStG 1997 kan strida mot den grundläggande frihet som hägnas av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) nämligen etableringsfriheten.

12. Bundesfinanzhof har inledningsvis konstaterat att domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast att situationen för i landet bosatta personer som regel inte är jämförbar med situationen för i landet ej bosatta personer, och att förmånen i form av

avdrag som är knutna till den skattskyldiges personliga förhållanden i källstaten för inkomster därför inte obligatoriskt måste utsträckas till att gälla även för i landet ej bosatta personer.

13. Bundesfinanzhof har därefter noterat att det enligt domstolens rättspraxis bara är när en begränsat skattskyldig person erhåller i stort sett alla sina medel i källstaten för de beskattade inkomsterna som principen om likabehandling fordrar att de skattemässiga förmåner som är knutna till den skattskyldiges personliga förhållanden eller familjesituation skall utsträckas till att gälla även denna person. Enligt den hänskjutande domstolen är det emellertid bara den begränsade kategori av skattemässiga förmåner som är knutna till den skattskyldiges personliga förhållanden eller familjesituation som berörs direkt av detta undantag, men däremot inte "alla möjliga tillämpningar inom privatlivet".

14. Bundesfinanzhof har i detta avseende påpekat att avdragsrätten för kostnader avseende skatterådgivning huvudsakligen motiveras av subventions- och stimulanssyften och att de inte har något att göra med den skattskyldiges personliga förhållanden. Denne bör i viss mån kompenseras för sitt behov att anlita en skattekonsult på grund av skatterättens komplexitet och denna kompensation skall omfatta "obligatoriska kostnader" som den skattskyldige haft och som minskat hans inkomster. Sådana överväganden förklarar emellertid inte varför denna skattemässiga förmån inte får medges i landet ej bosatta personer, åtminstone inte i de fall där skatterådgivningen inte avser inkomstdeklarationen i den skattskyldiges bosättningsstat utan endast inkomstdeklarationen i källstaten för inkomsterna.

15. Enligt den hänskjutande domstolen gäller — även i det fallet att kostnaderna för skatterådgivningen anses utgöra personliga levnadskostnader — att om den tyska lagstiftaren har valt att göra dessa kostnader avdragsgilla skall man också hålla sig till detta. Dessa kostnader belastar inkomsterna såväl för i landet ej bosatta som i landet bosatta personer. Båda personkategorier är nämligen i lika mån skyldiga att upprätta inkomstdeklaration.

16. Bundesfinanzhof ifrågasätter på ovan anförda skäl huruvida den tyska skattelagstiftning som är tillämplig i det nu aktuella målet är förenlig med gemenskapsrätten, och den har därför beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"Strider det mot artikel 52 i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen [nu artikel 43 EG i ändrad lydelse] att personer som är begränsat skattskyldiga i en medlemsstat och bosatta i en annan medlemsstat, till skillnad från obegränsat skattskyldiga personer, inte har rätt att från sin bruttoinkomst dra av kostnader för skatterådgivning såsom avdragsgilla kostnader?"

IV — Bedömning

17. Bundesfinanzhof har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 52 i fördraget utgör hinder för att en medborgare i en medlemsstat som är begränsat skattskyldig för inkomstskatt i en annan medlemsstat, i förevarande fall Tyskland, inte från sin skattepliktiga inkomst får dra av kostnader avseende rådgivning från en skattekonsult som han har haft för uppfyllandet av sina skattemässiga skyldigheter i denna medlemsstat, medan en skattskyldig person som är obegränsat skattskyldig för sina inkomster i den medlemsstaten får dra av sådana kostnader.

18. Det skall inledningsvis i likhet med kommissionen påpekas att den hänskjutande domstolens beskrivning av de faktiska omständigheterna inte i det aktuella fallet avslöjar vilken roll Robert Hans Conijn spelar i det enligt tysk rätt bildade kommanditbolaget.

19. En sådan upplysning skulle emellertid kunna visa sig vara av betydelse vid fastställandet av vilka relevanta artiklar som är tillämpliga i tvisten vid den nationella domstolen — de artiklar som rör etableringsfrihet eller de som avser fri rörlighet för kapital.

20. Som bekant gäller ju nämligen enligt artikel 52 andra stycket i fördraget att "[e]tableringsfriheten skall innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag ... på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare ...". Enligt domstolen utnyttjar "[e]n medborgare i en medlemsstat som innehar kapitalet i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, och som därigenom har ett betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet, ... således sin etableringsrätt". [4]

21. När detta villkor inte är uppfyllt blir däremot reglerna om fri rörlighet för kapital tillämpliga.

22. Som svar på den osäkerhet som kan uppstå i fråga om tillämpligheten av artikel 52 i fördraget i tvisten vid den nationella domstolen, och i avsaknad av tillräckligt precisa uppgifter på denna punkt i beslutet om hänskjutande, erinrar jag om domstolens konstaterande att "det i ett förfarande enligt artikel 234 EG, vilken grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EG-domstolen, är ...

4 — Dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 22. Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 5 november 2002 i mål C-208/00, Überseering (REG 2002, s. I-9919), punkt 77, och av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829), punkt 37.

den nationella domstolen som skall bedöma omständigheterna i målet". [5] Det räcker alltså med att konstatera att den hänskjutande domstolen i förevarande mål synes ha funnit att artikel 52 i fördraget är tillämplig i den tvist den har att avgöra och att domstolen, i avsaknad av omständigheter som är avgörande för tillämpligheten av de bestämmelser som avser fri rörlighet för kapital, skall tolka den av den nationella domstolen angivna bestämmelsen.

23. Med hänsyn till den tolkning som domstolen alltså kommer att göra av artikel 52 i fördraget i förevarande mål måste den vidare pröva huruvida Robert Hans Conijns ägande i det enligt tysk rätt bildade kommanditbolaget ger honom ett betydande inflytande över de beslut som fattas i nämnda bolag och om det ger honom möjlighet att besluta i fråga om bolagets verksamhet. Är detta inte fallet rör den nationella lagstiftning som är i fråga i tvisten i målet vid den nationella domstolen fri rörlighet för kapital i den mening som avses i artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG) och inte längre den etableringsfrihet som hägnas av artikel 52 i fördraget. [6] Det skall emellertid betonas att domstolens svar på tolkningsfrågan inom ramen för sistnämnda antagande även gäller i fråga om fri rörlighet för kapital och detta då problemets kärna som vi skall se här gäller huruvida den tyska lagstiftningen, som innebär att begränsat skattskyldiga personer inte får dra av kostnader för skatterådgivning som anlitats för privat bruk, utgör en förbjuden diskriminering eller ej enligt gemenskapsrätten.

24. Här skall nu Bundesfinanzhofs tolkningsfråga besvaras.

25. Ur detta perspektiv skall det först erinras om att förbudet för medlemsstaterna att uppställa hinder för etableringsfriheten även är tillämpligt på skattebestämmelser. Enligt domstolens fasta rättspraxis gäller nämligen att även om direkta skatter som sådana inte omfattas av gemenskapens behörighet är medlemsstaterna emellertid ändå skyldiga att utöva sin kvarstående behörighet med iakttagande av gemenskapsrätten. [7]

26. Detta betyder bland annat att de skall "avhålla sig från alla former av öppen eller dold diskriminering på grund av nationalitet". [8] Enligt likabehandlingsprincipen är nämligen inte bara öppen diskriminering på grund av nationalitet utan även all dold

5 — Dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), punkt 41. Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2003 i mål C-326/00, IKA (REG 2003, s. I-1703), punkt 27 och där citerad rättspraxis.

6 — Se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 8 juni 2004 i mål C-268/03, De Baeck (REG 2004, s. I-5961), punkterna 25 och 26.

7 — Se, bland annat, domen i det ovannämnda målet De Lasteyrie du Saillant, punkt 44 och där citerad rättspraxis.

8 — Se, bland annat, dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 16, och av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 75.

diskriminering som, genom tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat förbjuden. [9] Domstolen har sålunda slagit fast att en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken skattemässiga förmåner förbehålls personer som är bosatta inom det nationella territoriet, riskerar att verka till nackdel huvudsakligen för personer som är medborgare i andra medlemsstater eftersom det oftast är de personer som inte är medborgare i ett land som inte är bosatta där. Därmed kan nämnda lagstiftning utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet. [10]

27. Enligt ytterligare fast rättspraxis gäller enligt domstolen att "diskriminering [uppkommer] när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall". [11] Domstolen utgår vid sin kontroll av huruvida det föreligger en diskriminering traditionellt från antagandet att "[n]är det gäller direkta skatter [befinner sig] de som är bosatta respektive inte bosatta i en och samma stat generellt sett inte ... i jämförbara situationer, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där oftast bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han bor. Vidare kan skatteförmågan hos en i utlandet bosatt person, vilken skall fastställas med beaktande av dennes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har centrum för sina levnadsintressen, vilket vanligtvis är där personen är bosatt". [12]

28. Härav följer att det faktum "[a]tt en medlemsstat vägrar att medge en i utlandet bosatt person vissa skattemässiga förmåner som beviljas en person som är bosatt i denna stat ... inte ... generellt sett [är] diskriminerande, då det finns objektiva skillnader i fråga om inkomstkällor och skatteförmåga och i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som är bosatta i landet och dem som är bosatta utomlands". [13]

29. Efter att ha fastslagit denna princip har domstolen emellertid konstaterat att en i landet ej bosatt person inte befinner sig i en situation som är objektivt sett annorlunda än situationen för en i landet bosatt person, när "[den i landet ej bosatta personen] inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den medlemsstat där han är bosatt och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet som utövas i anställningsstaten, varför bosättningsstaten inte kan ge honom de förmåner som han skulle ha rätt till om hans personliga förhållanden och familjesituation beaktades". [14] Enligt

9 — Se, bland annat, dom av den 12 februari 1974 i mål 152/73, Sotgiu (REG 1974, s. 153; svensk specialutgåva, volym 2, s. 219), punkt 11, av den 21 november 1991 i mål C-27/91, Le Manoir (REG 1991, s. I-5531), punkt 10, och av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 26.

10 — Se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkterna 28 och 29, och dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), punkt 38.

11 — Se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Wielockx, punkt 17.

12 — Se, bland annat, dom av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin (REG 2004, s. I-6443), punkt 15 och där citerad rättspraxis.

13 — Ibidem, punkt 16 och där citerad rättspraxis.

14 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 36. Domstolen har likaså i sin dom i det ovannämnda målet Wielockx tillstått att "en utomlands bosatt skattskyldig [person] — anställd eller självständig yrkesutövare — som uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i den stat där han utövar sin yrkesverksamhet befinner sig objektivt sett i samma situation vid inkomstbeskattningen som en person som har hemvist i den staten och som där utövar samma verksamhet" (punkt 20).

domstolen "[finns] det mellan en sådan utomlands bosatt [person] och en invånare inom landet som utövar en jämförbar avlönad verksamhet inte ... någon objektiv skillnad som är av den beskaffenheten att den utgör grund för särbehandling när det gäller beaktandet, i skattehänseende, av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation". [15]

30. Denna rättspraxis har tillämpats i ett antal fall rörande skattemässiga förmåner som är knutna till beaktandet av de skattskyldigas personliga förhållanden eller familjesituation, exempelvis en skattesats med lägre progressivitet för äkta makar [16], avdrag från den skattepliktiga inkomsten för vinster som avsatts till pensionsreserv [17], eller skatteavdrag för personliga förpliktelser i form av exempelvis betalning av underhåll. [18]

31. I motsats till vad den tyska regeringen anfört anser jag inte att den rättspraxis som utgörs av domen i det ovannämnda målet Schumacker är tillämplig på det typfall som Bundesfinanzhof föreställt domstolen.

32. Enligt denna rättspraxis gäller nämligen för det första att kriteriet avseende en jämförelse mellan i landet bosatta och i landet ej bosatta personer i fråga om inkomstskatt bygger på den omständigheten att förstnämnda personer i likhet med de senare uppbär hela eller nästan hela sin skattepliktiga inkomst från en verksamhet som bedrivs i beskattningsstaten. Detta är emellertid inte fallet med en medborgare i en annan medlemsstat som i likhet med Robert Hans Conijn uppbär inkomster i beskattningslandet, vilka enligt uppgift från den hänskjutande domstolen uppgår till mindre än 90 procent av hans samlade inkomst. [19]

33. För det andra har denna rättspraxis redan från början avgränsats till skattemässiga förmåner som är knutna till hänsynstagande till de skattskyldigas personliga förhållanden och familjesituation. Jag anser emellertid inte att kostnader för en skattekonsults rådgivning faller inom denna kategori av skattemässiga förmåner då de inte på något sätt har att göra med vad som kännetecknar de personliga förhållandena och familjesituationen för den skattskyldiga person som är föremål för beskattningen.

34. Det har enligt min mening föga betydelse i detta avseende att den inkomstdeklaration som upprättats med hjälp av en skattekonsult innehåller vissa uppgifter om den skattskyldiges civilstånd eller familjesituation. Ett sådant konstaterande synes mig nämligen inte kunna leda till ett ifrågasättande av det faktum att avdragsrätten för

15 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker.

16 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker.

17 — Domen i det ovannämnda målet Wielockx.

18 — Domen i det ovannämnda målet De Groot.

19 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451), punkt 32, där domstolen tillät att en medlemsstat som villkor för att i landet ej bosatta personer skall få åtnjuta en skattemässig förmån genom att deras personliga förhållanden eller familjesituation beaktas, kräver att minst 90 procent av deras samlade inkomster beskattas i denna stat.

kostnader avseende en skattekonsults rådgivning inte är avsedd att inrymma hänsyn till de skattskyldigas personliga förhållanden och familjesituation.

35. Eftersom jag inte anser att avdragsrätten för sådana kostnader utgör en skattemässig förmån knuten till hänsyn till en i landet ej bosatt skattskyldig persons personliga förhållanden och familjesituation, skall nu avgöras om och hur detta slags skattemässiga förmån kan uppfattas i förhållande till gemenskapsrätten, i synnerhet artikel 52 i fördraget.

36. Den tyska regeringen har i fråga om arten av denna skattemässiga förmån, i sitt skriftliga yttrande uppgett att de kostnader för skatterådgivning som enligt tysk rätt omfattas av kategorin "extraordinära kostnader" utgör "privata levnadskostnader" eftersom det är den skattskyldige själv som beslutar sig för att anlita en skattekonsult. [20]

37. Den tyska regeringen har också förklarat att dessa kostnader för skatterådgivning, när de betraktas som privata levnadskostnader, skall skiljas från motsvarande kostnader för intäkternas förvärvande. Om dessa kostnader nämligen är hänförliga till intäkternas förvärvande är de skattemässigt avdragsgilla såsom kostnader i näringsverksamhet eller tjänst. Denna möjlighet finns såväl för fysiska personer som för kapitalbolag, och detta oberoende av huruvida de är begränsat eller obegränsat skattskyldiga i Tyskland. En i landet ej bosatt skattskyldig person som befinner sig i Robert Hans Conijns situation skulle alltså utan problem kunna dra av kostnader för skatterådgivning från sin skattepliktiga inkomst, om kostnaderna varit nödvändiga för tjänsteinkomstens förvärvande. [21]

38. Den tyska regeringen har slutligen påpekat att privata levnadskostnader i princip inte får dras av skattemässigt enligt tysk rätt. Privata levnadskostnader kan emellertid i undantagsfall dras av vid inkomstbeskattningen när så uttryckligen föreskrivs i lag och om de utgör "en oundviklig kostnad som inverkar på skatteförmågan och den ekonomiska förmågan". Detta är enligt regeringen fallet med de kostnader för skatterådgivning som avses i 10 § första stycket punkt 6 EStG 1997. Dessa kostnader anses nämligen utgöra "extraordinära kostnader" för obegränsat skattskyldiga personer "eftersom kostnaderna ofta kan visa sig nödvändiga på grund avskatterättens komplexitet

20 — Punkt 22 i det skriftliga yttrandet. När det gäller denna kategori av kostnader skall domen av den 13 november 2003 i mål C-209/01, Schilling och Fleck-Schilling (REG 2003, s. I-13389), nämnas. Detta mål avser en skattemässig förmån i form av avdrag för kostnader för en anställd hushållerska. Jag noterar emellertid att denna dom hör hemma i en specifik kontext som bland annat kännetecknas av den omständigheten att "tjänstemän och övriga anställda hos Europeiska gemenskaperna omfattas av särskilda skatteregler, vilket särskiljer dem från andra arbetstagare" (punkt 29).

21 — Punkt 21 i det skriftliga yttrandet.

och därmed påverka den skattskyldiges ekonomiska förmåga". [22]

39. Jag måste erkänna att dessa förklaringar inte synes styrka att den ifrågavarande skattebestämmelsen är förenlig med gemenskapsrätten, i synnerhet då artikel 52 i fördraget.

40. Det har nämligen visats att rätten att dra av kostnader för skatterådgivning såsom "extraordinära kostnader" är en skattemässig förmån enligt EStG som är förbehållen i Tyskland bosatta skattskyldiga personer. I landet ej bosatta skattskyldiga personer befinner sig alltså på detta plan i en mindre förmånlig situation än i landet bosatta skattskyldiga personer, och detta kan bidra till att avhålla dem från att etablera sig i Tyskland. [23]

41. Vilar denna skillnad i behandling mellan i landet bosatta och i landet ej bosatta skattskyldiga personer på en objektiv skillnad mellan situationerna för dessa båda kategorier av skattskyldiga, så att skillnaden i behandling inte kan anses utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet?

42. Jag anser inte det.

43. Enligt min mening befinner sig nämligen i landet bosatta respektive i landet ej bosatta skattskyldiga personer i objektivt jämförbara situationer när det gäller avdragsrätten för kostnader avseende skatterådgivning. Att behandla dessa båda personkategorier olika i detta avseende utgör alltså en indirekt diskriminering på grund av nationalitet.

44. Jämförbarheten mellan situationerna för i landet bosatta och i landet ej bosatta skattskyldiga personer borde enligt min mening i förevarande mål prövas enligt ett resonemang som liknar det som domstolen förde i sin dom av den 12 juni 2003 i målet Gerritse. [24]

45. Man skall hålla i minnet att domstolen i den domen slog fast att "nationella bestämmelser enligt vilka personer som är bosatta

22 — Punkt 23 i det skriftliga yttrandet. Den tyska regeringen har preciserat att denna regel inte endast rör kostnader för rådgivning avseende det nationella skattesystemet utan också kostnader för rådgivning avseende ett utländskt skattesystem. Enligt regeringen är nämligen "utländsk skatterätt inte sällan minst lika komplicerad som den tyska skatterätten" (samma punkt).

23 — Visserligen utgör sådana kostnader för skatterådgivning som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen endast en liten del av de skattepliktiga inkomsterna. Jag vill dock påminna om domstolens konstaterande att "inte ens en snäv eller obetydlig begränsning av etableringsfriheten [är] tillåten enligt artikel 52 i fördraget" (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet De Lasteyrie du Saillant, punkt 43).

24 — Dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933).

utanför landet vid beskattningen inte har rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande, medan personer som är bosatta i landet har en sådan avdragsrätt, riskerar att till största delen vara till förfång för medborgare från andra medlemsstater. Bestämmelserna innefattar således en indirekt diskriminering på grund av nationalitet ...". [25]

46. Innan domstolen kom till en sådan slutsats måste den emellertid försäkra sig om att situationerna för i landet bosatta respektive i landet ej bosatta personer var jämförbara i fråga om möjligheten att dra av kostnader för tjänsteinkomstens förvärvande. Domstolen konstaterade ur det perspektivet att "de ifrågavarande kostnaderna för intäkternas förvärvande är direkt kopplade till den verksamhet som givit upphov till inkomster som är skattepliktiga i Tyskland, vilket innebär att personer som är bosatta i landet och personer som är bosatta utanför landet i detta avseende befinner sig i en jämförbar situation". [26]

47. Kriteriet för jämförbarhet mellan i landet bosatta och i landet ej bosatta personer vilar här på idén att dessa två kategorier av skattskyldiga personer, när det gäller inkomster från en och samma yrkesverksamhet i Tyskland, får tåla samma minskning av nämnda inkomster på grund av kostnader för tjänsteinkomsternas förvärvande som de tvingats ge ut med direkt anknytning till den ifrågavarande verksamheten. Då det inte i detta avseende finns någon objektiv skillnad mellan dem innebär en skillnad i behandling av dem i fråga om avdragsmöjligheterna för sådana kostnader en indirekt diskriminering på grund av nationalitet.

48. Domstolen har sålunda parallellt med sin rättspraxis i form av det ovannämnda målet Schumacker tillstått att det i fråga om skattemässiga förmåner som inte har någon anknytning till beaktandet av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation går att finna andra kriterier för jämförbarheten mellan i landet bosatta och i landet ej bosatta personer.

49. Jag anser i förevarande mål att jämförbarheten mellan situationerna för i landet bosatta respektive i landet ej bosatta personer framgår av följande omständigheter.

50. För det första är de kostnader som en skattskyldig person — oavsett om denna person är bosatt i landet eller ej — har för skatterådgivning för att upprätta sin inkomstdeklaration i denna medlemsstat, direkt knutna till de inkomster som beskattas i denna medlemsstat, varför de i lika mån belastar inkomster som uppbärs av de båda kategorierna skattskyldiga.

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

51. För det andra anser jag att i landet bosatta respektive i landet ej bosatta skattskyldiga personer befinner sig i jämförbara situationer när det gäller skatterättens komplexitet.

52. Jag erinrar i detta avseende om den tyska regeringens påpekande att avdragsrätten för kostnader avseende skatterådgivning förklaras av att dessa kostnader ofta kan visa sig vara nödvändiga på grund av skatterättens komplexitet och därmed påverka den skattskyldiges ekonomiska förmåga. Enligt denna regering räcker det alltså att "ge den skattskyldige en kompensation för de kostnader som minskar den skattskyldiges tillgångar på grund av skatterätten". [27]

53. Jag anser att dessa hänsyn även bör gälla för en i landet ej bosatt skattskyldig person, som i likhet med en i landet bosatt skattskyldig person har att upprätta sin inkomstdeklaration, och som alltså på jämförbart sätt konfronteras med skatterättens komplexitet.

54. Jag finner följaktligen att i landet bosatta respektive i landet ej bosatta skattskyldiga personer befinner sig i jämförbara situationer med avseende på möjligheten att dra av kostnader för skatterådgivning såsom "extraordinära kostnader", dels på grund av att dessa kostnader är direkt knutna till de inkomster som beskattas i Tyskland, dels på grund av att båda dessa kategorier av skattskyldiga konfronteras med skatterättens komplexitet när de upprättar sina inkomstdeklarationer.

55. Den skillnad i behandling mellan i landet bosatta och i landet ej bosatta skattskyldiga personer som följer av bestämmelserna i EStG 1997 skall följaktligen enligt min mening anses utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet i strid med artikel 52 i fördraget.

56. Eftersom det inte har anförts några skäl för att motivera denna inskränkning av etableringsfriheten inom ramen för förevarande förfarande, anser jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågan med att artikel 52 i fördraget utgör hinder för att en medborgare i en medlemsstat, som är begränsat skattskyldig för inkomstskatt i en annan medlemsstat, inte från sin skattepliktiga inkomst får dra av kostnader för rådgivning från en skattekonsult som nämnda skattskyldiga person har haft för att uppfylla sina skattemässiga skyldigheter i sistnämnda medlemsstat, medan en person som är obegränsat skattskyldig för inkomstskatt i denna medlemsstat har rätt att dra av sådana kostnader.

27 — Punkt 29 i regeringens skriftliga yttrande.

V — Förslag till avgörande

57. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen besvarar Bundesfinanzhofs tolkningsfråga på följande sätt:

"Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) utgör hinder för att en medborgare i en medlemsstat, som är begränsat skattskyldig för inkomstskatt i en annan medlemsstat, inte från sin skattepliktiga inkomst får dra av kostnader för rådgivning från en skattekonsult som nämnda skattskyldiga person har haft för att uppfylla sina skattemässiga skyldigheter i sistnämnda medlemsstat, medan en person som är obegränsat skattskyldig för inkomstskatt i denna medlemsstat har rätt att dra av sådana kostnader."