

## SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

L.A. GEELHOED

vom 27. Januar 2005<sup>1</sup>

### I — Einleitung

1. In der vorliegenden Rechtssache geht es um die Frage, ob sich ein in Deutschland wohnender deutscher Staatsangehöriger auf die Artikel 12 EG und 18 Absatz 1 EG berufen kann, um bei seiner Einkommensteuererklärung die an seine in Österreich ansässige geschiedene Ehefrau geleisteten Unterhaltszahlungen als Sonderausgaben abziehen zu können.

3. Artikel 17 EG führt die Unionsbürgerschaft ein und verleiht diesen Status jedem, der die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats besitzt. Die Unionsbürger haben die im EG-Vertrag vorgesehenen Rechte und Pflichten.

4. Artikel 18 Absatz 1 EG gewährleistet jedem Unionsbürger das Recht, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten vorbehaltlich der im EG-Vertrag und in den Durchführungsvorschriften vorgesehenen Beschränkungen und Bedingungen frei zu bewegen und aufzuhalten.

### II — Rechtlicher Rahmen

#### B — *Deutsches Recht*

#### A — *Gemeinschaftsrecht*

2. Artikel 12 EG verbietet im Anwendungsbereich des EG-Vertrags jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit.

5. Nach § 10 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes (im Folgenden: EStG) können in den Veranlagungszeiträumen 1994 bis 1997 Unterhaltsleistungen an einen geschiedenen unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten bis zu 27 000 DM abgezogen werden, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt. Gemäß § 22 Nummer 1a EStG werden Zahlungen, soweit sie nach § 10 Absatz 1 Nummer 1 EStG vom Geber abgezogen werden können, beim Unterhaltsempfänger als steuerbare Einkünfte erfasst

<sup>1</sup> — Originalsprache: Englisch.

(sog. Korrespondenzprinzip). Der Abzug beim Unterhaltsleistenden setzt nicht voraus, dass die steuerliche Erfassung der Unterhaltszahlungen beim Unterhaltsempfänger tatsächlich zu einer Steuerfestsetzung führt. Hat der Unterhaltsempfänger die Unterhaltsleistungen zu versteuern, so hat der Unterhaltsleistende zivilrechtlich die darauf entfallende Einkommensteuer zu tragen. Nach § 1a Absatz 1 Nummer 1 EStG können Unterhaltszahlungen an den geschiedenen Ehegatten auch dann abgezogen werden, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, aber seinen Wohnsitz (oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt) in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union hat. Im Verhältnis zu Österreich ist diese Regelung ab dem Veranlagungszeitraum 1994 anzuwenden. Diese Möglichkeit besteht jedoch nur, wenn die zuständige ausländische Steuerbehörde bescheinigt hat, dass die vom früheren Ehegatten empfangenen Unterhaltszahlungen besteuert wurden.

ließ diese Unterhaltszahlungen in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1994 bis 1997 jedoch unberücksichtigt, weil Herr Schempp keine Bescheinigung der österreichischen Steuerbehörden vorgelegt habe, die die tatsächliche Besteuerung der Zahlungen in Österreich belege. Eine derartige Bescheinigung wurde von Herrn Schempp in der Tat nicht vorgelegt oder konnte nicht vorgelegt werden, weil Unterhaltszahlungen nach österreichischem Einkommensteuerrecht grundsätzlich nicht besteuert werden und nicht abgezogen werden können. Aus den Verfahrensunterlagen ergibt sich, dass Herr Schempp die Unterhaltszahlungen in voller Höhe hätte abziehen können, wenn seine frühere Ehefrau in Deutschland ansässig gewesen wäre. Die Ehefrau hätte die Zahlungen auch nicht versteuern müssen, da ihr Einkommen unter dem steuerfreien Grundfreibetrag (Existenzminimum) liegt.

### III — Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

6. Herr Schempp, ein in Deutschland lebender deutscher Staatsangehöriger, leistete Unterhaltszahlungen an seine in Österreich wohnhafte geschiedene Ehefrau. In seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1994 bis 1997 wollte er diese Zahlungen in Höhe von jeweils 8 760 DM für die Jahre 1994, 1995 und 1997 und 10 230 DM für das Jahr 1996 im Rahmen des Realsplittings als Sonderausgaben gemäß § 10 Absatz 1 Nummer 1 EStG in Verbindung mit § 1a Absatz 1 Nummer 1 EStG abziehen. Das Finanzamt

7. Herr Schempp legte Einspruch gegen die Steuerbescheide des Finanzamts ein mit der Begründung, dass die maßgeblichen Vorschriften des EStG gegen die Artikel 12 EG und 18 Absatz 1 EG verstießen. Das Finanzamt wies diese Einsprüche mit Entscheidung vom 27. Juli 1999 zurück. Nachdem die Klage, die Herr Schempp anschließend gegen diese Entscheidung erhoben hatte, vom Finanzgericht abgewiesen worden war, legte er Revision zum Bundesfinanzhof ein. Da für den Bundesfinanzhof nicht eindeutig ersichtlich war, wie die Artikel 12 EG und 18 EG in Bezug auf die Anwendung der maßgeblichen Vorschriften des EStG auszulegen sind, beschloss er, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof gemäß Artikel 234 EG

folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

#### IV — Würdigung

1. Ist Artikel 12 EG-Vertrag (in der Fassung des Vertrages von Amsterdam) — EGV — dahin gehend auszulegen, dass er § 1a Absatz 1 Nummer 1 und § 10 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes entgegensteht, wonach ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau nicht abziehen kann, während er dazu berechtigt wäre, wenn sie noch in Deutschland ansässig wäre?

9. Zunächst ist zu bemerken, dass das vorliegende Gericht mit seinen Vorlagefragen erfahren möchte, ob zwei Vorschriften des EStG mit den Artikeln 12 EG und 18 EG vereinbar sind. Der Gerichtshof kann auf die in dieser Form gestellten Fragen zwar keine direkte Antwort geben, er kann jedoch die Frage beantworten, ob derartige nationale Vorschriften als mit den betreffenden Bestimmungen des EG-Vertrags vereinbar anzusehen sind.

#### A — Erste Frage

2. Für den Fall, dass Frage 1 verneint wird: Ist Artikel 18 Absatz 1 EGV dahin gehend auszulegen, dass er § 1a Absatz 1 Nummer 1 und § 10 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes entgegensteht, wonach ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau nicht abziehen kann, während er dazu berechtigt wäre, wenn sie noch in Deutschland ansässig wäre?

10. Mit seiner ersten Vorlagefrage möchte der Bundesfinanzhof wissen, ob es gegen Artikel 12 EG verstößt, wenn ein Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug von Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau verweigert, während der Steuerpflichtige dieses Recht hätte, wenn die frühere Ehefrau noch in Deutschland ansässig wäre.

#### 1. Reichweite von Artikel 12 EG

8. Schriftliche Erklärungen sind von Herrn Schempp, der deutschen und der niederländischen Regierung sowie von der Kommission eingereicht worden.

11. Das in Artikel 12 EG enthaltene Verbot der Diskriminierung aus Gründen der

Staatsangehörigkeit kann nur für Situationen herangezogen werden, die in den Anwendungsbereich des EG-Vertrags fallen. Da der Betroffene, Herr Schempp, in Deutschland lebt und arbeitet, mit einem Problem in Bezug auf seine Einkommensteuer in Deutschland konfrontiert ist und das einzige grenzüberschreitende Element der Umstand ist, dass er Unterhaltszahlungen an seine in Österreich wohnende frühere Ehefrau leistet, stellt sich die Frage, ob eine hinreichende Verbindung zwischen seiner Situation und dem Gemeinschaftsrecht besteht.

12. Herr Schempp führt zu diesem Punkt unter Verweisung auf das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Saint-Gobain ZN aus, dass aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes hervorgehe, dass eine mittelbare Diskriminierung gegeben sei, wenn ein inländischer Steuerzahler, der bestimmte Leistungen an einen Gebietsfremden erbracht habe, in Deutschland nur deswegen einer höheren Steuer unterliege, weil der Empfänger kein Deutscher, sondern ein ausländischer Staatsangehöriger sei<sup>2</sup>. Die Kommission ist der Ansicht, dass Herr Schempp sich auf Artikel 12 EG in Verbindung mit Artikel 18 Absatz 1 EG berufen könne, obwohl er selbst nicht von dem Recht, in einen anderen Mitgliedstaat zu ziehen, Gebrauch gemacht habe. Da ein geschiedenes Ehepaar nach dem im deutschen Steuerrecht herrschenden Korrespondenzprinzip als steuerliche Einheit anzusehen sei, sei ihm die Ausübung des Rechts auf Freizügigkeit durch seine frühere Ehefrau zuzurechnen.

13. Die deutsche und die niederländische Regierung machen hingegen geltend, dass

das Diskriminierungsverbot nur dann gelte, wenn eine Verbindung zwischen den Umständen des Falles und der durch den EG-Vertrag gewährleisteten Freizügigkeit bestehe. Da nicht Herr Schempp, sondern seine frühere Ehefrau von ihrem Recht, sich in einen anderen Mitgliedstaat zu begeben, Gebrauch gemacht habe, könne Herr Schempp sich nicht auf Artikel 12 EG berufen. Es handele sich hier um einen rein internen, auf Deutschland beschränkten Sachverhalt. Die niederländische Regierung zieht insofern eine Parallele zur Rechtssache Werner, in der der Gerichtshof festgestellt hat, dass der Umstand, dass eine Person, die ihre gesamten wirtschaftlichen Tätigkeiten in dem Mitgliedstaat ausübt, dessen Angehörige sie ist, in einem anderen Mitgliedstaat wohnt, den ersteren Mitgliedstaat nicht daran hindert, dieser Person eine höhere Steuerbelastung aufzuerlegen<sup>3</sup>.

14. Auf den ersten Blick scheint eine Reihe von Gründen dafür zu sprechen, dass das in der vorliegenden Rechtssache aufgeworfene Problem nicht in den sachlichen Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fällt. Erstens spielen sich die meisten in Herrn Schempps Fall maßgebenden Tatsachen auf deutschem Staatsgebiet ab und legen so den Schluss nahe, dass es sich tatsächlich um einen internen Sachverhalt handelt, auf den das Gemeinschaftsrecht nicht anwendbar ist. Zweitens ist die Verbindung mit dem Recht, sich frei in einen anderen Mitgliedstaat zu begeben, äußerst schwach, da nicht Herr Schempp, sondern seine frühere Ehefrau ihr Freizügigkeitsrecht nach Artikel 18 Absatz 1 EG ausgeübt hat. Außerdem schaffen die maßgeblichen Vorschriften des EStG offen-

2 — Rechtssache C-307/97 (Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161).

3 — Rechtssache C-112/91 (Werner, Slg. 1993, I-429).

sichtlich keine Hindernisse für die Ausübung dieses Rechts. Im Gegenteil, die von der früheren Ehefrau empfangene Summe bleibt zwar unter der in Deutschland geltenden Besteuerungsgrenze, wäre dies jedoch nicht der Fall, wäre es für den Empfänger vorteilhafter, nach Österreich zu ziehen, wo Unterhaltszahlungen nicht besteuert werden. Die Herstellung einer Verbindung mit Artikel 18 Absatz 1 EG wäre daher künstlich.

15. Ich bin jedoch der Ansicht, dass diese Faktoren nicht zwangsläufig zu dem Ergebnis führen, dass der vorliegende Fall als interner Sachverhalt anzusehen ist, der nicht unter das Gemeinschaftsrecht fällt. Man muss sich allgemein darüber im Klaren sein, dass die Qualifizierung eines bestimmten Bündels von Tatsachen und Umständen als interner Sachverhalt letztlich dazu führt, dass die Vereinbarkeit der diesen Sachverhalt regelnden Rechtsvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht der gerichtlichen Überprüfung entzogen wird. Besondere Bedeutung gewinnt dies vor dem Hintergrund, dass die Mitgliedstaaten angesichts der Tatsache, dass die Bürger ihr Recht ausüben, sich innerhalb der Europäischen Union frei zu bewegen, in ihren Rechtsordnungen zunehmend grenzüberschreitende Umstände berücksichtigen müssen. Meiner Ansicht nach sollte der Begriff des internen Sachverhalts daher nur in völlig offensichtlichen Fällen verwendet werden. Da es im vorliegenden Fall eindeutig ein grenzüberschreitendes Element gibt, das sich wesentlich auf Herrn Schempps steuerliche Lage auswirkt, kann nicht von einem rein internen, auf Deutschland beschränkten Sachverhalt ausgegangen werden.

16. Nach diesem Ansatz wäre außerdem nunmehr in einem Fall wie dem der Rechtsache Werner, der sich vor Einführung der EG-Vorschriften über die Bürgerschaft ab-

spielte, nicht allein deswegen eine gemeinschaftsrechtliche Prüfung ausgeschlossen, weil der betreffende Steuerzahler nicht in dem Mitgliedstaat wohnt, in dem er arbeitet und seine Steuern zahlt.

17. Demnach stellt sich die Frage, welche Verbindung zwischen dem Sachverhalt des vorliegenden Falles und dem Gemeinschaftsrecht besteht, wenn diese nicht darin liegt, dass Herr Schempp seine Bürgerrechte nach Artikel 18 Absatz 1 EG ausübt. Der Vorschlag der Kommission, die Verbindung darin zu sehen, dass, da Herr Schempp und seine frühere Ehefrau als steuerliche Einheit im Sinne des deutschen Steuerrechts anzusehen seien, die Ausübung des Freizügigkeitsrechts durch einen Partner dem anderen zugerechnet werden könne, ist in meinen Augen nicht überzeugend. Die Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts kann nicht von derartigen im nationalen Recht verwendeten Konzepten abhängen, sondern ist auf der Grundlage der konkreten Umstände des jeweiligen Falles festzustellen.

18. Der hauptsächliche grenzüberschreitende Aspekt in dieser Rechtssache sind die Zahlungen, die Herr Schempp zur Erfüllung seiner zivilrechtlichen Unterhaltsverpflichtungen an seine frühere Ehefrau geleistet hat. Diese Zahlungen dürfen, wie in Artikel 56 EG festgelegt, keinen Beschränkungen unterworfen werden. Auch wenn derartige Beschränkungen im vorliegenden Fall nicht vorliegen und tatsächlich nicht geltend gemacht worden sind, liegt darin die wesentliche Verbindung mit dem Gemeinschaftsrecht. Zur Veranschaulichung führe ich den hypothetischen Fall an, dass das EStG, anstatt die Abziehbarkeit von der Bedingung abhängig zu machen, dass die Zahlungen im Wohnortmitgliedstaat des Empfängers besteuert werden, vorsieht — was gut möglich

gewesen wäre —, dass bei Unterhaltszahlung an einen nicht in Deutschland ansässigen Ehegatten keine Abziehbarkeit gegeben ist. Das wäre eine eindeutige Beschränkung des durch Artikel 56 EG gewährleisteten freien Zahlungsverkehrs gewesen. Da die maßgeblichen Vorschriften des EStG denselben Aspekt, wenn auch auf andere Weise, regeln, müssen auch sie ihrer Natur nach in den Anwendungsbereich dieser EG-Vertragsvorschrift fallen. In diesem Zusammenhang verweise ich ferner auf Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG, der für die Anwendung nationaler Steuervorschriften eine allgemeine Ausnahme vorsieht und den Mitgliedstaaten erlaubt, innerhalb der Grenzen des Artikels 58 Absatz 3 EG zwischen Steuerpflichtigen zu unterscheiden, die sich hinsichtlich ihres Wohnorts nicht in derselben Situation befinden. Ich behaupte nicht, dass das EStG tatsächlich irgendwelche Beschränkungen für die von Herrn Schempp geleisteten Zahlungen aufstellt. Derartige Rechtsvorschriften können jedoch möglicherweise solche Zahlungen beeinträchtigen und fallen daher in den sachlichen Anwendungsbereich des EG-Vertrags.

19. Ferner wirkt sich der Umstand, dass das EStG bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens die steuerliche Behandlung der beim Empfänger eingegangenen Unterhaltszahlungen in anderen Mitgliedstaaten berücksichtigt, auf Herrn Schempps Rechte und Pflichten nach dem nationalen Steuerrecht aus. Übt ein früherer Ehegatte sein Recht aus, sich in einen anderen Mitgliedstaat zu begeben, so hat dies Auswirkungen auf die Möglichkeiten der zum Unterhalt verpflichteten Person, die betreffenden Beträge von ihrem steuerpflichtigen Einkommen abzuziehen, ohne dass diese Person darauf irgendeinen Einfluss hat. Mit anderen Worten, es besteht eine direkte Verbindung zwischen der Ausübung eines durch das

Gemeinschaftsrecht gewährten Rechts durch den früheren Ehegatten und der Rechtsstellung des anderen Partners nach nationalem Steuerrecht.

20. Die streitigen Vorschriften des EStG wurden außerdem, wie die deutsche Regierung und die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen vorgetragen haben, in dieses Gesetz aufgenommen, um dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Schumacker<sup>4</sup> nachzukommen. Da diese Vorschriften also einen gemeinschaftsrechtlichen Ursprung haben, besteht eine offensichtliche Verbindung mit dem EG-Vertrag. Wird ein nationales Gesetz dergestalt angepasst, dass dadurch ein der Freizügigkeit entgegenstehendes Hindernis aus dem Weg geräumt werden soll, so wird es dadurch nicht vom Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts ausgenommen. Dadurch wird vielmehr bestätigt, dass eine dem Gesetz inhärente sachliche Verbindung mit den Vorschriften des EG-Vertrags besteht. Ist eine solche Verbindung vorhanden, so muss die gerichtliche Überprüfung der Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht sowohl in Bezug auf den Inhalt als auch in Bezug auf die Anwendung der angepassten nationalen Vorschriften weiter möglich sein.

21. Auf der Grundlage meiner Ausführungen in Nummer 18 bin ich der Auffassung, dass der vorliegende Fall unter dem Blickwinkel des Artikels 56 EG anstatt des Artikels 12 EG hätte behandelt werden können. Da die vom nationalen Gericht vorgelegte Frage sich jedoch auf die Wirkungen von Artikel 12 EG bezieht und die weitere Prüfung mutatis mutandis für beide Bestimmungen im Wesentlichen gleich wäre,

4 — Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225).

beantworte ich die Frage so, wie sie vorgelegt wurde. Es ist jedenfalls klar, dass eine Situation in den sachlichen Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fällt und somit im Licht von Artikel 12 EG überprüft werden kann, wenn das nationale Recht bei der Bestimmung der Höhe des zu versteuernden Einkommens Umstände berücksichtigt, die in einem anderen Mitgliedstaat angesiedelt sind.

2. Liegt eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit vor?

22. Nach dem System des EStG kann ein Steuerpflichtiger an seinen in Deutschland wohnhaften geschiedenen Ehegatten geleistete Unterhaltszahlungen bei seiner Einkommensteuererklärung abziehen, ohne einen Nachweis dafür erbringen zu müssen, dass diese Zahlungen auf Seiten des Empfängers besteuert wurden. Ein derartiger Nachweis ist jedoch zu erbringen, wenn der Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union wohnt. Es steht auch fest, dass Herr Schempp zu dem Abzug der Unterhaltszahlungen, der ihm nun verweigert wurde, da seine frühere Ehefrau ihren Wohnsitz in Österreich genommen hat, berechtigt gewesen wäre, wenn seine frühere Ehefrau in Deutschland gewohnt hätte. Es fragt sich, ob diese unterschiedliche Behandlung eine nach Artikel 12 EG verbotene Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit darstellt.

23. Herr Schempp macht geltend, dass die angeführte unterschiedliche Behandlung tatsächlich insoweit gegen Artikel 12 EG verstoße, als die im EStG festgelegten Bedingungen für die Abziehbarkeit von Unterhaltszahlungen auf das Kriterium des Wohnorts abstellten. Er erkennt zwar an, dass eine derartige Diskriminierung aus Gründen der Steuerkohärenz gerechtfertigt sein könnte, weist jedoch darauf hin, dass der Gerichtshof festgestellt habe, dass eine Berufung auf diesen Grund nur dann möglich sei, wenn der dem Steuerpflichtigen zunächst entstehende Steuernachteil durch einen ebenfalls bei ihm eintretenden Steuervorteil ausgeglichen werde.

24. Die deutsche und die niederländische Regierung tragen vor, dass die streitige unterschiedliche Behandlung, unterstellt, dass im vorliegenden Fall tatsächlich eine Berufung auf Artikel 12 EG möglich wäre (was nicht der Fall sei), darauf zurückzuführen sei, dass sich das deutsche Steuerrecht von dem der anderen Mitgliedstaaten unterscheide. Die direkte Besteuerung sei außerdem ein Bereich, der vollständig in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten falle.

25. Die Kommission führt aus, dass sich eine Ungleichbehandlung unter den Umständen des vorliegenden Falles daraus ergeben könnte, dass ein Abzug bei der Einkommensteuererklärung von Herrn Schempp, auch wenn die in Rede stehenden Beträge weder in Deutschland (wo sie den Steuerfreibetrag nicht überschritten) noch in Österreich (allgemeine Befreiung) besteuert werden könnten, nur im erstgenannten Fall möglich wäre. Die beiden Situationen ließen sich jedoch nicht vergleichen. Die steuerliche Behand-

lung von Unterhaltszahlungen könne nicht isoliert davon betrachtet werden, wie andere Einkünfte besteuert würden und bei ihnen Steuerbefreiungen gewährt werden könnten.

26. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, liegt eine Diskriminierung vor, wenn ungleiche Vorschriften auf gleiche Sachverhalte angewandt werden oder wenn ein und dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Sachverhalte angewandt wird. Auf die Umstände des vorliegenden Falles angewandt, ist zu prüfen, ob die Situation von Herrn Schempp, der Unterhaltszahlungen an seine in Österreich wohnhafte frühere Ehefrau leistet und diese Beträge nicht bei seiner Einkommensteuererklärung abziehen kann, mit der Situation einer Person gleichgesetzt werden kann, die solche Beträge an eine in Deutschland wohnhafte frühere Ehefrau zahlt und sie von der Einkommensteuer abziehen kann.

27. Auf der Mikroebene, d. h. aus der Sicht des einzelnen Steuerpflichtigen, mag es recht selbstverständlich erscheinen, die unterschiedliche Behandlung, die sich aus den maßgeblichen Vorschriften des EStG ergibt, als diskriminierend aufzufassen und diese unterschiedliche Behandlung aufgrund des Wohnorts des Empfängers der Unterhaltszahlung als indirekte Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit anzusehen. Für Herrn Schempp spielt es für die geleisteten Zahlungen letztlich keine Rolle, wo seine frühere Ehefrau wohnt. Trotz der offensichtlichen Ähnlichkeit der Situationen treffen ihn negative steuerliche Folgen der nach dem Steuerrecht vorgesehenen unterschiedlichen Behandlung.

28. Auch wenn die Anwendung der maßgeblichen Vorschriften des EStG unter den Umständen des vorliegenden Falles dazu führt, dass Herrn Schempp ein Vorteil versagt wird, der ihm zuteil geworden wäre, wenn seine frühere Ehefrau in Deutschland gewohnt hätte, ist die grundlegende Frage bei der Durchführung der Diskriminierungsprüfung des Artikels 12 EG die, ob das Kriterium, auf dem die unterschiedliche Behandlung beruht, einen direkten oder indirekten Bezug zur Staatsangehörigkeit aufweist.

29. Das in § 1a Absatz 1 Nummer 1 EStG verwendete Kriterium besteht darin, dass der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, dass er seinen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums hat und dass die Besteuerung nachgewiesen wird. Diese Faktoren beziehen sich ausschließlich auf die steuerliche Behandlung der Unterhaltszahlungen im Wohnortmitgliedstaat des Empfängers und betreffen in keiner Weise, weder direkt noch indirekt, die Staatsangehörigkeit oder den Wohnort als solche(n).

30. Bei seiner Behauptung, dass § 1a Absatz 1 Nummer 1 EStG gegen Artikel 12 EG verstoße, setzt Herr Schempp seine Situation mit der eines Steuerpflichtigen gleich, der Unterhaltszahlungen an einen in Deutschland wohnenden geschiedenen Ehegatten zahlt. Meiner Ansicht nach sind diese Situationen nicht gleich. Im letztgenannten Fall unterliegen beide Partner dem Steuerrecht desselben Mitgliedstaats. In dieser Situation besteht ein logischer und systematischer Zusammenhang zwischen der Abzugsmöglichkeit auf Seiten des für die Unterhaltszahlungen verantwortlichen Steuerpflichtigen und der Möglichkeit, diese

Beträge als Einkommen auf Seiten des Empfängers der Zahlungen zu besteuern. Die in Rede stehenden Beträge unterliegen grundsätzlich innerhalb desselben Systems der Einkommensteuer. Die Situation von Herrn Schempp ist hingegen dadurch gekennzeichnet, dass das Steuerrecht von zwei Mitgliedstaaten eine Rolle spielt. In diesem Fall besteht keine systematische Verbindung zwischen der steuerlichen Behandlung des Einkommens von Herrn Schempp und desjenigen seiner früheren Ehefrau. Unter dem Gesichtspunkt der Einkommenserzielung in Deutschland dürfte es tatsächlich ganz ohne Bedeutung sein, ob die Unterhaltszahlungen gerade in Österreich besteuert werden.

31. Die unterschiedliche Behandlung ist daher, wie die deutsche und die niederländische Regierung sowie die Kommission vorgetragen haben, auf einen Unterschied des Steuerrechts von Deutschland und Österreich zurückzuführen. Der Bereich der direkten Besteuerung fällt beim derzeitigen Stand der Entwicklung des Gemeinschaftsrechts noch vollständig in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, die diese Zuständigkeit allerdings unter Beachtung der grundlegenden Bestimmungen des EG-Vertrags ausüben müssen. Es steht Deutschland und Österreich somit frei, an einen geschiedenen Ehegatten geleistete Unterhaltszahlungen steuerlich so zu regeln, wie sie es für angebracht halten. Dies bringt es mit sich, dass zwischen den Mitgliedstaaten Unterschiede in der Behandlung vorkommen und dass diese Unterschiede auch dann zum Tragen kommen, wenn nationale Steuervorschriften auf die im EStG vorgesehene Weise externe Umstände berücksichtigen.

32. Das in § 1a Absatz 1 Nummer 1 EStG verwendete Kriterium ist neutral. Die Auswirkungen, die es auf Steuerpflichtige hat, hängen voll und ganz von der steuerlichen Behandlung von Unterhalt in den verschiedenen Mitgliedstaaten ab. Mit der niederländischen Regierung kann als Beispiel angeführt werden, dass Herr Schempp, wenn seine frühere Ehefrau beschlossen hätte, in die Niederlande zu ziehen, wo Unterhaltszahlungen der Steuer unterliegen, in vollem Umfang von der Möglichkeit hätte Gebrauch machen können, diese Zahlungen bei seiner Einkommensteuererklärung abzuziehen.

33. Ganz allgemein gilt, dass, wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, „der EG-Vertrag einem Unionsbürger nicht garantiert, dass die Verlagerung seiner Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat als denjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist. Aufgrund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung für den Erwerbstätigen je nach Einzelfall Vor- oder Nachteile bei der mittelbaren Besteuerung haben.“<sup>5</sup> Ich bin der Ansicht, dass dieser Grundsatz auch auf die Situation anwendbar ist, um die es im vorliegenden Fall geht, in dem der Betroffene nicht aktiv sein Freizügigkeitsrecht ausgeübt hat, sondern passiv infolge des Umzugs seiner früheren Ehefrau in einen anderen Mitgliedstaat eine unterschiedliche Behandlung erfährt.

5 — Urteile vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-365/02 (Lindfors, Slg. 2004, I-7183, Randnr. 34) und vom 29. April 2004 in der Rechtssache C-387/01 (Weigel, Slg. 2004, I-4981, Randnr. 55).

34. Auf einer allgemeineren Ebene mag es recht unbefriedigend erscheinen, dass Herr Schempp die als Unterhalt gezahlten Beträge bei seiner Einkommensteuererklärung nicht abziehen kann. Wie ich bereits bemerkt habe, macht es für ihn für die Leistung der Unterhaltszahlungen keinen Unterschied, wo seine frühere Ehefrau lebt. Diese Situation ist jedoch die Folge einer fehlenden Koordinierung der Steuersysteme der Mitgliedstaaten und kann nur durch die Gemeinschaftsgesetzgebung behoben werden.

35. Auf der Grundlage dieser Ausführungen komme ich zu dem Ergebnis, dass die Antwort auf die erste Vorlagefrage lauten muss, dass Artikel 12 EG es einem Mitgliedstaat nicht untersagt, einem in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen auf der Grundlage von Vorschriften wie den §§ 1a Absatz 1 Nummer 1 und 10 Absatz 1 Nummer 1 EStG das Recht auf Abzug von Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau zu verweigern, während der Steuerpflichtige dazu berechtigt wäre, wenn die frühere Ehefrau noch in Deutschland ansässig wäre.

#### B — Zweite Frage

36. Für den Fall, dass die erste Vorlagefrage verneint wird, fragt der Bundesfinanzhof als Nächstes, ob es gegen Artikel 18 Absatz 1 EG verstößt, wenn ein Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug von Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau verweigert, während der Steuerpflichtige dazu berechtigt wäre, wenn die frühere Ehefrau noch in Deutschland ansässig wäre.

37. Herr Schempp ist der Ansicht, dass Artikel 18 Absatz 1 EG nicht nur das Recht gewährleiste, sich in andere Mitgliedstaaten zu begeben und dort zu verweilen, sondern auch das Recht, den Wohnort zu wählen. In dem Fall, dass Unterhaltszahlungen nicht vom zu versteuernden Einkommen abgezogen werden könnten, wenn der Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat wohne, könne dies den Empfänger davon abhalten, Deutschland zu verlassen, und so zu einer Beschränkung der Ausübung der durch Artikel 18 Absatz 1 EG gewährleisteten Rechte führen. Dieser Druck könne im Moment der Festlegung der Höhe des Unterhalts recht konkret sein, da dabei die steuerlichen Auswirkungen berücksichtigt würden.

38. Die deutsche und die niederländische Regierung sowie die Kommission sind nicht der Auffassung, dass Herr Schempp infolge der maßgeblichen Vorschriften des EStG in seiner Freiheit, seine Rechte nach Artikel 18 Absatz 1 EG auszuüben, irgendwie beschränkt würde. Die Kommission macht geltend, dass die Ablehnung der von Herrn Schempp angestrebten Steuervorteile selbst dann aus den in ihrer Antwort auf die erste Vorlagefrage dargelegten Gründen hinreichend gerechtfertigt wäre, wenn diese Bestimmung des EG-Vertrags so zu verstehen wäre, dass sie ein allgemeines Verbot aller Beschränkungen der Freizügigkeit innerhalb der Europäischen Union enthalte.

39. Wie bereits dargelegt, ist die Verbindung zwischen den im vorliegenden Fall in Rede stehenden Vorschriften des EStG und den durch Artikel 18 Absatz 1 EG gewährleisteten Freiheiten ziemlich schwach. Es ist schwer vorstellbar, wie diese Vorschriften Herrn Schempp davon abhalten könnten, die betreffenden Rechte auszuüben. Trotz der

Behauptung von Herrn Schempp haben sie seine frühere Ehefrau tatsächlich nicht davon abgehalten, in einen Mitgliedstaat zu ziehen, in dem an geschiedene Ehegatten geleistete Unterhaltszahlungen grundsätzlich nicht der Einkommensteuer unterliegen, und dadurch einen Steuernachteil für Herrn Schempp zu schaffen. Aus den Verfahrensunterlagen geht außerdem nicht hervor, dass Herr Schempp zunächst versucht hat, Frau Schempp zu überreden, ihren Wohnsitz z. B. in den Niederlanden zu nehmen, wo die betreffenden Beträge besteuert werden und somit von seinem zu versteuernden Einkommen hätten abgezogen werden können.

40. Ich bin daher der Ansicht, dass Artikel 18 Absatz 1 EG es einem Mitgliedstaat nicht untersagt, einem in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen auf der Grundlage von Vorschriften wie den §§ 1a Absatz 1 Nummer 1 und 10 Absatz 1 Nummer 1 EStG das Recht auf Abzug von Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau zu verweigern, während der Steuerpflichtige dazu berechtigt wäre, wenn die frühere Ehefrau noch in Deutschland ansässig wäre.

## V — Ergebnis

41. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Nationale Vorschriften wie § 1a Absatz 1 Nummer 1 und § 10 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes, wonach ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau nicht abziehen kann, während er dazu berechtigt wäre, wenn sie noch in Deutschland ansässig wäre, verstoßen nicht gegen Artikel 12 EG.
2. Nationale Vorschriften wie § 1a Absatz 1 Nummer 1 und § 10 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes, wonach ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger Unterhaltsleistungen an seine in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau nicht abziehen kann, während er dazu berechtigt wäre, wenn sie noch in Deutschland ansässig wäre, verstoßen nicht gegen Artikel 18 Absatz 1 EG.