

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

vom 28. Juni 2005¹

1. Das italienische Recht vertraut einigen Ad-hoc-Einrichtungen, die in bestimmten Fällen eine Vergütung aus öffentlichen Mitteln erhalten, die Erbringung bestimmter Dienstleistungen bei der Verwaltung der Einkommensteuer verschiedener Gruppen von Steuerpflichtigen an.

2. Die Corte d'Appello Mailand zweifelt an der Vereinbarkeit dieser Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht und wendet sich daher zum Zweck der Beseitigung der Unsicherheit mit drei Fragen an den Gerichtshof. Sie möchte wissen, ob diese Regelung einen Missbrauch einer beherrschenden Stellung schafft (erste Frage), ob sie die Niederlassungsfreiheit und den freien Dienstleistungsverkehr verletzt (zweite Frage), und zuletzt, ob sie die Bewilligung echter staatlicher Beihilfen mit sich bringt (dritte Frage).

I — Das Gemeinschaftsrecht

A — Zum freien Wettbewerb

3. Die in Artikel 2 EG aufgeführten Ziele sind gemäß den Artikeln 4 EG und 98 EG durch die Entwicklung einer Marktwirtschaft mit freiem Wettbewerb im Rahmen der loyalen Zusammenarbeit im Sinne von Artikel 10 EG anzustreben.

4. In Übereinstimmung mit diesen Zielen verbietet Artikel 82 EG (früher Artikel 86 EG-Vertrag) die missbräuchliche Ausnutzung einer beherrschenden Stellung auf dem Gemeinsamen Markt oder auf einem wesentlichen Teil desselben durch ein oder mehrere Unternehmen, soweit dies dazu führen kann, den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen.

¹ — Originalsprache: Spanisch.

5. Artikel 86 EG (früher Artikel 90 EG-Vertrag) verbietet den Mitgliedstaaten, in Bezug auf öffentliche Unternehmen und auf Unternehmen, denen sie besondere oder ausschließliche Rechte gewähren, dem Vertrag und, soweit hier von Bedeutung, dem freien Wettbewerb widersprechende Maßnahmen zu treffen oder beizubehalten.

6. Das für den Fall einer Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten geltende Verbot von staatlichen Beihilfen, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige „den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen“, fügt dem etwas in Artikel 87 (früher vor Änderung Artikel 92 EG-Vertrag) Absatz 1 EG zum Ausdruck Gebrachten, diesem Erfordernis Vorausgehendes hinzu. Absatz 2 führt die Fördermaßnahmen dieser Art auf, die ausnahmsweise zulässig sind, und Absatz 3 diejenigen, die als mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden können.

B — Zur Niederlassungsfreiheit und zum freien Dienstleistungsverkehr

7. Artikel 43 EG (früher vor Änderung Artikel 52 EG-Vertrag) verankert die Niederlassungsfreiheit von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats, die die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften, umfasst. Diese Norm untersagt Beschränkungen der erwähnten Freiheit, was auch für

die Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat gilt.

8. Außer Betracht bleiben jedoch nach Artikel 45 EG (früher Artikel 55 EG-Vertrag) Tätigkeiten, die dauernd oder zeitweise mit der Ausübung öffentlicher Gewalt verbunden sind, sowie nach Artikel 46 EG (früher vor Änderung Artikel 56 EG-Vertrag) nationale Bestimmungen, die eine Sonderregelung für Ausländer vorsehen und aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt sind.

9. Was Gesellschaften angeht, so gewährleistet diesen Artikel 48 EG (früher Artikel 58 EG-Vertrag) dieses Recht, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben. Als solche gelten die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen.

10. Artikel 49 EG (früher vor Änderung Artikel 59 EG-Vertrag) schützt den freien Dienstleistungsverkehr, wobei Dienstleistun-

gen gemäß Artikel 50 EG (früher Artikel 60 EG-Vertrag) Leistungen sind, die gegen Entgelt erbracht werden, insbesondere freiberufliche Tätigkeiten.

CAF), deren Regelung später durch Decreto legislativo (Gesetzesdekret) Nr. 241 vom 9. Juli 1997⁴ erfolgte, das die Möglichkeit, diese Einrichtungen zu bilden, folgenden Organisationen vorbehält:

II — Das italienische Recht

11. Das Gesetz Nr. 413 vom 30. Dezember 1991² gewährt den im Lohn- oder Gehaltsverhältnis Beschäftigten, den Rentnern und den gleichgestellten Personen³ die Möglichkeit, eine vereinfachte Einkommensteuererklärung (Formblatt 730) anstatt der gewöhnlichen Steuererklärung (Formblatt 740) einzureichen, wodurch es ihnen ermöglicht wird, eventuelle Steuererstattungen in kurzer Zeit unmittelbar über den Arbeitgeber oder gegebenenfalls die Einrichtung, von der sie ihre Einkünfte beziehen, zu erhalten.

12. Artikel 78 des erwähnten Gesetzes schuf die Centri di Assistenza Fiscale (Steuerhilfeszentren, bekannt unter der Abkürzung

a) Arbeitgeberorganisationen für Branchen, die seit mindestens 10 Jahren bestehen und die im Nationalen Wirtschaftsrat vertreten sind oder deren Bedeutung andernfalls vom Ministerium der Finanzen anerkannt ist, weil sie mindestens 5 % der bei der Handelskammer eingetragenen Unternehmen vertreten und in mindestens 30 Provinzen eingeführt sind; das Recht gilt auch für deren beauftragte Zweigstellen (Artikel 32 Absatz 1 Buchstaben a, b und c). Diese Kategorie (im Folgenden: Arbeitgeberzentren) beraten Unternehmen (Artikel 34 Absatz 1).

b) Gewerkschaften und ihre örtlichen Organisationen mit mindestens 50 000 Mitgliedern, Arbeiterfördervereine von Fürsorgewerken, wenn sie mindestens gleich viel Mitglieder haben, sowie Einrichtungen, die steuerbare Einkünfte auszahlen mit der gleichen Zahl von Beschäftigten (Haftungsschuldner des Steuerpflichtigen) (Artikel 32 Absatz 1 Buchstaben d, f und e). Diese Zentren (im Folgenden: Arbeiterzentren) leisten denjenigen Beistand, die weder Ein-

2 — *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana* (im Folgenden: *GIURI*) Nr. 305 vom 31. Dezember 1991.

3 — Des Gesetzesdekret Nr. 490 vom 28. Dezember 1998 (*GIURI* Nr. 15 vom 20. Januar 1999) erstreckte die Vergünstigung auf „den im Lohn- oder Gehaltsverhältnis Beschäftigten gleichgestellte“ Steuerpflichtige im Sinne von Artikel 49 Absatz 2 Buchstabe a des Testo unico betreffend Einkommensteuern, gebilligt durch Dekret des Präsidenten der Republik Nr. 917 vom 22. Dezember 1986 (*GIURI* Nr. 302 vom 31. Dezember 1986).

4 — *GIURI* Nr. 174 vom 28. Juli 1997. Dieses Gesetzesdekret wurde durch das bereits erwähnte Gesetzesdekret Nr. 490/1998 geändert. Die Ministerialverordnung Nr. 164 vom 31. Mai 1999 (*GIURI* Nr. 135 vom 11. Juni 1999) billigte wiederum die Verordnung zu dessen Durchführung.

künfte aus selbständiger Tätigkeit noch aus Unternehmertätigkeit beziehen (Artikel 34 Absatz 2), d. h. Beschäftigten im Lohn- oder Gehaltsverhältnis und diesen gleichgestellten Personen, die das Formblatt 730 verwenden können⁵.

13. Nach Artikel 33 sind die Zentren in Form von Kapitalgesellschaften zu bilden, die aufgrund einer Genehmigung des Ministeriums der Finanzen mit einem auf den steuerlichen Beistand im Sinne von Artikel 34 beschränkten Gesellschaftszweck tätig werden und für die ein oder mehrere Freiberufler unter den Mitgliedern der Berufskammern der Diplom-Betriebswirte oder der Buchprüfer zu diesem Zweck als Verantwortliche benannt werden, die befähigt sind, ihre Tätigkeit als Angestellte der Einrichtung auszuführen.

14. Der Inhalt der Tätigkeit, die auf Antrag der Mandanten ausgeführt wird, ist in Artikel 34 Absätze 3 und 4 beschrieben.

15. Die Arbeiterzentren, die für das Formblatt 730 beraten, prüfen die Richtigkeit der gelieferten Angaben, verschaffen dem Steu-

erpflichtigen eine Kopie des Entwurfs des Steuerbescheids, teilen den Haftungsschuldern der Steuerpflichtigen das Ergebnis mit, damit diese die Einbehaltungen vornehmen und übersenden die Erklärung der Steuerverwaltung (Artikel 34 Absatz 4)⁶. Der verantwortliche Berater bescheinigt auf Antrag des Steuerpflichtigen die Übereinstimmung der im Formblatt eingetragenen Zahlen mit denjenigen in den beigelegten Unterlagen (Artikel 35 Absatz 2). Für jedes verwaltete Formblatt 730 erhalten diese Zentren eine Vergütung von 13,98 Euro, die nach einem festgelegten Verfahren angepasst wird (Artikel 38)⁷.

16. Die Arbeitgeberzentren erstellen in Erfüllung ihres Auftrags neben den Aufgaben der Arbeitnehmer die Steuererklärungen und übernehmen die Führung der Bücher der Unternehmen, denen sie Beistand leisten (Artikel 34 Absatz 3); sie versehen auch diese Unterlagen mit der „Übereinstimmungsbescheinigung“ (Artikel 35 Absatz 1). Sie dürfen keine Vergütung aus öffentlichen Mitteln erhalten.

5 — Artikel 34 Absatz 2 bestimmt: „Die durch die in Artikel 32 Absatz 1 Buchstaben d, e und f erwähnten Personen gebildeten Zentren leisten den Steuerpflichtigen steuerlichen Beistand, die keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder unternehmerischer Tätigkeit im Sinne von Artikel 49 Absatz 1 und Artikel 51 des Testo unico betreffend die Einkommensteuer beziehen ...“

6 — Nach Artikel 34 Absatz 4 führen „die von den Personen im Sinne von Artikel 32 Buchstaben d, e und f gegründeten Zentren die Tätigkeiten von Absatz 3 Buchstaben c bis f [des Artikels 34] im Zusammenhang mit der jährlichen Steuererklärung der Bezieher von Einkünften aus einer Beschäftigung im Lohn- oder Gehaltsverhältnis und der ihnen gleichgestellten Personen im Sinne der Artikel 46 und 47 Absatz 1 Buchstaben a, d und g, mit Ausnahme der Bezüge der Mitglieder des Europäischen Parlaments, und I des Testo unico betreffend die Einkommensteuer ... sowie der in Artikel 49 Absatz 2 Buchstabe a des Testo unico angegebenen Einkünfte durch“. Artikel 37 Absatz 2 beschreibt die Aufgaben der von den Haftungsschuldern des Steuerpflichtigen geschaffenen Zentren, die ihren eigenen Beschäftigten beistehen, mit ähnlichen Worten.

7 — In der Regelung ist ein Betrag von 25 000 ITL aufgeführt, und die Corte d'Appello hat mitgeteilt, dass die Vergütung am 15. Oktober 2003, dem Tag des Erlasses des Vorlagebeschlusses, 13,98 Euro betragen habe.

III — Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und die Vorlagefragen

17. Am 4. Juli 2002 wurde die Gesellschaft Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl (im Folgenden: ADC Servizi) zum Zweck des Beistands im Buchhaltungs- und Verwaltungswesen gegründet. Die außerordentliche Gesellschafterversammlung vom 25. Februar 2003 erweiterte den Gesellschaftszweck durch Einbeziehung der steuerlichen Beratung von Unternehmen und Arbeitnehmern gemäß dem Gesetzesdekret Nr. 241/1997.

18. Der mit der Beurkundung des Beschlusses der Gesellschafterversammlung betraute Notar Giuseppe Calafiori lehnte die Eintragung des Änderungsbeschlusses im Gesellschaftsregister ab, weil Artikel 34 des erwähnten Gesetzesdekrets die erwähnten Tätigkeiten den Centri di Assistenza Fiscale vorbehalten und ADC Servizi diese Eigenschaft nicht habe.

19. Diese Gesellschaft wandte sich an das Tribunale Mailand mit dem Antrag, die abgelehnte Eintragung im Handelsregister anzuordnen. Das Gericht wies den Antrag mit Beschluss vom 15. Mai 2003 zurück und verwarf die Rüge der Unvereinbarkeit der italienischen Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht wegen unzureichender und fehlerhafter Begründung.

20. ADC Servizi legte unter erneutem Hinweis auf den Widerspruch zwischen den beiden Rechtsordnungen Rechtsmittel bei

der Corte d'Appello Mailand ein, die sich zum Zweck der Entscheidung des Rechtsstreits gemäß Artikel 234 EG mit folgenden Fragen an den Gerichtshof gewandt hat:

1. Sind die Artikel 4, 10, 82, 86 und 98 EG so auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie derjenigen entgegenstehen, die sich aus dem Gesetzesdekret Nr. 241 vom 9. Juli 1997 in der durch das Gesetzesdekret Nr. 490 vom 28. Dezember 1998 geänderten Fassung in Verbindung mit dem Testo unico⁸ betreffend die Einkommensteuern (DPR Nr. 917 vom 22. Dezember 1986) und dem Gesetz Nr. 413 vom 30. Dezember 1991 ergibt und die das Recht, bestimmte Tätigkeiten der Steuerberatung auszuführen, einer einzigen Gruppe von Personen, den Centri di Assistenza Fiscale (Steuerhilfeszentren — CAF), vorbehält und den anderen Wirtschaftsteilnehmern des Sektors auch dann, wenn sie eine Ermächtigung zur Berufsausübung im Bereich der steuerlichen und buchhalterischen Beratung besitzen (Diplom-Betriebswirte, Buchprüfer, Rechtsanwälte und Sozialrechtsberater), die Ausübung der den Centri di Assistenza Fiscale vorbehaltenen Tätigkeiten unter gleichen Voraussetzungen und Modalitäten versagt?
2. Sind die Artikel 43, 48 und 49 EG dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie derjenigen entgegenstehen, die sich aus dem Gesetzesdekret Nr. 241 vom 9. Juli 1997 in der durch das Gesetzesdekret Nr. 490 vom 28. Dezember 1998 geänderten Fassung in Verbindung mit dem Testo unico be-

8 — [Betrifft nur das Spanische.]

treffend die Einkommensteuern (DPR Nr. 917 vom 22. Dezember 1986) und dem Gesetz Nr. 413 vom 30. Dezember 1991 ergibt und die das Recht, bestimmte Tätigkeiten der Steuerberatung auszuführen, einer einzigen Gruppe von Personen, den Centri di Assistenza Fiscale (Steuerhilfezentren — CAF), vorbehält und den anderen Wirtschaftsteilnehmern des Sektors auch dann, wenn sie eine Ermächtigung zur Berufsausübung im Bereich der steuerlichen und buchhalterischen Beratung besitzen (Diplom-Betriebswirte, Buchprüfer, Rechtsanwälte und Sozialrechtsberater), die Ausübung der den Centri di Assistenza Fiscale vorbehaltenen Tätigkeiten unter gleichen Voraussetzungen und Modalitäten versagt?

Frist des Artikels 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes schriftliche Erklärungen eingereicht.

22. In der mündlichen Verhandlung am 25. Mai 2005 sind die Vertreter der Beteiligten des schriftlichen Verfahrens erschienen und haben mündliche Ausführungen gemacht.

3. Ist Artikel 87 EG dahin auszulegen, dass eine Maßnahme, wie sie sich aus der Regelung des Gesetzesdekrets Nr. 241 vom 9. Juli 1997, insbesondere dessen Artikel 38, ergibt und die zugunsten der CAF eine Vergütung zulasten des Staatshaushalts für die Tätigkeiten des Artikels 34 Absatz 4 und für die Tätigkeiten des Artikels 37 Absatz 2 des Gesetzesdekrets Nr. 241 vorsieht, eine staatliche Beihilfe darstellt?

V — Die Untersuchung der Vorlagefragen

A — Zwei klärende Bemerkungen

23. Die Kommission hält eine Begründung der Zulässigkeit dieses Vorabentscheidungsersuchens für erforderlich, die niemand bestritten hat und die im Licht der Gemeinschaftsrechtsprechung unzweifelhaft erscheint. Wie die Kommission selbst ausführt, ist in den Urteilen *Job Centre II*⁹ und *Payroll* u. a.¹⁰ über Vorabentscheidungsersuchen der Corte d'Appello Mailand aufgrund von Klagen gegen Entscheidungen des Tribunale Mailand, mit denen die Bestätigung von Gesellschafterbeschlüssen abgelehnt worden war, entschieden worden, ohne dass ihre Zulässigkeit erörtert worden wäre.

IV — Das Verfahren vor dem Gerichtshof

21. Die Kommission, die italienische Regierung und ADC Servizi haben innerhalb der

9 — Urteil vom 11. Dezember 1997 in der Rechtssache C-55/96, Slg. 1997, I-7119.

10 — Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-79/01, Slg. 2002, I-8923.

24. Das erwähnte Gericht erläutert nicht, ob sich die Fragen auf den Komplex der Centri di Assistenza Fiscale oder nur auf die von mir so genannten „Arbeiterzentren“ beziehen. Zwar betrifft die dritte Frage lediglich die Letztgenannten, die als einzige eine Vergütung zulasten des Staatshaushalts erhalten. Unter diesen Umständen bezieht sich die Untersuchung der ersten beiden Fragen unterschiedslos auf alle, während sich die Untersuchung der letzten Frage auf diese konkrete Kategorie von Zentren beschränkt.

B — Die erste Frage: die Centri di Assistenza Fiscale und ihre Stellung auf dem Markt

25. Die Erwähnung der Artikel 4, 10 und 98 EG in dieser Frage ist als Zugang zum Kern der Auslegungszweifel der Corte d'Appello zu verstehen. Diese programmatischen Bestimmungen legen, wie ADC Servizi ausführt, die grundlegenden Prinzipien der wirtschaftlichen Ordnung des Gemeinschaftssystems fest und gestalten die Atmosphäre für die Artikel 82 EG und 86 EG, die der wirkliche Gegenstand der erbetenen Auslegung sind.

26. Es wird Auskunft darüber eingeholt, ob die ausschließliche Zuweisung bestimmter Beratungstätigkeiten im steuerlichen Bereich einen nach Artikel 82 EG, der gemäß Artikel 86 Absatz 1 EG auf den vorliegenden Fall anwendbar ist, untersagten Missbrauch schafft. Es soll also Klarheit darüber ver-

schafft werden, ob die dargestellte italienische Regelung dazu führt, dass die Centri di Assistenza Fiscale zu gegen Artikel 82 EG verstoßenden Praktiken veranlasst werden.

27. Die Argumentationskette knüpft an zwei im Vorabentscheidungsverfahren unbestrittene Behauptungen an: Für den Vertrag haben die Zentren den Charakter von Unternehmen¹¹, und der Umstand, dass ihnen bestimmte Leistungen des steuerlichen Beistands vorbehalten werden, lässt sich als besonderes Recht qualifizieren¹².

11 — Seit dem Urteil vom 23. April 1991 in der Rechtssache C-41/90 (Höfner und Elser, Slg. 1991, I-1979) umfasst der Begriff des Unternehmens jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung (Randnr. 21). Im Licht dieses Kriteriums ließe sich eine öffentlich-rechtliche Anstalt für Arbeit als Unternehmen qualifizieren (Randnr. 23), und diese Qualifizierung wurde im Urteil Job Centre II, das ich bereits erwähnt habe, wiederholt (Randnr. 25). Im Urteil vom 18. Juni 1998 in der Rechtssache C-35/96 (Kommission/Italien, Slg. 1998, I-3851) wurde das Gleiche für die Zollagenten festgestellt (Randnr. 37), und in jüngerer Zeit hat das Urteil vom 25. Oktober 2001 in der Rechtssache C-475/99 (Ambulanz Glöckner, Slg. 2001, I-8089) diese Eigenschaft den deutschen Sanitätsorganisationen, die Notfall- und Krankentransportleistungen erbringen, zuerkannt (Randnr. 22). Auch die in den Niederlanden eingetragenen Rechtsanwaltsstellen nach dem Urteil vom 19. Februar 2002 in der Rechtssache C-309/99 (Wouters u. a., Slg. 2002, I-1577, Randnr. 49) für die Zwecke des Vertrages Unternehmen dar.

12 — Dass bestimmte Leistungen einer oder mehrerer Organisationen unter Bevorzugung gegenüber anderen anvertraut werden, reicht aus, diese Maßnahme als besonderes oder ausschließliches Recht anzusehen, da einer begrenzten Zahl von Unternehmen durch Rechtsvorschriften ein Schutz verliehen wird, der die Fähigkeit anderer Unternehmen, die fragliche wirtschaftliche Tätigkeit im selben Gebiet unter im Wesentlichen gleichen Bedingungen auszuüben, wesentlich beeinträchtigen kann (vgl. Randnr. 24 des angeführten Urteils Ambulanz Glöckner). Die Richtlinie 2000/52/EG der Kommission vom 26. Juli 2000 zur Änderung der Richtlinie 80/723/EWG über die Transparenz der finanziellen Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den öffentlichen Unternehmen (ABl. L 193, S. 75) definiert in Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe f ausschließliche Rechte als Rechte, die ein Mitgliedstaat einem Unternehmen durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften gewährt, wenn der Mitgliedstaat die Leistungen eines Dienstes oder einer Tätigkeit in einem bestimmten Gebiet einem einzigen Unternehmen vorbehält, und in Buchstabe g besondere Rechte als Rechte, die zum gleichen Gebiet einer begrenzten Zahl von Unternehmen vergeben werden, ohne dass dabei objektive, angemessene und nicht diskriminierende Kriterien beachtet werden.

28. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass sich zwar Artikel 82 EG an Organisationen richtet, die im Sinne des Artikels 86 Absatz 2 dem öffentlichen Sektor angehören oder ausschließliche oder besondere Rechte innehaben, Artikel 86 Absatz 1 EG den Mitgliedstaaten jedoch verbietet, in Bezug auf solche Unternehmen dem Vertrag und insbesondere den Artikeln 81 bis 89 EG widersprechende Maßnahmen zu treffen oder beizubehalten. Daher ist jede Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, die eine Lage schafft, in der die erwähnten Unternehmen dazu veranlasst werden, gegen Artikel 82 EG zu verstoßen und dessen Wirksamkeit zu beeinträchtigen¹³.

29. Sodann ist zu prüfen, ob die Centri di Assistenza Fiscale, zwischen denen die Mandanten die freie Wahl haben¹⁴, eine beherrschende Stellung einnehmen. Nach den im Verfahren vorgelegten Angaben hat sich die Zahl dieser Einrichtungen auf mehr als 70 erhöht¹⁵, so dass keine für sich allein den italienischen Markt beherrschen könnte. Allerdings verschafft ihnen das gesetzliche Monopol, über das sie verfügen, insgesamt betrachtet, diese privilegierte Lage¹⁶, die

einen wesentlichen Teil des Gemeinsamen Marktes betrifft¹⁷.

30. Nach Artikel 82 EG kann eine Stellung dieser Art von „eine[m] oder mehrere[n] Unternehmen“ eingenommen werden, womit die Möglichkeit angesprochen wird, dass zwei oder mehr rechtlich voneinander unabhängige Gesellschaften eine solche Stellung innehaben, wenn sie wirtschaftlich betrachtet auf einem bestimmten Sektor gemeinsam auftreten oder tätig werden. Auf diese Weise entstand der Begriff der „kollektiven beherrschenden Stellung“, wenn die Unternehmen eine kollektive Einheit bilden¹⁸, in gleicher Weise vorgehen und sich unabhängig von ihren Konkurrenten, ihren Geschäftspartnern und den Verbrauchern entwickeln¹⁹; diese Merkmale müssen hinreichend nachgewiesen werden.

31. In der vorliegenden Rechtssache ist jedoch das Vorliegen solcher Beziehungen zwischen den verschiedenen Centri di Assistenza Fiscale nicht dargetan²⁰, bei denen es

13 — Dieser Gedanke wurde erstmals im Urteil vom 16. November 1977 in der Rechtssache 13/77 (Inno, Slg. 1977, 2115, Randnrn. 31 und 32) aufgenommen und später in den Urteilen Höfner und Elser (Randnr. 26) und Job Centre II (Randnr. 28) wiederholt.

14 — Dies hat der Bevollmächtigte der italienischen Regierung in der öffentlichen Sitzung in Beantwortung einer Frage des Kammerpräsidenten erklärt.

15 — In der mündlichen Verhandlung ist klargestellt worden, dass es sich dabei um 7 Arbeitgeberzentren, 10 Arbeiterzentren und 50 Unternehmen handelt, die die Eigenschaft von Haftungsschuldnern des Steuerpflichtigen haben, während 5 Vereinigungen von freiberuflich Tätigen und Berufskammern betrieben werden.

16 — Urteile Höfner und Elser sowie Job Centre II, Randnrn. 28 bzw. 30 m. w. N.

17 — Das Gebiet eines Mitgliedstaats kann für diese Zwecke einen wesentlichen Teil des Gemeinsamen Marktes darstellen (Urteil vom 9. November 1983 in der Rechtssache 322/81, Michelin/Kommission, Slg. 1983, 3461, Randnr. 28).

18 — Urteile vom 27. April 1994 in der Rechtssache C-393/92 (Almelo u. a., Slg. 1994, I-1477, Randnr. 42) und vom 17. Juni 1997 in der Rechtssache C-70/95 (Sodemare u. a., Slg. 1992, I-3395, Randnr. 46).

19 — Bestätigt durch die Urteile vom 31. März 1998 in den verbundenen Rechtssachen C-68/94 bis C-30/95 (Frankreich u. a./Kommission, Slg. 1998, I-1375, Randnr. 221) und vom 16. März 2000 in den verbundenen Rechtssachen C-395/96 P und C-396/96 P (Compagnie maritime belge transports u. a./Kommission, Slg. 2000, I-1365, Randnr. 39).

20 — Die Corte d'Appello Mailand führt apodiktisch aus: „Der vom nationalen Gesetzgeber gewollte Mechanismus versetzt nämlich die [Zentren] in eine bevorzugte Stellung, da sie ein ausschließliches Recht kraft eines Gesetzes ausüben können, das in der Praxis die Entfaltung eines normalen und ordnungsgemäßen Wettbewerbs auf dem Markt verhindert“ (Abschnitt 3, 13. Absatz des Vorlagebeschlusses).

sich um ganz verschiedene Einheiten handelt: Arbeitgeberverbände, Gewerkschaften und Arbeiterfürsorgewerke oder Haftungsschuldner des Steuerpflichtigen.

32. Zunächst leistet die erste Kategorie Beistand für die Unternehmen, während die anderen beiden die Beschäftigten im Lohn- oder Gehaltsverhältnis, die Rentner und die gleichgestellten Personen beraten, so dass zwischen diesen Gruppen keinerlei Verbindung besteht.

33. In der letztgenannten Kategorie und bei der Vermittlung für die Einkommensteuererklärung im Formblatt 730, das nach Angaben der italienischen Regierung rund 14 Millionen Steuerpflichtige benutzen, fassen die Firmen, die in der Lage sind, Zentren zu bilden, unterschiedliche soziale Bereiche und Interessen zusammen, denn die Tätigkeit der Gewerkschaften und der Schutz der Arbeitnehmer haben nichts mit der Zahlung „steuerpflichtiger Einkünfte“ nach der Definition des Haftungsschuldners des Steuerpflichtigen gemein. Innerhalb der jeweiligen Gruppe dürfte die Möglichkeit, sich abzustimmen, um eine Vergünstigung zu erlangen und diese missbrauchen zu können, illusorisch sein. Die großen italienischen Gewerkschaften²¹ stehen auf ideologischer und politischer Ebene im Wettbewerb um den Schutz der Arbeitnehmer, so dass der Gedanke abwegig erscheint, dass sie eine gemeinsame Front bilden, um zum Schaden ihrer Mitglieder eine angebliche kollektive

beherrschende Stellung auf dem Markt des Beistands bei der vereinfachten Einkommensteuererklärung zu missbrauchen. Ähnliche Überlegungen gelten auch für die Arbeitgeberverbände. Bei den Haftungsschuldnern des Steuerpflichtigen leistet jeder Arbeitgeber gemäß Artikel 37 Absatz 1 des Gesetzesdekrets Nr. 241/1997 seinen eigenen Beschäftigten steuerlichen Beistand, so dass grundsätzlich keine Verbindungen zur Begründung einer einheitlichen Handlungsweise geknüpft werden.

34. Es gibt daher keinen Anhaltspunkt dafür, dass zwischen den Centri di Assistenza Fiscale ausreichende Bindungen bestehen, die eine kollektive beherrschende Stellung bedeuteten. Angesichts dieses Umstands schlägt die Kommission dem Gerichtshof vor, die erste Frage nicht zu beantworten, da der Vorlagebeschluss keine genauen Angaben zu dem konkreten Punkt enthalte. Jedoch ist im Licht des Urteils Sodemare u. a. (Randnr. 49) festzustellen, dass die Artikel 82 EG und 86 EG keine Anwendung auf eine nationale Regelung der in dieser Rechtssache fraglichen Art finden.

C — Die zweite Frage: die Centri di Assistenza Fiscale, die Niederlassungsfreiheit und der freie Dienstleistungsverkehr

1. Ihre Zulässigkeit

21 — Die Confederazione Generale Italiana del Lavoro, die 5 500 000 Mitglieder zählt, bietet Leistungen des steuerlichen Beistands über das CAF-CGIL an, die Confederazione Italiana Sindacati Lavoratori mit 4 300 000 Mitgliedern hat das CAF-CISL organisiert, und die Unione Italiana del Lavoro, die über 1 915 237 Mitglieder verfügt, das CAF-UIL.

35. Die italienische Regierung führt an, dass sich ADC Servizi ohne Beziehung zu Unter-

nehmen aus anderen Mitgliedstaaten nicht auf solche Freiheiten berufen könne, da sämtliche Elemente des Rechtsstreits inländisch seien. Diese Ansicht, gegen die sich die Kommission wendet, verkennt jedoch, dass die innerstaatliche Regelung unterschiedslos für italienische und ausländische Unternehmen gilt, so dass ein ausländisches Unternehmen, wenn es sich in Italien niederlassen und Dienstleistungen der Steuerberatung anbieten möchte, auf das Hindernis stoßen würde, dass bestimmte Leistungen den Centri di Assistenza Fiscale vorbehalten sind.

36. Jedoch entsteht unter Berücksichtigung dessen, dass alle einschlägigen objektiven und subjektiven Merkmale italienisch sind, Zweifel daran, ob die Corte d'Appello Mailand einer Auslegung der Artikel des Vertrages bedarf, die sie in der zweiten Frage anführt. Nach ständiger Rechtsprechung ist es Sache des vorlegenden Gerichts, die Notwendigkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils zu beurteilen, es sei denn, dass offensichtlich kein Zusammenhang zwischen der Auslegung des Gemeinschaftsrechts und der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits besteht; in diesem Fall kann der Gerichtshof die Vorabentscheidung von vornherein ablehnen. Aber im vorliegenden Fall kann die Entscheidung des Gerichtshofes, auch wenn angenommen wird, dass die in Rede stehende Regelung die erwähnten Freiheiten verletzt und dass daher den in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Unternehmen die Erbringung der Dienstleistungen, die sie den Zentren vorbehält, wegen des in Artikel 3 der Verfassung der Italienischen Republik

verankerten Gleichheitssatzes nicht verwehrt werden darf²², für die Entscheidung des Rechtsstreits zweckdienlich sein²³.

37. Daher ist zu prüfen, ob die Bestimmungen des Vertrages, deren Auslegung die Corte d'Appello Mailand interessiert, der nationalen Regelung entgegenstehen, wenn sie Anwendung auf Personen und Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten findet.

2. Die Klarstellung ihres Zweckes

38. Das italienische Gericht fragt, ob die Regelung der Centri di Assistenza Fiscale den der Niederlassungsfreiheit und dem freien Dienstleistungsverkehr innewohnenden Anforderungen entspricht, wenn berücksichtigt wird, dass beide die gleiche Grundlage haben und das gleiche Ziel verfolgen, was so weit geht, dass Artikel 55 EG auf den freien Dienstleistungsverkehr die Bestimmungen der Artikel 45 bis 48 EG, die für die Niederlassungsfreiheit gelten, für anwendbar erklärt.

22 — Die Kommission führt zwei Urteile des italienischen Tribunale costituzionale an, in denen Diskriminierungen von inländischen Arbeitnehmern im Zusammenhang mit anderen Produzenten in der Gemeinschaft untersagt wurden. Es handelt sich um die Urteile Nr. 249 vom 16. Juni 1995 (*GIURI*, Spezialausgabe Nr. 26) und Nr. 443 vom 30. Dezember 1997 (*GIURI*, Sonderausgabe Nr. 1).

23 — Dieser Gedanke beruht auf dem Urteil vom 5. Dezember 2000 in der Rechtssache C-448/98 (*Guimont*, Slg. 2000, I-10663, Randnrn. 18 bis 24), das den freien Warenverkehr betrifft, und wurde kurz darauf im Urteil vom 5. März 2002 in den verbundenen Rechtssachen C-515/99, C-519/99 bis C-524/99 und C-526/99 bis C-540/99, Slg. 2002, I-2157, Randnrn. 24 bis 27), das den freien Kapitalverkehr betrifft, wieder aufgegriffen, ebenso wie im Urteil vom 15. Mai 2003 in der Rechtssache C-300/01 (*Salzmann*, Slg. 2003, I-4899, Randnrn. 32 bis 36). Das Urteil vom 11. September 2003 in der Rechtssache C-6/01 (*Anomar u. a.*, Slg. 2003, I-8621) erstreckte die Rechtsprechung auf einen Fall der Dienstleistung (Randnrn. 39 bis 42). Der Beschluss vom 17. Februar 2005 in der Rechtssache C-250/03 (*Mauri*, Slg. 2005, I-1267) liegt auf der gleichen Linie (Randnr. 21).

39. Wenn es jedoch im Ausgangsverfahren um die Genehmigung eines Vorhabens zur Änderung der Satzung einer Gesellschaft geht, für die mittelbar (umgekehrt) die Regelung des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit (Artikel 43 EG) gelten kann, erscheint es überflüssig, dass der Gerichtshof über die Garantie des Artikels 49 EG entscheidet²⁴, unbeschadet dessen, dass sich, wie die Kommission geltend macht, die Argumentation zu einer der beiden Freiheiten jeweils entsprechend auf die andere übertragen lässt²⁵.

3. Die Niederlassungsfreiheit

a) Ein Hemmnis für ihre Wirksamkeit

40. Dieses Recht, das sowohl natürlichen als auch juristischen Personen zusteht, umfasst nach ständiger Rechtsprechung²⁶ vorbehaltlich der vorgesehenen Ausnahmen und

Bedingungen die Aufnahme und Ausübung selbständiger Tätigkeiten jeder Art, die Gründung und Leitung von Unternehmen und die Errichtung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften im Hoheitsgebiet jedes anderen Mitgliedstaats.

41. Daher sind nationale Maßnahmen, die Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten gegenüber Gesellschaften des Niederlassungsmittelstaats tatsächlich oder rechtlich benachteiligen, als gegen Artikel 43 in Verbindung mit Artikel 48 EG verstoßende Beschränkung zu betrachten²⁷.

42. Meines Erachtens verstößt die fragliche Regelung des Steuerberatungswesens aus zwei Arten von Gründen gegen die in Rede stehende Freiheit.

43. Erstens weil die Voraussetzungen für die Gründung eines Centro di Assistenza Fiscale (die in Nr. 13 dieser Schlussanträge dargestellt sind) nur von den italienischen Einrichtungen erfüllt werden, so dass die ausländischen Einrichtungen mittelbar diskriminiert werden²⁸.

24 — Nach der Lehre haben beide Rechte den gleichen sachlichen Inhalt, selbständige wirtschaftliche Betätigungen (Calvo Caravaca, A. L., und Carrascosa González, J.: *Mercado único y libre competencia europea*, Editorial Colex, Madrid, 2003, S. 115), und eine ähnliche Regelung, bei der der freie Dienstleistungsverkehr als Auffangregelung hervortritt, die auf die Fälle anwendbar ist, die keiner der übrigen Verkehrsfreiheiten zugeordnet werden können (López Escudero, M.: „La jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el derecho de establecimiento y la libre prestación de servicios“, in *Derecho Comunitario. Presente y perspectiva*, Cuadernos de Derecho Judicial, Nr. XXXII, Consejo General del Poder Judicial, 1995, S. 15 bis 53, insbesondere 19 und 29).

25 — Das Urteil Payroll u. a., mit dem eine Vorlagefrage der Corte d'Appello Mailand in einem ganz ähnlichen Fall entschieden wird, hat diese Lösung gewählt (insbesondere Randnr. 38).

26 — Randnr. 24 des Urteils Payroll u. a., bereits angeführt.

27 — Das Urteil vom 11. Mai 1999 in der Rechtssache C-255/97 (Pfeiffer, Slg. 1999, I-2835, Randnr. 19) fügt sich in den Rahmen einer einschlägigen gefestigten Rechtsprechung ein.

28 — Die Arbeitgeberverbände, die Gewerkschaften und die Arbeiterfürsorgewerke sind begrifflich in Italien niedergelassen. Nur ein Großunternehmen aus einem anderen Mitgliedstaat mit mehr als 50 000 Beschäftigten in Italien könnte ein Zentrum in seiner Eigenschaft als Haftungsschuldner des Steuerpflichtigen einrichten.

44. Zweitens weil sie diesen Zentren eine ausschließliche Zuständigkeit für bestimmte Beratungsaufgaben (die in den Nrn. 15 und 16 dieser Schlussanträge aufgeführt sind) zuweist und somit nach den Feststellungen der Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato in ihrer Entscheidung vom 10. November 1999²⁹ zwei Sektoren schafft, einen mit freiem Zugang und einen, der auf die erwähnten Einrichtungen beschränkt ist und den übrigen Wirtschaftsteilnehmern, die über die einschlägigen beruflichen Fähigkeiten verfügen, unabhängig davon, ob sie Italiener sind oder aus anderen Mitgliedstaaten kommen, nicht zugänglich ist. Das Gesetzesdekret Nr. 241/1997 verletzt die Niederlassungsfreiheit der ausländischen Gesellschaften in Italien dadurch, dass es auf diese Weise ihre Tätigkeiten beschränkt. Ein Steuerpflichtiger wird kaum einen ausländischen Berater mit der Erstellung der vereinfachten Steuererklärung beauftragen, wenn er weiß, dass dieser Berater weder ihre Richtigkeit bescheinigen noch sie dem Beamten aushändigen kann, der damit betraut ist, ihm die entsprechenden einbehaltenen Beträge zu erstatten, noch sie letztlich der Verwaltung übermitteln kann, wozu ausschließlich ein Centro di Assistenza Fiscale berechtigt ist.

b) Eine ungerechtfertigte Beschränkung

45. Unter dem ersten Gesichtspunkt, der mittelbaren Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, erweist sich die in Rede stehende Regelung als unter sämtlichen Gesichtspunkten unzulässig, da die einzigen Gründe des Allgemeininteresses, die sie rechtfertigen könnten, die Gründe des Artikels 46 Absatz 1 EG³⁰, nämlich die Gründe

der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit, auf den vorliegenden Fall nicht zutreffen.

46. Unter dem zweiten Gesichtspunkt wäre die nationale Maßnahme nur dann mit Artikel 43 EG vereinbar, wenn sie a) aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt wäre, b) geeignet wäre, die Verwirklichung des mit ihr verfolgten Zieles zu gewährleisten, und c) nicht über das hinausginge, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist³¹.

47. Die Centri di Assistenza Fiscale sollen den Beschäftigten im Lohn- oder Gehaltsverhältnis und den Kleinunternehmen bei einigen ihrer Verpflichtungen gegenüber der Staatskasse Beistand leisten. Unter diesem Gesichtspunkt könnte die Beschränkung mit Gründen des Arbeitnehmerschutzes zu erklären sein, den der Gerichtshof wiederholt berücksichtigt hat³², oder mit der Notwendigkeit, ein Mindestmaß an Qualität oder beruflicher Eignung bei der Dienstleistung zu gewährleisten³³.

48. Prüft man jedoch den Inhalt der Tätigkeiten, die die italienische Regelung einem Oligopol unterwirft, aufmerksam, so zeigt sich klar, dass sie ungeeignet sind, diesen Zweck zu erfüllen.

29 — *Bollettino dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato*, Jahrgang IX, Nr. 43, S. 70.

30 — Vgl. hierzu Urteil vom 29. Mai 2001 in der Rechtssache C-263/99 (Kommission/Italien, Slg. 2001, I-4195, Randnr. 15).

31 — Urteil Pfeiffer, Randnr. 19, und Payroll u. a., Randnr. 29.

32 — Randnr. 31 des Urteils Payroll u. a. führt sieben Urteile an, von denen das erste 1981 und das letzte 2002 erlassen worden ist.

33 — Im Urteil vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-76/90 (Säger, Slg. 1991, I-4221) ist angenommen worden, dass grundsätzlich die Wahrung einer geeigneten Beratung bei Patenten die Stellung bestimmter Anforderungen an die Ausübung dieses Berufes rechtfertigen kann.

49. Einige dieser Aufgaben sind reine Verwaltungsaufgaben und bedürfen keiner besonderen Vorbereitung: die Aushändigung der Kopie der Erklärung an den Mandanten, ihre Übermittlung an die Haftungsschuldner des Steuerpflichtigen zur Feststellung der einzubehaltenden Beträge und ihre Übermittlung an die Steuerverwaltung³⁴.

50. Andere Aufgaben sind allerdings anspruchsvoller: Bescheinigung der Übereinstimmung der vorgelegten Angaben, Ausarbeitung der Steuererklärungen oder Führung der Bücher der Unternehmen. Dennoch ist die Beschränkung auch in diesen Punkten nicht gerechtfertigt. Zutreffend sind die Ausführungen der Corte d'Appello Mailand im Vorlagebeschluss (Nr. 3, 5. Absatz), wo es heißt, dass die zur Bildung der Zentren zugelassenen Organisationen „keine besondere berufliche Befähigung“ haben. Die Anforderungen des italienischen Rechts bieten keine Garantie für eine besondere Eignung oder eine besondere Fähigkeit, sondern es handelt sich einfach um zahlenmäßige Kriterien, die die Anzahl der Mitglieder oder Beschäftigten betreffen und die keine größere Befähigung voraussetzen, da eine hohe Repräsentativität keine bessere Vorbereitung beinhaltet.

34 — Im erwähnten Urteil Säger wurde die Beschränkung für ungerechtfertigt befunden, weil der untersuchte Dienstleistungserbringer seine Kunden nicht im technischen Sinne beriet, sondern sie nur informierte, wann Gebühren für Schutzrechte gezahlt werden mussten, um das Erlöschen eines Patents zu verhindern. Im Urteil Payroll u. a. wird ausgeführt, dass es wegen der rein administrativen Natur der den Datenverarbeitungszentren im konkreten Fall übertragenen Aufgaben nicht erforderlich erschien, diese Tätigkeiten nur Einrichtungen anzuvertrauen, die ausschließlich von Arbeitsberatern und ihnen gleichgestellten Personen errichtet wurden.

51. Die Bescheinigung der Übereinstimmung der vorgelegten Angaben und der Angaben in den Unternehmensbüchern steht den von den Zentren benannten Verantwortlichen zu, die, wie ich erläutert habe, eingetragene Diplom-Betriebswirte oder Buchprüfer sein müssen, die als Freiberufler wegen ihrer besonderen Kenntnisse allein für diese Aufgaben befähigt sind, denen allerdings untersagt wird, diese Aufgaben auf eigene Rechnung zu erledigen. So werden die Zentren als bloße Vermittler zwischen den Steuerzahlern und den Sachverständigen tätig, denen, wie die Kommission ausführt (Nr. 42 ihrer schriftlichen Erklärungen), das Fenster für den Zugang zu einem Bereich geöffnet wird, dessen Tür ihnen verschlossen worden ist.

52. Zusammengefasst beschränken sich die Zentren, wie die Berater in der Rechtssache Säger, darauf, rein administrative und vermittelnde Aufgaben auszuführen, die keine besondere Befähigung verlangen, weshalb die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, die die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung mit sich bringt, nicht gerechtfertigt ist. Mit anderen Worten verlangen der Schutz der Interessen der Arbeitnehmer und der Kleinunternehmer in ihrer Eigenschaft als Einkommensteuerpflichtige und die Notwendigkeit, eine Mindestqualität bei der Dienstleistung zu gewährleisten, nicht, dass die Dienstleistungen dem freien Markt entzogen werden, indem sie Einrichtungen anvertraut werden, die über keine besondere Befähigung für ihre Erbringung verfügen.

53. Angesichts dieser Überzeugung von der Ungeeignetheit der nationalen Maßnahme zur Erreichung des Schutzzieles, das sie

rechtfertigen könnte, erweisen sich Ausführungen zu ihrer Verhältnismäßigkeit als überflüssig.

54. Sie könnte allerdings noch für rechtmäßig gemäß Artikel 45 EG befunden werden, wenn man davon ausginge, dass sie eine Tätigkeit betrifft, die mit der Ausübung öffentlicher Gewalt verbunden ist; doch trifft dies meines Erachtens nicht zu. Die Centri di Assistenza Fiscale spielen eine vorbereitende Rolle und eine Hilfsrolle im Verhältnis zu derjenigen, die in einem späteren Stadium der Verwaltung bei der Überwachung der Erfüllung der Verpflichtung zum Beitrag zu den öffentlichen Ausgaben zukommt³⁵; diese Verwaltung erfüllt durch die Dienste der Verwaltung, der Prüfung und der Festsetzung der Abgaben³⁶ ihre wichtige Aufgabe, die eine Ausprägung der Staatsgewalt darstellt; allerdings fehlt es den Zentren an diesem unmittelbaren Zusammenhang mit den Hoheitsrechten, da sich ihre Rolle auf die reine Bewertung und Weiterleitung der Steuerschuld beschränkt, die einer späteren Prüfung und gegebenenfalls Berichtigung unterliegt³⁷.

35 — Artikel 53 Absatz 1 der Verfassung der Italienischen Republik bestimmt: „Alle Bürger sind verpflichtet, nach Maßgabe ihrer Steuerkraft für die öffentlichen Ausgaben aufzukommen.“

36 — Die Centri di Assistenza Fiscale unterliegen der Aufsicht und der Sanktionsgewalt der Verwaltung (Artikel 9 und 26 der Durchführungsverordnung, genehmigt durch Ministerialdekret Nr. 164/1999, sowie Artikel 39 des Gesetzesdekrets Nr. 241/1997).

37 — Seit dem Urteil vom 21. Juni 1974 in der Rechtssache 2/74 (Reyners, Slg. 1974, 631) legt die Rechtsprechung die Schutzklausel des Artikels 45 EG restriktiv aus (vgl. Randnrn. 42 bis 47). Im Urteil vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-42/92 (Thijssen, Slg. 1993, I-4047) ist verneint worden, dass die Tätigkeit eines zugelassenen Wirtschaftsprüfers beim belgischen Versicherungsaufsichtsamt mit der Ausübung öffentlicher Gewalt verbunden war (*passim*). In jüngerer Zeit ist in den Urteilen vom 29. Oktober 1998 in der Rechtssache C-114/97 (Kommission/Spanien, Slg. 1998, I-6717, Randnrn. 34 bis 39), vom 9. März 2000 in der Rechtssache C-355/98 (Kommission/Belgien, Slg. 2000, I-1221, Randnrn. 24 und 26) und vom 31. Mai 2001 in der Rechtssache C-283/99 (Kommission/Italien, Slg. 2001, I-4363, Randnrn. 19 bis 22) entschieden worden, dass private Sicherheitsunternehmen und ihre Beschäftigten nicht an der Ausübung hoheitlicher Gewalt teilnehmen.

55. Im Licht der vorhergehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, in Beantwortung der zweiten Frage der Corte d'Appello Mailand festzustellen, dass Artikel 43 EG einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die das Recht, bestimmte Dienstleistungen der Beratung und der Bescheinigung im steuerlichen Bereich zu erbringen, einer bestimmten Kategorie von Organisationen vorbehält und damit verhindert, dass Wirtschaftsteilnehmer aus anderen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft sie erbringen, die über die für die Steuerberatungstätigkeit erforderlichen beruflichen Fähigkeiten verfügen und sich in ihrem Gebiet niederlassen möchten, um diese Tätigkeiten auszuüben.

D — Die dritte Frage: die Vergütung für die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der vereinfachten Steuererklärung

56. Mit der letzten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Zahlungen, die die Centri di Assistenza Fiscale aus öffentlichen Mitteln für die Verwaltungstätigkeiten im Zusammenhang mit den Formblättern 730 erhalten, nach Artikel 87 EG verbotene staatliche Beihilfen darstellen.

57. Dieser Begriff, der über Tradition in der Rechtsprechung des Gerichtshofes verfügt³⁸, verlangt, dass vier Merkmale des Artikels 87

38 — Die Urteile vom 24. Juli 2003 in der Rechtssache C-280/00 (Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg, Slg. 2003, I-7747) und vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-345/02 (Pearle u. a., Slg. 2004, I-7139) fassen den Standpunkt zu diesem Begriff zusammen und führen umfangreiche weitere Rechtsprechung an.

Absatz 1 EG erfüllt sind: 1. ein staatliches oder aus staatlichen Mitteln finanziertes Vorgehen, das 2. den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt, 3. dem Begünstigten einen Vorteil verschafft und 4. den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht.

58. Dass das erste Erfordernis in der in Rede stehenden italienischen Regelung erfüllt ist, steht außer Zweifel, da sich bereits aus dem Wortlaut von Artikel 38 Absätze 1 und 2 des Gesetzesdekrets Nr. 241/1997 ergibt, dass die Bezahlung aus dem Staatshaushalt erfolgt.

59. Das zweite Merkmal ist ebenfalls erfüllt, denn wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ausführt, erfolgt die Vergütung für die Erbringung von Dienstleistungen, die unter Berücksichtigung der von mir auf die zweite Vorlagefrage vorgeschlagenen Antwort³⁹ auch von Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten erbracht werden könnten, wenngleich diese keine Zahlungen aus der italienischen Staatskasse erhalten würden⁴⁰. Auf diese Weise würde der freie Markt verzerrt und damit das vierte Merkmal erfüllt, da durch diese Vergütung aus öffentlichen Mitteln die Stellung der Zentren verstärkt wird, die in der Lage

wären, die Dienstleistungen für die Benutzer kostenlos zu erbringen⁴¹.

60. Komplizierter dürfte die Untersuchung der dritten Voraussetzung sein, ob das staatliche Vorgehen einen Vorteil für das Unternehmen bedeutet, dem es zugute kommt. Begrifflich bedeutet „Vorteil“, dass für das finanzielle Opfer, das die Gesellschaft erbringt, keine oder nur eine symbolische Gegenleistung erbracht wird. Diese Überlegung führt, wie im erwähnten Urteil Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg geschehen, dazu, dass der Charakter der staatlichen Beihilfe bei der Vergütung für solche Leistungen verneint wird, die zur Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen erbracht werden, wobei die Vergütung nur dazu dient, die damit verbundenen zusätzlichen Kosten auszugleichen, so dass sie zu keinem Wettbewerbsvorteil führt.

61. Damit dies angenommen werden kann, müssen folgende Umstände vorliegen: Erstens muss das begünstigte Unternehmen tatsächlich mit der Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen betraut sein, und diese Verpflichtungen müssen klar definiert sein. Zweitens müssen die Parameter, anhand deren der Ausgleich berechnet wird, zuvor in objektiver und transparenter Weise festgelegt worden sein. Drittens darf der Ausgleich nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die Kosten zuzüglich eines angemessenen Gewinns zu decken. Viertens darf die Wahl des Unternehmens

39 — Artikel 43 EG entfaltet unmittelbare Wirkung (Urteil Reyners, Randnr. 10).

40 — Lediglich können ausnahmsweise ausländische Unternehmen mit mindestens 50 000 Beschäftigten in Italien als Haftungsschuldner des Steuerpflichtigen ein Centro di Assistenza Fiscale eröffnen und für die Erbringung der Dienstleistungen nach Artikel 37 Absatz 2 des Gesetzesdekrets Nr. 241/1997 die öffentliche Vergütung gemäß Artikel 38 Absatz 2 dieses Gesetzesdekrets erhalten.

41 — Die Formulierung von Artikel 87 EG („verfälschen oder zu verfälschen drohen“) macht die Absicht deutlich, gegenwärtige oder potenzielle Verzerrungen des Wettbewerbs zu verhindern. Calvo Caravaca, A. L., und Carrascosa González, J. (a. a. O., S. 737), führen aus, dass der gesetzliche Tatbestand durch die bloße konkrete und tatsächliche Möglichkeit erfüllt wird, dass die Verfälschung eintritt.

nicht im Rahmen eines Verfahrens zur Vergabe öffentlicher Aufträge erfolgt sein, das die Auswahl desjenigen Bewerbers ermöglicht, der diese Dienste zu den geringsten Kosten für die Allgemeinheit erbringen kann, und die Höhe des Ausgleichs ist gemäß den Kosten zu bestimmen, die ein durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen hätte, um die gemeinwirtschaftlichen Anforderungen erfüllen zu können (vgl. Randnrn. 87 bis 93 des erwähnten Urteils)⁴².

62. Es unterliegt keinem Zweifel, dass die ersten beiden Umstände bei der italienischen Regelung vorliegen. Die in den Nummern 16 und 17 dieser Schlussanträge beschriebenen Dienstleistungen, die die Centri di Assistenza Fiscale in Verbindung mit den vereinfachten Steuererklärungen zu erbringen haben, sind klar definiert, und nichts hindert einen Mitgliedstaat daran, sie als gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen zu betrachten, denn sie sollen den Bürgern die Erfüllung ihrer Grundpflicht, die Staatskasse zu speisen und zur Bestreitung der Kosten der öffentlichen Hand beizutragen, erleichtern. Ferner ist die Vergütung in dem Gesetz festgelegt, das auch die Grundlage für ihre Aktualisierung bildet (in Artikel 38 Absatz 3 des Gesetzesdekrets Nr. 241/1997).

63. Die Prüfung der dritten Voraussetzung entzieht sich jedoch der Zuständigkeit des Gerichtshofes und obliegt der Corte d'Appello Mailand, da es sich um die Prüfung des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens und der gerichtlichen Zuständigkeit für deren Vornahme handelt. Ähnliches gilt für den zweiten Teil des letzten Umstandes, denn da

bekannt ist, dass die Einrichtungen, die die Zentren gegründet haben, nicht im Rahmen eines öffentlichen Vergabeverfahrens ausgewählt worden sind, obliegt die Prüfung, ob die empfangene Gegenleistung nach den dargestellten Kriterien bemessen worden ist, dem erwähnten nationalen Gericht.

64. Zum Abschluss der Erörterung möchte ich klarstellen, dass die in Rede stehende Regelung von keiner der Ausnahmen des Artikels 87 Absätze 2 und 3 EG gedeckt ist, zumal auch keine Mitteilung seitens Italiens an die Kommission gemäß Artikel 88 EG erfolgt ist.

65. Die vorstehenden Überlegungen veranlassen mich, dem Gerichtshof vorzuschlagen, was die letzte Vorlagefrage angeht, festzustellen, dass eine Maßnahme wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, wonach eine Vergütung zulasten des Staatshaushalts an die Unternehmen gezahlt wird, die bestimmte Leistungen der Beratung und der Bescheinigung in steuerrechtlichen Fragen erbringen, eine mit dem Vertrag unvereinbare staatliche Beihilfe darstellt, wenn sie nicht im Rahmen eines öffentlichen Vergabeverfahrens ausgewählt worden sind, das die Auswahl derjenigen Bewerber ermöglicht, die diese Dienste zu den geringsten Kosten für die Allgemeinheit erbringen können, und die Höhe des Ausgleichs nicht gemäß den Kosten bestimmt worden ist, die ein durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen bei der Erfüllung der Anforderungen der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen gehabt hätte, wobei ein angemessener Gewinn zu berücksichtigen ist.

42 — Das Urteil vom 27. November 2003 in den verbundenen Rechtssachen C-34/01 bis C-38/01 (Enirisorse, Slg. 2003, I-14243) gibt diesen Gedankengang in den Randnrn. 31 ff. wieder.

VI — Ergebnis

66. Nach allem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Fragen der Corte d'Appello Mailand wie folgt zu antworten:

1. Die Artikel 82 EG und 86 EG finden keine Anwendung auf einen Sachverhalt, wie er durch die im Ausgangsverfahren streitige nationale Regelung geschaffen worden ist.
2. Artikel 43 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die das Recht, bestimmte Dienstleistungen der Beratung und der Bescheinigung im steuerlichen Bereich zu erbringen, einer bestimmten Kategorie von Organisationen vorbehält und damit verhindert, dass Wirtschaftsteilnehmer aus anderen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft sie erbringen, die über die für die Steuerberatungstätigkeit erforderlichen beruflichen Fähigkeiten verfügen und sich in ihrem Gebiet niederlassen möchten, um diese Tätigkeiten auszuüben.
3. Nach Artikel 87 EG stellt eine Maßnahme wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, wonach eine Vergütung zulasten des Staatshaushalts an die Unternehmen gezahlt wird, die bestimmte Leistungen der Beratung und der Bescheinigung in steuerrechtlichen Fragen erbringen, eine mit dem Vertrag unvereinbare staatliche Beihilfe dar, wenn sie nicht im Rahmen eines öffentlichen Vergabeverfahrens ausgewählt worden sind, das die Auswahl derjenigen Bewerber ermöglicht, die diese Dienste zu den geringsten Kosten für die Allgemeinheit erbringen können, und die Höhe des Ausgleichs nicht gemäß den Kosten bestimmt worden ist, die ein durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen bei der Erfüllung der Anforderungen der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen gehabt hätte, wobei ein angemessener Gewinn zu berücksichtigen ist.