URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zehnte Kammer)

6. Dezember 2018(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Niederlassungsfreiheit – Direkte Besteuerung – Einkommensteuer – Abzugsfähigkeit von Beiträgen zu einer berufsständischen Altersversorgungseinrichtung und einer privaten Rentenversicherung – Ausschluss für Gebietsfremde“

In der Rechtssache C-480/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Finanzgericht Köln (Deutschland) mit Entscheidung vom 3. August 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 9. August 2017, in dem Verfahren

Frank Montag

gegen

Finanzamt Köln-Mitte

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zehnte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Achten Kammer F. Biltgen in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Zehnten Kammer sowie der Richter E. Levits (Berichterstatter) und L. Bay Larsen,

Generalanwalt: M. Campos Sánchez-Bordona,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 12. Juli 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– von Herrn Montag, vertreten durch die Rechtsanwälte S. Eilers und S. Lehmann,

– des Finanzamts Köln-Mitte, vertreten durch M. Plützer als Bevollmächtigten,

– der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und R. Kanitz als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels, M. Wasmeier und B.-R. Killmann als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 49 AEUV.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn Frank Montag und dem Finanzamt Köln-Mitte (Deutschland) wegen der Weigerung, die an eine berufsständische Altersversorgungseinrichtung und eine private Rentenversicherung gezahlten Beiträge im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht in Deutschland steuermindernd als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Die Richtlinie 98/5/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Februar 1998 zur Erleichterung der ständigen Ausübung des Rechtsanwaltsberufs in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Qualifikation erworben wurde (ABl. 1998, L 77, S. 36), in ihrer durch die Richtlinie 2006/100/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. 2006, L 363, S. 141) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 98/5) sieht in ihrem zwölften Erwägungsgrund vor, dass der im Aufnahmestaat unter seiner ursprünglichen Berufsbezeichnung eingetragene Rechtsanwalt bei der zuständigen Stelle des Herkunftsstaats eingetragen bleiben muss, um seinen Status als Rechtsanwalt zu behalten und diese Richtlinie in Anspruch nehmen zu können.

4 Art. 3 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 98/5 lautet:

„(1) Jeder Rechtsanwalt, der seinen Beruf in einem anderen Mitgliedstaat ausüben möchte als dem, in dem er seine Berufsqualifikation erworben hat, hat sich bei der zuständigen Stelle dieses Mitgliedstaats eintragen zu lassen.

(2) Die zuständige Stelle des Aufnahmestaats nimmt die Eintragung des Rechtsanwalts anhand einer Bescheinigung über dessen Eintragung bei der zuständigen Stelle des Herkunftsstaats vor. Sie kann verlangen, dass diese von der zuständigen Stelle des Herkunftsstaats erteilte Bescheinigung im Zeitpunkt ihrer Vorlage nicht älter als drei Monate ist. Sie setzt die zuständige Stelle des Herkunftsstaats von der Eintragung in Kenntnis.“

Deutsches Recht

5 § 1 des Einkommensteuergesetzes in seiner durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl. 2007 I S. 3150) geänderten Fassung (im Folgenden: EStG 2008) sieht vor:

„(1) Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. …

…

(3) Auf Antrag werden auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen; …

(4) Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 und des § 1a beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben.“

6 § 10 EStG 2008 („Sonderausgaben“) sieht vor:

„(1) Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden:

…

2. a) Beiträge … zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen;

b) Beiträge des Steuerpflichtigen zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung …

…

(3) Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nr. 2 Satz 2 sind bis zu 20 000 Euro zu berücksichtigen. …“

7 § 50 („Sondervorschriften für beschränkt Steuerpflichtige“) EStG 2008 sieht in Abs. 1 vor:

„Beschränkt Steuerpflichtige dürfen Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 bis 8) oder Werbungskosten (§ 9) nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. … Die §§ … 10 … sind nicht anzuwenden. …“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

8 Im Jahr 2008 hatte der Kläger des Ausgangsverfahrens (im Folgenden: Kläger), der deutscher Staatsangehöriger ist, seinen Wohnsitz in Belgien. Er war dort als Rechtsanwalt bei einer international tätigen Kanzlei in der Rechtsform einer LLP (Limited Liability Partnership, einer Personengesellschaft nach britischem Recht) tätig und an ihr gesellschaftsrechtlich beteiligt.

9 Der Kläger erzielte aus seiner Tätigkeit als „Equity Partner“ Einkünfte, die in einem – zwischen den Beteiligten des Ausgangsverfahrens nicht im Streit stehenden – Feststellungs- und Verteilungsverfahren verschiedenen Staaten zugeordnet werden. Von dem weltweiten Nettogewinn, der dem Kläger im Rahmen seiner Beteiligung an der LLP und seiner Tätigkeit für diese zugerechnet wurde, entfielen ein Anteil von ca. 54 % auf die in Deutschland erzielten Einkünfte und ein Anteil von ca. 6,3 % auf die in Belgien erzielten Einkünfte; die übrigen Einkünfte entfielen auf andere Staaten. Im Jahr 2008 erzielte der Kläger daneben anderweitige Einkünfte. Dem vorlegenden Gericht zufolge kann der Kläger zum einen aufgrund der Tatsache, dass die insgesamt erzielten Einkünfte nicht zu mindestens 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen, und zum anderen aufgrund der Höhe der nicht der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte nicht nach § 1 Abs. 3 EStG 2008 als in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden.

10 Im Jahr 2008 war der Kläger als „europäischer Rechtsanwalt“ auf der Liste E der frankophonen Anwaltskammer Brüssel (Belgien) zugelassen und führte die Bezeichnung „Rechtsanwalt (Cologne) établi à Bruxelles“. Für die Tätigkeit in dieser Eigenschaft musste der Kläger bei der Rechtsanwaltskammer Köln (Deutschland) als Rechtsanwalt zugelassen sein und war dadurch Pflichtmitglied des Versorgungswerks der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen (Deutschland, im Folgenden: Versorgungswerk der Rechtsanwälte). Nach den deutschen Rechtsvorschriften über die gesetzliche Rentenversicherung sind Beschäftigte und selbständig Tätige bei einer Mitgliedschaft in einer berufsständischen Versorgungseinrichtung von der ansonsten bestehenden Versicherungspflicht in der deutschen gesetzlichen Rentenversicherung befreit.

11 Im Jahr 2008 leistete der Kläger an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte den maximal zahlbaren Beitrag in Höhe von 16 453,32 Euro. Dieser Betrag setzte sich aus Pflichtbeträgen in Höhe von 12 656,40 Euro und darüber hinausgehenden freiwillig geleisteten Zahlungen in Höhe von 3 796,92 Euro zusammen. Daneben leistete der Kläger Beiträge an eine private Rentenversicherung in Deutschland in Höhe von 3 696 Euro.

12 In Belgien war der Kläger unstreitig unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Nach seinen vom vorlegenden Gericht übernommenen Angaben wirkten sich die Zahlungen an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte in Belgien nicht steuermindernd aus. Dagegen wurden bei der Steuerveranlagung in Belgien Pflichtzahlungen an die belgische gesetzliche Sozialversicherung abgezogen.

13 Im Rahmen der Besteuerung des Einkommens für 2008 reichte der Kläger beim Beklagten des Ausgangsverfahrens (im Folgenden: Beklagter) eine Steuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige ein und begehrte den Abzug der an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte sowie an den deutschen privaten Rentenversicherer gezahlten Beiträge als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften nach § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG 2008, hilfsweise als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008.

14 Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung weigerte sich der Beklagte, diese Beiträge steuermindernd zu berücksichtigen, da sie als „Sonderausgaben“ im Sinne von § 10 EStG 2008 einzuordnen seien. Ein Abzug von Sonderausgaben sei jedoch wegen der Regelung in § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG 2008 bei beschränkter Steuerpflicht ausgeschlossen. Auch als Werbungskosten nach § 9 EStG 2008 oder als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG 2008 könnten die Beiträge nicht abgezogen werden.

15 Da der vom Kläger dagegen gerichtete Einspruch zurückgewiesen wurde, erhob er Klage beim Finanzgericht Köln (Deutschland). Wegen eines in der Rechtssache, die Gegenstand des Urteils vom 24. Februar 2015, Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109), war, anhängigen Vorabentscheidungsverfahrens vor dem Gerichtshof und eines Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht (Deutschland) ruhte das Verfahren vor dem Finanzgericht bis Juli 2016.

16 Da das Bundesverfassungsgericht die Auffassung vertritt, dass die vom deutschen Gesetzgeber vorgenommene Einordnung von Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sei, ist der Kläger nunmehr der Ansicht, dass seine Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2008 innerhalb der Grenzen von dessen Abs. 3 abzugsfähig seien und dass § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG 2008, wonach gebietsfremde Steuerpflichtige vom Abzug ausgeschlossen seien, gegen Unionsrecht verstoße.

17 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass der Kläger zwar den Großteil seiner Einkünfte in Deutschland erzielt, in Belgien jedoch ausreichende Einkünfte hat, damit seine persönlichen Verhältnisse dort berücksichtigt werden können.

18 Es fragt sich jedoch, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Vorsorgeaufwendungen nach dem Unionsrecht als Aufwendungen einzuordnen sind, die die persönliche Lage oder den Familienstand des Steuerpflichtigen betreffen, oder aber als auf die in Deutschland erzielten Einkünfte bezogene Aufwendungen.

19 Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht Köln beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Steht Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, nach welcher Pflichtbeiträge des gebietsfremden Steuerpflichtigen zu einer berufsständischen Altersversorgungseinrichtung (die auf dessen Mitgliedschaft in einer Rechtsanwaltskammer im Mitgliedstaat beruhen, die aus berufsrechtlichen Gründen zwingend zu seiner in mehreren Mitgliedstaaten ausgeübten Tätigkeit erforderlich ist) im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden, während bei gebietsansässigen Steuerpflichtigen im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht ein nach nationalem Recht der Höhe nach beschränkter Abzug vom Einkommen gewährt wird?

2. Steht Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV der unter 1. beschriebenen Regelung entgegen, wenn der Steuerpflichtige über seine Pflichtbeiträge hinaus weitere – freiwillige – Zusatzbeiträge an die berufsständische Altersversorgungseinrichtung erbringt und der Mitgliedstaat diese nicht einkommensmindernd berücksichtigt, obgleich spätere Rentenzahlungen in jenem Mitgliedstaat nach nationalem Recht der Besteuerung möglicherweise auch im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht unterliegen werden?

3. Steht Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV der unter 1. beschriebenen Regelung entgegen, wenn der Steuerpflichtige unabhängig von seiner Rechtsanwaltszulassung und den Beiträgen an die berufsständische Altersversorgungseinrichtung Beiträge im Rahmen einer freiwillig abgeschlossenen privaten Rentenversicherung entrichtet und der Mitgliedstaat diese nicht einkommensmindernd berücksichtigt, obgleich spätere Rentenzahlungen in jenem Mitgliedstaat nach nationalem Recht der Besteuerung möglicherweise auch im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht unterliegen werden?

Zu den Vorlagefragen

20 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach eine gebietsfremde, in diesem Mitgliedstaat beschränkt steuerpflichtige Person, die dort zur Einkommensteuer veranlagt wird, Pflichtbeiträge und freiwillig gezahlte Beiträge an eine berufsständische Altersversorgungseinrichtung sowie im Rahmen einer freiwillig geschlossenen Rentenversicherung entrichtete Beiträge nicht von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen kann, während eine gebietsansässige, unbeschränkt steuerpflichtige Person solche Beiträge in den im nationalen Recht vorgesehenen Grenzen von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen kann.

Zum Vorliegen einer Beschränkung von Art. 49 AEUV

21 Nach Art. 49 AEUV sind die Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit aufzuheben. Nach ständiger Rechtsprechung hindern die Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit, auch wenn sie nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, den Herkunftsmitgliedstaat auch daran, die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu behindern (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. April 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung, vom 11. März 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, Rn. 42, und vom 29. November 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung sind als Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit alle Maßnahmen anzusehen, die die Ausübung dieser Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen (Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 Im vorliegenden Fall können nach den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften die Altersvorsorgeaufwendungen, die nach diesen Vorschriften als Sonderausgaben einzustufen sind, in bestimmtem Umfang von den Gesamteinkünften einer gebietsansässigen, unbeschränkt steuerpflichtigen Person abgezogen werden. Ein solcher Abzug mindert das zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen und stellt folglich eine Steuervergünstigung dar.

24 Demgegenüber können Gebietsfremde, die beschränkt steuerpflichtig sind, in Deutschland keinen derartigen Abzug vornehmen und folglich nicht in den Genuss dieser Steuervergünstigung gelangen.

25 Da die steuerliche Behandlung Gebietsfremder somit ungünstiger ist, kann sie einen gebietsansässigen Steuerpflichtigen davon abhalten, sich in einem anderen Mitgliedstaat als der Bundesrepublik Deutschland niederzulassen, und stellt daher eine grundsätzlich durch die Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit verbotene Beschränkung dar.

26 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich, dass eine solche Beschränkung nur dann statthaft ist, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (Urteil vom 17. Juli 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 23). Im letztgenannten Fall muss die Beschränkung zudem geeignet sein, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierfür erforderlich ist (Urteil vom 20. Dezember 2017, Deister Holding und Juhler Holding, C-504/16 und C-613/16, EU:C:2017:1009, Rn. 91 und die dort angeführte Rechtsprechung).

*Zur **Vergleichbarkeit***

27 Nach ständiger Rechtsprechung befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde im Bereich der direkten Steuern in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation, da das Einkommen, das ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats erzielt, meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstellt, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und da die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, leichter an dem Ort beurteilt werden kann, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt und der in der Regel der Ort seines gewöhnlichen Aufenthalts ist (vgl. u. a. Urteile vom 31. März 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, Rn. 37, und vom 24. Februar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 25).

28 Daher ist es im Allgemeinen in Anbetracht der objektiven Unterschiede, die sowohl hinsichtlich der Einkunftsquelle als auch hinsichtlich der persönlichen Steuerkraft sowie der persönlichen Lage und des Familienstands zwischen der Situation der Gebietsansässigen und der Situation der Gebietsfremden bestehen, nicht diskriminierend, dass ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versagt, die er Gebietsansässigen gewährt (vgl. u. a. Urteile vom 31. März 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, Rn. 38, und vom 24. Februar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 26).

29 Etwas anderes gilt jedoch zum einen, wenn der Gebietsfremde in seinem Wohnsitzmitgliedstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit bezieht, die er in dem betreffenden anderen Mitgliedstaat ausübt (Urteil vom 24. Februar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 27), so dass der Wohnsitzmitgliedstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben (vgl. u. a. Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 36, vom 16. Oktober 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, Rn. 61, und vom 18. Juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, Rn. 25).

30 Zum anderen hat der Gerichtshof auch entschieden, dass sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in Bezug auf Aufwendungen, die unmittelbar mit einer Tätigkeit zusammenhängen, aus der die in einem Mitgliedstaat zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, in einer vergleichbaren Lage befinden (vgl. u. a. Urteile vom 31. März 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 24. Februar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 29).

31 Im vorliegenden Fall ist den Ausführungen des vorlegenden Gerichts zu entnehmen, dass der Kläger, auch wenn er den Großteil seiner Einkünfte in Deutschland erzielt, in Belgien über ausreichende Einkünfte verfügt, damit seine persönliche Lage und sein Familienstand dort berücksichtigt werden können.

32 Hinsichtlich der Berücksichtigung der Altersvorsorgeaufwendungen in Deutschland befindet sich folglich ein Gebietsfremder wie der Kläger in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nur dann in einer vergleichbaren Lage wie ein Gebietsansässiger, wenn die Vorsorgeaufwendungen, obwohl sie nach nationalem Recht als Sonderausgaben eingestuft werden, als Aufwendungen angesehen werden können, die unmittelbar mit einer Tätigkeit, aus der die in Deutschland zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, im Sinne der in Rn. 30 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung zusammenhängen (vgl. entsprechend Urteil vom 24. Februar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 31).

33 Einen solchen unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, weisen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs Aufwendungen auf, die durch diese Tätigkeit verursacht werden und somit für ihre Ausübung notwendig sind (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Juni 2003, Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, Rn. 9 und 27, vom 15. Februar 2007, Centro Equestre da Leziria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, Rn. 25, und vom 24. Februar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 30).

34 Letztlich ist es Aufgabe des nationalen Gerichts, das allein für die Würdigung des im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden Sachverhalts und die Auslegung der nationalen Rechtsvorschriften zuständig ist, zu entscheiden, ob dies hier der Fall ist. In einem Vorabentscheidungsverfahren ist der Gerichtshof, der dem vorlegenden Gericht in sachdienlicher Weise zu antworten hat, jedoch dafür zuständig, auf der Grundlage der Akten des Ausgangsverfahrens und der vor ihm abgegebenen Erklärungen dem vorlegenden Gericht Hinweise zu geben, anhand deren es entscheiden kann (vgl. u. a. Urteil vom 16. Mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 24. Februar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 32).

35 Im vorliegenden Fall ist erstens hinsichtlich der an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte gezahlten Pflichtbeiträge dem Vorabentscheidungsersuchen zu entnehmen, dass der Kläger Pflichtmitglied dieser Einrichtung war und die Beiträge aufgrund seiner Zulassung bei der Rechtsanwaltskammer Köln entrichten musste.

36 Wie aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervorgeht, ist diese Zulassung jedoch zwingend, damit der Kläger unter der Bezeichnung „Rechtsanwalt“ sowohl in Deutschland tätig sein kann, wo er einen erheblichen Teil seiner beruflichen Einkünfte erzielt und hinsichtlich dieser Einkünfte beschränkt steuerpflichtig ist, als auch – nach Art. 3 der Richtlinie 98/5 – in Belgien, wo er niedergelassen ist und seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.

37 Somit ist davon auszugehen, dass die Pflichtbeiträge an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte abgeführt wurden, weil die Zulassung bei der Rechtsanwaltskammer für die Ausübung der Tätigkeit notwendig war, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden. Sie sind als Aufwendungen anzusehen, die durch diese Tätigkeit verursacht wurden und somit für ihre Ausübung notwendig waren.

38 Diese Beurteilung kann durch die Argumente, die insoweit vom Beklagten und von der deutschen Regierung vorgetragen worden sind, nicht in Frage gestellt werden.

39 Zunächst stellt der sowohl vom Beklagten als auch von der deutschen Regierung angeführte Umstand, dass es nach der Satzung des Versorgungswerks der Rechtsanwälte möglich sei, sich unter bestimmten Voraussetzungen von der Zwangsmitgliedschaft befreien zu lassen, was der Kläger nicht angestrebt habe, das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den Aufwendungen und der Tätigkeit, aus der die Einkünfte erzielt wurden, nicht in Frage.

40 Zum einen ist nämlich der Umstand, dass der Kläger besondere Schritte hätte unternehmen müssen, um die Beitragszahlungen an diese Einrichtung zu vermeiden – sofern dies möglich gewesen wäre, was der Kläger vor dem Gerichtshof bestritten hat –, eher ein Beleg dafür, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Tätigkeit als Rechtsanwalt in der Regel derartige Aufwendungen verursacht.

41 Zum anderen beeinflusst der Umstand, dass der Kläger diese Aufwendungen möglicherweise hätte vermeiden können, ihre Einstufung nicht. Denn das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs im Sinne der in Rn. 33 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung setzt nicht voraus, dass die Aufwendung unvermeidbar ist. So wurde ein unmittelbarer Zusammenhang auch bei Steuerberatungskosten für die Erstellung einer Steuererklärung bejaht, da sich die Pflicht zur Abgabe dieser Erklärung daraus ergab, dass in dem betreffenden Mitgliedstaat Einkünfte erzielt wurden (Urteil vom 6. Juli 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, Rn. 22).

42 Das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs im Sinne der in Rn. 33 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt sich daraus, dass die Aufwendung mit der Tätigkeit zur Erzielung der zu versteuernden Einkünfte untrennbar verbunden ist (Urteile vom 31. März 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, Rn. 43, und vom 24. Februar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 36). Wie indes in Rn. 37 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, ist die Zahlung der Beiträge an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte aufgrund der Zugehörigkeit zur Rechtsanwaltskammer notwendig, die ihrerseits für die Ausübung der Tätigkeit, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, notwendig ist.

43 Sodann führt auch der vom Beklagten sowie von der deutschen Regierung vorgetragene Umstand, dass Hauptzweck der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beiträge nicht die Tätigkeit als Rechtsanwalt in Deutschland gewesen sei, sondern der Erwerb von Anwartschaften, um den Lebensunterhalt im Alter zu sichern, was ihre Zuordnung zur persönlichen und familiären Situation des Steuerpflichtigen belege, nicht zu einer anderen Einstufung des zwischen den getätigten Aufwendungen und den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Einkünften bestehenden Zusammenhangs, da diese Aufwendungen objektiv für die Erzielung dieser Einkünfte notwendig sind.

44 Schließlich unterscheidet sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Situation von der Situation in der Rechtssache, die Gegenstand des Urteils vom 22. Juni 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), war; die Erwägungen des Gerichtshofs in diesem Urteil zu der Weigerung, dem gebietsansässigen Steuerpflichtigen die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergebenden Vergünstigungen in Form von Abzügen der in seinem Beschäftigungsmitgliedstaat entrichteten Zusatzbeiträge zur Kranken- und Rentenversicherung zu gewähren, lassen sich nicht auf die Problematik der Berücksichtigung von Pflichtbeiträgen zu einem berufsständischen Versorgungswerk in dem Mitgliedstaat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, übertragen. Denn in der jenem Urteil zugrunde liegenden Rechtssache brauchte die Problematik des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den Aufwendungen in Form von Altersvorsorgebeiträgen und der Tätigkeit, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, nicht geprüft zu werden.

45 Daher ist festzustellen, dass die an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte gezahlten Pflichtbeiträge einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit aufweisen, aus der die in Deutschland zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden.

46 Wie insoweit in Rn. 36 des vorliegenden Urteils dargelegt worden ist, war die Zulassung bei der Rechtsanwaltskammer Köln jedoch notwendig, damit der Kläger unter der Bezeichnung „Rechtsanwalt“ nicht nur in Deutschland, sondern auch in

Belgien tätig sein konnte. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich darüber hinaus, dass der Kläger auch in anderen Staaten tätig war, ohne dass angegeben wird, ob es sich um andere Mitgliedstaaten handelte und ob die Tätigkeit unter der Bezeichnung „Rechtsanwalt“ ausgeübt wurde.

47 Folglich weisen die an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte gezahlten Pflichtbeiträge auch mit der Tätigkeit, aus der die in Belgien und möglicherweise in anderen Mitgliedstaaten zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, einen unmittelbaren Zusammenhang auf.

48 Im Unterschied zu einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen, der mit seinen Einkünften in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, ist ein gebietsfremder Steuerpflichtiger dort jedoch nur beschränkt, und zwar mit den in diesem Mitgliedstaat erzielten Einkünften, steuerpflichtig.

49 Daraus folgt, dass hinsichtlich der an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte gezahlten Pflichtbeiträge die Situation eines gebietsfremden Steuerpflichtigen wie des Klägers in Bezug auf den dem Anteil der in Deutschland der Steuer unterliegenden Einkünfte an den durch die fragliche Tätigkeit erzielten Gesamteinkünften entsprechenden Teil der gezahlten Beiträge als vergleichbar mit der eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen anzusehen ist.

50 Folglich kann im Fall einer Beschränkung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen, die sich daraus ergibt, dass die an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte gezahlten Pflichtbeiträge nicht in einem Umfang, der dem Anteil an den in Deutschland der Steuer unterliegenden Einkünften entspricht, berücksichtigt werden, nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, dass ein Unterschied zwischen der Lage gebietsansässiger Steuerpflichtiger und der Lage gebietsfremder Steuerpflichtiger bestehe.

51 Zweitens geht hinsichtlich der freiwilligen Beiträge an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervor, dass diese Aufwendungen auf einem freien Entschluss des Klägers beruhen, seine Rentenanwartschaften auf den maximal zulässigen Einzahlungsbetrag aufzustocken.

52 Zwar ergeben sich diese Aufwendungen ebenfalls aus der Mitgliedschaft bei der Rechtsanwaltskammer, doch sind sie im Unterschied zu den Pflichtbeiträgen nicht aufgrund dieser Mitgliedschaft notwendig. Sie sind somit weder für die Ausübung der Tätigkeit als Rechtsanwalt in Deutschland noch für die Erzielung der in Deutschland zu versteuernden Einkünfte notwendig.

53 Demnach befindet sich ein gebietsfremder Steuerpflichtiger wie der Kläger in Bezug auf die freiwilligen Beiträge an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte nicht in einer vergleichbaren Lage wie ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger.

54 Diese Erwägung kann durch das Argument, dass die vom Versorgungswerk der Rechtsanwälte gezahlten Renten zu gegebener Zeit in Deutschland zu versteuern seien, nicht in Frage gestellt werden. Abgesehen von der Ungewissheit einer solchen künftigen Besteuerung genügt der Hinweis, dass sich der Ausgangsrechtsstreit auf die Besteuerung der Einkünfte bezieht, die der Kläger durch die Ausübung der Rechtsanwaltstätigkeit in Deutschland erzielt hat, und dass die Aufwendungen, um im Rahmen dieser Besteuerung berücksichtigt werden zu können, einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit aufweisen müssen, aus der die Einkünfte erzielt wurden. Der mögliche Zusammenhang mit anderen künftigen Einkünften ist im Rahmen der Prüfung, ob ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, irrelevant.

55 Drittens ist in Bezug auf die im Rahmen einer privaten Rentenversicherung gezahlten Beiträge dem vorlegenden Gericht beizupflichten, dass kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen diesen Aufwendungen und der Rechtsanwaltstätigkeit, aus der die zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, erkennbar ist.

56 Aus den in Rn. 54 des vorliegenden Urteils genannten Gründen ist ein möglicher Zusammenhang mit anderen künftigen Einkünften bei der Prüfung, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den im Rahmen einer privaten Rentenversicherung gezahlten Beiträgen und den in Deutschland durch die Tätigkeit des Klägers erzielten Einkünften besteht, irrelevant.

57 Daher ist festzustellen, dass sich ein gebietsfremder Steuerpflichtiger wie der Kläger in Bezug auf die im Rahmen einer privaten Rentenversicherung gezahlten Beiträge nicht in einer vergleichbaren Lage wie ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger befindet.

58 Folglich kann bei einer Beschränkung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen, die sich daraus ergibt, dass Zusatzbeiträge an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte und im Rahmen einer privaten Rentenversicherung gezahlte Beiträge nicht berücksichtigt werden, mit Erfolg geltend gemacht werden, dass ein Unterschied zwischen der Lage gebietsansässiger Steuerpflichtiger und der Lage gebietsfremder Steuerpflichtiger besteht.

*Zur **Rechtfertigung***

59 Zu prüfen ist noch, ob die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, die sich daraus ergibt, dass die an das Versorgungswerk der Rechtsanwälte gezahlten Pflichtbeiträge nicht in einem Umfang, der dem Anteil an den in Deutschland der Steuer unterliegenden Einkünften entspricht, berücksichtigt werden, mit zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann.

60 Hierzu macht der Beklagte geltend, die Nichtberücksichtigung dieser Beiträge sei aufgrund von Erwägungen im Zusammenhang mit der Gefahr gerechtfertigt, dass sie auch in anderen Mitgliedstaaten als der Bundesrepublik Deutschland abgezogen würden, was zu einer ungerechtfertigten Mehrfachbegünstigung des Steuerpflichtigen führen würde. Der Steuerpflichtige müsse nachweisen, dass die Beiträge nicht auch in seinem Wohnsitzmitgliedstaat zu Steuervergünstigungen geführt hätten.

61 Der Beklagte verweist ohne nähere Angaben darauf, dass eine solche Gefahr bestehe. Damit versetzt er den Gerichtshof nicht in die Lage, die Tragweite dieses Vorbringens zu beurteilen, zumal er sich nicht dazu geäußert hat, ob diese Gefahr durch die Umsetzung der Bestimmungen der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. 1977, L 336, S. 15) in der durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. 2006, L 363, S. 129) geänderten Fassung, die im relevanten Zeitraum in Kraft war, nicht hätte abgewendet werden können (vgl. auch Urteil vom 24. Februar 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 52).

62 Nach alledem sind die vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

– Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach eine gebietsfremde, in diesem Mitgliedstaat beschränkt steuerpflichtige Person, die dort zur Einkommensteuer veranlagt wird, Pflichtbeiträge an eine berufsständische Altersversorgungseinrichtung nicht in einem Umfang, der dem Anteil an den in diesem Mitgliedstaat der Steuer unterliegenden Einkünften entspricht, von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen kann, während eine gebietsansässige, unbeschränkt steuerpflichtige Person solche Beiträge in den im nationalen Recht vorgesehenen Grenzen von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen kann.

– Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegensteht, wonach eine gebietsfremde, in diesem Mitgliedstaat beschränkt steuerpflichtige Person, die dort zur Einkommensteuer veranlagt wird, freiwillig gezahlte Beiträge an eine berufsständische Altersversorgungseinrichtung sowie im Rahmen einer freiwillig geschlossenen Rentenversicherung entrichtete Beiträge nicht von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen kann, während eine gebietsansässige, unbeschränkt steuerpflichtige Person solche Beiträge in den im nationalen Recht vorgesehenen Grenzen von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen kann.

Kosten

63 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Zehnte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach eine gebietsfremde, in diesem Mitgliedstaat beschränkt steuerpflichtige Person, die dort zur Einkommensteuer veranlagt wird, Pflichtbeiträge an eine berufsständische Altersversorgungseinrichtung nicht in einem Umfang, der dem Anteil an den in diesem Mitgliedstaat der Steuer unterliegenden Einkünften entspricht, von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen kann, während eine gebietsansässige, unbeschränkt steuerpflichtige Person solche Beiträge in den im nationalen Recht vorgesehenen Grenzen von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen kann.

Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegensteht, wonach eine gebietsfremde, in diesem Mitgliedstaat beschränkt steuerpflichtige Person, die dort zur Einkommensteuer veranlagt wird, freiwillig gezahlte Beiträge an eine berufsständische Altersversorgungseinrichtung sowie im Rahmen einer freiwillig geschlossenen Rentenversicherung entrichtete Beiträge nicht von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen kann, während eine gebietsansässige, unbeschränkt steuerpflichtige Person solche Beiträge in den im nationalen Recht vorgesehenen Grenzen von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abziehen kann.

Biltgen Levits Bay Larsen

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 6. Dezember 2018.

Der Kanzler Der Präsident

A. Calot Escobar K. Lenaerts

* Verfahrenssprache: Deutsch.