

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

YVES BOT

vom 9. Dezember 2010¹

1. Im vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren geht es einmal mehr darum, die Vereinbarkeit von Steuervorschriften eines Mitgliedstaats, der die Gewährung eines Vorteils gebietsansässigen Steuerpflichtigen vorbehält, mit dem Gemeinschaftsrecht zu prüfen.

2. Es handelt sich um die deutschen Vorschriften, nach denen nur gebietsansässige Steuerpflichtige berechtigt sind, von ihren zu versteuernden Einkünften die Rente abzuziehen, die sie einem Elternteil infolge der Übertragung des Eigentums an einem Grundstück durch Vermögensübergabe oder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge schulden. Nach diesen Vorschriften ist ein gebietsfremder Steuerpflichtiger, der in Deutschland die Miete für ein solches Grundstück erhält, wenn diese nur einen geringen Teil seiner Gesamteinkünfte ausmacht, nicht berechtigt, eine solche Rente von seinen in Deutschland zu versteuernden Mieteinkünften abzuziehen.

3. Die deutschen Steuerbehörden sind nämlich der Ansicht, dass diese Rente nicht als mit den in Deutschland erzielten Mieteinkünften unmittelbar im Zusammenhang stehende Kosten, sondern als persönliche Last anzusehen sei, die bei der Berechnung der vom

Steuerpflichtigen in seinem Wohnsitzstaat zu zahlenden Steuer zu berücksichtigen sei.

4. In den vorliegenden Schlussanträgen wird zunächst aufgezeigt, dass die Vereinbarkeit der fraglichen Vorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht unter den Umständen des Ausgangsverfahrens im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen ist. Anschließend werden die Gründe dargelegt, aus denen meiner Ansicht nach eine Rente, die einem Elternteil infolge der Übertragung des Eigentums an einem Grundstück geschuldet wird — wenn die Eigentumsübertragung der diese Rente begründende Tatbestand ist —, als mit den Mieteinkünften aus diesem Grundstück unmittelbar im Zusammenhang stehende Kosten anzusehen ist, weshalb sich gebietsfremde Steuerpflichtige in Bezug auf diese Rente in einer Situation befinden, die derjenigen gebietsansässiger Steuerpflichtiger vergleichbar ist.

5. Ich komme daher zu dem Ergebnis, dass die fraglichen Vorschriften zu einer indirekten Diskriminierung führen und folglich, mangels Rechtfertigung, dem freien Kapitalverkehr zuwiderlaufen.

1 — Originalsprache: Französisch.

I — Rechtlicher Rahmen

6. Nach Art. 56 Abs. 1 EG sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten.

7. Nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG berührt Art. 56 EG nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort unterschiedlich behandeln.

8. Nach Art. 58 Abs. 3 EG dürfen diese Vorschriften jedoch weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne des Art. 56 EG darstellen.

II — Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und nationales Recht

9. Der Kläger, ein deutscher Staatsangehöriger, hat seinen Wohnsitz in Belgien und ist dort als Arbeitnehmer tätig. Im Jahr 2002 erhielt er für diese Tätigkeit ein Bruttogehalt in Höhe von 67 679,03 Euro.

10. In den Jahren 1992 und 2002 erwarb der Kläger von seinen Eltern oder erhielt von diesen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge als Alleineigentümer oder als Miteigentümer gemeinsam mit seinem Bruder verschiedene Grundstücke, woraufhin er und sein Bruder ab dem 1. Dezember 2002 eine monatliche Rente in Höhe von 1000 Euro zahlen mussten.

11. Das Niedersächsische Finanzgericht (Deutschland) stellt diese Vorgänge wie folgt dar:

„Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 27. April 1992 erwarb der Kläger von seinen Eltern das Grundstück in Hameln, Wilhelmplatz 7, das mit einem Nießbrauchsvorbehalt zu Gunsten der Eltern belastet war. Mit weiterem Vertrag vom 2. Dezember 2002 erfolgten weitere Grundstücksübertragungen durch die Mutter an den Kläger und seinen Bruder Hermann im Rahmen vorweggenommener Erbfolge. Das Flurstück in Hameln, Pyrmonter Str. 28 wurde an den Bruder des Klägers übertragen. Es wurde eine Rentenverpflichtung in Höhe von 1000,00 Euro monatlich vereinbart. Übergang von Nutzen und Lasten war der 1. November 2002. Der Bruder des Klägers war Miteigentümer der Grundstücke in Pötzen, im Dorfe und im Höxter 1, 1 A. Hiervon erwarb der Kläger die ideelle Hälfte von seinem Bruder, ebenfalls zum 1. November 2002. Die bis zu diesem Zeitpunkt bestehenden Nießbrauchsrechte der Mutter an diversen Grundstücken wurden in eine Rente umgewandelt, wonach der Kläger — wie sein Bruder — ab 1. Dezember 2002 eine

monatliche Rente in Höhe von 1000,00 Euro an die Mutter zu zahlen hat.“

12. Im Jahr 2002 erzielte der Kläger mit der Vermietung dieser Grundstücke Einkünfte in Höhe von 2785 und 749,50 Euro. Im Rahmen der Besteuerung dieser Mieteinkünfte in Deutschland wurde die vom Kläger gezahlte Rente in Höhe von 1000 Euro nicht abgezogen.

13. Nach dem anwendbaren deutschen Recht ist diese Rente als Sonderausgabe im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 1a Einkommensteuergesetz abzugsfähig². Gemäß § 50 Abs. 1 Satz 4 besteht diese Abzugsmöglichkeit jedoch nicht für in der Bundesrepublik Deutschland beschränkt Steuerpflichtige, d. h. nicht gebietsansässige Steuerpflichtige.

14. Das vorliegende Gericht führt aus:

„Der Kläger hat seinen ausschließlichen Wohnsitz in Belgien. Er ist daher in Deutschland nur mit seinen inländischen Einkünften beschränkt einkommensteuerpflichtig. Zu diesen Einkünften gehören gemäß § 49

Abs. 1 Nr. 6 EStG Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowohl der Grundstücksgemeinschaft wie auch des dem Kläger allein gehörenden Grundstückes Wilhelmplatz 7. Im Gegensatz zu einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person ist das Einkommen des Klägers gemäß § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG ... nicht um die Rente als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ... zu vermindern.“

15. Die deutsche Regierung hat zusätzlich folgende Angaben gemacht.

16. § 50 Abs. 1 Sätze 1 und 4 EStG lautet:

„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 übrigen Vorschriften des § 34 und die §§ 9a, 10, 10a, 10c, 16 Abs. 4, § 20 Abs. 4, §§ 24a, 32, 32a Abs. 6, §§ 33, 33a, 33b und 33c sind nicht anzuwenden.“

17. Betriebsausgaben werden in § 4 Abs. 4 EStG definiert als die „Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind“. Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1

2 — BGBl. 2002 I, S. 4245, im Folgenden: EStG.

EStG „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“.

Die Rente oder dauernde Last muss sich am Versorgungsbedürfnis des Übertragenden orientieren.

18. Sonderausgaben sind in § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG wie folgt definiert:

„Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind:

...

1a. auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben.“

19. Versorgungsleistungen (Renten oder dauernde Lasten) sind wiederkehrende Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines oder mehrerer Vermögensgegenstände im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (Vermögensübergabe). Die Versorgungsleistungen sind weder Veräußerungsentgelt noch Anschaffungskosten, sondern gegebenenfalls Sonderausgaben im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG.

20. Dabei muss der Übernehmer des übertragenen Vermögens nach dem Willen der Beteiligten wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung (Schenkung) erhalten.

21. Bei einer Vermögensübertragung an Angehörige spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass die wiederkehrenden Leistungen unabhängig vom Wert des übertragenen Vermögens nach dem Versorgungsbedürfnis des Berechtigten und nach der allgemeinen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Verpflichteten bemessen worden sind. Angehörige bilden den typischen Fall einer insoweit erforderlichen „Versorgungsgemeinschaft“.

22. Der Bundesfinanzhof hat die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen wie folgt charakterisiert:

„In zivilrechtlicher Hinsicht ist der Vermögensübergabevertrag eine Vereinbarung, in der Eltern ihr Vermögen, insbesondere ihren Betrieb oder privaten Grundbesitz, mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge auf einen oder mehrere Abkömmlinge übertragen und dabei für sich einen ausreichenden Lebensunterhalt ... ausbedingen. Die Besonderheit des Übergabevertrages liegt darin, dass er der folgenden Generation unter Vorwegnahme des Erbfalls das Nachrücken in eine die Existenz wenigstens teilweise begründende Wirtschaftseinheit ermöglicht und gleichzeitig die Versorgung des Übergebers aus dem übernommenen Vermögen zumindest zu einem Teil sichert. Dadurch, dass sich der Übergabevertrag auch als Schenkung darstellt, unterscheidet er sich von einer Vereinbarung, in der Versorgungszusagen im Rahmen eines

Austauschs von als gleichwertig angesehenen Leistungen erteilt werden (BFHE 161, 317, 326f., BStBl. II 1990, 8472, unter C. II. 1. a).“

ihrer Einkünfte aus in Deutschland belegenen Grundstücken verpflichtet seien.

23. Weiter heißt es in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, dass die Zurechnung der in sachlichem Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe vereinbarten Versorgungsleistungen zu den Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) und wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 EStG) darauf beruhe, dass sich der Vermögensübergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise Erträge seines Vermögens vorbehalte, die nunmehr vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssten. Durch ihre Charakterisierung als vorbehaltene Vermögenserträge unterschieden sich Versorgungsleistungen von Unterhaltsleistungen im Sinne von § 12 Nr. 1 EStG. Da die Versorgungsleistungen keine Gegenleistung des Übernehmers seien, müssten sie nicht vorab mit dem Wert des übertragenen Vermögens verrechnet werden (BFHE 161, 317, 328 f., BStBl. II 1990, 8472, unter C. II. 1. c).

25. Das Niedersächsische Finanzgericht hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Widerspricht es Art. 56 EG bzw. Art. 12 EG, wenn ein im Inland beschränkt steuerpflichtiger Angehöriger anders als ein unbeschränkt Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung stehende Renten nicht als Sonderausgaben geltend machen kann?

III — Das Vorabentscheidungsersuchen

24. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob diese Behandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Steuerpflichtiger nach dem deutschen nationalen Recht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Es weist darauf hin, dass es sich bei der Rentenverpflichtung um eine Belastung handle, die den Kläger ebenso treffe wie seinen Bruder, der gebietsansässiger Steuerpflichtiger sei, da beide gleichermaßen zur Versteuerung

IV — Prüfung

A — Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

26. Die deutsche Regierung hält das Vorabentscheidungsersuchen für unzulässig. Sie ist der Ansicht, dass das vorlegende Gericht zum einen den tatsächlichen Rahmen in Bezug auf die Modalitäten der Grundstücksübertragung an den Kläger, die Aufhebung

der bestehenden Nießbrauchsrechte und die Zahlung der monatlichen Rente unzureichend wiedergegeben habe. Zum anderen habe es keine hinreichenden Angaben zum Inhalt und zur Auslegung der nationalen Vorschriften über die Sonderausgaben gemacht sowie dazu, was diese von Betriebsausgaben und Werbungskosten unterscheide.

27. Ich teile die Einwände der deutschen Regierung nicht.

28. Wie die deutsche Regierung ausgeführt hat, macht die Notwendigkeit, zu einer dem nationalen Gericht dienlichen Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu gelangen, es zwar nach ständiger Rechtsprechung erforderlich, das das Gericht den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen, in den sich die von ihm gestellten Fragen einfügen, festlegt oder zumindest die tatsächlichen Annahmen erläutert, auf denen diese Fragen beruhen. Außerdem ist unstrittig, dass die Angaben in den Vorlageentscheidungen nicht nur dem Gerichtshof gestatten sollen, sachdienliche Antworten zu geben, sondern auch den Regierungen der Mitgliedstaaten und den anderen Beteiligten die Möglichkeit eröffnen sollen, Erklärungen nach Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union abzugeben. Der Gerichtshof hat folglich darauf zu achten, dass diese Möglichkeit gewahrt wird, wobei zu berücksichtigen ist, dass den Beteiligten nach

dieser Vorschrift nur die Vorlageentscheidungen zugestellt werden³.

29. Es trifft auch zu, dass das Vorabentscheidungsersuchen keine sehr detaillierten Angaben über die Bedingungen, unter denen die Grundstücke übertragen worden sind, und die in eine monatliche Rente umgewandelten Nießbrauchsrechte enthält. Auch das nationale Recht ist in dem Ersuchen weniger detailliert dargestellt als in den schriftlichen Erklärungen der deutschen Regierung.

30. Ich bin gleichwohl der Ansicht, dass die in dem Vorabentscheidungsersuchen enthaltenen Angaben zum rechtlichen und tatsächlichen Rahmen des Ausgangsverfahrens ausreichen, um alle, die sich am vorliegenden Verfahren beteiligen können, in die Lage zu versetzen, Erklärungen vor dem Gerichtshof abzugeben, und es diesem zu gestatten, dem vorlegenden Gericht eine für die Entscheidung des Rechtsstreits sachdienliche Antwort zu geben.

31. Den Angaben lässt sich nämlich entnehmen, dass die fraglichen nationalen Vorschriften nur gebietsansässigen Steuerpflichtigen den Vorteil gewähren, von ihren zu versteuernden Einkünften eine Rente abzuziehen zu können, die sie einem Elternteil infolge der Übertragung eines Grundstücks durch Vermögensübergabe oder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge schulden. Aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt sich ferner, dass die Höhe der streitigen Rente nicht dem wirtschaftlichen Wert des übergebenen oder geschenkten Grundstücks entspricht. Schließlich geht daraus hervor, dass bei dem

3 — Urteile vom 21. September 1999, Albany (C-67/96, Slg. 1999, I-5751, Randnrn. 39 und 40), und vom 16. Dezember 2004, My (C-293/03, Slg. 2004, I-12013, Randnr. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

vorlegenden Gericht ein Rechtsstreit anhängig ist, für dessen Entscheidung es darauf ankommt, ob eine solche Ungleichbehandlung eines gebietsansässigen und eines gebietsfremden Steuerpflichtigen mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

Eigentums an Grundstücken eine Rente zahlt, diese Rente nicht von den mit diesen Grundstücken erzielten Mieteinkünften abziehen kann, während dies einem unbeschränkt Steuerpflichtigen möglich ist.

32. Außerdem haben neben dem Kläger und der deutschen Regierung auch die französische Regierung und die Europäische Kommission schriftliche Erklärungen abgegeben, deren Inhalt bestätigt, dass diese Verfahrensbeteiligten in der Lage waren, den tatsächlichen und rechtlichen Hintergrund des Ausgangsverfahrens zu verstehen.

35. Ich werde vorab darlegen, dass die Vereinbarkeit dieser Vorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht ausschließlich im Hinblick auf die Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr zu prüfen ist. Anschließend werde ich ausführen, warum solche Vorschriften meiner Meinung nach eine dieser Verkehrsfreiheit zuwiderlaufende Beschränkung darstellen.

33. Ich bin daher der Ansicht, dass das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen trotz seiner Ungenauigkeiten für zulässig zu erklären ist.

1. Die einschlägige Verkehrsfreiheit

B — *Zur Sache*

34. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob die fraglichen Vorschriften mit den Art. 56 EG und 12 EG vereinbar sind. Es fragt somit im Wesentlichen, ob diese Bestimmungen in dem Sinne auszulegen sind, dass sie Vorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach denen ein in diesem Staat beschränkt steuerpflichtiges Kind, das seinen Eltern infolge der Übertragung des

36. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass den Mitgliedstaaten zwar bislang ihre Befugnisse im Bereich der direkten Steuern verblieben sind, sie diese jedoch nach ständiger Rechtsprechung unter Beachtung der im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft eingegangenen Verpflichtungen, insbesondere der im

EG-Vertrag vorgesehenen Grundsätze und Verkehrsfreiheiten, ausüben müssen⁴.

37. Zur Anwendung von Art. 12 EG, in dem das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit als allgemeiner Grundsatz niedergelegt ist, auf das vorliegende Verfahren ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass diese Bestimmung als eigenständige Grundlage nur auf gemeinschaftsrechtliche Sachverhalte angewandt werden kann, für die der EG-Vertrag keine speziellen Diskriminierungsverbote vorsieht⁵.

38. Auf das Ausgangsverfahren ist aber der ebenfalls vom vorlegenden Gericht in seiner Vorlagefrage angeführte Art. 56 EG anwendbar, der Diskriminierungen in dem besonderen Bereich des Kapitalverkehrs verbietet. Aus der Rechtsprechung ergibt sich nämlich, dass Vorschriften eines Mitgliedstaats über die Besteuerung von Mieteinkünften eines gebietsfremden Steuerpflichtigen in den Anwendungsbereich des freien Kapitalverkehrs fallen⁶.

39. Diese Rechtsprechung beruht darauf, dass Immobilieninvestitionen zu den Kapitalbewegungen gehören, die in der Nomenklatur in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates⁷ aufgeführt sind, die für die Bestimmung des Anwendungsbereichs von Art. 56 EG ihren Hinweischarakter behalten hat⁸. Der Erwerb von in Deutschland belegenen Grundstücken durch den in Belgien ansässigen Kläger stellt somit eine Kapitalbewegung dar⁹.

40. Aus dieser Nomenklatur und aus der Rechtsprechung ergibt sich außerdem, dass die Übertragung des Eigentums an einem Grundstück an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unionsbürger im Wege der Erbschaft oder Schenkung ebenfalls eine Kapitalbewegung darstellt¹⁰. Aus dieser Rechtsprechung folgt logisch, dass die Übertragung des Eigentums an Grundstücken im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, wenn sie — wie im vorliegenden Fall — einen Auslandsbezug aufweist, weil der Begünstigte in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen ansässig ist, in dem diese Grundstücke belegen sind, in den Anwendungsbereich von Art. 56 EG fällt.

4 — Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21), und vom 18. Dezember 2007, A (C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Randnr. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

5 — Urteil vom 11. Oktober 2007, Hollmann (C-443/06, Slg. 2007, I-8491, Randnr. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

6 — Urteil vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 24).

7 — Richtlinie vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (Artikel aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) (ABl. L 178, S. 5).

8 — Vgl. Urteile vom 6. Dezember 2007, Federconsumatori u. a. (C-463/04 und C-464/04, Slg. 2007, I-10419, Randnr. 20), und vom 11. September 2008, Eckelkamp u. a. (C-11/07, Slg. 2008, I-6845, Randnr. 38).

9 — Urteil vom 11. Dezember 2003, Barbier (C-364/01, Slg. 2003, I-15013, Randnr. 58).

10 — Vgl. in Bezug auf Erbschaften Urteile vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 42), und vom 17. Januar 2008, Jäger (C-256/06, Slg. 2008, I-123, Randnrn. 25 bis 27). Vgl. in Bezug auf Schenkungen Urteil vom 27. Januar 2009, Persche (C-318/07, Slg. 2009, I-359, Randnr. 27).

41. Diese Bestimmung ist daher, worüber sich alle Verfahrensbeteiligten einig sind, auf den vorliegenden Fall anwendbar, und ich schlage dem Gerichtshof vor, die Prüfung der vorgelegten Frage auf die Auslegung dieser Bestimmung zu beschränken.

2. Bestehen einer ungerechtfertigten Beschränkung

42. Bei der zentralen Frage in der vorliegenden Rechtssache geht es darum, ob die vom Kläger geschuldete Rente als mit den in Deutschland erzielten Mieteinkünften unmittelbar im Zusammenhang stehende Kosten anzusehen ist oder ob sie als persönliche Last einzustufen ist.

43. Diese Frage stellt sich deswegen, weil es den Mitgliedstaaten nach den Art. 56 EG bis 58 EG untersagt ist, eine Ungleichbehandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen vorzusehen, wenn sich diese beiden Kategorien von Steuerpflichtigen in der gleichen Situation befinden.

44. Wie die französische Regierung ausführt, ist für den Bereich der direkten Steuern jedoch anerkannt, dass sich gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige grundsätzlich nicht in der gleichen Situation befinden¹¹. Die von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte stellen nämlich meist nur

einen Teil seiner Gesamteinkünfte dar, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt. Außerdem kennt der Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, am ehesten dessen persönliche Lage und dessen Familienstand und kann somit am besten dessen Steuerkraft bestimmen. Ein gebietsfremder Steuerpflichtiger kann daher dem Mitgliedstaat, in dem er lediglich einen geringen Teil seiner Einkünfte erzielt, grundsätzlich nicht zum Vorwurf machen, dass er ihm einen von seiner persönlichen Lage und seinem Familienstand abhängigen Steuervorteil, wie den Abzug der von ihm geschuldeten Unterhaltsleistungen, verweigert, da diese Pflicht dem Mitgliedstaat obliegt, in dem er ansässig ist¹².

45. Nach ständiger Rechtsprechung obliegt die Verpflichtung, die persönliche Lage und den Familienstand eines gebietsfremden Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, nur dann dem Quellenmitgliedstaat, wenn der Steuerpflichtige sein gesamtes oder fast sein gesamtes zu versteuerndes Einkommen aus diesem Staat bezieht¹³.

46. Im vorliegenden Verfahren steht fest, dass die vom Kläger in Deutschland erzielten Mieteinkünfte nur einen geringen Teil seiner zu versteuernden Einkünfte ausmachen, da er nach den Angaben des vorlegenden Gerichts über 90% seines Einkommens in Belgien bezogen hat, wo er ansässig ist. Ist die streitige Rente als eine Unterhaltsleistungen vergleichbare persönliche Last anzusehen,

11 — Urteile Schumacker (Randnr. 31) und vom 18. März 2010, Gielen (C-440/08, Slg. 2010, I-2323, Randnr. 43).

12 — Urteile Schumacker (Randnr. 32) und vom 12. Dezember 2002, de Groot (C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Randnrn. 99 bis 102).

13 — Urteile Schumacker (Randnr. 36) und vom 16. Oktober 2008, Renneberg (C-527/06, Slg. 2008, I-7735, Randnr. 61).

kann der Kläger folglich der deutschen Steuerbehörde nicht zum Vorwurf machen, dass diese sich weigert, die Rente von seinen zu versteuernden Mieteinkünften in Deutschland abzuziehen.

47. Kann diese Rente hingegen als mit diesen Mieteinkünften unmittelbar im Zusammenhang stehende Kosten angesehen werden, so ist der Kläger berechtigt, einen solchen Abzug zu verlangen. Aus der Rechtsprechung ergibt sich nämlich, dass sich gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige in Bezug auf diese Kosten in einer vergleichbaren Situation befinden und daher gleichzubehandeln sind¹⁴.

48. Die deutsche und die französische Regierung sind der Ansicht, dass diese Rechtsprechung auf die streitige Rente aus Gründen, die sich wie folgt zusammenfassen lassen, nicht anwendbar sei.

49. Die deutsche Regierung macht geltend, dass ihr nationales Recht auf das Kriterium des unmittelbaren Zusammenhangs abstelle. Gemäß § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG dürften nämlich beschränkt Steuerpflichtige Betriebsausgaben, d. h. durch den Betrieb veranlasste

Aufwendungen, sowie Werbungskosten, d. h. Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, abziehen.

50. Im vorliegenden Verfahren stehe jedoch fest, dass die fragliche Rente keine Werbungskosten, sondern eine Sonderausgabe im Sinne von § 10 EStG darstelle. Diese Rente sei nämlich nicht das Entgelt für den Erwerb von Grundstücken. Ihre Höhe sei unabhängig vom Wert dieser Grundstücke nach dem Versorgungsbedürfnis des Berechtigten und der allgemeinen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Verpflichteten bemessen worden. Sie ergebe sich aus einer im familiären Rahmen getroffenen Abrede. Nach dem Vorlagebeschluss habe die Mutter des Klägers nämlich gleichzeitig ihre Grundstücke übergeben und die Deckung ihres Versorgungsbedürfnisses sicherstellen wollen.

51. Die deutsche Regierung zieht daraus den Schluss, dass im vorliegenden Fall kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den von Herrn Schröder erzielten Mieteinkünften und der Rente, die er seiner Mutter gezahlt habe, bestehe, weil diese Rente nicht im Sinne der Randnr. 25 des Urteils *Centro Equestre da Lezíria Grande* von diesen Einkünften untrennbar sei.

52. Sie macht ferner geltend, dass der Gerichtshof zwar in Randnr. 22 des Urteils *Conijn* entschieden habe, dass Steuerberatungskosten, die ebenfalls als Sonderausgaben im Sinne von § 10 EStG angesehen worden seien,

14 — Urteile vom 12. Juni 2003, *Gerritse* (C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Randnr. 27), vom 6. Juli 2006, *Conijn* (C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Randnrn. 20 bis 24), und vom 15. Februar 2007, *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Randnrn. 23 bis 25).

in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Bezug von aufgrund einer beschränkten Steuerpflicht besteuerten Einkünften stünden. In dieser Rechtsache habe jedoch eine Art zwangsläufiger Zusammenhang bestanden, so dass diese Aufwendungen nahezu unausweichlich bei der Erzielung derartiger Einkünfte hätten entstehen müssen und eher den Charakter von Werbungskosten als den von Sonderausgaben hätten. Die im Ausgangsverfahren fragliche Rente sei jedoch nicht die typische oder rechtliche Konsequenz der Erzielung von Mieteinnahmen, sondern beruhe auf den familiären Bindungen von Herrn Schröder.

53. Die französische Regierung ist ebenfalls der Ansicht, dass kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der vom Kläger gezahlten Rente und dessen Mieteinkünften bestehe.

54. Sie meint, dass eine unter Art. 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG fallende Rente angesichts des Zwecks und des Inhalts dieser Vorschrift nicht als die direkte wirtschaftliche Gegenleistung für den Verzicht der Mutter des Klägers auf ihr Nießbrauchrecht an den vermieteten und verpachteten Grundstücken angesehen werden könne. Außerdem stehe die Höhe der vom Kläger gezahlten Rente in keinem direkten Zusammenhang mit der Höhe seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Zwischen der Höhe der vom Kläger gezahlten Rente und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bestehe kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, da diese Grundstücke unabhängig vom Betrag der fraglichen Rente nicht diese Einkünfte oder aber sehr hohe Einkünfte hätten erbringen können.

55. Ich teile den Standpunkt der Regierungen nicht. Wie die Kommission bin ich der Ansicht, dass die infolge der Übertragung des Eigentums an mehreren in Deutschland belegenen Grundstücken vom Kläger an seine Mutter gezahlte Rente in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung dieser Grundstücke steht, und zwar aus folgenden Gründen.

56. Die Prüfung der von den Verfahrensbeteiligten in ihren schriftlichen Erklärungen angeführten Urteile ergibt, dass der Gerichtshof unter den folgenden Umständen das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den Einkünften und den Aufwendungen eines gebietsfremden Steuerpflichtigen bejaht hat.

57. Im Urteil Gerritse ging es um Betriebsausgaben eines Musikers niederländischer Staatsangehörigkeit im Rahmen einer einem deutschen Rundfunksender erbrachten und in Deutschland besteuerten Leistung. Der Gerichtshof war der Ansicht, dass diese Betriebsausgaben „unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen, aus der die in Deutschland zu versteuernden Einkünfte erzielt wurden, so dass Gebietsansässige und Gebietsfremde sich insoweit in einer vergleichbaren Situation befinden“¹⁵.

58. Im Urteil Conijn hat der Gerichtshof diese Feststellung auf Steuerberatungskosten

15 — Randnr. 27 dieses Urteils.

ausgedehnt, die ein nicht in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger für die Erstellung seiner Einkommensteuererklärung über seine in diesem Mitgliedstaat erzielten Einkünfte aufgewendet hat. Der Gerichtshof führte aus, dass sich die Pflicht zur Abgabe dieser Erklärung daraus ergibt, dass die betreffende Person in diesem Mitgliedstaat Einkünfte erzielt. Er schloss daraus, dass diese Kosten in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den in Deutschland versteuerten Einkünften stehen und daher die Einkünfte aller Steuerpflichtigen, ob gebietsansässig oder nicht, in gleicher Weise belasten¹⁶. Der Gerichtshof führte weiter aus, dass sich gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige im Hinblick auf die Komplexität des nationalen Steuerrechts in einer vergleichbaren Situation befinden und dass das gebietsansässigen Steuerpflichtigen zuerkannte Abzugsrecht, mit dem die Aufwendungen für eine Steuerberatung ausgeglichen werden sollen, auch gebietsfremden Steuerpflichtigen zuzuerkennen ist, für die das nationale Steuersystem genauso komplex ist¹⁷.

59. Im Urteil *Centro Equestre da Lezíria Grande* führte der Gerichtshof schließlich aus, dass unter der Bezeichnung „Betriebsausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einkünften in dem Staat, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, stehen“, Ausgaben zu verstehen sind, die einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Leistung, aufgrund deren die Besteuerung in diesem Staat erfolgt, aufweisen und die von dieser nicht getrennt werden können, wie z. B. die Reise- und die Unterkunftskosten, wobei es auf den Ort und den Zeitpunkt der Entstehung dieser Kosten nicht ankommt¹⁸.

60. Wenn ich diese Rechtsprechung betrachte, komme ich zu dem Ergebnis, dass das entscheidende Kriterium dafür, ob eine Aufwendung als persönliche Last oder als unmittelbar mit den zu versteuernden Einkünften im Zusammenhang stehende Kosten anzusehen ist, der diese Aufwendung begründende Tatbestand ist. Die Aufwendung ist als mit diesen Einkünften unmittelbar im Zusammenhang stehend anzusehen, wenn die Tätigkeit, die diese Einkünfte ermöglicht hat, und nicht die persönliche Situation des Steuerpflichtigen der die Aufwendung begründende Tatbestand ist.

61. Wie die Kommission ausführt, konnte der Kläger die Mieteinkünfte in der vorliegenden Rechtssache nur aufgrund der Übertragung des Eigentums an den fraglichen Grundstücken erzielen, und diese Übertragung konnte nur im Gegenzug zur Zahlung der fraglichen Rente erfolgen.

62. Die Höhe dieser Rente entspricht zwar, wie sich aus den Akten ergibt, nicht dem wirtschaftlichen Wert der übertragenen Grundstücke. Wie die deutsche Regierung ausführt, konnte die Höhe der Rente im gemeinsamen Einvernehmen der Beteiligten im familiären Rahmen nach dem Versorgungsbedürfnis des Schenkers und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Beschenkten festgelegt werden. Dieser Umstand ändert jedoch nichts daran, dass die Verpflichtung des Letzteren zur Zahlung der genannten Rente für die Erlangung des Eigentums an den Grundstücken seiner Eltern und folglich der mit diesen Grundstücken erzielten Mieteinkünfte unverzichtbar war.

16 — Urteil *Conijn* (Randnr. 22).

17 — Ebd. (Randnr. 23).

18 — Randnr. 25 dieses Urteils.

63. Mit anderen Worten, ohne die Rente hätte der Kläger das Eigentum an den vermieteten Grundstücken und damit die mit ihnen erzielten Mieteinkünfte nicht erlangen können.

64. In der vorliegenden Rechtssache ist meiner Ansicht nach daher entscheidend, dass die Übertragung des Eigentums an den Grundstücken, mit denen die in Deutschland zu versteuernden Mieteinkünfte erzielt werden, und nicht allein die Beistandspflicht von Kindern gegenüber ihren Eltern der die fragliche Rente begründende Tatbestand ist. Da der die streitige Rente begründende Tatbestand die Übertragung des Eigentums an den vermieteten Grundstücken ist — was vom nationalen Gericht zu überprüfen ist —, ist diese Rente meiner Ansicht nach als mit den Mieteinkünften, die mit diesen Grundstücken erzielt werden, unmittelbar im Zusammenhang stehende Kosten anzusehen.

65. Es steht meiner Ansicht nach nicht im Widerspruch zu diesem Ergebnis, dass die streitige Rente, anders als die Betriebs- und die Steuerberatungskosten, um die es in den Urteilen Gerritse und Conijn ging, auch dann geschuldet würde, wenn der Kläger die Grundstücke nicht vermietet hätte und somit keine in Deutschland zu versteuernden Einkünfte erzielen würde.

66. Worauf es meiner Ansicht nach ankommt, ist, dass gebietsfremde Steuerpflichtige, wenn sie diese Mieteinkünfte erhalten, wie gebietsansässige Steuerpflichtige besteuert werden und dass sie ohne die Verpflichtung zur Zahlung einer Rente an den Schenker der Grundstücke nicht das Eigentum an

diesen Grundstücken hätten erlangen und diese daher nicht hätten vermieten können.

67. Gebietsfremde Steuerpflichtige wie der Kläger befinden sich somit angesichts einer solchen Rente — sofern der Gerichtshof ebenfalls zu diesem Ergebnis kommt — in der gleichen Situation wie gebietsansässige Steuerpflichtige. Die nationalen Vorschriften laufen somit, soweit sie die Möglichkeit, die Rente von den in Deutschland zu versteuernden Einkünften abzuziehen, allein gebietsansässigen Steuerpflichtigen vorbehalten, Art. 56 EG zuwider.

68. Die deutsche Regierung trägt außerdem keine Rechtfertigungsgründe für diese Ungleichbehandlung vor.

69. Ich schlage daher vor, auf die Frage des vorlegenden Gerichts zu antworten, dass Art. 56 EG dahin gehend auszulegen ist, dass er Vorschriften eines Mitgliedstaats, nach denen ein in diesem Staat beschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind, das seinen Eltern infolge der Übertragung des Eigentums an Grundstücken durch Vermögensübergabe oder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge eine Rente zahlt, diese Rente im Gegensatz zu einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen nicht von den mit diesen Grundstücken erzielten Mieteinkünften abziehen kann, entgegensteht, sofern die Eigentumsübertragung der diese Rente begründende Tatbestand ist.

V — Ergebnis

70. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich vor, die vom Niedersächsischen Finanzgericht vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

Art. 56 EG ist dahin gehend auszulegen, dass er Vorschriften eines Mitgliedstaats, nach denen ein in diesem Staat beschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind, das seinen Eltern infolge der Übertragung des Eigentums an Grundstücken durch Vermögensübergabe oder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge eine Rente zahlt, diese Rente im Gegensatz zu einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen nicht von den mit diesen Grundstücken erzielten Mieteinkünften abziehen kann, entgegensteht, sofern die Eigentumsübertragung der diese Rente begründende Tatbestand ist.