Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. MENGOZZI
fremsat den 18. november 2014[1]

Sag C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
mod
Josef Grünewald

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland))

»Frie kapitalbevægelser — direkte beskatning — indkomstskat — fradrag for pensionsydelser betalt til en forælder i forbindelse med arveforskud — udelukkelse af ikke-hjemmehørende skattepligtige«

1. Med nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) anmodes Domstolen om igen at tage stilling til, hvorvidt en national ordning, i henhold til hvilken kun hjemmehørende skattepligtige har ret til i deres skattepligtige indtægter at fradrage forsørgelsesydelser, som har forbindelse til formueoverdragelse gennem et såkaldt arveforskud, er forenelig med EU-bestemmelserne om frie kapitalbevægelser.

2. Det præjudicielle spørgsmål er blevet fremsat i en sag mellem Josef Grünewald, en fysisk person, som ikke er hjemmehørende i Tyskland, og de tyske skattemyndigheder vedrørende sidstnævntes nægtelse af at indrømme Josef Grünewald fradrag i indtægter oppebåret i Tyskland for forsørgelsesydelser betalt til hans forældre i forbindelse med en overdragelse af andele i et interessentskab – en gartnerivirksomhed – i form af et arveforskud.

3. Spørgsmålet vedrørende foreneligheden mellem den pågældende nationale beskatningsordning og EU-rettens bestemmelser om frie kapitalbevægelser har i realiteten allerede været forelagt Domstolen. Faktisk har Domstolen allerede i Schröder-dommen[2] fastslået, at en national ordning, som forskelsbehandler hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige med hensyn til retten til at fradrage pensionsydelser, som betales til en forælder i forbindelse med en formueoverdragelse i form af et arveforskud, når forpligtelsen til at betale disse pensionsydelser følger af den pågældende transaktion, er uforenelig med EU-retten.

4. Af en række grunde, som er blevet anført i forelæggelsesafgørelsen, og som jeg behandler i det følgende, er det ifølge Bundesfinanzhof dog tvivlsomt, om den af Domstolen fastlagte løsning i Schröder-dommen har givet en endelig afklaring af den EU-retlige ramme og dermed kan give en udtømmende besvarelse af det for retten forelagte omtvistede retlige spørgsmål. Endvidere er det for den forelæggende ret uklart, om der foreligger tvingende almene hensyn, som kan begrunde den pågældende nationale ordning. På den baggrund har retten således besluttet at rejse spørgsmålet for Domstolen igen med denne anmodning om præjudiciel afgørelse.

1 — Originalsprog: italiensk.
2 — C-450/09, EU:C:2011:198.

I – **Nationale retsforskrifter**

5. Selv om den nationale ordning allerede er beskrevet i Schröder-sagen [3], finder jeg det nødvendigt at redegøre detaljeret for den i det følgende, idet både Bundesfinanzhof og den tyske regering er af den opfattelse, at den forelæggelsesafgørelse, der lå til grund for Domstolens dom i Schröder-sagen, har givet en utilstrækkelig fremstilling af den nationale ordning, og at dette kan have haft betydning for den afgørelse, som er blevet truffet af Domstolen i denne sag. Jeg vil derfor indledningsvis fremlægge rammebestemmelserne for indkomstskat, og herefter retsinstituttet arveforskud i tysk ret og til slut beskatningen af overdragelser i form af et arveforskud.

6. For det første skal det med hensyn til rammebestemmelserne for indkomstskat bemærkes, at den tyske lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz, herefter »EStG«) [4] sondrer mellem hjemmehørende skattepligtige og skattepligtige uden bopæl eller fast opholdssted i Tyskland. De førstnævnte er fuldt indkomstskattepligtige. De sidstnævnte er derimod kun begrænset indkomstskattepligtige, og navnlig for de i Tyskland oppebårne indtægter. Blandt de skattepligtige indtægter, som oppebæres af de begrænset skattepligtige, er indtægter fra erhvervs- og handelsmæssig virksomhed i den pågældende medlemsstat [5].

7. I henhold til EStG's § 10, stk. 1, kan pensionsydelser og periodiske udgifter, der følger af særlige forpligtelser, som hverken er driftsomkostninger eller erhvervsmæssige udgifter, på visse betingelser fradrages som »særlige udgifter« [6].

8. EStG's § 50 indeholder særlige bestemmelser med hensyn til begrænset skattepligtige. Ifølge stk. 1 har begrænset skattepligtige kun ret til at fradrage driftsomkostninger eller erhvervsmæssige udgifter, hvis disse udgifter er økonomisk forbundet med indenlandske indtægter. Med hensyn til disse skattepligtige finder EStG's § 10 derimod ikke anvendelse, og særlige udgifter er således ikke fradragsberettigede.

9. For det andet indebærer arveforskuddet i den tyske lovgivning en formueoverdragelse, gennem hvilken en eller flere arveladere med henblik på en fremtidig arv overdrager deres formue, navnlig deres virksomhed eller faste ejendomme, til en eller flere fremtidige arvtagere. Typisk forbeholder arveladeren inden for rammerne af denne overdragelse sig ret til tilstrækkelige midler til at kunne forsørge sig selv, eksempelvis i form af regelmæssige pensionsydelser (de såkaldte »private forsørgelsesydelser«). I tysk retspraksis er formålet med dette arveforskud blevet fastlagt således, at det skal gøre det muligt for medlemmerne af den efterfølgende generation inden indledningen af arveoverdragelsen at nyde godt af en udbyttegivende økonomisk enhed, som i det mindste delvist bidrager til deres materielle behov samtidig med, at denne i det mindste delvist varetager overdragerens underhold. Ifølge Bundesfinanzhofs praksis forbeholder overdrageren sig gennem formueoverdragelsen i form af et arveforskud i realiteten retten til indtægterne fra sin ejendom i form af regelmæssige pensionsydelser, som fremover skal betales af erhververen af ejendommen [7].

10. I aftalen om formueoverdragelse i form af et arveforskud, som i retspraksis kvalificeres som en gave, er pensionsydelsernes beløb ikke fastlagt i relation til værdien af den overdragede formue, men derimod på baggrund af overdragerens forsørgelsesbehov og debitorens bidragsevne [8]. Dette element adskiller denne aftale fra gensidigt bebyrdende formueoverdragelser mod vederlag, hvor eventuelle aftalte tilbagevendende ydelser derimod udgør den finansielle modydelse til den overdragne formue.

3 — Jf. præmis 5-7 i dom Schröder (EU:C:2011:198) og punkt 13-23 i generaladvokat Bots forslag til afgørelse i den omhandlede sag, EU:C:2010:761.

4 — I den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen, BGBl. 2002 I, s. 4210.

5 — Jf. EStG's §§ 1 og 49.

6 — Jf. definitionerne i henholdsvis EStG's §§ 4 og 9.

7 — Bundesfinanzhofs domme af 5.7.1990, GrS 4/89 – 6/89, præmis C.II.1.C, og af 12.5.2003, GrS 1/00, præmis C.II.3.

8 — Bundesfinanzhofs dom af 5.7.1990, GrS 4/89 – 6/89, præmis C.I.1.

11. For det tredje med hensyn til beskatningen af formueoverdragelser i form af et arveforskud, såfremt det aftales, at erhververen skal betale private forsørgelsesydelser til overdrageren, betragtes disse ydelser ifølge Bundesfinanzhofs faste praksis hverken som en modydelse til overdrageren eller erhververens anskaffelsesomkostninger, men kvalificeres skattemæssigt som særlige udgifter og tilbagevendende udgifter [9]. Denne klassifikation er baseret på det i ovennævnte punkt 9 anførte formål med retsinstituttet med arveforskud. I henhold til EStG's § 10 kan de hjemmehørende skattepligtige således fradrage private forsørgelsesydelser med deres fulde beløb som særlige udgifter, idet der er tale om periodiske udgifter ved opgørelsen af de skattepligtige indtægter, når de kan ændres. De ikke-hjemmehørende skattepligtige kan derimod ikke fradrage disse ydelser, idet EStG's § 50 udtrykkeligt udelukker anvendelsen af EStG's § 10 med hensyn til begrænset skattepligtige.

12. Henset til formålet med retsinstituttet med arveforskud – der som anført i ovennævnte punkt 9 indebærer, at forbeholdet for indtægter i form af tilbagevendende pensionsydelser til overdrageren giver anledning til en »overførsel af bidragsevnen« [10] – medfører fradrag for private forsørgelsesydelser hos erhververen/debitoren en tilsvarende beskatning af ydelserne som »øvrige indtægter« hos den fuldt skattepligtige overdrager/kreditor (det såkaldte »Korrespondenzprinzip«).

II – **Faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne for den nationale retsinstans og det præjudicielle spørgsmål**

13. Ved aftale af 17. januar 1989 erhvervede Josef Grünewald, der er revisionsindstævnt ved den forelæggende ret, i forbindelse med en formueoverdragelse i form af et arveforskud sammen med sin bror en selskabsandel med hver 50% i et interessentskab – en gartnerivirksomhed – fra sin far. Som et led i denne transaktion skulle der til faderen eller forældrene betales private forsørgelsesydelser, som er nærmere defineret i ovenfor nævnte overdragelsesaftale.

14. I perioden mellem 1999 og 2002 oppebar Josef Grünewald, som hverken har bopæl eller fast opholdssted i Forbundsrepublikken Tyskland, men som er hjemmehørende i en EU-medlemsstat, erhvervsmæssige indtægter fra sin andel i virksomheden. Desuden oppebar han i samme periode yderligere indtægter i Tyskland.

15. Finanzamt Dortmund-Unna, revisionsappellant ved den forelæggende ret, anså Josef Grünewald for begrænset skattepligtig og nægtede ham med henvisning til EStG's § 50 retten til at fradrage de til faderen betalte private forsørgelsesydelser.

16. Josef Grünewald indgav en klage over afgørelsen fra Finanzamt Dortmund-Unna til Finanzgericht Münster (skattedomstolen i Münster) og fik medhold. Finanzamt Dortmund-Unna iværksatte herefter appel ved den forelæggende ret til prøvelse af dommen og nedlagde påstand om ophævelse af den af Finanzgericht Münster afsagte dom og forkastelse af det af Josef Grünewald ved Finanzgericht Münster iværksatte søgsmål.

17. Den forelæggende ret bemærker, at på baggrund af den anvendelige nationale lovgivning har Finanzamt med rette nægtet Josef Grünewald fradrag for de i hovedsagen omhandlede private forsørgelsesydelser, idet der er tale om særlige udgifter, som ikke kan fradrages af en begrænset skattepligtig som Josef Grünewald. Retten bemærker dog med henvisning til Schröder-dommen, at der fortsat hersker tvivl med hensyn til foreneligheden mellem en sådan beskatningsordning og EU-retten.

9 — Bundesfinanzhofs domme af 5.7.1990, GrS 4/89 – 6/89, præmis C.II.1.C, og af 12.5.2003, GrS 1/00, præmis C.II.1.C.

10 — Bundesfinanzhofs dom af 31.3.2004, X R 66/98, præmis II.3 og den deri nævnte retspraksis.

18. Navnlig har Bundesfinanzhof udtrykt en række tvivl med hensyn til anvendelsen af Schröder-dommen i den foreliggende sag. For det første har forelæggelsesafgørelsen i Schröder-sagen ikke i tilstrækkeligt omfang bevist eksistensen i den nationale ordning af det ovenfor anførte »Korrespondenzprinzip«[11] mellem debitorens fradrag for pensionsydelserne og beskatningen af modtageren. For det andet er skattemyndighederne af den opfattelse, at Domstolen i den nævnte dom kun har truffet afgørelse om en situation med overdragelse mod vederlag, som imidlertid netop ikke kan antages at foreligge, når overdragelsen sker inden for rammerne af et arveforskud. Endvidere er betalingen af eventuelle pensionsydelser ikke fuldt fradragsberettiget, men skal opdeles i anskaffelsesomkostninger (med fradrag i rater) og en rentedel (umiddelbart fradragsberettiget). For det tredje vedrørte Schröder-dommen private indtægter fra udlejning og ikke, som i den foreliggende sag, erhvervsmæssige indtægter fra andele i en virksomhed.

19. Den forelæggende ret har således fremhævet to vigtige aspekter vedrørende undersøgelsen med hensyn til EU-retten. Først og fremmest har retten udtrykt tvivl med hensyn til Finanzgericht Münsters antagelse af, at der var en direkte forbindelse mellem erhvervsmæssige indtægter fra andele i et interessentskab og de af Josef Grünewald betalte private forsørgelsesydelser. Finanzgericht Münster tog ikke højde for, at private forsørgelsesydelser er baseret på modtagernes (den revisionsindstævntes forældres) forsørgelsesbehov, hvilket også kunne gøre det muligt at henføre dem til Josef Grünewalds personlige forhold. Endvidere er det for den forelæggende ret uklart, hvorvidt den omhandlede ordning kan begrundes med territorialprincippet, dvs. for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

20. På baggrund af disse betragtninger har den forelæggende ret ved afgørelse af 14. maj 2013 fundet det nødvendigt at udsætte sagen og forelægge følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»Er artikel 63 [TEUF] til hinder for en ordning i en medlemsstat, i henhold til hvilken private forsørgelsesydelser, der betales af ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, og som har forbindelse til en overførsel af udbyttegivende indenlandsk formue gennem et såkaldt arveforskud, ikke er fradragsberettigede, mens tilsvarende betalinger er fradragsberettigede for fuldt skattepligtige, idet fradraget dog medfører en tilsvarende skattepligt for (fuldt skattepligtige) modtagere af ydelsen?«

III – **Sagen for Domstolen**

21. Forelæggelsesafgørelsen indgik til Justitskontoret den 30. oktober 2013. Den tyske og den franske regering samt Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. I retsmødet den 16. september 2014 deltog Finanzamt Dortmund-Unna, den tyske og den franske regering samt Kommissionen.

22. I skrivelse af 18. februar 2014 fremsatte den tyske regering i henhold til artikel 16, stk. 3, i Domstolens statut en anmodning om, at Domstolen sættes som stor afdeling ved behandling af denne sag.

IV – **Retlig analyse**

23. Med sit præjudicielle spørgsmål anmoder den forelæggende ret Domstolen om i det væsentlige at afklare, hvorvidt artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national ordning, i henhold til hvilken hjemmehørende skattepligtige, men ikke ikke-hjemmehørende skattepligtige, har ret til at fradrage private forsørgelsesydelser, der betales som et led i overdragelsen af en udbyttegivende indenlandsk formue i form af et arveforskud, og som fastlægger, at dette fradrag medfører en tilsvarende skattepligt for modtageren af pensionsydelserne, der er fuldt skattepligtig i denne stat.

11 — Jf. punkt 12 ovenfor.

A – *Anvendelse af den frie bevægelighed*

24. Det skal først og fremmest bemærkes, at artikel 63, stk. 1, TEUF generelt forbyder alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne.

25. Da begrebet »kapitalbevægelser« ikke er defineret i traktaten, har Domstolen anerkendt, at den nomenklatur, der udgør bilag I til direktiv 88/361, er af vejledende værdi, idet den i nomenklaturen indeholdte liste som anført i indledningen til dette bilag ikke er udtømmende [12].

26. I denne forbindelse bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at gaver og arv, som henhører under rubrik XI i bilag I til direktiv 88/361, udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF, med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved gaven eller arven er begrænset til en medlemsstat [13]. Bortset fra disse specifikke tilfælde er beskatningen af arv eller gaver, der skænkes som et pengebeløb, fast ejendom eller løsøre, omfattet af anvendelsesområdet for EUF-traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser [14].

27. Endvidere skal det bemærkes, at Domstolen i Schröder-dommen allerede har fastslået, at formueoverdragelser i form af et arveforskud, der er forbundet med et grænseoverskridende element, er omfattet af artikel 63 TEUF [15]. Den omstændighed, at genstanden for overdragelsen i form af et arveforskud i den foreliggende sag er selskabsandele i et interessentskab, og ikke faste ejendomme som i den sag, der førte til afsigelse af Schröder-dommen, er efter min opfattelse ikke i sig selv et element, som ændrer analysen for så vidt angår spørgsmålet om, hvilken fri bevægelighed der finder anvendelse på den pågældende nationale ordning [16].

28. Faktisk udgør et tilfælde, hvor en person hjemmehørende i Tyskland gennem et arveforskud overdrager selskabsandele i et tysk interessentskab – en gartnerivirksomhed – til sin egen søn, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, en transaktion med grænseoverskridende aspekter, som i princippet er omfattet af begrebet kapitalbevægelser i henhold til artikel 63 TEUF.

12 — Jf. dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 19).

13 — Jf. domme Welte (EU:C:2013:662, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis) og Schröder (EU:C:2011:198, præmis 26).

14 — Domme Kommissionen mod Spanien (C-127/12, EU:C:2014:2130, præmis 53) og Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

15 — I dom Schröder (EU:C:2011:198, præmis 27) har Domstolen fastslået, at overdragelse af fast ejendom beliggende i en medlemsstat som arveforskud til en fysisk person, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, skal anses for at være omfattet af artikel 63 TEUF.

16 — I den forbindelse har Domstolen allerede bemærket, at afhændelse af andele i et hjemmehørende selskab mellem en hjemmehørende person og en ikke-hjemmehørende person udgør en kapitalbevægelse (jf. i denne retning dom Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, præmis 43). Endvidere er jeg af den opfattelse, at spørgsmålet om en eventuel anvendelse af etableringsfriheden i henhold til artikel 49 TEUF, som ingen af intervenienterne i øvrigt har henvist til, ikke rejses i denne sag. Faktisk følger det af fast retspraksis, at det for at afgøre, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (jf. dom Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 90 og den deri nævnte retspraksis). Det må konstateres, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning vedrører beskatningen af private forsørgelsesydelser, som betales inden for rammerne af en transaktion i form af et arveforskud, og særligt retten til at fradrage disse ydelser som »særlige udgifter«, og dette uafhængigt af, hvorvidt denne transaktion vedrører selskabsandele eller ej (dette aspekt adskiller den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning fra den lovgivning, som var genstand for dom Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, jf. bl.a. præmis 21). Selv ud fra den antagelse, at den omhandlede lovgivning har restriktive virkninger for etableringsfriheden, særligt i tilfælde, hvor genstanden for overdragelse i form af et arveforskud består af selskabsandele, som giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i selskabet og træffe afgørelse om dets drift, er sådanne virkninger derfor i lyset af lovgivningens genstand uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for de frie kapitalbevægelser og kan følgelig ikke begrunde en undersøgelse af denne lovgivning med hensyn til artikel 49 TEUF (jf. i denne retning dom Glaxo Wellcome EU:C:2009:559, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis). Det skal bl.a. også bemærkes, at det i den foreliggende sag ikke fremgår klart af forelæggelsesafgørelsen, hvilken rolle de af overdragelsen omfattede kapitalinteresser har for selskabets drift.

B – *Hvorvidt der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser*

29. Det skal herefter nævnes, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF i deres egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, navnlig omfatter sådanne foranstaltninger, som afholder en ikke-hjemmehørende person fra at foretage investeringer i en medlemsstat eller beholde dem [17], eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater [18].

30. I henhold til den i hovedsagen omhandlede lovgivning er en fysisk person, der hverken har sin bopæl eller sit faste opholdssted i Tyskland, skattepligtig i denne medlemsstat i medfør af EStG's § 49 af indtægter fra erhvervs- og handelsmæssig virksomhed i Tyskland [19]. I modsætning til en hjemmehørende skattepligtig kan en ikke-hjemmehørende skattepligtig ikke i henhold til EStG's § 50 i disse indtægter fradrage en privat forsørgelsesydelse som den, Josef Grünewald betaler til sin far eller sine forældre i forbindelse med arveforskud, idet der er tale om en særlig udgift som omhandlet i EStG's § 10, stk. 1.

31. Den mindre gunstige beskatning af ikke-hjemmehørende med hensyn til private forsørgelsesydelser kan afholde disse fra i form af et arveforskud at erhverve eller beholde andele i tyske selskaber, som udøver erhvervs- eller handelsmæssig virksomhed i Tyskland [20]. Den kan ligeledes afholde tyske statsborgere fra at give arveforskud til personer, der bor i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland [21].

32. Det fremgår af det ovennævnte, at en lovgivning, som fastlægger en sådan mindre gunstig behandling af ikke-hjemmehørende skattepligtige, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der som udgangspunkt er forbudt i medfør af artikel 63 TEUF.

C – *Hvorvidt restriktionen for de frie kapitalbevægelser kan begrundes*

33. Det skal imidlertid undersøges, hvorvidt en national beskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede kan være forenelig med EUF-traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, selv om ordningen udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

34. Det følger af artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, at bestemmelserne i artikel 63 TEUF »ikke [griber] ind i medlemsstaternes ret til […] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, der sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til bopælssted […]«. Denne bestemmelse er en undtagelse fra det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser og skal derfor fortolkes indskrænkende. Den begrænses nemlig af samme artikels stk. 3, som fastsætter, at de nationale bestemmelser, der er omhandlet i nævnte stk. 1, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 63 [TEUF]« [22].

17 — Domme Halley (C-132/10, EU:C:2011:586, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis) og Schröder (EU:C:2011:198, præmis 30).

18 — Domme Kommissionen mod Finland (C-342/10, EU:C:2012:688, præmis 28) og Kommissionen mod Tyskland (C-600/10, EU:C:2012:737, præmis 14).

19 — Jf. med henvisning til indtægter fra udlejning af faste ejendomme dom Schröder (EU:C:2011:198, præmis 31).

20 — Jf. analogt for så vidt angår erhvervelsen af faste ejendomme dom Schröder (EU:C:2011:198, præmis 31). Vedrørende afholdelsen fra erhvervelse af selskabsandele henvises til domme Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen (C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 52 og 53) og Glaxo Wellcome (EU:C:2009:559, præmis 57 og 58).

21 — Jf. dom Schröder (EU:C:2011:198, præmis 32).

22 — Jf. domme Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148, præmis 45 og 46) og Welte (EU:C:2013:662, præmis 42 og 43 samt den deri nævnte retspraksis).

35. Det skal derfor undersøges, om en national ordning som den i hovedsagen omhandlede, der sondrer mellem hjemmehørende skattepligtige og ikke-hjemmehørende skattepligtige, indebærer en forskelsbehandling, der er tilladt i medfør af artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, eller om der er tale om vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning, der er forbudt ifølge samme artikels stk. 3. I denne forbindelse følger det af fast retspraksis, at en sådan national ordning kun kan antages at være forenelig med bestemmelserne om frie kapitalbevægelser i to tilfælde, og navnlig hvis forskelsbehandlingen vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn [23]. For at være berettiget må forskelsbehandlingen desuden ikke gå videre end nødvendigt til at opfylde det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning [24].

1. Spørgsmålet, om situationerne er sammenlignelige

36. Det fremgår af fast retspraksis, som følger af Schumacker-dommen [25], at med hensyn til direkte skatter er situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke sammenlignelig, idet den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en medlemsstats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans totale indkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl, og den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser og økonomiske interesser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den pågældende persons sædvanlige bopæl [26].

37. Det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer ikke-hjemmehørende personer visse skattemæssige fordele, som tilkommer hjemmehørende personer, indebærer derfor ikke generelt en forskelsbehandling ifølge retspraksis [27].

38. En ikke-hjemmehørende skattepligtig kan således i princippet ikke bebrejde den medlemsstat, i hvilken denne kun oppebærer en lille del af sine indtægter, at den nægter ham en skattefordel, der afhænger af hans personlige og familiære forhold, såsom fradrag for et underholdsbidrag, som han skal betale, fordi denne forpligtelse påhviler den medlemsstat, i hvilken han er bosiddende. Forpligtelsen til at tage hensyn til en ikke-hjemmehørende skattepligtigs personlige og familiære forhold påhviler kun en medlemsstat, hvori vedkommende oppebærer indtægter, når den skattepligtige oppebærer alle eller næsten alle sine skattepligtige indtægter i denne medlemsstat [28].

39. Det følger derimod også af fast retspraksis, at for så vidt angår udgifter såsom erhvervsmæssige udgifter, der er direkte forbundet med en virksomhed, som frembringer indkomst, der er skattepligtig i en medlemsstat, befinder hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i denne stat sig i en sammenlignelig situation, og at en lovgivning i denne stat, der nægter ikke-hjemmehørende skattefradrag for sådanne udgifter, men derimod indrømmer hjemmehørende et sådant skattefradrag, derfor risikerer hovedsagelig at være til skade for statsborgere fra andre medlemsstater og således indebærer indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet [29].

23 — Dom Kommissionen mod Finland (EU:C:2012:688, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

24 — Domme Schröder (EU:C:2011:198, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis) og Kommissionen mod Tyskland (EU:C:2014:2148, præmis 47).

25 — C-279/93, EU:C:1995:31.

26 — Domme Schumacker (EU:C:1995:31, præmis 31 og 32) og Schröder (EU:C:2011:198, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

27 — Henset til de objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i, såvel i forhold til indtægtskilderne som den personlige skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold. Jf. dom Schröder (EU:C:2011:198, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

28 — Dom Schumacker (EU:C:1995:31, præmis 32). Jf. også generaladvokat Bots forslag til afgørelse Schröder (EU:C:2010:761, punkt 44 og 45).

29 — Domme Kommissionen mod Finland (EU:C:2012:688, præmis 37) og Schröder (EU:C:2011:198, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

40. På baggrund af de ovenfor anførte principper i retspraksis skal det fastslås, hvorvidt situationen for en ikke-hjemmehørende skattepligtig som Josef Grünewald, der betaler private forsørgelsesydelser som et led i en overdragelse i form af et arveforskud af selskabsandele, er sammenlignelig med situationen for en hjemmehørende skattepligtig som Josef Grünewalds bror, der på tilsvarende måde modtager de samme formueværdier og betaler de samme private forsørgelsesydelser.

41. I denne henseende skal det først og fremmest bemærkes, at det i den foreliggende sag ikke fremgår tydeligt af forelæggelsesafgørelsen, hvilken del af Josef Grünewalds samlede indkomst der udgøres af indtægter oppebåret i Tyskland i de omhandlede beskatningsperioder.

42. Såfremt den forelæggende ret konstaterer, at Josef Grünewald i disse perioder oppebar den væsentligste del af sin indkomst i Tyskland, skal man således konkludere, at Josef Grünewalds situation er sammenlignelig med situationen for den hjemmehørende skattepligtige. Dette indebærer, at en forskellig beskatning med hensyn til fradraget for private forsørgelsesydelser i princippet ikke er tilladt.

43. Hvis den forelæggende ret derimod fastslår, at de af Josef Grünewald oppebårne indtægter i Tyskland ikke udgjorde den væsentligste del af hans samlede indkomst, ville situationen være sammenlignelig med situationen for den hjemmehørende skattepligtige, hvis de betalte private forsørgelsesydelser blev kvalificeret som udgift med direkte forbindelse til den virksomhed, som har frembragt de skattepligtige indtægter i henhold til den i punkt 39 nævnte retspraksis.

44. I denne forbindelse skal det bemærkes, at ved erhvervsmæssige udgifter, der er direkte forbundet med de indtægter, der er oppebåret i den medlemsstat, hvor virksomheden er udøvet, må forstås omkostninger, som er direkte økonomisk forbundet med den ydelse, som har givet anledning til beskatningen i denne medlemsstat, og som dermed er uløseligt forbundet hermed [30].

45. Selv om Domstolen allerede i Schröder-sagen udtrykkeligt har fastslået, at i det omfang, hvor forpligtelsen til at betale private forsørgelsesydelser i form af et arveforskud følger af overdragelsen af den pågældende formue, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, udgør disse ydelser en udgift med direkte forbindelse til forvaltningen af denne formue, således at den ikke-hjemmehørende skattepligtige, der er forpligtet til at betale dem, og den hjemmehørende skattepligtige ud fra dette synspunkt befinder sig i en sammenlignelig situation og skal behandles ens [31].

46. I den foreliggende sag indebærer denne tilgang, at såfremt den forelæggende ret, sådan som det synes at være tilfældet [32], konstaterer, at Josef Grünewalds forpligtelse til at betale private forsørgelsesydelser følger af overdragelsen i form af et arveforskud til sidstnævnte af en andel i det interessentskab, hvorfra de skattepligtige indtægter i Tyskland, i det mindste delvist, stammer, kvalificeres disse ydelser som udgifter, der er direkte forbundet med den virksomhed, som frembringer de skattepligtige indtægter, og Josef Grünewalds situation er således sammenlignelig med situationen for en hjemmehørende skattepligtig, såsom broderen.

47. I forelæggelsesafgørelsen har Bundesfinanzhof dog henvist til en række hensyn, der er nævnt ovenfor i punkt 18, som rejser tvivl med hensyn til anvendelsen i den konkrete sag af den løsning, der er blevet fastlagt i Schröder-dommen. Jeg kan dog ikke tilslutte mig nogen af disse hensyn.

30 — Jf. dom Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, præmis 25).

31 — Jf. dom Schröder (EU:C:2011:198, præmis 46).

32 — Jf. punkt 59 nedenfor.

48. Bundesfinanzhof har for det første henvist til mulige mangler i den forelæggelsesafgørelse, som lå til grund for Schröder-sagen, i hvilken der frem for alt ikke blev lagt vægt på eksistensen af »princippet om sammenhæng« [33] mellem debitorens fradrag for pensionsydelserne og beskatningen af modtageren. I den henseende er jeg i lighed med Kommissionen af den opfattelse, at en eventuel manglende henvisning til »Korrespondenzprinzip« ikke spiller nogen rolle for vurderingen i henhold til EU-retten af en forskellig beskatning af ikke-hjemmehørende skattepligtige, selv hvis den nationale ordning, som af den forelæggende ret blev forelagt Domstolen, i det omhandlede tilfælde var mangelfuld. Faktisk spiller dette princip ingen rolle med hensyn til kvalifikationen af private forsørgelsesydelser som »udgifter, der er direkte forbundet« med den virksomhed, som har frembragt de skattepligtige indtægter, på baggrund af den i foregående punkter anførte retspraksis. Endvidere er der ikke grund til – og med undtagelse af de nedenfor i punkt 66 ff. anførte betragtninger vedrørende tvingende almene hensyn, som hverken den forelæggende ret eller den tyske regering har peget på – at lade beskatningen af private forsørgelsesydelser for modtageren medføre en forskellig beskatning for debitoren af disse ydelser afhængigt af, om vedkommende er hjemmehørende skattepligtig eller ej.

49. For det andet kan jeg for så vidt angår de tyske skattemyndigheders argument, som Bundesfinanzhof har henvist til, ifølge hvilket Domstolen i Schröder-dommen kun har truffet afgørelse om en situation med overdragelse mod vederlag og ikke et arveforskud, således at forskellen mellem fradraget for anskaffelsesomkostninger og renter ville få betydning i en situation som i det førstnævnte tilfælde, ikke undlade at bemærke, at dette argument er ganske overraskende. Faktisk hersker der ved en simpel gennemlæsning af Domstolens dom i Schröder-sagen og det respektive forslag til afgørelse fra generaladvokat Bot ingen tvivl om, at Domstolen, netop i lighed med den foreliggende sag, har behandlet en overdragelse i form af et vederlagsfrit arveforskud [34]. Endvidere har den tyske regering i retsmødet gjort det meget klart, at de to tilfælde er faktuelt identiske.

50. For det tredje er jeg for så vidt angår Bundesfinanzhofs tvivl med hensyn til kilden for de skattepligtige indtægter af den opfattelse, at den omstændighed, at genstanden for overdragelsen i form af et arveforskud i den foreliggende sag er andele i et interessentskab, der udøver økonomisk virksomhed, og ikke faste ejendomme som i Schröder-sagen, er uden betydning ved undersøgelsen med hensyn til EU-retten. Faktisk er der i begge tilfælde tale om overdragelse af formue, som frembringer en skattepligtig indtægt i Tyskland. Den omstændighed, at disse indtægter stammer fra erhvervsmæssig virksomhed og ikke fra ejendomsudlejning, har ingen betydning med hensyn til beskatningen heraf i den foreliggende sag, særligt hvad angår en forskellig beskatning af ikke-hjemmehørende skattepligtige.

51. I forelæggelsesafgørelsen har Bundesfinanzhof kritiseret Finanzgericht for ikke at have taget højde for, at private forsørgelsesydelser beror på modtagernes forsørgelsesbehov, hvilket gør det muligt at klassificere disse ydelser inden for erhververens personlige forhold, således at erhververens bopælsstat skal tage hensyn til disse, uden at den stat, hvor indtægten oppebæres, skal indrømme fradragsret [35].

33 — Dvs. det ovenfor i punkt 12 nævnte »Korrespondenzprinzip«.

34 — Jf. præmis 9, 12 samt også 42 og 43 i dom Schröder (EU:C:2011:198). Jf. endnu tydeligere punkt 20-23 i generaladvokat Bots forslag til afgørelse i den omhandlede sag (EU:C:2010:761).

35 — Jf. den i punkt 25 nævnte retspraksis.

52. Videre har den tyske regering i sine skriftlige indlæg anført, at private forsørgelsesydelser på tilsvarende måde som i tysk lovgivning skal kvalificeres som personlige fradrag, idet de er baseret på familiemæssige forhold [36]. Regeringen har anført, at denne klassifikation af private forsørgelsesydelser ifølge den nationale ordning også skal være afgørende for undersøgelsen af beskatningen af disse ydelser med hensyn til EU-retten. Da området for direkte skatter ikke er harmoniseret, skal de nationale lovgivere og retter faktisk have mulighed for at fastlægge skattefradragenes retlige karakter.

53. For så vidt angår den af Bundesfinanzhof fremhævede omstændighed, at private forsørgelsesydelser er beregnet til dækning af modtagernes forsørgelsesbehov, har Domstolen allerede i Schröder-dommen forkastet lignende argumenter fremsat af den tyske regering og fastslået, at denne omstændighed ikke rejser spørgsmål om en direkte forbindelse som omhandlet i retspraksis, eftersom den ikke følger af, om der foreligger nogen forbindelse mellem størrelsen af den omhandlede udgift og størrelsen af de skattepligtige indtægter, men af, at denne udgift er uløseligt forbundet med den virksomhed, der frembringer disse indtægter [37].

54. Hvad derimod angår den tyske regerings argument om den nødvendige vurdering af kvalifikationen af de omhandlede fradrag ifølge den nationale ordning bemærker jeg, at enhver kvalifikation af en udgift eller et fradrag i national lovgivning (uanset om der er tale om personligt, erhvervsmæssigt eller andet fradrag), selv om den på nationalt niveau har den betydning, som de nationale lovgivere og retter vil tildele den, dog ikke kan benyttes til at begrunde en forskelsbehandling af unionsborgere på baggrund af deres hjemsted i strid med EU-retten.

55. I den henseende skal det også bemærkes, at det fremgår af fast retspraksis, at selv om bestemmelser om direkte skatter på EU-rettens nuværende udviklingstrin ikke som sådanne henhører under Unionens kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde EU-retten under udøvelsen af deres kompetence [38].

56. Subsidiært har den tyske regering gjort gældende, at der i den foreliggende sag ikke er en direkte forbindelse mellem de udgifter, for hvilke der anmodes om fradrag, og de skattepligtige indtægter. For at begrunde en »direkte forbindelse« mellem pensionsydelserne og indtægterne fra erhvervsmæssig virksomhed er den omstændighed, at det ikke ville have været muligt for Josef Grünewald at opnå selskabsandelen uden betaling af pensionsydelserne, ikke tilstrækkelig. For at fastlægge en sådan forbindelse er det afgørende, at de påberåbte udgifter specifikt er blevet afholdt som følge af den i Tyskland skattepligtige erhvervsmæssige virksomhed, dvs. gennem virksomhedsdrift, eller er uløseligt forbundet med den pågældende erhvervsmæssige virksomhed.

57. På tilsvarende måde kan forbindelsen mellem pensionsydelserne og de omhandlede erhvervsmæssige indtægter ifølge den franske regering ikke kvalificeres som direkte, idet pensionsydelserne ikke er specifikt forbundet med disse erhvervsmæssige indtægter. Den franske regering har henvist til to af de seneste domme fra Domstolen (Kommissionen mod Finland [39] og Kommissionen mod Tyskland [40]), hvor Domstolen har præciseret betydningen og rækkevidden af begrebet »direkte forbindelse«.

36 — Særligt har den tyske regering hævdet, at de private forsørgelsesydelsers personlige karakter kan udledes dels af aftalens karakter, idet aftalen er omfattet af familie- og arvelovgivningen, dels af formålet med overdragelsen, som er at dække forsørgelsesbehovet for forældrene, som bliver ældre, dels af det forhold, at pensionsydelserne ikke vurderes på baggrund af modydelsens værdi, men på baggrund af overdragerens forsørgelsesbehov og bidragsevnen hos ydelsernes debitor, dels af den omstændighed, at parterne lader sig styre af idéen om at bibeholde den overdragede produktionsvirksomhed inden for familien.

37 — Jf. dom Schröder (EU:C:2011:198, præmis 43).

38 — Jf. domme Schumacker (EU:C:1995:31, præmis 21), Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis) og Conijn (C-346/04, EU:C:2006:445, præmis 14 og den deri nævnte retspraksis).

39 — C-342/10, EU:C:2012:688.

40 — C-600/10, EU:C:2012:737.

58. I den henseende skal det dog bemærkes, at der ikke er grund til at undlade at bekræfte det, som er blevet fastslået af Domstolen i Schröder-dommen, dvs. at såfremt den forelæggende ret fastlægger, at forpligtelsen til at betale private forsørgelsesydelser *følger af*, med andre ord stammer fra eller bygger på, overdragelsen af de formueværdier, som frembringer indtægten, udgør udgiften vedrørende opfyldelsen af denne forpligtelse en udgift med direkte forbindelse til driften af disse elementer [41].

59. I den foreliggende sag og med forbehold for de kontroller, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, finder jeg netop i lighed med Schröder-sagen, at forpligtelsen til at betale private forsørgelsesydelser følger af overdragelsen af andele i det selskab, som frembringer den skattepligtige indtægt. Faktisk er overdragelsen af andelene og ydelserne omfattet af en og samme aftale og indgår i et udvekslingsforhold. Bundesfinanzhof selv har i forelæggelsesafgørelsen bemærket, at det fremgår af aftalens § 2, at forsørgelsesydelserne er fastlagt som »modydelse« (Gegenleistung). Dette understreger, at såfremt Josef Grünewald ikke havde accepteret forpligtelsen til at betale forsørgelsesydelserne til faderen, ville han ikke have modtaget andelene i interessentskabet.

60. I øvrigt fremgår eksistensen af en »direkte forbindelse« i tilfælde af overdragelse i form af et arveforskud af Bundesfinanzhofs karakterisering af retsinstituttet med arveforskud i rettens egen praksis. Som det fremgår af punkt 9 ovenfor, er private forsørgelsesydelser ifølge retspraksis ved denne ret indtægter fra den overdragne formueværdi, som overdrageren forbeholder sig ret til, men som fremover skal betales af erhververen. I det væsentlige svarer ydelserne således mindst til de indtægter, som frembringes af den overdragne formue. Dette beviser, at der ikke blot er en direkte forbindelse, men et egentligt sammenfald mellem den udgift, som der anmodes om fradrag for (private forsørgelsesydelser), og de skattepligtige indtægter (det udbytte, som frembringes af selskabsandelen).

61. For så vidt angår de af den franske regering nævnte domme skulle Domstolen i sagen Kommissionen mod Finland vurdere foreneligheden mellem artikel 63 TEUF og den finske ordning vedrørende beskatning af udbytte betalt til pensionsfonde, som var diskriminerende for ikke-hjemmehørende fonde [42]. I modsætning til den franske regering kan det efter min opfattelse dog ikke af denne dom udledes, at Domstolen havde til hensigt at henvise til et enkelt kriterium, og navnlig kriteriet om lovgiverens hensigt, som har erstattet det i tidligere retspraksis udviklede kriterium om uadskillelighed mellem udgifter og indtægter i forbindelse med fastlæggelse af, hvorvidt der foreligger en direkte forbindelse. I den omhandlede doms præmis 41-43 har Domstolen faktisk ikke udviklet et nyt kriterium, men har begrænset sig til at afvise den finske regerings argument om, at situationerne for de hjemmehørende fonde og de ikke-hjemmehørende fonde ikke var sammenlignelige, henset til den manglende direkte forbindelse, og derimod fastslået, at lovgiveren selv gennem den pågældende nationale ordning havde skabt en direkte forbindelse mellem de fradragsberettigede udgifter (nærmere bestemt de beløb, der hensættes med henblik på at kunne opfylde fondenes pensionsforpligtelser) og de skattepligtige indtægter (nærmere bestemt udbyttet) for at tage hensyn til det særlige formål med fondene [43], som er fælles for både hjemmehørende og ikke-hjemmehørende fonde.

62. I sagen Kommissionen mod Tyskland skulle Domstolen derimod vurdere foreneligheden mellem artikel 63 TEUF og den tyske beskatningsordning, ifølge hvilken de ikke-hjemmehørende pensionsfonde ikke i udbytte og renter oppebåret i Tyskland kunne fradrage en række udgifter, som ifølge Kommissionen skulle betragtes som direkte forbundet hermed. I modsætning til den franske regerings synspunkt har Domstolen i denne dom ikke ændret den i Schröder-dommen anlagte tilgang.

41 — Jf. punkt 45 ovenfor og dom Schröder (EU:C:2011:198, præmis 45, 46 og 49).

42 — De hjemmehørende fonde havde ret til et skattefradrag for de beløb, der hensættes med henblik på at kunne opfylde deres pensionsforpligtelser, hvilket medførte en fritagelse for at svare skat af det modtagne udbytte. Ikke-hjemmehørende fonde havde derimod ikke ret til dette. Jf. dom Kommissionen mod Finland (EU:C:2012:688, præmis 25 og 26).

43 — Dette formål er af Domstolen identificeret som formålet om at akkumulere kapital ved hjælp af investeringer, der bl.a. skaber en indtægt i form af udbytte, således at pensionsfondene kan opfylde deres fremtidige forpligtelser i henhold til forsikringskontrakterne, dom Kommissionen mod Finland (EU:C:2012:688, præmis 42).

Domstolen har derimod støttet ret herpå [44] og har begrænset sig til at forkaste Kommissionens påstand som følge af manglende opfyldelse af forpligtelsen til at bevise traktatbruddet. Særligt har Domstolen kritiseret Kommissionen for den manglende fremlæggelse af tilstrækkelige beviser for, at udgifterne (bank- og transaktionsudgifter samt udgifter til personaleressourcer), som Kommissionen hævdede havde en direkte forbindelse med de skattepligtige indtægter (udbytte og renter), var specifikt nødvendige for at oppebære disse indtægter. Med andre ord – ved at benytte terminologien i Schröder-dommen – kunne Kommissionen ikke i tilstrækkelig grad bevise, at disse udgifter fulgte af eller var opstået som følge af den virksomhed, som frembragte de skattepligtige indtægter.

63. Endvidere har den tyske regering gjort gældende, at såfremt også Josef Grünewalds bopælsstat skulle indrømme ham personfradrag for de af ham betalte private forsørgelsesydelser, ville der være risiko for et dobbeltfradrag af disse ydelser, hvilket medfører en gunstigere behandling af ikke-hjemmehørende i forhold til behandlingen af hjemmehørende. Denne eventuelle risiko, som i den foreliggende sag er teoretisk, kan faktisk ikke begrunde en forskelsbehandling af de ikke-hjemmehørende skattepligtige. Faktisk fastlægger såvel Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og afgiftsbelastning af forsikringspræmier [45], der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, som Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799 [46], udveksling af informationer mellem de omhandlede skattemyndigheder, således at finansministeriet kan oplyse den begrænset skattepligtiges bopælsstat om, at denne har fremsat en anmodning om fradrag, med henblik på at undgå dobbeltfradrag [47].

64. Endelig har den franske regering subsidiært gjort gældende, at såfremt Domstolen finder, at en national ordning, som hindrer den ikke-hjemmehørende skattepligtige i at fradrage de betalte private forsørgelsesydelser, er i strid med artikel 63 TEUF, burde fradraget ikke kunne beregnes af den samlede indkomst, der er oppebåret af vedkommende i den stat, hvor vedkommende ikke er hjemmehørende, men burde kun gives med henvisning til de kategoribestemte indtægter vedrørende virksomheden med direkte forbindelse til ydelserne. Det vil i den foreliggende sag udelukkende sige de indtægter, som Josef Grünewald har oppebåret i Tyskland i kraft af sin andel i interessentskabet.

65. I den henseende er jeg dog, i lighed med Kommissionens argumenter under retsmødet, af den opfattelse, at i det omfang den valgte tilgang ikke indebærer en forskelsbehandling mellem en hjemmehørende og en ikke-hjemmehørende skattepligtig, tilkommer det de nationale skattemyndigheder at fastsætte de nærmere betingelser for medregning af fradrag eller fastlæggelse af det afgiftsgrundlag, hvormed denne beregning kan finde sted.

2. Hvorvidt der foreligger tvingende almene hensyn

66. Det følger af fast retspraksis, at en restriktion for de frie kapitalbevægelser kun vil være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn [48]. Der blev imidlertid i Schröder-sagen hverken gjort noget tvingende alment hensyn gældende af den tyske regering eller taget et sådant under overvejelse af den forelæggende ret [49], hvorimod to hensyn er blevet gjort gældende i den foreliggende sag.

44 — Dom Kommissionen mod Tyskland (EU:C:2012:737, præmis 17).

45 — EFT L 336, s. 15.

46 — EUT L 64, s. 1.

47 — Jf. i denne retning også domme Centro Equestre da Lezíria Grande (EU:C:2007:96, præmis 36), og van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, præmis 55).

48 — Jf., blandt en række domme, dom DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

49 — Jf. dom Schröder (EU:C:2011:198, præmis 48).

a) Afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne

67. Den forelæggende ret ønsker først og fremmest oplyst, hvorvidt den omstændighed, at den ikke-hjemmehørende skattepligtige nægtes retten til at fradrage de pensionsydelser, for hvilke vedkommende er debitor, kan begrundes med henblik på bevarelse af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i overensstemmelse med territorialprincippet. Med henvisning til det ovennævnte »Korrespondenzprinzip« [50], hvoraf det følger, at undersøgelsen af den pågældende ordning med hensyn til EU-retten ikke kan foregå uden at tage højde for den skattemæssige situation for modtageren af pensionsydelserne, ønsker denne ret oplyst, hvorvidt kildestaten kan være berettiget til at opretholde sin beskatningsret ved et forbud mod fradrag hos den ikke-hjemmehørende skattepligtige, såfremt en beskatning hos modtageren af ydelserne er udelukket af faktiske grunde, såsom eksempelvis i tilfælde af manglende bopæl i indlandet.

68. I denne forbindelse bemærkes for det første, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen. For det andet fremgår det af fast retspraksis, at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningskompetence, enten gennem overenskomst eller ensidigt, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning [51].

69. I den foreliggende sag skal det dog først og fremmest bemærkes, at det ikke fremgår af hverken forelæggelsesafgørelsen eller andre dokumenter i sagsmappen, at de af Josef Grünewald til faderen (modtageren) betalte ydelser ikke kan gøres til genstand for beskatning i Tyskland. Faktisk foreligger der ingen angivelse af, at faderen er hjemmehørende i udlandet eller af nogen anden grund ikke kan beskattes af ydelserne. Der synes således at være tale om et hypotetisk argument, som med forbehold for den kontrol, som naturligvis skal foretages af den forelæggende ret, under ingen omstændigheder i den konkrete situation kan begrunde den forskelsbehandling, som Josef Grünewald oplevede.

70. For det andet, og under alle omstændigheder som allerede er anført ovenfor i punkt 48, kan beskatningen af modtageren af ydelserne uafhængigt af »Korrespondenzprinzip« [52] ikke begrunde forskelsbehandlingen af den ikke-hjemmehørende skattepligtige. Den omhandlede lovgivning, særligt EStG's § 50, forbyder generelt ethvert fradrag som »særlig udgift« i tilfælde, hvor debitoren er begrænset skattepligtig. Fradraget for private forsørgelsesydelser nægtes den ikke-hjemmehørende skattepligtige i ethvert tilfælde og uanset såvel kreditorens bopælssted som den omstændighed, at modtageren beskattes af disse ydelser. Denne lovgivning har på ingen måde til formål at fastholde den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen og kan under ingen omstændigheder anses for at være en foranstaltning, der står i rimeligt forhold til dette formål.

b) Sammenhæng i den nationale beskatningsordning

71. Ved udtrykkeligt at basere sig på de samme argumenter, som Bundesfinanzhof har benyttet til at udtrykke sine tvivl for så vidt angår begrundelsen for den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, har den tyske regering som begrundelse for den omhandlede beskatning også gjort behovet for at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning gældende. Ifølge denne regering skal den komplette arv mellem generationer (Generationennachfolgeverbund), inden for hvilken arveforskuddet finder sted (i den foreliggende sag mellem forældrene og de to sønner), i kraft af »Korrespondenzprinzip« og den heraf følgende

50 — Jf. punkt 12 ovenfor.

51 — Jf. dom DMC (EU:C:2014:20, præmis 46 og 47 og den deri nævnte retspraksis).

52 — I forelæggelsesafgørelsen har Bundesfinanzhof henvist til dom Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446). Jeg mener dog, at denne henvisning er irrelevant, fordi den pågældende sag vedrørte den manglende ret til fradrag i en medlemsstat af et underholdsbidrag betalt i en anden medlemsstat og således omfattede forholdet mellem to forskellige skattelovgivninger (jf. særligt præmis 35). Spørgsmålet om fradrag for private forsørgelsesydelser og den *tilsvarende* beskatning af modtageren vedrører derimod udelukkende den tyske beskatningsordning.

overførsel af bidragsevne mellem ydelsernes debitor og kreditor [53] betragtes som en skattemæssig enhed og derfor beskattes ensartet [54]. Ifølge den tyske regering ville den skattemæssige enhed opnå to fordele, såfremt fradraget for private forsørgelsesydelser blev tilladt i Tyskland, uden at modtageren af disse ydelser samtidig blev beskattet. Hermed kunne dette udgøre en risiko for sammenhængen i den tyske beskatningsordning.

72. I den henseende skal det bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis kan behovet for at sikre sammenhængen i en national beskatningsordning begrundes med tvingende almene hensyn [55]. Antagelsen af en lignende begrundelse kræver, at der er en direkte forbindelse mellem den pågældende skattefordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet den direkte karakter af denne forbindelse skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning [56]. En sådan direkte forbindelse foreligger ikke, når det bl.a. drejer sig om særskilte former for beskatning eller om beskatning af forskellige skattepligtige [57].

73. I den foreliggende sag er det indlysende, at den pågældende beskatning vedrører forskellige skattepligtige, nærmere bestemt på den ene side debitoren for private forsørgelsesydelser, som kan fradrage dem, hvis vedkommende er hjemmehørende, og på den anden side modtageren, som i overensstemmelse med »Korrespondenzprinzip« beskattes af disse ydelser.

74. Den tyske regering finder, at den direkte forbindelse mellem skattefordelen og skatteopkrævningen, som kræves ifølge retspraksis, kan foreligge alligevel, selv om der er tale om forskellige skattepligtige, idet »Generationennachfolgeverbund« i kraft af »Korrespondenzprinzip« skal behandles som en skattemæssig enhed.

75. Dette argument overbeviser mig ikke.

76. Faktisk synes argumentet først og fremmest at være i direkte modstrid med det af den tyske regering fremsatte synspunkt – der er beskrevet ovenfor i punkt 56 ff. – ifølge hvilket der ikke er direkte forbindelse mellem de udgifter, for hvilke der anmodes om fradrag (dvs. de private forsørgelsesydelser, som modtageren beskattes af), og de skattepligtige indtægter. Hvis der i realiteten argumenteres for, at der ikke er en direkte forbindelse mellem de fradragsberettigede udgifter og de skattepligtige indtægter, spekulerer jeg på, hvordan man så kan hævde, at denne forbindelse findes mellem skattefordelen og skatteopkrævningen.

77. Endvidere er argumentet i strid med de tyske skattemyndigheders praksis. I kraft af den pågældende skattelovgivning behandles »Generationennachfolgeverbund« ikke altid som en skattemæssig enhed, men kun i de tilfælde, hvor den skattepligtige debitor er hjemmehørende i Tyskland. Faktisk foreligger der kun i dette tilfælde en forbindelse mellem beskatningen af pensionsydelserne og fradraget for disse. I henhold til EStG's § 50 nægtes den ikke-hjemmehørende skattepligtige derimod under alle omstændigheder retten til fradraget for private forsørgelsesydelser, uanset om pensionsydelserne er beskattet i Tyskland eller ej.

53 — Jf. punkt 10 og 12 ovenfor.

54 — Den tyske regering har også anført, at i lignende tilfælde (eksempelvis i forbindelse med koncerner) har Domstolen anerkendt flere subjekter som en skattemæssig enhed. Denne regering har henvist specielt til dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659).

55 — Jf., blandt en række domme, domme Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 42) og Papillon (EU:C:2008:659, præmis 43).

56 — Jf., blandt en række domme, dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 92 og den deri nævnte retspraksis).

57 — Jf. dom DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). I den forbindelse henviser jeg også til punkt 35 ff. i mit forslag til afgørelse Kommissionen mod Portugal (C-493/09, EU:C:2011:344).

78. Endvidere har den tyske regering under retsmødet indrømmet, at såfremt modtageren af ydelserne er hjemmehørende i udlandet – et tilfælde, der som anført i den foreliggende sag forekommer at være meget hypotetisk – har den hjemmehørende skattepligtige debitor ret til at fradrage de private forsørgelsesydelser, selv om disse ydelser ikke beskattes i Tyskland, forudsat at vedkommende fremviser et certifikat for den medlemsstat, hvor modtageren af ydelserne er hjemmehørende, og hvoraf det fremgår, at ydelserne beskattes i den pågældende medlemsstat.

79. Det kan således af disse betragtninger udledes, at »Korrespondenzprinzip« ikke kan udgøre grundlaget for nogen sammenhæng, der som anført af den tyske regering bør bevares i den nationale beskatningsordning, og som kan begrunde forskelsbehandlingen af den ikke-hjemmehørende skattepligtige.

80. Jeg mener derfor ikke, at nogen af de påberåbte tvingende almene hensyn kan begrunde den konkrete restriktion for de frie kapitalbevægelser.

V – **Forslag til afgørelse**

81. På baggrund af de ovenfor anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål, som Bundesfinanzhof har forelagt, på følgende måde:

»Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national ordning som den i hovedsagen omhandlede, i henhold til hvilken hjemmehørende skattepligtige, men ikke ikke-hjemmehørende skattepligtige, har ret til at fradrage private forsørgelsesydelser, der betales som et led i overdragelse af udbyttegivende indenlandsk formue i form af et arveforskud, forudsat at forpligtelsen til at betale disse ydelser udspringer af overdragelsen af denne formue, selv om denne ordning fastlægger, at fradraget medfører en tilsvarende skattepligt for modtageren af pensionsydelserne, som er fuldt skattepligtig i denne stat.«