CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
P. MENGOZZI
van 18 november 2014[1]

Zaak C-559/13

Finanzamt Dortmund-Unna
tegen
Josef Grünewald

[verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Vrij verkeer van kapitaal — Directe belastingen — Inkomstenbelasting — Aftrekbaarheid van aan een ouder wegens een voorschot op een erfdeel betaalde uitkeringen — Uitsluiting van niet-ingezeten belastingplichtigen”

1. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing van het Bundesfinanzhof wordt het Hof nogmaals verzocht zich uit te spreken over de vraag of een nationale regeling op grond waarvan alleen ingezeten belastingplichtigen de na een vermogensoverdracht als voorschot op het erfdeel betaalde onderhoudsuitkeringen van hun belastbaar inkomen kunnen aftrekken, verenigbaar is met het Unierecht inzake vrij verkeer van kapitaal.

2. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is gerezen in het kader van een geding tussen een niet in Duitsland wonende natuurlijke persoon, Grünewald, en de Duitse belastingdienst betreffende de weigering van laatstgenoemde om de onderhoudsuitkeringen die eerstgenoemde aan zijn ouders betaalt wegens een overdracht van een aandeel in een personenvennootschap (een tuinbouwbedrijf) als voorschot op zijn erfdeel, van de door hem in Duitsland verworven inkomsten af te trekken.

3. Het Hof heeft zich reeds eerder over de vraag gebogen of de in deze zaak aan de orde zijnde nationale belastingregeling verenigbaar is met het Unierecht inzake vrij verkeer van kapitaal. In het arrest Schröder[2] heeft het Hof reeds geoordeeld dat een nationale regeling die onderscheid maakt tussen ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen met betrekking tot de aftrekbaarheid van wegens een vermogensoverdracht als voorschot op het erfdeel aan een ouder betaalde uitkeringen, voor zover de verbintenis tot betaling van deze uitkeringen uit de betrokken overdracht voortvloeit, onverenigbaar is met het Unierecht.

4. Om een aantal in de verwijzingsbeslissing vermelde redenen die ik hieronder zal analyseren, betwijfelt het Bundesfinanzhof of de oplossing die het Hof in het arrest Schröder heeft gekozen definitief duidelijkheid heeft geschapen in de juridische situatie naar Unierecht, en dus een uitputtend antwoord kan geven op de rechtsvraag in de bij hem aanhangige zaak. Daarnaast vraagt de verwijzende rechter zich af of de betrokken nationale regeling kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang. In deze context heeft deze rechter daarom besloten om de kwestie met dit verzoek om een prejudiciële beslissing opnieuw aan het Hof voor te leggen.

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans.
2 — C-450/09, EU:C:2011:198.

I – **Nationaal recht**

5. Hoewel het nationale recht reeds in het kader van de zaak Schröder is uiteengezet [3], moet het naar mijn mening hieronder in detail in herinnering worden gebracht, aangezien zowel het Bundesfinanzhof als de Duitse regering betoogt dat de nationale regeling in de verwijzingsbeslissing die tot de prejudiciële beslissing in de zaak Schröder heeft geleid, ontoereikend is uiteengezet, en dat dit van invloed kan zijn geweest op het antwoord van het Hof in deze zaak. Daarom zal ik eerst ingaan op de toepasselijke bepalingen betreffende de inkomstenbelasting, vervolgens op de regeling inzake het voorschot op het erfdeel naar Duits recht en tot slot op de fiscale behandeling van de overdracht als voorschot op het erfdeel.

6. Ten eerste, wat het rechtskader van de inkomstenbelasting betreft, herinner ik eraan dat de Duitse wet op de inkomstenbelasting (Einkommensteuergestz, hierna: „EStG") [4] onderscheid maakt tussen belastingplichtigen die wel en belastingplichtigen die niet hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in Duitsland hebben. Eerstgenoemden zijn onbeperkt aan de inkomstenbelasting onderworpen. Laatstgenoemden zijn daarentegen slechts beperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting, uitsluitend ten aanzien van de in Duitsland verworven inkomsten. Inkomsten uit een in deze staat verrichte industriële of commerciële activiteit vallen onder de belastbare inkomsten van beperkt belastingplichtigen. [5]

7. Volgens § 10, lid 1, EStG zijn op bijzondere verplichtingen rustende uitkeringen en periodieke lasten, wanneer zij bedrijfskosten noch verwervingskosten vormen, onder bepaalde voorwaarden als „buitengewone uitgaven" aftrekbaar. [6]

8. § 50 EStG bevat specifieke bepalingen voor beperkt belastingplichtigen. Volgens lid 1 hebben deze belastingplichtigen slechts recht op aftrek van hun bedrijfskosten of verwervingskosten voor zover deze uitgaven economisch verband houden met binnenlandse inkomsten. Op deze belastingplichtigen is § 10 EStG evenwel niet van toepassing en zij kunnen buitengewone uitgaven derhalve niet aftrekken.

9. Ten tweede, wat het voorschot op het erfdeel in Duits recht betreft, dit brengt een vermogensoverdracht met zich waarbij een of meer erflaters met het oog op een toekomstige erfopvolging hun vermogen, inzonderheid hun onderneming of onroerende goederen, overdragen aan een of meer erfgenamen. Doorgaans maakt de overdrager bij deze overdracht een voorbehoud van voldoende middelen voor het eigen levensonderhoud, bijvoorbeeld in de vorm van periodieke uitkeringen (zogeheten particuliere onderhoudsuitkeringen). Aan het voorschot op een erfdeel ligt volgens de Duitse rechtspraak het idee ten gronde dat de volgende generatie op die manier, zonder dat de nalatenschap openvalt, een economische inkomsten genererende eenheid kan benutten waardoor zij ten minste gedeeltelijk in haar eigen materiële behoeften en in het levensonderhoud van de overdrager kan voorzien. Volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof behoudt de overdrager zich met de vermogensoverdracht als voorschot op het erfdeel derhalve inkomsten uit zijn eigen vermogen voor, in de vorm van een onderhoudsuitkering, die voortaan door de verkrijger moeten worden gegenereerd. [7]

3 — Zie arrest Schröder, EU:C:2011:198, punten 5-7, en de conclusie van advocaat-generaal Bot in deze zaak, EU:C:2010:761, punten 13-23.

4 — In de op de hoofdzaak toepasselijke versie BGBl. 2002 I, blz. 4210.

5 — Zie §§ 1 en 49 EStG.

6 — Zoals gedefinieerd in respectievelijk §§ 4 en 9 EStG.

7 — Arresten Bundesfinanzhof van 5 juli 1990, GrS, 4/89–6/89, punt C.II.1.C, en 12 mei 2003, GrS, 1/00, punt C.II.3.

10. In de overeenkomst tot vermogensoverdracht als voorschot op het erfdeel, die in de rechtspraak als een gift wordt gekwalificeerd, wordt de hoogte van de uitkeringen niet vastgesteld op grond van de waarde van het overgedragen vermogen, maar op basis van de onderhoudsbehoeften van de overdrager en de draagkracht van de onderhoudsplichtige.[8] Hierdoor onderscheidt deze overeenkomst zich van overeenkomsten tot vermogensoverdracht onder bezwarende titel en wederkerige overeenkomsten waarin de eventuele overeengekomen recurrente prestaties daarentegen de financiële tegenprestatie voor het overgedragen vermogen vormen.

11. Ten derde, wat de fiscale behandeling van de vermogensoverdracht als voorschot op het erfdeel betreft: indien is overeengekomen dat de verkrijger particuliere onderhoudsuitkeringen aan de overdrager betaalt, worden deze prestaties volgens vaste rechtspraak van het Bundesfinanzhof noch als tegenprestatie voor de overdracht, noch als aankoopprijs voor de verkrijger aangemerkt, maar moeten zij voor belastingdoeleinden als buitengewone uitgaven en recurrente vergoedingen worden gekwalificeerd.[9] Deze classificatie vindt haar grondslag in de ratio van de regeling inzake het voorschot op een erfdeel zoals vastgesteld in punt 9 van deze conclusie. Volgens § 10 EStG zijn particuliere onderhoudsuitkeringen voor ingezeten belastingplichtigen bij de vaststelling van het belastbare inkomen derhalve volledig aftrekbaar als buitengewone uitgaven aangezien zij periodieke lasten zijn, mits zij kunnen worden aangepast. Voor niet-ingezeten belastingplichtigen zijn deze uitkeringen evenwel niet aftrekbaar, aangezien § 50 EStG uitdrukkelijk bepaalt dat § 10 EStG niet van toepassing is op beperkt belastingplichtigen.

12. Eveneens op grond van de in punt 9 van deze conclusie vermelde ratio van de regeling voor het voorschot op een erfdeel, die met zich brengt dat het voorbehoud van inkomsten in de vorm van recurrente uitkeringen aan de overdrager als „overdracht van draagkracht" wordt aangemerkt[10], correspondeert de aftrek van de onderhoudsuitkeringen aan de zijde van de verkrijger/onderhoudsplichtige met de belasting van de uitkering als „andere inkomsten" aan de zijde van de onbeperkt belastingplichtige overdrager/ontvanger (het zogeheten Korrespondenzprinzip, ofwel materieelrechtelijke correspondentie).

II – **Feiten, nationale procedure en prejudiciële vraag**

13. Bij akte van 17 januari 1989 hebben Grünewald, verweerder voor de verwijzende rechter, en zijn broer in het kader van een vermogensoverdracht als voorschot op hun erfdeel elk 50 % van een aandeel in een tuinbouwbedrijf in de vorm van een personenvennootschap van hun vader verworven. In het kader van deze overdracht hebben de broers zich ertoe verbonden om onder de voorwaarden in de genoemde overdrachtsakte een particuliere onderhoudsuitkering aan de vader of de ouders te betalen.

14. Tussen 1999 en 2002 heeft Grünewald, die woonplaats noch gebruikelijke verblijfplaats in de Bondsrepubliek Duitsland heeft en in een andere lidstaat van de Europese Unie woont, dankzij de bovengenoemde deelneming inkomsten uit commerciële activiteit verworven. In dezelfde periode heeft hij in Duitsland nog andere inkomsten verworven.

15. Aangezien Grünewald voor de inkomstenbelasting beperkt belastingplichtig is, heeft het Finanzamt Dortmund-Unna, verzoeker voor de verwijzende rechter, hem op grond van § 50 EStG aftrek van de aan zijn vader betaalde particuliere onderhoudsuitkeringen geweigerd.

8 — Arrest Bundesfinanzhof van 5 juli 1990, GrS, 4/89–6/89, punt C.I.1.

9 — Arresten Bundesfinanzhof van 5 juli 1990, GrS, 4/89–6/89, punt C.II.1.C, en 12 mei 2003, GrS, 1/00, punt C.II.1.C.

10 — Arrest Bundesfinanzhof van 31 maart 2004, X R 66/98, punt II.3 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

16. Grünewald is tegen de beslissing van het Finanzamt Dortmund-Unna opgekomen bij het Finanzgericht Münster, dat hem in het gelijk heeft gesteld. Het Finanzamt Dortmund-Unna heeft vervolgens bij de verwijzende rechter beroep in „Revision" ingesteld tot vernietiging van het vonnis van het Finanzgericht Münster alsook verwerping van het door Grünewald bij het Finanzgericht Münster ingestelde beroep.

17. De verwijzende rechter merkt op dat het Finanzamt Grünewald op grond van het toepasselijke nationale recht terecht aftrek van de betrokken particuliere onderhoudsuitkeringen heeft geweigerd, aangezien dit buitengewone uitgaven zijn die voor beperkt belastingplichtigen als Grünewald niet aftrekbaar zijn. Hij wijst er evenwel op, onder verwijzing naar het bovenvermelde arrest Schröder, dat er nog twijfel bestaat over de vraag of een dergelijke fiscale regeling met het Unierecht verenigbaar is.

18. Meer in het bijzonder twijfelt het Bundesfinanzhof om een aantal redenen of het arrest Schröder op de aanhangige zaak van toepassing is. In de eerste plaats blijkt uit de verwijzingsbeslissing niet duidelijk genoeg dat er in de nationale regeling sprake is van het bovengenoemde „Korrespondenzprinzip"[11] tussen het recht op aftrek van de onderhoudsplichtige en de belastingheffing bij de ontvanger. In de tweede plaats heeft het Hof zich volgens de belastingdienst in dit arrest uitsluitend uitgesproken over een situatie betreffende een overdracht onder bezwarende titel, waarvan bij een overdracht als voorschot op het erfdeel geen sprake kan zijn. Bovendien kan de betaling van eventuele uitkeringen in dat geval niet volledig worden afgetrokken, maar moet zij worden opgesplitst in verkrijgingskosten (periodiek aftrekbaar) en een renteaandeel (onmiddellijk aftrekbaar). In de derde plaats betreft het arrest Schröder inkomsten uit verhuur van onroerende goederen van particuliere aard en niet inkomsten uit deelneming van commerciële aard, zoals in de onderhavige zaak.

19. De verwijzende rechter wijst dus op twee aspecten die relevant zijn voor de analyse naar Unierecht. Enerzijds twijfelt deze rechter over de constatering van het Finanzgericht Münster dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verwerving van commerciële inkomsten uit de deelneming in de personenvennootschap en de door Grünewald betaalde particuliere onderhoudsuitkeringen. Het Finanzgericht heeft namelijk niet in aanmerking genomen dat de particuliere onderhoudsuitkeringen bestemd zijn voor het levensonderhoud van de ontvangers (de ouders van verzoeker), op grond waarvan deze uitkeringen als persoonlijk kunnen worden gekwalificeerd. Anderzijds vraagt de verwijzende rechter zich af of de betrokken regeling niet kan worden gerechtvaardigd op grond van het territorialiteitsbeginsel, met andere woorden, ter verzekering van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten.

20. In het licht van deze overwegingen heeft de verwijzende rechter de bij hem aanhangige procedure bij beslissing van 14 mei 2013 geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staat artikel 63 [VWEU] in de weg aan een regeling van een lidstaat volgens welke particuliere onderhoudsuitkeringen van niet-ingezeten belastingplichtigen die verband houden met een overdracht van een inkomsten genererend binnenlands vermogensbestanddeel in het kader van een zogenaamd voorschot op het erfdeel, niet voor aftrek in aanmerking komen, terwijl dergelijke uitkeringen aftrekbaar zijn wanneer de belastingplicht onbeperkt is maar de aftrek resulteert in een corresponderende belastingplicht bij de (onbeperkte belastingplichtige) ontvanger van de uitkeringen?"

11 — Zie punt 12 hierboven.

III – **Procedure voor het Hof**

21. De verwijzingsbeslissing is ingekomen ter griffie van het Hof op 30 oktober 2013. De Duitse en de Franse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Het Finanzamt Dortmund-Unna, de Duitse en de Franse regering en de Commissie hebben ter terechtzitting van 16 september 2014 opmerkingen gemaakt.

22. Bij schrijven van 18 februari 2014 heeft de Duitse regering het Hof krachtens artikel 16, derde alinea, van het Statuut verzocht om zitting in grote kamer te houden.

IV – **Juridische analyse**

23. Met zijn verzoek om een prejudiciële beslissing vraagt de verwijzende rechter in wezen of artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat volgens welke ingezeten belastingplichtigen wel, maar niet-ingezeten belastingplichtigen niet in aanmerking komen voor aftrek van particuliere onderhoudsuitkeringen die worden betaald wegens een overdracht van een inkomsten genererend binnenlands vermogensbestanddeel in het kader van een zogenaamd voorschot op het erfdeel, en die bepaalt dat de aftrek resulteert in een corresponderende belastingplicht bij de in deze staat onbeperkt belastingplichtige ontvanger van de uitkeringen.

A – *Toepasselijk beginsel van vrij verkeer*

24. In de eerste plaats wijs ik erop dat volgens artikel 63, lid 1, VWEU beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten in het algemeen verboden zijn.

25. Aangezien het begrip „kapitaalverkeer” niet in het Verdrag is gedefinieerd, heeft het Hof indicatieve waarde toegekend aan de nomenclatuur in bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG, met dien verstande dat de lijst die zij bevat, zoals in de inleiding van deze bijlage te kennen wordt gegeven, niet uitputtend is. [12]

26. In dit verband blijkt uit vaste rechtspraak dat schenkingen en nalatenschappen, die onder rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361 vallen, kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU vormen, tenzij alle constituerende bestanddelen binnen één lidstaat gelegen zijn. [13] Met uitzondering van deze specifieke gevallen valt de fiscale behandeling van nalatenschappen of schenkingen, of deze nu worden gedaan in geld of in onroerende of roerende zaken, dus onder de verdragsbepalingen van het VWEU inzake het vrije verkeer van kapitaal. [14]

12 — Zie arrest Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 19.

13 — Zie arresten Welte, EU:C:2013:662, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Schröder, EU:C:2011:198, punt 26.

14 — Arresten Commissie/Spanje, C-127/12, EU:C:2014:2130, punt 53, en Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

27. Daarnaast moet erop worden gewezen dat het Hof in het bovengenoemde arrest Schröder reeds heeft erkend dat vermogensoverdrachten als voorschot op het erfdeel met een grensoverschrijdend aspect onder artikel 63 VWEU vallen.[15] De omstandigheid dat de overdracht als voorschot op het erfdeel deelnemingen in een personenvennootschap betreft en geen onroerende zaken, zoals in de zaak die tot het arrest Schröder heeft geleid, vormt mijns inziens op zich geen gegeven dat tot een andere analyse van de op de nationale regeling toepasselijke vrijheid van verkeer kan leiden.[16]

28. Een situatie waarin een in Duitsland wonende persoon als voorschot op een erfdeel deelnemingen in een personenvennootschap naar Duits recht die in Duitsland landbouwactiviteiten verricht, overdraagt aan een in een andere lidstaat wonend kind, vormt een transactie met grensoverschrijdende aspecten die in beginsel onder het begrip kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU valt.

B – *Beperking van het vrij verkeer van kapitaal*

29. Voorts zij eraan herinnerd dat de maatregelen die ingevolge artikel 63, lid 1, VWEU verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die niet-ingezetenen ervan kunnen doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen of dergelijke investeringen aan te houden[17] of ingezetenen van een lidstaat kunnen ontmoedigen in andere staten investeringen te doen[18].

30. Volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling is een natuurlijk persoon die zijn woonplaats noch zijn gebruikelijke verblijfplaats in Duitsland heeft ingevolge § 49 EStG voor de inkomstenbelasting belastingplichtig over in deze lidstaat verworven inkomsten, waaronder de inkomsten uit in Duitsland verrichte industriële of commerciële activiteiten.[19] Anders dan de ingezeten belastingplichtige kan een dergelijke niet-ingezeten belastingplichtige een particuliere onderhoudsuitkering, zoals de uitkering die Grünewald aan zijn vader of zijn ouders betaalt wegens een voorschot op zijn erfdeel, op grond van § 50 EStG evenwel niet als buitengewone uitgaven in de zin van § 10, lid 1, EStG van deze inkomsten aftrekken.

15 — In het aangehaalde arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 27, heeft het Hof geoordeeld dat de overdracht als voorschot op het erfdeel van in een lidstaat gelegen onroerende zaken aan een in een andere lidstaat wonende natuurlijke persoon onder artikel 63 VWEU valt.

16 — Dienaangaande heeft enerzijds het Hof reeds bepaald dat de overdracht van deelnemingen in een ingezeten vennootschap tussen een ingezetene en een niet-ingezetene een kapitaalbeweging vormt (zie in deze zin arrest Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punt 43). Anderzijds is de vraag over de eventuele toepasselijkheid van de vrijheid van vestiging als bedoeld in artikel 49 VWEU, waarnaar overigens geen van de interveniërende partijen verwijst, in casu mijns inziens niet relevant. Volgens vaste rechtspraak moet voor de beantwoording van de vraag of een nationale regeling onder de ene of de andere fundamentele vrijheid valt, worden uitgegaan van de strekking van de nationale regeling in kwestie (zie arrest Test Claimants in the FII Group Litigation C-35/11, EU:C:2012:707, punt 90 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Ik moet constateren dat de betrokken nationale regeling betrekking heeft op de fiscale behandeling van particuliere onderhoudsuitkeringen die verschuldigd zijn wegens een voorschot op het erfdeel, en inzonderheid op de mogelijkheid om deze uitkeringen af te trekken als „bijzondere uitgaven”, ongeacht of deze transactie de overdracht van deelnemingen in vennootschappen betreft (dit aspect onderscheidt de betrokken fiscale behandeling van die welke aan de orde is in het arrest Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, inzonderheid punt 21). Indien de betrokken wettelijke regeling de vrijheid van vestiging beperkt, inzonderheid in het geval waarin het voorwerp van de overdracht als voorschot van het erfdeel deelnemingen in vennootschappen betreft op grond waarvan hij of zij een beslissende invloed op de besluiten van deze vennootschap heeft en de activiteiten ervan kan bepalen, is deze beperking in het licht van het voorwerp derhalve slechts het onvermijdelijke gevolg van een eventuele belemmering van het vrije kapitaalverkeer en rechtvaardigt zij dus niet een autonome toetsing van deze wettelijke regeling aan artikel 49 VWEU (zie in deze zin arrest Glaxo Wellcome EU:C:2009:559, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Overigens blijkt in casu uit de verwijzingsbeslissing niet duidelijk welke rol de deelnemingen die voorwerp van de overdracht zijn op het beheer van de vennootschap hebben.

17 — Arresten Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Schröder, EU:C:2011:198, punt 30.

18 — Arresten Commissie/Finland, C-342/10, EU:C:2012:688, punt 28, en Commissie/Duitsland, C-600/10, EU:C:2012:737, punt 14.

19 — Zie wat betreft inkomsten uit de verhuur van onroerende goederen arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 31.

31. De minder gunstige fiscale behandeling van niet-ingezetenen met betrekking tot particuliere onderhoudsuitkeringen kan hen ontmoedigen in Duitsland gelegen onroerende goederen als voorschot op het erfdeel te verwerven of deelnemingen aan te houden in Duitse vennootschappen die in Duitsland industriële of commerciële activiteiten verrichten. [20] Tevens kunnen Duitse inwoners worden ontmoedigd om personen die in een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland wonen aan te duiden als begunstigde van een voorschot op het erfdeel. [21]

32. Hieruit volgt dat een regeling die voorziet in een ongunstige behandeling van niet-ingezetenen een beperking van het vrij verkeer van kapitaal inhoudt die in beginsel verboden wordt door artikel 63 VWEU.

C – *Eventuele rechtvaardiging van de beperking van het vrij verkeer van kapitaal*

33. Niettemin moet worden onderzocht of een nationale belastingregeling als aan de orde in het hoofdgeding, ondanks dat zij een beperking van het vrij verkeer van kapitaal inhoudt, verenigbaar kan zijn met de bepalingen van het VWEU inzake het vrij verkeer van kapitaal.

34. Artikel 65, lid 1, sub a, VWEU bepaalt immers dat het bepaalde in artikel 63 VWEU „niets af[doet] aan het recht van de lidstaten [...] de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats [...]". Aangezien deze bepaling afwijkt van het grondbeginsel van het vrije verkeer van kapitaal, moet zij evenwel strikt worden uitgelegd; zij wordt zelf beperkt door lid 3 van artikel 65 VWEU, dat bepaalt dat de in lid 1 bedoelde de nationale maatregelen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63 [VWEU]" [22].

35. Daarom moet worden nagegaan of een nationale regeling als in deze zaak aan de orde is, die onderscheid maakt tussen ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen, een ongelijke behandeling met zich brengt die is toegestaan op grond van artikel 65, lid 1, sub a, VWEU, dan wel een willekeurige discriminatie of een verkapte beperking vormt die wordt verboden door lid 3 van dit artikel. In dit verband blijkt uit vaste rechtspraak dat een dergelijke nationale regeling slechts in twee gevallen verenigbaar met de bepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer kan worden geacht: indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of als het wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang. [23] Bovendien is het verschil in behandeling slechts gerechtvaardigd indien het niet verder gaat dan noodzakelijk is om het door de betrokken regeling nagestreefde doel te bereiken. [24]

1. Vergelijkbaarheid van de betrokken situaties

36. Volgens vaste rechtspraak, waarvoor de grondslag is gelegd in het arrest Schumacker [25], is de situatie van ingezetenen en van niet-ingezetenen bij directe belastingen in het algemeen niet vergelijkbaar, aangezien het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een staat verwerft meestal slechts een deel is van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is

20 — Zie naar analogie met betrekking tot de verwerving van onroerende goederen arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 31. Zie met betrekking tot de ontmoediging aandelen in vennootschappen te verwerven de arresten Haribo Lakritzen Hans Riegel, C-436/08 en C-437/08, EU:C:2011:61, punten 52 en 53, en Glaxo Wellcome, EU:C:2009:559, punten 57 en 58.

21 — Zie arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 32.

22 — Zie arresten Commissie/Duitsland, C-211/13, EU:C:2014:2148, punten 45 en 46, en Welte, EU:C:2013:662, punten 42 en 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

23 — Arrest Commissie/Finland, EU:C:2012:688, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

24 — Arresten Schröder, EU:C:2011:198, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Commissie/Duitsland, EU:C:2014:2148, punt 47.

25 — C-279/93, EU:C:1995:31.

geconcentreerd op de plaats waar hij woont, en kan de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die gevormd wordt door zijn totale inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie, het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft; deze plaats is in het algemeen zijn gebruikelijke woonplaats. [26]

37. Wanneer een lidstaat niet-ingezetenen niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan ingezetenen verleent, wordt dat in de rechtspraak dan ook in de regel niet discriminerend geacht. [27]

38. Een niet-ingezeten belastingplichtige heeft in de regel dus niet het recht de lidstaat waar hij slechts een gering deel van zijn inkomsten ontvangt, te verwijten dat een van zijn persoonlijke en gezinssituatie afhangend belastingvoordeel hem wordt geweigerd, zoals de aftrek van een door hem verschuldigde onderhoudsuitkering, aangezien deze verplichting rust op zijn woonstaat. De verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-ingezeten belastingplichtige in aanmerking te nemen rust slechts op de bronstaat van de inkomsten wanneer deze belastingplichtige zijn belastbare inkomsten volledig of nagenoeg volledig in deze staat verwerft. [28]

39. Uit vaste rechtspraak blijkt echter eveneens dat met betrekking tot uitgaven zoals beroepskosten die rechtstreeks verband houden met een activiteit waardoor in een lidstaat belastbare inkomsten zijn verworven, ingezetenen en niet-ingezetenen van deze lidstaat in een vergelijkbare situatie verkeren, zodat een regeling van deze staat die bij de belastingheffing aan niet-ingezetenen geen aftrek van dergelijke uitgaven toestaat maar aan ingezetenen wel, in het nadeel kan werken van hoofdzakelijk staatsburgers van andere lidstaten en dus indirecte discriminatie op grond van nationaliteit in het leven roept. [29]

40. In het licht van de hierboven uiteengezette beginselen uit de rechtspraak moet worden bepaald of de situatie van een niet-ingezeten belastingplichtige als Grünewald, die particuliere onderhoudsuitkeringen betaalt wegens een overdracht als voorschot op zijn erfdeel, vergelijkbaar is met die van een ingezeten belastingplichtige als zijn broer, die dezelfde vermogensbestanddelen op dezelfde grond ontvangt en dezelfde particuliere onderhoudsuitkeringen betaalt.

41. Dienaangaande moet in de eerste plaats erop worden gewezen dat in casu uit de verwijzingsbeslissing niet duidelijk blijkt welk deel van zijn totale inkomen het door Grünewald in Duitsland verworven inkomen in de betrokken belastingtijdvakken uitmaakt.

42. Indien de verwijzende rechter constateert dat Grünewald in deze tijdvakken het grootste deel van zijn totale inkomen in Duitsland verwierf, moet worden geconcludeerd dat zijn situatie vergelijkbaar is met die van een ingezeten belastingplichtige, zodat een andere fiscale behandeling met betrekking tot de aftrekbaarheid van de particuliere onderhoudsuitkeringen in beginsel niet is toegestaan.

43. Indien de verwijzende rechter daarentegen vaststelt dat de door Grünewald in Duitsland genoten inkomsten niet het grootste deel van zijn inkomen vormden, is zijn situatie met die van een ingezeten belastingplichtige vergelijkbaar indien de betaalde particuliere onderhoudsuitkeringen moeten worden gekwalificeerd als uitgaven die rechtstreeks verband houden met de activiteit die de belastbare inkomsten heeft gegenereerd, conform de in punt 39 vermelde rechtspraak.

26 — Arresten Schumacker, EU:C:1995:31, punten 31 en 32, en Schröder, EU:C:2011:198, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

27 — Gezien de objectieve verschillen tussen de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft. Zie arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

28 — Zie arrest Schumacker, EU:C:1995:31, punt 32. Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Bot in de zaak Schröder, EU:C:2010:761, punten 44 en 45.

29 — Arresten Commissie/Finland, EU:C:2012:688, punt 37, en Schröder, EU:C:2011:198, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

44. Dienaangaande wordt erop gewezen dat onder bedrijfskosten die rechtstreeks verband houden met de inkomsten die zijn verworven in de lidstaat waar de activiteit wordt uitgeoefend, de kosten moeten worden begrepen die in rechtstreeks economisch verband staan met de dienstverrichting waarover in die lidstaat belasting is geheven en die dus onlosmakelijk daarmee verbonden zijn. [30]

45. In de zaak Schröder heeft het Hof reeds uitdrukkelijk vastgesteld dat voor zover de verbintenis om wegens een voorschot op zijn erfdeel een particuliere onderhoudsuitkering te betalen voortvloeit uit de overdracht van de betrokken onroerende goederen, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan, deze uitkering een rechtstreeks met de exploitatie van deze goederen verbonden uitgave is, zodat de situatie van de niet-ingezeten belastingplichtige in dit opzicht vergelijkbaar is met die van een ingezeten belastingplichtige. [31]

46. De toepassing van deze benadering op de onderhavige zaak brengt met zich dat indien de verwijzende rechter constateert, zoals het geval lijkt te zijn [32], dat de verbintenis van Grünewald om de particuliere onderhoudsuitkering te betalen is ontstaan doordat aan hem, als voorschot op zijn erfdeel, de deelneming in de personenvennootschap is overgedragen waaruit, althans gedeeltelijk, in Duitsland belastbare inkomsten voortkomen, dan moeten deze uitkeringen worden aangemerkt als kosten die rechtstreeks verband houden met de activiteit waardoor belastbare inkomsten zijn verworven, en moet de positie van Grünewald als vergelijkbaar met die van een ingezeten belastingplichtige zoals zijn broer worden aangemerkt.

47. In zijn verwijzingsbeslissing noemt het Bundesfinanzhof evenwel een aantal redenen, die in punt 18 van deze conclusie zijn genoemd, op grond waarvan kan worden getwijfeld aan de toepasselijkheid van de oplossing van het arrest Schröder op de onderhavige zaak. Geen van deze redenen overtuigt mij evenwel.

48. Het Bundesfinanzhof noemt in de eerste plaats mogelijke lacunes in de verwijzingsbeslissing die tot de zaak Schröder heeft geleid, waarin inzonderheid niet is gewezen op het bestaan van het „Korrespondenzprinzip” [33] tussen de aftrek voor de onderhoudsplichtige en de belastingheffing bij de begunstigde. Dienaangaande ben ik, net als de Commissie, van mening dat het ontbreken van een verwijzing naar het „Korrespondenzprinzip”, ook indien het nationale rechtskader dat de verwijzende rechter aan het Hof heeft voorgelegd lacunes zou vertonen, niets zou veranderen aan de analyse van de discriminerende fiscale behandeling van de niet-ingezeten belastingplichtige volgens het recht van de Unie. Enerzijds speelt dit beginsel immers geen enkele rol bij de kwalificatie van de particuliere onderhoudsuitkeringen als „kosten die rechtstreeks verband houden” met de activiteit waardoor belastbare inkomsten zijn verworven zoals bepaald in de bovenvermelde rechtspraak. Anderzijds is er geen reden – en, onverminderd de overwegingen betreffende de dwingende redenen van algemeen belang in punt 66 en volgende van deze conclusie, noch de verwijzende rechter noch de Duitse regering voeren enige reden aan – om aan de fiscale behandeling van de particuliere uitkeringen van de ontvanger het gevolg toe te kennen dat de onderhoudsplichtige anders wordt behandeld naargelang deze al dan niet een ingezeten belastingplichtige is.

49. Ten tweede, wat de stelling van de Duitse belastingautoriteiten betreft waarnaar het Bundesfinanzhof verwijst, volgens welke het Hof zich in het arrest Schröder enkel heeft uitgesproken over een overdracht onder bezwarende titel en niet over een voorschot op het erfdeel, met als gevolg dat in een geval als in deze eerste situatie het onderscheid tussen de aftrek van de verkrijgingskosten en van de rente relevant is, moet ik zeggen dat zij mij nogal verbaast. Bij lezing van het arrest van het

30 — Zie arrest Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punt 25.

31 — Zie arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 46.

32 — Zie punt 59 van deze conclusie.

33 — Dat wil zeggen, de in punt 12 van deze conclusie genoemde „materieelrechtelijke correspondentie”.

Hof en de conclusie van advocaat-generaal Bot in de zaak Schröder blijkt overduidelijk dat het Hof zich in dit arrest, net als in de onderhavige zaak, over de overdracht als voorschot op het erfdeel om niet heeft gebogen. [34] De Duitse regering heeft ter terechtzitting overigens duidelijk verklaard dat de twee zaken feitelijk vergelijkbaar waren.

50. Ten derde, wat de twijfels van het Bundesfinanzhof met betrekking tot de bron van de belastbare inkomsten betreft, ben ik van mening dat de omstandigheid dat de overdracht als voorschot op het erfdeel in casu deelnemingen in een personenvennootschap die economische activiteit verricht betreft, en geen onroerende zaken zoals in de zaak Schröder, niet relevant is voor de analyse naar Unierecht. In beide gevallen gaat het namelijk om de overdracht van goederen die een in Duitsland belastbaar inkomen genereren, en het feit dat deze inkomsten voortkomen uit een commerciële activiteit en niet uit verhuur van onroerende zaken maakt in deze zaak geen verschil voor hun fiscale behandeling, met name wat betreft de verschillende fiscale behandeling van niet-ingezeten belastingplichtigen.

51. Het Bundesfinanzhof lijkt in zijn verwijzingsbeslissing het Finanzgericht te verwijten niet in aanmerking te hebben genomen dat de particuliere onderhoudsuitkeringen bestemd zijn voor de onderhoudsbehoeften van de ontvangers, zodat zij tot de persoonlijke sfeer van de verkrijger kunnen worden gerekend en in aanmerking moeten worden genomen door de staat waar hij woont, zonder verplichting tot aftrek voor de staat waar de inkomsten worden gegenereerd. [35]

52. Ook de Duitse regering betoogt in haar opmerkingen dat de particuliere onderhoudsuitkeringen, net als in het Duitse recht, als persoonsgebonden aftrekposten moeten worden aangemerkt, aangezien zij gebaseerd zijn op familiebanden. [36] Volgens haar moet deze kwalificatie van de particuliere onderhoudsuitkeringen in het nationale recht ook bepalend zijn voor de beoordeling van de fiscale behandeling van deze uitkeringen overeenkomstig het Unierecht. Aangezien het stelsel van indirecte belastingen niet geharmoniseerd is, moeten de nationale wetgever en rechtspraak immers de mogelijkheid hebben om de juridische aard van de belastingaftrekposten te bepalen.

53. Wat betreft het door het Bundesfinanzhof naar voren gebrachte feit dat de particuliere onderhoudsuitkeringen bestemd zijn voor de onderhoudsbehoeften van de ontvangers, heeft het Hof in het arrest Schröder, met afwijzing van vergelijkbare argumenten van de Duitse regering, bepaald dat deze omstandigheid geen vraagtekens zet bij het bestaan van een rechtstreeks verband in de zin van de rechtspraak, aangezien dat rechtstreekse verband niet volgt uit een onderling verband tussen het bedrag van de betrokken uitgave en het bedrag van de belastbare inkomsten, maar uit het feit dat deze uitgave onlosmakelijk is verbonden met de activiteit waardoor deze inkomsten worden verkregen. [37]

54. Wat daarentegen het argument van de Duitse regering betreft dat de kwalificatie van de betrokken aftrek in het nationale recht in aanmerking moet worden genomen, merk ik op dat de kwalificatie van een uitgave of aftrek in nationaal recht (ongeacht of zij als persoonlijk, beroepsmatig of anders is gekwalificeerd), ook met het gewicht op nationaal niveau dat de nationale wetgever of rechtspraak daaraan wil geven, niet kan worden gebruikt om, in strijd met het Unierecht, discriminatie tussen Europese staatsburgers op grond van hun woonplaats te rechtvaardigen.

34 — Zie de punten 9, 12 en ook 42 en 43 van het arrest Schröder, EU:C:2011:198, en nog duidelijker de punten 20-23 van de conclusie van advocaat-generaal Bot in deze zaak, EU:C:2010:761.

35 — Zie de in voetnoot 25 aangehaalde rechtspraak.

36 — Om precies te zijn betoogt de Duitse regering dat de persoonlijke aard van de particuliere onderhoudsuitkeringen wordt afgeleid uit de aard van de overeenkomst, die onder het familie- en erfrecht valt, uit het doel van de overdracht, namelijk ouder wordende ouders een economische garantie bieden, uit de omstandigheid dat de uitkering niet wordt vastgesteld op grond van de waarde van de tegenprestatie, maar op basis van de onderhoudsbehoeften van de overdrager en de draagkracht van de onderhoudsplichtige, en uit het feit dat de partijen zich laten leiden door het idee de overgedragen productieactiviteit in de familie te houden.

37 — Zie arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 43.

55. Dienaangaande moet tevens eraan worden herinnerd dat de lidstaten, ofschoon zij volgens vaste rechtspraak bij de huidige stand van zaken hun bevoegdheden op het gebied van directe belastingen hebben behouden, deze bevoegdheden niettemin in overeenstemming met hun Unierechtelijke verplichtingen moeten uitoefenen. [38]

56. De Duitse regering voert subsidiair aan dat er in de onderhavige zaak geen rechtstreeks verband is tussen de uitgaven waarvan aftrek wordt verzocht en de belastbare inkomsten. De omstandigheid dat Grünewald de deelneming in de vennootschap zonder de betalingsverplichting niet had kunnen verkrijgen, volstaat immers niet om het bestaan van een „rechtstreeks verband" tussen de uitkeringen en de inkomsten uit commerciële activiteit te rechtvaardigen. Doorslaggevend voor de vaststelling of van een dergelijk verband sprake is, is de omstandigheid dat de aangevoerde uitgaven specifiek naar aanleiding van de in Duitsland belastbare economische activiteit zijn gemaakt, dus door de exploitatie van de onderneming, dan wel onlosmakelijk met deze economische activiteit verbonden zijn.

57. In dezelfde zin kan het verband tussen de betrokken uitkeringen en commerciële inkomsten volgens de Franse regering niet als rechtstreeks worden gekwalificeerd, aangezien de uitkeringen niet specifiek met deze commerciële inkomsten verbonden zijn. De Franse regering verwijst naar twee recente arresten van het Hof, Commissie/Finland [39] en Commissie/Duitsland [40], waarin het Hof de betekenis en de draagwijdte van het begrip „rechtstreeks verband" nader heeft bepaald.

58. Dienaangaande moet evenwel worden opgemerkt dat er geen reden is om niet te bevestigen wat het Hof reeds in arrest Schröder heeft bepaald, namelijk dat indien de verwijzende rechter vaststelt dat de verplichting om de particuliere onderhoudsuitkering te betalen *voortvloeit uit* – dat wil zeggen, voortkomt uit of haar oorsprong heeft in – de overdracht van de vermogensbestanddelen waardoor de inkomsten worden verworven, de kosten voor de nakoming van deze verbintenis een rechtstreeks met de exploitatie van deze bestanddelen verbonden uitgave is. [41]

59. In de onderhavige zaak, en onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties, lijkt het, net als in de zaak Schröder, dat de verbintenis tot betaling van de particuliere onderhoudsuitkeringen voortvloeit uit de overdracht van de deelnemingen in de vennootschap waardoor de belastbare inkomsten zijn verworven. De overdracht van de deelnemingen en de uitkeringen maken immers deel uit van dezelfde overeenkomst en worden tegen elkaar uitgewisseld. Het Bundesfinanzhof verklaart zelf in zijn verwijzingsbeslissing dat uit artikel 2 van deze overeenkomst blijkt dat de uitkeringen als „tegenprestatie" (Gegenleistung) zijn overeengekomen. Dat wijst erop dat Grünewald, indien hij de verbintenis om de uitkering aan zijn vader te betalen niet had aanvaard, de deelnemingen in de personenvennootschap niet zou hebben ontvangen.

60. Anderzijds volgt uit de kenschetsing van de regeling inzake het voorschot op een erfdeel in de rechtspraak van het Bundesfinanzhof dat er in gevallen van overdracht als voorschot op het erfdeel sprake is van een „rechtstreeks verband". Zoals uit punt 9 van deze conclusie blijkt, zijn particuliere onderhoudsuitkeringen volgens de rechtspraak van deze rechter uit het overgedragen vermogensbestanddeel voortvloeiende inkomsten die de overdrager zich voorbehoudt maar moeten worden geproduceerd door de verkrijger. De uitkering valt derhalve in wezen samen met ten minste een deel van de door het overgedragen goed gegenereerde inkomsten. Dit toont aan dat er niet alleen een rechtstreeks verband is, maar dat de uitgaven waarvan aftrek wordt verzocht (de particuliere onderhoudsuitkering) en de belastbare inkomsten (de door de vennootschappelijke deelneming gegenereerde voordelen) volledig samenvallen.

38 — Zie arresten Schumacker, EU:C:1995:31, punt 21; Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, punt 14 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

39 — C-342/10, EU:C:2012:688.

40 — C-600/10, EU:C:2012:737.

41 — Zie punt 45 van deze conclusie en arrest Schröder, EU:C:2011:198, punten 45, 46 en 49.

61. Wat de door de Franse regering aangehaalde arresten betreft: het Hof was in de zaak Commissie/Finland verzocht om te beoordelen of artikel 63 VWEU verenigbaar was met de Finse regering volgens welke dividenduitkeringen aan niet-ingezeten pensioenfondsen discriminerend werden belast.[42] Uit dit arrest kan mijns inziens niet worden afgeleid, zoals de Franse regering lijkt te doen, dat het Hof zich heeft willen baseren op één criterium – de bedoeling van de wetgever – dat in de plaats zou worden gesteld van het criterium van de onlosmakelijke verbondenheid tussen uitgaven en inkomsten dat in de eerdere rechtspraak was ontwikkeld om te bepalen of er sprake is van een rechtstreeks verband. In de punten 41 tot en met 43 van dit arrest heeft het Hof immers geen nieuw criterium ontwikkeld, doch enkel het argument van de Finse regering afgewezen dat de situatie van ingezeten en niet-ingezeten fondsen niet vergelijkbaar is bij gebrek aan een rechtstreeks verband, door te constateren dat de wetgever met de betrokken nationale regeling zelf een rechtstreeks verband heeft gecreëerd tussen de aftrekbare kosten (namelijk de aan de voorzieningen toegevoegde bedragen) en de belastbare inkomsten (namelijk de dividenden) om rekening te houden met de bijzondere doelstelling van de fondsen[43], die zowel voor ingezeten als niet-ingezeten fondsen geldt.

62. In de zaak Commissie/Duitsland was het Hof daarentegen verzocht om te beoordelen of de Duitse belastingregeling volgens welke niet-ingezeten pensioenfondsen van de in Duitsland ontvangen dividenden en rente bepaalde kosten die daarmee volgens de Commissie rechtstreeks verband houden niet konden aftrekken, verenigbaar is met artikel 63 VWEU. Anders dan de Franse regering lijkt te betogen, heeft het Hof in dit arrest zijn benadering in het arrest Schröder evenwel niet gewijzigd – integendeel, het heeft zich juist daarop gebaseerd[44] – maar enkel het beroep van de Commissie afgewezen omdat zij niet heeft voldaan aan de op haar rustende last om de niet-nakoming te bewijzen. Om precies te zijn heeft het Hof de Commissie verweten dat zij niet voldoende gegevens heeft aangevoerd om te bewijzen dat de kosten (bank- en transactiekosten alsook personeelskosten) die volgens haar rechtstreeks verband hielden met de belastbare inkomsten (dividenden en rente) specifiek noodzakelijk waren om deze inkomsten te verwerven. Met andere woorden, om de bewoordingen van het arrest Schröder te gebruiken, de Commissie heeft niet afdoende bewezen dat deze kosten voortvloeiden uit of veroorzaakt werden door de activiteit waardoor de belastbare onkosten werden gegenereerd.

63. De Duitse regering voert eveneens aan dat indien ook de woonstaat van Grünewald de door hem betaalde particuliere onderhoudsuitkeringen in aanmerking moet nemen, het risico bestaat dat deze uitkeringen tweemaal worden afgetrokken, waardoor niet-ingezetenen gunstiger zouden worden behandeld dan ingezetenen. Een dergelijk risico, dat in de onderhavige zaak vrij theoretisch lijkt, kan geen discriminerende behandeling van niet-ingezeten belastingplichtigen rechtvaardigen. Zowel richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremie[45], die ten tijde van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde feiten van toepassing was, als richtlijn 2011/16/EU van 15 februari 2011 van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG[46], voorziet in de uitwisseling van inlichtingen tussen de betrokken belastingdiensten, zodat het Duitse ministerie van Financiën de woonstaat van de beperkt belastingplichtige kan informeren over diens verzoek tot aftrek, om dubbele aftrek te voorkomen.[47]

42 — Terwijl ingezeten fondsen de bedragen konden aftrekken die zij aan de voorzieningen toevoegden om aan pensioenverplichtingen te voldoen, hetgeen de facto een vrijstelling van de dividendbelasting inhield, hadden niet-ingezeten fondsen deze mogelijkheid niet. Zie arrest Commissie/Finland, EU:C:2012:688, punten 25 en 26.

43 — Volgens het Hof is deze doelstelling gelegen in kapitaal opbouwen door beleggingen die een inkomen opleveren in de vorm van met name dividend, om te kunnen voldoen aan hun toekomstige pensioenverplichtingen uit verzekeringsovereenkomsten (arrest Commissie/Finland, EU:C:2012:688, punt 42).

44 — Arrest Commissie/Duitsland, EU:C:2012:737, punt 17.

45 — PB L 336, blz. 15.

46 — PB L 64, blz. 1.

47 — Zie in deze zin ook arresten Centro Equestre da Lezíria Grande, EU:C:2007:96, punt 36, en van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punt 55.

64. Tot slot heeft de Franse regering subsidiair aangevoerd dat indien het Hof oordeelt dat een nationale regeling die de niet-ingezeten belastingplichtige belet om betaalde particuliere onderhoudsuitkeringen af te trekken in strijd is met artikel 63 VWEU, deze uitkeringen niet moeten worden afgetrokken van het globale inkomen dat hij heeft gegenereerd in de staat waarvan hij geen ingezetene is, maar aftrek uitsluitend moet worden toegelaten met betrekking tot de categorieën inkomsten uit de activiteit die rechtstreeks verband houdt met de uitkeringen, en in casu dus uitsluitend de inkomsten die Grünewald in Duitsland op grond van zijn deelneming in de personenvennootschap heeft gegenereerd.

65. Dienaangaande sluit ik mij aan bij de opmerkingen van de Commissie ter terechtzitting dat het, voor zover de gekozen benadering geen discriminatie tussen ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen met zich brengt, aan de nationale belastingautoriteiten staat om te beslissen hoe en op welke grondslag de aftrek wordt berekend.

2. Dwingende reden van algemeen belang

66. Volgens vaste rechtspraak is een beperking van het vrije kapitaalverkeer toelaatbaar wanneer zij gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang.[48] Terwijl er in de zaak Schröder geen dwingende redenen van algemeen belang door de Duitse regering zijn aangevoerd of door de verwijzende rechter zijn overwogen[49], zijn er in de onderhavige zaak twee aangevoerd.

a) Evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten

67. De verwijzende rechter vraagt zich in de eerste plaats af of de weigering aan de niet-ingezeten belastingplichtige om de door hem verschuldigde uitkeringen af te trekken, kan worden gerechtvaardigd om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten conform het territorialiteitsbeginsel te behouden. Onder verwijzing naar het bovengenoemde Korrespondenzprinzip[50], waaruit volgt dat de in deze zaak aan de orde zijnde regeling niet naar Unierecht kan worden beoordeeld zonder rekening te houden met de fiscale situatie van de ontvanger van de uitkering, vraagt deze rechter zich af of de bronstaat niet kan worden toegestaan om zijn belastingwetgeving door middel van een aftrekverbod voor de niet-ingezeten belastingplichtige te handhaven indien om objectieve redenen geen belasting kan worden geheven bij de ontvanger, zoals het geval is indien hij buiten het nationale grondgebied woont.

68. Dienaangaande zij erop gewezen dat enerzijds het behoud van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten een door het Hof erkend legitiem doel is, en anderzijds uit vaste rechtspraak volgt dat de lidstaten bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen die door de Unie zijn aangenomen bevoegd blijven om, door het sluiten van overeenkomsten of unilateraal, de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen teneinde onder meer dubbele belasting af te schaffen.[51]

69. In de onderhavige zaak moet evenwel in de eerste plaats worden opgemerkt dat noch uit de verwijzingsbeslissing, noch uit andere dossierstukken blijkt dat de door Grünewald aan zijn vader betaalde uitkeringen niet in Duitsland kunnen worden belast. Er is immers geen enkele aanwijzing dat de vader buiten het Duits grondgebied woont of dat de uitkeringen om een willekeurige reden niet bij hem kunnen worden belast. Dit lijkt dus een hypothetisch argument dat, uiteraard onder voorbehoud van toetsing door de verwijzende rechter, de discriminatie van Grünewald in casu geenszins kan rechtvaardigen.

48 — Zie bijvoorbeeld arrest DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

49 — Zie arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 48.

50 — Zie punt 12 hierboven.

51 — Zie arrest DMC, EU:C:2014:20, punten 46 en 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

70. In de tweede plaats kan de fiscale behandeling van de ontvanger van de uitkeringen de discriminatie van de niet-ingezeten belastingplichtige hoe dan ook, los van het Korrespondenzprinzip [52], niet rechtvaardigen, zoals reeds in punt 48 van deze conclusie is vermeld. Volgens de in deze zaak aan de orde zijnde regeling, inzonderheid § 50 EStG, is aftrek als „bijzondere uitgave" in het algemeen niet mogelijk indien de schuldenaar beperkt belastingplichtig is. De niet-ingezeten belastingplichtige wordt hoe dan ook aftrek van de particuliere onderhoudsuitkeringen geweigerd, los van zowel de woonplaats van de onderhoudsgerechtigde als van het feit dat deze uitkeringen bij de ontvanger worden belast. Deze regeling heeft geenszins tot doel een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid te behouden, en kan hoe dan ook niet als een daartoe strekkende evenredige maatregel worden beschouwd.

b) Samenhang van het nationale belastingstelsel

71. De Duitse regering voert ter rechtvaardiging van de in deze zaak aan de orde zijnde fiscale behandeling tevens aan dat de samenhang van het nationale belastingstelsel moet worden verzekerd, waarbij zij zich uitdrukkelijk baseert op dezelfde argumenten waarmee het Bundesfinanzhof zijn twijfels over de grond van de evenredige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten heeft uitgedrukt. Volgens deze regering moeten, op grond van het Korrespondenzprinzip en de daaruit volgende overdracht van de draagkracht tussen onderhoudsplichtige en ontvanger van de uitkeringen [53], de opvolgende generaties als geheel (Generationennachfolgeverbund) waarbinnen het voorschot van het erfdeel wordt overgedragen (in casu de ouders en de twee zoons), als een fiscale eenheid worden aangemerkt en dus als één geheel worden belast. [54] Volgens de Duitse regering zou de fiscale eenheid, indien de aftrek van de particuliere onderhoudsuitkeringen in Duitsland werd toegestaan zonder dat deze uitkeringen tegelijkertijd bij de ontvanger daarvan werden belast, een dubbel voordeel genieten en de samenhang van het Duitse belastingstelsel daardoor worden ondermijnd.

72. Volgens vaste rechtspraak erkent het Hof in dit verband dat de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te bewaren een dwingende reden van algemeen belang is. [55] Een dergelijke rechtvaardigingsgrond is evenwel slechts toelaatbaar indien een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken belastingvoordeel en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing, waarbij de vraag of het verband rechtstreeks is aan de hand van het doel van de betrokken regeling moet worden beoordeeld. [56] Van een dergelijk rechtstreeks verband is met name geen sprake wanneer het om afzonderlijke belastingheffingen gaat of om de fiscale behandeling van verschillende belastingplichtigen. [57]

73. In casu blijkt duidelijk dat de in deze zaak aan de orde zijnde fiscale behandeling verschillende belastingplichtigen betreft, namelijk enerzijds degene die de particuliere onderhoudsuitkeringen moet betalen, die, indien hij ingezetene is, deze uitkeringen kan aftrekken, en anderzijds de ontvanger bij wie de uitkeringen overeenkomstig het Korrespondenzprinzip worden belast.

52 — In de verwijzingsbeslissing verwijst het Bundesfinanzhof naar het arrest Schempp (C-403/03, EU:C:2005:446). Deze verwijzing lijkt mij irrelevant voor zover deze zaak betrekking had op de niet-aftrekbaarheid in een lidstaat van alimentatie die in een andere lidstaat was betaald en dus de relatie tussen twee verschillende belastingregelingen betrof (zie inzonderheid punt 35), aangezien de kwestie van de aftrekbaarheid van particuliere uitkeringen en de *corresponderende* belasting bij de ontvanger uitsluitend het Duitse belastingstelsel betreft.

53 — Zie punt 10 en 12 van deze conclusie.

54 — De Duitse regering voert tevens aan dat het Hof in vergelijkbare gevallen, zoals ondernemingsgroepen, meerdere rechtssubjecten tezamen als fiscale eenheid heeft aangemerkt. Deze regering verwijst met name naar het arrest Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659.

55 — Zie bijvoorbeeld arresten Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punt 42, en Papillon, EU:C:2008:659, punt 43.

56 — Zie bijvoorbeeld arrest Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punt 92 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

57 — Zie arrest DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak. In dit verband verwijs ik tevens naar de punten 35 en volgende van mijn conclusie in de zaak Commissie/Portugal, C-493/09, EU:C:2011:344.

74. De Duitse regering meent evenwel dat er sprake kan zijn van het door de rechtspraak vereiste rechtstreekse verband tussen het belastingvoordeel en de heffing, hoewel het om twee verschillende belastingplichtigen gaat, aangezien het „Generationennachfolgeverbund" op grond van het Korrespondenzprinzip als een fiscale eenheid moet worden behandeld.

75. Dit argument overtuigt mij geenszins.

76. In de eerste plaats lijkt het mij namelijk duidelijk in strijd met het – in punt 56 en volgende van deze conclusie besproken – argument van de Duitse regering dat er geen rechtstreeks verband is tussen de kosten waarvan om aftrek wordt verzocht (dat wil zeggen, de particuliere onderhoudsuitkeringen die bij de ontvanger worden belast) en de belastbare inkomsten. Als wordt geargumenteerd dat er geen rechtstreeks verband is tussen de aftrekbare kosten en de belastbare inkomsten, vraag ik mij af hoe kan worden geargumenteerd dat dit verband wel bestaat tussen het belastingvoordeel en de heffing.

77. In de tweede plaats is dit argument in tegenspraak met de praktijk van de Duitse belastingautoriteiten die, uit hoofde van de in deze zaak aan de orde zijnde belastingregeling, het Generationennachfolgeverbund niet altijd als een fiscale eenheid behandelen, maar alleen als de onderhoudsplichtige schuldenaar in Duitsland woont. Alleen in dat geval bestaat er namelijk correspondentie tussen de belasting over de uitkeringen en de aftrek daarvan. Volgens § 50 EStG wordt de aftrek van de particuliere onderhoudsuitkeringen daarentegen in elk geval aan de niet-ingezeten belastingplichtige geweigerd, zowel wanneer de uitkeringen in Duitsland worden belast als wanneer dat niet het geval is.

78. Bovendien heeft de Duitse regering ter terechtzitting toegegeven dat indien de ontvanger van de uitkeringen in het buitenland woont – in casu, zoals gezien, een vrij hypothetisch geval –, de ingezeten belastingplichtige die de particuliere onderhoudsuitkeringen moet betalen deze ook kan aftrekken indien de uitkeringen niet in Duitsland worden belast, mits hij een verklaring van de woonstaat van de ontvanger overlegt waaruit blijkt dat de uitkeringen in deze staat worden belast.

79. Uit deze overwegingen volgt daarom dat het Korrespondenzprinzip niet ten grondslag ligt aan enige samenhang in het nationale belastingstelsel die, zoals de Duitse regering betoogt, moet worden behouden, en een discriminerende behandeling van de niet-ingezeten belastingplichtige kan rechtvaardigen.

80. Hieruit volgt dat mijns inziens dat geen van de aangevoerde dwingende redenen van algemeen belang de beperking van het vrije verkeer van kapitaal kan rechtvaardigen.

V – **Conclusie**

81. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof derhalve in overweging om de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„Artikel 63 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat zoals die in het hoofdgeding, volgens welke ingezeten belastingplichtigen wel, doch niet-ingezeten belastingplichtigen niet in aanmerking komen voor aftrek van particuliere onderhoudsuitkeringen die worden betaald wegens een overdracht van een inkomsten genererend binnenlands vermogensbestanddeel in het kader van een zogenaamd voorschot op het erfdeel, voor zover de verbintenis tot betaling van deze uitkeringen uit de betrokken overdracht voortvloeit, ook indien deze regeling bepaalt dat de aftrek correspondeert met een overeenstemmende belastingplicht bij de onbeperkt belastingplichtige ontvanger van de uitkeringen."