



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 24 februari 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Fri rörlighet för kapital — Direkt beskattning — Inkomstskatt — Avdragsrätt för underhåll som betalas som motprestation för en gåva i form av förskott på arv — Undantagande av skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet”

I mål C-559/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 14 maj 2013, som inkom till domstolen den 30 oktober 2013, i målet

Finanzamt Dortmund-Unna

mot

Josef Grünewald,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, vice-ordföranden K. Lenaerts, avdelningsordförandena A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (referent) samt domarna A. Arabadžiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašiūnas och C. G. Fernlund,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 september 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Finanzamt Dortmund-Unna, genom S. Lorenz, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom D. Colas och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom G. Braun och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 18 november 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: tyska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 63 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Dortmund-Unna (skattekontoret i Dortmund-Unna, nedan kallat Finanzamt) och Josef Grünewald. Målet rör Finanzamts beslut att vid beskattningen av den inkomst som Josef Grünewald erhållit från andelar i ett enkelt bolag som denne fått i gåva i form av förskott på arv neka honom avdrag för det underhåll som han utbetalat till sina föräldrar som motprestation för överlåtelsen av dessa andelar, med motiveringen att han saknar hemvist i Tyskland.

Tillämpliga bestämmelser

- 3 I 1 § i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (BGBl. 2002 I, s. 4210) (nedan kallad EStG), föreskrivs att fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland är obegränsat skattskyldiga till inkomstskatt, medan de som varken är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland är begränsat skattskyldiga till sådan skatt för de inkomster som de uppbär inom landet i den mening som avses i 49 § EStG.

- 4 10 § första stycket EStG har följande lydelse:

”Följande kostnader utgör särskilda utgifter när de varken är driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande:

...

1a. Periodiska eller skiftande varaktiga utbetalningar, baserade på särskilda åtaganden, vilka saknar ekonomiskt samband med inkomster som inte beaktas vid taxeringen, ...”

- 5 Bland de inkomster som anges i 49 § EStG ingår inkomst från näringsverksamhet i Tyskland.

- 6 I 50 § första stycket EStG föreskrivs följande:

”Begränsat skattskyldiga personer har avdragsrätt för driftskostnader (4 § fjärde–åttonde stycket) eller utgifter för inkomsternas förvärvande (9 §) endast om dessa har ett ekonomiskt samband med inkomster som uppburits inom landet. ... 10 § [och följande paragrafer] är inte tillämpliga.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 7 Genom avtal av den 17 januari 1989 om gåva i form av förskott på arv förvärvade Josef Grünewald från sin far 50 procent av andelarna i ett enkelt bolag (Gesellschaft bürgerlichen Rechts), verksamt inom trädgårdsbranschen och beläget i Tyskland. Josef Grünewalds bror förvärvade resterande 50 procent. Som motprestation för dessa gåvor skulle mottagarna betala ett underhåll till fadern, eller i förekommande fall till föräldrarna, på de i artikel 2 i nämnda avtal angivna villkoren.
- 8 Mellan år 1999 och år 2002 erhöll Josef Grünewald, som bor i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland, och som varken har hemvist eller stadigvarande vistas i Tyskland, till följd av detta andelsinnehav, inkomst av näringsverksamhet. Han uppbar dessutom andra inkomster i Tyskland.

- 9 Finanzamt Dortmund-Unna fann att Josef Grünewald var begränsat skattskyldig och nekade honom med stöd av 50 § EStG att från sin beskattningsbara inkomst i Tyskland göra avdrag för det underhåll han betalat till sina föräldrar, med hemvist i Tyskland.
- 10 Josef Grünewald överklagade detta beslut till Finanzgericht Münster (domstol i första instans i Münster för mål om skatter, tullar och avgifter), som biföll överklagandet.
- 11 Finanzamt har överklagat Finanzgericht Münsters avgörande till Bundesfinanzhof (federal högsta domstol för mål om skatter, tullar och avgifter) och yrkat att Finanzgericht Münsters dom ska upphävas och att Josef Grünewalds överklagande vid Finanzgericht Münster ska avslås.
- 12 Enligt den hänskjutande domstolen var det med rätta som Finanzamt, i enlighet med tillämplig nationell lagstiftning, inte medgav Josef Grünewald avdrag för det aktuella underhållet vid beräkningen av beskattningsunderlaget för inkomstskatt, inom ramen för Josef Grünewalds begränsade skattskyldighet. Josef Grünewald kunde dra av driftskostnader och utgifter för inkomsternas förvärvande om dessa hade ett ekonomiskt samband med hans inkomster i Tyskland, men han fick inte dra av särskilda utgifter, såsom detta underhåll.
- 13 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att det fortfarande föreligger tvivel om huruvida ett sådant skattesystem är förenligt med unionsrätten. EU-domstolen slog förvisso i domen Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198) fast att det strider mot den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63 FEUF att en skattskyldig person som saknar hemvist i landet inte får göra avdrag för privat underhåll som är knutet till inhemsk inkomst från uthyrning av fastigheter, när motsvarande utbetalningar är avdragsgilla vad gäller skattskyldiga personer med hemvist i landet som är obegränsat skattskyldiga för sina inkomster. Enligt den hänskjutande domstolen uttalade sig EU-domstolen i sin dom Schröder (EU:C:2011:198) emellertid inte – eftersom ingen fråga ställts på denna punkt – angående huruvida det ska beaktas att den aktuella nationella lagstiftningen bygger på den så kallade reciprocitetsprincipen ("Korrespondenzprinzip"). Enligt denna princip innebär en avdragsrätt för den som betalar ett underhåll att mottagaren av detta underhåll ska beskattas.
- 14 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

"Utgör artikel 63 FEUF hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken en skattskyldig person utan hemvist i landet inte har rätt att dra av privat underhåll som är knutet till en överlåtelse av inkomstbringande inhemska tillgångar som sker genom gåva i form av förskott på arv, medan motsvarande underhåll kan dras av vid obegränsad skattskyldighet, varvid dock avdraget medför en motsvarande skattskyldighet för (obegränsat skattskyldiga) betalningsmottagare?"

Prövning av tolkningsfrågan

Huruvida det föreligger en restriktion av den fria rörligheten för kapital

- 15 Domstolen noterar att förevarande begäran om förhandsavgörande avser tillämpning av samma nationella lagstiftning som behandlades i det mål som föranledde domen Schröder (EU:C:2011:198). Domstolen fann i nämnda dom att artikel 63 FEUF, som förbjuder restriktioner av den fria rörligheten för kapital, ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken en skattskyldig person som saknar hemvist i landet inte har rätt att från inkomst av uthyrning hänförlig till fastigheter belägna i denna stat, vilka överlåtits till den skattskyldige av en förälder, dra av periodiska utbetalningar till samma förälder, samtidigt som sådant avdrag medges en skattskyldig person som har hemvist i landet, i den mån förpliknelsen att göra dessa periodiska utbetalningar följer av överlåtelsen av nämnda tillgångar.

- 16 Enligt den hänskjutande domstolen är det i synnerhet två faktiska och rättsliga omständigheter som har gjort den aktuella begäran om förhandsavgörande nödvändig. För det första härrör i förevarande fall de inkomster som beskattas hos den skattskyldiga personen från andelar i ett bolag och inte från uthyrning av fastigheter. För det andra bygger det aktuella nationella skattesystemet på reciprocitetsprincipen, enligt vilken det avdrag som görs för det underhåll som utbetalas av den för detta underhåll betalningsskyldige ska motsvaras av beskattningen av inkomsten av detta underhåll hos mottagaren.
- 17 Mot denna bakgrund får den nationella domstolen anses ha ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat som inte tillåter en skattskyldig person som saknar hemvist i nämnda medlemsstat att från den inkomst av näringsverksamhet som härrör från ett bolag i vilket denne innehar andelar som en förälder överlåtit genom gåva i form av förskott på arv dra av det underhåll som han eller hon betalat till föräldern som motprestation för denna gåva, trots att en skattskyldig person med hemvist i medlemsstaten enligt samma lagstiftning medges ett sådant avdrag, med motiveringen att dessa bidrag kommer att beskattas hos mottagaren.
- 18 Det framgår av fast rättspraxis att arv och gåvor utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63 FEUF, utom i de fall då samtliga aspekter av arvet och gåvorna rör en och samma medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom Schröder, EU:C:2011:198, punkt 26). Den aktuella överlåtelsen av andelar i ett bolag med hemvist i Tyskland, i samband med ett förskott på arv, till en fysisk person med hemvist i en annan medlemsstat omfattas följaktligen av artikel 63 FEUF.
- 19 Dessutom gäller att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF bland annat omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer som saknar hemvist i en medlemsstat från att investera i denna eller från att bibehålla sådana investeringar (se, bland annat, dom Schröder, EU:C:2011:198, punkt 30).
- 20 När det gäller den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är fysiska personer som varken är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland skattskyldiga till inkomstskatt, enligt 49 § EStG, i denna medlemsstat för inkomst från den näringsverksamhet som bedrivs i Tyskland av bolag som dessa personer innehar andelar i. Till skillnad från skattskyldiga personer med hemvist i landet, har skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet inte någon rätt enligt 50 § EStG att i egenskap av begränsat skattskyldiga för rent nationella inkomster från denna inkomst dra av sådana utbetalningar som dem som Josef Grünewald gör på grund av ett förskott på arv, såsom för särskild utgift i den mening som avses i 10 § första stycket punkt 1a EStG. Den mindre gynnsamma skattemässiga behandling som endast tillämpas på personer som saknar hemvist i landet skulle kunna avhålla dem från att såsom förskott på arv ta emot andelar i bolag med hemvist i Tyskland. Den skulle också kunna avhålla personer med hemvist i Tyskland från att välja personer som har hemvist i någon annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland som mottagare av ett förskott på arv (se, för ett liknande resonemang, dom Schröder, EU:C:2011:198, punkt 32).
- 21 En sådan lagstiftning utgör således en restriktion av den fria rörligheten för kapital.
- 22 Vidare ska, enligt artikel 65.1 a FEUF, bestämmelserna i artikel 63 FEUF förvisso inte påverka medlemsstaternas rätt att i sin skattelagstiftning göra åtskillnad mellan skattebetalare som har olika bostadsort (dom Schröder, EU:C:2011:198, punkt 34).
- 23 Det måste emellertid göras en åtskillnad mellan ojämlig behandling som är tillåten enligt artikel 65.1 a FEUF och sådan godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning som är förbjuden enligt artikel 65.3 FEUF. För att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i det aktuella målet – enligt vilken det föreskrivs en skillnad i behandling av skattskyldiga personer med hemvist i landet och skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet – ska anses vara förenlig med

EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, får skillnaden i behandling endast avse situationer som objektivt sett inte är jämförbara, eller så måste den rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset (se, bland annat, dom Schröder, EU:C:2011:198, punkt 35).

Huruvida situationerna är jämförbara

- 24 Domstolen ska nu undersöka huruvida situationen för personer som saknar hemvist i landet under de omständigheter som gäller i det nationella målet är jämförbar med situationen för personer som har hemvist i landet.
- 25 Enligt fast rättspraxis är situationen för personer med hemvist i landet och situationen för personer som saknar hemvist i landet generellt sett inte jämförbara när det gäller direkta skatter, eftersom den inkomst som en person som saknar hemvist i en medlemsstat uppbär där mestadels bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till den ort där han eller hon har sin bosättning, och den personliga skatteförmågan för den person som saknar hemvist i landet kan, med hänsyn tagen till hans samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där centrum för hans eller hennes personliga och ekonomiska intressen är beläget, vilken ort vanligtvis sammanfaller med den där personen stadigvarande vistas (se, bland annat, dom Schröder, EU:C:2011:198, punkt 37).
- 26 Inte heller utgör det förhållandet att en medlemsstat inte beviljar en person som saknar hemvist i landet vissa skattemässiga förmåner som den beviljar personer med hemvist i landet i allmänhet någon diskriminering, med hänsyn till föreliggande objektiva skillnader i fråga om källan för inkomsterna och personlig skatteförmåga eller i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som har sin hemvist i landet och dem som saknar hemvist i landet (se, bland annat, dom Schröder, EU:C:2011:198, punkt 38).
- 27 Utgången blir däremot annorlunda i ett fall där den som saknar hemvist i det aktuella landet inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han eller hon har sin hemvist och får större delen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet som bedrivs i den förstnämnda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 36).
- 28 Om det i förevarande fall visar sig, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, att de inkomster som Josef Grünewald uppbär i Tyskland under åren 1999–2002 utgjorde merparten av hans totala inkomster under denna period, ska således hans situation anses vara objektivt jämförbar med situationen för en person med hemvist i denna medlemsstat.
- 29 Domstolen har dock i fråga om sådana kostnader vilka har direkt koppling till verksamhet som genererat skattepliktiga inkomster i en medlemsstat även funnit att personer med hemvist i landet respektive personer som saknar hemvist i landet befinner sig i jämförbara situationer (se, bland annat, dom Schröder, EU:C:2011:198, punkt 40, och där angiven rättspraxis).
- 30 Således är kostnader som förorsakas av den ifrågavarande verksamheten direkt kopplade till denna verksamhet och följaktligen nödvändiga för att bedriva densamma (se, för ett liknande resonemang, dom Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punkterna 9 och 27, och dom Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 25).
- 31 För det fall de inkomster Josef Grünewald uppburit i Tyskland under de aktuella åren inte utgör merparten av hans totala inkomster kan således hans situation anses jämförbar med situationen för en person med hemvist i Tyskland endast om det underhåll som han utbetalat ska anses utgöra en kostnad som är direkt kopplad till verksamheten i det bolag med hemvist i Tyskland i vilket han erhållit andelar som förskott på arv.

- 32 Domstolen erinrar om att det i sista hand ankommer på den nationella domstolen – som är ensam behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i det nationella målet och att tolka den nationella lagstiftningen – att avgöra huruvida detta är fallet. Inom ramen för en begäran om förhandsavgörande är EU-domstolen, som ska ge den nationella domstolen ett användbart svar, emellertid behörig att, mot bakgrund av handlingarna i det nationella målet och de yttranden som avgetts, lämna upplysningar av sådant slag att den nationella domstolen får möjlighet att avgöra målet (se, bland annat, dom *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft.*, C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 31 och där angiven rättspraxis).
- 33 Det framgår härvidlag av de uppgifter som lämnats till domstolen att åtagandet att betala det aktuella underhållet följer direkt av överlåtelsen av andelar i det bolag verksamt inom trädgårdsbranschen som gett upphov till de inkomster som beskattats i Tyskland. Detta åtagande, vilket den hänskjutande domstolen betecknat som motprestation för detta förskott på arv, ska ha varit en nödvändig förutsättning för nämnda överlåtelse. Om detta faktiskt var fallet, ska Josef Grünwalds situation anses jämförbar med den för en skattskyldig person med hemvist i landet.
- 34 Denna bedömning synes inte kunna påverkas av vissa av de slutsatser som dragits härvidlag i beslutet om hänskjutande eller i den tyska regeringens yttranden till domstolen.
- 35 För det första kan det inte bero på beskaffenheten hos de inkomster som genereras av de tillgångar som överlåtits på detta sätt huruvida det ska anses finnas en koppling mellan de kostnader som uppkommit för personen som saknar hemvist i den aktuella medlemsstaten och dennes beskattningsbara inkomster i nämnda medlemsstat. I det mål som föranledde domen Schröder (EU:C:2011:198) härrörde dessa inkomster från uthyrning av fastigheter som överlåtits som ett förskott på arv. I det aktuella nationella målet härrör dock de berörda inkomsterna från andelar i ett bolag verksamt inom trädgårdsbranschen och om dessa inkomster följaktligen hör till olika beskattningskategorier medför detta ändå inte en annan bedömning av huruvida det föreligger en koppling mellan de upplupna kostnaderna och de aktuella inkomsterna i det nationella målet, eftersom de sistnämndas beskaffenhet saknar betydelse härvidlag.
- 36 Även om det antas att beloppet avseende sådana periodiska utbetalningar som Josef Grünwald gör fastställs utifrån den betalningsskyldiges ekonomiska förmåga och mottagarens försörjningsbehov, gäller för det andra likafullt att förekomsten av en direkt koppling i den mening som avses i den rättspraxis som återges i punkt 29 i förevarande dom inte följer av någon överensstämmelse mellan beloppet av den ifrågavarande kostnaden och beloppet av den skattepliktiga inkomsten, utan av att denna kostnad är oupplösligen förenad med den verksamhet som genererar dessa (se, för ett liknande resonemang, dom Schröder, EU:C:2011:198, punkt 43).
- 37 För det tredje är det i såväl förevarande mål som i det som föranledde domen Schröder (EU:C:2011:198) utrett att den betalning av underhåll som den skattskyldiga personen som saknar hemvist i landet har gjort inte skedde i samband med en överlåtelse mot vederlag av en tillgång, utan en överlåtelse i samband med ett förskott på arv utan vederlag. Eftersom denna överlåtelse skett utan vederlag blir dessutom det argument utan verkan som den hänskjutande domstolen framfört och som bygger på att detta underhåll endast ska kunna dras av i samband med ett förvärv av tillgångar mot vederlag om anskaffningskostnaderna kan skiljas från räntan. Under alla förhållanden avser ett sådant argument avdragets belopp och inte principen för avdraget, och det är endast den senare som är i fråga i förevarande mål.
- 38 En nationell lagstiftning som vad gäller inkomstbeskattningen inte tillåter skattskyldiga personer som saknar hemvist i nämnda medlemsstat att göra avdrag för underhåll som betalats under sådana förhållanden som är aktuella i det nationella målet, men som däremot medger personer med hemvist i medlemsstaten att göra sådana avdrag, trots att situationen för personer som saknar hemvist i landet och personer med hemvist i landet är jämförbar, strider således mot artikel 63 FEUF om inte nekandet av avdrag kan motiveras med tvingande hänsyn till allmänintresset.

Huruvida tvingande hänsyn till allmänintresset föreligger

- 39 För det första ska domstolen undersöka, såsom den hänskjutande domstolen har begärt, huruvida den aktuella skillnaden i behandling kan rättfärdigas av behovet att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, vilket den tyska regeringen har hävdad.
- 40 Det ska i detta hänseende för det första erinras om att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett legitimt ändamål som erkänts av domstolen. För det andra följer det av fast rättspraxis att medlemsstaterna, så länge Europeiska unionen inte har antagit några enhetliga eller harmoniserande bestämmelser, fortfarande har befogenhet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller undanröjande av dubbelbeskattning (dom DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punkterna 46 och 47).
- 41 Under sådana förhållanden som dem i det nationella målet förefaller det dock ej visat att en sådan rättfärdigandegrund föreligger.
- 42 Det kan nämligen inledningsvis konstateras att även om skattelagstiftningen i den berörda medlemsstaten med hänvisning till den ovan i punkt 13 i förevarande dom nämnda "reciprocitetsprincipen" (Korrespondenzprinzip) nekar avdrag för underhåll som betalats av en betalningsskyldig som saknar hemvist i medlemsstaten när den inkomst som följer av detta underhåll inte kan beskattas hos mottagaren, bland annat när även denne saknar hemvist i medlemsstaten, är detta argument som framförts av den hänskjutande domstolen och den tyska regeringen, såsom generaladvokaten påpekat i punkt 69 i sitt förslag till avgörande under alla förhållanden ett hypotetiskt argument som på intet sätt motsvarar omständigheterna i det nationella målet.
- 43 Vidare följer det av 50 § EStG att en betalningsskyldig som saknar hemvist i medlemsstaten inte kan dra av underhållet när denne endast är begränsat skattskyldig vad avser inkomstskatt, oberoende av var betalningsmottagaren har sin hemvist och huruvida detta underhåll beskattas hos den sistnämnde.
- 44 Det finns således inget som kan föranleda slutsatsen att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet syftar till att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.
- 45 För det andra har den tyska regeringen även åberopat "reciprocitetsprincipen" (Korrespondenzprinzip) till stöd för argumentet att nekandet av avdrag för underhåll som betalats av en person som saknar hemvist i medlemsstaten och är begränsat skattskyldig vad avser inkomstskatt beror på nödvändigheten att säkerställa det nationella skattesystemets inre sammanhang.
- 46 Detta argument kan inte godtas.
- 47 Eftersom det inte är visat att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och compensationen, i form av ett visst skatteuttag, för denna fördel, kan den aktuella lagstiftningen inte heller rättfärdigas av nödvändigheten att säkerställa det nationella skattesystemets inre sammanhang.
- 48 Domstolen har visserligen tillstått att behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan motivera en inskränkning av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget. För att framgång ska kunna nås med ett argument grundat på ett sådant rättfärdigande kräver domstolen emellertid att det finns ett direkt samband mellan den aktuella skattefördelen och compensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med lagstiftningen i fråga (se, för ett liknande resonemang, dom Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punkterna 43 och 44, och dom kommissionen/Tyskland, C-211/13, EU:C:2014:2148, punkt 55).

- 49 Ett sådant direkt samband saknas bland annat när det gäller olika beskattningar eller olika skattemässig behandling av de skattskyldiga (dom DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle, C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 47). Så är fallet i förevarande mål, eftersom den betalningsskyldiges avdrag för underhåll och beskattningen av detta underhåll hos mottagaren av underhållet med nödvändighet avser olika skattskyldiga personer.
- 50 Den tyska regeringen har emellertid anfört att om avdrag för underhåll skulle medges i Tyskland utan att dessa underhåll samtidigt beskattas hos mottagarna skulle den grupp som består av föräldrarna och deras ättlingar inom vilken ett förskott på arv genomförs ("Generationennachfolgeverbund"), och som enligt nämnda regering ska behandlas "nästan" som en enda skattemässig enhet, eftersom det sker en överföring av betalningsförmåga inom denna grupp, erhålla en dubbel fördel.
- 51 Domstolen har redan i punkt 42 i förevarande dom påpekat att den uteblivna beskattningen av underhållet hos mottagaren inte motsvarar omständigheterna i det nationella målet. Det är emellertid därutöver utrett att alla skattskyldiga personer utan hemvist i Tyskland nekas avdrag för underhåll med stöd av 50 § EStG, oavsett om dessa underhåll beskattas i Tyskland eller inte. En skattskyldig person utan hemvist i Tyskland behandlas således av den nationella lagstiftningen i denna sin egenskap, och inte som medlem av den enda skattemässiga enhet som berördes i föregående punkt i denna dom, eftersom avdrag för det underhåll som denne betalat inte medges enligt denna lagstiftning när underhållet beskattas hos mottagaren.
- 52 Vad slutligen gäller den tyska regeringens påstående, utan ytterligare förklaringar, att det finns en risk för att detta underhåll dras av en andra gång i mottagarens hemviststat, har nämnda regering inte gett domstolen möjlighet att bedöma detta arguments bärkraft, eftersom det inte påstås att genomförandet av bestämmelserna i det då gällande rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) inte skulle ha kunnat göra det möjligt att undvika denna risk.
- 53 Den tyska regeringen kan således inte med framgång åberopa säkerställandet av det inre sammanhanget för det skattesystem som ska tillämpas på den enda skattemässiga enhet som regeringen hävdar föreligger, för att rättfärdiga den diskriminerande behandlingen av den skattskyldiga personen som saknar hemvist i Tyskland.
- 54 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat som inte tillåter en skattskyldig person som saknar hemvist i nämnda medlemsstat att från den inkomst som personen haft av näringsverksamhet i nämnda medlemsstat – som härrör från ett bolag i vilket denne innehar andelar som en förälder överlåtit genom gåva i form av förskott på arv – dra av det underhåll som han eller hon betalat till föräldern som motprestation för denna gåva, trots att skattskyldiga personer med hemvist i medlemsstaten medges ett sådant avdrag.

Rättegångskostnader

- 55 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat som inte tillåter en skattskyldig person som saknar hemvist i nämnda medlemsstat att från den inkomst som personen haft av näringsverksamhet i nämnda medlemsstat – som härrör från ett bolag i vilket denne innehar andelar som en förälder överlåtit genom gåva i form av förskott på arv – dra av det underhåll som han eller hon betalat till föräldern som motprestation för denna gåva, trots att skattskyldiga personer med hemvist i medlemsstaten medges ett sådant avdrag.

Underskrifter