

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

Y. BOT

fremSAT den 9. december 2010¹

1. Den foreliggende præjudicielle sag har til formål endnu en gang at vurdere overensstemmelsen med fællesskabslovgivningen af en medlemsstats skattelovgivning, der indrømmer hjemmehørende skattepligtige en fordel.

2. Der er tale om den tyske lovgivning, i henhold til hvilken kun hjemmehørende skattepligtige har ret til at fradrage en pensionsydelse til en forælder efter overdragelse af ejendomsretten til en ejendom via afhændelse eller arveforsbud i deres skattepligtige indkomst. I henhold til denne lovgivning har en ikke-hjemmehørende skattepligtig, der i Tyskland oppebærer lejeindtægter fra en sådan ejendom, når denne leje kun udgør en lille del af dennes samlede indtægter, ikke ret til at fradrage en sådan pensionsydelse i lejeindtægter, der er skattepligtige i Tyskland.

3. De tyske skattemyndigheder er således af den opfattelse, at den pågældende pensionsydelse ikke skal betragtes som direkte udgifter i tilknytning til lejeindtægter oppebåret i Tyskland, men som en personlig udgift, der skal tages i betragtning ved beregningen

af beskatningen af den skattepligtige i bopælsmedlemsstaten.

4. I dette forslag til afgørelse vil jeg begynde med at anføre, at den pågældende lovgivnings overensstemmelse med fællesskabsretten under de omstændigheder, der gør sig gældende i tvisten i hovedsagen, skal bedømmes på grundlag af kapitalens frie bevægelighed. Jeg vil dernæst redegøre for, hvorfor jeg mener, at en pensionsydelse, der betales til en forælder efter overdragelse af ejendomsretten til en ejendom, når den udløsende faktor er denne overdragelse af ejendomsret, skal betragtes som en udgift, der hænger umiddelbart sammen med de lejeindtægter, som denne ejendom indbringer, således at ikke-hjemmehørende skattepligtige, for så vidt angår denne pensionsydelse, befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende skattepligtige.

5. Jeg udleder heraf, at den pågældende lovgivning således indebærer en indirekte forskelsbehandling, som, hvis den ikke er begrundet, er i strid med kapitalens frie bevægelighed.

1 — Originalsprog: fransk.

I — Retsforskrifter

6. I medfør af artikel 56, stk. 1, EF er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne forbudt.

7. I artikel 58, stk. 1, litra a), EF bestemmes det, at artikel 56 EF ikke griber ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonderer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted.

8. Ifølge artikel 58, stk. 3, EF er det dog vigtigt, at sådanne bestemmelser ikke udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital som defineret i artikel 56 EF.

II — De faktiske omstændigheder i hovedsagen og national ret

9. Sagsøgeren er en tysk statsborger, der er bosiddende i Belgien og udøver lønnet beskæftigelse i denne medlemsstat. I 2002 beløb hans bruttoløn sig til 67 679,03 EUR.

10. I 1992 og i 2002 erhvervede sagsøgeren fra sine forældre eller modtog fra disse i form af et arveforskud den fulde ejendomsret eller fælles ejendomsret sammen med sin bror til forskellige ejendomme, hvorefter broderen og han selv hver især skulle betale en månedlig pensionsydelse på 1 000 EUR fra den 1. december 2002.

11. Niedersächsisches Finanzgericht (Tyskland) præsenterede disse transaktioner således:

»Sagsøgeren erhvervede ved notariel aftale af 27. april 1992 ejendommen Wilhelmplatz 7 i Hameln af sine forældre, som var behæftet med en brugsret for forældrene. Sagsøgerens mor overdrog ved en ny aftale af 2. december 2002 yderligere ejendomsarealer til sagsøgeren og hans bror Hermann som arveforskud. Jordloddet i Hameln, Pyrmonter Str. 28, blev overdraget til sagsøgerens bror. Der blev aftalt en månedlig pensionsydelse på 1 000 EUR. Rettighederne og forpligtelserne overgik den 1. november 2002. Sagsøgerens bror var medejer af ejendomme i Pötzen, i Dorfe og i Höxter 1, 1 A. Heraf købte sagsøgeren ligeledes den 1. november 2002 den ideelle halvdel af sin bror. De brugsrettigheder, som sagsøgerens mor frem til dette tidspunkt havde til forskellige ejendomme, blev omdannet til en pensionsydelse, hvorefter sagsøgeren — i lighed med sin bror — fra den 1. december 2002

skulle betale en månedlig pensionsydelse på 1 000 EUR til sin mor.«

12. I løbet af 2002 oppebar sagsøgeren henholdsvis 2 785 og 749,50 EUR i lejeindtægt fra disse ejendomme. I forbindelse med beskattningen af disse lejeindtægter i Tyskland blev pensionsydelsen på 1 000 EUR, som sagsøgeren havde betalt, ikke fratrukket.

13. I henhold til gældende tysk ret er denne pensionsydelse fradragsberettiget som en særlig udgift i medfør af § 10, stk. 1, nr. 1a), i lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz)². Ifølge EStG's § 50, stk. 1, fjerde punktum, har personer, der er begrænset skattepligtige i Forbundsrepublikken Tyskland, dvs. ikke-hjemmehørende skattepligtige, imidlertid ikke ret til at fradrage særlige udgifter.

14. Den forelæggende ret præciserer følgende:

»Sagsøgeren har udelukkende bopæl i Belgien. Derfor er sagsøgeren kun begrænset skattepligtig af indkomst oppebåret i Tyskland. Til sådan indkomst hører ifølge EStG's § 49, stk. 1, nr. 6, indtægter fra udlejning

og bortforpagtning såvel af de ejendomme, der ejes i sameje, som af ejendommen Wilhelmplatz 7, der ejes af sagsøgeren alene. I modsætning til, hvad der gælder for en fuldt skattepligtig person, kan pensionsydelsen i medfør af [EStG's] § 50, stk. 1, fjerde punktum, [...] ikke fradrages i sagsøgerens indtægter som en særlig udgift i henhold til [EStG's] § 10, stk. 1, nr. 1a), [...].«

15. Den tyske regering er fremkommet med følgende supplerende oplysninger.

16. EStG's § 50, stk. 1, første og fjerde punktum lyder:

»Personer, der er begrænset skattepligtige, har kun ret til at fradrage driftsomkostninger (§ 4, stk. 4-8) eller erhvervsmæssige udgifter (§ 9), hvis disse udgifter har en økonomisk forbindelse med indenlandske indtægter. [...] De øvrige bestemmelser i § 34 og §§ 9a, 10, 10a og 10c, § 16, stk. 4, § 20, stk. 4, § 24a, § 32a, stk. 6, og §§ 33, 33a, 33b og 33c finder ikke anvendelse.«

17. I henhold til EStG's § 4, stk. 4, forstås ved driftsomkostninger »omkostninger forbundet med driften«. Ved erhvervsmæssige udgifter forstås i henhold til EStG's § 9,

2 — BGBl. 2002 I, s. 4245, herefter »EStG«.

stk. 1, første punktum, »udgifter afholdt til erhvervelse, beskyttelse og opretholdelse af indtægter«.

periodiske udgift fastsættes på grundlag af overdragerens forsørgelsesbehov.

18. Særlige udgifter er defineret således i EStG's § 10, stk. 1, nr. 1a):

»Ved særlige udgifter forstås følgende udgifter, når der ikke er tale om hverken driftsomkostninger eller erhvervsmæssige udgifter:

[...]

1a. pensionsydelse og periodiske udgifter, der følger af særlige forpligtelser, og som ikke har nogen økonomisk forbindelse med indtægter, der ikke indgår i beskatningsgrundlaget.«

19. Forsørgelsesydelse (pensionsydelse eller periodiske udgifter) er tilbagevendende ydelse i forbindelse med overdragelse af en eller flere ejendomme som arveforskud (overdragelse af formuegoder). Ydelserne er ikke en modydelse til en overdragelse og heller ikke anskaffelsesomkostninger, men eventuelt særlige udgifter i henhold til EStG's § 10, stk. 1, nr. 1a).

20. I forbindelse med en sådan transaktion skal overdrageren efter aftale mellem parterne i det mindste delvist modtage en gratis ydelse (donation). Pensionsydelsen eller den

21. I forbindelse med overdragelser mellem familiemedlemmer antages tilbagevendende ydelser, indtil det modsatte er bevist, at være blevet fastsat uafhængigt af ejendommens værdi og udelukkende på grundlag af modtagerens forsørgelsesbehov og debitorens generelle økonomiske kapacitet. Forældre er det typiske tilfælde af »forsørgessolidaritet«, der kræves her.

22. Bundesfinanzhof har beskrevet overdragelse mod forsørgelsesydelse således:

»I civilretten er overdragelseskontrakten en aftale, hvorved forældre med henblik på en kommende arv overdrager deres ejendom, særlig deres virksomhed eller deres egen ejendom, til en eller flere arvinger, idet de forbeholder sig tilstrækkelige subsistensmidler. Overdragelseskontraktens særlige kendetegn ligger i den omstændighed, at den gør det muligt for den efterfølgende generation inden indledningen af arveoverdragelsen at nyde godt af en økonomisk enhed, som i det mindste delvist bidrager til dennes materielle behov samtidig med, at denne i det mindste delvist varetager overdragerens underhold gennem udnyttelse af den overdragede ejendom. Såfremt overdragelseskontrakten ligeledes er en donation, adskiller den sig fra en aftale, i henhold til hvilken der indgås forpligtelser om betaling af en gensidigt bebyrdende

pensionsydelse (BFHE 161, 317, 326f, BStBl. II 1990, 8472, del C. II. 1.a).«

at opgive indtægterne fra ejendomme beliggende i Tyskland til skattevæsenet.

23. Det følger desuden af Bundesfinanzhofs retspraksis, at forsørgelsesydelse, der objektivt har forbindelse med en overdragelse, betragtes som særlige udgifter [EStG's § 10, stk. 1, nr. 1a)] og tilbagevendende udgifter (EStG's § 22, stk. 1), når overdrageren i realiteten forbeholder sig retten til indtægterne fra sin ejendom i form af pensionsydelser, som fremover skal betales af erhververen af ejendommen. Disse ydelser adskiller sig fra almindelige pensionsydelser omhandlet i EStG's § 12, stk. 1, da de betragtes som forbeholdte indtægter af ejendommen. Da forsørgelsesydelser ikke er en modydelse, der betales af erhververen, skal de ikke fastsættes på grundlag af den overdragede ejendoms værdi (BFHE 161, 317, 328f, BStBl. II 1990, 8472, del C. II. 1.c).

25. Niedersächsisches Finanzgericht har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i strid med artikel 56 EF eller 12 EF, at et familiemedlem, der er begrænset skattepligtig i Forbundsrepublikken Tyskland, i modsætning til en fuldt skattepligtig person ikke kan fradrage pensionsydelser, der skal erlægges i forbindelse med indtægter fra udlejning eller bortforpagtning, som særlige udgifter?«

III — Den præjudicielle forelæggelse

24. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt den forskelsbehandling, der således er indeholdt i den nationale ret mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige, er i overensstemmelse med fællesskabsretten. Den oplyser, at forpligtelsen til at betale en pensionsydelse udgør en udgift, der påvirker sagsøgerens indtægter i lige så høj grad som broderens, som er hjemmehørende skattepligtig, da begge er forpligtede til

IV — Min analyse

A — Antagelse af den præjudicielle anmodning til realitetsbehandling

26. Den tyske regering er af den opfattelse, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling. Ifølge den tyske regering har den forelæggende ret dels ikke gjort tilstrækkeligt godt rede for den faktiske baggrund med hensyn til de nærmere

bestemmelser for overdragelsen af ejendommene til sagsøgeren, ophævelsen af den egentlige ejers eksisterende rettigheder og udbetalingen af en månedlig pensionsydelse. Dels har den ikke fremlagt tilstrækkelige oplysninger om indholdet og fortolkningen af den nationale ret om særlige udgifter og om det, der adskiller disse fra driftsomkostninger og erhvervs-mæssige udgifter.

ovennævnte bestemmelse kun er forelæggelsesafgørelserne, der meddeles de pågældende parter³.

27. Jeg er ikke enig med den tyske regering.

29. Det er ligeledes korrekt, at den præjudicielle forelæggelsesafgørelse ikke indeholder meget detaljerede oplysninger om betingelserne for overdragelsen af ejendommene og for omdannelsen af den oprindelige ejers rettigheder til en månedlig pensionsydelse. Dens præsentation af den nationale ret er ligeledes mindre detaljeret end den, den tyske regering har fremlagt i sine skriftlige bemærkninger.

28. Som den tyske regering har påpeget, følger det af Domstolens faste retspraksis, at det for at opnå en fortolkning af fællesskabsretten, der kan anvendes af den nationale ret, er nødvendigt, at denne fastlægger den faktiske og retlige baggrund for de forelagte spørgsmål eller i hvert fald redegør for de faktiske omstændigheder, der er lagt til grund, og som danner grundlag for spørgsmålene. Det er ligeledes ubestridt, at de i forelæggelsesafgørelserne indeholdte oplysninger ikke blot tjener til at sætte Domstolen i stand til at give hensigtsmæssige svar, men også til at give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at afgive indlæg i henhold til artikel 23 i statuten for Domstolen for Den Europæiske Union. Det påhviler Domstolen at overvåge, at denne mulighed bevares, når henses til, at det i henhold til

30. Jeg er dog af den opfattelse, at oplysningerne i forelæggelsesafgørelsen om den retlige og faktuelle baggrund for tvisten i hovedsagen er tilstrækkelige både til, at de parter, der har ret til at intervenere i den foreliggende sag, kan meddele Domstolen deres bemærkninger, og til, at Domstolen kan give den forelæggende ret hensigtsmæssige svar til løsning af denne tvist.

31. Disse oplysninger gør det således muligt at forstå, at den pågældende nationale ret forbeholder hjemmehørende skattepligtige personer den fordel, som består i, at de i deres skattepligtige indkomst kan fradrage en pensionsydelse, der betales til et familiemedlem efter overdragelse af en ejendom via afhændelse eller arveforskud. Det kan ligeledes udledes af redegørelsen for de faktiske omstændigheder, at det omtvistede pensionsbeløb ikke svarer til den afhændede eller overdragede ejendoms økonomiske værdi. Endelig

3 — Dom af 21.9.1999, sag C-67/96, Albany, Sml. I, s. 5751, præmis 39 og 40, og af 16.12.2004, sag C-293/03, My, Sml. I, s. 12013, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis.

fremgår det, at den forelæggende ret har fået forelagt en tvist, hvis løsning afhænger af, om en sådan forskelsbehandling mellem en hjemmehørende skattepligtig og en ikke-hjemmehørende skattepligtig er i overensstemmelse med fællesskabsretten.

lejeindtægterne fra disse ejendomme, når en sådan mulighed findes for en person, der er fuldt skattepligtig.

32. Det skal desuden understreges, at den franske regering og Europa-Kommissionen ud over sagsøgeren og den tyske regering har indgivet skriftlige bemærkninger, hvoraf det fremgår, at de intervenerende parter har kunnet forstå den faktuelle og retlige baggrund for tvisten i hovedsagen

35. Indledningsvis kan jeg anføre, at denne lovgivnings overensstemmelse med fællesskabsretten kun skal bedømmes i forhold til EF-traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed. Jeg vil derefter redegøre for, hvorfor jeg mener, at en sådan lovgivning udgør en begrænsning, der er i strid med denne frie bevægelighed.

33. Følgelig er jeg af den opfattelse, at anmodningen om en præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling til trods for sin mangel på præcision.

1. Den frie bevægelighed, som finder anvendelse

B — *Realiteten*

34. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt lovgivningen er i overensstemmelse med artikel 56 EF og 12 EF. Den spørger således i det væsentlige, om disse artikler skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter et barn, der er delvist skattepligtig på denne medlemsstats område, og som betaler en pensionsydelse til sine forældre efter overdragelse af ejendomme, ikke kan fradrage denne pensionsydelse i

36. Det bemærkes indledningsvis, at det følger af fast retspraksis, at medlemsstaterne, selv om direkte beskatning indtil videre henhører under deres kompetence, dog skal udøve denne kompetence under overholdelse af de forpligtelser, de har påtaget sig inden for rammene af Det Europæiske Fællesskab,

navnlig de principper og den frie bevægelighed, der er omhandlet i traktaten⁴.

37. Med hensyn til anvendelsen på den foreliggende sag af artikel 12 EF, hvori det fastslås, at al forskelsbehandling, der udøves på grundlag af nationalitet, i princippet er forbudt, følger det af fast retspraksis, at denne artikel kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af fællesskabsretten, for hvilke EF-traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling⁵.

38. Artikel 56 EF, som den forelæggende ret ligeledes har nævnt i sit præjudicielle spørgsmål, og som forbyder forskelsbehandling på det særlige område for kapitalbevægelser, finder dog anvendelse på tvisten i hovedsagen. Det fremgår således af fast retspraksis, at en medlemsstats lovgivning om beskatning af lejeindtægter, der oppebæres af en ikke-hjemmehørende skattepligtig, henhører under anvendelsesområdet for kapitalens frie bevægelighed⁶.

4 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, og af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis.

5 — Dom af 11.10.2007, sag C-443/06, Hollmann, Sml. I, s. 8491, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis.

6 — Dom af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 24.

39. Denne retspraksis er baseret på den omstændighed, at investeringer i fast ejendom er blandt de kapitalbevægelser, der er opført i bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF⁷, som har vejledende værdi ved fastsættelsen af anvendelsesområdet for artikel 56 EF⁸. Den i Belgien bosiddende sagsøgers erhvervelse af ejendomme beliggende i Tyskland udgør således kapitalbevægelser⁹.

40. Det følger ligeledes af denne nomenklatur og af retspraksis, at overførsel af ejendomsretten til en ejendom ved arv eller gave til en unionsborger, der er bosiddende i en anden medlemsstat, også udgør kapitalbevægelser¹⁰. Det kan som en logisk følge udledes af denne retspraksis, at overdragelse af ejendomsretten til ejendomme ved arveforskud, når denne som i den foreliggende sag har tilknytning til udlandet, fordi erhververen har bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor ejendommen er beliggende, henhører under anvendelsesområdet for artikel 56 EF.

7 — Direktiv af 24.6.1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (denne artikel blev ophævet med Amsterdamtraktaten), EFT L 178, s. 5.

8 — Jf. dom af 6.12.2007, forenede sager C-463/04 og C-464/04, Federconsumatori m.fl., Sml. I, s. 10419, præmis 20, og af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 38.

9 — Dom af 11.12.2003, sag C-364/01, Barbier, Sml. I, s. 15013, præmis 58.

10 — Jf. vedrørende arv dom af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 42, og af 17.1.2008, sag C-256/06, Jäger, Sml. I, s. 123, præmis 25-27. Jf. vedrørende gaver dom af 27.1.2009, sag C-318/07, Perische, Sml. I, s. 359, præmis 27.

41. Derfor finder denne artikel anvendelse på den foreliggende sag, sådan som alle de intervenserende parter er enige om, og jeg foreslår, at Domstolen begrænser behandlingen af det forelagte spørgsmål til en fortolkning af denne.

2. Forekomsten af en ubegrundet restriktion

42. Det centrale spørgsmål i den foreliggende sag vedrører spørgsmålet om, hvorvidt den pensionsydelse, som sagsøgeren skal betale, skal betragtes som udgifter, der har direkte forbindelse til de lejeindtægter, han oppebærer i Tyskland, eller om den skal betragtes som en personlig udgift.

43. Spørgsmålet opstår, fordi artikel 56 EF — 58 EF forbyder en medlemsstat at forskelsbehandle hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige, når disse to kategorier af skattepligtige befinder sig i samme situation.

44. Som den franske regering har fremført, anerkendes det imidlertid på området direkte beskatning, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige i princippet befinder sig i forskellige situationer¹¹. Den

indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer, udgør således i de fleste tilfælde kun en del af hans globalindkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl. Desuden er den medlemsstat, i hvilken den bidragspligtige er bosiddende, bedst i stand til at vurdere dennes personlige og familiære situation og til således at bedømme dennes bidragsevne. 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, for denne forpligtelse påhviler den medlemsstat, i hvilken han er bosiddende¹².

45. I henhold til fast retspraksis påhviler forpligtelsen til at tage hensyn til en ikke-hjemmehørende skattepligtigs personlige og familiære forhold kun en medlemsstat, hvori vedkommende oppebærer indtægter, når den skattepligtige oppebærer alle eller næsten alle sine skattepligtige indtægter i denne medlemsstat¹³.

46. I den foreliggende sag står det fast, at de lejeindtægter, som sagsøgeren oppebærer i Tyskland, kun udgør en lille del af dennes skattepligtige indkomst, da han ifølge den forelæggende rets oplysninger har oppebåret over 90% af sine ressourcer i Belgien, hvor han er bosiddende. Det følger heraf, at sagsøgeren, såfremt den omtvistede pensionsydelse

12 — Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 32, og dom af 12.12.2002, sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 99-102.

13 — Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 36, og dom af 16.10.2008, sag C-527/06, Renneberg, Sml. I, s. 7735, præmis 61.

11 — Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 31, og dom af 18.3.2010, sag C-440/08, Gielen, Sml. I, s. 2323, præmis 43.

skal betragtes som en personlig udgift, der kan sidestilles med et underhaltsbidrag, ikke kan bebrejde den tyske skattemyndighed, at den nægter at fradrage den i hans skattepligtige lejeindtægter i Tyskland.

47. Til gengæld har sagsøgeren ret til at kræve et sådant fradrag, hvis pensionsydelsen kan betragtes som udgifter med direkte tilknytning til disse lejeindtægter. Det fremgår således af fast retspraksis, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende bidragspligtige med hensyn til sådanne udgifter befinder sig i en sammenlignelig situation og skal behandles ens¹⁴.

48. Den tyske og den franske regering har anført, at denne retspraksis ikke finder anvendelse på den omtvistede pensionsydelse af følgende årsager.

49. Den tyske regering har gjort gældende, at kriteriet om en direkte forbindelse er gennemført i national ret. I henhold til EStG's § 50, stk. 1, første punktum, har en begrænset skattepligtig person ret til at fradrage driftsudgifter, dvs. udgifter, som driften giver

anledning til, samt erhvervsmæssige udgifter, dvs. udgifter afholdt til erhvervelse, beskyttelse og opretholdelse af indtægter.

50. I den foreliggende sag skulle det dog stå fast, at den pågældende pensionsydelse ikke udgør erhvervsmæssige udgifter, men en særlig udgift i henhold til EStG's § 10. Denne pensionsydelse er således ikke en modydelse for erhvervelsen af fast ejendom. Beløbet skulle være fastsat uafhængigt af værdien af den faste ejendom og på grundlag af modtagerens forsørgelsesbehov og debitorens generelle økonomiske betalingsevne. Den følger af en aftale truffet inden for de familiemæssige rammer. Det følger således af forelæggelsesafgørelsen, at sagsøgerens moder ønskede at overdrage sine ejendomme, samtidig med at hun ville sikre sig, at der blev taget hensyn til hendes forsørgelsesbehov.

51. Den tyske regering har heraf udledt, at der i den foreliggende sag ikke findes nogen direkte forbindelse mellem de lejeindtægter, som Ulrich Schröder oppebærer, og den pensionsydelse, han har betalt til sin mor, fordi denne pensionsydelse ikke er uløseligt forbundet med disse indtægter som anført i præmis 25 i dommen i sagen Centro Equestre da Lezíria Grande.

52. Den har ligeledes gjort gældende, at Domstolen i præmis 22 i Conijn-dommen ganske vist kendte for ret, at udgifter til skatterådgivning, der ligeledes betegnes som særlige udgifter i EStG's § 10, var direkte forbundet med de beskattede indtægter underlagt den begrænsede skattepligt. I den sag, der gav

14 — Dom af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 27, af 6.7.2006, sag C-346/04, Conijn, Sml. I, s. 6137, præmis 20-24, og af 15.2.2007, sag C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande, Sml. I, s. 1425, præmis 23-25.

anledning til denne dom, skulle der dog have eksisteret en forbindelse, der er så nødvendig, at disse udgifter næsten uundgåeligt skulle afholdes for at oppebære disse indtægter og snarere kunne betegnes som erhvervsmæssige udgifter end som særlige udgifter. Derimod er den pensionsydelse, der er tale om i hovedsagen, ikke en karakteristisk eller juridisk konsekvens af, at der oppebæres lejeindtægter, men skyldes derimod Ulrich Schröders familieforhold.

53. Den franske regering har ligeledes bestridt eksistensen af en umiddelbar forbindelse mellem den pensionsydelse, sagsøgeren betaler, og dennes lejeindtægter.

54. Den har gjort gældende, at en pensionsydelse, der er omfattet af EStG's § 10, stk. 1, nr. 1a), i henhold til denne bestemmelses mål og indhold ikke kan betragtes som den direkte økonomiske modydelse for sagsøgerens moders afkald på sine brugsrettigheder til de udlejede ejendomme. Den franske regering har ligeledes gjort gældende, at den af sagsøgeren udbetalte pensionsydelses beløb ikke har direkte forbindelse til dennes lejeindtægter. Ifølge den franske regering findes der ingen direkte økonomisk forbindelse mellem den af sagsøgeren betalte pensionsydelses størrelse og de oppebårne lejeindtægter, for der er mulighed for, at disse ejendomme ikke havde resulteret i sådanne indtægter eller havde resulteret i et meget højt beløb, uden at det havde nogen indflydelse på den pågældende pensionsydelse.

55. Jeg deler ikke disse regeringers opfattelse. Som Kommissionen mener jeg, at den pensionsydelse, som sagsøgeren betaler til sin mor efter overdragelsen af ejendomsretten til flere ejendomme beliggende i Tyskland, kan anses for at hænge direkte sammen med lejeindtægten fra disse ejendomme af følgende årsager.

56. Det fremgår af en gennemgang af de domme, parterne har nævnt i deres skriftlige bemærkninger, at Domstolen har fastslået, at der findes en direkte forbindelse mellem en ikke-hjemmehørende skattepligtigs indtægter og udgifter under følgende omstændigheder.

57. I Gerritse-dommen var der tale om erhvervsmæssige udgifter afholdt af en musiker, der var nederlandsk statsborger, i forbindelse med en optræden på en radiostation i Tyskland, som blev beskattet i denne medlemsstat. Domstolen fandt, at disse erhvervsmæssige udgifter »umiddelbart hænger sammen med den virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig i Tyskland, således at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i denne forbindelse befinder sig i en sammenlignelig situation«¹⁵.

58. I Conijn-dommen udvidede Domstolen denne analyse til de udgifter til

15 — Dommens præmis 27.

skatterådgivning, som en ikke-hjemmehørende skattepligtig i Tyskland havde afholdt i forbindelse med udarbejdelse af sin selvangivelse om de indtægter, denne havde oppebåret i den pågældende medlemsstat. Den anførte, at forpligtelsen til at udarbejde selvangivelse skyldes, at personen oppebærer indtægter i denne medlemsstat. Den udledte heraf, at disse udgifter således har umiddelbar sammenhæng med den indkomst, der beskattes i denne medlemsstat, hvilket betyder, at de belaster samtlige skattepligtige på samme måde, uanset om de er hjemmehørende eller ej¹⁶. Domstolen tilføjede, at de hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige befinder sig i en sammenlignelig situation for så vidt angår den komplicerede nationale skatteret, og at fradragsretten, som har til formål at kompensere de udgifter, der afholdes i forbindelse med skatterådgivning, og som er tilstået hjemmehørende, således også bør kunne finde anvendelse på ikke-hjemmehørende, som står over for det samme komplicerede nationale skattesystem¹⁷.

59. Endelig præciserede Domstolen i dommen i sagen Centro Equestre da Lezíria Grande, at der ved »driftsomkostninger, der er direkte forbundet med de indtægter, der er erhvervet 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, såsom rejse- og opholdsomkostningerne. Det er i denne sammenhæng uden betydning, hvor og hvornår omkostningerne blev afholdt¹⁸.

16 — Dommens præmis 22.

17 — Ibidem punkt 23.

18 — Dommens præmis 25.

60. Efter en gennemgang af denne retspraksis er jeg nået frem til den opfattelse, at det afgørende kriterium for, om en udgift skal betragtes som en personlig udgift eller som en udgift, der er direkte forbundet med de skattepligtige indtægter, er den omstændighed, der udløser denne udgift. En udgift skal betragtes som en udgift, der er direkte forbundet med disse indtægter, når den udløsende omstændighed er den aktivitet, der har gjort det muligt at opnå de pågældende indtægter, og ikke den skattepligtiges personlige forhold.

61. I den foreliggende sag kunne sagsøgeren kun, som Kommissionen har gjort gældende, oppebære lejeindtægterne takket være overdragelsen af ejendomsretten til de pågældende ejendomme, og denne overdragelse kunne kun ske mod betaling af den pågældende pensionsydelse som modydelse.

62. Pensionsydelsens størrelse svarer, som det fremgår af sagens akter, ikke til de overdragede ejendommens økonomiske værdi. Som den tyske regering har anført, er beløbet fastsat efter fælles aftale mellem parterne inden for familiære rammer på grundlag af såvel giverens behov som erhververens økonomiske kapacitet. Denne omstændighed ændrer dog på ingen måde erhververens uundgåelige forpligtelse til at betale den pågældende pensionsydelse for at kunne opnå ejerskab til forældrenes ejendomme og følgelig lejeindtægterne fra disse ejendomme.

63. Med andre ord vil le sagsøgeren ikke have kunnet opnå ejendomsretten til de udlejede ejendomme og dermed lejeindtægterne herfra uden pensionsydelsen.
64. Det afgørende element i den foreliggende sag er således efter min opfattelse den omstændighed, at den udløsende faktor for den pågældende pensionsydelse er overdragelsen af ejendomsretten til de ejendomme, der giver lejeindtægter, som er skattepligtige i Tyskland, og ikke blot børnenes pligt til at hjælpe deres forældre. Hvis den udløsende faktor for den omtvistede pensionsydelse er overdragelsen af ejendomsretten til de udlejede ejendomme, hvilket det tilkommer den nationale ret at fastslå, mener jeg, at pensionsydelsen skal betragtes som en udgift, der er direkte forbundet med lejeindtægterne fra disse ejendomme.
65. Denne analyse modsiges efter min opfattelse ikke af den omstændighed, at den omtvistede pensionsydelse til forskel fra de erhvervs-mæssige udgifter og de udgifter til skatteråd-givning, der er omhandlet i Gerritse-dommen og Conijn-dommen, skulle betales, selv om sagsøgeren ikke havde udlejet ejendommene og ikke oppebar nogen skattepligtig indtægt i Tyskland.
66. Det, der er vigtigt, er efter min opfattelse, at ikke-hjemmehørende skattepligtige, når de oppebærer disse lejeindtægter, beskattes som hjemmehørende skattepligtige, og at de, hvis de ikke var forpligtede til at betale en pensionsydelse til giveren af ejendommene, ikke kunne have fået ejendomsretten til disse og dermed udleje dem.
67. Hvis Domstolen er enig i denne analyse, følger det, at ikke-hjemmehørende skattepligtige som sagsøgeren befinder sig i samme situation som hjemmehørende skattepligtige i forhold til en sådan pensionsydelse. Den nationale lovgivning ser således ud til at være i strid med artikel 56 EF, idet den udelukkende forbeholder hjemmehørende skattepligtige muligheden for at fradrage denne pensionsydelse i indtægter, der er skattepligtige i Tyskland.
68. Den tyske regering har desuden ikke fremlagt nogen begrundelse for denne forskelsbehandling.
69. Derfor foreslår jeg, at det af den forelæggende ret stillede spørgsmål besvares med, at artikel 56 EF skal fortolkes således, at en medlemsstats lovgivning, i henhold til hvilken et barn, der er begrænset skattepligtig af indkomst på denne medlemsstats område, og som betaler sine forældre en pensionsydelse som følge af overdragelse af ejendomsretten til ejendomme ved afhændelse eller arvefor-skud, i modsætning til en hjemmehørende skattepligtig ikke kan fradrage denne pensionsydelse i lejeindtægterne fra disse ejendomme, er i strid med bestemmelserne i denne artikel, når overdragelsen af ejendomsretten er den faktor, der udløser pensionsydelsen.

V — Forslag til afgørelse

70. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg, at det af Niedersächsisches Finanzgericht stillede præjudicielle spørgsmål besvares således:

»Artikel 56 EF skal fortolkes således, at en medlemsstats lovgivning, i henhold til hvilken et barn, der er begrænset skattepligtig af indkomst på denne medlemsstats område, og som betaler sine forældre en pensionsydelse som følge af overdragelse af ejendomsretten til ejendomme ved afhændelse eller arveforskud, i modsætning til en hjemmehørende skattepligtig ikke kan fradrage denne pensionsydelse i lejeindtægterne fra disse ejendomme, er i strid med bestemmelserne i denne artikel, når overdragelsen af ejendomsretten er den faktor, der udløser pensionsydelsen.«