

Sag C-450/09

Ulrich Schröder

mod

Finanzamt Hameln

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Niedersächsisches Finanzgericht)

»Frie kapitalbevægelser – direkte beskatning – beskatning af indtægter fra udlejning af fast ejendom – fradrag for pensionsydelse betalt til en forælder i forbindelse med arveforskud – betingelse at være fuldt skattepligtig i den pågældende medlemsstat«

Sammendrag af dom

1. *Præjudicielle spørgsmål – formaliteten – nødvendigheden af at forsyne Domstolen med tilstrækkelige faktiske og retlige oplysninger – rækkevidde og begrænsninger*

(Art. 267 TEUF; statuten for Domstolen, art. 23)

2. *Frie kapitalbevægelser – restriktioner – skattelovgivning – indkomstskat – indtægter fra udlejning*

(Art. 63 TEUF)

1. Henset til den klare adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, som den i artikel 267 TEUF omhandlede procedure hviler på, kan der ikke opstilles krav om, at den forelæggende ret, inden den indbringer et spørgsmål for Domstolen, angiver samtlige faktiske omstændigheder og retlige vurderinger, som påhviler den i forbindelse med dens dømmende opgave. Det er således tilstrækkeligt, at genstanden for tvisten i hovedsagen såvel som de aspekter heri, der har væsentlig interesse for Unionens retsorden, fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse for at gøre det muligt for medlemsstaterne at indgive indlæg i overensstemmelse med artikel 23 i statuten for Domstolen og effektivt deltage i proceduren for Domstolen.

(jf. præmis 19)

2. Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som, alt imens den tillader en hjemmehørende skattepligtig at fradrage pensionsydelse, som betales til en forælder, der har overdraget ham fast ejendom beliggende i denne medlemsstat, i indtægter fra udlejning af disse ejendomme, ikke indrømmer en sådan fradragsret til en ikke-hjemmehørende skattepligtig, når forpligtelsen til at betale disse pensionsydelse følger af overdragelsen af de nævnte ejendomme.

Pensionsydelsen findes således, i det omfang en ikke-hjemmehørende skattepligtigs forpligtelse til at betale denne til sin forælder følger af overdragelsen af fast ejendom beliggende i den berørte medlemsstat til ham – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at prøve – at udgøre en udgift, der er direkte forbundet med udnyttelsen af disse ejendomme, således at den nævnte afgiftspligtige i denne henseende befinder sig i en situation, der kan sammenlignes med en hjemmehørende skattepligtigs situation.

På denne baggrund findes en national indkomstskattelovgivning, der nægter ikke-hjemmehørende skattefradrag for en sådan udgift, men derimod indrømmer hjemmehørende et sådant skattefradrag, at være i strid med artikel 63 TEUF, medmindre der foreligger en gyldig begrundelse.

(jf. præmis 46, 47 og 49 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

31. marts 2011 (*)

»Frie kapitalbevægelser – direkte beskatning – beskatning af indtægter fra udlejning af fast ejendom – fradrag for pensionsydelse betalt til en forælder i forbindelse med arveforskud – betingelse at være fuldt skattepligtig i den pågældende medlemsstat«

I sag C-450/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Niedersächsisches Finanzgericht (Tyskland) ved afgørelse af 14. oktober 2009, indgået til Domstolen den 19. november 2009, i sagen:

Ulrich Schröder

mod

Finanzamt Hameln,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne A. Arabadjiev, U. Lõhmus (refererende dommer), A. Ó Caoimh og P. Lindh,

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. november 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Ulrich Schröder ved Rechtsanwalt R. Geck
- Finanzamt Hameln ved P. Klose, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved C. Blaschke, som befuldmægtiget
- den franske regering ved G. de Bergues og J.-S. Pilczner, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 9. december 2010, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 18 TEUF og 63 TEUF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Ulrich Schröder og Finanzamt Hameln vedrørende sidstnævntes afvisning af at godkende fradrag for en pensionsydelse, som Ulrich Schröder betalte til sin mor, i indtægter fra udlejning af fast ejendom beliggende i Tyskland, som han bl.a. havde erhvervet i forbindelse med et arveforsbud.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 [ophævet ved Amsterdamtraktaten] (EFT L 178, s. 5) bestemmer:

»Medlemsstaterne ophæver de restriktioner for kapitalbevægelser, der finder sted mellem valutaindlændinge i medlemsstaterne, medmindre andet er fastsat i nedenstående bestemmelser. For at lette gennemførelsen af dette direktiv, klassificeres kapitalbevægelserne efter nomenklaturen i bilag I.«

4 Blandt de opregnede kapitalbevægelser i bilag I til direktiv 88/361 er i bilagets afsnit XI kapitalbevægelser af personlig karakter, som bl.a. omfatter gaver og legater.

Nationale bestemmelser

5 § 1 i lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (BGBl. 2002 I, s. 4210, herefter »EStG«), bestemmer bl.a., at fysiske personer, der har bopæl eller fast opholdssted i Tyskland, er fuldt indkomstskattepligtige, hvorimod dem, der hverken har deres bopæl eller faste opholdssted i Tyskland, er begrænset indkomstskattepligtige, når de oppebærer indenlandsk indkomst som omhandlet i EStG's § 49. Blandt de i § 49 omhandlede indtægter er indtægter fra udlejning af fast ejendom, som er beliggende i Tyskland.

6 EStG's § 10 har overskriften »Særlige udgifter«. Stk. 1 i denne paragraf er affattet således: »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 [...]«

7 EStG's § 50, indeholder særlige bestemmelser for begrænset skattepligtige. Stk. 1 i denne paragraf bestemmer:

»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. [§ 10] finder ikke anvendelse. [...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Ulrich Schröder er tysk statsborger og hjemmehørende i Belgien, hvor han udøver lønnet beskæftigelse.

9 Ulrich Schröder købte ved notariel aftale af 27. april 1992 en fast ejendom beliggende i Tyskland af sine forældre, som var behæftet med en brugsret for forældrene. Ulrich Schröders mor overdrog ved en notariel aftale af 2. december 2002 yderligere faste ejendomme beliggende i Tyskland til ham og hans bror som arveforskud. De brugsrettigheder, som deres mor frem til dette tidspunkt havde til forskellige ejendomme, blev omdannet til en pensionsydelse, hvorefter både Ulrich Schröder og hans bror fra den 1. december 2002 skulle betale en månedlig pensionsydelse på 1 000 EUR til deres mor.

10 Ulrich Schröder oppebar i 2002 indtægter i Tyskland fra udlejning af ejendommen, der blev erhvervet i 1992, på 2 785 EUR samt fra ejendommene, der ejedes i sameje af ham og hans bror, på 749,50 EUR.

11 Finanzamt Hameln lagde disse beløb til grund ved skatteansættelsen for Ulrich Schröder, men afviste at tage pensionsydelsen på 1 000 EUR, som han havde betalt i december 2002, i betragtning.

12 Ulrich Schröder anlagde sag til prøvelse af dette afslag ved Niedersächsisches Finanzgericht. Denne ret har anført, at muligheden for en person som Ulrich Schröders bror, der bor i Tyskland, og som derfor er fuldt indkomstskattepligtig, for at fradrage en sådan pensionsydelse som henhørende under den kategori af særlige udgifter, der er omfattet af EStG's § 10, stk. 1, nr. 1a, følger af Bundesfinanzhofs faste retspraksis. Hvad angår fast ejendom, som overdrages som arveforskud, anser Bundesfinanzhof således ikke vederlag, der aftales i form af f.eks. pensionsydelse, for at være transaktioner mod helt eller delvist vederlag, men anser derimod disse modydelse for i fuldt omfang at falde uden for indtægtsområdet.

13 Ifølge den forelæggende ret har en person som Ulrich Schröder, der som ikke-hjemmehørende kun er begrænset indkomstskattepligtig i Tyskland, imidlertid ikke fradragsret for en sådan pensionsydelse i sin skattepligtige indkomst, da EStG's § 10 ifølge EStG's § 50, stk. 1, ikke finder anvendelse i hans tilfælde.

14 Ifølge den forelæggende ret er det tvivlsomt, om den forskellige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende er forenelig med EU-retten, navnlig artikel 63 TEUF.

15 På denne baggrund har Niedersächsisches Finanzgericht besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det i strid med artikel [63 TEUF] og artikel [18 TEUF], at et familiemedlem, der er begrænset skattepligtig i Forbundsrepublikken Tyskland, i modsætning til en fuldt skattepligtig person ikke kan fradrage pensionsydelse, der skal erlægges i forbindelse med indtægter fra udlejning eller bortforpagtning, som særlige udgifter?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

16 Den tyske regering er af den opfattelse, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke bør antages til realitetsbehandling, da den forelæggende ret ikke har givet tilstrækkelige oplysninger om de faktiske og retlige omstændigheder til, at navnlig medlemsstaterne veloplyst om årsagen til denne sag kan udtale sig om sagen. Der mangler dels præciseringer af, hvorledes ejendommene er blevet overdraget til Ulrich Schröder, ophævelsen af eksisterende brugsrettigheder og udbetalingen af den månedlige pensionsydelse. Dels er oplysningerne om indholdet og fortolkningen af den nationale lovgivning vedrørende særlige udgifter som omhandlet i EStG's § 10 og om det, der adskiller disse fra andre kategorier af udgifter, såsom driftsomkostninger og erhvervsmæssige udgifter, utilstrækkelige. Når sådanne præciseringer ikke foreligger, kan det ikke vurderes, om der er en forbindelse mellem visse af en ikke-hjemmehørende skattepligtig persons udgifter og dennes skattepligtige indkomst, med henblik på at afgøre, om der er tale om ulovlig forskelsbehandling over for en sådan skattepligtig person.

17 Det bemærkes i denne henseende, at Domstolen kun kan afvise en anmodning om præjudiciel afgørelse fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 61, og af 26.10.2010, sag C-97/09, Schmelz, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 29).

18 Hvad nærmere angår de oplysninger, som skal afgives til Domstolen inden for rammerne af en forelæggelsesafgørelse, tjener disse oplysninger ikke blot til at sætte Domstolen i stand til at give den forelæggende ret hensigtsmæssige svar, men de skal også give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at indgive indlæg i henhold til artikel 23 i statuten for Domstolen. Med henblik herpå er det nødvendigt, at den nationale ret afgrænser den faktiske og retlige baggrund, som spørgsmålene er omfattet af, eller i det mindste forklarer de faktiske situationer, som de nævnte spørgsmål har grundlag i (jf. i denne retning dom af 10.3.2009, sag C-345/06, Heinrich, Sml. I, s. 1659, præmis 30 og 31, og af 8.9.2009, sag C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional og Bwin International, Sml. I, s. 7633, præmis 40).

19 Henset til den klare adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, som den i artikel 267 TEUF omhandlede procedure hviler på, kan der imidlertid ikke opstilles krav om, at den forelæggende ret, inden den indbringer et spørgsmål for Domstolen, angiver samtlige faktiske omstændigheder og retlige vurderinger, som påhviler den i forbindelse med dens dømmende opgave. Det er således tilstrækkeligt, at genstanden for tvisten i hovedsagen såvel som de aspekter heri, der har væsentlig interesse for Unionens retsorden, fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse for at gøre det muligt for medlemsstaterne at indgive indlæg i overensstemmelse med artikel 23 i statuten for Domstolen og effektivt deltage i proceduren for Domstolen (jf. i denne retning dommen i sagen Liga Portuguesa de Futebol

Profissional og Bwin International, præmis 41, og dom af 7.12.2010, sag C-439/08, VEBIC, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 47).

20 I det foreliggende tilfælde angives det, som det også fremgår af denne doms præmis 8-13, klart i forelæggelsesafgørelsen, dels hvorledes Ulrich Schröder har erhvervet sine faste ejendomme i Tyskland og baggrunden for den pensionsydelse, som han skal betale til sin mor, dels at den i hovedsagen omhandlede lovgivning bevirker, at pensionsydelsen ikke kan fradrages i hans skattepligtige indkomst. Den forelæggende ret præciserer desuden, at løsningen af den tvist, som er indbragt for denne, er afhængig af, om forskelsbehandlingen mellem en hjemmehørende skattepligtig og en ikke-hjemmehørende skattepligtig er i overensstemmelse med EU-retten.

21 Disse oplysninger er tilstrækkelige til at belyse tvisten i hovedsagen og de aspekter heri, der har væsentlig interesse for Unionens retsorden, og til, at Domstolen kan give den forelæggende ret en hensigtsmæssig besvarelse. Det skal ligeledes bemærkes, at den franske regering og Europa-Kommissionen har været i stand til at indgive dybtgående skriftlige indlæg om det forelagte spørgsmål til Domstolen.

22 På denne baggrund findes anmodningen om præjudiciel afgørelse at kunne antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

23 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 18 TEUF og 63 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som alt imens den tillader en hjemmehørende skattepligtig at fradrage pensionsydelser, som betales til en forælder, der har overdraget ham fast ejendom beliggende i denne medlemsstat, i indtægter fra udlejning af disse ejendomme, ikke indrømmer en sådan fradragsret til en ikke-hjemmehørende skattepligtig.

24 Det skal for det første undersøges, hvilken bestemmelse i EUF-traktaten, der finder anvendelse i en situation som den i hovedsagen foreliggende.

25 Hvad angår artikel 63 TEUF følger det af fast retspraksis, at da begrebet »kapitalbevægelser« i stk. 1 i denne artikel ikke er defineret i traktaten, er den nomenklatur, der er indeholdt i bilag I til direktiv 88/361, af vejledende værdi, selv om direktivet er udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1 (EØF-traktatens artikel 67-73 blev erstattet af EF-traktatens artikel 73B-73G, som er blevet til artikel 56 EF – 60 EF), idet den i bilaget indeholdte nomenklatur som anført i tredje afsnit i indledningen til bilaget ikke udtømmende definerer begrebet kapitalbevægelser (jf. bl.a. dom af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis, af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 39, af 15.10.2009, sag C-35/08, Busley og Cibrian Fernandez, Sml. I, s. 9807, præmis 17, og af 10.2.2011, sag C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 15).

26 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at arv og gaver, der henhører under afsnit XI i bilag I til direktiv 88/361 med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven eller gaven er begrænset til en medlemsstat (jf. i denne retning Persche-dommen, præmis 27, dommen i sagen Busley og Cibrian Fernandez, præmis 18, og Missionswerk Werner Heukelbach-dommen, præmis 16).

27 Overdragelse af fast ejendom beliggende i Tyskland som gave eller som arveforskud til en fysisk person, der er hjemmehørende i Belgien, skal derfor anses for at være omfattet af artikel 63

TEUF.

28 Hvad angår artikel 18 TEUF, der fastsætter et almindeligt princip om forbud mod enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, bemærkes, at denne bestemmelse kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af EU-retten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling (jf. bl.a. dom af 11.10.2007, sag C-443/06, Hollmann, Sml. I, s. 8491, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis, af 21.1.2010, sag C-311/08, SGI, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 31, og Missionswerk Werner Heukelbach-dommen, præmis 18).

29 Da traktatbestemmelserne om de frie kapitalbevægelser finder anvendelse og fastsætter særlige regler om forbud mod forskelsbehandling, finder artikel 18 TEUF ikke anvendelse i hovedsagen (jf. Hollmann-dommen, præmis 29, og Missionswerk Werner Heukelbach-dommen, præmis 19).

30 For det andet bemærkes at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF i deres egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, navnlig omfatter sådanne foranstaltninger, som afholder en ikke-hjemmehørende person fra at foretage investeringer i en medlemsstat eller beholde dem (jf. i denne retning dom af 22.1.2009, sag C-377/07, STEKO Industriemontage, Sml. I, s. 299, præmis 23 og 24 og den deri nævnte retspraksis).

31 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede lovgivning er en fysisk person, der hverken har sin bopæl eller sit faste opholdssted i Tyskland, skattepligtig i denne medlemsstat i medfør af EStG's § 49 af indkomst, der hidrører fra udlejning af fast ejendom beliggende i Tyskland. I modsætning til en hjemmehørende skattepligtig person kan en sådan ikke-hjemmehørende skattepligtig ikke i henhold til EStG's § 50 i disse indtægter fradrage en pensionsydelse som den, Ulrich Schröder betaler til sin mor i forbindelse med arveforskud, som særlig udgift som omhandlet i EStG's § 10, stk. 1, nr. 1a.

32 Den mindre gunstige skattemæssige behandling af ikke-hjemmehørende kan afholde disse fra at erhverve eller beholde fast ejendom beliggende i Tyskland (jf. analogt dom af 8.9.2005, sag C-512/03, Blanckaert, Sml. I, s. 7685, præmis 39). Den kan ligeledes afholde tyske statsborgere fra at give arveforskud til personer, der bor i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland (jf. analogt Missionswerk Werner Heukelbach-dommen, præmis 25).

33 En sådan lovgivning udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der som udgangspunkt er forbudt i medfør af artikel 63 TEUF.

34 Det er korrekt, at i henhold til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF griber artikel 63 TEUF ikke ind i medlemsstaternes ret til i deres skattelovgivning at sondre mellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted.

35 Der bør imidlertid sondres mellem forskellig behandling, som er tilladt efter artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og vilkårlig forskelsbehandling eller skjulte begrænsninger, som er forbudt efter samme artikels stk. 3. For at en national skattelovgivning som den, der er omtvistet i hovedsagen, som sonder mellem hjemmehørende skattepligtige og ikke-hjemmehørende skattepligtige, kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, er det derfor en betingelse, at den forskellige behandling vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er berettiget på grund af et tvingende alment hensyn. For at være berettiget må den forskellige behandling desuden ikke gå videre end nødvendigt til at opfylde det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (jf. Persche-dommen, præmis 41, og dom af 22.4.2010, sag C-510/08, Mattner, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 34).

36 Det skal derfor undersøges, om ikke-hjemmehørende personer under omstændigheder som omhandlet i hovedsagen befinder sig i en situation, der kan sammenlignes med de hjemmehørendes situation.

37 Det følger af fast retspraksis, at situationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer i en stat som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, fordi den indkomst, som en ikke-hjemmehørende person oppebærer på en stats område, i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans samlede indkomst, som koncentrerer på det sted, hvor han har bopæl, og fordi den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 31 og 32, af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 43, og af 6.10.2009, sag C-562/07, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 9553, præmis 46).

38 Det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer ikke-hjemmehørende personer visse skattemæssige fordele, som tilkommer hjemmehørende personer, indebærer derfor ikke generelt en uberettiget forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer befinder sig i, med hensyn til såvel indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 34, Gerritse-dommen, præmis 44, og dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 47).

39 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at de lejeindtægter, som Ulrich Schröder har haft af sine faste ejendomme i Tyskland i 2002, kun udgør en lille del af hans samlede indkomst i det år.

40 Domstolen har dog for så vidt angår udgifter såsom erhvervsmæssige omkostninger, der er direkte forbundet med en virksomhed, som giver anledning til indkomst, der er skattepligtig i en medlemsstat, fundet, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i denne stat befinder sig i en sammenlignelig situation, og at en lovgivning i denne stat, der nægter ikke-hjemmehørende skattefradrag for sådanne udgifter, men derimod indrømmer hjemmehørende et sådant skattefradrag, derfor risikerer hovedsagelig at være til skade for statsborgere fra andre medlemsstater og således indebærer indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet (jf. i denne retning Gerritse-dommen, præmis 27 og 28, dom af 6.7.2006, sag C-346/04, Conijn, Sml. I, s. 6137, præmis 20, af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, præmis 49, og af 15.2.2007, sag C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande, Sml. I, s. 1425, præmis 23, samt domme af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 50, og sag C-43/07, Arens-Sikken, Sml. I, s. 6887, præmis 44).

41 Heraf følger, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede som udgangspunkt er i strid med artikel 63 TEUF, hvis den pensionsydelse, som Ulrich Schröder betaler til sin mor, skal anses for at være en udgift, der er direkte forbundet med hans virksomhed bestående i udlejning af fast ejendom beliggende i Tyskland, som hans forældre har overdraget til ham.

42 Den tyske regering er af den opfattelse, at der ikke foreligger en sådan direkte sammenhæng i dette tilfælde. Ifølge denne regering er en sådan pensionsydelse, som kan kvalificeres som en særlig udgift, der er omfattet af EStG's § 10, stk. 1, nr. 1a, forskellig fra driftsomkostninger og erhvervsmæssige udgifter, som en begrænset skattepligtig i henhold til EStG's § 50, stk. 1, kan fradrage, når de er vederlag for erhvervelse af en indtægtskilde. Betalingen af en sådan pensionsydelse er således ikke den karakteristiske eller juridiske konsekvens af modtagelsen af lejeindtægter, men udgør et familiemæssigt

forsørgelsesarrangement, og beløbet fastsættes ikke i forhold til værdien af den overdragne ejendom, men på grundlag af modtagerens forsørgelsesbehov og debitorens generelle økonomiske kapacitet, som kun sidstnævntes bopælsmedlemsstat er i stand til at foretage en passende vurdering af. Den franske regering har i denne sammenhæng anført, at pensionsydelsens størrelse ikke berøres af hverken manglende lejeindtægter eller, omvendt, modtagelse af meget store indtægter.

43 Disse argumenter kan imidlertid ikke tiltrædes. Selv om størrelsen af en pensionsydelse som den, Ulrich Schröder betaler, fastlægges på grundlag af debitorens økonomiske kapacitet og modtagerens forsørgelsesbehov, er det ikke desto mindre således, at der foreligger en direkte sammenhæng som omhandlet i den i denne doms præmis 40 nævnte retspraksis, som ikke følger af, om der foreligger nogen forbindelse mellem størrelsen af den omhandlede udgift og størrelsen af de skattepligtige indtægter, men af, at denne udgift er uløseligt forbundet med den virksomhed, der afgiver disse indtægter (jf. i denne retning dommen i sagen Centro Equestre da Lezíria Grande, præmis 25).

44 Domstolen har således vurderet, at udgifter, der er foranlediget af den omhandlede virksomhed, er direkte forbundet med (jf. i denne retning Gerritse-dommen, præmis 9 og 27, og dommen i sagen Centro Equestre da Lezíria Grande, præmis 25) og således nødvendige for udøvelsen af denne virksomhed. På samme måde anses der at være en sådan direkte sammenhæng for så vidt angår udgifter til skatterådgivning med henblik på udarbejdelse af selvangivelse, idet forpligtelsen til at udarbejde selvangivelse skyldes modtagelse af indtægter i den pågældende medlemsstat (jf. Conijn-dommen, præmis 22).

45 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, var de faste ejendomme, som blev overdraget til Ulrich Schröder, i det mindste delvis behæftet med brugsrettigheder, som blev omdannet til en månedlig pensionsydelse, som han skulle betale til sin mor. Forpligtelsen til at betale denne pensionsydelse synes derfor at følge af overdragelsen af disse ejendomme, idet forpligtelsen var nødvendig for, at Ulrich Schröder kunne besidde disse og som følge heraf oppebære de i hovedsagen omhandlede lejeindtægter, der er indkomstskattepligtige i Tyskland.

46 Pensionsydelsen findes således, i det omfang Ulrich Schröders forpligtelse til at betale denne til sin mor følger af overdragelsen af fast ejendom beliggende i Tyskland til ham – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at prøve – at udgøre en udgift, der er direkte forbundet med udnyttelsen af disse ejendomme, således at Ulrich Schröder i denne henseende befinder sig i en situation, der kan sammenlignes med en hjemmehørende skattepligtigs situation.

47 På denne baggrund findes en national indkomstskattelovgivning, der nægter ikke-hjemmehørende skattefradrag for en sådan udgift, men derimod indrømmer hjemmehørende et sådant skattefradrag, at være i strid med artikel 63 TEUF, medmindre der foreligger en gyldig begrundelse.

48 Der er imidlertid hverken gjort noget tvingende alment hensyn gældende af den tyske regering eller taget et sådant under overvejelse af den forelæggende ret.

49 Henset til det ovenstående, skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som alt imens den tillader en hjemmehørende skattepligtig at fradrage pensionsydelse, som betales til en forælder, der har overdraget ham fast ejendom beliggende i denne medlemsstat, i indtægter fra udlejning af disse ejendomme, ikke indrømmer en sådan fradragsret til en ikke-hjemmehørende skattepligtig, når forpligtelsen til at betale disse pensionsydelse følger af overdragelsen af de nævnte ejendomme.

Sagens omkostninger

50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som alt imens den tillader en hjemmehørende skattepligtig at fradrage pensionsydelse, som betales til en forælder, der har overdraget ham fast ejendom beliggende i denne medlemsstat, i indtægter fra udlejning af disse ejendomme, ikke indrømmer en sådan fradragsret til en ikke-hjemmehørende skattepligtig, når forpligtelsen til at betale disse pensionsydelse følger af overdragelsen af de nævnte ejendomme.

Underskrifter

* Processprog: tysk.