

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

24. februar 2015 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – frie kapitalbevægelser – direkte beskatning – indkomstskat – mulighed for at fradrage forsørgelsesydelse, der er betalt som modydelse for et arveforskud – ikke muligt for ikke-hjemmehørende«

I sag C-559/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 14. maj 2013, indgået til Domstolen den 30. oktober 2013, i sagen:

Finanzamt Dortmund-Unna

mod

Josef Grünewald,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, vicepræsidenten, K. Lenaerts, og afdelingsformændene A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešić, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (refererende dommer) samt dommerne A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašiūnas og C.G. Fernlund,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. september 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Finanzamt Dortmund-Unna ved S. Lorenz, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- den franske regering ved D. Colas og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved G. Braun og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 18. november 2014, afsagt følgende

Dom

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

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Finanzamt Dortmund-Unna (skattecentret i Dortmund-Unna, herefter »Finanzamt«) og Josef Grünewald vedrørende Finanzamts afslag på at indrømme ret til skattefradrag i indtægter, der hidrører fra andele i et interessentskab modtaget som arveforskud, af forsørgelsesydelse, som Josef Grünewald har betalt til sine forældre som modydelse for overdragelsen af disse andele, med den begrundelse, at Josef Grünewald ikke er bosiddende i Tyskland.

Retsforskrifter

3 Ifølge § 1 i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (BGBl. 2002 I, s. 4210, herefter »EStG«), er fysiske personer, der har bopæl eller fast opholdssted i Tyskland, fuldt indkomstskattepligtige, hvorimod dem, der hverken har deres bopæl eller faste opholdssted på det tyske område, er begrænset indkomstskattepligtige, når de oppebærer indenlandsk indkomst som omhandlet i EStG's § 49.

4 EStG's § 10, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

[...]

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

5 Blandt de indtægter, der er omhandlet i EStG's § 49, er indtægter fra erhvervs- og handelsmæssig virksomhed på det tyske område.

6 EStG's § 50, stk. 1, 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 [ff.] finder ikke anvendelse.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 I forbindelse med et arveforskud købte Josef Grünewald af sin far ved en overdragelsesaftale af 17. januar 1989 50% af andelen i et interessentskab (Gesellschaft bürgerlichen Rechts), der udøver gartnerivirksomhed og er beliggende i Tyskland, idet hans bror modtog den anden halvdel. Som modydelse for denne overdragelse skulle de til faderen eller i givet fald deres forældre betale de ydelser, som er beskrevet i nævnte overdragelsesaftales artikel 2.

8 Josef Grünewald, som bor i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland, og som hverken har bopæl eller fast opholdssted i Tyskland, oppebar mellem 1999 og 2002 erhvervsmæssige indtægter fra denne selskabsandel. Desuden oppebar han yderligere indtægter i Tyskland.

9 Finanzamt anså den pågældende for begrænset skattepligtig og afviste med henvisning til bestemmelserne i EStG's § 50 at lade ham fradrage de ydelser, som han havde betalt til sine i Tyskland bosiddende forældre, i sin skattepligtige indkomst i Tyskland.

10 Josef Grünewald anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Finanzgericht Münster (skatteretten i Münster) og fik medhold.

11 Finanzamt har iværksat anke for Bundesfinanzhof og nedlagt påstand om ophævelse af dommen samt frifindelse.

12 Ifølge den forelæggende ret har Finanzamt i overensstemmelse med den nationale lovgivning, der finder anvendelse, med rette nægtet Josef Grünewald fradrag for de omhandlede forsørgelsesydelse ved beregningen af skattegrundlaget i forbindelse med Josef Grünewalds begrænsede skattepligt. Josef Grünewald kan fradrage driftsomkostninger og erhvervsmæssige udgifter, som har økonomisk forbindelse med hans indenlandske indtægter, men ikke særlige udgifter såsom forsørgelsesydelse.

13 Det er imidlertid den forelæggende rets vurdering, at der fortsat består tvivl om denne skatteordnings forenelighed med EU-retten. I dom Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198) har Domstolen ganske vist allerede fastslået, at der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som er sikret ved artikel 63 TEUF, hvis private forsørgelsesydelse, der er forbundet med indenlandske indtægter fra udlejning af fast ejendom, ikke er fradragsberettigede, når de betales af ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, mens tilsvarende betalinger er fradragsberettigede, såfremt der er tale om hjemmehørende skattepligtige, der beskattes fuldt ud. Ifølge den forelæggende ret har Domstolen i dom Schröder (EU:C:2011:198) imidlertid ikke – eftersom den ikke blev forespurgt herom – taget stilling til bl.a. spørgsmålet om, hvorvidt det skal tages i betragtning, at den omhandlede nationale skatteordning hvilede på det såkaldte »korrespondanceprincip« (»Korrespondenzprinzip«), hvorefter den omstændighed, at debitoren har ret til at fradrage forsørgelsesydelsen, medfører beskatning af modtageren heraf.

14 På denne baggrund har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

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

Om det præjudicielle spørgsmål

Spørgsmålet, om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser

15 Det bemærkes, at den sag, der gav anledning til dom Schröder (EU:C:2011:198), omhandlede den nationale lovgivning, hvis anvendelse er genstand for den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse. I denne dom udtalte Domstolen, at artikel 63 TEUF, som forbyder restriktioner for de frie kapitalbevægelser, 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

pensionsydelser følger af overdragelsen af de nævnte ejendomme.

16 De faktiske og retlige omstændigheder, som ifølge den forelæggende ret gør det nødvendigt at forelægge nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse, vedrører for det første den omstændighed, at de indtægter, der beskattes hos den ikke-hjemmehørende skattepligtige, i det foreliggende tilfælde hidrører fra selskabsandele og ikke fra udlejning af fast ejendom, og for det andet den omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede nationale skatteordning hviler på korrespondanceprincippet, hvorefter fradraget for den pensionsydelse, som debitor har betalt, skal svare til den beskatning af indtægter fra ydelsen, som foretages hos modtageren heraf.

17 På denne baggrund må det antages, at den forelæggende ret med spørgsmålet i det væsentlige ønsker oplyst, om artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som nægter en ikke-hjemmehørende skattepligtig, der i denne medlemsstat har oppebåret erhvervsmæssige indtægter fra et selskab, hvis andele er blevet overdraget til den skattepligtige af dennes slægtning i medfør af et arveforskud, i disse indtægter at fradrage pensionsydelser, som den skattepligtige har betalt til denne slægtning som modydelse for arveforskuddet, mens denne lovgivning indrømmer dette fradrag for en hjemmehørende skattepligtig med den begrundelse, at disse pensionsydelser beskattes hos deres modtager.

18 I denne henseende bemærkes for det første, at det følger af fast retspraksis, at arv og gaver 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 bl.a. dom Schröder, EU:C:2011:198, præmis 26). Den i hovedsagen omhandlede overdragelse af andele i et selskab, der er etableret i Tyskland, inden for rammerne af et arveforskud til en fysisk person, der bor i en anden medlemsstat, skal derfor anses for omfattet af artikel 63 TEUF.

19 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. bl.a. dom Schröder, EU:C:2011:198, præmis 30).

20 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 erhvervsvirksomhed, som udøves på det tyske område af en virksomhed, hvori denne person ejer andele. I henhold til EStG's § 50 kan en sådan ikke-hjemmehørende skattepligtig, som er begrænset skattepligtig af alene indenlandske indtægter, i modsætning til en hjemmehørende skattepligtig person ikke i disse indtægter fradrage en pensionsydelse som den, Josef Grünewald har betalt i forbindelse med et arveforskud, som særlig udgift som omhandlet i EStG's § 10, stk. 1, nr. 1a. Den mindre gunstige skattemæssige behandling af ikke-hjemmehørende kan afholde disse fra at modtage arveforskud i form af andele i selskaber, der er etableret i Tyskland. Den kan ligeledes afholde personer, der er hjemmehørende i Tyskland, fra at give arveforskud til personer, der bor i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland (jf. i denne retning dom Schröder, EU:C:2011:198, præmis 32).

21 En sådan lovgivning udgør følgelig en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

22 For det tredje bemærkes, at artikel 63 TEUF ganske vist i henhold til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF ikke griber ind i medlemsstaternes ret til i deres skattelovgivning at sondre mellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted (dom Schröder, EU:C:2011:198, præmis 34).

23 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

artikel 65, stk. 3, TEUF. For at en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som sonder mellem hjemmehørende skattepligtige og ikke-hjemmehørende skattepligtige, kan anses for forenelig med EUF-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 begrundet i et tvingende alment hensyn (jf. bl.a. dom Schröder, EU:C:2011:198, præmis 35).

Om situationernes sammenlignelighed

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

25 Det følger af fast retspraksis, at situationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer 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 (jf. bl.a. dom Schröder, EU:C:2011:198, præmis 37).

26 Det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer ikke-hjemmehørende personer visse skattemæssige fordele, som tilkommer hjemmehørende personer, indebærer derfor ikke generelt en 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 (jf. bl.a. dom Schröder, EU:C:2011:198, præmis 38).

27 Det forholder sig imidlertid for det første anderledes i et tilfælde, hvor den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed, der udøves i den anden omhandlede medlemsstat (jf. i denne retning dom Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 36).

28 Hvis det derfor i det foreliggende tilfælde skulle vise sig – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – at den indkomst, som Josef Grünwald i perioden 1999-2002 oppebar i Tyskland, udgjorde den væsentligste del af hans samlede indtægter i denne periode, skal den pågældendes situation anses for objektivt sammenlignelig med situationen for en person, der er hjemmehørende i denne medlemsstat.

29 For det andet har Domstolen ligeledes fastslået, at 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, befinder hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i denne stat sig i en sammenlignelig situation (jf. bl.a. dom Schröder, EU:C:2011:198, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

30 Udgifter, der er foranlediget af den omhandlede virksomhed, er således direkte forbundet med og dermed nødvendige for udøvelsen af denne virksomhed (jf. i denne retning domme Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, præmis 9 og 27, og Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, præmis 25).

31 Hvis de indtægter, som Josef Grünewald i løbet af den omhandlede periode oppebar på det tyske område, ikke udgjorde den væsentligste del af hans samlede indtægter, er denne skattepligtige persons situation på denne baggrund således kun sammenlignelig med situationen for en hjemmehørende person, såfremt den pensionsydelse, som den pågældende har betalt, skal anses for en udgift, der er direkte forbundet med indtægterne fra virksomheden udøvet af det selskab, som er etableret i Tyskland, i hvilket den pågældende har fået overdraget andele i forbindelse med et arveforskud.

32 Det bemærkes, at det i sidste instans tilkommer den nationale ret, som er enekompetent til at bedømme de i hovedsagen omhandlede faktiske omstændigheder og til at fortolke den nationale lovgivning, at afgøre, om dette er tilfældet. Inden for rammerne af en præjudiciel forelæggelse er Domstolen, hvis opgave det er at give den nationale ret brugbare svar, imidlertid kompetent til på grundlag af sagsakterne i hovedsagen samt de for Domstolen afgivne indlæg at vejlede den nationale ret på en sådan måde, at denne lettere kan træffe sin afgørelse (jf. bl.a. dom Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

33 Det fremgår i denne henseende som helhed af de oplysninger, der er fremlagt for Domstolen, at forpligtelsen til at betale den i hovedsagen omhandlede pensionsydelse følger direkte af overdragelsen af andele i det selskab, hvis gartnerivirksomhed ligger til grund for de indtægter, der er skattepligtige i Tyskland, idet denne forpligtelse, som af den forelæggende ret er blevet fremlagt som modydelsen for nævnte overdragelse i form af et arveforskud, var en nødvendig betingelse for overdragelsen. Hvis dette faktisk er tilfældet, skal Josef Grünewalds situation anses for sammenlignelig med den situation, som en hjemmehørende skattepligtig befinder sig i.

34 Denne vurdering synes ikke at kunne drages i tvivl af visse af de betragtninger, der i denne forbindelse er anført i forelæggelsesafgørelsen eller i de indlæg, som den tyske regering har indgivet til Domstolen.

35 For det første afhænger spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en forbindelse mellem de udgifter, som den ikke-hjemmehørende skattepligtige har afholdt, og dennes skattepligtige indtægter i den omhandlede medlemsstat, ikke af arten af de indtægter, der skabes af de således overdragne formuegoder. Selv om indtægterne i den sag, der gav anledning til dom Schröder (EU:C:2011:198), hidrørte fra udlejning af fast ejendom, der var blevet overdraget som arveforskud, mens de i hovedsagen omhandlede indtægter hidrører fra andele i et selskab, som driver gartnerivirksomhed, og selv om nævnte indtægter følgelig er omfattet af en anden beskatningskategori, følger det imidlertid ikke heraf, at der skal foretages en anderledes kvalificering af den forbindelse, der findes mellem de afholdte udgifter og de i hovedsagen omhandlede indtægter, eftersom sidstnævntes art ikke har betydning i denne forbindelse.

36 Selv hvis det for det andet antages, at størrelsen af en pensionsydelse som den, Josef Grünewald betaler, fastlægges på grundlag af debitorens økonomiske kapacitet og modtagerens forsørgelsesbehov, er det ikke desto mindre således, at der foreligger en direkte forbindelse som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 29, 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 dom Schröder, EU:C:2011:198, præmis 43).

37 Det er for det tredje ubestridt, at i denne sag – ligesom det var tilfældet i den sag, der gav anledning til dom Schröder (EU:C:2011:198) – sker den ikke-hjemmehørende skattepligtiges betaling af pensionsydelsen ikke inden for rammerne af en overdragelse af et formuegode mod

vederlag, men af en vederlagsfri overdragelse i form af arveforskud. I denne forbindelse medfører den vederlagsfrie karakter af denne overdragelse desuden, at det argument, som den forelæggende ret har henvist til, hvorefter nævnte pensionsydelse i et tilfælde, hvor godet erhverves mod vederlag, kun er fradragsberettiget, såfremt der sondres mellem anskaffelsesomkostningerne og renterne, ikke kan tiltrædes. Under alle omstændigheder vedrører et sådant argument fradragets størrelse og ikke det bagvedliggende princip, som er det eneste, der er omhandlet i det foreliggende tilfælde.

38 På denne baggrund udgør en national lovgivning, som på indkomstskatteområdet nægter ikke-hjemmehørende at fradrage en pensionsydelse, der er blevet betalt under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, mens dette fradrag derimod indrømmes hjemmehørende, en tilsidesættelse af artikel 63 TEUF, når situationen for ikke-hjemmehørende og hjemmehørende er sammenlignelig, medmindre denne nægtelse er begrundet i tvingende almene hensyn.

Spørgsmålet, om der foreligger tvingende almene hensyn

39 Som den forelæggende ret har anmodet om, skal det for det første efterprøves, om den i hovedsagen omhandlede forskelsbehandling kan begrundes i nødvendigheden af at bevare en afbalanceret fordeling af skattekompetencen mellem medlemsstaterne, hvilket den tyske regering har gjort gældende.

40 I denne forbindelse bemærkes for det første, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen. For det andet fremgår det af fast retspraksis, at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning (dom DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 46 og 47).

41 Under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede forekommer denne begrundelse imidlertid ikke at være godtgjort.

42 Det bemærkes indledningsvis, at selv om skattelovgivningen i den omhandlede medlemsstat i medfør af »korrespondanceprincippet« (Korrespondenzprinzip) som nævnt i denne doms præmis 13 er til hinder for, at en ikke-hjemmehørende debitor indrømmes fradrag for betalte pensionsudbetalinger, eftersom den indtægt, der for modtageren af ydelsen følger heraf, ikke kan beskattes hos nævnte modtager, bl.a. hvis modtageren selv er ikke-hjemmehørende, synes dette argument, som den forelæggende ret og den tyske regering har anført, under alle omstændigheder – således som generaladvokaten har anført i punkt 69 i forslaget til afgørelse – at være hypotetisk, ligesom det på ingen måde svarer til omstændighederne i hovedsagen.

43 Den omstændighed, at pensionsudbetalinger ikke er fradragsberettigede for en ikke-hjemmehørende skattepligtig, når denne er begrænset indkomstskattepligtig, følger endvidere af EStG's § 50, uanset hvor modtageren har sin bopæl, og uanset om disse pensionsudbetalinger kan beskattes hos modtageren eller ej.

44 Der er derfor intet, der gør det muligt at anse den i hovedsagen omhandlede lovgivning for at have til formål at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

45 For det andet har den tyske regering ligeledes påberåbt sig »korrespondanceprincippet« (Korrespondenzprinzip) til støtte for, at afvisningen af at foretage fradrag af pensionsudbetalinger, der er betalt af en begrænset indkomstskattepligtig ikke-hjemmehørende, imødekommer

nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den nationale skatteordning.

46 Dette argument kan ikke tages til følge.

47 Eftersom der således ikke er godtgjort en direkte forbindelse mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, kan den i hovedsagen omhandlede lovgivning heller ikke begrundes i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den nationale skatteordning.

48 Det er korrekt, at Domstolen allerede har anerkendt, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i en skatteordning kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten. For at et argument, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, kræver Domstolen imidlertid, at der foreligger en direkte forbindelse mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet den direkte karakter af denne forbindelse skal vurderes under hensyn til formålet med den omhandlede lovgivning (jf. i denne retning domme Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 43 og 44, og Kommissionen mod Tyskland, C-211/13, EU:C:2014:2148, præmis 55).

49 En sådan direkte forbindelse foreligger ikke, når det bl.a. drejer sig om særskilte former for beskatning eller om beskatning af forskellige skattepligtige (dom DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, præmis 47). Det er tilfældet i det foreliggende tilfælde, eftersom fradraget af pensionsydelse for den skattepligtige og beskatningen heraf hos ydelsens modtager nødvendigvis angår særskilte skattepligtige.

50 Den tyske regering har imidlertid anført, at såfremt fradraget for private forsørgelsesydelse blev tilladt i Tyskland, uden at modtageren af disse ydelser samtidig blev beskattet heraf, ville der opnås to fordele for den enhed, der udgøres af forældre og deres efterkommere inden for de rammer, hvor arveforskud forekommer (»Generationennachfolgeverbund«), og som ifølge denne regering skal behandles »næsten« som en skattemæssig enhed, eftersom den medfører en overførsel af skatteevne.

51 Det bemærkes imidlertid, at ud over at en manglende beskatning af pensionsydelse hos deres modtager ikke er det, der er tilfældet i hovedsagen, således som det er nævnt i denne doms præmis 42, er det ubestridt, at fradraget for forsørgelsesydelse i medfør af EStG's § 50 nægtes den ikke-hjemmehørende skattepligtige i ethvert tilfælde, uanset om modtageren beskattes af disse ydelser i Tyskland eller ej. Denne ikke-hjemmehørende skattepligtige behandles derfor som en ikke-hjemmehørende skattepligtig i medfør af den nationale lovgivning og ikke som et medlem af en skattemæssig enhed som nævnt i denne doms ovenstående præmis, eftersom der ikke i denne lovgivning er fastsat et fradrag for de pensionsydelse, som den pågældende har betalt, såfremt disse ydelser beskattes hos modtageren heraf.

52 Da den tyske regering har påberåbt sig risikoen for, at ydelserne beskattes for anden gang i modtagerens bopælsstat, uden nærmere at præcisere dette argument, sætter den endelig end ikke Domstolen i stand til at bedømme rækkevidden heraf, idet den ikke har gjort gældende, at gennemførelsen af bestemmelserne i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og afgiftsbelastning af forsikringspræmier (EFT L 336, s. 15), der var gældende på daværende tidspunkt, ikke gjorde det muligt at undgå denne risiko.

53 Den tyske regering kan følgelig ikke påberåbe sig bevarelse af sammenhængen i den skatteordning, der finder anvendelse på den skattemæssige enhed, som den har gjort gældende, med henblik på at begrunde den forskelsbehandling, som en ikke-hjemmehørende skattepligtig

udsættes for.

54 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som nægter en ikke-hjemmehørende skattepligtig, der i denne medlemsstat har oppebåret erhvervsmæssige indtægter fra andele i et selskab, som er blevet overdraget til den skattepligtige af dennes slægtning i medfør af et arveforskud, i disse indtægter at fradrage pensionsydelse, som den skattepligtige har betalt til denne slægtning som modydelse for arveforskuddet, mens denne lovgivning indrømmer dette fradrag for en hjemmehørende skattepligtig.

Sagens omkostninger

55 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som nægter en ikke-hjemmehørende skattepligtig, der i denne medlemsstat har oppebåret erhvervsmæssige indtægter fra andele i et selskab, som er blevet overdraget til den skattepligtige af dennes slægtning i medfør af et arveforskud, i disse indtægter at fradrage pensionsydelse, som den skattepligtige har betalt til denne slægtning som modydelse for arveforskuddet, mens denne lovgivning indrømmer dette fradrag for en hjemmehørende skattepligtig.

Underskrifter

* Processprog: tysk.