

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

Y. BOT

van 9 december 2010 (1)

Zaak C-450/09

Ulrich Schröder

tegen

Finanzamt Hameln

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

„Vrij verkeer van kapitaal – Inkomstenbelasting – Overgang van onroerende goederen als voorschot op erfdeel – Betaling van uitkering aan schenker – Belasting over inkomsten uit verhuur van onroerende goederen – Aftrekbaarheid van aan schenker betaalde uitkering – Voorwaarde van onbeperkte belastingplicht in betrokken lidstaat – Niet-gerechvaardigde beperking van vrij verkeer van kapitaal”

1. In de onderhavige prejudiciële zaak dient eens te meer te worden beoordeeld of een wettelijke belastingregeling van een lidstaat waarbij een voordeel wordt voorbehouden aan ingezeten belastingplichtigen, in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht.
2. Volgens de betrokken Duitse wettelijke regeling hebben alleen ingezeten belastingplichtigen het recht om de uitkering die aan een ouder verschuldigd is naar aanleiding van de overgang van de eigendom over een onroerend goed, in het kader van een vermogensoverdracht bij leven of als voorschot op het erfdeel, af te trekken van hun belastbare inkomsten. Volgens die wettelijke regeling hebben niet-ingezeten belastingplichtigen, wanneer zij in Duitsland huurgelden uit een dergelijk onroerend goed ontvangen die slechts een klein deel van hun totale inkomsten vertegenwoordigen, niet het recht om een dergelijke uitkering af te trekken van hun in Duitsland belastbare huurinkomsten.
3. De Duitse belastingdienst is immers van mening dat deze uitkering niet moet worden beschouwd als rechtstreeks met de in Duitsland ontvangen huurgelden verbonden kosten, maar als een persoonlijke besteding die meetelt voor de berekening van de belasting die de belastingplichtige in zijn woonstaat verschuldigd is.
4. In deze conclusie wens ik eerst erop te wijzen dat in omstandigheden als die in het hoofdgeding de vraag of de betrokken wettelijke regeling met het gemeenschapsrecht strookt, moet worden onderzocht in het licht van het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal. Vervolgens wil ik uitleggen waarom een uitkering die aan een ouder verschuldigd is naar aanleiding van de overgang van de eigendom over een onroerend goed, wanneer deze eigendomsovergang het belastbare feit van deze uitkering is, moet worden beschouwd als kosten

die rechtstreeks verband houden met de uit dit onroerend goed verkregen huurgelden, zodat niet-ingezeten belastingplichtigen en ingezeten belastingplichtigen zich, wat deze uitkering betreft, in een vergelijkbare situatie bevinden.

5. Dit alles leidt tot de conclusie dat de betrokken wettelijke regeling indirecte discriminatie oplevert, die bij ontstentenis van een rechtvaardiging in strijd is met het vrije verkeer van kapitaal.

I – Toepasselijke bepalingen

6. Overeenkomstig artikel 56, lid 1, EG zijn alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling verboden.

7. Artikel 58, lid 1, sub a, EG bepaalt dat artikel 56 EG geen afbreuk doet aan het recht van de lidstaten om de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats.

8. Volgens artikel 58, lid 3, EG mogen dergelijke bepalingen evenwel geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer als omschreven in artikel 56 EG.

II – Feiten in het hoofdgeding en nationaal recht

9. Verzoeker, een Duits staatsburger, woont in België en is in deze lidstaat werknemer. In 2002 ontving hij voor deze activiteit in loondienst een brutoloon van 67 679,03 EUR.

10. In 1992 en in 2002 heeft verzoeker verschillende onroerende goederen van zijn ouders verworven of als voorschot op zijn erfdeel ontvangen, hetzij in volle eigendom, hetzij in mede-eigendom met zijn broer. Daarvoor moest zowel verzoeker als zijn broer vanaf 1 december 2002 een maandelijkse uitkering van 1 000 EUR betalen.

11. Het Niedersächsische Finanzgericht (Duitsland) omschrijft deze transacties als volgt:

„In een bij notariële akte opgemaakte overeenkomst van 27 april 1992 verkreeg verzoeker van zijn ouders het grondstuk te Hameln, Wilhelmsplatz 7, dat met een recht van vruchtgebruik ten gunste van de ouders was belast. Bij een volgende overeenkomst, van 2 december 2002, droeg de moeder aan verzoeker en diens broer Hermann in het kader van een overdracht bij leven andere grondstukken over. Het grondstuk te Hameln, Pyrmonter Straße 28 werd aan verzoekers broer overgedragen. Overeengekomen werd dat een uitkering van 1 000 EUR per maand verschuldigd was. De datum voor de overgang van baten en lasten was 1 november 2002. Verzoekers broer was mede-eigenaar van de grondstukken te Pötzen, Dorfe en Höxter 1, 1 A. Hiervan verkreeg verzoeker de ideële helft van zijn broer, eveneens per 1 november 2002. De tot dit tijdstip bestaande rechten van vruchtgebruik van de moeder op diverse grondstukken werden omgezet in een uitkering, zodat verzoeker, evenals zijn broer, vanaf 1 december 2002 maandelijks een bedrag van 1 000 EUR aan zijn moeder zou betalen.”

12. In 2002 heeft verzoeker uit de verhuur van deze onroerende goederen inkomsten ter hoogte van 2 785 en 749,50 EUR ontvangen. Voor de belasting van deze huurinkomsten in Duitsland werd de door verzoeker betaalde uitkering van 1 000 EUR niet afgetrokken.

13. Overeenkomstig het toepasselijke Duitse recht is deze uitkering aftrekbaar als buitengewone uitgave in de zin van § 10, lid 1, sub 1a, Einkommensteuergesetz(2) (wet op de inkomstenbelasting). Volgens § 50, lid 1, vierde volzin, EStG geldt deze aftrek echter niet voor in de Bondsrepubliek Duitsland beperkt belastingplichtigen, dat wil zeggen niet-ingezeten

belastingplichtigen.

14. De verwijzende rechter preciseert:

„Verzoeker heeft zijn uitsluitende woonplaats in België. In Duitsland is hij derhalve alleen voor zijn binnenlandse inkomsten beperkt belastingplichtig. Tot deze inkomsten behoren overeenkomstig § 49, lid 1, punt 6, EStG inkomsten uit verhuur en verpachting van de gezamenlijke grondstukken en verzoekers grondstuk Wilhelmplatz 7. Anders dan het geval is met onbeperkt belastingplichtigen, kunnen op verzoekers inkomsten ingevolge § 50, lid 1, vierde volzin, EStG niet de litigieuze uitkeringen als buitengewone uitgaven in de zin van § 10, lid 1, sub 1a, EStG in mindering worden gebracht.”

15. De Duitse regering heeft de volgende toelichting gegeven.

16. § 50, lid 1, eerste en vierde volzin, EStG bepaalt:

„Beperkt belastingplichtigen hebben slechts recht op aftrek van hun bedrijfskosten (§ 4, leden 4 tot en met 8) of verwervingskosten (§ 9) voor zover deze uitgaven economisch verband houden met binnenlandse inkomsten. [...] De andere bepalingen van § 34 en de §§ 9a, 10, 10a, 10c, 16, lid 4, 20, lid 4, 24a, 32, 32a, lid 6, 33, 33a, 33b en 33c zijn niet van toepassing.”

17. Bedrijfskosten worden in § 4, lid 4, EStG omschreven als „kosten die door de uitoefening van het bedrijf ontstaan”. Verwervingskosten zijn overeenkomstig § 9, lid 1, eerste volzin, EStG „uitgaven die worden gedaan ter verkrijging, bescherming en behoud van de inkomsten”.

18. Buitengewone uitgaven worden in § 10, lid 1, sub 1a, EStG gedefinieerd als volgt:

„Buitengewone uitgaven zijn de volgende uitgaven wanneer zij bedrijfskosten noch verwervingskosten vormen:

[...]

1a. op bijzondere verplichtingen berustende uitkeringen en periodieke lasten die geen economisch verband houden met de inkomsten die niet meetellen bij de vaststelling van de belastbare grondslag.”

19. Onderhoudsuitkeringen (periodieke uitkeringen of lasten) zijn recurrente prestaties in verband met de overdracht van één of meerdere goederen als voorschot op het erfdeel (vermogensoverdracht bij leven). De prestaties vormen noch de tegenprestatie voor een overdracht, noch een aankoop prijs maar eventueel een buitengewone uitgave in de zin van § 10, lid 1, sub 1a, EStG.

20. In het kader van deze transactie moet de verkrijger in overeenstemming met de wil van de partijen ten minste gedeeltelijk worden begunstigd met een beschikking om niet (schenking). De periodieke uitkering of last moet worden bepaald op basis van de onderhoudsbehoeften van de overdrager.

21. Bij overdrachten tussen bloedverwanten worden de recurrente prestaties tot bewijs van het tegendeel verondersteld te zijn vastgesteld los van de waarde van het goed en uitsluitend op basis van de onderhoudsbehoeften van de begunstigde van de uitkering en de algemene economische draagkracht van de onderhoudsplichtige. Ouders zijn het schoolvoorbeeld van deze vorm van „onderhoudssolidariteit”.

22. Het Bundesfinanzhof heeft de vermogensoverdracht met onderhoudsplicht gekenschetst

als volgt:

„In het burgerlijk recht is de vermogensoverdracht een overeenkomst waarbij ouders met het oog op een toekomstige nalatenschap hun vermogen, inzonderheid hun onderneming of hun eigen onroerend goed, overdragen aan een of meer erfgenamen met voorbehoud [...] van voldoende middelen voor hun levensonderhoud. Het kenmerkende van de vermogensoverdracht is dat de volgende generatie op deze manier, zonder dat de nalatenschap openvalt, een economische eenheid kan benutten waardoor zij ten minste gedeeltelijk in haar materiële behoeften en tegelijk ten minste gedeeltelijk in het levensonderhoud van de overdrager kan voorzien door inkomsten uit het overgedragen vermogen. Aangezien de vermogensoverdracht ook een schenking is, verschilt de vermogensoverdracht van een overeenkomst waarbij partijen zich ertoe verbinden wederzijds een onderhoudsuitkering te betalen (BFHE 161, 317, 326f, BStBl. II 1990, 8472, sub C. II. 1.a).”

23. Bovendien volgt uit de rechtspraak van het Bundesfinanzhof dat onderhoudsuitkeringen die objectief verband houden met een vermogensoverdracht, onder de buitengewone uitgaven vallen (§ 10, lid 1, sub 1a, EStG) en de recurrente vergoedingen (§ 22, lid 1, EStG) wanneer de overdrager zich in de vorm van een onderhoudsuitkering in werkelijkheid de inkomsten uit zijn goed voorbehoudt die voortaan door de verkrijger van het goed moeten worden gegenereerd. Deze prestaties verschillen van de gewone onderhoudsuitkeringen van § 12, lid 1, EStG doordat zij worden beschouwd als voorbehouden inkomsten uit het vermogen. Aangezien deze onderhoudsuitkeringen geen tegenprestatie van de verkrijger vormen, moeten zij niet worden bepaald op basis van de waarde van het overgedragen vermogen (BFHE 161, 317, 328f, BStBl. II 1990, 8472, sub C. II. 1.c).

III – Prejudiciële verwijzing

24. De verwijzende rechter vraagt zich af of het verschil in behandeling naar nationaal recht tussen ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht is. Hij wijst erop dat de verplichting tot betaling van een uitkering een last is die rust op de inkomsten van verzoeker als op die van zijn broer – een ingezetene belastingplichtige – aangezien beiden hun inkomsten uit de in Duitsland gelegen onroerende goederen op dezelfde wijze in hun belastingaangifte moeten opgeven.

25. Het Niedersächsisches Finanzgericht heeft daarom de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is het in strijd met artikel 56 EG respectievelijk artikel 12 EG wanneer een in het binnenland beperkt belastingplichtig familielid, anders dan een onbeperkt belastingplichtige, wegens inkomsten uit verhuur en verpachting verschuldigde uitkeringen niet als buitengewone uitgaven geldend kan maken?”

IV – Bespreking

A – Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

26. De Duitse regering stelt dat het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk is. Volgens deze regering heeft de verwijzende rechter de feitelijke context niet afdoende omschreven wat betreft de voorwaarden van de overdracht van de onroerende goederen aan verzoeker, de opheffing van de bestaande rechten van vruchtgebruik en de betaling van de maandelijkse uitkering. Voorts heeft hij onvoldoende aanwijzingen gegeven over de inhoud en de uitlegging van de nationale wettelijke regeling betreffende de buitengewone uitgaven en het verschil tussen deze uitgaven en bedrijfskosten en verwervingskosten.

27. Met de bezwaren van de Duitse regering kan niet worden ingestemd.

28. Zoals deze regering eraan heeft herinnerd, moet volgens vaste rechtspraak de nationale rechter wegens het vereiste om tot een voor hem nuttige uitlegging van het gemeenschapsrecht te komen een omschrijving geven van het feitelijke en juridische kader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of althans de feiten moet uiteenzetten waarop die vragen zijn gebaseerd. Voorts staat vast dat de in de verwijzingsbeslissingen verstrekte gegevens niet enkel moeten dienen om het Hof in staat te stellen een bruikbaar antwoord te geven, doch ook om de regeringen van de lidstaten en de andere belanghebbende partijen de mogelijkheid te bieden, overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie opmerkingen te maken. Bijgevolg dient het Hof erop toe te zien dat deze mogelijkheid gewaarborgd blijft, in aanmerking genomen dat ingevolge deze bepaling alleen de verwijzingsbeslissingen ter kennis van de belanghebbende partijen worden gebracht.(3)

29. De verwijzingsbeslissing bevat inderdaad geen details over de voorwaarden waaronder het onroerend vermogen is overgedragen en de rechten van vruchtgebruik zijn omgezet in een maandelijks uitkering. In deze beslissing is de toelichting bij het nationale recht voorts minder gedetailleerd dan de uiteenzetting die de Duitse regering daarover geeft in haar schriftelijke opmerkingen.

30. Toch ben ik van mening dat de informatie die in de verwijzingsbeslissing is vervat over de feitelijke en juridische context van het hoofdgeding, voldoende is om partijen die in deze procedure wensen te interveniëren, de mogelijkheid te bieden hun opmerkingen bij het Hof in te dienen, en om het Hof in staat te stellen de verwijzende rechter een antwoord te geven dat bruikbaar is voor de beslechting van dit geding.

31. Deze informatie maakt het aldus mogelijk te begrijpen dat ingevolge de betrokken nationale wettelijke regeling alleen ingezeten belastingplichtigen het voordeel krijgen om een uitkering die zij aan een ouder moeten betalen voor de overgang van een onroerend goed in het kader van een vermogensoverdracht bij leven of als voorschot op het erfdeel, af te trekken van hun belastbare inkomsten. Uit de uiteenzetting van de feiten kan tevens worden afgeleid dat het bedrag van de betrokken uitkering niet overeenstemt met de economische waarde van het overgedragen of geschonken onroerend goed. Ten slotte blijkt dat de uitkomst van het geding waarin de verwijzende rechter uitspraak moet doen, afhangt van het antwoord op de vraag of een dergelijk verschil in behandeling tussen een ingezeten en een niet-ingezeten belastingplichtige strookt met het gemeenschapsrecht.

32. Bovendien zij benadrukt dat naast verzoeker en de Duitse regering de Franse regering alsmede de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen hebben ingediend en dat uit de inhoud ervan blijkt dat deze interveniërende partijen in staat zijn geweest de feitelijke en juridische context van het hoofdgeding te begrijpen.

33. Mijns inziens is het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing ondanks enige onduidelijkheden dus ontvankelijk.

B – *Ten gronde*

34. De verwijzende rechter vraagt zich af of de betrokken wettelijke regeling in overeenstemming is met de artikelen 56 EG en 12 EG. Hij wenst dus in wezen te vernemen of deze artikelen aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke een op het grondgebied van deze staat in de inkomstenbelasting beperkt belastingplichtig kind dat aan zijn ouders een uitkering betaalt naar aanleiding van de

overgang van de eigendom over onroerende goederen, deze uitkering niet kan aftrekken van de huurinkomsten uit deze onroerende goederen, terwijl deze aftrekmogelijkheid wel bestaat voor een belastingplichtige die over zijn totale inkomsten belastingplichtig is.

35. Vooraf wens ik te benadrukken dat de vraag of deze wettelijke regeling in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht, alleen tegen de achtergrond van het vrije verkeer van kapitaal moet worden onderzocht. Vervolgens licht ik toe waarom een dergelijke wettelijke regeling mijns inziens een met het vrije verkeer van kapitaal strijdige beperking vormt.

1. Toepasselijk beginsel van vrij verkeer

36. Om te beginnen zij eraan herinnerd dat de lidstaten, hoewel zij tot op heden hun bevoegdheden inzake directe belastingen hebben behouden, volgens vaste rechtspraak bij de uitoefening van deze bevoegdheden de verbintenissen die zij in het kader van de Europese Gemeenschap hebben aangegaan, moeten nakomen en inzonderheid de in het Verdrag vastgelegde beginselen en vrijheden van verkeer moeten eerbiedigen.(4)

37. Aangaande de toepassing, in de onderhavige zaak, van artikel 12 EG, dat het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit als algemeen beginsel poneert, kan dit artikel volgens de rechtspraak slechts autonoom toepassing vinden in gevallen waarin het gemeenschapsrecht wel geldt, maar waarvoor het Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet.(5)

38. Artikel 56 EG, waaraan de verwijzende rechter tevens refereert in zijn prejudiciële vraag en dat discriminatie specifiek met betrekking tot het kapitaalverkeer verbiedt, moet in het hoofdgeding worden toegepast. Volgens de rechtspraak valt een wettelijke regeling van een lidstaat inzake de belasting van door een niet-ingezeten belastingplichtige ontvangen huurinkomsten binnen de werkingssfeer van het vrije verkeer van kapitaal.(6)

39. Deze rechtspraak berust op de vaststelling dat beleggingen in onroerende goederen worden vermeld in de nomenclatuur van het kapitaalverkeer gehecht als bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad(7), die een indicatieve waarde behoudt voor de definitie van de werkingssfeer van artikel 56 EG.(8) De verkrijging door verzoeker, die in België woont, van in Duitsland gelegen onroerende goederen vormt dus kapitaalverkeer.(9)

40. Blijkens deze nomenclatuur en de rechtspraak vormt de overgang van de eigendom over een onroerend goed door erfopvolging of krachtens een gift aan een Unieburger die in een andere lidstaat woont, eveneens kapitaalverkeer.(10) Logischerwijs kan uit deze rechtspraak worden afgeleid dat de overgang van de eigendom over een onroerend goed als voorschot op het erfdeel, wanneer deze overgang zoals in casu een buitenlandse dimensie vertoont doordat de begunstigde in een andere lidstaat woont dan die waarin dit onroerend goed is gelegen, binnen de werkingssfeer van artikel 56 EG valt.

41. Bijgevolg is wel degelijk dit artikel van toepassing in de onderhavige zaak, waarover alle interveniërende partijen het eens zijn, en ik geef het Hof in overweging het onderzoek van de prejudiciële vraag te beperken tot de uitlegging van artikel 56 EG.

2. Bestaan van een niet-gerechtvaardigde beperking

42. Centraal in de onderhavige zaak staat de vraag of de door verzoeker verschuldigde uitkering moet worden beschouwd als kosten die rechtstreeks verband houden met de huurgelden die hij in Duitsland ontvangt, dan wel als een persoonlijke besteding.

43. Deze vraag rijst immers omdat de artikelen 56 EG tot en met 58 EG een lidstaat verbieden

een verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen toe te passen wanneer deze twee categorieën van belastingplichtigen zich in dezelfde situatie bevinden.

44. Zoals de Franse regering eraan herinnert, wordt met betrekking tot de directe belastingen aanvaard dat ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen zich in de regel in een verschillende situatie bevinden.⁽¹¹⁾ Zo vormt het inkomen van een niet-ingezetene belastingplichtige meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont. Bovendien is de woonstaat van deze belastingplichtige het best geplaatst om zijn persoonlijke en gezinssituatie te kennen en zo zijn fiscale draagkracht te bepalen. Een niet-ingezetene belastingplichtige heeft in de regel dus niet het recht de lidstaat waar hij slechts een gering deel van zijn inkomsten ontvangt, te verwijten dat een van zijn persoonlijke en gezinssituatie afhankelijk belastingvoordeel hem wordt geweigerd, zoals de aftrek van een door hem verschuldigde onderhoudsuitkering, aangezien deze verplichting rust op zijn woonstaat.⁽¹²⁾

45. Volgens vaste rechtspraak rust de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-ingezetene belastingplichtige in aanmerking te nemen slechts op de bronstaat van de inkomsten wanneer deze belastingplichtige zijn belastbare inkomsten volledig of nagenoeg volledig in deze staat verwerft.⁽¹³⁾

46. In casu staat vast dat de huurgelden die verzoeker in Duitsland ontvangt, slechts een gering deel van zijn belastbaar inkomen vormen omdat hij volgens de aanwijzingen van de verwijzende rechter meer dan 90 % van zijn inkomen verwerft in België, zijn woonstaat. Zo de betrokken uitkering moet worden beschouwd als een met een onderhoudsuitkering gelijk te stellen persoonlijke besteding, kan verzoeker de Duitse belastingdienst derhalve niet verwijten dat de aftrek van deze uitkering van zijn in Duitsland belastbare huurinkomsten hem wordt geweigerd.

47. Verzoeker heeft daarentegen het recht deze aftrek te vragen wanneer deze uitkering kan worden beschouwd als kosten die rechtstreeks met deze huurgelden verband houden. Volgens de rechtspraak bevinden een ingezetene belastingplichtige en een niet-ingezetene belastingplichtige zich met betrekking tot dergelijke kosten immers in een vergelijkbare situatie en moeten zij dus gelijk worden behandeld.⁽¹⁴⁾

48. De Duitse en de Franse regering stellen dat deze rechtspraak niet van toepassing is op de betrokken uitkering om redenen die kunnen worden samengevat als volgt.

49. De Duitse regering voert aan dat naar nationaal recht het criterium van het rechtstreekse verband geldt. Overeenkomstig § 50, lid 1, eerste volzin, EStG heeft een beperkt belastingplichtige immers het recht de bedrijfskosten (kosten die door de uitoefening van het bedrijf ontstaan) en de verwervingskosten (uitgaven die worden gedaan ter verkrijging, bescherming en behoud van de inkomsten) af te trekken.

50. In casu staat evenwel vast dat de betrokken uitkering geen verwervingskosten, doch een buitengewone uitgave in de zin van § 10 EStG vormt. Deze uitkering is immers niet de tegenprestatie voor de verkrijging van de onroerende goederen. Het bedrag ervan staat los van de waarde van deze goederen en hangt af van de onderhoudsbehoeften van de begunstigde van de uitkering en van de algemene economische draagkracht van de onderhoudsplichtige. Over de uitkering is tussen familieleden een overeenkomst ontstaan. Zo blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat verzoekers moeder haar onroerende goederen wenste over te dragen en tegelijk ervoor wilde zorgen dat werd voorzien in haar onderhoudsbehoeften.

51. Daaruit leidt de Duitse regering af dat in casu geen rechtstreeks verband bestaat tussen de door verzoeker ontvangen huurinkomsten en de door hem aan zijn moeder betaalde uitkering aangezien deze uitkering niet onlosmakelijk met deze inkomsten is verbonden in de zin van punt

25 van het reeds aangehaalde arrest Centro Equestre da Lezíria Grande.

52. Bovendien betoogt deze regering dat het Hof in punt 22 van het reeds aangehaalde arrest Conijn weliswaar heeft geoordeeld dat kosten van belastingadvies, die ook als buitengewone uitgaven in de zin van § 10 EStG waren aangemerkt, rechtstreeks verband hielden met de verwerving van de uit hoofde van een beperkte belastingplicht belaste inkomsten. Toch bestond in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, een in die mate noodzakelijk verband dat deze uitgaven bijna onvermijdelijk moesten worden gedaan om deze inkomsten te verwerven en veel meer weg hadden van verwervingskosten dan van buitengewone uitgaven. De uitkering waarover het gaat in het hoofdgeding, is daarentegen niet het kenmerkende of juridische gevolg van de verwerving van de huurinkomsten, maar vindt haar grondslag in verzoekers familiebanden.

53. Ook de Franse regering betwist dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de door verzoeker betaalde uitkering en zijn huurinkomsten.

54. Gelet op het voorwerp en de inhoud van § 10, lid 1, sub 1a, EStG kan een onder deze bepaling vallende uitkering niet worden beschouwd als de rechtstreekse economische tegenprestatie voor de afstand door verzoekers moeder van haar vruchtgebruik op de verhuurde onroerende goederen. De Franse regering benadrukt voorts dat er geen rechtstreeks onderling verband bestaat tussen het bedrag van de door verzoeker betaalde uitkering en dat van zijn huurinkomsten. Volgens deze regering bestaat er geen rechtstreeks economisch verband tussen het bedrag van de door verzoeker betaalde uitkering en de ontvangen huurinkomsten aangezien het mogelijk is dat uit deze goederen geen dergelijke inkomsten of een klein bedrag daaraan worden verkregen zonder dat er een verband is met het bedrag van deze uitkering.

55. Met het standpunt van deze regeringen kan ik niet instemmen. Zoals de Commissie ben ik van mening dat de uitkering die verzoeker aan zijn moeder betaalt naar aanleiding van de overgang van de eigendom over verschillende onroerende goederen in Duitsland, om de volgende redenen rechtstreeks verband houdt met de uit deze onroerende goederen verkregen huurgelden.

56. Bij lezing van de door de partijen in hun schriftelijke opmerkingen aangehaalde arresten blijkt dat het Hof heeft aangenomen dat in de volgende omstandigheden een rechtstreeks verband bestaat tussen de inkomsten en de uitgaven van een niet-ingezeten belastingplichtige.

57. In het reeds aangehaalde arrest Gerritse ging het om beroepskosten die een musicus, een Nederlands staatsburger, had gemaakt voor een optreden voor een radiostation in Duitsland dat in deze lidstaat werd belast. Het Hof heeft geoordeeld dat deze beroepskosten „rechtstreeks verband houden met de activiteit waardoor de in Duitsland belastbare inkomsten zijn verworven, zodat ingezetenen en niet-ingezetenen in dat opzicht in een vergelijkbare situatie verkeren”.(15)

58. In het reeds aangehaalde arrest Conijn heeft het Hof deze overweging uitgebreid tot kosten van belastingadvies die een niet-ingezeten belastingplichtige in Duitsland had gemaakt voor de indiening van zijn belastingaangifte voor zijn in deze lidstaat verworven inkomsten. Het Hof heeft erop gewezen dat de verplichting tot aangifte voortvloeit uit het feit dat deze persoon in deze lidstaat inkomsten heeft. Daaruit heeft het Hof afgeleid dat deze kosten rechtstreeks verband houden met de in Duitsland belaste inkomsten, zodat zij de inkomsten van alle belastingplichtigen, zowel ingezetenen als niet-ingezetenen, even zwaar belasten.(16) Het Hof heeft daaraan toegevoegd dat ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen zich in een vergelijkbare situatie bevinden wat de ingewikkeldheid van het nationale belastingrecht betreft en dat het aan ingezetenen belastingplichtigen toegekende recht op aftrek dat ertoe strekt de voor belastingadvies gemaakte kosten te compenseren, eveneens moet kunnen gelden voor niet-ingezetenen belastingplichtigen, voor wie het nationale belastingstelsel even ingewikkeld is.(17)

59. Ten slotte heeft het Hof in het reeds aangehaalde arrest Centro Equestre da Lezíria Grande gepreciseerd dat onder „bedrijfskosten die rechtstreeks verband houden met de inkomsten die worden verworven in de lidstaat waar de activiteit wordt uitgeoefend”, de kosten moeten worden begrepen die in rechtstreeks economisch verband staan met de dienstverrichting waarover in die lidstaat belasting is geheven en die dus onlosmakelijk daarmee verbonden zijn, zoals reis- en verblijfskosten, ongeacht de plaats waar en het tijdstip waarop deze kosten zijn gemaakt.(18)
60. Bij onderzoek van deze rechtspraak ben ik van mening dat het criterium dat bepaalt of een uitgave als een persoonlijke besteding dan wel als rechtstreeks met de belastbare inkomsten verbonden kosten moet worden beschouwd, in het belastbare feit van deze uitgave ligt. Deze uitgave moet worden beschouwd als rechtstreeks met deze inkomsten verbonden kosten wanneer het belastbare feit ervan de activiteit is waardoor deze inkomsten konden worden verworven, en niet de persoonlijke situatie van de belastingplichtige.
61. Zoals de Commissie benadrukt, kon verzoeker in casu de huurinkomsten slechts verwerven dankzij de overgang van de eigendom over de betrokken onroerende goederen en was deze overgang slechts mogelijk tegen betaling van de betrokken uitkering.
62. Zoals blijkt uit de gegevens van het dossier, stemt het bedrag van deze uitkering weliswaar niet overeen met de economische waarde van de overgedragen onroerende goederen. Zoals de Duitse regering erop wijst, kon dit bedrag in onderling overleg tussen de partijen, familieleden, worden bepaald op basis van zowel de behoeften van de schenker als de economische draagkracht van de begiftigde. Deze omstandigheid wijzigt echter niets aan het feit dat de begiftigde de verbintenis tot betaling van deze uitkering moet aangaan, wil hij de eigendom over de onroerende goederen van zijn ouders verkrijgen en dus uit deze onroerende goederen huurgelden ontvangen.
63. Met andere woorden: zonder de uitkering kon verzoeker de eigendom over de verhuurde onroerende goederen niet verkrijgen en dus geen huurinkomsten daaruit verwerven.
64. Wat volgens mij in casu dus de doorslag geeft, is het gegeven dat het belastbare feit van de betrokken uitkering ligt in de overgang van de eigendom over de onroerende goederen die in Duitsland belastbare huurinkomsten doen ontstaan, en niet louter de verplichting tot bijstand van kinderen jegens hun ouders. Aangezien het belastbare feit van de betrokken uitkering ligt in de overgang van de eigendom over de verhuurde onroerende goederen, hetgeen de nationale rechter dient na te gaan, moet deze uitkering mijns inziens worden beschouwd als kosten die rechtstreeks verband houden met de uit deze onroerende goederen verkregen huurgelden.
65. Deze analyse wordt volgens mij niet weersproken door het feit dat de betrokken uitkering, anders dan de beroepskosten en kosten van belastingadvies waarover het ging in de reeds aangehaalde arresten Gerritse en Conijn, verschuldigd zou zijn zelfs indien verzoeker de onroerende goederen niet zou hebben verhuurd en dus geen in Duitsland belastbare inkomsten zou hebben ontvangen.
66. Wat mijns inziens van belang is, is dat wanneer niet-ingezeten belastingplichtigen deze huurinkomsten ontvangen, zij als ingezetene belastingplichtigen worden belast en zij zonder de verbintenis tot betaling van een uitkering aan de schenker van deze onroerende goederen de eigendom erover niet hadden kunnen verwerven en deze goederen dus niet hadden kunnen verhuren.
67. Indien het Hof deze analyse onderschrijft, bevinden niet-ingezetene belastingplichtigen zoals

verweerder zich wat een dergelijke uitkering betreft in dezelfde situatie als ingezeten belastingplichtigen. Doordat de aftrek van deze uitkering van de in Duitsland belastbare inkomsten ingevolge de nationale wettelijke regeling uitsluitend mogelijk is voor ingezeten belastingplichtigen, blijkt deze regeling dus in strijd met artikel 56 EG te zijn.

68. Bovendien voert de Duitse regering geen rechtvaardigingsgrond voor dit verschil in behandeling aan.

69. Derhalve geef ik in overweging op de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter te antwoorden dat artikel 56 EG aldus moet worden uitgelegd dat een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke een op het grondgebied van deze staat in de inkomstenbelasting beperkt belastingplichtig kind dat aan zijn ouders een uitkering betaalt naar aanleiding van de overgang van de eigendom over onroerende goederen, in het kader van een vermogensoverdracht bij leven of als voorschot op het erfdeel, anders dan een ingezeten belastingplichtige deze uitkering niet kan aftrekken van de uit deze onroerende goederen verkregen huurinkomsten, in strijd is met de bepalingen van dit artikel aangezien het belastbare feit van deze uitkering deze eigendomsovergang is.

V – Conclusie

70. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Niedersächsisches Finanzgericht te beantwoorden als volgt:

„Artikel 56 EG moet aldus worden uitgelegd dat een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke een op het grondgebied van deze staat in de inkomstenbelasting beperkt belastingplichtig kind dat aan zijn ouders een uitkering betaalt naar aanleiding van de overgang van de eigendom over onroerende goederen, in het kader van een vermogensoverdracht bij leven of als voorschot op het erfdeel, anders dan een ingezeten belastingplichtige deze uitkering niet kan aftrekken van de uit deze onroerende goederen verkregen huurinkomsten, in strijd is met de bepalingen van dit artikel aangezien het belastbare feit van deze uitkering deze eigendomsovergang is.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – BGBl. 2002 I, blz. 4245; hierna: „EStG”.

3 – Arresten van 21 september 1999, Albany (C-67/96, Jurispr. blz. I-5751, punten 39 en 40), en 16 december 2004, My (C-293/03, Jurispr. blz. I-12013, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

4 – Arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21), en 18 december 2007, A (C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

5 – Arrest van 11 oktober 2007, Hollmann (C-443/06, Jurispr. blz. I-8491, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

6 – Arrest van 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 24).

7 – Richtlijn van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag [ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam] (PB L 178, blz. 5).

8 – Zie arresten van 6 december 2007, Federconsumatori e.a. (C-463/04 en C-464/04, Jurispr. blz. I-10419, punt 20), en 11 september 2008, Eckelkamp (C-11/07, Jurispr. blz. I-6845, punt 38).

9 – Arrest van 11 december 2003, Barbier (C-364/01, Jurispr. blz. I-15013, punt 58).

10 – Zie inzake een nalatenschap arresten van 23 februari 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 42), en 17 januari 2008, Jäger (C-256/06, Jurispr. blz. I-123, punten 25-27). Zie inzake een gift arrest van 27 januari 2009, Persche (C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 27).

11 – Arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 31, en arrest van 18 maart 2010, Gielen (C-440/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 43).

12 – Arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 32, en arrest van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punten 99-102).

13 – Arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 36, en arrest van 16 oktober 2008, Renneberg (C-527/06, Jurispr. blz. I-7735, punt 61).

14 – Arresten van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933, punt 27); 6 juli 2006, Conijn (C-346/04, Jurispr. blz. I-6137, punten 20-24), en 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, Jurispr. blz. I-1425, punten 23-25).

15 – Punt 27 van dat arrest.

16 – Punt 22 van dat arrest.

17 – Ibidem (punt 23).

18 – Punt 25 van dat arrest.