

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

24 februari 2015 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verkeer van kapitaal – Directe belastingen – Inkomstenbelasting – Aftrekbaarheid van onderhoudsuitkeringen die zijn betaald als tegenprestatie voor een schenking als voorschot op het erfdeel – Uitsluiting van niet-ingezetenen”

In zaak C-559/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 14 mei 2013, ingekomen bij het Hof op 30 oktober 2013, in de procedure

**Finanzamt Dortmund-Unna**

tegen

**Josef Grünewald,**

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, K. Lenaerts, vicepresident, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (rapporteur), kamerpresidenten, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal, E. Jarašiūnas en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 september 2014,

gelet op de opmerkingen van:

- Finanzamt Dortmund-Unna, vertegenwoordigd door S. Lorenz als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas en J.-S. Pilczer als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door G. Braun en W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 18 november 2014,

het navolgende

**Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 63 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Dortmund-Unna (hierna: „Finanzamt”) en J. Grünewald over de beslissing van het Finanzamt om Grünewald in het kader van de belasting van inkomsten afkomstig uit aandelen in een personenvennootschap die hem als voorschot op zijn erfdeel zijn geschonken, aftrek van de onderhoudsuitkeringen die hij aan zijn ouders als tegenprestatie voor deze aandelenoverdracht heeft betaald, te weigeren omdat hij niet in Duitsland woont.

### **Toepasselijke bepalingen**

3 § 1 van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting), in de ten tijde van de feiten in het hoofdgeding toepasselijke versie (BGBl. 2002 I, blz. 4210; hierna: „EStG”), bepaalt dat natuurlijke personen die hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in Duitsland hebben, onbeperkt aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen, terwijl natuurlijke personen die hun woonplaats noch gebruikelijke verblijfplaats op het Duitse grondgebied hebben, beperkt belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting wanneer zij binnenlandse inkomsten in de zin van § 49 EStG ontvangen.

4 § 10, lid 1, EStG bepaalt:

„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; [...]”

5 De in § 49 EStG vermelde inkomsten betreffen onder meer inkomsten uit in Duitsland verrichte industriële of commerciële activiteiten.

6 § 50, lid 1, EStG luidt:

„Beperkt belastingplichtigen hebben slechts recht op aftrek van hun bedrijfskosten (§ 4, leden 4?8) of verwervingskosten (§ 9) voor zover deze uitgaven economisch verband houden met binnenlandse inkomsten. [...] [D]e §§ [...] 10 [en volgende] zijn niet van toepassing.”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

7 In het kader van een schenking als voorschot op het erfdeel hebben Grünewald en zijn broer bij overdrachtovereenkomst van 17 januari 1989 van hun vader elk 50 % van de aandelen in een Gesellschaft bürgerlichen Rechts (maatschap) – een tuinbouwbedrijf in Duitsland – verworven. Als tegenprestatie voor die schenkingen moesten de begunstigden hun vader respectievelijk ouders de in § 2 van die overeenkomst nader bepaalde uitkeringen betalen.

8 Grünewald, die in een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland woont en woonplaats noch gebruikelijke verblijfplaats in Duitsland heeft, heeft tussen 1999 en 2002 dankzij die deelneming inkomsten uit een commerciële activiteit verworven. Daarnaast had hij in Duitsland nog andere inkomsten.

9 Het Finanzamt beschouwde Grünewald als beperkt belastingplichtig en heeft hem op grond van § 50 EStG geweigerd de aan zijn in Duitsland woonachtige ouders betaalde uitkeringen af te trekken van zijn in Duitsland belastbare inkomsten.

10 Het Finanzgericht Münster heeft Grünewalds beroep tegen deze beslissing toegewezen.

11 Het Finanzamt heeft het Bundesfinanzhof verzocht om vernietiging van deze uitspraak en verwerping van het beroep.

12 Volgens de verwijzende rechter heeft het Finanzamt op grond van het geldende nationale recht terecht de aftrek van de betreffende onderhoudsuitkeringen geweigerd bij de berekening van de grondslag van de inkomstenbelasting in het kader van Grünewalds beperkte belastingplicht. Grünewald mag bedrijfskosten en verwervingskosten die economisch verband houden met zijn binnenlandse inkomsten aftrekken, maar geen bijzondere uitgaven zoals die onderhoudsuitkeringen.

13 Volgens de verwijzende rechter bestaat er echter nog twijfel over de vraag of deze belastingregeling met het Unierecht verenigbaar is. In zijn arrest Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198) heeft het Hof weliswaar reeds geoordeeld dat het in artikel 63 VWEU gewaarborgde vrije verkeer van kapitaal wordt beperkt wanneer geen aftrek mogelijk is voor de door niet-ingezetenen betaalde particuliere onderhoudsuitkeringen die verband houden met binnenlandse inkomsten afkomstig uit de verhuur van onroerende zaken, terwijl aftrek wel mogelijk is voor overeenkomstige betalingen door ingezetenen belastingplichtigen die onbeperkt belastingplichtig zijn. Volgens de verwijzende rechter heeft het Hof zich er echter in dat arrest Schröder (EU:C:2011:198) – omdat op dit punt geen vraag was gesteld – met name niet over uitgesproken of in aanmerking moet worden genomen dat deze nationale belastingregeling berust op het zogenoemde „Korrespondenzprinzip” (beginsel van „correspondentie”), dat inhoudt dat wanneer de onderhoudsplichtige de uitkering mag aftrekken, de ontvanger van die uitkering moet worden belast.

14 In die omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Staat artikel 63 [VWEU] in de weg aan een regeling van een lidstaat volgens welke particuliere onderhoudsuitkeringen van niet-ingezetenen belastingplichtigen die verband houden met een overdracht van een inkomsten genererend binnenlands vermogensbestanddeel in het kader van een zogenaamd voorschot op het erfdeel, niet voor aftrek in aanmerking komen, terwijl dergelijke uitkeringen aftrekbaar zijn wanneer de belastingplicht onbeperkt is maar de aftrek resulteert in een corresponderende belastingplicht bij de (onbeperkte belastingplichtige) ontvanger van de uitkeringen?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

#### *Bestaan van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal*

15 De zaak die heeft geleid tot het arrest Schröder (EU:C:2011:198) betrof de nationale regeling waarvan de toepassing in het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing aan de orde is. In dat arrest heeft het Hof voor recht verklaard dat artikel 63 VWEU, dat beperkingen van het kapitaalverkeer verbiedt, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat volgens welke een ingezetene belastingplichtige de uitkeringen die hij heeft betaald aan een ouder die hem op het grondgebied van deze lidstaat gelegen onroerende zaken heeft overgedragen, kan aftrekken van de huurinkomsten uit deze zaken, terwijl deze aftrek niet

mogelijk is voor een niet-ingezeten belastingplichtige, voor zover de verbintenis tot betaling van deze uitkeringen voortvloeit uit de overdracht van deze zaken.

16 De feiten en gegevens rechtens die volgens de verwijzende rechter het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing noodzakelijk maken, betreffen enerzijds de omstandigheid dat in casu de bij de niet-ingezeten belastingplichtige belaste inkomsten afkomstig zijn uit aandelen in een vennootschap en niet uit de verhuur van onroerende zaken en anderzijds de omstandigheid dat de nationale belastingregeling in het hoofdgeding berust op het Korrespondenzprincipe, op grond waarvan tegenover de aftrek van de door de onderhoudsplichtige betaalde uitkering belasting van de inkomsten uit die uitkering aan de zijde van de ontvanger ervan moet staan.

17 In die omstandigheden moet ervan worden uitgegaan dat de verwijzende rechter met zijn vraag in wezen wenst te vernemen of artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan een niet-ingezeten belastingplichtige van de commerciële inkomsten die hij in deze lidstaat heeft verworven uit de activiteit van een vennootschap waarvan de aandelen hem door een ouder zijn overgedragen door middel van een schenking als voorschot op zijn erfdeel, de uitkeringen die hij aan die ouder heeft betaald als tegenprestatie voor die schenking niet mag aftrekken, terwijl een ingezeten belastingplichtige volgens die regeling wel recht heeft op deze aftrek omdat deze uitkeringen zouden worden belast bij de ontvanger ervan.

18 In dit verband zij in de eerste plaats herinnerd aan de vaste rechtspraak dat schenkingen en nalatenschappen kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU vormen, tenzij alle bestanddelen binnen één lidstaat gelegen zijn (zie in die zin met name arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 26). De overdracht in kwestie van aandelen in een in Duitsland gevestigde vennootschap aan een natuurlijke persoon die in een andere lidstaat woont, in het kader van een voorschot op het erfdeel, valt dus onder artikel 63 VWEU.

19 In de tweede plaats omvatten de maatregelen die ingevolge artikel 63, lid 1, VWEU verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede maatregelen die niet-ingezetenen ervan kunnen doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen of dergelijke investeringen aan te houden (zie met name arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 30).

20 Volgens de wettelijke regeling die aan de orde is in het hoofdgeding is een natuurlijke persoon die zijn woonplaats noch zijn gebruikelijke verblijfplaats in Duitsland heeft, ingevolge § 49 EStG in deze lidstaat voor de inkomstenbelasting belastingplichtig over de inkomsten uit de commerciële activiteiten op het Duitse grondgebied van een vennootschap waarin hij aandelen bezit. Anders dan een ingezeten belastingplichtige kan een dergelijke niet-ingezeten belastingplichtige, van wie de belastingplicht enkel betrekking heeft op binnenlandse inkomsten, op grond van § 50 EStG een uitkering als die welke Grünwald heeft betaald in het kader van een voorschot op zijn erfdeel, niet van deze inkomsten aftrekken als een buitengewone uitgave in de zin van § 10, lid 1, punt 1a, EStG. Deze minder gunstige fiscale behandeling van niet-ingezetenen kan dezen ervan doen afzien aandelen van in Duitsland gevestigde vennootschappen te aanvaarden als voorschot op het erfdeel. Tevens kan zij Duitse inwoners ontmoedigen om personen die in een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland wonen, aan te duiden als begunstigde van een voorschot op het erfdeel (zie in die zin arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 32).

21 Een dergelijke wettelijke regeling vormt dus een beperking van het vrije verkeer van kapitaal.

22 In de derde plaats zij eraan herinnerd dat overeenkomstig artikel 65, lid 1, onder a), VWEU,

artikel 63 VWEU niet afdoet aan het recht van de lidstaten om in hun belastingwetgeving onderscheid te maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun woonplaats (arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 34).

23 Evenwel moet onderscheid worden gemaakt tussen de krachtens artikel 65, lid 1, onder a), VWEU toegestane ongelijke behandelingen en de willekeurige discriminaties of verkapte beperkingen die artikel 65, lid 3, VWEU verbiedt. Een nationale belastingregeling als die in het hoofdgeding, die onderscheid maakt tussen ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen, kan immers slechts verenigbaar met de bepalingen van het VWEU inzake het vrije kapitaalverkeer worden geacht indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door een dwingend vereiste van algemeen belang (zie met name arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 35).

#### *Vergelijkbaarheid van de situaties*

24 Onderzocht moet worden of in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding de situatie van niet-ingezetenen vergelijkbaar is met die van ingezetenen.

25 Volgens vaste rechtspraak is de situatie van ingezetenen en van niet-ingezetenen bij directe belastingen in de regel niet vergelijkbaar voor zover het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een lidstaat verwerft, meestal slechts een deel is van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont, en de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die wordt gevormd door zijn totale inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie, gemakkelijker kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. Deze plaats is in het algemeen zijn gebruikelijke woonplaats (zie met name arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 37).

26 Wanneer een lidstaat niet-ingezetenen niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan ingezetenen verleent, is dat dan ook in de regel niet discriminerend, gelet op de objectieve verschillen tussen de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft (zie met name arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 38).

27 Dit is echter in de eerste plaats anders indien de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de lidstaat van verblijf en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door een in de andere betrokken lidstaat verrichte activiteit (zie in die zin arrest Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 36).

28 Indien dus in casu zou blijken – wat aan de verwijzende rechter staat om na te gaan – dat de inkomsten die Grünwald tussen 1999 en 2002 in Duitsland heeft verworven het grootste deel van zijn totale inkomen in dat tijdvak vormden, zou zijn situatie moeten worden aangemerkt als objectief vergelijkbaar met die van een ingezetene van die lidstaat.

29 In de tweede plaats heeft het Hof ook geoordeeld dat ingezetenen en niet-ingezetenen van een lidstaat met betrekking tot uitgaven die rechtstreeks verband houden met een activiteit waarmee in deze lidstaat belastbare inkomsten zijn verworven, in een vergelijkbare situatie verkeren (zie met name arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Aldus bestaat er een rechtstreeks verband tussen de betrokken activiteit en de wegens deze activiteit gemaakte kosten, die dus voor de uitoefening van deze activiteit noodzakelijk zijn (zie in die zin arresten *Gerritse*, C-234/01, EU:C:2003:340, punten 9 en 27, en *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, punt 25).

31 Ingeval de inkomsten die Grünewald op het Duitse grondgebied in de betrokken jaren heeft verworven niet het grootste deel van zijn totale inkomen vormden, zou zijn situatie dus slechts als vergelijkbaar met die van een ingezetene kunnen worden aangemerkt indien de door hem betaalde uitkering moet worden beschouwd als een uitgave die rechtsreeks verband houdt met de inkomsten uit de activiteit van de in Duitsland gevestigde vennootschap waarvan de aandelen hem als voorschot op zijn erfdeel zijn overgedragen.

32 In herinnering zij gebracht dat het uiteindelijk aan de nationale rechter staat, die bij uitsluiting bevoegd is om de feiten in het hoofdgeding te beoordelen en de nationale wetgeving uit te leggen, om te bepalen of dit het geval is. In het kader van een prejudiciële verwijzing is het Hof, dat de verwijzende rechter nuttige antwoorden dient te verschaffen, evenwel bevoegd om op basis van het dossier van het hoofdgeding en van de opmerkingen van partijen aanwijzingen te geven die de verwijzende rechter in staat stellen uitspraak te doen (zie met name arrest *Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 In dit verband blijkt uit het geheel van de aan het Hof overgelegde gegevens dat de verbintenis om de uitkering te betalen die aan de orde is in het hoofdgeding rechtstreeks voortvloeit uit de overdracht van de aandelen in de vennootschap met de tuinbouwactiviteit waaruit de in Duitsland belaste inkomsten voortkomen, aangezien die verbintenis, waarvan de verwijzende rechter verklaart dat zij de tegenprestatie is voor deze overdracht als voorschot op het erfdeel, een noodzakelijke voorwaarde voor de betreffende overdracht was. Indien dit werkelijk het geval is, zou de situatie van Grünewald moeten worden aangemerkt als vergelijkbaar met die van een ingezeten belastingplichtige.

34 Aan deze beoordeling wordt niet afgedaan door bepaalde overwegingen in dit verband in de verwijzingsbeslissing of in de opmerkingen van de Duitse regering bij het Hof.

35 In de eerste plaats kan het bestaan van een verband tussen de uitgaven van de niet-ingezeten belastingplichtige en zijn belastbare inkomsten in de betrokken lidstaat niet afhankelijk zijn van de aard van de inkomsten die voortkomen uit de aldus overgedragen vermogensbestanddelen. Weliswaar waren die inkomsten in de zaak die heeft geleid tot het arrest *Schröder* (EU:C:2011:198) afkomstig uit de verhuur van onroerende zaken die waren overgedragen als voorschot op het erfdeel, terwijl zij in de onderhavige zaak afkomstig zijn uit aandelen in een vennootschap met een tuinbouwactiviteit, zodat beide soorten inkomsten in een verschillende belastingcategorie vallen, maar daaruit volgt niet dat het verband tussen de uitgaven en de inkomsten die aan de orde zijn in het hoofdgeding anders wordt gekwalificeerd, aangezien de aard van die inkomsten in dit verband irrelevant is.

36 In de tweede plaats zij opgemerkt dat, gesteld dat het bedrag van een uitkering zoals die welke Grünwald betaalt, wordt bepaald op basis van de draagkracht van de onderhoudsplichtige en de onderhoudsbehoeften van de ontvanger, het bestaan van een rechtstreeks verband in de zin van de in punt 29 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak niet volgt uit enig onderling verband tussen het bedrag van de betrokken uitgave en het bedrag van de belastbare inkomsten, maar uit de omstandigheid dat deze uitgave onlosmakelijk is verbonden met de activiteit waarmee deze inkomsten worden verkregen (zie in die zin arrest Schröder, EU:C:2011:198, punt 43).

37 In de derde plaats staat vast dat in de onderhavige zaak, alsook in de zaak die heeft geleid tot het arrest Schröder (EU:C:2011:198), de niet-ingezetene belastingplichtige de uitkering niet in het kader van een overdracht van een vermogensbestanddeel onder bezwarende titel heeft betaald, maar in het kader van een overdracht om niet als voorschot op het erfdeel. In dat verband ontkracht de omstandigheid dat die overdracht niet onder bezwarende titel was bovendien het argument van de verwijzende rechter dat de betrokken uitkering in geval van een vermogensverwerving onder bezwarende titel slechts mag worden afgetrokken voor zover de verwervingskosten en de interesten worden gesplitst. Hoe dan ook betreft een dergelijk argument de omvang van de aftrek en niet het beginsel van aftrek, waarover het in casu enkel gaat.

38 In die omstandigheden schendt een nationale regeling die voor de inkomstenbelasting niet-ingezetenen aftrek van een uitkering die is betaald in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding weigert, maar ingezetenen deze aftrek wel verleent, terwijl de situatie van de niet-ingezetenen en de ingezetenen vergelijkbaar is, artikel 63 VWEU indien die weigering niet wordt gerechtvaardigd door dwingende vereisten van algemeen belang.

#### *Bestaan van dwingende vereisten van algemeen belang*

39 In de eerste plaats moet, zoals de verwijzende rechter vraagt, worden nagegaan of – zoals de Duitse regering betoogt – het verschil in behandeling in het hoofdgeding kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te behouden.

40 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het behoud van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten een door het Hof erkend legitiem doel is. Bovendien volgt uit vaste rechtspraak dat de lidstaten bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen die door de Europese Unie zijn aangenomen bevoegd blijven om, door het sluiten van overeenkomsten of unilateraal, de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen, onder meer ter vermijding van dubbele belasting (arrest DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punten 46 en 47).

41 In omstandigheden zoals die in het hoofdgeding is deze rechtvaardigingsgrond evenwel niet aanwezig.

42 Om te beginnen zij immers vastgesteld dat het argument van de verwijzende rechter en de Duitse regering dat de belastingwetgeving van de betrokken lidstaat zich er op grond van het in punt 13 van het onderhavige arrest aangehaalde „Korrespondenzprinzip” tegen verzet dat een niet-ingezetene uitkeringsplichtige betaalde uitkeringen aftrekt wanneer het inkomen dat daaruit voortkomt voor de ontvanger van de uitkeringen, bij deze laatste niet zou kunnen worden belast, met name omdat hij zelf niet-ingezetene is, in elk geval hypothetisch lijkt en geenszins strookt met de omstandigheden in het hoofdgeding, zoals de advocaat-generaal in punt 69 van zijn conclusie heeft opgemerkt.

43 Voorts volgt de niet-afrekbaarheid van de uitkeringen voor de niet-ingezetene uitkeringsplichtige wanneer deze beperkt belastingplichtig is voor de inkomstenbelasting, uit § 50 EStG, los van de woonplaats van de uitkeringsgerechtigde en van de vraag of deze uitkeringen bij deze laatste worden belast.

44 De wettelijke regeling in het hoofdgeding kan dan ook niet worden geacht het behoud van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te beogen.

45 In de tweede plaats beroept de Duitse regering zich ook op het „Korrespondenzprinzip” om te stellen dat de weigering van aftrek voor de uitkeringen die zijn betaald door een niet-ingezetene die beperkt belastingplichtig is voor de inkomstenbelasting, wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te behouden.

46 Dit argument kan niet slagen.

47 Voor zover immers geen rechtstreeks verband is vastgesteld tussen het betrokken fiscale voordeel en de verrekening van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing, kan de betrokken wettelijke regeling ook niet worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te behouden.

48 Het Hof heeft weliswaar reeds erkend dat de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te behouden een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde verkeersvrijheden kan rechtvaardigen, maar een beroep op een dergelijke rechtvaardigingsgrond kan volgens het Hof alleen slagen indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de verrekening van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing, welk rechtstreeks verband gelet op de door de betrokken belastingregeling nagestreefde doelstelling moet worden aangetoond (zie in die zin arresten Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, punten 43 en 44, en Commissie/Duitsland, C?211/13, EU:C:2014:2148, punt 55).

49 Van een dergelijk rechtstreeks verband is onder meer geen sprake wanneer het om afzonderlijke belastingheffingen gaat of om de fiscale behandeling van verschillende belastingplichtigen (arrest DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, punt 47). Dit is in casu het geval, aangezien de aftrek van de uitkeringen door de belastingplichtige en de belasting daarvan bij de ontvanger ervan noodzakelijkerwijs betrekking hebben op onderscheiden belastingplichtigen.

50 De Duitse regering betoogt evenwel dat indien aftrek van de particuliere onderhoudsuitkeringen in Duitsland mogelijk zou zijn zonder dat deze uitkeringen tegelijkertijd worden belast bij de ontvangers ervan, de groep die wordt gevormd door de ouders en hun descendents („Generationennachfolgeverbund”), waarbinnen het voorschot op het erfdeel wordt overgedragen en die volgens die regering „quasi” als een fiscale eenheid moet worden aangemerkt, omdat daarbinnen een overdracht van draagkracht plaatsvindt, een dubbel voordeel zou genieten.

51 Behalve dat het, zoals uiteengezet in punt 42 van het onderhavige arrest, niet strookt met de omstandigheden in het hoofdgeding dat de uitkeringen niet worden belast bij de ontvanger ervan, staat het evenwel vast dat op grond van § 50 EStG een niet-ingezetene belastingplichtige in alle gevallen aftrek van de onderhoudsuitkeringen wordt geweigerd, ongeacht of deze uitkeringen in Duitsland worden belast. Deze niet-ingezetene belastingplichtige wordt dus door de nationale wettelijke regeling als zodanig en niet als lid van de in het vorige punt van dit arrest bedoelde fiscale eenheid behandeld, aangezien die wettelijke regeling niet bepaalt dat de door hem

betaalde uitkeringen kunnen worden afgetrokken indien deze worden belast bij de ontvanger ervan.

52 Tot slot stelt de Duitse regering het Hof, door zonder verdere precisering te wijzen op het gevaar dat de prestaties in de lidstaat van verblijf van de ontvanger een tweede keer kunnen worden afgetrokken, niet in staat de strekking van dat argument te beoordelen, temeer nu niet wordt betoogd dat de uitvoering van de bepalingen van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15), die op dat ogenblik van kracht was, niet volstond om dit gevaar af te wenden.

53 De Duitse regering kan bijgevolg niet het behoud van de samenhang van het belastingstelsel dat van toepassing is op de door haar aangevoerde fiscale eenheid inroepen om de discriminerende behandeling van de niet-ingezetenen belastingplichtige te rechtvaardigen.

54 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan een niet-ingezetenen belastingplichtige van de commerciële inkomsten die hij in deze lidstaat heeft verworven uit aandelen in een vennootschap die hem door een ouder zijn overgedragen door middel van een schenking als voorschot op zijn erfdeel, de uitkeringen die hij aan die ouder als tegenprestatie voor die schenking heeft betaald, niet mag aftrekken, terwijl een ingezetenen belastingplichtige volgens die regeling wel recht heeft op deze aftrek.

### **Kosten**

55 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 63 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan een niet-ingezetenen belastingplichtige van de commerciële inkomsten die hij in deze lidstaat heeft verworven uit aandelen in een vennootschap die hem door een ouder zijn overgedragen door middel van een schenking als voorschot op zijn erfdeel, de uitkeringen die hij aan die ouder als tegenprestatie voor die schenking heeft betaald, niet mag aftrekken, terwijl een ingezetenen belastingplichtige volgens die regeling wel recht heeft op deze aftrek.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Duits.