FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT YVES BOT
föredraget den 9 december 2010[1]

1. Syftet med denna begäran om förhandsavgörande är att domstolen ännu en gång ska bedöma huruvida en medlemsstats skattelagstiftning enligt vilken en förmån är förbehållen skattskyldiga personer med hemvist i denna stat är förenlig med gemenskapsrätten.

2. Det rör sig om den tyska lagstiftning enligt vilken endast skattskyldiga personer med hemvist i Tyskland har rätt att dra av en månatlig ersättning från sin skattepliktiga inkomst som de är skyldiga att betala en anhörig, till följd av att äganderätten till en fastighet har överförts till honom genom överlåtelse eller förskott på arv. Enligt denna lagstiftning har en skattskyldig person som saknar hemvist i Tyskland och som uppbär inkomst av uthyrning i denna stat från en sådan fastighet, inte rätt att dra av denna månatliga ersättning från sina skattepliktiga hyresintäkter i Tyskland om denna endast utgör en liten andel av hans sammanlagda inkomster.

3. De tyska skattemyndigheterna anser nämligen att nämnda månatliga ersättning ska betraktas som privata levnadskostnader som bör beaktas vid beräkningen av den skatt som den skattskyldige har att erlägga i den medlemsstat där han har sitt hemvist och inte som en kostnad som har ett direkt samband med hyresintäkterna i Tyskland.

4. I detta förslag till avgörande påpekar jag inledningsvis att ifrågavarande lagstiftnings förenlighet med gemenskapsrätten, under de förhållanden som råder i målet vid den nationella domstolen, måste bedömas i ljuset av den fria rörligheten för kapital. Därefter kommer jag att redogöra för skälen till att jag anser att en månatlig ersättning, som betalas till en anhörig till följd av en överföring av äganderätten till en fastighet, vars utlösande faktor är denna överföring av äganderätten, ska betraktas som en kostnad som har ett direkt samband med de hyresintäkter som denna fastighet genererar, så att skattskyldiga personer som saknar hemvist i Tyskland i fråga om en sådan ersättning befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för skattskyldiga personer med hemvist i landet.

5. Härav kommer jag att dra slutsatsen att ifrågavarande lagstiftning således medför en indirekt diskriminering som i avsaknad av motivering strider mot den fria rörligheten för kapital.

1 — Originalspråk: franska.

I — Tillämpliga bestämmelser

6. Enligt artikel 56.1 EG är alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater förbjudna.

7. Det anges i artikel 58.1 a EG att bestämmelserna i artikel 56 EG inte påverkar medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning, som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort.

8. Enligt artikel 58.3 EG får dock sådana bestämmelser inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG.

II — Bakgrunden i målet vid den nationella domstolen och den nationella lagstiftningen

9. Klaganden är tysk medborgare och bosatt i Belgien där han är anställd. Under år 2002 erhöll han en bruttolön på 67 679,03 euro från sin anställning.

10. År 1992 och år 2002 förvärvade eller mottog klaganden av sina föräldrar som ett förskott på arv, med full äganderätt eller samäganderätt med sin bror, diverse fast egendom, varefter klaganden och hans bror blev skyldiga att betala en månatlig ersättning på 1 000 euro vardera från och med den 1 december 2002.

11. Dessa transaktioner beskrivs på följande sätt av Niedersächsisches Finanzgericht (Niedersachsens finansdomstol) (Tyskland):

”Klaganden förvärvade genom av notarius publicus upprättad handling den 27 april 1992 sina föräldrars fastighet i Hameln, med adress Wilhelmplatz 7, till vilken hans föräldrar förbehöll sig nyttjanderätten. I ett ytterligare avtal av den 2 december 2002 överlät klagandens mor andra fastigheter till klaganden och hans bror Hermann genom förskott på arv. Fastigheten i Hameln, med adress Pyrmonter Strasse 28, överläts till klagandens bror. Det gjordes en överenskommelse som innebar en skyldighet att betala en månatlig ersättning uppgående till 1 000, 00 euro till modern. Den 1 november 2002 övergick skyldigheter och rättigheter på den nye ägaren. Klagandens bror var delägare i fastigheterna i Pötzen, Dorfe och Höxter 1, 1 A. Klaganden förvärvade även broderns halva andel i dessa fastigheter den 1 november 2002. Hans mor avsade sig den nyttjanderätt som hon fram till dess hade haft till flera av dessa egendomar mot en månatlig ersättning. Klaganden och hans bror blev skyldiga att från och med den

1 december 2002 betala en månatlig ersättning på 1 000,00 euro var till deras mor."

12. Under år 2002 erhöll klaganden inkomst av uthyrning av fastigheter uppgående till 2 785 euro respektive 749,50 euro. I samband med taxeringen av denna hyresinkomst i Tyskland medgavs inte avdrag för den månatliga ersättning på 1 000 euro som klaganden hade betalat.

13. Enligt tysk rätt är denna ersättning avdragsgill som särskild utgift, i den mening som avses i 10.1 § punkt 1a i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) [2]. Enligt 50.1 § fjärde meningen EStG har personer som är begränsat skattskyldiga i Förbundsrepubliken Tyskland, det vill säga skattskyldiga personer som saknar hemvist där, inte rätt att göra avdrag för särskilda utgifter.

14. Den hänskjutande domstolen har gjort följande förtydligande:

"Klaganden har uteslutande hemvist i Belgien. I Tyskland är han således skattskyldig enbart för den inkomst han uppbär där. Till dessa inkomster hör enligt 49.1 § punkt 6 EStG hyres- och arrendeinkomster från de samägda fastigheterna och från den fastighet med adressen Wilhelmplatz 7, som klaganden äger ensam. I motsats till obegränsat skattskyldiga personer får inte klaganden från sin inkomst enligt 50.1 § fjärde meningen EStG … dra av den månatliga ersättningen såsom för särskilda utgifter i den mening som avses i 10.1 § punkt 1a EStG…."

15. Den tyska regeringen har tillhandahållit följande kompletterade uppgifter.

16. I 50.1 § första och fjärde meningen EStG anges följande:

"Begränsat skattskyldiga personer kan endast göra avdrag för driftskostnader (4.4 §–4.8 §) eller kostnader för intäkternas förvärvande (9 §) i den mån dessa kostnader har ett ekonomiskt samband med inhemska inkomster. … De övriga bestämmelserna i 34 §, 9a §, 10 §, 10a §, 10c §, 16.4 §, 20.4 §, 24a §, 32 §, 32a. § sjätte tycket, 33 §, 33b § och 33c § är inte tillämpliga."

17. Driftskostnader definieras i 4.4 § EStG som "kostnader som uppkommit genom driften". Kostnader för intäkternas förvärvande är enligt 9.1 § första meningen EStG "kostnader

2 — BGBl. 2002 I, s. 4245, nedan kallad EStG.

för att förvärva, säkerställa och bibehålla inkomsten”.

18. Särskilda utgifter definieras i 10.1 § punkt 1a EStG på följande sätt:

”Följande kostnader utgör särskilda utgifter när de varken är driftskostnader eller kostnader för intäkternas förvärvande:

…

1a. Periodiska eller skiftande varaktiga ersättningar som saknar ekonomiskt samband med inkomster vilka inte beaktas vid taxeringen.”

19. Underhåll (periodiskt understöd eller bidrag) är återkommande betalningar i anslutning till överlåtelse av en eller flera tillgångar som förskott på arv (överlåtelse av egendom). Utbetalningarna utgör varken vederlag för en överlåtelse eller anskaffningskostnad men, i förekommande fall, särskilda utgifter i den mening som avses i 10 § punkt 1a EStG.

20. I denna transaktion ska förvärvaren i enlighet med parternas vilja erhålla en, åtminstone till viss del, vederlagsfri disposition (gåva). De periodiska eller skiftande varaktiga ersättningarna ska fastställas med utgångspunkt i överlåtarens behov av underhåll.

21. I överlåtelser mellan anhöriga presumeras återkommande utbetalningar ha fastställts, till dess att motsatsen visas, oberoende av egendomens värde enbart utifrån mottagarens behov av underhåll och den betalningsskyldiges allmänna betalningsförmåga. Anhöriga utgör typfallet i samband med ”solidariskt underhåll” som krävs i denna punkt.

22. Bundesfinanzhof (förbundsstatlig skattedomstol) har karaktäriserat överlåtelse mot månatlig ersättning på följande sätt:

”I civilrättsligt hänseende är överlåtelseavtalet en överenskommelse genom vilken anhöriga med beaktande av ett framtida arv överlåter sin egendom, oftast deras företag eller deras egen fasta egendom till en eller flera av arvtagarna och samtidigt förbehåller sig … tillräckliga medel för sin försörjning. Det specifika med överlåtelseavtalet består i att det möjliggör för den efterkommande generationen att innan arvet realiseras dra nytta av en ekonomisk enhet som åtminstone delvis kan tillfredsställa dess materiella behov och samtidigt åtminstone delvis säkerställa överlåtarens försörjning genom att den överlåtna egendomen tas i anspråk. I den mån överlåtelseavtalet även är en gåva skiljer det sig från ett ömsesidigt bindande avtal om betalning

av underhåll (BFHE 161, 317, 326f., BStBl. II 1990, 8472 under C. II. 1.a)."

23. Det följer för övrigt av rättspraxis från Bundesfinanzhof att månatlig ersättning som objektivt är förbunden med en överlåtelse räknas till särskilda utgifter (10 § punkt 1a EStG) och återkommande utbetalningar (22 § punkt 1 EStG), när överlåtaren i själva verket genom månatlig ersättning i form av underhåll förbehåller sig inkomst från sin egendom som förvärvaren av egendomen hädanefter ska intjäna. Dessa utbetalningar skiljer sig från vanligt underhåll som finns angivet i 12 § punkt 1 EStG såtillvida som de betraktas som inkomster av egendomen vilka är förbehållna överlåtaren. Eftersom månatliga ersättningar inte utgör ett vederlag från den överlåtna egendomens förvärvares sida, ska de inte fastställas med utgångspunkt i den överlåtna egendomens värde (BFHE 161, 317, 328f., BStBl. II 1990, 8472 under C. II. 1.c).

III — Begäran om förhandsavgörande

24. Den hänskjutande domstolen har frågat sig huruvida den skillnad i behandling som således föreskrivs i tysk inhemsk rätt mellan skattskyldiga personer med hemvist i landet och de skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet är förenlig med gemenskapsrätten. Den hänskjutande domstolen har uppgett att skyldigheten att erlägga en månatlig ersättning utgör en kostnad som påverkar klagandens inkomster precis i samma mån som de inkomster hans i landet bosatte skattskyldige bror uppbär. De båda är på samma sätt skyldiga att deklarera sina inkomster från fastigheter belägna i Tyskland.

25. Niedersächsisches Finanzgericht har följaktligen beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Utgör artiklarna 56 [EG] och 12 EG hinder för en bestämmelse om att en anhörig som är begränsat skattskyldig i Förbundsrepubliken Tyskland vad avser inkomster av hyra eller arrende inte kan göra avdrag för en månatlig ersättning som denne själv betalar för fastigheten som särskilda utgifter, medan en person som är obegränsat skattskyldig har denna möjlighet?"

IV — Min bedömning

A — *Upptagande till sakprövning av begäran om förhandsavgörande*

26. Den tyska regeringen har hävdat att förevarande begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning. Enligt denna regering har den hänskjutande domstolen inte tillräckligt beskrivit de faktiska omständigheterna kring formerna för överlåtelserna av

fastigheterna till klaganden, avståendet från den kvarvarande nyttjanderätten och betalningen av den månatliga ersättningen. Den hänskjutande domstolen har inte heller lämnat tillräckliga upplysningar om innehållet i och tolkningen av den nationella lagstiftningen om särskilda utgifter och om vad som skiljer dessa från driftskostnader och kostnader för intäkternas förvärvande.

27. Jag instämmer inte i den tyska regeringens invändningar.

28. Visserligen krävs, såsom denna regering har erinrat om, enligt fast rättspraxis att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av gemenskapsrätten som är användbar för den nationella domstolen. De uppgifter som lämnas i begäran om förhandsavgörande ska göra det möjligt för domstolen att lämna användbara svar och ge såväl medlemsstaternas regeringar som andra berörda parter möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol. Det ankommer följaktligen på domstolen att se till att denna möjlighet finns, eftersom det enligt nyss nämnda bestämmelse endast är begäran om förhandsavgörande som delges de berörda parterna. [3]

29. Det är också sant att beslutet om hänskjutande inte tillhandahåller särskilt detaljerad information om de förhållanden under vilka överlåtelserna av fast egendom genomfördes och de nyttjanderätter som omvandlades till månatlig ersättning. Den hänskjutande domstolens framställning om den nationella rätten är också mindre detaljerad än den som den tyska regeringen har lämnat i sitt skriftliga yttrande.

30. Jag är ändå av den åsikten att de uppgifter som beslutet om hänskjutande innehåller om de tillämpliga bestämmelserna och bakgrunden till målet vid den nationella domstolen är tillräckliga. De räcker både för att göra det möjligt för de parter som har rätt att intervenera i detta förfarande att låta domstolen få vetskap om deras synpunkter och för domstolen att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar för att kunna avgöra tvisten.

31. Dessa uppgifter gör det således möjligt att förstå att ifrågavarande nationella lagstiftning förbehåller de skattskyldiga med hemvist i landet den förmån som består i att från den skattepliktiga inkomsten dra av en månatlig ersättning som betalas till en anhörig, till följd av en överföring av äganderätten till en fastighet genom överlåtelse eller förskott på arv. Slutsatsen kan även dras av beskrivningen av de faktiska omständigheterna att den omtvistade månatliga ersättningens belopp inte motsvarar det ekonomiska värdet på den överlåtna eller skänkta fastigheten. Härav framgår slutligen att det vid den hänskjutna domstolen har anhängiggjorts en

3 — Dom av den 21 september 1999 i mål C-67/96, Albany (REG 1999, s. I-5751), punkterna 39 och 40, och av den 16 december 2004 i mål C-293/03, My (REG 2004, s. I-12013), punkt 17 och där angiven rättspraxis.

tvist vars lösning beror på huruvida en sådan skillnad i behandling mellan en skattskyldig person med hemvist och en skattskyldig person utan hemvist i landet är förenlig med gemenskapsrätten.

32. Det bör vidare framhållas att utöver klaganden och den tyska regeringen, har den franska regeringen och Europeiska kommissionen inkommit med skriftliga yttranden vars innehåll intygar att dessa intervenienter har haft möjlighet att förstå de faktiska och rättsliga omständigheterna i målet vid den nationella domstolen.

33. Jag anser således att förevarande begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning trots att den saknar vissa preciseringar.

B — *Saken*

34. Den hänskjutande domstolen har ställt frågan huruvida ifrågavarande lagstiftning är förenlig med artiklarna 56 EG och 12 EG. Dess fråga avser således huvudsakligen huruvida dessa artiklar ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken ett barn med begränsad skyldighet att erlägga inkomstskatt på denna stats territorium, som betalar en månatlig ersättning till sina föräldrar till följd av en överföring av äganderätten avseende fastigheter, inte får dra av denna ersättning från hyresintäkter från dessa fastigheter, trots att det finns en sådan möjlighet för en person som är obegränsat skattskyldig för alla sina inkomster.

35. Jag ska inledningsvis belysa det faktum att det uteslutande är med hänsyn till bestämmelserna i EG-fördraget om fri rörlighet för kapital som lagstiftningens förenlighet med EG-rätten ska bedömas. Jag kommer därefter att redogöra för skälen till att en sådan lagstiftning enligt min mening utgör en restriktion som strider mot denna fria rörlighet.

1. Den tillämpliga fria rörligheten

36. Det ska inledningsvis erinras om att även om medlemsstaterna för närvarande har kvar sin behörighet i frågor om direkta skatter är de inte desto mindre skyldiga enligt fast rättspraxis att respektera de åtaganden som de skrivit under inom ramen för den Europeiska

gemenskapen, i synnerhet principerna och de fria rörligheterna som föreskrivs i fördraget. [4]

37. Vad beträffar tillämpningen i förevarande mål av artikel 12 EG, enligt vilken förbudet mot diskriminering på grundval av nationalitet uttalas som en allmän princip, följer det av rättspraxis att denna artikel kan tillämpas självständigt bara i sådana situationer som omfattas av gemenskapsrätten men för vilka det inte finns några särskilda regler om icke-diskriminering i EG-fördraget. [5]

38. Artikel 56 EG som den hänskjutande domstolen nämner i sin tolkningsfråga och som innehåller ett förbud mot diskriminering på det specifika området för kapitalrörelser är emellertid ämnad att tillämpas i målet vid den nationella domstolen. Det följer nämligen av rättspraxis att lagstiftning i en medlemsstat angående beskattning av hyresinkomster som uppbärs av en skattskyldig person som inte har hemvist i medlemsstaten omfattas av bestämmelserna om fri rörlighet för kapital. [6]

39. Denna rättspraxis baseras på det faktum att investeringar i fast egendom räknas upp bland de kapitalrörelser som anges i nomenklaturen i bilaga I till rådets direktiv 88/361/EEG [7], vilken fortfarande är vägledande vid bestämmandet av tillämpningsområdet för artikel 56 EG [8]. Att klaganden, som har hemvist i Belgien, förvärvar fastigheter belägna i Tyskland utgör således en kapitalrörelse. [9]

40. Det följer även av denna nomenklatur och av rättspraxis att överföring av äganderätten till fast egendom genom arv eller gåva till en medborgare i unionen som har hemvist i en annan medlemsstat också utgör en kapitalrörelse. [10] Den logiska slutsatsen av denna rättspraxis är att en överföring av äganderätten till fast egendom som förskott på arv, när denna i likhet med vad som är fallet i förevarande mål har ett utländskt inslag i form av att förvärvaren har sitt hemvist i en annan medlemsstat än den där dessa fastigheter är belägna, omfattas av tillämpningsområdet för artikel 56 EG.

4 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21, och av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A (REG 2007, s. I-11531), punkt 19 och där angiven rättspraxis.

5 — Dom av den 11 oktober 2007 i mål C-443/06, Hollmann (REG 2007, s. I-8491), punkt 28 och där angiven rättspraxis.

6 — Dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (REG 2006, s. I-8203), punkt 24.

7 — Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget [artikeln upphävdes genom Amsterdamfördraget] (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44).

8 — Se dom av den 6 december 2007 i de förenade målen C-463/04 och C-464/04, Federconsumatori m.fl. (REG 2007, s. I-10419), punkt 20, och av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl. (REG 2008, s. I-6845), punkt 38.

9 — Dom av den 11 december 2003 i mål C-364/01, Barbier (REG 2003, s. I-15013), punkt 58.

10 — Se, angående arv, dom av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden (REG 2006, s. I-1957), punkt 42, och av den 17 januari 2008 i mål C-256/06, Jäger (REG 2008, s. I-123), punkterna 25–27. Se, angående gåva, dom av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche (REG 2009, s. I-359), punkt 27.

41. Följaktligen ska denna artikel faktiskt tillämpas i förevarande mål såsom alla intervenienter är överens om och jag föreslår att domstolen begränsar prövningen till den fråga som ställts angående tolkningen av artikel 56 EG.

2. Huruvida det föreligger en omotiverad begränsning

42. Den centrala frågan i förevarande mål är huruvida den månatliga ersättning som klaganden betalar ska betraktas som en kostnad som har ett direkt samband med de hyror som han uppbär i Tyskland eller om den ska anses vara en privat levnadskostnad.

43. Denna fråga uppkommer nämligen i och med att artiklarna 56 EG–58 EG innehåller ett förbud för en medlemsstat att föreskriva en skillnad i behandling av skattskyldiga personer, beroende på om de har hemvist i landet eller inte, när dessa båda kategorier av skattskyldiga personer befinner sig i samma situation.

44. Som den franska regeringen har påpekat när det gäller direkta skatter, är det emellertid vedertaget att skattskyldiga personer med hemvist i landet och skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet i princip befinner sig i olika situationer. [11] Den inkomst som en skattskyldig person utan hemvist i landet uppbär där utgör således i de flesta fall bara en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till den ort där han har sitt hemvist. Det är för övrigt den medlemsstat i vilken den skattskyldige har sitt hemvist som bäst kan utreda den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation och därmed också hans skatteförmåga. En skattskyldig person som saknar hemvist i landet kan alltså i princip inte anmärka på en medlemsstat i vilken han endast uppbär en liten del av sina inkomster för att denna vägrar honom en skattefördel som är beroende av hans personliga förhållanden och familjesituation, såsom avdraget för underhåll som vederbörande har att utge, då denna skyldighet åvilar den medlemsstat i vilken han har sitt hemvist. [12]

45. Enligt fast rättspraxis är det endast när en skattskyldig person som saknar hemvist i landet inte uppbär någon betydande inkomst i sin hemvistmedlemsstat och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet som bedrivs i den medlemsstat från vilken inkomsten härrör, som det åligger denna stat att beakta hans personliga förhållanden och familjesituation. [13]

46. Det är utrett i förevarande mål att de hyror som klaganden uppburit i Tyskland endast utgör en liten del av hans skattepliktiga inkomst eftersom han, enligt uppgifter som lämnats av den hänskjutande domstolen, har uppburit mer än 90 procent av sina inkomster i Belgien där han har sitt hemvist. Härav följer att även om den omtvistade månatliga

11 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 31, och dom av den 18 mars 2010 i mål C-440/08, Gielen (REU 2010, s. I-2323), punkt 43.

12 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 32, och dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot (REG 2002, s. I-11819), punkterna 99–102.

13 — Domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 36, och dom av den 16 oktober 2008 i mål C-527/06, Renneberg (REG 2008, s. I-7735), punkt 61.

ersättningen ska anses utgöra en privat levnadskostnad som kan jämföras med underhåll, kan klaganden inte anmärka på den tyska skattemyndigheten för att den vägrade avdrag för den månatliga ersättningen från hans skattepliktiga hyresintäkter i Tyskland.

47. Klaganden får däremot yrka ett sådant avdrag om denna månatliga ersättning kan betraktas som en kostnad som är direkt kopplad till hyresintäkterna. Det framgår nämligen av rättspraxis att personer som har hemvist i landet och personer som inte har hemvist i landet i detta avseende befinner sig i jämförbara situationer, varför de ska behandlas lika. [14]

48. Den tyska och den franska regeringen har hävdat att denna rättspraxis inte är tillämplig på den omtvistade månatliga ersättningen, av skäl som kan sammanfattas enligt följande.

49. Den tyska regeringen har gjort gällande att kriteriet direkt samband tillämpas i dess nationella rätt. Enligt 50 § stycke 1 första meningen EStG har nämligen en person som är begränsat skattskyldig rätt att dra av driftskostnader, det vill säga kostnader som uppkommit genom driften, samt kostnader för intäkternas förvärvande, det vill säga kostnader för att förvärva, säkerställa och bibehålla inkomsterna.

50. I förevarande mål är det emellertid utrett att ifrågavarande månatliga ersättning inte utgör en kostnad för intäkternas förvärvande, utan en särskilt utgift i den mening som avses i 10 § EStG. Denna månatliga ersättning utgör nämligen inte något vederlag för förvärvet av fast egendom. Dess belopp fastställdes, oberoende av den fasta egendomens värde, med utgångspunkt i mottagarens behov av underhåll och den betalningsskyldiges förmåga att bidra ekonomiskt. Den månatliga ersättningen är en följd av en uppgörelse inom familjen. Det framgår således av beslutet om hänskjutande att modern önskade överlåta sina fastigheter och samtidigt försäkra sig om att hennes behov av underhåll skulle beaktas.

51. Den tyska regeringen har härav dragit slutsatsen att det i förevarande fall inte finns något direkt samband mellan de hyresintäkter som Ulrich Schröder uppburit och den månatliga ersättning som han betalat till sin mor, eftersom denna ersättning kan skiljas från dessa intäkter i den mening som avses i punkt 25 i domen i det ovannämnda målet Centro Equestre da Lezíria Grande.

52. Den tyska regeringen har även gjort gällande att domstolen visserligen i punkt 22 i domen i det ovannämnda målet Conijn fann att kostnader för skatterådgivning som en skattskyldig person haft, och som likaledes

14 — Dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933), punkt 27, av den 6 juli 2006 i mål C-346/04, Conijn (REG 2006, s. I-6137), punkterna 20–24, och av den 15 februari 2007 i mål C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande (REG 2007, s. I-1425), punkterna 23–25.

betecknades som särskilda utgifter i den mening som avses i 10 § EStG, var direkt knutna till inkomster för vilka förelåg begränsad skattskyldighet. Det förelåg emellertid i det mål som utmynnade i denna dom ett så nödvändigt samband att dessa utgifter nästan oundvikligen måste erläggas för att den skattskyldige skulle erhålla dessa inkomster och snarare utgjorde kostnader för intäkternas förvärvande än särskilda utgifter. Den månatliga ersättningen i målet vid den nationella domstolen är däremot inte en karaktäristisk eller rättslig konsekvens av att hyresintäkter uppbärs, utan har sin grund i Ulrich Schröders familjeband.

53. Den franska regeringen har likaledes bestritt att det finns ett direkt samband mellan den månatliga ersättning som klaganden har betalat och hans hyresintäkter.

54. Den har hävdat att mot bakgrund av syftet med och innehållet i 10 § stycke 1 punkt 1a EStG kan en månatlig ersättning som omfattas av denna bestämmelse inte betraktas som det direkta ekonomiska vederlaget för att modern avstår från sin nyttjanderätt till den uthyrda fasta egendomen. Den franska regeringen har också understrukit att det belopp avseende den månatliga ersättning som klaganden utger inte står i direkt korrelation till det belopp som avser hyresintäkterna. Enligt denna regering finns det inte något direkt ekonomiskt samband mellan beloppet av den månatliga ersättning som klaganden betalar och de hyresintäkter som han uppbär eftersom denna egendom inte nödvändigtvis skulle ha genererat sådana intäkter eller hade kunnat generera intäkter som uppgick till mycket höga belopp utan samband med nämnda månatliga ersättning.

55. Jag delar inte dessa regeringars ståndpunkt. I likhet med kommissionen anser jag att den månatliga ersättning som klaganden betalar till sin mor till följd av överföringen av äganderätten till flera fastigheter belägna i Tyskland kan anses stå i direkt samband med de hyror som dessa fastigheter genererar och detta av följande skäl.

56. Genomgången av de domar som parterna har nämnt i sina skriftliga yttranden utvisar att domstolen i nedan redovisade situationer har krävt att det ska finnas ett direkt samband mellan intäkter och kostnader hos en skattskyldig person som saknar hemvist i landet.

57. I domen i det ovannämnda målet Gerritse rörde det sig om kostnader för intäkternas förvärvande som en musiker, tillika nederländsk medborgare, haft i samband med arbete vid en radiostation i Tyskland som han beskattats för i denna medlemsstat. Domstolen fann att de ifrågavarande kostnaderna för intäkternas förvärvande var ”direkt kopplade till den verksamhet som givit upphov till inkomster som är skattepliktiga i Tyskland, vilket innebär att personer som är bosatta i landet och personer som är bosatta utanför landet i detta avseende befinner sig i en jämförbar situation”. [15]

58. I domen i det ovannämnda målet Conijn utvidgade domstolen denna bedömning till

15 — Punkt 27 i den domen.

att även omfatta kostnader för skatterådgivning som en skattskyldig person utan hemvist i Tyskland haft i samband med upprättandet av sin självdeklaration avseende inkomster som han uppburit i denna medlemsstat. Domstolen fann att skyldigheten att upprätta självdeklaration följer av den omständigheten att denna person uppbär inkomster i denna medlemsstat. Därmed var kostnaderna direkt knutna till de inkomster som beskattas i Tyskland, varför de påverkar inkomsterna för samtliga skattskyldiga personer på samma sätt, oavsett om de är bosatta i landet eller ej. [16] Domstolen tillade att i landet bosatta personer och i landet ej bosatta personer befinner sig i jämförbara situationer när det gäller det nationella skattesystemets komplexitet. Den avdragsrätt som är avsedd att kompensera kostnader för skatterådgivning och som gäller för i landet bosatta skattskyldiga personer ska alltså enligt domstolen även gälla för i landet ej bosatta skattskyldiga personer, vilka ju konfronteras med samma komplexitet i det nationella skattesystemet. [17]

59. Slutligen preciserade domstolen i domen i det ovannämnda målet Centro Equestre da Lezíria Grande att med ”kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med de intäkter som uppburits i den medlemsstat där verksamheten bedrivs” ska förstås sådana kostnader som har ett direkt ekonomiskt samband med det tillhandahållande som har gett upphov till beskattningen i denna stat och som alltså inte kan skiljas från detta tillhandahållande, exempelvis kostnader för resor och för kost och logi. Det saknar i detta sammanhang betydelse var och när kostnaderna burits. [18]

60. Vid genomgången av denna rättspraxis finner jag att det avgörande kriteriet, för huruvida en utgift ska betraktas som en privat levnadskostnad eller som en kostnad som har ett direkt samband med de skattepliktiga inkomsterna, är den utlösande faktorn för utgiften. Denna ska anses vara en kostnad som har direkt ett samband med dessa inkomster såvida den betingas av den verksamhet som har möjliggjort nämnda inkomster och inte den skattskyldiges personliga förhållanden.

61. Som kommissionen har understrukit är det uteslutande tack vare att äganderätten till ifrågavarande fastigheter överfördes på honom som klaganden i förevarande mål har kunnat uppbära hyresintäkterna, och denna överföring av äganderätten kunde endast ske som vederlag för betalningen av ifrågavarande månatliga ersättning.

62. Enligt vad som framgår av uppgifter i handlingarna i målet motsvarar visserligen inte beloppet av denna månatliga ersättning de överlåtna fastigheternas värde. Såsom den tyska regeringen har påpekat kunde beloppet fastställas genom en överenskommelse parterna emellan inom familjen, med utgångspunkt i både givarens behov och gåvotagarens betalningsförmåga. Denna omständighet gör emellertid på intet sätt dennes åtagande mindre oundgängligt för att han skulle kunna erhålla äganderätten till fastigheterna av sina föräldrar och som en följd härav de hyresintäkter som fastigheterna genererar.

16 — Punkt 22 i den domen.
17 — Ibidem, punkt 23.
18 — Punkt 25 i den domen.

63. Klaganden hade med andra ord inte kunnat erhålla äganderätten till de uthyrda fastigheterna utan den månatliga ersättningen och inte heller de inkomster som dessa ger upphov till.

64. Den avgörande omständigheten i förevarande mål är således, enligt min mening, att den utlösande faktorn till ifrågavarande månatliga ersättning är överföringen av äganderätten till fastigheter som ger upphov till skattepliktiga hyresintäkter i Tyskland och inte endast den omständigheten att barn har en skyldighet att bistå sina föräldrar. Eftersom den utlösande faktorn till ifrågavarande månatliga ersättning är överföringen av äganderätten till uthyrda fastigheter, vilket det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera, anser jag att ersättningen ska betraktas som en kostnad som har ett direkt samband med de hyresintäkter som dessa fastigheter genererar.

65. Enligt min åsikt motsägs inte denna bedömning av att den omtvistade ersättningen, till skillnad från kostnaderna för intäkternas förvärvande och skatterådgivning i domarna i de ovannämnda målen Gerritse och Conijn, skulle ha förfallit till betalning även om klaganden inte hade hyrt ut fastigheterna och således inte haft några skattepliktiga inkomster i Tyskland.

66. Det väsentliga är, anser jag, att skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet beskattas på samma sätt när de erhåller hyresintäkter som skattskyldiga personer som har hemvist där och att de i avsaknad av ett åtagande om att betala en månatlig ersättning till givaren av fastigheterna inte hade kunnat erhålla äganderätten till dessa och följaktligen inte heller kunnat hyra ut dem.

67. Härav följer, om domstolen instämmer i min bedömning, att skattskyldiga personer som i likhet med klaganden saknar hemvist i landet befinner sig i samma situation som skattskyldiga som har hemvist i landet, när det rör sig om en sådan månatlig ersättning. Den nationella lagstiftningen strider därmed mot artikel 56 EG såtillvida som den förbehåller skattskyldiga personer med hemvist i landet möjligheten att dra av denna månatliga ersättning från inkomst som är skattepliktig i Tyskland.

68. Den tyska regeringen har inte heller gett någon som helst motivering till denna skillnad i behandling.

69. Jag föreslår följaktligen att den hänskjutande domstolens fråga besvaras på följande sätt. Artikel 56 EG ska tolkas så, att en lagstiftning i en medlemsstat – enligt vilken ett barn som är begränsat skattskyldigt till inkomstskatt i denna stat och som till sina föräldrar utger en månatlig ersättning till följd av att äganderätten till fastigheter överförts till barnet genom överlåtelse eller som förskott på arv, i motsats till en skattskyldig person som har hemvist i medlemsstaten, saknar rätt att dra av den månatliga ersättningen från hyresintäkter som fastigheterna genererar – strider mot nämnda artikel, då den månatliga ersättningen utlöses av denna överföring av äganderätten.

V — Förslag till avgörande

70. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att den fråga som Niedersächsisches Finanzgericht har ställt besvaras enligt följande:

Artikel 56 EG ska tolkas så, att en lagstiftning i en medlemsstat – enligt vilken ett barn som är begränsat skattskyldigt till inkomstskatt i denna stat och som till sina föräldrar utger en månatlig ersättning till följd av att äganderätten till fastigheter överförts till barnet genom överlåtelse eller som förskott på arv, i motsats till en skattskyldig person som har hemvist i medlemsstaten, saknar rätt att dra av den månatliga ersättningen från hyresintäkter som fastigheterna genererar – strider mot nämnda artikel, då den månatliga ersättningen utlöses av denna överföring av äganderätten.