



Datum van inontvangstneming : 03/12/2013

**Zaak C-559/13**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

30 oktober 2013

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (Deutschland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

14 mei 2013

**Verweerder en verzoeker tot „Revision“:**

Finanzamt Dortmund-Unna

**Verzoeker en verweerder in „Revision“:**

Josef Grünewald

---

**BESCHIKKING**

**in het geding tussen**

Finanzamt Dortmund-Unna,

verweerder en verzoeker tot „Revision“,

en

Josef Grünewald, (omissis) Buenavista del Norte, Spanje,

verzoeker en verweerder in „Revision“,

(omissis)

betreffende inkomstenbelasting voor de jaren 1999 tot 2002,

waarin het Bundesministerium der Finanzen (Bondsministerie van Financiën) is tussengekomen,

heeft de I. Senat

(omissis)

ter terechtzitting van 14 mei 2013 besloten:

1. (omissis) **[Or. 2]**

2. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende rechtsvraag:

Staat artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie in de weg aan een regeling van een lidstaat waarbij particuliere onderhoudsuitkeringen van niet-ingezeten belastingplichtigen die verband houden met een overdracht van een inkomsten genererend binnenlands vermogen in het kader van een zogenaamd voorschot op erfdeel, niet voor aftrek in aanmerking komen, terwijl, wanneer de belastingplicht onbeperkt is, dergelijke uitkeringen aftrekbaar zijn maar de aftrek resulteert in een corresponderende belastingplicht bij de (onbeperkte belastingplichtige) ontvanger van de uitkeringen?

#### Motivering

##### I. Feiten en stand van het geding

Bij overdrachtsovereenkomst van 17 januari 1989 verkreeg de verzoeker en verweerder in „Revision” (hierna: „verzoeker”), die in een lidstaat van de Europese Unie woont en in de Bondsrepubliek Duitsland (hierna: „Duitsland”) woonplaats noch een gewone verblijfplaats, net als zijn broer, 50 % van een aandeel in een Gesellschaft bürgerlichen Rechts (maatschap; hierna: „GbR”) – een tuinbouwbedrijf – van zijn vader. Als tegenprestatie moeten jégens de vader respectievelijk de ouders onderhoudsverplichtingen worden nagekomen, die nader zijn omschreven in § 2 van de overeenkomst en voor de toepassing van de inkomstenbelasting moeten worden aangemerkt als periodieke lasten (§ 10, lid 1, punt 1a, van het Einkommensteuergesetz (wet inkomstenbelasting) van 1997, zoals van toepassing in de litigieuze jaren 1999-2002 (hierna: „EStG 1999”) (deel van verzoeker in 1999: 15 795 DEM, in 2000: 13 866 DEM, in 2001: 13 624 DEM, in 2002: 7 133 EUR). **[Or. 3]**

In de betrokken jaren heeft verzoeker uit deze participatie bedrijfsinkomsten verkregen; daarnaast verkreeg hij in Duitsland nog andere inkomsten. Verweerder en verzoeker tot „Revision” [het Finanzamt (belastingdienst)], was van mening dat verzoeker beperkt belastingplichtig was, en weigerde de aftrek van de periodieke last op grond van § 50, lid 1, vierde volzin, EStG 1999. Het daartegen ingestelde beroep werd (omissis) toegewezen [Finanzgericht (belastingrechtbank) te Munster; hierna: „Finanzgericht”).

Met zijn beroep in „Revision” verzoekt het Finanzamt om vernietiging van de bestreden uitspraak en verwerping van het beroep.

Verzoeker vordert verwerping van het beroep in „Revision”.

Het Bundesministerium der Finanzen heeft in het geding geïntervenieerd aan de zijde van het Finanzamt.

## II. Rechtssituatie naar Duits recht

De beslissing op de Revision hangt af van het antwoord op de in het dictum geformuleerde prejudiciële vraag. Voor zover die vraag bevestigend moet worden beantwoord, dient het beroep in „Revision” ongegrond te worden verklaard. Moet de vraag echter ontkennend worden beantwoord, dan moet het vonnis in eerste aanleg worden vernietigd en het beroep worden verworpen.

1. Volgens § 10, lid 1, punt 1a, EStG 1999 kunnen als bijzondere uitgaven worden afgetrokken, de op bijzondere verplichtingen rustende uitkeringen en periodieke lasten die geen economisch verband houden met de inkomsten die **[Or. 4]** niet meetellen bij de vaststelling van de belastbare grondslag, en die verwervingskosten (§ 9 EStG 1999) noch bedrijfskosten (§ 4, lid 4, EStG 1999) vormen. Wanneer de overnemer zich ertoe verbindt recurrente prestaties te verrichten die objectief verband houden met de overdracht van een vermogen als voorschot op erfdeel (zogenoemde particuliere onderhoudsuitkering), is er volgens vaste rechtspraak van het Bundesfinanzhof (federaal gerechtshof voor belastingzaken) (omissis) geen sprake van een door de overdrager ontvangen tegenprestatie voor de overdracht, en evenmin van verkrijgingskosten van de overnemer, maar, op grond van bijzondere regelgeving, van buitengewone uitgaven (§ 10, lid 1, punt 1a, EStG 1999) en recurrente vergoedingen (§ 22, punt 1, eerste volzin, EStG 1999), die als periodieke last volledig aftrekbaar zijn bij de vaststelling van het belastbare inkomen, wanneer zij – zoals in casu – kunnen worden aangepast.

Als voorwaarde voor de toepassing van deze beginselen inzake de belastingvoordelen voor particuliere onderhoudsuitkeringen geldt dat de overdrager een economische eenheid die inkomsten genereert en waarmee kan worden voorzien in de levensbehoeften, overdraagt teneinde de exploitatie ervan door de overnemer voort te laten zetten. De fiscale kwalificatie van in het kader van een overeenkomst tot vermogensoverdracht betaalde onderhoudsuitkeringen als recurrente vergoedingen en als bijzondere uitgaven berust op de opvatting van de wetgever dat de overdrager van het vermogen zich in de vorm van onderhoudsuitkeringen typisch inkomsten voorbehoudt, die voortaan echter door de overnemer moeten worden gegenereerd (omissis). Met de aftrek van de onderhoudsuitkeringen van de inkomsten aan de zijde van de overnemer correspondeert de belasting van de uitkering als „andere inkomsten” aan de zijde van de (onbeperkt belastingplichtige) overdrager van het vermogen [zogenoemde

materieelrechtelijke correspondentie; (omissis) **[Or.5]** (omissis) thans uitdrukkelijk en duidelijk in § 22, punt lb, EStG 2009, zoals gewijzigd bij het Jahressteuergesetz 2010 (belastingwet voor 2010) van 8 december 2010, BGBl I 2010, blz. 1768 (omissis)].

2. De partijen in het geding zijn het erover eens dat aan deze voorwaarden is voldaan. Verzoeker heeft op grond van de overeenkomst van 17 januari 1989 samen met zijn broer het vroegere maatschapsaandeel van de vader overgenomen als voorschot op erfdeel. De door verzoeker aangegeven, uit de GbR verkregen winsten rechtvaardigen de veronderstelling dat de netto-opbrengst van het overgedragen maatschapsaandeel volstond om de met de vader overeengekomen onderhoudsuitkeringen te betalen.

3. Wat beperkt belastingplichtigen betreft, voorziet de wet evenwel in beperkingen bij de aftrek van uitkeringen van de inkomsten (§ 50, lid 1, EStG 1999): zij hebben slechts recht op aftrek van hun bedrijfskosten of verwervingskosten voor zover deze uitgaven economisch verband houden met binnenlandse inkomsten (§ 50, lid 1, eerste volzin, EStG 1999); de aftrek van bijzondere uitgaven (§ 10, lid 1, punt la, EStG 1999) is volstrekt uitgesloten (§ 50, lid 1, vierde volzin, EStG 1999). Tegen deze achtergrond heeft het Finanzamt op goede gronden de aftrek van de onderhoudsuitkeringen geweigerd bij het bepalen van de belastbare grondslag van de inkomstenbelasting in het kader van verzoekers beperkte belastingplicht.

### III. Verenigbaarheid met het Unierecht

1. In rechtspraak en rechtsleer wordt evenwel betwijfeld of deze uitsluiting van de aftrek verenigbaar is met de Unierechtelijke eisen van het discriminatieverbod en het verbod van beperkingen **[Or. 6]** [vrij verkeer van kapitaal, artikel 56 e.v. van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, zoals gewijzigd bij het Verdrag van Nice houdende wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie, de Verdragen tot oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijbehorende akten, Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen 2002, C 325, blz. 1, thans artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, in de versie van het Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (hierna: „VWEU”), Publicatieblad van de Europese Unie 2008, C 115, blz. 47].

a) Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof van Justitie”) heeft in een aantal uitspraken aangegeven dat beperkt en onbeperkt belastingplichtigen zich in beginsel niet in een vergelijkbare belastingsituatie bevinden en dat derhalve in de staat waar de inkomsten zijn verkregen (hierna: „bronstaat”) geen rekening hoeft te worden gehouden met aftrekposten, met name wanneer deze aan de persoon gebonden zijn. Alleen wanneer de beperkt belastingplichtige nagenoeg al zijn inkomsten verkrijgt in de bronstaat, verlangt het beginsel van gelijke

behandeling dat aan de persoon gebonden belastingvoordelen ook aan niet-ingezetenen worden toegekend. Deze beperking strekt zich echter rechtstreeks alleen uit tot het beperkte gebied van aan de persoon en het gezin gebonden belastingaspecten, en niet tot alle bestedingen voor privédoeleinden (vgl. § 12 EStG) buiten de eigenlijke uitgaven voor de verwerving van inkomsten, die naar nationaal belastingrecht – bij voorbeeld als buitengewone uitgaven – aftrekbaar zijn (zie in dat verband het verzoek om een prejudiciële beslissing van de Senat (omissis) [in zaak C-168/11] met referenties aan de toepasselijke rechtspraak van het Hof van Justitie). Met betrekking tot dergelijke kosten heeft het Hof van Justitie in zijn arrest van 6 juli 2006, C-346/04, Conijn (Jurispr. blz. I-6137) **[Or. 7]**, dat de kosten van belastingadvies betrof, geoordeeld dat het op grond van het Unierecht een beperkt belastingplichtige, net zoals een onbeperkt belastingplichtige, moet zijn toegestaan de kosten die hij heeft gemaakt voor het indienen van zijn aangifte voor de inkomstenbelasting, van zijn belastbaar inkomen af te trekken als bijzondere uitgaven. De kosten van belastingadvies houden volgens het Hof immers rechtstreeks verband met de in deze lidstaat verkregen inkomsten, zodat zij de inkomsten van alle belastingplichtigen, ingezetenen zowel als niet-ingezetenen, even zwaar belasten (omissis) (omissis).

b) In zijn arrest van 31 maart 2011, C-450/09, Schröder (Jurispr. blz. 2011, I-2497), heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat sprake is van schending van het in artikel 63 VWEU neergelegde vrije verkeer van kapitaal wanneer geen aftrek mogelijk is voor particuliere onderhoudsuitkeringen (uitkeringen) van niet-ingezetenen belastingplichtigen die verband houden met binnenlandse inkomsten verkregen uit de verhuur van onroerende zaken, aangezien de verplichting tot betaling van deze uitkeringen berust op de overdracht van de onroerende zaak, terwijl aftrek wel mogelijk is voor overeenkomstige betalingen door een persoon die onbeperkt belastingplichtig is.

c) Volgens de rechtsleer en de fiscus heeft het Hof van Justitie daarmee de aan de orde zijnde rechtsvraag nog niet afdoende beantwoord. Het verzoek om een prejudiciële beslissing naar aanleiding waarvan het Hof van Justitie het arrest [Schröder] heeft gewezen (omissis) **[Or.8]** (omissis) bevatte immers geen toereikende beschrijving van de grondslag van de vermogensoverdracht en evenmin van de daaruit voortvloeiende rechtssituatie naar Duits recht, aangezien daarin geen melding werd gemaakt van het binnenlandse „Korrespondenzprinzip” (beginsel van correspondentie) in de vorm van een „aftrek” door de betaler en een „belasting” bij de ontvanger van de uitkering (omissis). De fiscus is overigens van mening dat het Hof van Justitie slechts uitspraak heeft gedaan met betrekking tot een geval van overdracht onder bezwarende titel, waarvan echter juist geen sprake is in het geval van de overdracht bij wijze van voorschot op erfdeel. Voorts zou van belang kunnen zijn dat de betaling, wanneer zij in het nationale merk zou worden aangemerkt als inkomsten (bij verkrijging van het vermogen onder bezwarende titel), niet volledig zou kunnen worden afgetrokken, maar zou moeten worden opgesplitst in verkrijgingskosten (ten hoogste een periodieke, aan de gebruiksduur gerelateerde aftrek in de vorm van een afschrijving) en een

(onmiddellijk aftrekbaar) renteaandeel. Bovendien kan niet worden uitgesloten dat het arrest Schröder van het Hof van Justitie, waarin het ging over (particuliere) huurinkomsten, niet kan worden toegepast in het kader van via een vennootschap verkregen (bedrijfs)inkomsten.

d) Ook de aangezochte Senat is van oordeel dat de situatie vanuit het oogpunt van het Unierecht nog niet door de rechtspraak is opgehelderd, gelet op de in elk geval niet te ontkennen twijfel, of de aftrek van bijzondere uitgaven door een beperkt belastingplichtige moet worden aanvaard zonder rekening te houden met de fiscale kwalificatie van de uitkeringen bij de ontvanger ervan. In overeenstemming met het arrest van het Hof van Justitie van 6 oktober 1982, 283/81, Cilfit e.a. (Jurispr. blz. 3415), is de Senat in de aanhangige procedure in „Revision” dus verplicht om krachtens artikel 267, lid 3, VWEU een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie. **[Or. 9]**

2. De Senat ziet in dat verband de volgende tegenstrijdige aspecten die voor (sub a) dan wel tegen (sub b) schending van het Unierecht spreken.

a) Uit zowel het arrest Conijn van het Hof van Justitie (omissis) als uit diens arrest Schröder (omissis) kan worden afgeleid, dat het voor de Unierechtelijke beoordeling niet aankomt op de kwalificatie in het nationale recht van bepaalde uitgaven (als bedrijfskosten/kosten van verkrijging of bijvoorbeeld als bijzondere uitgaven) – althans indien zij voor een onbeperkt belastingplichtige in een vergelijkbare situatie gevolgen hebben voor het inkomen en dus belastingverlagend werken – (omissis). Beslissend is, of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de binnenlandse inkomsten en de uitgaven, en of de beperkt belastingplichtige wordt benadeeld door de onmogelijkheid van aftrek.

Het hierboven bedoelde rechtstreeks verband dient te worden aangenomen wanneer er een onlosmakelijk verband bestaat tussen de uitgave en de activiteit waarmee wordt beoogd die inkomsten te verkrijgen. De uitgaven moeten worden veroorzaakt door de activiteit en dus noodzakelijk zijn voor de uitoefening ervan. Dat is het geval wanneer de verplichting tot betaling van deze uitgaven een noodzakelijke voorwaarde was voor de verkrijging van de in Duitsland belastbare inkomsten door de belastingplichtige (vgl. arrest Schröder van het Hof van Justitie, punt 45). Dienovereenkomstig was de Senat in [een] arrest van 27 juli 2011 (omissis) van oordeel dat licentievergoedingen voor de verkrijging van een sublicentie (in die zaak voor het recht om automaten te plaatsen) **[Or. 10]** in aanmerking konden worden genomen bij de vaststelling van de berekeningsgrondslag voor een bronbelasting (omissis). Voorzover een schuldeiser van een vergoeding kosten diende te maken voor de hem in de (sub)licentieovereenkomst verleende mogelijkheid om in eigen naam op het nationale grondgebied de litigieuze inkomsten te verkrijgen, vloeien deze kosten immers juist voort uit de binnenlandse belastingplichtige activiteit. Er is geen sprake van algemene verkrijgingskosten voor het „aanschaffen” van het licentierecht. Integendeel, eerst de verlening van de sublicentie en de daarvoor

gedane uitgaven stellen de schuldeiser van de vergoeding in staat, de prestatie van overdracht aan de schuldenaar van de vergoeding te verrichten.

Het Finanzgericht heeft in het bestreden vonnis geoordeeld dat er sprake is van een dergelijk rechtstreeks verband tussen het verkrijgen van de belastingbare binnenlandse inkomsten en verzoekers betalingen (onderhoudsuitkeringen). Daarbij was het irrelevant dat de overdracht van het aandeel in de GbR naar nationaal recht moest worden aangemerkt als een vermogensoverdracht om niet van een economische eenheid waarmee kan worden voorzien in de levensbehoeften, in ruil voor onderhoudsuitkeringen. De kwestie of de overdracht van de inkomstenbron al dan niet onder bezwarende titel plaatsvond heeft in eerste instantie gevolgen voor de inkomstsituatie van de overdrager van het vermogen, en niet voor de omstandigheid dat het verkrijgen van de binnenlandse inkomsten voor de overnemer van het vermogen onlosmakelijk verbonden is met een economische last (in casu de betaling van de periodieke last) (omissis). Het Finanzgericht heeft evenwel heeft bij zijn beoordeling van de kwalificatie van de betalingen met het oog op de overdracht van de inkomstenbron **[Or. 11]** respectievelijk met het oog op de verkrijging van belastbare inkomsten geen rekening gehouden met de omstandigheid dat het bedrag van de betalingen afgestemd is op de onderhoudsbehoeften van de ontvanger ervan (verzoekers ouders), waardoor deze ook zouden kunnen worden geacht binnen de persoonlijke of familiale levenssfeer van verzoeker te vallen (de bronstaat is op grond van het Unierecht niet verplicht de aftrek toe te staan). Ten slotte zou in dit verband relevant kunnen zijn, dat de betalingen met het oog op de overdracht van het vermogen ook hadden moeten worden verricht wanneer verzoeker meteen geen inkomsten meer had verkregen uit het vermogen.

b) De weigering van de aftrek van bijzondere uitgaven door de beperkt belastingplichtige overnemer van het vermogen zou evenwel kunnen worden gerechtvaardigd door het territorialiteitsbeginsel (met andere woorden ter verzekering van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten) [zie met betrekking tot deze rechtvaardigingsgrond bijvoorbeeld het arrest van het Hof van Justitie van 21 februari 2013, C-123/11, A (omissis)]. Aan de nationale rechtsfiguur van de vermogensoverdracht in ruil voor onderhoudsuitkeringen ligt immers (zoals gezegd) de opvatting van de wetgever ten grondslag dat de overdrager van het vermogen zich in de vorm van onderhoudsuitkeringen inkomsten voorbehoudt, die voortaan echter door de overnemer moeten worden gegenereerd – deze (soort) inkomstenoverdracht vormt de grondslag voor de met de aftrek aan de zijde van de betaler overeenstemmende belasting aan de zijde van de ontvanger van de onderhoudsuitkering. Vanuit het oogpunt van een zonder meer gerechtvaardigde belasting op in het binnenland verkregen inkomsten (in casu als bedrijfsinkomsten), zou het verbod van aftrek door de (beperkt belastingplichtige) betaler bijgevolg niet Unierechtelijk kunnen worden beoordeeld zonder rekening te houden met de fiscale situatie van de ontvanger van de uitkering (zie in het algemeen met betrekking tot het correspondentiebeginsel, dat gelet op de diversiteit **[Or. 12]** van de fiscale stelsels



in elk geval geen discriminerende werking mag hebben, het arrest van het Hof van Justitie van 12 juli 2005, C-403/03, Schempp, Jurispr. blz. I-6421). De bronstaat kan gerechtigd zijn, zijn recht om belasting te heffen te verzekeren door een verbod van aftrek door een (beperkt belastingplichtige) betaler van een uitkering, wanneer feitelijke gronden (geen woonplaats in het binnenland) eraan in de weg staan dat de ontvanger van de uitkering wordt belast (omissis).

#### IV. Prejudiciële verwijzing naar het Hof van Justitie

In het licht van het voorgaande is de verwijzende Senat van oordeel dat het wettelijk kader, ondanks de reeds bestaande rechtspraak van het Hof van Justitie, vanuit gemeenschapsrechtelijk oogpunt niet boven alle twijfel is verheven. (omissis)

(omissis)