Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

19. juli 2012*

»Etableringsfrihed — frie kapitalbevægelser — direkte beskatning — arveafgift — fremgangsmåde for beregning af afgiften — erhvervelse ved arv af en kapitalandel på 100% i et kapitalselskab med hjemsted i et tredjeland — national lovgivning, der udelukker skattefordele for en kapitalandel i sådanne selskaber«

I sag C-31/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 15. december 2010, indgået til Domstolen den 20. januar 2011, i sagen:

Marianne Scheunemann

mod

Finanzamt Bremerhaven,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne U. Lõhmus (refererende dommer), A. Rosas, A. Ó Caoimh og A. Arabadjiev,

generaladvokat: V. Trstenjak

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 20. marts 2012,

afsagt følgende

* Processprog: tysk.

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Marianne Scheunemann og Finanzamt Bremerhaven (herefter »Finanzamt«) om en afgiftsansættelse vedrørende beregning af den arveafgift, som finder anvendelse på en arv, som bl.a. omfatter en kapitalandel i et kapitalselskab med hjemsted i et tredjeland.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Det fremgår af artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 [artiklen blev ophævet med Amsterdamtraktaten] (EFT L 178, s. 5), at:

»Medlemsstaterne ophæver de restriktioner for kapitalbevægelser, der finder sted mellem valutaindlændinge i medlemsstaterne, medmindre andet er fastsat i nedenstående bestemmelser. For at lette gennemførelsen af dette direktiv klassificeres kapitalbevægelserne efter nomenklaturen i bilag I.«

4 Blandt de kapitalbevægelser, der er omhandlet i artikel 1 i direktiv 88/361, anføres i bilag I til direktivet i rubrik XI med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter« bl.a. arv.

Tysk ret

5 § 1, stk. 1, nr. 1, i lov om arve- og gaveafgifter (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) i den udgave, der er offentliggjort den 27. februar 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), som ændret ved lov af 10. oktober 2007 (BGBl. 2007 I, s. 2332, herefter »ErbStG«), bestemmer, at »[a]rveafgift (gaveafgift) svares af […] erhvervelser som følge af dødsfald«.

6 I medfør af ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 1, skal der opkræves arveafgift af alle formueaktiver tilhørende en afdød, som på tidspunktet for dødsfaldet var bosat i Tyskland. Aktiver, der befinder sig i udlandet, er også omfattet af arveafgiften.

7 ErbStG's § 13a, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Driftsaktiver, land- og skovbrugsmæssige aktiver og andele i kapitalselskaber som omhandlet i stk. 4 indtil en værdi på i alt 225 000 EUR tages, med forbehold af andet punktum, ikke i betragtning ved beregningen

1. ved erhvervelser som følge af dødsfald [...]

2. Den værdi af aktiverne som omhandlet i stk. 4, der resterer efter anvendelse af stk. 1, indgår i beregningen med 65%.«

8 I henhold til ErbStG's § 13a, stk. 4, nr. 3, »gælder fribeløbet og værdiansættelsen til nedsat værdi […] for […] andele i et kapitalselskab, når kapitalselskabet på tidspunktet for afgiftens opståen har hjemsted eller hovedkontor i indlandet, og arveladeren eller gavegiveren direkte ejede mere end en fjerdedel af den nominelle kapital i dette selskab«.

9 I medfør af ErbStG's 13a, stk. 5, nr. 4, bortfalder fribeløbet og værdiansættelsen til nedsat værdi med tilbagevirkende kraft, såfremt erhververen inden for fem år efter erhvervelsen helt eller delvist afhænder andele i kapitalselskabet.

10 Det fremgår af sagsakterne for Domstolen, at den tyske skatteforvaltning som følge af dom af 17. januar 2008, Jäger (sag C-256/06, Sml. I, s. 123), besluttede også at anvende fordelene i ErbStG's § 13a, stk. 1 og 2, på andele i ikke-børsnotede kapitalselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland. Andele i selskaber med hjemsted uden for Den Europæiske Union eller Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde er fortsat ikke omfattet.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 Marianne Scheunemann, der er bosat i Tyskland, er enearving efter sin far, der afgik ved døden i februar 2007, og som ligeledes var bosat i Tyskland. Der blev opkrævet arveafgift i Tyskland af boets aktiver, som bl.a. omfattede en kapitalandel på 100% i et kapitalselskab med hjemsted i Canada.

12 Ved afgørelse af 24. november 2008 fastsatte Finanzamt den arveafgift, som skulle betales af Marianne Scheunemann, til 299 381,95 EUR, idet myndigheden fandt, at værdien af arveladerens kapitalandel i kapitalselskabet udgjorde 1 142 115 EUR. Eftersom dette selskab hverken havde sit hjemsted eller hovedkontor på nationalt område eller på en medlemsstats område, blev det fribeløb på 225 000 EUR, der er fastsat i ErbStG's § 13a, stk.1, og værdiansættelsen til nedsat værdi i medfør af § 13a, stk. 2, ikke indrømmet.

13 Marianne Scheunemann, som var af den opfattelse, at hun havde ret til de sidstnævnte, indgav en klage over afgørelsen fra Finanzamt.

14 Efter at hun ikke fik medhold i sin klage, anlagde hun sag for Finanzgericht Bremen, hvori hun ikke fik medhold. Ifølge denne ret skulle skattefordelene i ErbStG's § 13a, stk. 4, nr. 3, vurderes ikke i lyset af bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser, men udelukkende i lyset af etableringsfriheden, eftersom det i denne bestemmelse kræves, at arveladeren som minimum ejer mere end en fjerdedel af den nominelle kapital i kapitalselskabet, hvilket giver mulighed for at udøve en indflydelse på dette selskab. Etableringsfriheden finder imidlertid ikke anvendelse på en kapitalandel i et selskab, der er beliggende i et tredjeland som det i hovedsagen omhandlede.

15 Bundesfinanzhof, for hvilken der blev iværksat revisionsappel til prøvelse af dommen fra nævnte ret, er af den opfattelse, at EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfriheden ikke finder anvendelse på den omhandlede situation. Denne ret har herved anført, at ifølge Domstolens praksis er den afgiftsmæssige behandling af arv uanset arten heraf omfattet af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser. Denne ret rejser derfor spørgsmålet, om de sidstnævnte bestemmelser er til hinder for den i hovedsagen omhandlede lovgivning.

16 Bundesfinanzhof har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel [63], stk. 1, [TEUF], sammenholdt med artikel [65 TEUF], fortolkes således, at den er til hinder for en ordning i en medlemsstat, hvorefter det for så vidt angår beregningen af arveafgiften af et dødsbo er fastsat, at en privatejet kapitalandel på 100% i et kapitalselskab med hjemsted og hovedkontor i Canada, ansættes med sin fulde værdi, mens der ved erhvervelse af en sådan andel i et kapitalselskab med hjemsted eller hovedkontor i indlandet indrømmes et tingsligt fribeløb, og værdien herudover alene indgår med 65%?«

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som ved beregning af arveafgift udelukker anvendelsen af visse skattefordele på en arv i form af en kapitalandel i et kapitalselskab, der har hjemsted i et tredjeland, men der indrømmer de samme fordele ved arv af en sådan kapitalandel, når selskabets hjemsted er beliggende i en medlemsstat.

18 Indledningsvis bemærkes, at såvel den tyske regering som Europa-Kommissionen har gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke er omfattet af de frie kapitalbevægelser, men af etableringsfriheden, eftersom den i hovedsagen omhandlede kapitalandel gør det muligt at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i det pågældende selskab.

19 Det skal derfor først undersøges, om det er artikel 49 TEUF om etableringsfriheden eller artikel 63 TEUF om de frie kapitalbevægelser, som finder anvendelse på den omhandlede lovgivning.

20 Det fremgår herved nu af fast retspraksis, at det for vurderingen af, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (jf. i denne retning dom af 10.2.2011, forenede sager C-436/08 og C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, Sml. I, s. 305, præmis 33, og af 15.9.2011, sag C-132/10, Halley, Sml. I, s. 8353, præmis 17).

21 I hovedsagen er formålet med den omtvistede foranstaltning at fastsætte bestemmelser om en afgiftsmæssig behandling af arv, som bl.a. omfatter en kapitalandel i kapitalselskaber.

22 Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at den afgiftsmæssige behandling af arv i princippet henhører under artikel 63 TEUF om de frie kapitalbevægelser. Arv, som består i overførsel til en eller flere personer af aktiver efterladt af en person, der er afgået ved døden, og som således henhører under afsnit XI i bilag I til direktiv 88/361 med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF (jf. bl.a. domme af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 39, og sag C-43/07, Arens-Sikken, Sml. I, s. 6887, præmis 30, samt dom af 15.10.2009, sag C-35/08, Busley og Cibrian Fernandez, Sml. I, s. 9807, præmis 18, og af 10.2.2011, sag C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, Sml. I, s. 497, præmis 16).

23 Det bemærkes imidlertid, at i henhold til fast retspraksis henhører en national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalinteresser, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, under traktatens bestemmelser om etableringsfriheden. Nationale bestemmelser, der finder anvendelse på andele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (jf. dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

24 Det følger heraf, at det for at vurdere, hvilken frihed den i hovedsagen omhandlede lovgivning er omfattet af, skal undersøges, om den i nævnte lovgivning omhandlede kapitalandel er tilstrækkelig til, at indehaveren heraf kan udøve en klar indflydelse på beslutningerne i selskabet og træffe afgørelse om dets drift.

25 Det fremgår af ErbStG's § 13a, stk. 1 og 2, sammenholdt med ErbStG's § 13a, stk. 4, nr. 3, at muligheden for at være omfattet af de omhandlede skattefordele er underlagt en betingelse om direkte ejerskab af mere end 25% af den nominelle kapital i selskabet.

26 Den tyske regering har anført, at i medfør af tysk ret gør en sådan andel i et selskabs kapital det muligt at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i selskabet og at træffe afgørelse om dets drift. En sådan kapitalandel giver således aktionæren et mindretal med blokeringsmulighed i forbindelse med vigtige afgørelser af betydning for virksomhedens videre bestående.

27 Formålet med de skattefordele, der er fastsat i de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser, består navnlig i at tilskynde arvingen af store kapitalandele i et selskab til at deltage i driften af selskabet for i sidste ende at sikre virksomhedens overlevelse og bevarelsen af arbejdspladser.

28 Dette formål sikres ved det bortfald med tilbagevirkende kraft af de omhandlede skattefordele, som er fastsat i ErbStG's § 13a, stk. 5, hvis arvingen helt eller delvis overdrager sine andele i selskabet inden for fem år efter erhvervelsen heraf.

29 Det bemærkes således, at den tyske lovgiver med henblik på indrømmelse af de i hovedsagen omhandlede skattefordele har fastsat en tærskel med hensyn til kapitalandele, som gør det muligt for indehaveren af andele i et kapitalselskab at påvirke driften af og kontrollen med dette selskab, og har fastsat betingelser, der skal sikre, at denne indehaver ikke handler med det ene formål at investere.

30 Det må således fastslås, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning i overvejende grad påvirker etableringsfriheden og i overensstemmelse med Domstolens praksis alene henhører under anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om denne frihed. Såfremt det antages, at en sådan national foranstaltning har restriktive virkninger for kapitalens frie bevægelighed, er sådanne virkninger en uundgåelig konsekvens af en eventuel hindring for etableringsfriheden og kan ikke begrunde en undersøgelse af den nævnte foranstaltning i henhold til traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed (jf. i denne retning dom af 25.10.2007, sag C-464/05, Geurts og Vogten, Sml. I, s. 9325, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

31 Hvad angår de faktiske omstændigheder i hovedsagen er det under alle omstændigheder ubestridt, at arveladeren ejede 100% af kapitalen i det omhandlede selskab, således at sidstnævnte utvivlsomt kunne udøve en klar indflydelse på selskabet og træffe afgørelse om dets drift.

32 Der er derfor ikke grundlag for at undersøge den i hovedsagen omhandlede nationale foranstaltning i lyset af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.

33 Traktatens kapitel om etableringsfriheden indeholder ingen bestemmelser, som udvider anvendelsesområdet for dets bestemmelser til situationer, der vedrører en kapitalandel i et selskab med hjemsted i et tredjeland (jf. i denne retning kendelse af 10.5.2007, sag C-102/05, A og B, Sml. I, s. 3871, præmis 29, og dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 28). I hovedsagen er der imidlertid tale om en kapitalandel i et kapitalselskab med hjemsted i Canada.

34 Artikel 49 TEUF ff. finder derfor ikke anvendelse i en situation som den, der foreligger i hovedsagen.

35 Henset til det foregående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som ved beregning af arveafgift udelukker anvendelsen af visse skattefordele på en arv i form af en kapitalandel i et kapitalselskab, der har hjemsted i et tredjeland, men der indrømmer de samme fordele ved arv af en sådan kapitalandel, når selskabets hjemsted er beliggende i en medlemsstat, i overvejende grad påvirker udøvelsen af etableringsfriheden som omhandlet i artikel 49 TEUF ff., eftersom denne andel gør det muligt for indehaveren heraf at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i selskabet og træffe afgørelse om dets drift. Disse artikler finder ikke anvendelse på en situation, som vedrører en kapitalandel i et selskab, hvis hjemsted er beliggende i et tredjeland.

Sagens omkostninger

36 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

En medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som ved beregning af arveafgift udelukker anvendelsen af visse skattefordele på en arv i form af en kapitalandel i et kapitalselskab, der har hjemsted i et tredjeland, men der indrømmer de samme fordele ved arv af en sådan kapitalandel, når selskabets hjemsted er beliggende i en medlemsstat, påvirker i overvejende grad udøvelsen af etableringsfriheden som omhandlet i artikel 49 TEUF ff., eftersom denne andel gør det muligt for indehaveren heraf at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i selskabet og træffe afgørelse om dets drift. Disse artikler finder ikke anvendelse på en situation, som vedrører en kapitalandel i et selskab, hvis hjemsted er beliggende i et tredjeland.

Underskrifter