Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

8. juni 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — frie kapitalbevægelser — artikel 63 TEUF og 65 TEUF — gaveafgift — overdragelse af en ejendom beliggende på det nationale område — national lovgivning, som fastsætter et højere bundfradrag for hjemmehørende end for ikke-hjemmehørende personer — fakultativ ordning, som gør det muligt for alle personer bosiddende i en medlemsstat i Unionen at drage fordel af det høje bundfradrag«

i sag C-479/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland) ved afgørelse af 22. oktober 2014, indgået til Domstolen den 28. oktober 2014, i sagen:

Sabine Hünnebeck

mod

Finanzamt Krefeld,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne A. Arabadjiev, J.-C. Bonichot, S. Rodin og E. Regan (refererende dommer),

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. december 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Sabine Hünnebeck ved Rechtsanwalt M. Sarburg

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

— Europa-Kommissionen ved M. Wasmeier, W. Roels og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 18. februar 2016,

* Processprog: tysk.

afsagt følgende

Dom

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

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Sabine Hünnebeck og Finanzamt Krefeld (skattekontoret i Krefeld) vedrørende beregning af gaveafgift af en overdragelse af en grund beliggende i Tyskland, som Sabine Hünnebeck var medejer af.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 1 i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (ophævet ved Amsterdamtraktaten) (EFT 1988, L 178, s. 5) bestemmer:

»1. 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.

2. Overførsler i tilknytning til kapitalbevægelser foregår under samme valutabetingelser som dem, der gælder for betalinger i forbindelse med løbende transaktioner.«

4 Blandt de opregnede kapitalbevægelser, der er opregnet i bilag I til direktivet, figurerer under dette bilags afsnit XI med overskriften »kapitalbevægelser af personlig karakter« bl.a. gaver og legater.

Tysk ret

5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lov om arve- og gaveafgifter), i den affattelse, som er offentliggjort den 27. februar 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), som sidst ændret ved § 11 i lov af 7. december 2011 (BGBl. 2011 I, s. 2592, herefter »ErbStG«), fastsætter følgende i § 1 med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«:

»1. Arveafgift (gaveafgift) svares af:

1) erhvervelser som følge af dødsfald

2) gaver ydet i levende live

3) formålsbestemte midler

[...]

2. Medmindre andet er bestemt, gælder forskrifterne i denne lov vedrørende erhvervelser som følge af dødsfald også for gaver og formålsbestemte midler og forskrifterne om gaver også for formålsbestemte midler, der overdrages i levende live.«

6 ErbStG's § 2, der har overskriften »Personlig afgiftspligt«, bestemmer:

»1. Afgiftspligten indtræder

1) i de i § 1, stk. 1, nr. 1-3, nævnte tilfælde for samtlige formueaktiver (fuld skattepligt), når arvelader på dødstidspunktet, gavegiver på tidspunktet for gavens ydelse eller erhverver på tidspunktet for afgiftens opståen (§ 9) er indlænding. For indlænding anses:
   a) fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland
   b) tyske statsborgere, der i ikke mere end fem år haft varigt ophold i udlandet uden at have en bopæl i Tyskland

[...]

3) i alle andre tilfælde, med forbehold af stk. 3, for den del af formueaktiverne, der består af indenlandsk formue i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 121 i Bewertungsgesetz [(lov om værdiansættelse, herefter »BewG«)] (begrænset skattepligt).

[...]

3. Efter ansøgning fra erhververen behandles et formueaktiv, som omfatter indenlandsk formue som omhandlet i [BewG's] § 121 (stk. 1, nr. 3), i sin helhed som fuldt skattepligtigt, hvis arvelader på dødstidspunktet, gavegiver på tidspunktet for gavens ydelse eller erhverver på tidspunktet for afgiftens opståen (§ 9) har bopæl i en EU-medlemsstat eller en stat, som er omfattet af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde [af 2. maj 1992 (EFT 1994, L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«)]. I dette tilfælde behandles også erhvervelser af flere formueaktiver fra den samme person inden for ti år før erhvervelsen og ti år efter erhvervelsen af formueaktiver som fuldt skattepligtige og sammenlægges i henhold til § 14. [...]«

7 ErbstG § 14 med overskriften »Indberegning af tidligere erhvervelser« bestemmer i stk. 1:

»Erhvervelser af flere formuegoder fra den samme person i løbet af ti år skal lægges sammen således, at der til den seneste erhvervelse lægges de tidligere erhvervelser med deres tidligere værdi. Ejerskifteafgiften af det samlede beløb fratrækkes afgifterne, der ville have været skyldige for de tidligere erhvervelser på grund af erhververens personlige forhold og på grundlag af de bestemmelser, der fandt anvendelse på tidspunktet for den seneste erhvervelse. [...]«

8 ErbStG's § 15 med overskriften »Skatteklasser« bestemmer følgende i stk. 1:

»Afhængig af erhververs personlige relation til arvelader eller gavegiver sondres mellem følgende tre skatteklasser:

Skatteklasse I:

1) ægtefælle og registreret partner

2) børn og stedbørn

[...]«

9 § 16, som har overskriften »Bundfradrag«, er affattet således:

»1. I tilfælde af fuld skattepligt (§ 2, stk. 1, nr. 1, og stk. 3) kan afgiftsfrit erhverves

1) 500 000 EUR af ægtefælle og registreret partner

2) 400 000 EUR af børn, jf. skatteklasse I, nr. 2, og af børn af afdøde børn, jf. skatteklasse I, nr. 2

[...]

2. I tilfælde af begrænset skattepligt (§ 2, stk. 1, nr. 3) træder et bundfradrag på 2 000 EUR i stedet for bundfradraget i henhold til stk. 1.«

10 Under overskriften »Indenlandsk formue« har § 121 i BewG, i den affattelse, som er offentliggjort den 1. februar 1991 (BGBl. 1991 I, s. 230), som sidst ændret ved § 10 i lov af 7. december 2011 (BGBl. 2011 I, s. 2592), følgende ordlyd:

»Til en indenlandsk formue hører:

1) indenlandske land- og skovbrugsmæssige aktiver

2) indenlandsk fast ejendom

[...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 Sabine Hünnebeck og hendes to døtre er tyske statsborgere. De er bosiddende i Gloucestershire, Det Forenede Kongerige. Sabine Hünnebeck har ikke boet i Tyskland siden 1996. Hendes døtre har aldrig boet i Tyskland.

12 Sabine Hünnebeck var medejer af en grund i Düsseldorf, Tyskland. Ved notarielt bekræftet aftale af 20. september 2011 overdrog hun sin andel af grunden til sine døtre med 50% til hver. Det var aftalt, at en eventuel gaveafgift skulle betales af Sabine Hünnebeck. Den 12. januar 2012 gav en advokat som repræsentant for Sabine Hünnebecks umyndige døtre sin godkendelse af de erklæringer, der var afgivet i aftalen af 20. september 2011.

13 Ved to afgørelser af 31. maj 2012 fastsatte skattekontoret i Krefeld den gaveafgift, som Sabine Hünnebeck skulle betale for hver fjerdedel, til 146 509 EUR. Ved beregningen af gaveafgiften fradrog skattekontoret i begge tilfælde et personligt bundfradrag for begrænset skattepligtige på 2 000 EUR fra erhvervelsens værdi.

14 Sabine Hünnebeck indgav en administrativ klage med påstand om anerkendelse af et personligt bundfradrag for hver af de andele, hun har overdraget til sine to børn på 400 000 EUR, som gælder for fuldt skattepligtige i henhold til ErbStG's § 16, stk. 1, nr. 2. Hun fik ikke medhold i klagen. Herefter anlagde Sabine Hünnebeck sag ved Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland) med påstand om anerkendelse af et sådant bundfradrag. Sabine Hünnebeck har ved denne ret gjort gældende, at hun ikke har ansøgt skattemyndighederne om bundfradrag i henhold til ErbStG's § 2, stk. 3, med den begrundelse, at denne bestemmelse, som trådte i kraft efter overdragelserne, ikke finder anvendelse på hende, og at den medfører, at der tages hensyn til tidligere overdragelser end den i hovedsagen omhandlede.

15 Skattekontoret i Krefeld har ved den forelæggende ret gjort gældende, at ErbStG's § 2, stk. 3, sikrer en ligestilling i fuldt omfang af fuldt og begrænset skattepligtige.

16 Den forelæggende ret har rejst tvivl ved foreneligheden af ErbStG's § 16, stk. 2, med artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF, herunder når bestemmelsen sammenholdes med samme lovs § 2, stk. 3.

17 Den har anført, at Domstolen i dom af 22. april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), allerede har udtalt sig om foreneligheden af ErbStG's § 16, stk. 2, i en version, som var formuleret næsten enslydende med den i hovedsagen omhandlede relevante bestemmelse, med EU-retten. Retten har anført, at henset alene til denne dom, ville der skulle gives medhold i den sag, der er indbragt for den, idet EU-retten er til hinder for en anvendelse af ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 3, sammenholdt med lovens § 16, stk. 2, som ville føre til, at Sabine Hünnebeck og hendes døtre fik tildelt et bundfradrag på 2 000 EUR som følge af, at de på tidspunktet for den i hovedsagen omhandlede overdragelse var bosiddende i Det Forenede Kongerige, mens dette bundfradrag ville have været på 400 000 EUR i henhold til ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 1, litra a), sammenholdt med denne lovs § 15, stk. 1, og § 16, stk. 1, hvis gavegiveren eller gavemodtagerne på dette tidspunkt havde været bosiddende i Tyskland.

18 Den forelæggende ret har imidlertid rejst spørgsmålet, om det forholder sig anderledes efter den tyske lovgivers vedtagelse af ErbStG's § 2, stk. 3, som følge af dom af 22. april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216).

19 Med henvisning til retspraksis i dom af 12. december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 162), af 18. marts 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, præmis 53), og af 28. februar 2013, Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, præmis 62), har denne ret anført, at selv om Domstolen endnu ikke har udtalt sig om dette spørgsmål, har den imidlertid allerede fastslået, at en fakultativ national lovgivning kan være uforenelig med EU-retten. Retten er følgelig af den opfattelse, at det er muligt, at vedtagelsen af ErbStG's § 2, stk. 3, ikke kan afhjælpe uforeneligheden af ErbStG's § 16, stk. 2, med EU-retten, bl.a. fordi denne sidstnævnte bestemmelse finder automatisk anvendelse, hvis den skattepligtige ikke har indgivet en ansøgning.

20 Den forelæggende ret har i øvrigt også rejst tvivl om, hvorvidt bestemmelsen i ErbStG's § 2, stk. 3, er forenelig med EU-retten.

21 I henhold til denne bestemmelse kan erhververen for det første kun indgive ansøgning om det forhøjede bundfradrag, hvis arvelader, gavegiver eller erhverver på tidspunktet for erhvervelsen var bosiddende i en EU-medlemsstat eller en stat, som er omfattet af EØS-aftalen, skønt Domstolen i sin dom af 17. oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), har fastslået, at de EU-retlige bestemmelser er til hinder for en medlemsstats lovgivning om beregning af arveafgifter, som i tilfælde af erhvervelse ved arv af en fast ejendom, som er beliggende på denne medlemsstats område, foreskriver et bundfradrag i afgiftsgrundlaget, der under omstændigheder, hvor afdøde og arvingen på tidspunktet for dødsfaldet var bosiddende i et tredjeland, er mindre end det bundfradrag, der ville have fundet anvendelse, hvis mindst én af dem på nævnte tidspunkt havde været bosiddende i nævnte medlemsstat.

22 For det andet har den forelæggende ret anført, at det er fastsat i ErbStG's § 2, stk. 3, andet punktum, at alle formueaktiver, som er erhvervet fra samme person inden for ti år før erhvervelsen og ti år efter erhvervelsen, skal behandles som fuldt skattepligtige og sammenlægges i henhold til ErbStG's § 14. Mens bundfradraget for så vidt angår afgiftspligtige personer omfattet af ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 1, vedrører alle formueaktiver erhvervet fra samme person i løbet af en periode på ti år, er den periode, som skal tages i betragtning for afgiftspligtige personer omfattet af § 2, stk. 3, således tyve år.

23 På denne baggrund har Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf) 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 også er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, der for beregningen af gaveafgiften fastsætter, at bundfradraget i beskatningsgrundlaget i tilfælde af overdragelse af en fast ejendom, der er beliggende i denne stat, er mindre, når gavegiver og gavemodtager var bosiddende i en anden medlemsstat, da gaven blev ydet, end det bundfradrag, der ville være blevet anvendt, såfremt mindst en af dem på

dette tidspunkt havde været bosiddende i den førstnævnte medlemsstat, når en anden bestemmelse i medlemsstaten fastsætter, at det højere fradrag – under inddragelse af alle erhvervelser fra gavegiveren ti år før og ti år efter erhvervelsen – finder anvendelse efter ansøgning fra gavemodtageren?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

24 Det skal først bemærkes, at den mekanisme, som er indført af den tyske lovgiver, hvorefter bundfradraget i beskatningsgrundlaget i tilfælde af overdragelse af en fast ejendom, der er beliggende i denne stat, er mindre, når gavegiver og gavemodtager var bosiddende i en anden medlemsstat, da gaven blev ydet, end det fradrag, der ville være blevet anvendt, såfremt mindst en af dem på dette tidspunkt havde været bosiddende i den førstnævnte medlemsstat, er blevet kvalificeret som en ubegrundet restriktion for de frie kapitalbevægelser af Domstolen i dom af 22. april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), og ligeledes har givet anledning til en dom, der fastslår et traktatbrud af 4. september 2014, Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148).

25 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at denne beskatningsmekanisme altid finder anvendelse, hvis gavemodtageren ikke har indgivet en ansøgning om anvendelse af det forhøjede bundfradrag i tilfælde af overdragelser mellem ikke-hjemmehørende personer. Der er ikke nogen forhold i de sagsakter, som Domstolen råder over, som giver anledning til at fastslå, at den pågældende beskatningsmekanisme skal vurderes på en anden måde i forbindelse med nærværende præjudicielle forelæggelse.

26 Den nationale lovgiver har imidlertid – samtidig med, at beskatningsmekanismen opretholdes – ændret ErbStG's § 2 ved at tilføje et stk. 3, i henhold til hvilket gavemodtageren i tilfælde af overdragelser mellem ikke-hjemmehørende personer kan ansøge om at drage fordel af det forhøjede bundfradrag, som er fastsat i tilfælde af overdragelser, som involverer mindst én hjemmehørende person.

27 For det andet skal formålet med nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse præciseres.

28 Det skal for det første bemærkes, at Kommissionen har gjort gældende, at den betingelse, som er fastsat i ErbStG, hvorefter ikke-hjemmehørende erhververe alene kan ansøge om anvendelsen af det forhøjede bundfradrag, hvis denne erhverver eller gavegiveren har bopæl i en EU-medlemsstat eller en stat, som er omfattet af EØS-aftalen, er i strid med Domstolens praksis i dom af 17. oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), idet et sådant bundfradrag ikke finder anvendelse på erhvervelser mellem gavegivere og erhververe bosiddende i tredjestater.

29 Selv om ordlyden af spørgsmålet ikke udtrykkeligt henviser til dette aspekt af den omhandlede nationale lovgivning, fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret ligeledes i denne forbindelse er i tvivl om foreneligheden af den nationale lovgivning med EU-retten.

30 Det skal imidlertid bemærkes, at selv om der er formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante, kan Domstolen afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national retsinstans, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. i denne retning dom af 28.2.2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

31 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at Sabine Hünnebeck og hendes to døtre, som er erhververe af den omhandlede gave, alle tre var bosiddende i Det Forenede Kongerige på det tidspunkt, hvor denne overdragelse fandt sted.

32 Under disse omstændigheder er det hævdede problem med uforenelighed, som der er henvist til i denne doms præmis 28, hypotetisk, da det ikke vedrører de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og det skal følgelig ikke besvares af Domstolen inden for rammerne af nærværende sag.

33 For det andet er der uenighed om fortolkningen af den omhandlede nationale lovgivning for så vidt angår den periode, der skal tages i betragtning ved sammenlægning af erhvervelserne i det tilfælde, der er omhandlet i ErbStG's § 2, stk. 3.

34 Den forelæggende ret har således anført, at i dette tilfælde er det beskatningsgrundlag, som bundfradraget finder anvendelse på, lig med de samlede erhvervelser i en periode på tyve år, mens dette beskatningsgrundlag i det tilfælde, hvor gavegiver eller erhverver er bosiddende i Tyskland, er lig med de samlede erhvervelser i en periode på ti år.

35 Den tyske regering har derimod anfægtet denne fortolkning af ErbStG's § 2, stk. 3, og § 14. Ifølge denne regering sammenlægges alle erhvervelser i en periode på ti år før den sidste overdragelse, såvel i tilfælde af en overdragelse mellem ikke-hjemmehørende, som i tilfælde af en overdragelse, hvor mindst én part er hjemmehørende. Anvendelsen af disse bestemmelser efter ansøgning herom fra gavemodtageren medfører derimod en fuld skattepligt for alle goder, som er erhvervet i en periode på tyve år.

36 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at alene den forelæggende ret har kompetence til at fastslå og vurdere de faktiske omstændigheder i den sag, der er forelagt den, samt til at fortolke og anvende den nationale ret (jf. dom af 11.9.2008, Eckelkamp m.fl., C-11/07, EU:C:2008:489, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis). Det skal ligeledes bemærkes, at Domstolen i princippet skal begrænse sin prøvelse til de forhold, som den forelæggende ret har besluttet, at der skal tages hensyn til. For så vidt angår anvendelsen af den relevante nationale lovgivning må Domstolen således henholde sig til det, som retten anser for at være gældende ret, og Domstolen er ikke bundet af hypoteser, der fremføres af en af parterne i hovedsagen (dom af 6.3.2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2003:127, præmis 41). Det tilkommer således den forelæggende ret og ikke Domstolen at afgøre rækkevidden og virkningerne i tysk ret af den omhandlede nationale lovgivning og særligt de retlige konsekvenser for de ikke-hjemmehørende erhververe af anvendelsen af det forhøjede bundfradrag efter deres ansøgning herom.

37 Under disse omstændigheder må det fastslås, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som for overdragelser mellem ikke-hjemmehørende for det første fastsætter, at der i tilfælde af manglende særlig ansøgning fra erhververen anvendes en beregningsmetode for afgifterne med anvendelse af et nedsat skattebundfradrag, og for det andet, at der efter ansøgning fra en sådan erhverver anvendes en beregningsmetode for afgifterne med anvendelse af det forhøjede bundfradrag, som er fastsat for overdragelser, ved hvilke mindst én af parterne er hjemmehørende, idet anvendelsen af denne mulighed for den ikke-hjemmehørende erhverver indebærer en sammenlægning med henblik på beregningen af den skyldige afgift for den pågældende overdragelse af alle erhvervelser modtaget af denne gavemodtager fra samme person i ti år før og ti år efter denne overdragelse.

Om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser

38 Ifølge fast retspraksis indeholder artikel 63, stk. 1, TEUF et generelt forbud mod restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne (jf. dom af 17.9.2015, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

39 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at den i hovedsagen omhandlede overdragelse udgør en transaktion, som henhører under artikel 63, stk. 1, TEUF.

40 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede lovgivning udgør en restriktion i denne bestemmelses forstand, bemærkes, at nationale bestemmelser, der fastsætter værdien af en fast ejendom med henblik på beregning af den afgift, der opkræves i tilfælde af erhvervelse ved gave, ikke kun kan afholde en person, der har bopæl i en anden medlemsstat, fra at købe fast ejendom, der er beliggende i den pågældende medlemsstat, men også kan formindske værdien af gaven, der er givet af en person, der har bopæl i en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvori formueaktiverne befinder sig (jf. dom af 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 25).

41 I denne sag fremgår det for det første af forelæggelsesafgørelsen, at den beskatningsmekanisme, der blev indført med vedtagelsen af ErbStG's § 2, stk. 3, og som gør det muligt for erhververen af en gave mellem ikke-hjemmehørende personer at drage fordel af det forhøjede bundfradrag, som er fastsat i tilfælde af overdragelser, som involverer mindst én hjemmehørende person, er fakultativ, og for det andet, at den ikke-hjemmehørende erhververs valg af at anvende denne mulighed indebærer en sammenlægning – med henblik på beregningen af de afgifter, som skyldes som følge af denne overdragelse – af alle de gaver, som denne gavemodtager har modtaget fra den samme person i ti år før og ti år efter denne overdragelse, mens det for så vidt angår overdragelser, som involverer mindst én hjemmehørende person, alene er gaver modtaget i en periode på ti år, som sammenlægges.

42 Hvad angår den fakultative karakter af denne beskatningsmekanisme skal det fremhæves, at selv hvis det antages, at denne mekanisme er forenelig med EU-retten, følger det af fast praksis, at en national ordning, der begrænser bevægelsesfrihederne, stadig kan være uforenelig med EU-retten, uanset om anvendelsen heraf er fakultativ. Det forhold, at der foreligger en mulighed for eventuelt at gøre en situation forenelig med EU-retten, afhjælper ikke i sig selv den ulovlige karakter af en ordning, såsom den omhandlede, der altid indeholder en beskatningsmekanisme, der ikke er forenelig med denne ret. Det skal tilføjes, at dette gælder så meget desto mere i et tilfælde, som det foreliggende, hvor den med EU-retten uforenelige mekanisme er den, der automatisk anvendes, hvis den skattepligtige ikke har foretaget et valg (jf. i denne retning dom af 28.2.2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

43 Med henblik på at give den forelæggende ret et brugbart svar inden for rammerne af nærværende sag skal der foretages en undersøgelse af spørgsmålet om foreneligheden af en beskatningsmekanisme som den, der er indført med vedtagelsen af ErbStG's § 2, stk. 3, med bestemmelserne i EUF-traktaten vedrørende de frie kapitalbevægelser.

44 Hvad i denne forbindelse angår varigheden af den periode, der skal tages i betragtning ved sammenlægning af erhvervelser med henblik på anvendelsen af det forhøjede bundfradrag, bemærkes, at selv om det forhøjede bundfradrag, som finder anvendelse på overdragelser mellem ikke-hjemmehørende personer efter ansøgning fra erhververne, er af samme størrelse som det, der finder anvendelse på overdragelser, hvorved mindst én af parterne er hjemmehørende, forholder det sig ikke desto mindre således, at den periode, der tages i betragtning ved sammenlægning af erhvervelserne, er forskellig, alt efter om det drejer sig om en overdragelse henhørende under den første eller den anden kategori.

45 I et sådant tilfælde, som det tilkommer den forelæggende ret at bekræfte, skal det fastslås – uden at det er fornødent at tage stilling til foreneligheden af en mekanisme som den i ErbStG's § 2, stk. 3, fastsatte, for så vidt som den henfører samtlige en ikke-hjemmehørende persons erhvervelser under fuld skattepligt – at den omstændighed, at der anvendes en længere periode ved sammenlægningen for overdragelser mellem ikke-hjemmehørende end for overdragelser, ved hvilke mindst én af parterne er hjemmehørende, i givet fald kan føre til, at bundfradraget for den første kategori af overdragelser vedrører et større beskatningsgrundlag end for den anden kategori, og at denne første kategori af overdragelser følgelig er underlagt højere gaveafgifter end dem, som pålægges for den anden kategori af overdragelser. En sådan mekanisme fører til en restriktion for kapitalbevægelserne, idet den kan formindske værdien af den gave, som omfatter et sådant gode (jf. analogt dom af 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 27).

46 Det skal ligeledes bemærkes, at en sådan situation forværres af den omstændighed, at til forskel for overdragelser, ved hvilke mindst én af parterne er hjemmehørende – hvor det ved beregningen af afgifterne alene er de tidligere erhvervelser der sammenlægges, hvilket således giver den afgiftspligtige mulighed for at forudse størrelsen af de skyldige afgifter – vedrører sammenlægningen af erhvervelser ved overdragelser mellem ikke-hjemmehørende ligeledes de overdragelser, som vil finde sted i ti år efter den omhandlede overdragelse, hvilket således placerer erhververne i uvished om de gaveafgifter, som efterfølgende vil blive pålagt. Sabine Hünnebeck har i denne forbindelse anført, at hun har undladt at ansøge om at drage fordel af det forhøjede bundfradrag i henhold til ErbStG's § 2, stk. 3, netop som følge af denne uforudsigelighed.

47 Det skal bemærkes, at en sådan manglende forudsigelighed kan have til følge, at ikke-hjemmehørende personer afskrækkes fra at købe eller beholde ejendomme, som befinder sig i Tyskland, for så vidt som den efterfølgende overførsel heraf til andre ikke-hjemmehørende personer vil placere disse personer i uvished i længere tid med hensyn til den fremtidige beskatning, som eventuelt vil blive pålagt af denne medlemsstat (jf. analogt dom af 15.9.2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, præmis 22-25).

48 Under disse omstændigheder og med forbehold for de undersøgelser, som den forelæggende ret vil foretage vedrørende varigheden af den periode, som skal anvendes med henblik på anvendelsen efter ikke-hjemmehørende erhververes ansøgning af det forhøjede bundfradrag, som henhører under fortolkningen og anvendelsen af tysk ret, skal det bemærkes, at hvad angår varigheden af den periode for sammenlægningerne af erhvervelser, som skal tages i betragtning med henblik på anvendelsen af det forhøjede bundfradrag, udgør den mindre fordelagtige behandling i skattemæssig henseende af overdragelser mellem ikke-hjemmehørende end den, som anvendes på overdragelser, ved hvilke mindst én part er hjemmehørende, en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt i henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF.

49 Det bemærkes i øvrigt, at i modsætning til, hvad den tyske regering har anført, kan denne forskelsbehandling ikke betragtes som forenelig med EUF-traktatens bestemmelser vedrørende de frie kapitalbevægelser med den begrundelse, at den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige. Regeringen har særligt gjort gældende, at situationen for hjemmehørende og situationen for ikke-hjemmehørende ikke kan sammenlignes for så vidt angår disse personers beskatningsgrundlag. Disse to kategorier af afgiftspligtige personer kan ikke behandles på fuldstændig samme måde som følge af territorialprincippet.

50 Det bemærkes i denne forbindelse, at ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF »griber [artikel 63 TEUF] ikke ind i medlemsstaternes ret til […] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret«.

51 Denne bestemmelse i artikel 65 TEUF skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes strengt. Bestemmelsen kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sondrer mellem de skattepligtige alt afhængig af det sted, hvor de er bosat, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten (jf. dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

52 Den undtagelse, der er fastsat i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, er nemlig begrænset af samme artikels stk. 3, som fastsætter, at de nationale bestemmelser, der er omhandlet i nævnte stk. 1, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 63« (jf. dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

53 Der må derfor sondres mellem forskellig behandling, som er tilladt i medfør af artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og vilkårlig forskelsbehandling, som er forbudt i medfør af samme bestemmelses stk. 3. Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at for at en skattelovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede – der med henblik på beregning af gaveafgift hvad angår den periode, der skal tages i betragtning ved anvendelsen af det bundfradrag, der finder anvendelse på beskatningsgrundlaget for en fast ejendom beliggende i denne medlemsstat, sondrer, alt efter om gavegiver eller gavemodtager er bosiddende i denne medlemsstat, eller begge er bosiddende i en anden medlemsstat – kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, er det nødvendigt, at forskelsbehandlingen vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i et tvingende alment hensyn. Desuden er forskelsbehandlingen mellem disse to kategorier af overdragelser kun begrundet, hvis den ikke går videre end nødvendigt for at virkeliggøre det mål, som forfølges med den omhandlede lovgivning (jf. i denne retning dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

54 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede lovgivning fremgår det af de sagsakter, som er blevet fremlagt for Domstolen, at størrelsen af gaveafgiften vedrørende en fast ejendom beliggende i Tyskland beregnes i henhold til ErbStG ud fra både værdien af den faste ejendom og den eventuelle familiemæssige tilknytning mellem gavegiver og gavemodtager. Ingen af disse to kriterier er imidlertid afhængige af gavegiverens eller gavemodtagerens bopælssted. Som generaladvokaten har anført i punkt 62 i forslaget til afgørelse, foreligger der for så vidt angår størrelsen af gaveafgiften vedrørende en fast ejendom beliggende i Tyskland, der gives som gave, ikke nogen objektiv forskel, der kan begrunde en skattemæssig forskelsbehandling mellem henholdsvis den situation, hvor ingen af parterne i overdragelsen er bosiddende i denne medlemsstat, og den situation, hvor mindst en af disse parter er bosiddende der. Følgelig kan Sabine Hünnebecks døtres situation sammenlignes med situationen for enhver anden gavemodtager, der erhverver en fast ejendom beliggende i Tyskland som gave fra en i Tyskland bosiddende person, til hvem der foreligger en forældre-barn-tilknytning, såvel som med situationen for enhver gavemodtager bosiddende i denne medlemsstat, som modtager en gave fra en person, der ikke er bosiddende der (jf. analogt dom af 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 36).

55 I den tyske lovgivning anses i princippet både modtageren af en gave mellem ikke-hjemmehørende og modtageren af en gave, der involverer mindst én hjemmehørende, for skattepligtige med henblik på opkrævning af gaveafgift af gaver vedrørende fast ejendom beliggende i Tyskland. Det er alene vedrørende den periode, der skal tages i betragtning ved anvendelsen af bundfradraget på beskatningsgrundlaget, at denne lovgivning med henblik på afgiftsberegningen sondrer mellem behandlingen af overdragelser foretaget mellem ikke-hjemmehørende og overdragelser, ved hvilke mindst én part er hjemmehørende. Det er derimod ikke anfægtet, at fastsættelsen af skatteklasse og skattesats følger de samme regler for de to kategorier af overdragelser (jf. analogt dom af 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 37).

56 Når en national lovgivning med hensyn til beskatning af en fast ejendom erhvervet ved gave og beliggende i den pågældende medlemsstat ligestiller på den ene side en ikke-hjemmehørende gavemodtager, der har erhvervet dette formueaktiv fra en ikke-hjemmehørende person, og på den anden side en ikke-hjemmehørende eller hjemmehørende gavemodtager, der har erhvervet et sådant formueaktiv fra en hjemmehørende gavegiver, og en hjemmehørende gavemodtager, der har erhvervet dette formueaktiv fra en ikke-hjemmehørende gavegiver, kan denne lovgivning ikke inden for rammerne af selv samme beskatningsordning behandle disse gavemodtagere forskelligt for så vidt angår anvendelsen af bundfradraget på beskatningsgrundlaget for denne faste ejendom uden at komme i strid med EU-rettens krav. Da den nationale lovgiver, bortset fra den periode, der skal tages i betragtning ved anvendelsen af det bundfradrag, som gavemodtageren kan drage fordel af, behandler gaver til disse to persongrupper ens, har lovgiver således anerkendt, at disse persongrupper med hensyn til de nærmere regler og vilkår for opkrævning af gaveafgift ikke befinder sig i objektivt forskellige situationer, som kan begrunde en forskelsbehandling (jf. analogt dom af 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 38).

57 Det skal ganske vist anerkendes, at afgiftsgrundlaget for en ikke-hjemmehørende gavemodtagers erhvervelser, når han er begrænset skattepligtig af gaveafgifterne i Tyskland, som den tyske regering i det væsentlige har gjort gældende, i princippet er lavere end afgiftsgrundlaget for en gavemodtager – uanset om han er hjemmehørende eller ej – som er fuld skattepligtig af disse afgifter i denne medlemsstat (jf. analogt dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 52).

58 Det ovenfor fastslåede kan imidlertid ikke drages i tvivl af denne grund, således som det fremgår af Domstolens praksis (jf. bl.a. dom af 3.9.2014, Kommissionen mod Spanien, C-127/12, EU:C:2014:2130, præmis 77 og 78), og dette gælder så meget desto mere eftersom den periode, der skal tages i betragtning ved anvendelsen af bundfradraget i det afgiftsgrundlag, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede lovgivning, ikke varierer afhængigt af størrelsen af afgiftsgrundlaget for overdragelsen, men er det samme uanset størrelsen af sidstnævnte.

59 Det følger heraf, at da den relevante periode, der skal tages i betragtning ved anvendelsen af bundfradraget, ikke afhænger af afgiftsgrundlaget, men finder anvendelse på gavemodtageren i dennes egenskab af afgiftspligtig, kan de karakteristiske træk af afgiftsgrundlaget for en ikke-hjemmehørende gavemodtager, som modtager en gave fra en ikke-hjemmehørende gavegiver ikke gøre denne gavemodtagers situation objektivt forskellig fra situationen for en ikke-hjemmehørende gavemodtager, som modtager en gave fra en hjemmehørende gavegiver eller situationen for en hjemmehørende gavemodtager, der modtager en gave fra en ikke-hjemmehørende gavegiver, henset til denne periode (jf. analogt dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 55).

60 Det skal endelig undersøges, om en restriktion for de frie kapitalbevægelser som den i denne doms præmis 48 fastslåede kan begrundes objektivt i et tvingende alment hensyn.

Restriktionens begrundelse i tvingende almene hensyn

61 Hvad angår den omstændighed, at der foreligger en eventuel begrundelse i tvingende almene hensyn af den restriktion, som den mindre favorable behandling af ikke-hjemmehørende personer udgør for så vidt angår den periode for sammenlægningen af erhvervelser, som skal tages i betragtning med henblik på anvendelsen af det forhøjede bundfradrag, bemærkes, at de af den tyske regering fremførte argumenter ikke kan tages til følge.

62 Hvad for det første angår begrundelsen vedrørende nødvendigheden af at opretholde sammenhængen i den tyske beskatningsordning bemærkes, at det ganske vist fremgår af Domstolens praksis, at dette hensyn kan begrunde en restriktion fra udøvelsen af de grundlæggende frihedsrettigheder, som er sikret ved traktaten. For at en sådan begrundelse kan tages til følge, skal det imidlertid være fastslået,

at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. dom af 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

63 I det foreliggende tilfælde er det imidlertid tilstrækkeligt at fastslå, at selv om den tyske regering blot i generelle vendinger har gjort gældende, at ErbStG's § 2, stk. 3, medfører en »gennemgribende ændring« af ordningen for den personlige beskatning af ikke-hjemmehørende gavemodtagere, og at alle fordelene og ulemperne som følger af anvendelsen af den ene eller den anden af de to personbeskatningsordninger, som ikke-hjemmehørende erhververe kan vælge imellem, »udligner hinanden«, har den ikke godtgjort, hvorledes sammenlægningen af erhvervelser i en periode på tyve år, når erhververen har ansøgt om at drage fordel af det forhøjede bundfradrag, kan betragtes som en passende foranstaltning til at nå formålet med at opretholde sammenhængen i den tyske beskatningsordning. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at den skattemæssige fordel, som følger af, at der ved anvendelsen af det forhøjede bundfradrag tages hensyn til perioden på ti år forud en overdragelse, ved hvilken mindst én af parterne er hjemmehørende, ikke kompenseres af nogen bestemt skatteopkrævning af gaveafgifterne (jf. analogt dom af 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 54, og af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 60).

64 Det følger heraf, at en restriktion som den i denne doms præmis 48 fastslåede ikke kan begrundes i hensynet til at opretholde sammenhængen i den tyske beskatningsordning.

65 Hvad for det andet angår begrundelsen vedrørende territorialprincippet og den hævdede nødvendighed af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne bemærkes, at det drejer sig om et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen (dom af 7.11.2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

66 Det skal imidlertid bemærkes, at i det foreliggende tilfælde udspringer forskelsbehandlingen vedrørende den periode, der skal tages i betragtning ved anvendelsen af det forhøjede bundfradrag alene af anvendelsen af den omhandlede tyske lovgivning (jf. i denne retning dom af 11.9.2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, præmis 41). Den tyske regering har desuden ikke godtgjort, at denne forskelsbehandling er nødvendig for at sikre Forbundsrepublikken Tysklands beskatningskompetence. Det er således med urette, at den tyske regering har påberåbt sig en sådan begrundelse.

67 Det skal således fastslås, at det i det foreliggende tilfælde ikke er godtgjort, at en restriktion som den i denne doms præmis 48 fastslåede gør det muligt at nå de formål begrundet i tvingende almene hensyn, som den tyske regering hævder at forfølge.

68 Henset til samtlige ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som for overdragelser mellem ikke-hjemmehørende fastsætter, at der i tilfælde af manglende særlig ansøgning fra erhververen anvendes en beregningsmetode for afgifterne med anvendelse af et nedsat skattebundfradrag. Disse bestemmelser er ligeledes og under alle omstændigheder til hinder for en national lovgivning, som fastsætter, at der efter ansøgning fra en sådan erhverver anvendes en beregningsmetode for afgifterne med anvendelse af det forhøjede bundfradrag, som er fastsat for overdragelser, ved hvilke mindst én af parterne er hjemmehørende, idet anvendelsen af denne mulighed for den ikke-hjemmehørende erhverver indebærer en sammenlægning med henblik på beregningen af den skyldige afgift for den pågældende overdragelse af alle erhvervelser modtaget af denne gavemodtager fra samme person i en periode på ti år før og ti år efter denne overdragelse.

Sagens omkostninger

69 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 sagsomkostningerne. 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 (Første Afdeling) for ret:

Artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, som for overdragelser mellem ikke-hjemmehørende fastsætter, at der i tilfælde af manglende særlig ansøgning fra erhververen anvendes en beregningsmetode for afgifterne med anvendelse af et nedsat skattebundfradrag. Disse bestemmelser er ligeledes og under alle omstændigheder til hinder for en national lovgivning, som fastsætter, at der efter ansøgning fra en sådan erhverver anvendes en beregningsmetode for afgifterne med anvendelse af det forhøjede bundfradrag, som er fastsat for overdragelser, ved hvilke mindst én af parterne er hjemmehørende, idet anvendelsen af denne mulighed for den ikke-hjemmehørende erhverver indebærer en sammenlægning med henblik på beregningen af den skyldige afgift for den pågældende overdragelse af alle erhvervelser modtaget af denne gavemodtager fra samme person i en periode på ti år før og ti år efter denne overdragelse.

Underskrifter