Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 8 juni 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Fri rörlighet för kapital — Artiklarna 63 och 65 FEUF — Gåvoskatt — Gåva i form av en fastighet belägen i den berörda medlemsstaten — Nationell lagstiftning, i vilken det föreskrivs att personer som har sitt hemvist i landet har rätt till ett högre grundavdrag än personer som saknar hemvist i landet — Förekomsten av ett system som innebär att personer med hemvist i en medlemsstat i unionen kan välja att omfattas av det högre grundavdraget”

I mål C-479/14:

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Förbundsrepubliken Tyskland) genom beslut av den 22 oktober 2014, som inkom till domstolen den 28 oktober 2014, i målet

Sabine Hünnebeck

mot

Finanzamt Krefeld

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna A. Arabadjiev, J.-C. Bonichot, S. Rodin och E. Regan (referent),

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 december 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Sabine Hünnebeck, genom M. Sarburg, Rechtsanwalt,

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom M. Wasmeier, W. Roels och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 18 februari 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* * Rättegångsspråk: tyska.

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63.1 FEUF och 65 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Sabine Hünnebeck och Finanzamt Krefeld (skattemyndigheten i Krefeld) angående beräkningen av gåvoskatt vid gåva i form av en fastighet belägen i Tyskland och som Sabine Hünnebeck var delägare av.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 1 i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (artikel upphävd genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, 1988, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), föreskrivs följande:

”1. I den mån annat inte föreskrivs i det följande skall medlemsstaterna avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna. För att underlätta tillämpning av detta direktiv skall kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1.

2. För överföringar relaterade till kapitalrörelser skall gälla samma valutakursbestämmelser som tillämpas för löpande betalningar.”

4 Bland de kapitalrörelser som räknas upp i bilaga 1 till direktiv 88/361 återfinns under avsnitt XI däri, som har rubriken ”Personliga kapitalrörelser”, bland annat gåvor och donationer.

Tysk rätt

5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lagen om arvs- och gåvoskatt, i dess lydelse av den 27 februari 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), senast ändrad genom 11 § i lagen av den 7 december 2011 (BGBl. 2011 I, p. 2592) (nedan kallad ErbStG)) föreskrivs följande i 1 §, som har rubriken ”Skattepliktiga transaktioner”:

”1. Transaktioner som omfattas av arvsskatt (eller gåvoskatt)

1) förvärv till följd av dödsfall,

2) gåvor mellan levande personer,

3) gåvor för särskilda ändamål,

…

2. Om inget annat anges ska bestämmelserna i denna lag om förvärv till följd av dödsfall också gälla för gåvor och gåvor för särskilda ändamål. Bestämmelserna om gåvor ska också gälla för gåvor för särskilda ändamål mellan levande personer.”

6 I 2 § ErbStG, som har rubriken ”Personlig skattskyldighet”, föreskrivs följande:

”1. Skattskyldighet inträder

1) för samtliga överförda tillgångar (obegränsad skattskyldighet) i de fall som avses i 1 § första stycket punkterna 1–3 när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle, gåvogivaren vid tidpunkten för gåvans fullbordande eller förvärvaren vid tidpunkten för den beskattningsutlösande händelsen (9 §) är bosatt i landet. Bosatta i landet är
   a) fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i landet,
   b) tyska medborgare som inte har varit varaktigt bosatta utomlands längre än 5 år utan att ha hemvist i Tyskland.

…

3) i alla andra fall, med förbehåll för tredje stycket, för överförda tillgångar bestående av tillgångar i Tyskland i den mening som avses i 121 § Bewertungsgesetz [(lagen om värdering av tillgångar, nedan kallad BewG)] (begränsad skattskyldighet).

…

3. På ansökan av förvärvaren ska en överföring av tillgångar, inklusive tillgångar i Tyskland i den mening som avses i 121 § [BewG] (första stycket punkt 3), beskattas i sin helhet när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle, gåvogivaren vid tidpunkten för gåvans fullbordande eller förvärvaren vid tidpunkten för den beskattningsutlösande händelsen (9 §) har hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat med avseende på vilken avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet [av den 2 maj 1992 (EGT 1994, L 1, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet)] är tillämpligt. I detta fall ska också andra överföringar av tillgångar från samma person vilka ägt rum inom den tioårsperiod som föregår överföringen och den tioårsperiod som följer efter överföringen beskattas i sin helhet och läggas samman i enlighet med 14 §. …”

7 I 14 § ErbstG, som har rubriken ”Hänsyn till tidigare överföringar”, föreskrivs följande i första stycket:

”Överlåter samma person flera tillgångar under en tioårsperiod ska de läggas samman genom att den senast överlåtna tillgångens värde ökas med det värde som de tidigare överlåtna tillgångarna hade vid tidpunkten för överlåtelsen. Gåvoskatten på det totala värdet minskas med den gåvoskatt som med hänsyn till gåvotagarens personliga situation och på grundval av de bestämmelser som var tillämpliga vid tidpunkten för den senaste tillgångsöverlåtelsen skulle ha erlagts på de tidigare överlåtna tillgångarna. …”

8 I 15 § ErbstG, som har rubriken ”Skatteklasser”, föreskrivs följande i första stycket:

”Beroende på det personliga förhållandet mellan mottagaren och arvlåtaren eller gåvogivaren gäller följande tre skatteklasser:

Skatteklass I:

1) Äkta make/maka och livspartner,

2) Barn och styvbarn,

…”

9 16 §, som har titeln ”Grundavdrag”, har följande lydelse:

”1. I fall av obegränsad skattskyldighet (2 § första stycket punkt 1 och 2 § tredje stycket) undantas från skatteplikt tillgångar som förvärvas av

1) äkta makar och livspartners och som har ett värde på högst 500 000 euro,

2) barn i den mening som avses i skatteklass I punkt 2 och barn till avlidna barn i den mening som avses i skatteklass I punkt 2 och som har ett värde på högst 400 000 euro,

…

2. Istället för grundavdraget enligt första stycket ska i fall av begränsad skattskyldighet (2 § första stycket punkt 3) ett grundavdrag om 2 000 euro tillämpas.”

10 121 § BewG, med rubriken ”Tillgångar i Tyskland”, i dess lydelse av den 1 februari 1991 (BGBl. 1991 I, s. 230), senast ändrad genom 10 § i lagen av den 7 december 2011 (BGBl. 2011 I, s. 2592), har följande lydelse:

”Till egendom i landet hör

1) i Tyskland belägen jord- och skogsegendom,

2) fast egendom belägen i Tyskland,

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 Sabine Hünnebeck och hennes två döttrar är tyska medborgare. De är bosatta i Gloucestershire, Förenade kungariket. Sabine Hünnebeck bor sedan år 1996 inte längre i Tyskland och hennes döttrar har aldrig bott i Tyskland.

12 Sabine Hünnebeck ägde hälften av en fastighet belägen i Düsseldorf, Tyskland. Genom avtal upprättat av notarius publicus den 20 september 2011 överförde Sabine Hünnebeck sin andel på döttrarna, vilka erhöll varsin hälft av hennes andel. Eventuell gåvoskatt för denna överlåtelse skulle betalas av Sabine Hünnebeck. Den 12 januari 2012 godkände advokaten, i egenskap av företrädare för Sabine Hünnebecks omyndiga döttrar, avtalet av den 20 september 2011.

13 Genom två beslut av den 31 maj 2012 fastställde skattemyndigheten i Krefeld gåvoskatten som Sabine Hünnebeck skulle betala till 146 509 euro för vardera andel. Vid fastställandet av gåvoskatten hade skattemyndigheten i Krefeld från vardera gåvans värde dragit av ett personligt grundavdrag för begränsat skattskyldiga personer om 2 000 euro.

14 Sabine Hünnebeck begärde omprövning av besluten och yrkade att ett personligt grundavdrag om 400 000 euro för obegränsat skattskyldiga personer skulle tillämpas för vardera överlåtelsen till hennes två barn i enlighet med 16 § första stycket punkt 2 ErbStG. Denna begäran om omprövning avslogs. Därefter väckte Sabine Hünnebeck talan vid Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland) för att medges ett sådant grundavdrag. Vid den domstolen uppgav Sabine Hünnebeck att hon inte framställde någon begäran om grundavdrag hos skattemyndigheten med stöd av 2 § tredje stycket ErbStG eftersom denna bestämmelse, som trädde i kraft efter det att gåvorna överlåtits, inte var tillämplig i detta fall och krävde att tidigare förvärv än de som var aktuella i målet vid den nationella domstolen beaktades.

15 Skattemyndigheten i Krefeld gjorde vid nämnda domstol gällande att 2 § tredje stycket ErbStG garanterade en fullständig likabehandling av obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga personer.

16 Den hänskjutande domstolen hyser tvivel angående huruvida 16 § andra stycket ErbStG, även jämförd med 2 § tredje stycket i samma lag, är förenlig med artiklarna 63.1 FEUF och 65 FEUF.

17 Den hänskjutande domstolen har påpekat att EU-domstolen i dom av den 22 april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), redan har uttalat sig om huruvida 16 § andra stycket ErbStG, i en lydelse som var näst intill identisk med lydelsen av den bestämmelse som är relevant i det nationella målet, var förenlig med unionsrätten. Den hänskjutande domstolen anser, med beaktande av endast den domen, att överklagandet borde bifallas i den mån som det är oförenligt med unionsrätten att tillämpa 2 § första stycket punkt 3 ErbStG i förening med 16 § andra stycket ErbStG, vilket medförde att Sabine Hünnebeck och hennes döttrar medgavs ett grundavdrag om 2 000 euro med anledning av att de vid tidpunkten då den gåva som är i fråga i det nationella målet fullbordades hade hemvist i Förenade kungariket, medan grundavdraget skulle ha uppgått till 400 000 euro, i enlighet med 2 § första stycket punkt 1 a i förening med 15 § första stycket ErbStG och 16 § första stycket punkt 2 ErbStG om givaren eller mottagarna, vid samma tidpunkt, hade haft hemvist i Tyskland.

18 Den hänskjutande domstolen har dock frågat sig om bedömningen blir annorlunda med hänsyn till 2 § tredje stycket ErbStG, vilket infördes av den tyska lagstiftaren med anledning av domen av den 22 april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216).

19 Med hänvisning till den rättspraxis som bygger på dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 162), dom av den 18 mars 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 53) och dom av de 28 februari 2013, Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, punkt 62) har den hänskjutande domstolen påpekat att trots att EU-domstolen ännu inte har uttalat sig i denna fråga har den redan fastställt att en nationell lagstiftning, vars tillämpning är frivillig, kan strida mot unionsrätten. Den hänskjutande domstolen anser följaktligen att det är troligt att införandet av 2 § tredje stycket ErbStG inte var av sådant slag att det ändrade den omständigheten att 16 § andra stycket ErbStG är oförenlig med unionsrätten, i synnerhet med beaktande av att sistnämnda bestämmelse tillämpas systematiskt när den skattskyldige inte har gjort något val.

20 Den hänskjutande domstolen har dessutom uttryckt tvivel om att bestämmelsen i 2 § tredje stycket ErbStG är förenlig med unionsrätten.

21 För det första kan förvärvaren enligt 2 § tredje stycket ErbStG endast begära det högre grundavdraget om arvlåtaren, givaren eller förvärvaren vid tidpunkten för gåvans fullbordande har sin hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat med avseende på vilken EES-avtalet är tillämpligt, medan EU-domstolen i dom av den 17 oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), har fastställt att unionsbestämmelserna utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat om beräkning av arvsskatt, i vilken det föreskrivs att grundavdraget på beskattningsunderlaget vid arv av en fastighet som är belägen i denna medlemsstat ska vara lägre när den avlidne och arvtagaren vid tidpunkten för dödsfallet har hemvist i ett tredjeland än det grundavdrag som skulle ha tillämpats om minst en av dem hade haft sin hemvist i den ovannämnda medlemsstaten vid den tidpunkten.

22 För det andra har den hänskjutande domstolen konstaterat att enligt 2 § tredje stycket andra meningen ErbStG gäller obegränsad skattskyldighet för samtliga överföringar av tillgångar från samma person, vilka ägt rum inom den tioårsperiod som föregår överföringen och den tioårsperiod som följer efter överföringen, vilka i enlighet med 14 § ErbStG ska läggas samman. Det förhåller sig således så, att för skattskyldiga personer som avses i 2 § första stycket punkt 1 ErbStG avser grundavdraget samtliga tillgångar som överförts till en person under en tioårsperiod, medan den tidsperiod som beaktas för skattskyldiga som avses i 2 § tredje stycket ErbStG uppgår till 20 år.

23 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 63.1 FEUF i förening med artikel 65 FEUF tolkas så, att de utgör hinder för lagstiftning i en medlemsstat i vilken det föreskrivs att det grundavdrag som vid beräkningen av gåvoskatt ska minska beskattningsunderlaget vid gåva i form av en i denna stat belägen fastighet är lägre, när givare och gåvotagare vid den tidpunkt då gåvan fullbordas har hemvist i en annan medlemsstat, än det grundavdrag som skulle ha tillämpats om åtminstone en av dem vid samma tidpunkt hade haft sitt hemvist i förstnämnda medlemsstat, också när det i en annan bestämmelse i den förstnämnda medlemsstatens lagstiftning föreskrivs att det högre grundavdraget, på ansökan av gåvotagaren och med beaktande av samtliga förvärv från givaren under den tioårsperiod som föregick och den tioårsperiod som följer efter gåvans fullbordande, ska tillämpas?”

Prövning av tolkningsfrågan

Inledande synpunkter

24 För det första ska det erinras om att den mekanism som den tyska lagstiftaren har infört, enligt vilken grundavdraget från beskattningsunderlaget vid gåva i form av en i denna stat belägen fastighet är lägre, när givare och gåvotagare vid den tidpunkt då gåvan fullbordas har hemvist i en annan medlemsstat, än det grundavdrag som skulle ha tillämpats om åtminstone en av dem vid samma tidpunkt hade haft sitt hemvist i förstnämnda medlemsstat, har av EU-domstolen bedömts utgöra en otillåten restriktion för den fria rörligheten för kapital i dom av den 22 april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) och har också lett till en dom om fördragsbrott av den 4 september 2014, kommissionen/Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148).

25 I målet är det utrett att denna beskattningsmekanism alltid tillämpas vid gåvor mellan personer som saknar hemvist i landet när gåvotagaren inte har ansökt om det högre grundavdraget. Handlingarna i målet innehåller inga uppgifter som föranleder domstolen att bedöma denna beskattningsmekanism på något annat sätt inom ramen för den nu aktuella begäran om förhandsavgörande.

26 Den nationella lagstiftaren har behållit denna beskattningsmekanism men samtidigt ändrat 2 § ErbStG genom att lägga till ett tredje stycke enligt vilket gåvotagaren, vid gåvor mellan personer som saknar hemvist i landet, kan ansöka om att få det högre grundavdraget som föreskrivs avseende gåvor mellan personer där åtminstone en av dem har hemvist i landet.

27 För det andra ska föremålet för den aktuella begäran om förhandsavgörande preciseras.

28 Domstolen påpekar inledningsvis att kommissionen har hävdat att det i ErbStG föreskrivna villkoret att gåvotagare som inte har hemvist i landet endast kan ansöka om att det högre grundavdraget ska tillämpas om gåvotagaren eller givaren har hemvist i en medlemsstat inom unionen eller i en stat där EES-avtalet är tillämpligt, strider mot den rättspraxis som bygger på dom av den 17 oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), eftersom ett sådant grundavdrag inte är tillämpligt vid överföringar mellan givare och mottagare som har hemvist i ett tredjeland.

29 Trots att det av frågans ordalydelse inte uttryckligen hänvisas till denna del av den aktuella nationella lagstiftningen, framgår det av begäran om förhandsavgörande att den hänskjutande domstolen, även i detta hänseende, hyser tvivel om huruvida den nationella lagstiftningen är förenlig med unionsrätten.

30 Det ska erinras om att de frågor avseende tolkning av unionsrätten som den nationella domstolen har ställt, mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på

EU-domstolen att pröva, presumeras vara relevanta. EU-domstolen får dock avvisa begäran då det är uppenbart att den begärda tolkningen inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 februari 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

31 I förevarande fall är det utrett att både Sabine Hünnebeck och hennes två döttrar, som är mottagare av den aktuella gåvan, hade hemvist i Förenade kungariket vid tidpunkten då gåvan fullbordades.

32 Mot denna bakgrund är det påstådda problem angående oförenlighet med unionsrätten som nämnts i punkt 28 i förevarande dom hypotetiskt, eftersom det saknar samband med omständigheterna i det nationella målet. Följaktligen behöver denna fråga inte besvaras av domstolen i förevarande mål.

33 Vidare råder det oenighet gällande tolkningen av den aktuella nationella lagstiftningen med avseende på den tidsperiod som ska beaktas när samtliga gåvor läggs samman i ett sådant fall som anges i 2 § tredje stycket EsrbStG.

34 Den hänskjutande domstolen anser sålunda att när ett sådant fall är aktuellt utgörs det beskattningsunderlag från vilket det medgivna grundavdraget ska dras av samtliga gåvor som fullbordats under en tjugoårsperiod, men att för det fall att givaren eller mottagaren har hemvist i Tyskland utgörs beskattningsunderlaget av samtliga gåvor som fullbordats under en tioårsperiod.

35 Tysklands regering har dock motsatt sig en sådan tolkning av 2 § tredje stycket och 14 § ErbStG. Enligt denna regering ska gåvor som fullbordats inom den tioårsperiod som föregår överföringen och den tioårsperiod som följer efter överföringen läggas samman, både vid gåvor mellan personer som inte har hemvist i landet och vid gåvor mellan personer där åtminstone en av dem har hemvist i landet. Däremot medför en tillämpning av dessa bestämmelser på ansökan av mottagaren obegränsad skattskyldighet för samtliga överföringar av tillgångar som skett under en tjugoårsperiod.

36 I detta hänseende erinrar EU-domstolen om att den hänskjutande domstolen är ensam behörig att fastställa och bedöma de faktiska omständigheterna i det mål som den har att avgöra samt att tolka och tillämpa nationell rätt (se dom av den 11 september 2008, Eckelkamp m.fl., C-11/07, EU:C:2008:489, punkt 32 och där angiven rättspraxis). EU-domstolen ska i princip begränsa sin prövning till de omständigheter som den hänskjutande domstolen beslutat att tillhandahålla den. När det gäller tillämpningen av den relevanta nationella lagstiftningen ska domstolen följaktligen endast beakta den situation som den hänskjutande domstolen anser vara fastställd, och den är inte bunden av påståenden som anförts av någon av parterna i det nationella målet (dom av den 6 mars 2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2003:127, punkt 41). Det ankommer följaktligen på den hänskjutande domstolen och inte på EU-domstolen att avgöra innebörden och verkan enligt tysk rätt av den nationella lagstiftningen i fråga och, särskilt, rättsföljderna för de gåvotagare som inte har hemvist i landet och som ansöker om att det högre grundavdraget ska tillämpas.

37 Mot denna bakgrund får den hänskjutande domstolen anses ha ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarnas 63 FEUF och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som beträffande gåvor mellan personer som inte har hemvist i landet föreskriver dels att ett lägre grundavdrag ska tillämpas vid skatteberäkningen såvida gåvotagaren inte framställer en särskild ansökan, dels att, på ansökan av gåvotagaren, det högre grundavdrag som gäller för gåvor där minst en av parterna har hemvist i landet ska tillämpas vid skatteberäkningen och att utnyttjande av denna valmöjlighet för en gåvotagare som inte har hemvist i landet medför att samtliga gåvor som gåvotagaren mottagit från samma person under den tioårsperiod som föregår och den tioårsperiod som följer efter gåvans fullbordande läggs samman vid beräkningen av den skatt som ska betalas för gåvan i fråga.

Huruvida det föreligger en restriktion för den fria rörligheten

38 Det följer av fast rättspraxis att artikel 63.1 FEUF innebär ett allmänt förbud mot restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater (se dom av den 17 september 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

39 I förevarande fall är det utrett att den gåva som är i fråga i det nationella målet utgör en sådan transaktion som avses i artikel 63.1 FEUF.

40 Avseende frågan huruvida lagstiftningen i det nationella målet utgör en restriktion på det sätt som avses i denna bestämmelse erinrar domstolen om att nationella bestämmelser som avgör värdet på fast egendom vid beräkningen av den skatt som ska erläggas vid förvärv genom gåva inte bara kan avhålla från köp av fast egendom belägen i den berörda medlemsstaten, utan även leda till en minskning av värdet på gåvan för en person med hemvist i en annan medlemsstat än den, där nämnda tillgångar är belägna (se dom av den 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 25).

41 I förevarande mål framgår det av begäran om förhandsavgörande, dels att tillämpningen av den beskattningsmetod som införts i 2 § tredje stycket ErbStG – enligt vilken det är möjligt för mottagaren av en gåva mellan personer som inte har hemvist i landet att använda sig av det högre grundavdrag som är föreskrivet för gåvor där åtminstone en person med hemvist i landet är inblandad – är frivillig, dels att utnyttjandet av denna valmöjlighet innebär, för en gåvotagare som inte har hemvist i landet, att samtliga gåvor som gåvotagaren erhållit från samma person under den tioårsperiod som föregår eller följer efter gåvotillfället läggs samman vid beräkningen av den skatt som ska betalas för den berörda gåvan, medan det beträffande gåvor mellan personer där åtminstone en av dem har hemvist i landet endast är de gåvor som skett under en tioårsperiod som läggs samman.

42 När det gäller frivilligheten av denna beskattningsmekanism understryker domstolen att, även om det antas att ett sådant system är förenligt med unionsrätten, framgår det av fast rättspraxis att en nationell lagstiftning som innebär restriktioner för principerna om fri rörlighet alltjämt kan vara oförenlig med unionsrätten, även om tillämpningen av lagstiftningen är frivillig. Förekomsten av en valmöjlighet som eventuellt skulle kunna innebära att en situation blir förenlig med unionsrätten råder inte i sig bot på den rättsstridighet som vidlåder ett sådant system, som det som är fråga i det nationella målet, vilket alltjämt innefattar en beskattningsmekanism som inte är förenlig med unionsrätten. Det ska tilläggas att detta gäller i ännu högre grad när, såsom i förevarande fall, den mekanism som är oförenlig med unionsrätten också är den som tillämpas med automatik när den skattskyldige inte har gjort något val (dom av den 28 februari 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punkt 62 och där angiven rättspraxis).

43 För att kunna ge ett användbart svar till den hänskjutande domstolen i detta mål måste en prövning ske av frågan om en sådan beskattningsmekanism som införts i 2 § tredje stycket ErbStG är förenlig med EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

44 När det i detta hänseende gäller längden på den tidsperiod under vilken gåvorna läggs samman vid tillämpningen av det högre grundavdraget, är det visserligen riktigt att det högre grundavdrag som tillämpas vid gåvor mellan personer som saknar hemvist i landet på ansökan av gåvotagaren uppgår till samma belopp som det som tillämpas vid gåvor där åtminstone en av parterna har hemvist i landet. Den tidsperiod under vilken gåvorna ska läggas samman skiljer sig emellertid åt beroende på om gåvorna hänförs till den första eller den andra kategorin.

45 I ett sådant fall, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bekräfta, konstaterar EU-domstolen – utan att det finns anledning att ta ställning till förenligheten av en sådan mekanism som den som föreskrivs i 2 § tredje stycket ErbStG såvitt enligt den bestämmelsen samtliga överföringar från en person som saknar hemvist i landet är föremål för obegränsad skattskyldighet –

att den omständigheten att en längre tidsperiod används för att lägga samman gåvor mellan personer som saknar hemvist i landet än den som används för gåvor mellan personer där åtminstone en av dem har hemvist i landet, i förekommande fall, kan leda till att grundavdraget för den första kategorin av gåvor tillämpas på ett större beskattningsunderlag än för den andra kategorin av gåvor och följaktligen till att det tas ut högre gåvoskatt på den första kategorin av gåvor än på den andra kategorin av gåvor. En sådan mekanism har som verkan att begränsa kapitalrörelserna, eftersom den kan minska värdet på gåvor som inbegriper en sådan tillgång (se analogt dom av den 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 27).

46 Det ska även noteras att en sådan situation dessutom förvärras ytterligare av att sammanläggningen beträffande gåvor där åtminstone en person med hemvist i landet är part endast avser tidigare gåvor, vilket möjliggör för den skattskyldige att förutse vilken skatt som kommer att utkrävas, medan sammanläggningen beträffande gåvor mellan personer som inte har hemvist i landet däremot även avser gåvor som äger rum tio år efter den aktuella gåvan, vilket gör att gåvotagarna försätts i ovisshet om vilken skatt som senare kommer att utkrävas. I detta hänseende har Sabine Hünnebeck förklarat att hon inte hade ansökt om att få använda det högre grundavdraget enligt 2 § tredje stycket ErbStG, särskilt på grund av denna oförutsägbarhet.

47 Domstolen konstaterar att en sådan bristande förutsägbarhet kan leda till att personer som saknar hemvist i landet avhålls från att förvärva eller behålla tillgångar som är belägna i Tyskland, då en senare överföring av tillgångarna till andra personer som inte har hemvist i landet medför att dessa personer under en längre period svävar i ovisshet om vilken framtida beskattning som kommer att ske i medlemsstaten (se analogt dom av den 15 september 2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, punkterna 22–25).

48 Under dessa omständigheter och med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra avseende den tidsperiod som vid ansökan från personer som saknar hemvist i landet tillämpas för att erhålla det högre grundavdraget, vilka innefattar tolkning och tillämpning av tysk lagstiftning, konstaterar EU-domstolen att med avseende på den tidsperiod under vilken gåvor läggs samman i syfte att tillämpa det högre grundavdraget, utgör den mindre gynnsamma skattemässiga behandling som gåvor mellan personer som saknar hemvist i landet är föremål för, i förhållandet till den behandling som är förebehållen gåvor där åtminstone en av parterna har hemvist i landet, en restriktion för den fria rörligheten av kapital, som i princip är förbjuden enligt artikel 63.1 FEUF.

49 Vidare konstaterar domstolen, i motsats till vad den tyska regeringen har anfört, att denna skillnad i behandling inte kan anses vara förenlig med EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital på grund av att den avser situationer som inte är objektivt jämförbara. Denna regering har i synnerhet anfört att situationen för personer som har hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet inte är jämförbara när det gäller deras respektive beskattningsunderlag. Dessa två kategorier av skattskyldiga kan inte behandlas på exakt samma sätt på grund av territorialitetsprincipen.

50 Domstolen erinrar i detta hänseende om att enligt artikel 65.1 a FEUF ska artikel 63 FEUF ”inte påverka medlemsstaternas rätt att … tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort”.

51 I den mån som denna bestämmelse i artikel 65 FEUF utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital ska den tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort, eller i vilken stat de har investerat sitt kapital, med automatik är förenlig med fördraget (se dom av den 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

52 Undantaget i artikel 65.1 a FEUF är nämligen i sin tur begränsat genom artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i artikel 65.1 FEUF ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63” (se dom av den 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

53 Det ska således göras en åtskillnad mellan de skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF och sådan godtycklig diskriminering som är otillåten enligt punkt 3 i samma artikel. Av fast rättspraxis framgår emellertid att för att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet – enligt vilken det för beräkningen av gåvoskatten görs en åtskillnad i fråga om storleken på det grundavdrag som tillämpas på beskattningsunderlaget för en fastighet belägen i den berörda medlemsstaten beroende på om givaren eller gåvotagaren har hemvist i denna medlemsstat eller om båda dessa har hemvist i en annan medlemsstat – ska anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital krävs det att skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller att skillnaden är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. För att skillnaden i behandling mellan dessa båda gåvokategorier ska kunna motiveras får den inte heller gå längre än vad som krävs för att ändamålet med den aktuella lagstiftningen ska kunna uppnås (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

54 När det gäller den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet framgår det av de handlingar som inkommit till EU-domstolen att gåvoskatten på en fastighet belägen i Tyskland med tillämpning av ErbStG beräknas dels utifrån fastighetens värde, dels med hänsyn till det familjeband som eventuellt föreligger mellan givaren och gåvotagaren. Inget av dessa båda kriterier är dock avhängigt av var givaren och gåvotagaren har sina respektive hemvist. Beträffande den gåvoskatt som ska erläggas för en i Tyskland belägen fastighet som överlåts genom gåva, finns det således inte, såsom generaladvokaten har gjort gällande i punkt 62 i sitt förslag till avgörande, någon objektiv skillnad som motiverar olika skattemässig behandling mellan, å ena sidan, det fall att ingen av parterna i gåvan har hemvist i denna medlemsstat och, å andra sidan, det fall att åtminstone en av parterna har hemvist i nämnda stat. Situationen för Sabine Hünnebecks döttrar är därmed jämförbar med situationen för samtliga gåvotagare som genom gåva förvärvar en i Tyskland belägen fastighet från en person med hemvist i Tyskland och i förhållande till vilken det föreligger ett familjeband mellan förälder och barn, liksom med situationen för samtliga gåvotagare som har hemvist i den staten och som erhåller gåvan från en person som inte har hemvist där (se, analogt, dom av den 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 36).

55 I den tyska lagstiftningen anses i princip såväl mottagaren av en gåva mellan personer som saknar hemvist i landet som mottagaren av en gåva där åtminstone en av parterna i gåvotransaktionen har hemvist i landet som skattskyldiga vid uppbörden av gåvoskatt på gåvor av i Tyskland belägna fastigheter. Det är endast beträffande den tidsperiod som beaktas för tillämpningen av det grundavdrag som ska göras från beskattningsunderlaget som denna lagstiftning, för beräkningen av skatten, gör en åtskillnad mellan behandlingen av gåvor mellan personer som saknar hemvist i landet, och gåvor mellan personer där åtminstone en av parterna har hemvist i landet. Det är ostridigt att fastställandet av skatteklass och skattesats däremot sker enligt samma regler för båda kategorierna av gåvor (se analogt dom av den 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 37).

56 När en nationell lagstiftning, i fråga om beskattningen av en fastighet som förvärvats genom gåva och är belägen i den berörda medlemsstaten, jämställer, å ena sidan, gåvotagare som saknar hemvist i landet, vilka förvärvat fastigheten från en givare som saknar hemvist i landet och, å andra sidan, gåvotagare som saknar eller som har hemvist i landet, vilka har förvärvat en sådan fastighet från en givare som har hemvist i landet, liksom gåvotagare som har hemvist i landet vilka har förvärvat nämnda fastighet från en givare som saknar hemvist i landet, kan den inte, utan att unionsrättens krav åsidosätts, medföra att dessa gåvotagare behandlas olika vid samma beskattning vad gäller tillämpningen av ett grundavdrag på beskattningsunderlaget avseende fastigheten. Genom att gåvor till

dessa båda personkategorier behandlas på samma sätt, utom vad avser den tidsperiod som beaktas vid tillämpningen av det grundavdrag som gåvotagarna kan komma i åtnjutande av, har den nationella lagstiftaren nämligen medgett att det inte finns någon objektiv skillnad mellan dessa båda kategorier, vad gäller formerna och villkoren för denna beskattning, som skulle kunna motivera olika behandling (se, analogt, dom av den 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 38).

57 Det ska visserligen medges, i likhet med vad den tyska regeringen i huvudsak har hävdat, att beskattningsunderlaget för en gåva till en gåvotagare som saknar hemvist i landet i princip blir lägre när gåvotagaren är begränsat skattskyldig för gåvoskatt i Tyskland än för en gåvotagare som har eller saknar hemvist i landet och som är obegränsat skattskyldig för gåvoskatt i Tyskland (se analogt dom av den 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 52).

58 Denna omständighet påverkar emellertid inte vad som fastslagits ovan, såsom framgår av domstolens rättspraxis (se, bland annat, dom av den 3 september 2014, kommissionen/Spanien, C-127/12, ej publicerad, EU:C:2014:2130, punkterna 77 och 78), och detta i än större utsträckning eftersom den tidsperiod som beaktas vid tillämpningen av det grundavdrag som ska dras av från beskattningsunderlaget, vilket är föreskrivet i den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, inte varierar i förhållande till storleken på beskattningsunderlaget för gåvan, utan är identisk oavsett hur stort beskattningsunderlaget är.

59 Härav följer att eftersom den tidsperiod som beaktas vid tillämpningen av grundavdraget inte står i förhållande till beskattningsunderlagets storlek, utan tillämpas på gåvotagaren på grund av att denne är skattskyldig, kan inte kännetecknen hos beskattningsunderlaget för en gåvotagare som saknar hemvist i landet och som erhåller en gåva från en givare som saknar hemvist i landet medföra att denne gåvotagares situation, med avseende på nämnda tidsperiod, skiljer sig objektivt från situationen för en gåvotagare som saknar hemvist och som erhållit en gåva från en person som har hemvist i landet, eller från situationen för en gåvotagare som har hemvist i landet och som erhåller en gåva från en person som inte har hemvist i landet (se, analogt, dom av den 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 55).

60 Domstolen ska slutligen pröva om restriktionen för kapitalrörelser, som har konstaterats föreligga i punkt 48 ovan, objektivt kan motiveras av ett tvingande skäl av allmänintresse.

Huruvida restriktionen kan motiveras av ett tvingande skäl av allmänintresse

61 När det gäller frågan huruvida restriktionen, i form av en mindre förmånlig behandling av personer som inte har hemvist i landet med avseende på den tidsperiod under vilken erhållna gåvor ska läggas samman för tillämpningen av det högre grundavdraget, kan motiveras av ett tvingande skäl allmänintresse, saknas det fog för vad den tyska regeringen anfört.

62 Beträffande för det första behovet av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang, erinrar domstolen om att det mycket riktigt framgår av domstolens rättspraxis att detta skäl kan motivera en inskränkning i utövandet av de grundläggande rättigheter som säkerställs i fördraget. För att en sådan motivering ska godtas fordras emellertid att det visas att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag (se dom av den 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

63 I förevarande fall räcker det att konstatera att den tyska regeringen endast i allmänna ordalag har gjort gällande att artikel 2 § tredje stycket ErbStG har lett till en ”fullständig ändring” av systemet för personlig skattskyldighet för gåvotagare som saknar hemvist i landet och att de för- och nackdelar som följer av det ena eller det andra systemet för personlig beskattning som en gåvotagare utan hemvist kan välja mellan ”kompenserar varandra”. Den tyska regeringen har emellertid inte styrkt på

vilket sätt en sammanläggning av gåvor under en tjugoårsperiod, när gåvotagaren ansöker om det högre grundavdraget, kan anses utgöra ett lämpligt medel för att uppnå målet att skydda det tyska skattesystemets inre sammanhang. I detta hänseende ska det erinras om att den skattemässiga fördel som, vid tillämpningen av det högra grundavdraget, följer av beaktandet av den tioårsperiod som föregått en gåva som inbegriper åtminstone en person med hemvist i Tyskland, inte kompenseras av något visst skatteuttag i form av gåvoskatt (se, analogt, dom av den 22 april 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 54 och dom av den 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 60).

64 Av detta följer att en restriktion, som den som har konstaterats föreligga i punkt 48 ovan, inte kan motiveras av behovet av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang.

65 När det, för det andra, gäller motiveringen med stöd av territorialitetsprincipen och av det påstådda behovet av att säkerställa att målet att en välavvägd fördelning av medlemsstaternas beskattningsrätt uppnås, erinrar domstolen om att detta utgör ett av domstolen erkänt legitimt mål (dom av den 7 november 2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

66 Domstolen erinrar dock om att i förevarande fall följer åtskillnaden i behandling avseende den tidsperiod som beaktas vid tillämpningen av det högre grundavdraget uteslutande av tillämpningen av den berörda tyska lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 september 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, punkt 41). Den tyska regeringen har för övrigt inte visat att denna åtskillnad i behandling är nödvändig för att säkerställa Förbundsrepubliken Tysklands beskattningsrätt. Den tyska regeringen har således inte fog för att åberopa en sådan motivering.

67 Domstolen konstaterar därmed att det i föreliggande fall inte är styrkt att en sådan restriktion som den som konstaterats i punkt 48 gör det möjligt att uppnå de mål av allmänintresse som den tyska regeringen har påstått att den eftersträvar.

68 Med hänsyn till ovanstående ska frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som beträffande gåvor mellan personer som inte har hemvist i landet föreskriver att ett lägre grundavdrag ska tillämpas vid skatteberäkningen, såvida gåvotagaren inte har framställt en särskild ansökan. Dessa artiklar utgör även och under alla omständigheter, hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att, på ansökan från en sådan gåvotagare, ska det högre grundavdrag som gäller för gåvor där minst en av parterna har hemvist i landet tillämpas vid skatteberäkningen, och att utnyttjandet av denna valmöjlighet för en gåvotagare som inte har hemvist i landet medför att samtliga gåvor som gåvotagaren mottagit från samma person under den tioårsperiod som föregår och den tioårsperiod som följer efter gåvans fullbordande läggs samman vid beräkningen av den skatt som ska betalas för gåvan i fråga.

Rättegångskostnader

69 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (första avdelningen) följande dom:

Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som beträffande gåvor mellan personer som inte har hemvist i landet föreskriver att ett lägre grundavdrag ska tillämpas vid skatteberäkningen, såvida gåvotagaren inte har framställt en särskild ansökan. Dessa artiklar utgör även och under alla omständigheter, hinder för en nationell lagstiftning som föreskriver att, på ansökan från en sådan gåvotagare, ska det högre

grundavdrag som gäller för gåvor där minst en av parterna har hemvist i landet tillämpas vid skatteberäkningen, och att utnyttjandet av denna valmöjlighet för en gåvotagare som inte har hemvist i landet medför att samtliga gåvor som gåvotagaren mottagit från samma person under den tioårsperiod som föregår och den tioårsperiod som följer efter gåvans fullbordande läggs samman vid beräkningen av den skatt som ska betalas för gåvan i fråga.

Underskrifter