



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. WATHELET
fremsat den 18. februar 2016¹

Sag C-479/14

**Sabine Hünnebeck
mod
Finanzamt Krefeld**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse — frie kapitalbevægelser — Artikel 63 TEUF og 65 TEUF — national lovgivning om beskatning af gaver — gave i form af en ejendom beliggende på det nationale område — national lovgivning om et bundfradrag på 400 000 EUR for hjemmehørende og på 2 000 EUR for ikke-hjemmehørende — eksistensen af en valgfri ordning, der giver alle personer, der er bosiddende i en EU-medlemsstat, mulighed for at drage fordel af det højeste bundfradrag«

I – Indledning

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkning af artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF om beregning af gaveafgift af en gave i form af en grund beliggende i Tyskland, når hverken giveren eller modtageren er hjemmehørende i denne medlemsstat.

2. I domme *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) og *Kommissionen mod Tyskland* (C-211/13, EU:C:2014:2148) fastslog Domstolen, at en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter bundfradraget i beskatningsgrundlaget for gaven er afhængig af det sted, hvor gave giver eller modtager har bopæl, når gaven gives, eller det sted, hvor den faste ejendom, der udgør gaven, er beliggende, udgør en hindring for de frie kapitalbevægelser, når den resulterer i, at gaver, der involverer ikke-hjemmehørende personer eller fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat, underlægges en større skattebyrde end gaver, der kun involverer hjemmehørende personer eller ejendom beliggende i beskatningsmedlemsstaten.

3. Den foreliggende sag vedrører spørgsmålet om foreneligheden med EU-retten af den ændring af den i disse to sager omhandlede tyske lovgivning, hvorefter det højeste bundfradrag, der er forbeholdt tyske hjemmehørende, finder anvendelse på en gave mellem ikke-hjemmehørende i form af en ejendom beliggende i Tyskland, såfremt gavemodtageren anmoder om, at gaven underlægges beskatningsordningen for hjemmehørende (fuld skattepligt).

¹ — Originalsprog: fransk.

II – Retsforskrifter

A – EU-retten

4. Artikel 63, stk. 1, TEUF bestemmer, at »alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstater og tredjelande [er] forbudt«.

5. I artikel 65 EF bestemmes følgende:

»1. Bestemmelserne i artikel 63 griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

- a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonderer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret
- b) at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet og i forbindelse med tilsynet med finansielle institutioner, eller til af administrative eller statistiske hensyn at fastlægge procedurer for anmeldelse af kapitalbevægelser eller til at træffe foranstaltninger, der er begrundet i hensynet til den offentlige orden eller den offentlige sikkerhed.

2. Bestemmelserne i dette kapitel griber ikke ind i muligheden for at anvende sådanne restriktioner for etableringsretten, der er forenelige med traktaterne.

3. De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 63.

4. Er der ikke vedtaget foranstaltninger i medfør af artikel 64, stk. 3, kan Kommissionen vedtage en afgørelse, hvorefter restriktive skatteforanstaltninger vedtaget af en medlemsstat over for et eller flere tredjelande skal anses for at være forenelige med traktaterne, hvis de er begrundet ved et af Unionens mål og er forenelige med det indre markeds funktion, og det samme kan Rådet, hvis Kommissionen inden for en periode på tre måneder fra modtagelsen af den pågældende medlemsstats anmodning ikke har vedtaget nogen afgørelse. Rådet træffer afgørelse med enstemmighed på anmodning af en medlemsstat.«

B – Tysk ret

6. Arve- og gaveafgiftsloven (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), som affattet i den udgave, der blev offentliggjort den 27. februar 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), som senest ændret ved artikel 11 i lov af 7. december 2011 (BGBl. 2011 I, s. 2592, herefter »ErbStG«), bestemmer:

»§ 1 – Afgiftspligtige begivenheder

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.

§ 2 – Personlig afgiftspligt

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. Som indlænding anses:

- a) fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt ophold 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 lov om værdiansættelse (Bewertungsgesetz, 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. 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 adderes i henhold til § 14. [...]

§ 14 – Indberegning af tidligere erhvervelser

1. Erhvervelser af flere formueaktiver 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 de afgifter, der ville have været skyldige for de tidligere erhvervelser på grund af erhververens personlige forhold og på grundlag af de bestemmelser, der finder anvendelse på tidspunktet for den seneste erhvervelse. [...]

[...]

§ 15 – Skatteklasser

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

[...]

§ 16 – Bundfradrag

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.«

7. § 121 med overskriften »Indenlandske aktiver« i BewG i den udgave, der blev offentliggjort den 1. februar 1991 (BGBl. 1991 I, s. 230), som senest ændret ved § 10 i lov af 7. december 2011, bestemmer:

»Indenlandske aktiver omfatter:

- 1) indenlandske land- og skovbrugsmæssige aktiver
- 2) indenlandsk fast ejendom

[...]«

III – Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

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

9. Sabine Hünnebeck var medejer af en grund i Düsseldorf (Tyskland) med en ejerandel på 50%. Ved notarielt bekræftet aftale af 20. september 2011 overdrog hun denne andel til sine døtre med 50% til hver. En eventuel gaveafgift skulle betales af Sabine Hünnebeck. Den 12. januar 2012 godkendte de umyndige døtres værge aftalen af 20. september 2011.

10. Ved to afgørelser af 31. maj 2012 fastsatte Finanzamt Krefeld (skattekontoret i Krefeld) den gaveafgift, som Sabine Hünnebeck skulle betale for hver af hendes døtres erhvervelse af en del af den pågældende grund, til 146 509 EUR pr. andel. Ved beregningen af gaveafgiften fradrog skattekontoret i Krefeld i begge tilfælde et personligt bundfradrag for begrænset skattepligtige på 2 000 EUR fra hver af erhvervelsernes værdi.

11. Sabine Hünnebeck har indgivet klage med påstand om anerkendelse af et personligt bundfradrag på 400 000 EUR for fuldt skattepligtige (hjemmehørende).

12. Skattekontoret i Krefeld har afvist sagsøgerens anbringende med den begrundelse, at ErbStG's § 2, stk. 3, åbner mulighed for at ligestille fuldt skattepligtige og begrænset skattepligtige (ikke-hjemmehørende) i fuldt omfang.

13. Tvisten mellem Sabine Hünnebeck og skattekontoret i Krefeld er blevet indbragt for Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland), som er i tvivl om, hvorvidt ErbStG's § 16, stk. 2 – selv henset til ErbStG's § 2, stk. 3 – er forenelig med bestemmelserne i artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF.

14. Den har anført, at Domstolen i Mattner-dommen² allerede fastslog, at ErbStG's § 16, stk. 2, i den version, der var gældende på daværende tidspunkt, og som var formuleret næsten enslydende med den i hovedsagen omhandlede relevante bestemmelse, var uforenelig med EU-retten. Henset alene til denne dom skulle Sabine Hünnebecks søgsmål således tages til følge.

15. Ifølge bestemmelserne i ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 3, sammenholdt med bestemmelserne i § 16, stk. 2, er bundfradraget på 2000 EUR, der skyldes den omstændighed, at Sabine Hünnebeck og hendes døtre, da gaven blev givet, var bosiddende i Det Forenede Kongerige, lavere end det bundfradrag på 400 000 EUR, som i henhold til bestemmelserne i ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 1, litra a), sammenholdt med bestemmelserne i § 15, stk. 1, og § 16, stk. 1, nr. 2, ville være blevet anvendt, hvis mindst en af dem havde været bosiddende i Tyskland på det pågældende tidspunkt.

16. Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf) ønsker imidlertid oplyst, om bestemmelsen i ErbStG's § 2, stk. 3, der blev vedtaget af den tyske lovgiver i forlængelse af Mattner-dommen³ for at bringe tysk lovgivning i overensstemmelse med EU-retten, kan ændre denne konklusion.

17. Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf) har anført, at Domstolen ikke udtalte sig om dette spørgsmål i forbindelse med det traktatbrudssøgsmål vedrørende ErbStG's § 16, stk. 2, som Europa-Kommissionen anlagde mod Forbundsrepublikken Tyskland, og som gav anledning til dom Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148), men imidlertid allerede har fastslået, at en fakultativ national lovgivning kan være uforenelig med EU-retten⁴. Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf) er således af den opfattelse, at det er muligt, at tilføjelsen af ErbStG's § 2, stk. 3, ikke har afhjulpet uforeneligheden af ErbStG's § 16, stk. 2, med EU-retten, bl.a. fordi denne paragraf finder automatisk anvendelse, hvis den skattepligtige ikke har indgivet en ansøgning.

18. Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf) har endvidere anført, at der i øvrigt også er tvivl om, hvorvidt bestemmelsen i ErbStG's § 2, stk. 3, som finder anvendelse efter ansøgning, er forenelig med EU-retten, af følgende årsager.

19. For det første kan erhververen i henhold til ErbStG's § 2, stk. 3, første punktum, kun indgive ansøgning, hvis arvelader, gavegiver eller erhverver på det relevante tidspunkt er bosiddende i en EU-medlemsstat eller en stat, som er omfattet af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992⁵. Domstolen har imidlertid i præmis 27-40 i dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) med hensyn til de frie kapitalbevægelser udvidet sin retspraksis vedrørende beregning af arveafgift til også at omfatte sager, som involverer tredjelande. Da gaver med hensyn til de frie kapitalbevægelser er sammenlignelige med arv, sættes der således spørgsmålstejn ved ErbStG's § 2, stk. 3, første punktum.

2 — C-510/08, EU:C:2010:216.

3 — Ibidem.

4 — Jf. domme Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 162), Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, præmis 53) og Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, præmis 62).

5 — EFT 1994 L 1, s. 3.

20. For det andet foreskriver ErbStG's § 2, stk. 3, andet punktum, at flere formueaktiver, som er erhvervet fra samme person inden for ti år før erhvervelsen og ti år efter erhvervelsen, skal behandles som fuldt skattepligtige og adderes i henhold til ErbStG's § 14. Denne bestemmelse lægger således en periode på 20 år til grund, hvor ErbStG's § 14 finder anvendelse, mens anvendelsen af ErbStG's § 14, stk. 1, første punktum, for personer, der er fuldt skattepligtige i henhold til ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 1, kun lægger en periode på ti år til grund. Det er således muligt, at personer, der efter ansøgning er fuldt skattepligtige personer i henhold til ErbStG's § 2, stk. 3, stilles ringere end personer, der er fuldt skattepligtige personer i henhold til ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med flytninger til og fra Tyskland.

21. Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf) har derfor 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, at en fast ejendom, der er beliggende i denne stat, gives som gave, er mindre, når gavegiver og modtager 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, når en anden bestemmelse i medlemsstaten fastsætter, at det højere bundfradrag – under inddragelse af alle erhvervelser fra giveren ti år før og ti år efter erhvervelsen – finder anvendelse efter ansøgning fra gavemodtageren?«

IV – Retsforhandlingerne ved Domstolen

22. Sabine Hünnebeck, den tyske regering samt Kommissionen har indleveret skriftlige indlæg og har ligeledes afgivet mundtlige indlæg under retsmødet den 16. december 2015.

V – Bedømmelse

23. Den forelæggende ret har med sit præjudicielle spørgsmål anmodet Domstolen om i det væsentlige at afgøre, om behandlingen af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende fastsat i en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en tilsidesættelse af artikel 63 TEUF og 65 TEUF til trods for den lovændring, der blev gennemført i Tyskland i kølvandet på Mattner-dommen⁶.

A – Parternes argumenter

24. Sabine Hünnebeck og Kommissionen har gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er i strid med artikel 63 TEUF og 65 TEUF.

25. Sabine Hünnebeck og Kommissionen har med henvisning til domme Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) og Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148) gjort gældende, at en forskelsbehandling ikke forsvinder, fordi de berørte personer gives en valgmulighed, der kan føre til ligebehandling, særlig når den diskriminerende bestemmelse finder automatisk anvendelse, når der ikke ansøges om anvendelse af denne valgmulighed.

26. Selv hvis det antages, at denne mulighed som sådan i det konkrete tilfælde er tilstrækkelig til at fjerne denne forskelsbehandling, må det dog konstateres, at der af ErbStG's § 2, stk. 3, følger en ny vilkårlig forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til artikel 65, stk. 3, TEUF. Sabine Hünnebeck og Kommissionen har således anført, at en ikke-hjemmehørende skattepligtig, der benytter sig af den i

⁶ – C-510/08, EU:C:2010:216.

ErbStG's § 2, stk. 3, omhandlede valgmulighed, behandles som fuldt skattepligtig i ti år før erhvervelsen og ti år efter erhvervelsen, mens der for hjemmehørende skattepligtige kun foretages en sammenlægning af værdien af alle de aktiver, der er modtaget vederlagsfrit fra den samme person i de ti år, der går forud for den seneste erhvervelse, og der derfor i henhold til ErbStG's § 14 kan fratrækkes allerede betalt skat i forbindelse med tidligere erhvervelser.

27. Sabine Hünnebeck har bekræftet, at hun i den foreliggende sag under alle omstændigheder ikke kunne benytte sig af den i ErbStG's § 2, stk. 3, omhandlede mulighed, da dette ville have medført en fuldstændig uforudsigelig fremtidig beskatning og en mindre gunstig behandling end den behandling, hjemmehørende er omfattet af.

28. Ifølge nævnte regering er den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, som ændret i forlængelse af dom *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216), forenelig med artikel 63 TEUF og 65 TEUF.

29. Ifølge den tyske regering fjerner indførelsen af ErbStG's § 2, stk. 3, den forskelsbehandling, der blev konstateret i domme *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) og *Kommissionen mod Tyskland* (C-211/13, EU:C:2014:2148), fordi fradraget i beskatningsgrundlaget i tilfælde af, at en fast ejendom beliggende i denne stat, gives som gave, er det samme, uanset om gavegiveren og modtageren er bosiddende i Tyskland eller en anden medlemsstat, idet skattepligtige, der er hjemmehørende i andre EU-medlemsstater eller i et land i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS), frit kan vælge at underlægge sig den fulde skattepligt, der finder anvendelse på hjemmehørende.

30. Når en ikke-hjemmehørende skattepligtig vælger fuld skattepligt, er beregningen af den samlede værdi af erhvervelsen omhandlet i ErbStG's § 14, i modsætning til hvad den forelæggende ret har anført, endvidere begrænset til en periode på ti år beregnet med tilbagevirkende kraft fra datoen for den pågældende overdragelse. Der er således ikke i denne forbindelse tale om forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige.

B – *Bedømmelse*

31. Da Domstolen allerede har truffet afgørelse om den i hovedsagen omhandlede tyske lovgivning i de sager, der gav anledning til domme *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) og *Kommissionen mod Tyskland* (C-211/13, EU:C:2014:2148)⁷, skal det undersøges, om de ændringer af denne lovgivning, der blev indført med lov af 7. december 2011, særlig indførelsen af ErbStG's § 2, stk. 3, har afhjulpet den uforenelighed, som Domstolen fastslog.

32. Jeg skal meget kort fremhæve, at nationale foranstaltninger, »som medfører en formindskelse af værdien af den arv eller den gave, som tilkommer en person, der har bopæl i en anden stat end den, hvori de pågældende goder befinder sig, og som pålægger disse goder arveafgift eller gaveafgift«, i henhold til denne retspraksis udgør hindringer for de frie kapitalbevægelser⁸.

33. Domstolen har således fastslået, at »en medlemsstats lovgivning, hvorefter anvendelsen af et bundfradrag i afgiftsgrundlaget for arven eller gaven afhænger af, hvor afdøde eller erhververen havde bopæl på tidspunktet for dødsfaldet, eller hvor gavegiveren og modtageren havde bopæl på tidspunktet for overdragelse af gaven, eller det sted, hvor den faste ejendom, der er genstand for arven

7 — Denne lovgivning og tilsvarende lovgivning i andre medlemsstater har ligeledes været genstand for Domstolens vurdering i de sager, der gav anledning til domme *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20), *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662), *Kommissionen mod Spanien* (C-127/12, EU:C:2014:2130) og *Q* (C-133/13, EU:C:2014:2460).

8 — Dom *Kommissionen mod Tyskland* (C-211/13, EU:C:2014:2148, præmis 41). Jf. i denne retning også domme *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, præmis 31), *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 26), *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 23) og *Kommissionen mod Spanien* (C-127/12, EU:C:2014:2130, præmis 57).

eller gaven, er beliggende, når det bevirker, at arv eller gaver, der involverer ikke-bosiddende personer eller fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat, beskattes hårdere end en arv, som udelukkende involverer bosiddende personer eller formueaktiver i beskatningsmedlemsstaten, udgør [...] en begrænsning af de frie kapitalbevægelser«⁹.

34. Ifølge ErbStG's § 2, stk. 3, som Forbundsrepublikken Tyskland har indført for at rette sig efter dom *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216), kan begrænset skattepligtige, herunder ikke-hjemmehørende, vælge at underlægge gaver, der skal beskattes i Tyskland, den fulde skattepligt, der gælder for hjemmehørende, med det resultat, at bundfradraget på 400 000 EUR, der for så vidt angår hovedsagen er fastsat i ErbStG's § 16, stk. 1, nr. 2), finder anvendelse og ikke bundfradraget på 2 000 EUR, der er fastsat i § 16, stk. 2, for ikke-hjemmehørende skattepligtige.

35. Spørgsmålet er således for det første, om denne valgmulighed, der tilbydes en ikke-hjemmehørende skattepligtig, fjerner den begrænsning af de frie kapitalbevægelser, som Domstolen konstaterede i domme *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) og *Kommissionen mod Tyskland* (C-211/13, EU:C:2014:2148), og for det andet, om de nærmere bestemmelser for anvendelsen af denne valgmulighed¹⁰ og konsekvenserne heraf¹¹ heller ikke begrænser de frie kapitalbevægelser.

1. Om ikke-hjemmehørendes mulighed for at vælge den beskatningsordning for arveafgifter og gaveafgifter, der i princippet er forbeholdt hjemmehørende

36. Den tyske regering har gjort gældende, at muligheden for at vælge fuld skattepligt, der blev indført med ErbStG's § 2, stk. 3, udelukker enhver forskelsbehandling, eftersom hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige behandles på samme måde, når denne valgmulighed benyttes.

37. Henset til Domstolens retspraksis er jeg ikke enig i den tyske regerings tese.

38. I dom *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), hvori den ikke-hjemmehørende skattepligtige person kunne undgå en diskriminerende skatteordning ved at vælge en anden, der angiveligt ikke var diskriminerende (dvs. den ordning, der var gældende for hjemmehørende), fastslog Domstolen i præmis 51 på grundlag af overensstemmende forslag fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer¹², at »en sådan valgmulighed ikke [...] kan udelukke de diskriminerende virkninger af den første af disse to skatteordninger« og heller ikke kan »[lovliggøre] en skatteordning, der isoleret set fortsat er en tilsidesættelse af artikel 49 TEUF, fordi den er diskriminerende«¹³. Med henvisning til præmis 162 i dom *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), en dom, der blev afsagt af store afdeling, tilføjede Domstolen, at »[e]n national ordning, der begrænser den frie bevægelighed, er [...] stadig lige uforenelig med [EU-retten], uanset at anvendelsen af den er fakultativ«¹⁴.

39. I præmis 62 i dom *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117) tilføjede Domstolen, at denne retspraksis gælder så meget desto mere i det tilfælde, »hvor den med EU-retten uforenelige mekanisme ligesom i dette tilfælde er den, der automatisk anvendes, hvis den skattepligtige ikke har foretaget et valg«. Disse principper kan efter min opfattelse fuldt ud finde anvendelse i den foreliggende sag. For at undgå en diskriminerende ordning over for ikke-hjemmehørende personer kan de således, som i den sag, der gav anledning til dom *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), vælge en anden ordning, som angiveligt ikke

9 — Dom *Kommissionen mod Spanien* (C-127/12, EU:C:2014:2130, præmis 58). Jf. i denne retning også dom *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 28) og vedrørende arv dom *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 25).

10 — Denne valgmulighed tilbydes kun ikke-hjemmehørende skattepligtige, som er bosiddende i andre EU-medlemsstater eller EØS-lande og ikke i tredjelande.

11 — ErbStG's § 2, stk. 3, ser ud til at anvende muligheden for at vælge ordningen med fuld skattepligt på alle andre erhvervelser af formueaktiver fra den samme person inden for ti år før erhvervelsen og ti år efter erhvervelsen af det formueaktiv, for hvilket valget foretages.

12 — C-440/08, EU:C:2009:661.

13 — Dom *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, præmis 52).

14 — *Ibidem* (præmis 53).

er diskriminerende¹⁵, og som i princippet finder anvendelse alene på hjemmehørende personer, da det som i dom Beker (C-168/11, EU:C:2013:117) er den mekanisme, der er uforenelig med EU-retten, der automatisk finder anvendelse, hvis den ikke-hjemmehørende skattepligtige ikke vælger den anden ordning.

40. Jeg kan imidlertid ikke træffe en endelig konklusion på dette punkt uden at nævne den nyere dom Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), afsagt uden forslag til afgørelse af en afdeling med tre dommere den 19. november 2015.

41. Den sag, der gav anledning til nævnte dom, vedrørte en svensk lov, der havde til formål at fjerne den hindring for ikke-hjemmehørende skattepligtige, der blev konstateret i dom Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), ved at tillade disse skatteydere at vælge den beskatningsordning, der finder anvendelse på hjemmehørende, i stedet for den beskatningsordning, som i princippet finder anvendelse på dem, og som var genstand for nævnte dom.

42. Efter at have fastslået, at denne sidstnævnte ordning samlet set er gunstigere for ikke-hjemmehørende¹⁶, fastslog Domstolen, »at i forbindelse med indkomstbeskatning udgør et afslag på at indrømme ikke-hjemmehørende skattepligtige, som oppebærer størstedelen af deres indkomst fra kildestaten, og som har valgt at være omfattet af kildeskatteordningen, de samme personlige fradrag som dem, der indrømmes hjemmehørende skattepligtige inden for rammerne af den almindelige beskatningsordning, ikke en forskelsbehandling i strid med artikel 21 TEUF, når de ikke-hjemmehørendes *samlede skattebyrde ikke er større* end skattebyrden for hjemmehørende skattepligtige og personer, som ligestilles hermed, hvis situation er sammenlignelig med situationen for de ikke-hjemmehørende skattepligtige«¹⁷, idet den fandt, at dette forhold »adskiller de faktiske omstændigheder i hovedsagen fra de særlige omstændigheder, der gav anledning til dom Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148)«¹⁸.

43. Efter min opfattelse kan det af dom Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) udledes, at Domstolens konklusion er baseret på den omstændighed, at den beskatningsordning, der finder anvendelse på ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, *samlet set* er gunstigere end den ordning, der i princippet er forbeholdt hjemmehørende skattepligtige personer, eftersom Domstolen sandsynligvis har ønsket at forhindre en ikke-hjemmehørende skattepligtig i at »vælge og vrage«, dvs. at kræve, at de mest gunstige forhold i de to særskilte beskatningsordninger skal finde anvendelse på ham.

44. Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at forekomsten af en forskelsbehandling ikke i forbindelse med prøvelsen af, om foranstaltninger om direkte beskatning er forenelige med de grundlæggende frihedsrettigheder, afhænger af det samlede resultat for den skattepligtige. Som Domstolen fastslog i præmis point 44 i dom Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), »kan det anses for forskelsbehandling i EUF-traktatens forstand, at de to kategorier af skattepligtige [dvs. hjemmehørende og ikke-hjemmehørende] behandles forskelligt, når situationen for disse kategorier ikke adskiller sig objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de *på dette punkt* behandles forskelligt«¹⁹.

45. Om der foreligger forskelsbehandling kan således kun vurderes i forhold til den særlige skattefordel, der indrømmes den ene af de to kategorier af skattepligtige og nægtes den anden kategori, og ikke i forhold til den samlede skattebyrde, der påhviler den pågældende skattepligtige.

15 — Jf. punkt 52-69 i dette forslag til afgørelse.

16 — Jf. dom Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, præmis 43).

17 — Ibidem (præmis 49). Min fremhævelse.

18 — Ibidem (præmis 39).

19 — Dom Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, præmis 44). Min fremhævelse. Jf. i denne retning også domme Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, præmis 19) og Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 60).

46. Under alle omstændigheder er jeg ikke af den opfattelse, at Domstolens konstateringer i præmis 43 og 49 i dom Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765) er tilstrækkelige til at afvige fra Domstolens retspraksis, som den følger af domme *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 162), *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, præmis 49-54) og *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, præmis 62).

47. Jeg er i denne forbindelse ikke enig i det argument, som Kommissionen har fremført under retsmødet, hvorefter den sag, der gav anledning til dom Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), blot vedrørte eksistensen af to særskilte beskatningsordninger – en for hjemmehørende og en for ikke-hjemmehørende – der hver især var forenelige med EU-retten, hvilket ikke er tilfældet i den foreliggende sag, og forklarer den sontring, der foretages i nævnte dom.

48. Dermed ses der bort fra den omstændighed, at Domstolen i dom Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403) fastslog, at den ordning, der samlet set ansås for at være den gunstigste i dom Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), i realiteten var diskriminerende. Som generaladvokat Mengozzi anførte i punkt 60 i sit forslag til afgørelse i sag *Beker* (C-168/11, EU:C:2012:452), var spørgsmålet, om »skatteyderens mulighed for at vælge et juridisk system, som ganske vist generelt er mindre fordelagtigt, men som dog ikke er uforeneligt med EU-retten, gør det omhandlede skattesystem foreneligt med EU-retten i sin helhed«. Domstolen besvarede dette spørgsmål klart benægtende.

49. Jeg har ligeledes af generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse i den pågældende sag, udledt, at Domstolen, som i den sag, der gav anledning til dom Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), havde fået forelagt en mulighed for at vælge et beskatningssystem, der samlet set var »mindre gunstigt«. Dette forhindrede ikke Domstolen i at fastslå, at der var tale om en hindring af de frie kapitalbevægelser.

50. Mens muligheden i den foreliggende sag for at vælge det beskatningssystem, der er forbeholdt hjemmehørende, gør det muligt at opnå et højere bundfradrag, er den ligeledes forbundet med en fuld skattepligt, hvis konsekvenser kan være meget forskellige afhængigt af de enkelte skatteyderes situation, eftersom den, som Kommissionen har anført under retsmødet, resulterer i en beskatning i 20 år af alle de formueaktiver, der erhverves vederlagsfrit, og som er beliggende ikke blot i Tyskland, men overalt i verden, med den risiko for dobbeltbeskatning, det indebærer.

51. Jeg er derfor af den opfattelse, at den omstændighed, at ErbStG's § 2, stk. 3, giver ikke-hjemmehørende skattepligtige mulighed for at opnå det bundfradrag, der er forbeholdt hjemmehørende skattepligtige, ved at vælge den beskatningsordning i forbindelse med arv og gaver, der finder anvendelse på hjemmehørende skattepligtige, ikke har afhjulpet den uforenelighed mellem ErbStG's § 16, stk. 2, og de frie kapitalbevægelser, der blev fastslået i domme *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216) og *Kommissionen og Tyskland* (C-211/13, EU:C:2014:2148).

2. Om de nærmere bestemmelser for anvendelsen af den mulighed ikke-hjemmehørende har for at vælge den ordning for opkrævning af arveafgifter og gaveafgifter, der finder anvendelse på hjemmehørende, og konsekvenserne af dette valg

52. Eftersom den forelæggende ret nærer tvivl med hensyn til selve den i ErbStG's § 2, stk. 3, omhandlede bestemmelses forenelighed med de frie kapitalbevægelser, skal det undersøges, om de nærmere bestemmelser for anvendelsen af den valgmulighed, der findes i denne bestemmelse²⁰, og konsekvenserne heraf²¹ medfører en ny begrænsning af de frie kapitalbevægelser.

20 — Dette valg tilbydes kun ikke-hjemmehørende skattepligtige, som er bosiddende i andre EU-medlemsstater eller EØS-lande og ikke i tredjelande.

21 — Jf. fodnote 11 i dette forslag til afgørelse.

53. Hvad for det første angår de nærmere bestemmelser for anvendelsen af denne valgmulighed er den forelæggende ret af den opfattelse, at denne valgmulighed, da den kun eksisterer for skattepligtige personer, der er bosiddende i EU's medlemsstater eller i EØS-landene, er i strid med dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), hvormed principperne i dom Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) blev udvidet til at omfatte skattepligtige personer bosiddende i et tredjeland.

54. Domstolen fastslog således i præmis 68 i dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), at »artikel [63 TEUF] og [65 TEUF] skal fortolkes således, at de 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 [...], hvor afdøde og arvingen på tidspunktet for dødsfaldet var bosiddende i et tredjeland såsom Det Schweiziske Forbund, er mindre end det bundfradrag, der ville have fundet anvendelse, hvis mindst én af dem på nævnte tidspunkt havde været bosiddende i nævnte medlemsstat«.

55. Som Kommissionen har anført er det indlysende, at begrænsningen af den valgmulighed, der blev indført med ErbStG's § 2, stk. 3, til kun at gælde skattepligtige personer, der er bosiddende i EU's medlemsstater eller i EØS-landene, og ikke personer bosiddende i tredjelande, er i strid med de frie kapitalbevægelser. Der er ikke fremført nogen begrundelse for denne begrænsning. Det skal dog bemærkes, at dette spørgsmål ikke opstår i hovedsagen, eftersom Sabine Hünnebeck og hendes døtre er bosiddende i en anden EU-medlemsstat.

56. Hvad dernæst angår konsekvenserne af udnyttelsen af denne valgmulighed skal det bemærkes, at i henhold til ErbStG's § 2, stk. 3, andet punktum, behandles som fuldt skattepligtige »yderligere formueaktiver, som er erhvervet fra samme person inden for ti år før erhvervelsen og ti år efter [den erhvervelse]«, i forbindelse med hvilken personen har benyttet sig af muligheden for at underkaste sig den ordning for opkrævning af arveafgifter og gaveafgifter, der gælder for hjemmehørende. Ifølge den forelæggende ret begrænser ErbStG's § 14 for hjemmehørende denne periode til de ti år, der går forud for erhvervelsen af formueaktivet.

57. Den tyske regering har bestridt den forelæggende rets fortolkning, idet den har gjort gældende, at den samlede værdi af de relevante formueaktiver, der er modtaget, i begge tilfælde er begrænset til en periode på ti år, der beregnes med tilbagevirkende kraft fra datoen for overdragelsen af formueaktiver.

58. Det skal i denne forbindelse anføres, »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«²².

59. Følgelig tilkommer det ikke Domstolen inden for rammerne af det ved artikel 267 TEUF fastsatte retslige samarbejde at efterprøve eller anfægte rigtigheden af den fortolkning af den nationale lovgivning, som den forelæggende ret har foretaget, idet denne fortolkning henhører under denne rets enekompetence.

60. Ifølge Domstolens retspraksis »udgør nationale foranstaltninger, som medfører en formindskelse af værdien af den arv eller gave, som er givet af en person, der har bopæl i en anden medlemsstat end i den medlemsstat, som afgiftspålægger denne arv eller gave, eller en person, der har bopæl i en anden medlemsstat end i den medlemsstat, hvori de pågældende formueaktiver befinder sig, og som afgiftspålægger arv eller gave vedrørende disse formueaktiver, en restriktion for de frie kapitalbevægelser«²³.

22 — Dom Eckelkamp m.fl. (C-11/07, EU:C:2008:489, præmis 32). Jf. i denne retning også dom Sürül (C-262/96, EU:C:1999:228, præmis 95).

23 — Dom Kommissionen mod Spanien (C-127/12, EU:C:2014:2130, præmis 57). Jf. i denne retning også dom Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 26).

61. Efter min opfattelse er der i den foreliggende sag tale om en ubestridelig forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer, for så vidt som den periode, i hvilken der indberegnes erhvervelser for ikke-hjemmehørende (ti år før og efter erhvervelsen), er betydeligt længere end den periode, der tages i betragtning i forbindelse med hjemmehørende (ti år før overdragelsen). I forbindelse med flere erhvervelser kan denne forskelsbehandling nemt føre til en større beskatning af ikke-hjemmehørende.

62. Da gaveafgiften i forbindelse med en ejendom beliggende i Tyskland i medfør af ErbStG beregnes på grundlag af denne ejendoms værdi og det eventuelle familieforhold mellem gavegiveren og modtageren, findes der endvidere ikke nogen objektiv forskel, der kan begrunde en ulige skattebehandling af en situation, hvor hverken gavegiver eller modtager er bosiddende i denne medlemsstat, og en situation, hvor i det mindste en af disse er bosiddende i den pågældende medlemsstat²⁴.

63. I denne henseende befinder ikke-hjemmehørende skattepligtige sig så meget desto mere i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende skattepligtige, eftersom den pågældende tyske lovgivning behandler dem ens i forbindelse med beskatning af en ejendom givet som gave og beliggende i Tyskland. Domstolen fastslog i præmis 50 i dom Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148), at »den nationale lovgiver ved at behandle gaver og arv til disse to kategorier af skatteydere ens undtagen med hensyn til det bundfradrag, der indrømmes, rent faktisk har erkendt, at der ikke findes nogen objektiv forskel mellem disse to kategorier med hensyn til de nærmere bestemmelser og betingelser for opkrævning af gaveafgifter og arveafgifter, som kan begrunde en forskelsbehandling«. Det samme gælder den periode, i hvilken tidligere erhvervelser indberegnes.

64. ErbStG's § 2, stk. 3, skaber således en ny hindring for de frie kapitalbevægelser.

65. Ifølge den tyske regering er denne hindring begrundet i tvingende almene hensyn, særlig en ligelig fordeling af medlemsstaternes beskatningskompetence og sammenhængen i det tyske skattesystem.

66. Hvad angår den ligelige fordeling af medlemsstaternes beskatningskompetence har den tyske regering på ingen måde forklaret, hvordan denne fordeling ville blive bragt i fare, hvis de tyske myndigheder anvendte den samme periode for indberegning af erhvervelser for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende.

67. Hvad angår sammenhængen i det tyske skattesystem mener den tyske regering, at ikke-hjemmehørende skattepligtige ved at benytte sig af den valgmulighed, der går ud på at underlægge sig den beskatningsordning, der gælder for hjemmehørende, og som findes i ErbStG's § 2, stk. 3, vælger en fuld skattepligt, idet beskatningsgrundlaget omfatter alle såvel indenlandske som udenlandske formueaktiver. Den har heraf udledt, at den skattefordel, der følger af anvendelsen af det forhøjede bundfradrag i ErbStG's § 16, stk. 1, udlignes af en bestemt skatteopkrævning i form af gaveafgifter.

68. Ingen af disse argumenter omhandler imidlertid forskellen i den periode, der tages i betragtning i forbindelse med erhvervelser af formueaktiver til ugunst for ikke-hjemmehørende. Den tyske regering har nærmere bestemt og i strid med fast retspraksis på området²⁵ ikke påvist eksistensen af en direkte sammenhæng mellem indrømmelse af en skattefordel og indberegning af erhvervelser i en længere periode, når gaven vedrører ikke-hjemmehørende gavegivere og modtagere.

69. Argumenterne om sammenhængen i beskatningsordningen må derfor forkastes.

24 — Jf. domme Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 36) og Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148, præmis 49).

25 — Jf. domme Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 42), Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, præmis 77 og 78), Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 53) og Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148, præmis 55 og 56).

VI – Forslag til afgørelse

70. Henset til det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål fra Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf) således:

- »1) Artikel 63 TEUF og artikel 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som den i hovedsagen omhandlede, der for beregningen af gaveafgift fastsætter, at bundfradraget i beskatningsgrundlaget i tilfælde af, at en fast ejendom, der er beliggende i denne stat, gives som gave, når gaved giver og modtager var bosiddende i en anden medlemsstat, da gaven blev ydet, er mindre end det fradrag, der ville være blevet anvendt, såfremt mindst en af dem på dette tidspunkt havde været bosiddende i den førstnævnte medlemsstat, selv om denne lovgivning desuden fastsætter, at det højere bundfradrag kan finde anvendelse efter ansøgning fra gavemodtageren, hvis denne vælger den fulde skattepligt, der er forbeholdt hjemmehørende personer?
- 2) Artikel 63 TEUF og artikel 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som den i hovedsagen omhandlede, der fastsætter, at gavemodtagere, der er bosiddende i tredjelande, med henblik på beregning af gaveafgifter af en fast ejendom, der er beliggende på denne medlemsstats område, kun kan ansøge om anvendelse af det højeste bundfradrag i beskatningsgrundlaget, såfremt enten gaved giveren eller modtageren er bosiddende i denne medlemsstat.
- 3) Artikel 63 TEUF og artikel 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som den i hovedsagen omhandlede, der for beregningen af gaveafgiften fastsætter, at der i tilfælde af, at en fast ejendom, der er beliggende i denne stat, gives som gave, indregnes alle de formueaktiver, der er modtaget vederlagsfrit fra gaved giveren i ti år før og ti år efter, at gaven er givet, når gaved giveren og modtageren på den dato, hvor gaven blev givet, var bosiddende i en anden medlemsstat, mens der, hvis en af dem på samme dato havde været bosiddende i førstnævnte medlemsstat, kun ville blive taget hensyn til de ti år, før gaven blev givet.«