



Samling af Afgørelser

Sag C-394/20

**XY
mod
Finanzamt V**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Düsseldorf)

Domstolens dom (Femte Afdeling) af 21. december 2021

»Præjudiciel forelæggelse – frie kapitalbevægelser – artikel 63 TEUF og 65 TEUF – national lovgivning om arveafgift – fast ejendom beliggende på det nationale område – begrænset arveafgiftspligt – forskellig behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende – ret til bundfradrag i afgiftsgrundlaget – forholdsmæssig nedsættelse i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt – forpligtelser vedrørende tvangsarv – intet fradrag i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt«

1. *Fri bevægelighed for kapital og frihed til at foretage betalinger – traktatens bestemmelser – anvendelsesområde – arveafgift – omfattet – undtagelse – afgørende elementer begrænset til en enkelt medlemsstat*
(Art. 63 TEUF)

(jf. præmis 29 og 30)

2. *Fri bevægelighed for kapital og frihed til at foretage betalinger – skattelovgivning – arveafgift – restriktioner – national lovgivning vedrørende beregning af arveafgift, som bevirker en formindskelse af den arv, der tilfalder en person, der har bopæl i en anden stat end den, på hvis område de pågældende aktiver befinder sig*
(Art. 63 TEUF)

(jf. præmis 32, 58 og 60)

3. *Fri bevægelighed for kapital og frihed til at foretage betalinger – restriktioner – arveafgift – national lovgivning vedrørende beregning af arveafgift, som indrømmer et bundfradrag for en fast ejendom, der er beliggende på denne medlemsstats område – tungere afgiftsbyrde for arv mellem ikke-hjemmehørende end for arv, der involverer mindst en hjemmehørende – restriktion for de frie kapitalbevægelser*
(Art. 63 TEUF og 65 TEUF)

(jf. præmis 33 og 34)

4. *Fri bevægelighed for kapital og frihed til at foretage betalinger – restriktioner – forbud – undtagelser – anvendelighed – betingelse – sontring mellem hjemmehørende afgiftspligtige personer og ikke-hjemmehørende afgiftspligtige personer, som hverken udgør en vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning*
(Art. 65 TEUF)

(jf. præmis 35 og 61)

5. *Fri bevægelighed for kapital og frihed til at foretage betalinger – restriktioner – arveafgift – beregning af arveafgift af fast ejendom beliggende i en medlemsstat – nedsættelse for så vidt angår alene ikke-hjemmehørende arvinger efter en ikke-hjemmehørende arvelader af bundfradraget i afgiftsgrundlaget – ikke tilladt – begrundelse – nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen*
(Art. 63 TEUF og 65 TEUF)

(jf. præmis 36, 39-41, 43, 50 og 55 samt domskonkl. 1)

6. *Fri bevægelighed for kapital og frihed til at foretage betalinger – restriktioner – skatte- og afgiftslovgivning – begrundelse – nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen – lovlighed – betingelser*
(Art. 63 TEUF)

(jf. præmis 46)

7. *Fri bevægelighed for kapital og frihed til at foretage betalinger – restriktioner – arveafgift – beregning af arveafgift af fast ejendom beliggende i en medlemsstat – nægtelse for så vidt angår alene ikke-hjemmehørende arvinger efter en ikke-hjemmehørende arvelader af fradrag af forpligtelser vedrørende tvangsarv, der påhviler den faste ejendom, som er arvens genstand – ikke tilladt – begrundelse – foreligger ikke*
(Art. 63 TEUF og 65 TEUF)

(jf. præmis 62-65, 67, 69 og 71-76 samt domskonkl. 2)

Resumé

XY, der var en østrigsk statsborger med bopæl i Østrig, var enearving efter sin far, som ligeledes var østrigsk statsborger med bopæl i Østrig, og som afgik ved døden i 2018. Sidstnævntes hustru og søn havde ret til tvangsarv.

Da boet bl.a. omfattede fast ejendom beliggende i Tyskland, indgav XY i sin egenskab af begrænset arveafgiftspligtig i denne medlemsstat en arveopgørelse til skatte- og afgiftsmyndighederne, idet XY herved anmodede om at fradrage forpligtelserne vedrørende tvangsarv som gæld i boet med et beløb svarende til 43% af disse forpligtelser¹.

¹ – Ifølge XY udgjorde den del af ejendomsaktiverne, som var underlagt arveafgift i Tyskland, 43% af det samlede bo, som ligeledes omfattede kapitalformue og en grund i Spanien.

Ved beregningen² af XY's skyldige arveafgift, som udelukkende vedrørte de faste ejendomme beliggende i Tyskland, nægtede skatte- og afgiftsmyndighederne at fradrage forpligtelserne vedrørende tvangsarv som gæld i boet. Disse forpligtelser havde nemlig ingen økonomisk tilknytning til de faste ejendomme, der indgik i boet. Skatte- og afgiftsmyndighederne anvendte desuden ved beregningen af arveafgiften et bundfradrag, der var nedsat i forhold til det bundfradrag, der principielt var fastsat for arveladeres børn.

Da XY bestred beregningen af arveafgiften, anlagde XY sag ved den forelæggende ret. Den forelæggende ret ønskede at få klarlagt foreneligheden med EUF-traktatens bestemmelser om kapitalbevægelserne af en medlemsstats lovgivning, der i tilfælde af erhvervelse ved arv af fast ejendom beliggende på det nationale område, hvor hverken arveladeren eller arvingen på tidspunktet for dødsfaldet havde bopæl i denne medlemsstat, fastsatte regler med hensyn til størrelsen af det personlige bundfradrag, som arvingen kunne påberåbe sig, og med hensyn til muligheden for at fradrage forpligtelser vedrørende tvangsarv, der var forskellige fra de regler, der fandt anvendelse, såfremt mindst en af disse personer på dette tidspunkt havde bopæl i den nævnte medlemsstat³.

Domstolens bemærkninger

Efter at have konstateret, at arveafgift som den, der blev opkrævet i det foreliggende tilfælde, henhørte under EUF-traktatens bestemmelser om kapitalbevægelser, undersøgte Domstolen for det første, om en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, for så vidt som den nedsatte bundfradraget i afgiftsgrundlaget i en situation som den i hovedsagen omhandlede, udgjorde en restriktion for de frie kapitalbevægelser, og, i givet fald, om denne restriktion kunne begrundes.

Ifølge den nationale lovgivning kunne fuldt arveafgiftspligtige personer drage fordel af det fulde bundfradrag, når den afgiftsopkrævning, som bundfradraget vedrørte, omfattede hele den overdragne arv. For begrænset arveafgiftspligtige personer blev bundfradraget derimod nedsat proportionalt i forhold til den del af boet, som ikke henhørte under den pågældende medlemsstats beskatningskompetence. Da en sådan lovgivning medførte en tungere afgiftsbyrde for de sidstnævnte, udgjorde den en restriktion for kapitalbevægelserne.

Traktaten tillader imidlertid, at der foretages en sontring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, for så vidt som denne sontring ikke udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning. Den forskellige behandling skal således vedrøre situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller skal være begrundet i et tvingende alment hensyn.

I denne henseende bemærkede Domstolen, at de kriterier, der lå til grund for beregningen af den arveafgift, der vedrørte fast ejendom beliggende i Tyskland, ikke afhang af bopælsstedet. Med henblik på opkrævning af arveafgift af fast ejendom beliggende i Tyskland ansås i henhold til national ret desuden både erhververen af en arv mellem ikke-hjemmehørende personer og en arv, der involverede mindst en hjemmehørende person, for at være afgiftspligtige, idet fastlæggelsen af skatteklasse og afgiftssatsen fulgte af de samme regler. Den eneste forskel, som

² – På grundlag af bestemmelserne i den nationale lovgivning om arveafgift.

³ – Dels således, at bundfradraget i afgiftsgrundlaget blev nedsat i forhold til det bundfradrag, der fandt anvendelse, når mindst en af disse personer på dette tidspunkt havde bopæl i den nævnte medlemsstat, med et beløb, der svarede til den del af boets værdi, som ikke var arveafgiftspligtigt i den nævnte medlemsstat, i forhold til værdien af det samlede bo, dels således, at forpligtelser vedrørende tvangsarv ikke kunne fradrages arven som gæld i boet, selv om disse forpligtelser fuldt ud kunne fradrages, såfremt mindst en af disse personer på dette tidspunkt havde bopæl i den nævnte medlemsstat.

den nationale lovgivning fastsatte mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer vedrørte fastlæggelsen af arvingens afgiftspligtige gevinst. Domstolen udledte heraf, at den nationale lovgiver selv lagde til grund, at der ikke mellem disse to kategorier af arvinger for så vidt angik reglerne og betingelserne for pålæggelse af arveafgift bestod en objektiv forskel på disse situationer, og fastslog, at den forskellige behandling vedrørende indrømmelsen af det omhandlede bundfradrag vedrørte sammenlignelige situationer.

Dernæst undersøgte Domstolen, om den restriktion, der fulgte af denne forskellige behandling, kunne begrundes i tvingende almene hensyn, i det foreliggende tilfælde nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen. En sådan begrundelse kræver bl.a., at der foreligger en direkte sammenhæng mellem indrømmelsen af den pågældende afgiftsmæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt afgiftsopkrævning. Henset til det med den nationale lovgivning forfulgte formål, nemlig at sikre afgiftsfritagelse for en del af familieformuen ved nedsættelse af det samlede arvebeløb, fastslog Domstolen, at denne lovgivning skabte en direkte sammenhæng mellem det bundfradrag, som arvingen kunne påberåbe sig, og omfanget af den beskatningskompetence, der udøvedes med hensyn til den gevinst, der følger af arv. Da denne direkte sammenhæng var egnet til at sikre virkeliggørelsen af det med den omhandlede lovgivning forfulgte formål, og ikke gik ud over, hvad der var nødvendigt for at nå dette formål, udtalte Domstolen, at den restriktion for kapitalbevægelserne, der fulgte af en sådan lovgivning, for så vidt som den vedrørte bundfradraget i afgiftsgrundlaget, var begrundet i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen og var forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.

For det andet undersøgte Domstolen, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgjorde en restriktion for kapitalbevægelserne, for så vidt som den ikke gjorde det muligt i arven at fradrage forpligtelser vedrørende tvangsarv som gæld i boet, såfremt hverken arveladeren eller arvingen på tidspunktet for dødsfaldet havde bopæl i denne medlemsstat, selv om disse forpligtelser fuldt ud kunne fradrages, såfremt mindst en af disse personer på dette tidspunkt havde bopæl i den nævnte medlemsstat.

Domstolen fastslog indledningsvis, at en sådan lovgivning førte til, at arv mellem ikke-hjemmehørende bestående i fast ejendom beliggende på det nationale område blev pålagt en tungere afgiftsbyrde end arv, der involverede mindst en hjemmehørende person, og dermed havde den virkning, at værdien af arven formindskedes for den førstnævnte kategori af arvinger. En sådan lovgivning udgjorde således en restriktion for kapitalbevægelserne.

I forbindelse med undersøgelsen af, om denne restriktion kunne begrundes med, at den forskellige behandling vedrørte situationer, der ikke var objektivt sammenlignelige, eller i tvingende almene hensyn, bemærkede Domstolen dernæst, at for så vidt angår størrelsen af det beløb, der skulle betales i arveafgift af fast ejendom beliggende i Tyskland, var der ingen objektiv forskel mellem henholdsvis arv mellem personer, hvor ingen af disse på tidspunktet for dødsfaldet havde bopæl i denne medlemsstat, og arv mellem personer, hvor mindst en af disse på dette tidspunkt havde bopæl i den nævnte stat. Den forskellige behandling med hensyn til muligheden for at fradrage de omhandlede forpligtelser vedrørte således objektivt sammenlignelige situationer.

Endelig tiltrådte Domstolen ingen af de begrundelser, som Tyskland havde påberåbt sig, dvs. dels nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den tyske beskatningsordning, dels anvendelsen af territorialprincippet og nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der bestemte, at i tilfælde af erhvervelse ved arv af fast ejendom beliggende på det

nationale område, hvor hverken arveladeren eller arvingen på tidspunktet for dødsfaldet havde bopæl i denne medlemsstat, kunne forpligtelser vedrørende tvangsarv ikke fradrages arven som gæld i boet, selv om disse forpligtelser fuldt ud kunne fradrages, såfremt mindst en af disse personer på dette tidspunkt havde bopæl i den nævnte medlemsstat, var således ikke forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.