



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

A.M. COLLINS

fremsat den 9. februar 2023¹

Sag C-670/21

BA

mod

Finanzamt X

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

»Præjudiciel forelæggelse – frie kapitalbevægelser – artikel 63 TEUF til 65 TEUF – arveafgift – fast ejendom beliggende i et tredjeland – gunstig afgiftsbehandling af ejendomme beliggende i en medlemsstat eller i en medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde – restriktion – begrundelse i social- og arbejdsmarkedspolitiske hensyn – boligpolitik – proportionalitet«

I. Indledning

1. I det foreliggende forslag til afgørelse besvarer jeg Domstolens anmodning om at tage stilling til et nyt spørgsmål: Kan medlemsstater forfølge social- og arbejdsmarkedspolitiske målsætninger inden for Den Europæiske Unions område, såsom fremme af målet om økonomisk overkommelige lejeboliger, ved hjælp af foranstaltninger, der udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser til og fra tredjelande?

II. Retsforskrifter

A. EØS-aftalen

2. Artikel 40 i aftale om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (herefter »EØS-aftalen«) af 2. maj 1992² bestemmer, at inden for dens rammer, må der ikke være restriktioner for kapitalbevægelser mellem de kontraherende parter, såfremt kapitalen tilhører personer, der er bosat eller har hjemsted i EU-medlemsstater eller i stater i Den Europæiske Frihandelssammenslutning (EFTA), ligesom der ikke må udøves nogen forskelsbehandling, der støttes på parternes nationalitet eller bopæl eller på stedet for kapitalens anbringelse.

¹ – Originalsprog: engelsk.

² – EFT 1994, L 1, s. 3.

B. Tysk ret

3. § 1, stk. 1, nr. 1, i Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (arve- og gaveafgiftsloven) af 27. februar 1997³, som ændret ved Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (lov om reform af reguleringen af arveafgift og værdiansættelse) (herefter »arve- og gaveafgiftsloven«) af 24. december 2008⁴, pålægger erhvervelser i forbindelse med dødsfald arveafgift.

4. I henhold til arve- og gaveafgiftslovens § 2, stk. 1, nr. 1, indtræder afgiftspligten:

»[...]

1) i de i § 1, stk. 1, nr. 1-3, nævnte tilfælde for samtlige formueaktiver [...] når arvelader på dødstidspunktet, gavegiver på tidspunktet for gavens ydelse eller erhverver på tidspunktet for afgiftens opståen er indlænding. For indlænding anses:

a) fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland

[...]«

5. Arve- og gaveafgiftslovens § 13c⁵ med overskriften »Særlige regler for fast ejendom, der udlejes til beboelsesformål« fastlægger:

»1) Den faste ejendom, der nævnes i stk. 3, skal værdiansættes til 90% af dens markedsværdi.

[...]

3) Den nedsatte markedsværditilgang skal finde anvendelse for fast ejendom eller de dele deraf, som:

1. udlejes til beboelsesformål

2. er beliggende i Tyskland, en medlemsstat i Den Europæiske Union eller i en medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde og

3. ikke udgør en del af en virksomheds aktiver eller land- eller skovbrugsbedriftsaktiver som omhandlet i § 13a.

[...]«

³ – BGBl. 1997 I, s. 378.

⁴ – BGBl. 2008 I, s. 3018.

⁵ – Anmodningen om præjudiciel afgørelse henviser til arve- og gaveafgiftslovens § 13c. Denne bestemmelse er siden blevet til arve- og gaveafgiftslovens § 13d. Jf. Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (lov om tilpasning af arve- og gaveafgiftsloven i henhold til Bundesverfassungsgerichts retspraksis) af 4.11.2016 (BGBl. 2016 I, s. 2464).

C. Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Tyskland og Canada

6. Den 19. april 2001 indgik Forbundsrepublikken Tyskland og Canada en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomstskat og visse andre skatter, forebyggelse af skatteunddragelse samt bistand på det skattemæssige område (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«)⁶. I henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 2 finder den ikke anvendelse for så vidt angår arveafgift. Artikel 26 heri foreskriver ikke desto mindre:

»(1) De kompetente myndigheder i de kontraherende stater skal udveksle de oplysninger, der er relevante for gennemførelsen af bestemmelserne i denne overenskomst eller af de nationale love i de kontraherende stater vedrørende skatter og afgifter, der er omfattet af overenskomsten, for så vidt som beskatningen i henhold til disse regler ikke er i strid med overenskomsten. Udvekslingen af oplysninger er ikke begrænset i henhold til artikel 1. [...]

[...]

(4) Med henblik på denne artikel er skatter og afgifter, der er omfattet af overenskomsten, uanset bestemmelserne i artikel 2, samtlige skatter og afgifter, der er pålagt af en kontraherende stat.«

III. Tvisten i hovedsagen, anmodningen om præjudiciel afgørelse og forhandlingerne ved Domstolen

7. A havde, da han afgik ved døden i 2016, bopæl i Tyskland. Han testamenterede en andel af en fast ejendom beliggende i Canada, der var udlejet til beboelsesformål, til sin søn BA, der ligeledes havde bopæl i Tyskland.

8. Finanzamt X (skatte- og afgiftsmyndighed X, Tyskland) fastsatte ved afgørelse af 17. juli 2017 arveafgiften for så vidt angår denne ejendom.

9. I overensstemmelse med arve- og gaveafgiftslovens § 13c, stk. 1, anmodede BA den 19. marts 2018 om ændring af denne værdiansættelse til brug for beregningen af arveafgiften, således at den i Canada beliggende ejendom skulle afgiftsansættes til 90% af dens markedsværdi. BA har gjort gældende, at den pågældende ejendom opfyldte samtlige af de betingelser, der var fastlagt i nævnte bestemmelse med undtagelse af betingelsen for så vidt angår beliggenhed. BA har gjort gældende, at såfremt arve- og gaveafgiftsloven kræver, at ejendommen er beliggende i Tyskland, i en anden medlemsstat eller i en medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS) for at være omfattet af den afgiftsmæssige fordel i § 13c, stk. 1, er loven i strid med reglerne om de frie kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, der er fastsat ved artikel 63 TEUF.

10. Ved afgørelse af 25. april 2018 meddelte Finanzamt X (skatte- og afgiftsmyndighed X) afslag på BA's anmodning. BA indgav en administrativ klage over denne afgørelse. Skatte- og afgiftsmyndighed X meddelte afslag på hans klage den 23. april 2019, idet den fastslog, at den gunstige behandling med henblik på beregningen af arveafgiften af ejendomme, der er udlejet til beboelsesformål og er beliggende i en medlemsstat eller i en EØS-stat, ikke er i strid med

⁶ – BGBl. 2002 II, s. 670.

artikel 63 TEUF. BA anlagde den 24. maj 2019 et søgsmål ved Finanzgericht Köln (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland) med påstand om annullation af afgørelsen om afslag på sin klage.

11. Den forelæggende ret har i forelæggelsesafgørelsen givet udtryk for tvivl for så vidt angår foreneligheden af de relevante bestemmelser i arve- og gaveafgiftsloven med artikel 63 TEUF. Den omhandlede faste ejendom opfylder samtlige af betingelserne i national ret, som ville gøre den berettiget til en nedsættelse på 10% af afgiftsgrundlaget, bortset fra at den er beliggende i en stat uden for EØS. Ifølge fast retspraksis udgør overdragelsen af aktiver, herunder fast ejendom, fra en afdød persons bo til en eller flere personer kapitalbevægelser med henblik på artikel 63 TEUF⁷. Finanzgericht Köln (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln) har bemærket, at restriktioner for de frie kapitalbevægelser omfatter foranstaltninger, der vil kunne afholde personer med bopæl i en medlemsstat fra at foretage investeringer i andre stater⁸, herunder tredjelande. Finanzgericht Köln (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln) nærer ligeledes tvivl for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt denne restriktion for de frie kapitalbevægelser er begrundet ved standstill-bestemmelsen i artikel 64 TEUF, de begrundelser, der er opregnet i artikel 65 TEUF, eller tvingende almene hensyn. Den er af den opfattelse, at standstill-bestemmelsen ikke finder anvendelse, eftersom den relevante afgiftsmæssige fordel blev indført i 2008. Uanset om den er beliggende i en medlemsstat, i en EØS-stat eller i et tredjeland er der for så vidt angår faste ejendomme, der udlejes til beboelsesformål, tale om den samme situation med henblik på anvendelsen af artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF. Den har endelig bemærket, at der ikke foreligger tvingende almene hensyn, der kan begrunde denne restriktion.

12. Finanzgericht Köln (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln) har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 63, stk. 1, TEUF, artikel 64 TEUF og artikel 65 TEUF fortolkes således, at de er til hinder for national lovgivning i en medlemsstat om opkrævning af arveafgift, som bestemmer, at en bebygget grund, som hører til en privatformue, befinder sig i et tredjeland (her Canada) og udlejes til beboelsesformål, ansættes med sin fulde værdi, mens en grund, som hører til privatformuen og befinder sig i indlandet, i en medlemsstat i Den Europæiske Union eller i en stat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde og udlejes til beboelsesformål, kun indgår med 90% af sin værdi ved beregningen af arveafgiften?«

13. Den tyske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. BA, den tyske regering og Kommissionen afgav i det retsmøde, der blev afholdt den 17. november 2022, mundtlige indlæg og besvarede Domstolens spørgsmål.

14. Der tages i overensstemmelse med Domstolens anmodning i det foreliggende forslag til afgørelse stilling til, hvorvidt medlemsstater kan begrunde restriktioner for de frie kapitalbevægelser til og fra tredjelande ved at påberåbe sig tvingende almene hensyn.

⁷ – Dom af 15.10.2009, Busley og Cibrián Fernandez (C-35/08, EU:C:2009:625, præmis 18), og af 17.10.2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 20).

⁸ – Dom af 22.1.2009, STEKO Industriemontage (C-377/07, EU:C:2009:29, præmis 23).

IV. Bedømmelse

A. Parternes indlæg

15. Artikel 63 TEUF finder anvendelse på kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande. Eftersom der anvendes et højere grundlag til beregningen af den skyldige arveafgift for så vidt angår fast ejendom beliggende i et tredjeland, er BA, den tyske regering og Kommissionen enige om, at de i hovedsagen omhandlede nationale regler hindrer frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF. Der hersker uenighed om, hvorvidt denne restriktion kan begrundes i tvingende almene hensyn.

16. BA har i retsmødet gjort gældende, at den tyske lovgivning, der finder anvendelse, ikke fremmer adgangen til økonomisk overkommelige lejeboliger, eftersom den afgiftsmæssige fordel finder anvendelse for så vidt angår samtlige ejendomme uanset deres værdi. Der er ingen grund til, hvorfor fast ejendom beliggende i tredjelande ikke bør drage nytte af denne afgiftsmæssige fordel.

17. Den tyske regering har fremhævet, at tvisten i hovedsagen omhandler kapitalens frie bevægelighed mellem medlemsstater og tredjelande i modsætning til de frie kapitalbevægelser mellem EØS-stater. Der skal ved vurderingen af, om der foreligger tvingende almene hensyn, tages hensyn til den højere grad af retlig integration mellem medlemsstater. En restriktion for de frie kapitalbevægelser til eller fra tredjelande kan følgelig være begrundet i forhold, der ikke ville begrunde en restriktion for kapitalbevægelser mellem medlemsstater.

18. Den tyske regering har i retsmødet bemærket, at i større tyske byer bruger fire ud af ti husholdninger over 30% af deres disponible indkomst på lejeudgifter. Der består et tilsvarende problem i andre medlemsstater, og dette er bekymrende for de respektive offentlige myndigheder. Som det fremgår af udkastet til arve- og gaveafgiftsloven, vedtog den tyske lovgiver § 13c, idet den tilstræbte formål af almen interesse, nærmere bestemt at øge adgangen til individuelt ejet fast ejendom til beboelsesformål med henblik på at reducere koncentrationen af udlejningsejendomme til beboelse, der tilhører investorgrupper⁹. Den tyske regering har fremhævet, at investorgrupper i modsætning til enkelte personer ikke er genstand for arveafgift. Den afgiftsmæssige fordel er udformet med henblik på at lette presset på personer, der arver fast ejendom, der er udlejet til beboelsesformål, til at sælge den med henblik på at betale afgift, således at anvendelsen til dette formål opretholdes.

19. Den tyske regering har gjort gældende, at styrkelsen af konkurrencen på markedet for lejeboliger bidrager til, at der er adgang til økonomisk overkommelige boliger og til finansiering heraf, hvilket kan udgøre et tvingende alment hensyn¹⁰. Fremme af adgang til økonomisk overkommelige boliger er et europapolitisk mål, hvilket er grunden til, at den tyske lovgivning, der finder anvendelse, udvidede den omhandlede afgiftsmæssige fordel til fast ejendom beliggende i EØS. Hverken den tyske regering, Unionen eller EØS er ansvarlige for at fremme adgangen til økonomisk overkommelige boliger i tredjelande. Det er praktisk umuligt at bedømme behovet for alment boligbyggeri i tredjelande, idet dette ville kræve en meget høj grad af samarbejde med disse lande. Såfremt man udvider den afgiftsmæssige fordel for ejendom beliggende i tredjelande, ville det ligeledes øge omkostningerne ved foranstaltningen for

⁹ – Jf. Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (udkast til arve- og gaveafgiftsloven), 16/7918, af 28.1.2008, s. 25 og 36.

¹⁰ – Dom af 1.10.2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, præmis 30).

statskassen uden at generere yderligere fordele for befolkningerne i Unionen eller i EØS. En begrænsning af den afgiftsmæssige fordel, der indrømmes udlejningsejendom beliggende i Unionen eller i EØS, tilskynder investeringer i sådanne aktiver og bidrager derved til opnåelsen af det forfulgte sociale formål. Den tyske regering er af den opfattelse, at den kan »trække en linje« ved at udelukke fast ejendom beliggende i tredjelande fra at drage nytte af den afgiftsmæssige fordel.

20. Den tyske regering har gjort gældende, at restriktionen i adgangen til den afgiftsmæssige fordel er forholdsmæssig, eftersom den er egent til at opnå det forfulgte formål og ikke går videre end nødvendigt med henblik på at opnå det. Den har i denne forbindelse bemærket, at muligheden for at anvende den afgiftsmæssige fordel er afhængig af grundens beliggenhed og ikke af bopælen for afdøde eller vedkommendes arvinger.

21. Den tyske regering har endvidere begrundet restriktionen i adgangen til den afgiftsmæssige fordel i behovet for at beskytte en effektiv skattekontrol. Uden en ordning for udveksling af oplysninger med tredjelande er de tyske myndigheder ikke i stand til at foretage en prøvelse af, om en grund er udlejet til beboelsesformål. Den tyske regering erkendte ikke desto mindre i retsmødet, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten gør det muligt for de tyske myndigheder at anmode om relevante oplysninger fra de canadiske myndigheder med henblik på at øge værdiansættelsen ved beregningen af arveafgift.

22. Kommissionen er af den opfattelse, at der ikke er tvingende almene hensyn, der kan begrunde den i hovedsagen omhandlede restriktion.

23. Hvad angår fremme af økonomisk overkommelige lejeboliger har Kommissionen i dens skriftlige indlæg gjort gældende, at der ikke er nogen beviser for, at fast ejendom beliggende i tredjelande, som eksempelvis Canada, ikke er i en situation, der er sammenlignelig med situationen for fast ejendom beliggende i Tyskland, Unionen eller EØS. Som svar på Domstolens spørgsmål i retsmødet har Kommissionen anført, at fremme af økonomisk overkommelige lejeboliger kan udgøre en gyldig begrundelse for en restriktion for de frie kapitalbevægelser mellem medlemsstater eller EØS-stater og tredjelande, uanset hvorvidt der er et sammenligneligt behov i disse tredjelande. Det påhviler ikke desto mindre den tyske regering at godtgøre, at dens lovgivning gyldigt forfølger en social- og arbejdsmarkedspolitisk målsætning, og at den er forholdsmæssig. Den tyske lovgivning, der finder anvendelse, rejser mindst to spørgsmål i denne forbindelse. En person, der for det første arver en fast ejendom, der udlejes til beboelsesformål, kan drage nytte af den afgiftsmæssige fordel og dernæst sælge den til en institutionel investor. Den afgiftsmæssige fordel finder for det andet anvendelse for så vidt angår al fast ejendom, herunder luksusejendomme.

24. Kommissionen har yderligere gjort gældende, at den omhandlede restriktion ikke kan begrundes i en effektiv skattekontrol, eftersom den afgiftsmæssige fordel ikke gælder for så vidt angår fast ejendom beliggende i noget tredjeland, uanset om Forbundsrepublikken Tyskland har indgået en aftale om udveksling af oplysninger med dette land, som den har med Canada.

B. Generelle principper

25. De frie kapitalbevægelser finder i henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF anvendelse for så vidt angår kapitalbevægelser både mellem medlemsstater og mellem medlemsstater og tredjelande, uden at der gælder nogen betingelse om gensidighed¹¹. Dette kendetegn adskiller de frie kapitalbevægelser fra samtlige af de øvrige friheder på det indre marked, eftersom sidstnævnte udelukkende finder anvendelse inden for medlemsstaternes område¹².

26. Indrømmelsen af en fordel i forbindelse med værdiansættelsen til brug for beregningen af arveafgiften, der er betinget af, at et aktiv er beliggende på en medlemsstats eller en EØS-stats område, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt i medfør af artikel 63, stk. 1, TEUF¹³. Den gunstige afgiftsmæssige behandling af fast ejendom beliggende i medlemsstater eller EØS-stater kan virke afskrækkende for investeringer i denne form for aktiver, når de er beliggende i tredjelande.

27. Ifølge fast retspraksis bør begrebet restriktion for de frie kapitalbevægelser fortolkes på samme måde for så vidt angår transaktioner mellem medlemsstater, transaktioner til og fra EØS-stater¹⁴ og transaktioner mellem medlemsstater og tredjelande¹⁵.

28. I tillæg til de begrundelser, der er opregnet i traktaten, kan restriktioner for de frie kapitalbevægelser accepteres, såfremt de er begrundet i tvingende almene hensyn, forudsat at de overholder proportionalitetsprincippet¹⁶.

29. Muligheden for at påberåbe sig tvingende almene hensyn består alene, for så vidt som der ikke er gennemført EU-retlige harmoniseringsforanstaltninger, der skal beskytte disse interesser. I mangel på sådanne harmoniseringsforanstaltninger tilkommer det principielt medlemsstaterne at afgøre, hvor langt de vil strække beskyttelsen af disse hensyn, og hvorledes de vil opnå denne beskyttelse. Disse foranstaltninger skal holde sig inden for de grænser, der er afstukket ved traktaten, og være forholdsmæssige¹⁷.

¹¹ – Jf. i denne retning dom af 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen (C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 127 og 128).

¹² – Der pågår en løbende diskussion om den økonomiske fordel ved en fuldstændig kapitalliberalisering i forhold til tredjelande. Et meget kortfattet overblik over de to modsatrettede opfattelser i denne diskussion gives i I. Antonaki, *Capital, Market and the State. Reconciling Free Movement of Capital with Public Interest Objectives*, Brill Nijhoff, Leiden, 2022, s. 11-16. J. Stiglitz, »Capital Market Liberalization, Economic Growth and Instability, World Development«, 2000, 28. udgave, nr. 6, s. 1075-1086, A. Alesina, V. Grilli og G.M. Milsei-Ferretti, »The Political Economy of Capital Controls« i L. Leiderman og A. Razin (red.), *Capital Mobility: The Impact on Consumption, Investment and Growth*, Cambridge University Press, 1994, s. 380.

¹³ – Jf. analogt dom af 22.11.2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, præmis 19), og af 17.1.2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, præmis 35).

¹⁴ – Jf. i denne retning dom af 19.11.2009, Kommissionen mod Italien (C-540/07, EU:C:2009:717, præmis 66), og af 5.5.2011, Kommissionen mod Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, præmis 51).

¹⁵ – Jf. i denne retning dom af 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 28 og 31).

¹⁶ – Dette princip kræver, at restriktioner skal være egnede til at sikre virkeliggørelsen af de mål, de forfølger, og ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt for opnå disse formål. Jf. i denne retning dom af 13.5.2003, Kommissionen mod Spanien (C-463/00, EU:C:2003:272, præmis 68), og af 22.11.2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁷ – Dom af 28.9.2006, Kommissionen mod Nederlandene (C-282/04 og C-283/04, EU:C:2006:608, præmis 32 og 33).

30. Medlemsstater kan rent principielt påberåbe sig tvingende almene hensyn med henblik på at begrunde de frie kapitalbevægelser med tredjelande. Disse grunde kan omfatte sikring af en effektiv skattekontrol, bekæmpelse af skattesvig¹⁸, forebyggelse af rent kunstige arrangementer¹⁹ og bevarelse af både sammenhængen i beskatningsordninger²⁰ og en afbalanceret fordeling af beskatningsretten i forholdet mellem medlemsstater og tredjelande²¹. Selv om Domstolen ofte ikke har lagt de begrundelser, der er blevet fremført til støtte for sådanne restriktioner, til grund, har den i en række tilfælde accepteret begrundelser for restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande under omstændigheder, hvor den ikke ville have accepteret restriktioner for tilsvarende bevægelser mellem medlemsstater²².

31. Denne tilgang forklares ved den omstændighed, at kapitalbevægelser til eller fra tredjelande finder sted i en anden retlig kontekst end dem, der finder sted mellem medlemsstaterne²³ eller inden for EØS²⁴. Som følge af graden af retlig integration mellem medlemsstaterne er beskatningen af grænseoverskridende aktiviteter mellem medlemsstater ikke altid sammenlignelig med beskatningen af tilsvarende aktiviteter mellem disse stater og tredjelande. Den omstændighed, at de frie kapitalbevægelser til og fra tredjelande finder sted i forskellige retlige sammenhænge, forklarer ligeledes, hvorfor artikel 64 TEUF, artikel 65, stk. 4, TEUF og artikel 66 TEUF bestemmer, at medlemsstater kan indføre specifikke fravigelser fra de frie kapitalbevægelser som mellem dem og tredjelande. Denne forskellige retlige sammenhæng har konsekvenser for medlemsstaternes påberåbelse af tvingende almene hensyn. En medlemsstat kan principielt godtgøre, at en restriktion for de frie kapitalbevægelser til eller fra tredjelande er begrundet i et forhold, der ikke nødvendigvis ville begrunde en restriktion for kapitalbevægelser mellem medlemsstater²⁵.

¹⁸ – Dom af 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 172), af 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 55), af 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen* (C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 69), af 5.5.2011, *Kommissionen mod Portugal* (C-267/09, EU:C:2011:273, præmis 42), af 17.10.2013, *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 63), af 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 71), og af 26.2.2019, X (*Passive selskaber etableret i tredjelande*) (C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 73 og 74).

¹⁹ – Dom af 26.2.2019, X (C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 81 og 84).

²⁰ – Dom af 17.10.2013, *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 59), og af 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 91 og 92).

²¹ – Dom af 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen* (C-436/08 og C-437/08, EU:C:2011:61, præmis 118 og 121), af 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 98), og af 26.2.2019, X (*Passive selskaber etableret i tredjelande*) (C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 72).

²² – Jf. eksempelvis dom af 27.1.2009, *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 66-70), af 19.11.2009, *Kommissionen mod Italien* (C-540/07, EU:C:2009:717, præmis 64, 72 og 73), og af 5.5.2011, *Kommissionen mod Portugal* (C-267/09, EU:C:2011:273, præmis 46, 57 og 58). Jf. ligeledes dom af 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 60-66), af 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 85-88), og af 26.2.2019, X (*Passive selskaber etableret i tredjelande*) (C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 94 og 95). Disse domme peger i retning af, at det tilkommer de forelæggende retter i lyset af hver enkelt sags omstændigheder at fastlægge, om restriktioner for de frie kapitalbevægelser er begrundede, navnlig med henvisning til en effektiv skattekontrol.

²³ – Dom af 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 36).

²⁴ – Dom af 19.11.2009, *Kommissionen mod Italien* (C-540/07, EU:C:2009:717, præmis 69), og af 5.5.2011, *Kommissionen mod Portugal* (C-267/09, EU:C:2011:273, præmis 54).

²⁵ – Dom af 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 170 og 171), og af 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 37). Det bemærkes i den juridiske litteratur, at det ikke-EU-retlige aspekt af de frie kapitalbevægelser, særligt begrundelserne, i betydelig grad ikke har været genstand for en tilstrækkelig undersøgelse. Jf. J. Snell, »Free movement of capital: evolution as a non-linear process«, i P. Craig og G. de Búrca (red.), *The Evolution of EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, s. 597-607.

C. *Bedømmelse*

32. I den foreliggende sag har den tyske regering fremført to tvingende almene hensyn med henblik på at begrunde de restriktioner, der pålægges ved dens lovgivning: fremme af økonomisk overkommelige lejeboliger som en social- og arbejdsmarkedspolitisk målsætning og effektiv skattekontrol.

33. For så vidt angår den første begrundelse accepterer Domstolen social- og arbejdsmarkedspolitiske grunde som tvingende almene hensyn i forbindelse med de frie kapitalbevægelser mellem medlemsstater. I Jäger-dommen tog Domstolen stilling til den tyske regerings begrundelse for lovgivningen om arveafgift, der værdiansatte land- og skovbrugsmæssige områder beliggende i Tyskland mere gunstigt i forhold til tilsvarende aktiver beliggende i en anden medlemsstat. Efter at have fastslået, at den gunstigere behandling af aktiver beliggende på det nationale område udgjorde en restriktion for de frie kapitalbevægelser²⁶, fastslog Domstolen, at den sociale funktion, som land- og skovbrugsbedrifter varetager, herunder bevarelse af beskæftigelse i situationer, hvor sådanne områder arves, var et tvingende alment hensyn²⁷. Domstolen konkluderede ikke desto mindre, at denne restriktion var ubegrundet, eftersom det ikke var dokumenteret, at det forfulgte sociale formål ikke burde ydes en tilsvarende beskyttelse i andre medlemsstater²⁸.

34. I dommen i sagen Woningstichting Sint Servatius tog Domstolen stilling til en ordning for almene boliger i Nederlandene, hvor der blev meddelt afslag på tilladelse til investering i et forsøgsprojekt beliggende i Belgien tæt ved den nederlandske grænse. Kravet om forudgående tilladelse og afslaget blev begge anset for at være restriktioner for de frie kapitalbevægelser²⁹. Domstolen bemærkede, at formålet med ordningen for almene boliger var at sikre et tilstrækkeligt antal boliger til personer med lav indkomst med bopæl i Nederlandene³⁰. Den fastslog, at kravene, der var knyttet til almen boligvirksomhed kan udgøre tvingende almene hensyn³¹. For så vidt angår proportionalitetsprincippet kan et krav om forudgående tilladelse være nødvendigt og forholdsmæssigt med henblik på at opnå formålet med almen boligpolitik³². Domstolen kritiserede ikke desto mindre tilladelsesordningen, eftersom den ikke byggede på objektive kriterier, der ikke var udtryk for forskelsbehandling, og på forinden kendte forhold, som sikrede, at den var egnet til at lægge en ramme for de nationale myndigheders skønudøvelse. Restriktionen for de frie kapitalbevægelser var ikke begrundet, eftersom det eneste kriterium var, at et projekt blev anset for at tjene »den nederlandske almene boligsektors interesser«³³.

35. Domstolen har ligeledes forklaret anvendelsen af en medlemsstats boligpolitiske målsætninger i dommen i sagen Busley og Cibrián Fernández. Tysk lovgivning ydede en gunstigere skattemæssig behandling af indtægter fra udlejning af fast ejendom beliggende i Tyskland end dem, der stammede fra udlejning af ejendom beliggende i andre medlemsstater, hvilket udgjorde en restriktion for de frie kapitalbevægelser³⁴. Domstolen accepterede, at det socialpolitiske formål, som den nationale lovgivning forfulgte, nærmere bestemt at opfordre til

²⁶ – Dom af 17.1.2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, præmis 35).

²⁷ – Ibidem, præmis 47 og 50.

²⁸ – Ibidem, præmis 52.

²⁹ – Dom af 1.10.2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, præmis 21-24).

³⁰ – Ibidem, præmis 27.

³¹ – Ibidem, præmis 30.

³² – Ibidem, præmis 32-34.

³³ – Ibidem, præmis 35-38.

³⁴ – Dom af 15.10.2009, Busley og Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, præmis 26 og 27).

opførelsen af lejeboliger for at efterkomme behovet hos den tyske befolkning, udgør et tvingende alment hensyn. Den konkluderede ikke desto mindre, at denne nationale lovgivning ikke overholdt proportionalitetsprincippet, eftersom den fandt anvendelse på samtlige lejeboliger, herunder luksusejendomme, og at den ikke var rettet mod områder i Tyskland, hvor der var tale om en akut mangel på boliger³⁵.

36. Det følger heraf, at en medlemsstat i princippet kan påberåbe sig social- og arbejdsmarkedspolitiske målsætninger som eksempelvis fremme af adgangen til økonomisk overkommelige boliger som tvingende almene hensyn som begrundelse for en restriktion for de frie kapitalbevægelser mellem medlemsstater. Det fremgår i denne forbindelse af præamblen til traktaten om Den Europæiske Union, at medlemsstaterne er besluttet på at fremme sociale fremskridt for deres folk. I henhold til artikel 3, stk. 3, TEU er Unionen bl.a. ansvarlig for at fremme social samhørighed og solidaritet blandt medlemsstaterne. Artikel 151 TEUF sikrer tilsvarende under afsnit X vedrørende »Social- og arbejdsmarkedspolitikken« formålet om en passende social beskyttelse som en målsætning for både Unionen og dens medlemsstater. Det er vanskeligt at forestille sig, hvordan medlemsstater kan gennemføre denne opgave uden at være berettiget til at forfølge politikker på nationalt niveau med henblik på at fremme social samhørighed og solidaritet.

37. Domstolen har endvidere fastslået, at eftersom Unionen har et økonomisk samt socialt og arbejdsmarkedsmæssigt formål, skal de rettigheder, der følger af traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital, afbalanceres i forhold til de mål, der forfølges ved social- og arbejdsmarkedspolitikken, herunder at fremme en passende social beskyttelse³⁶. Artikel 4, stk. 2, TEUF fastlægger, at der er delt kompetence mellem Unionen og medlemsstaterne på området for social- og arbejdsmarkedspolitikken. Selv om artikel 9 TEUF bestemmer, at Unionen skal sikre en passende social beskyttelse ved fastlæggelsen og gennemførelsen af sine politikker og aktiviteter, bestemmer artikel 153 TEUF, at den skal støtte og supplere medlemsstaternes aktiviteter til bekæmpelse af social udstødelse.

38. Der synes følgelig ikke at være nogen grund til, hvorfor en medlemsstat ikke kan påberåbe sig social og arbejdsmarkedspolitiske grunde til en restriktion for de frie kapitalbevægelser til og fra tredjelande. Der er imidlertid intet i disse bestemmelser eller andetsteds i traktaterne, der forpligter medlemsstaterne til at forfølge social- og arbejdsmarkedspolitiske formål i tredjelande³⁷. Heraf følger, at de offentlige myndigheders ansvar for at sikre social beskyttelse hovedsageligt henviser til befolkningen i Unionen, og at de kan træffe foranstaltninger i denne retning.

39. I modsætning til det, som Kommissionen har foreslået i dens skriftlige indlæg, er jeg af den opfattelse, at EU-retten ikke kræver, at medlemsstater tager adgangen til økonomisk overkommelige boliger i tredjelande i betragtning med henblik på at begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser mellem Unionen og tredjelande. Graden af retlig integration mellem medlemsstaterne og deres fælles politiske målsætninger, der forklarer den strenge tilgang i retspraksis i retning af at acceptere begrundelser for restriktioner for de frie kapitalbevægelser mellem medlemsstater³⁸, kan ikke automatisk overføres til disse begrundelser, når de anvendes på kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande. Som det påpeges i punkt 31 i dette

³⁵ – Ibidem, præmis 31 og 32.

³⁶ – Jf. dom af 21.12.2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, præmis 77), og artikel 151, stk. 1, TEUF.

³⁷ – Dette er med forbehold af Unionens kompetence til at indgå internationale aftaler med tredjelande, som eksempelvis handelsaftaler, der kan forfølge en række forskellige formål, herunder formål om social og miljømæssig beskyttelse.

³⁸ – Jf. den i punkt 33-35 i dette forslag til afgørelse nævnte retspraksis.

forslag til afgørelse, forklarer denne betragtning, hvorfor Domstolen har fastslået, at restriktioner for de frie kapitalbevægelser til eller fra tredjelande kan være begrundet under omstændigheder, hvor den samme restriktion for kapitalbevægelser mellem medlemsstater ikke ville være begrundet.

40. Denne konklusion berøres ikke af den omstændighed, at en medlemsstat kan udvide en afgiftsmæssig fordel til at omfatte fast ejendom, der er beliggende i stater, der er part i EØS-aftalen. Denne medlemsstat undgår helt enkelt i denne forbindelse, at der indføres en restriktion for de frie kapitalbevægelser til og fra EØS-stater, som i kraft af EØS-aftalen nyder en større grad af retlig integration med Unionen end tredjelande.

41. Det tilkommer principielt den forelæggende ret at foretage en bedømmelse af, hvorvidt den nationale lovgivning overholder proportionalitetsprincippet. Den bør i forbindelse med denne bedømmelse anerkende, at selv om medlemsstaterne råder over et vidt skøn ved valget af foranstaltninger til gennemførelse af målene med deres social- og arbejdsmarkedspolitik, kan dette skøn imidlertid ikke tjene som begrundelse for, at de rettigheder, som borgerne har i medfør af traktatens bestemmelser, tilsidesættes³⁹.

42. Der er tale om egnede restriktioner, når de kan opfylde formål, der tjener de almene økonomiske interesser, som de har til formål at forfølge, hvilket i dette tilfælde er adgangen til økonomisk overkommelige lejeboliger i Unionen og i EØS. Det tilkommer den forelæggende ret på grundlag af de beviser, der er blevet fremlagt for den, at tage stilling til, om en nedsættelse på 10% af det grundlag, der anvendes til fastsættelsen af værdien med henblik på værdiansættelsen til brug for beregningen af arveafgift for en ejendom, der udlejes til beboelsesformål, er egnet til at lette presset på arvinger til at sælge denne ejendom og konsekvenserne for adgangen til lejeboliger.

43. Med henblik på at foretage en bedømmelse af, hvorvidt en restriktion går videre end nødvendigt for at opnå det mål, der forfølges, opstår spørgsmålet om, hvorvidt foranstaltninger af mindre indgribende karakter ville sikre gennemførelsen af de således forfulgte mål på en lige så effektiv måde⁴⁰. Uanset at dette ligeledes tilkommer den forelæggende ret at tage stilling til, gælder det, at såfremt anvendelsesområdet for den afgiftsmæssige fordel er snævrere og er begrænset til fast ejendom, der er værdiansat under en vis tærskel, hvorved luksusejendomme udelukkes, kan virkningen af restriktionen for de frie kapitalbevægelser til og fra tredjelande svækkes. En sådan begrænsning kan ligeledes have konsekvenser i forhold til at gøre afgiftsgrundlaget progressivt og derved eventuelt fremme adgangen til økonomisk overkommelige lejeboliger.

44. Jeg vil følgelig foreslå Domstolen, at artikel 63, stk. 1, TEUF ikke er til hinder for en national lovgivning, der med henblik på beregningen af arveafgiften behandler værdien af fast ejendom, der udlejes til beboelsesformål i en medlemsstat eller i en EØS-stat, gunstigere end ejendom, der er beliggende i et tredjeland, der anvendes til samme formål, med henblik på at fremme adgangen til økonomisk overkommelige lejeboliger i Unionen og i EØS. Det tilkommer den forelæggende ret at foretage en bedømmelse af, hvorvidt denne nationale lovgivning er egnet til at opnå det forfulgte formål, og hvorvidt der er mindre indgribende, men ligeså effektive foranstaltninger, der gør det muligt at opnå dette formål.

45. Jeg vil nedenfor tage stilling til det andet tvingende almene hensyn, som den tyske regering har fremført, med henblik på at begrunde restriktionen, nærmere bestemt en effektiv skattekontrol.

³⁹ – Dom af 21.12.2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, præmis 81).

⁴⁰ – Jf. i denne retning dom af 21.12.2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, præmis 93).

46. Den retspraksis, hvortil der henvises i punkt 30 i dette forslag til afgørelse, indeholder talrige eksempler på, at Domstolen har accepteret, at en effektiv skattekontrol begrundede restriktioner for de frie kapitalbevægelser til og fra tredjelande⁴¹. Såfremt national lovgivning gør tildelingen af en afgiftsmæssig fordel betinget af opfyldelsen af særlige betingelser, og der ikke er fastsat regler for udveksling af oplysninger mellem medlemsstater og tredjelande, kan medlemsstaten være ude af stand til at efterprøve, om betingelserne for at opnå denne afgiftsmæssige fordel er opfyldt.

47. Oplysningerne i Domstolens sagsakter i den foreliggende sag peger i retning af, at anvendelsen af den omhandlede afgiftsmæssige fordel er betinget af, at den faste ejendom udlejes til beboelsesformål. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, hvorvidt der er fastsat regler for udveksling af oplysninger mellem de kompetente skattemyndigheder. Selv om dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke finder anvendelse på arveafgift, har den tyske regering i retsmødet anerkendt, at forpligtelsen til at udveksle oplysninger i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 26 omfatter samtlige skatter og afgifter, der opkræves af de kontraherende stater.

48. Jeg vil i lyset af det ovenstående foreslå Domstolen at besvare det andet aspekt, der er rejst af den forelæggende ret, således, at artikel 63, stk. 1, TEUF er til hinder for en national lovgivning, der med henblik på beregningen af arveafgiften behandler værdien af fast ejendom, der er udlejet til beboelsesformål i en medlemsstat eller i en EØS-stat, gunstigere end fast ejendom, der er beliggende i et tredjeland, der anvendes til samme formål, med henblik på at sikre en effektiv skattekontrol, såfremt der er fastsat regler for udveksling af relevante oplysninger mellem de kompetente skattemyndigheder.

V. Forslag til afgørelse

49. Jeg vil i lyset af ovenstående betragtninger foreslå Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål fra Finanzgericht Köln (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland) som følger:

»Artikel 63, stk. 1, TEUF skal fortolkes således, at

- bestemmelsen ikke er til hinder for national lovgivning, der med henblik på beregningen af arveafgift behandler værdien af fast ejendom, der udlejes til beboelsesformål i en medlemsstat eller i en medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, gunstigere end fast ejendom, der er beliggende i et tredjeland, der anvendes til samme formål, med henblik på at fremme adgangen til økonomisk overkommelige lejeboliger i Den Europæiske Union og i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, forudsat at den nationale lovgivning er egentlig til at opnå det forfulgte formål, og at der ikke findes mindre restriktive tilsvarende foranstaltninger, der er lige så effektive til opnåelsen af dette formål, og
- bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, der med henblik på beregningen af arveafgift behandler værdien af fast ejendom, der er udlejet til beboelsesformål i en medlemsstat eller i en medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, gunstigere end fast ejendom, der er beliggende i et tredjeland, der anvendes til samme formål,

⁴¹ – Domstolen nåede utvetydigt frem til denne konklusion i dom af 5.5.2011, Kommissionen mod Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, præmis 53-58). Jf. ligeledes dom af 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 55-66), og af 26.2.2019, X (Passive selskaber etableret i tredjelande) (C-135/17, EU:C:2019:136, præmis 74 og 93-95), hvor Domstolen foreslog, at restriktionen kunne være begrundet, men overlod det til den forelæggende ret at tage stilling til spørgsmålet.

med henblik på at sikre en effektiv skattekontrol, såfremt der er fastsat regler for udveksling af relevante oplysninger mellem de kompetente skattemyndigheder.«