

Sag C-510/08

Vera Mattner

mod

Finanzamt Velbert

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Düsseldorf)

»Frie kapitalbevægelser – artikel 56 EF og 58 EF – gaveafgift – bebygget grund – ret til fradrag i beskatningsgrundlaget – forskelsbehandling mellem bosiddende og ikke-bosiddende«

Sammendrag af dom

Frie kapitalbevægelser – restriktioner – gaveafgift

(Art. 56 EF og 58 EF)

Artikel 56 EF, sammenholdt med artikel 58 EF, skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der for beregningen af gaveafgift fastsætter, at fradraget i beskatningsgrundlaget i tilfælde af, at en fast ejendom 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 havde været bosiddende i den førstnævnte medlemsstat, da gaven blev ydet.

Når disse bestemmelser lader anvendelsen af fradraget på beskatningsgrundlaget for en given fast ejendom være afhængig af gavegivers og modtagers bopæl, når gaven ydes, udgør den større skattebyrde for gaver mellem ikke-bosiddende en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

En sådan forskelsbehandling kan ikke begrundes med, at den angår situationer, som er objektivt forskellige. Når en national lovgivning med hensyn til beskatning af en fast ejendom erhvervet ved gave og beliggende i den pågældende medlemsstat ligestiller på den ene side en ikke-bosiddende modtager, der har erhvervet dette formueaktiv fra en ikke-bosiddende gavegiver, og på den anden side en ikke-bosiddende eller bosiddende modtager, der har erhvervet et sådant formueaktiv fra en bosiddende gavegiver, og en bosiddende modtager, der har erhvervet dette formueaktiv fra en ikke-bosiddende gavegiver, kan denne lovgivning ikke inden for rammerne af selv samme beskatningsordning behandle disse modtagere forskelligt for så vidt angår anvendelsen af fradraget på beskatningsgrundlaget for denne faste ejendom uden at komme i strid med EU-rettens krav. Disse persongrupper befinder sig ikke med hensyn til de nærmere regler og vilkår for opkrævning af gaveafgift i objektivt forskellige situationer, som kan begrunde en forskelsbehandling.

Den medlemsstat, hvori den faste ejendom, der gives som gave, er beliggende, kan desuden ikke med henblik på at begrunde en restriktion af de frie kapitalbevægelser, som følger af dens lovgivning, påberåbe sig, at der er en mulighed, som ligger uden for dennes kontrol, for, at et lignende fradrag vil blive tildelt af en anden medlemsstat – f.eks. den medlemsstat, hvori gavegiver og modtager var bosiddende på det tidspunkt, hvor gaven blev ydet – som helt eller delvist vil kunne kompensere for det tab, som modtageren lider, fordi der anvendes et mindre fradrag ved beregningen af den skyldige gaveafgift i den førstnævnte medlemsstat. Dette gør sig så meget

desto mere gældende, hvis den medlemsstat, hvori gavegiver og modtager er bosiddende, anvender et mindre fradrag end det, som den medlemsstat, hvori den faste ejendom er beliggende, tildeler, eller værdiansætter ejendommen højere end den sidstnævnte stat.

Risikoen for omgåelse af beskatningsreglerne vedrørende arv ved at give flere samtidige gaver eller ved at overdrage hele en persons samlede formueaktiver ved hjælp af fortsatte gaver over en årrække kan ikke begrunde en begrænsning af det fradrag, der anvendes på beskatningsgrundlaget, da risikoen forekommer lidet sandsynlig. For så vidt angår eventuelle senere gaver forholder det sig således, at selv om den medlemsstat, hvori den faste ejendom, der gives som gave, er beliggende, er beføjet til at sikre, at beskatningsreglerne vedrørende arv ikke omgås ved opsplitning i flere gaver mellem de samme personer, er risikoen for omgåelse vedrørende gaver mellem personer, der ikke er bosiddende i medlemsstaten, i lige så høj grad til stede i tilfælde af gaver, der involverer en bosiddende. Da den nationale lovgivning for at forhindre en sådan opsplitning i flere gaver for så vidt angår gaver, der involverer en bosiddende, ikke fastsætter anvendelse af det lavere fradrag, men kun, at det fulde fradrag for sådanne gaver kun finder anvendelse én gang på beskatningsgrundlaget, der består af en sammenlægning af alle de omhandlede gaver, kan anvendelsen af det lavere fradrag, når gaven er mellem ikke-bosiddende personer, ikke anses for at være et egnet middel til at opnå formålet om at undgå en sådan omgåelse.

Den omhandlede lovgivning kan heller ikke begrundes i hensynet til at opretholde sammenhængen i den nationale beskatningsordning, da den skattefordel, der opstår i medlemsstaten, hvori den faste ejendom, der gives som gave, er beliggende, ved anvendelsen af det fulde fradrag på beskatningsgrundlaget, når gaven involverer mindst én bosiddende i denne stat, ikke udlignes i denne stat ved en særlig skatteopkrævning i form af gaveafgift.

(jf. præmis 28, 35, 38, 42, 44, 46, 48-51 og 54-56 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

22. april 2010 (*)

»Frie kapitalbevægelser – artikel 56 EF og 58 EF – gaveafgift – bebygget grund – ret til fradrag i beskatningsgrundlaget – forskelsbehandling mellem bosiddende og ikke-bosiddende«

I sag C-510/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) ved afgørelse af 14. november 2008, indgået til Domstolen den 24. november 2008, i sagen:

Vera Mattner

mod

Finanzamt Velbert,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus og A. Ó Caoimh (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. februar 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Finanzamt Velbert ved F.-D. Rilinger og G. Köhler, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 39 EF, 43 EF, 56 EF og 58 EF vedrørende henholdsvis arbejdskraftens frie bevægelighed, etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Vera Mattner og Finanzamt Velbert (herefter »Finanzamt«) vedrørende beregning af gaveafgift i forbindelse med erhvervelse af en bebygget grund beliggende i Tyskland.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

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

»1. Medlemsstaterne ophæver de restriktioner for kapitalbevægelser, der finder sted mellem valutaindlændinge i medlemsstaterne, medmindre andet er fastsat i nedenstående bestemmelser. For at lette gennemførelsen af dette direktiv klassificeres kapitalbevægelserne efter nomenklaturen i bilag I.

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

4 Blandt de opregnede kapitalbevægelser i afsnit XI i bilag I til direktiv 88/361 er kapitalbevægelser af personlig karakter, som bl.a. omfatter gaver og legater.

Nationale retsfor skrifter

5 Arve- og gaveafgiftsloven (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), som affattet ved bekendtgørelse af 27. februar 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), senest ændret ved lov af 10. oktober 2007 (BGBl. 2007 I, s. 2332), der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »ErbStG«), fastsætter følgende bestemmelser:

»§ 1 Afgiftspligtige begivenheder

(1) Arveafgift (gaveafgift) svares af:

1. erhvervelser som følge af dødsfald
2. gaver ydet i levende live
3. [...]

(2) Medmindre andet er bestemt, gælder forskrifterne i denne lov vedrørende erhvervelser som følge af dødsfald også for gaver [...]

§ 2 Personlig afgiftspligt

(1) Afgiftspligten indtræder

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.

Som indlænding anses

- a. fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt ophold i Tyskland
- b. tyske statsborgere, der i ikke mere end fem år har opholdt sig i udlandet uden at have en bopæl i Tyskland.

[...]

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

[...]

§ 14 Indberegning af tidligere erhvervelser

Erhvervelser af flere formuegoder fra den samme person i løbet af ti år skal lægges sammen således, at der til den seneste erhvervelse lægges de tidligere erhvervelser med deres tidligere værdi. Ejerskifteafgiften af det samlede beløb fratrækkes afgifterne, der ville have været skyldige for de tidligere erhvervelser på grund af erhververens personlige forhold og på grundlag af de bestemmelser, der fandt anvendelse på tidspunktet for den seneste erhvervelse. Hvis de afgifter, der er omhandlet i andet punktum, er højere, skal de afgifter, der reelt skyldes for de tidligere

erhvervelser, og som indgår i beregningen, fratrækkes ejerskifteafgiften. [...]

§ 15 Skatteklasser

(1) Afhængig af erhververs personlige relation til arvelader eller gavegiver sondres mellem tre skatteklasser:

Skatteklasse I:

1. [...]

2. børn og stedbørn [...]

[...]

§ 16 Bundfradrag

(1) I de § 2, stk. 1, nr. 1), nævnte tilfælde kan afgiftsfrit erhverves

1. [...]

2. 205 000 EUR af børn, jf. skatteklasse I, nr. 2).

(2) I de i § 2, stk. 1, nr. 3), nævnte tilfælde træder et bundfradrag på 1 100 EUR i stedet for bundfradraget i henhold til stk. 1.

§ 19 Skattesatser

(1) Der opkræves afgifter i henhold til følgende procentsatser:

Værdien af den afgiftspligtige erhvervelse [...], der ikke overstiger [...] EUR

Procentsats i skatteklasse I [...]

52 000

7

256 000

11

[...]«

6 BewG's § 121, som affattet ved bekendtgørelse af 1. februar 1991 (BGBl. 1991 I, s. 230), senest ændret ved lov af 13. december 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2378), med overskriften »Indenlandsk formue« bestemmer:

»Til den indenlandske formue hører

[...]

2. indenlandsk fast ejendom

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Vera Mattner, som er tysk statsborger og har boet i Nederlandene i mere end 35 år, erhvervede ved aftale af 23. maj 2007 indgået for notar en bebygget grund beliggende i Düsseldorf (Tyskland) til en værdi af 255 000 EUR som en gave fra sin mor, der også er tysk statsborger, og som har boet i Nederlandene i mere end 50 år.

8 Ved afgørelse af 24. januar 2008 fastsatte Finanzamt gaveafgiften til 27 929 EUR for den gave, som Vera Mattner havde modtaget. Dette beløb fremkom ved at fratrække et bundfradrag på 1 100 EUR fra grundens værdi og ved på det således fremkomne beregningsgrundlag at anvende en afgiftssats på 11%.

9 Ved afgørelse af 23. maj 2008 afviste Finanzamt den af Vera Mattner indgivne klage mod denne afgørelse.

10 Vera Mattner anlagde sag ved Finanzgericht Düsseldorf med påstand om anerkendelse af et bundfradrag på 205 000 EUR, der er det fastsatte beløb for gaver til børn, når gavegiver eller modtager har bopæl på det nationale område, når gaven ydes.

11 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at ErbStG's § 16, stk. 2, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser i artikel 56, stk. 1, EF's forstand, for så vidt som størrelsen af det omhandlede skatemæssige bundfradrag afhænger af gavegivers eller modtagers bopæl. I den forelagte sag forholder det sig således, at såfremt Vera Mattner eller hendes mor havde haft bopæl i Tyskland, havde Vera Mattner kunnet gøre krav på bundfradraget på 205 000 EUR, der er fastsat i § 16, stk. 1, nr. 2), hvilket havde betydet, at beskatningsgrundlaget var begrænset til kun 50 000 EUR, og at de krævede afgifter, henset til den anvendelige afgiftssats på 7% i henhold til ErbStG's § 19, stk. 1, ville beløbe sig til 3 500 EUR i stedet for 27 929 EUR.

12 Den forelæggende ret betvivler, at denne restriktion for de frie kapitalbevægelser er begrundet, når en fuld skattepligtig person, der har modtaget en grund beliggende i indlandet vederlagsfrit, og en begrænset skattepligtig person, der også har modtaget en grund beliggende i indlandet vederlagsfrit, ifølge denne ret må anses for at befinde sig i situationer, der er objektivt sammenlignelige.

13 Den forelæggende ret har i denne henseende anført, at Bundesfinanzhof ganske vist ved dom af 21. september 2005 har fastslået, at der i princippet er så store forskelle mellem fuldt arveafgiftspligtige og begrænset arveafgiftspligtige, at lovgiver ikke er forpligtet til at behandle disse to kategorier afgiftspligtige ens ved tildeling af personlige fradrag. Medens samtlige formueaktiver pålægges arveafgift hos fuldt arveafgiftspligtige, er afgiftspligten begrænset til den »indenlandske formue«, jf. BewG's § 121, for begrænset afgiftspligtige. Det beregningsgrundlag, hvorpå bundfradraget skal anvendes i tilfælde af fuld afgiftspligt, er derfor som regel et ganske andet end det beregningsgrundlag, der fremkommer i tilfælde af begrænset afgiftspligt.

14 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt disse betragtninger også er begrundet hvad angår opkrævning af ejerskifteafgift af gaver (herefter »gaveafgift«), eftersom det i et sådant tilfælde udelukkende er det modtagne formueaktiv, som pålægges afgift, og der ikke er forskellige beregningsgrundlag for fuldt skattepligtige og begrænset skattepligtige. Den forelæggende ret er derfor af den opfattelse, at den forskellige behandling af fuldt skattepligtige og begrænset skattepligtige heller ikke synes at kunne begrundes i tvingende almene hensyn.

15 Den forelæggende ret rejser desuden spørgsmålet, om ErbStG's § 16, stk. 2, er forenelig med artikel 39 EF og 43 EF, eftersom de gaveafgiftsmæssige konsekvenser hører til de

overvejelser, som en statsborger i en medlemsstat kan tage hensyn til ved sin beslutning om at gøre eller ikke at gøre brug af sin frie bevægelighed i henhold til EF-traktaten.

16 På denne baggrund har Finanzgericht Düsseldorf besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 39 EF og 43 EF samt artikel 56 EF, sammenholdt med artikel 58 EF, fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats nationale lovgivning om opkrævning af gaveafgift, der i tilfælde af, at en ikke-bosiddende person erhverver en grund beliggende på det nationale område, kun foreskriver et bundfradrag på 1 100 EUR, hvorimod der indrømmes et bundfradrag på 205 000 EUR, hvis den samme grund ydes som gave i tilfælde, hvor gave giver eller modtager havde bopæl i den pågældende medlemsstat, da gaven blev ydet?«

Om det præjudicielle spørgsmål

17 Med sit spørgsmål spørger den forelæggende ret nærmere bestemt, om artikel 39 EF, 43 EF, 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der for beregningen af gaveafgiften fastsætter, at fradraget i beskatningsgrundlaget i tilfælde af, at en fast ejendom beliggende i denne stat gives som gave, er mindre, når gave giver 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 havde været bosiddende i den førstnævnte medlemsstat, da gaven blev ydet.

18 Ifølge fast retspraksis indeholder artikel 56, stk. 1, EF et generelt forbud mod restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne (domme af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 37, og sag C-43/07, Arens-Sikken, Sml. I, s. 6887, præmis 28, samt dom af 12.2.2009, sag C-67/08, Block, Sml. I, s. 883, præmis 18).

19 Da begrebet »kapitalbevægelser« i henhold til artikel 56, stk. 1, EF ikke er defineret i traktaten, har Domstolen tidligere anerkendt, at den nomenklatur, der udgør bilag I til direktiv 88/361, er af vejledende værdi, selv om direktivet er udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1 (senere EF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1, og ophævet ved Amsterdamtraktaten), idet den i nomenklaturen indeholdte liste som anført i indledningen til dette bilag ikke er udtømmende (jf. bl.a. dom af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 39, og dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 38, Arens-Sikken-dommen, præmis 29, og Block-dommen, præmis 19). Gaver og legater er imidlertid anført i bilag I til direktiv 88/361 under afsnit XI, der har overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter« (dom af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 24).

20 I lighed med skat af arv, der består af overdragelse af den afdøde persons formue til en eller flere personer, og som også henhører under samme afsnit i bilag I (jf. bl.a. dom af 17.1.2008, sag C-256/06, Jäger, Sml. I, s. 123, præmis 25, dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 39, Arens-Sikken-dommen, præmis 30, og Block-dommen, præmis 20, samt dom af 15.10.2009, sag C-35/08, Busley og Cibrian Fernandez, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 18), er den skattemæssige behandling af gaver, der skænkes som et pengebeløb, fast ejendom eller løsøre, også omfattet af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, med undtagelse af tilfælde hvor de afgørende elementer er begrænset til en enkelt medlemsstat (jf. i denne retning Persche-dommen, præmis 27).

21 En situation, hvor en person, der er bosiddende i Nederlandene, giver en grund beliggende i Tyskland som gave til en anden person, der også er bosiddende i Nederlandene, kan ikke anses for at være en ren intern situation.

22 Den i hovedsagen omhandlede gave udgør derfor en transaktion, der er omfattet af kapitalbevægelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF.

23 På denne baggrund, og idet forelæggelsesafgørelsen ikke indeholder nogen oplysninger, der kan forbinde tvisten i hovedsagen med arbejdskraftens frie bevægelighed eller etableringsfriheden, er det ikke nødvendigt at undersøge, om artikel 39 EF og 43 EF finder anvendelse (jf. i denne retning dommen i sagen Busley og Cibrian Fernandez, præmis 19).

24 Det skal derfor indledningsvis undersøges, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede – som anført af både Vera Mattner i hovedsagen og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i dens skriftlige indlæg for Domstolen – udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

25 I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis vedrørende arv, at nationale bestemmelser, der fastsætter værdien af en fast ejendom med henblik på beregning af den afgift, der opkræves i tilfælde af erhvervelse ved gave, ikke kun kan afholde en person, der har bopæl i en anden medlemsstat, fra at købe fast ejendom, der er beliggende i den pågældende medlemsstat, men også kan formindske værdien af gaven, der er givet af en person, der har bopæl i en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvori formueaktiverne befinder sig (jf. i denne retning Jäger-dommen, præmis 30, dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 43, og Arens-Sikken-dommen, præmis 36).

26 Med hensyn til gaver fremgår det af samme retspraksis, at de foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 56, stk. 1, EF, fordi de udgør restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter foranstaltninger, som medfører en formindskelse af værdien af den gave, som er givet af en person, der har bopæl i en anden medlemsstat end i den medlemsstat, hvori de pågældende formueaktiver befinder sig, og som pålægger disse formueaktiver gaveafgift (jf. analogt van Hilten-van der Heijden-dommen, præmis 44, Jäger-dommen, præmis 31, dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 44, Arens-Sikken-dommen, præmis 37, og Block-dommen, præmis 24).

27 Eftersom de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser fastsætter, at der ved en gave, som omfatter en fast ejendom beliggende i Forbundsrepublikken Tyskland, gives et fradrag i beskatningsgrundlaget, der er mindre, hvis gave giver og modtager er bosiddende i en anden medlemsstat, end det fradrag, der finder anvendelse, hvis en af dem havde haft bopæl i Tyskland, hvilket indebærer, at den første kategori af gaver er undergivet en højere gaveafgift end den, som opkræves i den anden kategori af gaver, har de nationale bestemmelser den virkning, at de frie kapitalbevægelser begrænses, fordi de formindsker værdien af en gave, som omfatter et sådant aktiv (jf. analogt dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 45).

28 Når disse bestemmelser lader anvendelsen af fradraget på beskatningsgrundlaget for en given fast ejendom være afhængig af gavegivers og modtagers bopæl, når gaven ydes, udgør den større skattebyrde for gaver mellem ikke-bosiddende en restriktion for de frie kapitalbevægelser (jf. analogt dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 46).

29 Det skal herefter undersøges, om denne restriktion for de frie kapitalbevægelser kan begrundes under hensyn til traktatens bestemmelser.

30 Finanzamt og den tyske regering har nærmere bestemt gjort gældende, at en gave mellem en gave giver og en modtager, hvoraf ingen er bosiddende, og en gave, der involverer en bosiddende person, hvad enten han er gave giver eller modtager, udgør situationer, der er objektivt forskellige. I det første tilfælde er gavemodtager således undergivet en begrænset skattepligt i Tyskland udelukkende af de formueaktiver, der befinder sig i denne medlemsstat, hvorimod han i

det andet tilfælde er fuldt skattepligtig i denne stat af den samlede formue, der er erhvervet, uanset hvor formueaktiverne befinder sig. I henhold til dom af 14. februar 1995, Schumacker (sag C-279/93, Sml. I, s. 225), udgør en sådan forskelsbehandling ikke forskelsbehandling i henhold til artikel 56 EF og 58 EF, når det i princippet tilkommer den medlemsstat, i hvilken der er fuld skattepligt, at vurdere hele den skattepligtiges personlige forhold.

31 Det bemærkes, at ifølge artikel 58, stk. 1, litra a), EF griber artikel 56 EF ikke ind i medlemsstaternes ret til »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«.

32 Artikel 58 EF skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes indskrænkende. Denne bestemmelse kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sonderer mellem de afgiftspligtige alt afhængig af det sted, hvor de er bosat, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten (jf. Jäger-dommen, præmis 40, dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 57, og Arens-Sikken-dommen, præmis 51).

33 Undtagelsen i artikel 58, stk. 1, litra a), EF er således selv begrænset i medfør af samme artikels stk. 3, som fastsætter, at de i stk. 1 omhandlede nationale bestemmelser »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 56«.

34 Der skal derfor sondres mellem forskelsbehandling, som er tilladt i medfør af artikel 58, stk. 1, litra a), EF, og vilkårlig forskelsbehandling, som er forbudt i medfør af samme artikels stk. 3. Det fremgår imidlertid af retspraksis, at for at en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede – der med henblik på beregning af gaveafgift hvad angår størrelsen af det fradrag, der finder anvendelse på beskatningsgrundlaget for en fast ejendom beliggende i den pågældende medlemsstat, sonderer, alt efter om gavegiver eller modtager er bosiddende i denne medlemsstat, eller begge er bosiddende i en anden medlemsstat – kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, er det nødvendigt, at forskelsbehandlingen vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i et tvingende alment hensyn. Desuden er forskelsbehandlingen mellem disse to kategorier af gaver kun begrundet, hvis den ikke går videre end nødvendigt for at virkeliggøre det mål, som forfølges med den omhandlede lovgivning (jf. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 29, dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 58 og 59, og Arens-Sikken-dommen, præmis 52 og 53).

35 I denne henseende bemærkes, at forskelsbehandlingen ikke, i modsætning til hvad Finanzamt og den tyske regering har gjort gældende, kan begrundes med, at den angår situationer, som er objektivt forskellige.

36 Det fremgår af de sagsakter, som er blevet fremlagt for Domstolen, at størrelsen af gaveafgiften vedrørende en fast ejendom beliggende i Tyskland beregnes i henhold til ErbStG ud fra både værdien af den faste ejendom og den eventuelle familiemæssige tilknytning mellem gavegiver og modtager. Ingen af disse to kriterier er imidlertid afhængige af gavegiverens eller modtagerens bopælssted. For så vidt angår størrelsen af gaveafgiften vedrørende en fast ejendom beliggende i Tyskland, der gives som gave, foreligger der derfor ikke nogen objektiv forskel, der kan begrunde en skattemæssig forskelsbehandling mellem henholdsvis den situation, hvor ingen af personerne er bosiddende i denne medlemsstat, og den situation, hvor mindst en af dem er bosiddende der. Følgelig kan Vera Mattners situation sammenlignes med situationen for enhver anden modtager, der erhverver en fast ejendom beliggende i Tyskland som gave fra en i Tyskland bosiddende person, til hvem der foreligger en familiemæssig tilknytning, såvel som med situationen, hvor en modtager bosiddende i Tyskland erhverver en fast ejendom fra en sådan

person, der ikke er bosiddende der (jf. i denne retning Jäger-dommen, præmis 44, dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 61, og Arens-Sikken-dommen, præmis 55).

37 I den tyske lovgivning anses i princippet både modtageren af en gave mellem ikke-bosiddende og modtageren af en gave, der involverer mindst en bosiddende, som skattepligtige med henblik på opkrævning af gaveafgift af gaver vedrørende fast ejendom beliggende i Tyskland. Det er kun for så vidt angår fradraget, der anvendes på beskatningsgrundlaget, at der i denne lovgivning med henblik på beregning af gaveafgiften af fast ejendom beliggende i Tyskland foretages en forskelsbehandling af gaver mellem ikke-bosiddende og gaver, der involverer en bosiddende. Ved fastsættelse af skatteklasse og skattesats i henhold til ErbStG's § 15 og 19 følges derimod de samme regler for de to kategorier af gaver (jf. analogt dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 62, og Arens-Sikken-dommen, præmis 56).

38 Når en national lovgivning med hensyn til beskatning af en fast ejendom erhvervet ved gave og beliggende i den pågældende medlemsstat ligner på den ene side en ikke-bosiddende modtager, der har erhvervet dette formueaktiv fra en ikke-bosiddende gavegiver, og på den anden side en ikke-bosiddende eller bosiddende modtager, der har erhvervet et sådant formueaktiv fra en bosiddende gavegiver, og en bosiddende modtager, der har erhvervet dette formueaktiv fra en ikke-bosiddende gavegiver, kan denne lovgivning ikke inden for rammerne af selv samme beskatningsordning behandle disse modtagere forskelligt for så vidt angår anvendelsen af fradraget på beskatningsgrundlaget for denne faste ejendom uden at komme i strid med EU-rettens krav. Da den nationale lovgiver, bortset fra størrelsen af modtagerens skattemæssige fradrag, behandler gaver til disse to persongrupper ens, har lovgiver anerkendt, at disse persongrupper med hensyn til de nærmere regler og vilkår for opkrævning af gaveafgift ikke befinder sig i objektivt forskellige situationer, som kan begrunde en forskelsbehandling (jf. analogt dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 63, og Arens-Sikken-dommen, præmis 57).

39 Det skal endelig undersøges, om restriktionen for de frie kapitalbevægelser, der hidrører fra en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, kan begrundes objektivt i et tvingende alment hensyn.

40 Finanzamt har for det første gjort gældende, at hvis der i ErbStG havde været fastsat det samme fradrag i en sag som den i hovedsagen omhandlede for gaver mellem ikke-bosiddende og gaver, der involverer en bosiddende, ville Vera Mattner ved at gøre brug af samme skattefordele i bopælsmedlemsstaten, hvor hun er undergivet fuld skattepligt, få flere fradrag.

41 Herved bemærkes, at Domstolen allerede i sin praksis vedrørende de frie kapitalbevægelser og arveafgift har fastslået, at en statsborger i en medlemsstat ikke kan fratages muligheden for at påberåbe sig traktatens bestemmelser, fordi han har gjort brug af skattefordele, der lovligt kan anvendes i henhold til de bestemmelser, der gælder i en anden medlemsstat end den, hvori han har bopæl (dom af 11.12.2003, sag C-364/01, Barbier, Sml. I, s. 15013, præmis 71, og dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 66).

42 Den medlemsstat, hvori den faste ejendom, der gives som gave, er beliggende, kan under alle omstændigheder ikke med henblik på at begrunde en restriktion af de frie kapitalbevægelser, som følger af dens lovgivning, påberåbe sig, at der er en mulighed, som ligger uden for dennes kontrol, for, at et lignende fradrag vil blive tildelt af en anden medlemsstat – f.eks. den medlemsstat, hvori gavegiver og modtager var bosiddende på det tidspunkt, hvor gaven blev ydet – som helt eller delvist vil kunne kompensere for det tab, som modtageren lider, fordi der anvendes et mindre fradrag ved beregningen af den skyldige gaveafgift i den førstnævnte medlemsstat (jf. analogt dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 68, og Arens-Sikken-dommen, præmis 65).

43 En medlemsstat kan ikke påberåbe sig en fordel, som ensidigt er indrømmet af en anden medlemsstat, i det foreliggende tilfælde den medlemsstat, hvori gavegiver og modtager er bosiddende, med henblik på at undgå de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten, bl.a. i medfør af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser (jf. dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 69, og Arens-Sikken-dommen, præmis 66).

44 Dette gør sig så meget desto mere gældende, hvis – som den tyske regering har gjort gældende under retsmødet – den medlemsstat, hvori gavegiver og modtager er bosiddende, anvender et mindre fradrag end det, som den medlemsstat, hvori den faste ejendom er beliggende, tildeler, eller værdiansætter ejendommen højere end den sidstnævnte stat.

45 Det fremgår desuden af de sagsakter, som er blevet fremlagt for Domstolen, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ved beregningen af gaveafgiften uden videre udelukker at anvende det fulde fradrag, når gavegiver og modtager ikke er bosiddende i den medlemsstat, hvori formueaktivet, der gives som gave, befinder sig, uden at tage hensyn til, om der gives et tilsvarende fradrag i en anden medlemsstat, som f.eks. den, hvori gavegiver og modtager er bosiddende, eller til den metode, der anvendes i den sidstnævnte medlemsstat til at værdiansætte formueaktivet.

46 Finanzamt og den tyske regering har for det andet gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ved i det væsentlige at behandle arv og gaver ens har til formål at sikre, at de pågældende personer ikke har mulighed for at omgå beskatningsreglerne vedrørende arv ved at give flere samtidige gaver eller ved at overdrage hele en persons samlede formueaktiver ved hjælp af fortsatte gaver over en årrække. Dette er særligt formålet med ErbStG's § 14, som i det væsentlige fastsætter, at gaver mellem de samme personer i løbet af ti år skal sammenlægges i forbindelse med opkrævning af arve- og gaveafgift.

47 Finanzamt og den tyske regering har derfor gjort gældende, at selv om det anerkendes, at gaven i den foreliggende sag kun vedrører én fast ejendom, er det lovligt, at der i lovgivningen med henblik på at fastsætte fradraget for en gave mellem ikke-bosiddende tages udgangspunkt i, at gavegiveren i sin bopælsmedlemsstat eller i andre stater råder over aktiver, som hun samtidigt overdrog til Vera Mattner, eller som hun senere kunne overdrage til hende, uden at de kunne undergives gaveafgift i Tyskland. Der er imidlertid ikke grund til, at en medlemsstat som Forbundsrepublikken Tyskland, som kun udøver sin beskatningsbeføjelse over enkelte aktiver, skal tildele et fradrag, der er passende i forhold til overdragelse af de samlede formueaktiver. Det er ikke denne medlemsstat, men den, hvori gavegiveren og Vera Mattner er bosiddende, der i forbindelse med den fulde skattepligt skal tage hensyn til sidstnævntes personlige forhold.

48 Det fremgår ikke i denne henseende af de sagsakter, som er blevet fremlagt for Domstolen, at Vera Mattner i det foreliggende tilfælde modtog andre formueaktiver som gaver fra den samme gavegiver i løbet af de forudgående ti år før den i hovedsagen omhandlede gave, og risikoen for omgåelse, som kunne opstå, hvis der havde været tidligere eller flere samtidige gaver mellem de samme parter, forekommer lidet sandsynlig og kan derfor ikke i en sag som den i hovedsagen omhandlede begrunde en begrænsning af det fradrag, der anvendes på beskatningsgrundlaget.

49 For så vidt angår eventuelle senere gaver bemærkes desuden, at selv om den medlemsstat, hvori den faste ejendom, der gives som gave, er beliggende, er beføjet til at sikre, at beskatningsreglerne vedrørende arv ikke omgås ved opsplitning i flere gaver mellem de samme personer, er den påståede risiko for omgåelse i det foreliggende tilfælde vedrørende gaver mellem personer, der ikke er bosiddende i medlemsstaten, i lige så høj grad til stede i tilfælde af gaver, der involverer en bosiddende.

50 Herved bemærkes, at ErbStG's § 14, der har til formål at forhindre opsplitting i flere gaver ved i forbindelse med beregningen af den skyldige afgift at sammenlægge alle de gaver, der er givet i løbet af ti år, ikke med hensyn til gaver, der involverer en bosiddende, fastsætter anvendelse af det lavere fradrag, men kun, at det fulde fradrag for sådanne gaver kun finder anvendelse én gang på beskatningsgrundlaget, der består af en sammenlægning af alle de omhandlede gaver.

51 Det følger heraf, at anvendelsen af det lavere fradrag, som er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, når gaven er mellem personer, der ikke er bosiddende i den medlemsstat, hvori den faste ejendom, der gives som gave, er beliggende, ikke kan anses for at være et egnet middel til at opnå det formål, som denne lovgivning forfølger.

52 For det tredje har den tyske regering under retsmødet påberåbt sig nødvendigheden af at opretholde sammenhængen i den tyske beskatningsordning, idet den har anført, at det er logisk at forbeholde skattefordelen, der hidrører fra anvendelsen af det fulde fradrag på beskatningsgrundlaget for en gave, til de personer, der er fuldt skattepligtige i medlemsstaten, hvori den ejendom, der gives som gave, er beliggende, eftersom denne beskatningsordning, hvorved den skattepligtiges samlede formueaktiver er undergivet beskatning, generelt er mindre fordelagtig end den, der finder anvendelse på personer, der er begrænset skattepligtige i denne stat.

53 Herved bemærkes, at det ganske vist fremgår af Domstolens praksis, at hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten. For at der kan gives medhold i et sådant anbringende, kræves imidlertid, at det godtgøres, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende tildelte skattefordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. Manninen-dommen, præmis 42, og dom af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 77 og 78).

54 I den foreliggende sag er det imidlertid tilstrækkeligt at fastslå, at den skattefordel, der opstår i medlemsstaten, hvori den faste ejendom, der gives som gave, er beliggende, ved anvendelsen af det fulde fradrag på beskatningsgrundlaget, når gaven involverer mindst én bosiddende i denne stat, ikke udlignes i denne stat ved en særlig skatteopkrævning i form af gaveafgift.

55 Den i hovedsagen omhandlede lovgivning kan derfor ikke begrundes i hensynet til at opretholde sammenhængen i den tyske beskatningsordning.

56 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 56 EF, sammenholdt med artikel 58 EF, skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der for beregningen af gaveafgiften fastsætter, at fradraget i beskatningsgrundlaget i tilfælde af, at en fast ejendom beliggende i denne stat gives som gave, er mindre, når gave giver 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 havde været bosiddende i den førstnævnte medlemsstat, da gaven blev ydet.

Sagens omkostninger

57 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 56 EF, sammenholdt med artikel 58 EF, skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der for beregningen af gaveafgiften fastsætter, at fradraget i beskatningsgrundlaget i tilfælde af, at en fast ejendom 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 havde været bosiddende i den førstnævnte medlemsstat, da gaven blev ydet.

Underskrifter

* Processprog: tysk.