

Sag C-132/10

Olivier Halley m.fl.

mod

Belgische Staat

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af

Rechtbank van eerste aanleg te Leuven)

»Direkte beskatning – frie kapitalbevægelser – artikel 63 TEUF – arveafgift på nominelle aktier – forældelsesfrist for værdifastsættelse af aktier, der er længere for ikke-hjemmehørende selskaber i forhold de frister, der gælder for hjemmehørende selskaber – restriktioner ? begrundelse«

Sammendrag af dom

Frie kapitalbevægelser – restriktioner – skattelovgivning – arveafgift

(Art. 63 TEUF)

Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der på arveområdet fastsætter en forældelsesfrist på ti år for værdifastsættelsen af nominelle aktier i et selskab, som afdøde var aktionær i, og hvis faktiske ledelse er etableret i en anden medlemsstat, mens denne frist er to år, når den faktiske ledelse befinder sig i den førstnævnte medlemsstat.

Anvendelsen af en sådan længere forældelsesfrist på arvinger, der ejer aktier i et selskab, hvis faktiske ledelse er beliggende i en anden medlemsstat, kan nemlig afholde personer, der er bosiddende i den første stat, fra at investere eller bevare investeringer i aktiver, der befinder sig uden for denne medlemsstat, eftersom deres arvinger i længere tid vil være i en usikker situation med hensyn til muligheden for at blive afkrævet efterbetaling af skat.

En sådan lovgivning kan hverken begrundes i behovet for at sikre en effektiv skattekontrol eller i formålet om bekæmpelse af skattesvig, for så vidt som en generel anvendelse af en frist på ti år på ingen måde tager udgangspunkt i den tid, der er nødvendig med henblik på en effektiv anvendelse af ordningerne om gensidig bistand eller andre midler, der gør det muligt at undersøge de omhandlede aktiers værdi. Der skal nemlig sondres mellem en situation, hvor skattepligtige goder er blevet skjult for skattemyndighederne, hvorfor disse ikke har nogen oplysning om, at disse goder findes, som ville berettige dem til at indlede en undersøgelse, og en anden en situation, hvor de nævnte myndigheder er i besiddelse af oplysninger om de skattepligtige goder. Når en medlemsstats skattemyndigheder er i besiddelse af oplysninger, på grundlag af hvilke de kan henvende sig til de kompetente myndigheder i andre medlemsstater – enten ved hjælp af gensidig bistand som omhandlet i direktiv 77/799 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter eller bistand i henhold til gensidige overenskomster – med henblik på, at sidstnævnte myndigheder kan give dem de oplysninger, der er nødvendige for at foretage en korrekt ansættelse af skatten, kan den omstændighed alene, at det omhandlede beskatningsgrundlag befinder sig i en anden medlemsstat, ikke begrunde den generelle anvendelse af en yderligere frist for efteropkrævning, som på ingen måde tager

udgangspunkt i den tid, der er nødvendig med henblik på en effektiv anvendelse af disse ordninger om gensidig bistand.

(jf. præmis 24, 30, 33, 36, 39 og 40 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

15. september 2011 (*)

»Direkte beskatning – frie kapitalbevægelser – artikel 63 TEUF – arveafgift på nominelle aktier – forældelsesfrist for værdifastsættelse af aktier, der er længere for ikke-hjemmehørende selskaber i forhold de frister, der gælder for hjemmehørende selskaber – restriktioner ? begrundelse«

I sag C-132/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Rechtbank van eerste aanleg te Leuven (Belgien) ved afgørelse af 12. februar 2010, indgået til Domstolen den 15. marts 2010, i sagen:

Olivier Halley,

Julie Halley,

Marie Halley

mod

Belgische Staat,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

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

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. januar 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Olivier, Julie og Marie Halley ved advokaten A. Biesmans og R. Deblauwe
- den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede

– Europa-Kommissionen ved R. Lyal, P. van Nuffel og W. Roels, 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 26 TEUF, 49 TEUF, 63 TEUF og 65 TEUF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag anlagt af Olivier, Julie og Marie Halley mod Belgische Staat vedrørende skyldig arveafgift på nominelle aktier i en virksomhed, hvis egentlige ledelse ikke befinder sig i Belgien.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Det fremgår af artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 [artiklen blev ophævet med Amsterdamtraktaten] (EFT L 178, s. 5), at:

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

4 Blandt kapitalbevægelserne omhandlet i artikel 1 i direktiv 88/361 anføres i bilag I til direktivet, i rubrik XI med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, bl.a. arv.

Nationale bestemmelser

5 Artikel 1, stk. 1, i lov om arveafgifter, der er indført ved kongelig anordning nr. 308 af 31. marts 1936 (*Belgisch Staatsblad* af 7.4.1936, s. 2403), stadfæstet ved lov af 4. maj 1936 (*Belgisch Staatsblad* af 7.5.1936, s. 3426, herefter »loven«), bestemmer, at en arveafgift opkræves af afdødes arvinger på grundlag af værdien af det samlede bo efter afdøde, efter fradrag af gæld.

6 Lovens artikel 111 bestemmer:

»Med henblik på at fastslå, at dødsboaktiver, eller dele heraf, der befinder sig i [Kongeriget Belgien], og som er angivet til deres salgsværdi, er værdifastsat for lavt, kan skattemyndigheden, foruden de i artikel 105 fastsatte bevismidler, kræve en vurdering af visse aktiver. Ved løsørengstande anvendes denne ret til vurdering dog kun på skibe og både.«

7 Lovens artikel 137, stk. 1, nr. 2, bestemmer, at forældelsesfristen med hensyn til »krav om en vurdering af aktiver, som er undergivet en sådan kontrol, og for skatter, renter og bøder i tilfælde af en for lav værdifastsættelse for disse aktiver er to år, og ti år, når der er tale om skatter, renter og bøder i tilfælde af en for lav værdifastsættelse for aktiver, der ikke er genstand for en vurdering. Forældelsesfristen begynder at løbe den dag, hvor skatteerklæringen indgives«.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Paul-Louis Halley og Annik De Pinsum, der var forældre til sagsøgerne i hovedsagen, afgik samtidigt ved døden den 6. december 2003. De var bosat i Tervuren (Belgien), og boopgørelsen blev gennemført i Louvain.

9 Den 16. august 2004 og den 16. august 2005 indbetalte sagsøgerne i hovedsagen henholdsvis 16 mio. EUR og 4 mio. EUR som acontobetaling af arveafgifter.

10 Den 7. november 2005 indgav sagsøgerne i hovedsagen en boopgørelse for deres far og en anden for deres mor til skatteforvaltningen i Louvain.

11 Arven omfattede i begge tilfælde halvdelen af 2 172 600 nominelle aktier i Carrefour SA, hvis hovedsæde på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen befandt sig i Levallois-Perret (Frankrig), og halvdelen af 2 085 ihændehaberaktier i samme selskab, hvorved begge aktieposter tilkom sagsøgerne i hovedsagen i fællesskab. Sagsøgerne i hovedsagen fastsatte værdien af de nominelle aktier til 28,31 EUR pr. aktie, hvilket svarer til børsværdien på deres forældres dødsdag, nedsat med 35%.

12 Ved skrivelse af 20. februar 2008 meddelte derde Ontvangkantoor van de Registratie te Leuven (tredje skatteopkrævningskontor i Leuven) sagsøgerne i hovedsagen, at centraladministrationen i Bruxelles den 29. januar 2008 havde bestemt, at aktierne skulle vurderes til en værdi af 43,55 EUR pr. aktie.

13 Ved stævning indleveret til den forelæggende ret har sagsøgerne i hovedsagen principalt gjort gældende, at belgiske skattemyndigheders krav om en for lav værdifastsættelse af de nævnte nominelle aktier er forældet. Subsidiært bestred sagsøgerne i hovedsagen den værdi, som disse skattemyndigheder har fastsat.

14 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det ved en samlet læsning af lovens artikel 111 og artikel 137, stk. 1, nr. 2, er muligt at foretage den vurdering af nominelle aktier, der er nævnt i den nævnte artikel 111, under forudsætning af, at der er tale om aktier i et selskab, der er hjemmehørende i Belgien. Aktierne anses for at befinde sig i denne medlemsstat, når det omhandlede selskabs faktiske ledelse befinder sig i denne stat. Forældelsesfristen for værdifastsættelsen af aktierne er i dette tilfælde to år. For aktier i et selskab, hvis faktiske ledelse befinder sig uden for Belgiens område, er det imidlertid ikke muligt at gennemføre en sådan vurdering, og den nævnte forældelsesfrist er ti år.

15 Da Rechtbank van eerste aanleg te Leuven fandt, at tvisten i hovedsagen rejste spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, besluttede den at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er [lovens] artikel 137, stk. 1, nr. 2, [...] sammenholdt med lovens artikel 111, hvorefter forældelsesfristen for arveafgift på nominelle aktier er to år, når selskabets faktiske ledelse har sit sæde i Belgien, mens denne forældelsesfrist er ti år, når selskabets faktiske ledelse ikke har sit sæde i Belgien, forenelig med artikel 26 [TEUF], 49 [TEUF], 63 [TEUF] og 65 [TEUF]?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Den i hovedsagen omhandlede frihed

16 Det af den forelæggende ret stillede spørgsmål omhandler artikel 26 TEUF, 49 TEUF, 63 TEUF og 65 TEUF. Den belgiske regering og Europa-Kommissionen har i deres fremlagte skriftlige indlæg gjort gældende, at det alene er de to sidstnævnte bestemmelser, dvs. de bestemmelser, der vedrører de frie kapitalbevægelser, som er relevante i hovedsagen.

17 Det følger i den forbindelse af fast praksis, at det for vurderingen af, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (jf. dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 22, og af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 36).

18 I hovedsagen er formålet med den omhandlede nationale lovgivning at fastsætte den frist, inden for hvilken der kan foretages en værdifastsættelse af nominelle aktier i et selskab, hvis faktiske ledelse er etableret uden for Belgiens område, der overføres via arv.

19 Det følger imidlertid af Domstolens praksis, at arv, som består i overførsel til en eller flere personer af aktiver efterladt af en person, der er afgået ved døden, og som henhører under afsnit XI i bilag I til direktiv 88/361 med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven er begrænset til en medlemsstat (jf. i denne retning dom af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis). En situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor aktier, der ejes af en person, der er bosiddende i Belgien, vedrører et selskab, hvis faktiske ledelse befinder sig i Frankrig, udgør på ingen måde en rent intern situation.

20 Det følger heraf, at EUF-traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser finder anvendelse i en sag som den i hovedsagen omhandlede.

21 Det må derfor opfattes således, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der på arveområdet fastsætter en forskellig forældelsesfrist for værdifastsættelsen af nominelle aktier afhængig af, om det udstedende selskab, som afdøde var aktionær i, har sin faktiske ledelse i den pågældende medlemsstat, eller dette ikke er tilfældet.

Spørgsmålet, om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser

22 Det bemærkes, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF i deres egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, navnlig omfatter sådanne foranstaltninger, som afholder en ikke-hjemmehørende person fra at foretage investeringer i en medlemsstat eller beholde dem (jf. i denne retning dom af 22.1.2009, sag C-377/07, STEKO Industriemontage, Sml. I, s. 299, præmis 23 og 24, og af 31.3.2011, sag C-450/09, Schröder, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 30).

23 Hvad angår den i hovedsagen omhandlede lovgivning fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at denne lovgivning fører til, at der etableres en forskel hvad angår forældelsesfristen for værdifastsættelsen af nominelle aktier med henblik på pålæg af arveafgift på grundlag af den udstedende virksomheds faktiske ledelses beliggenhed, eftersom forældelsesfristen for værdifastsættelsen af akter, der er udstedt af et selskab, hvis faktiske ledelse er etableret i Belgien, er to år, mens denne forældelsesfrist er på ti år i det tilfælde, at der ejes aktier i et selskab, der har sin faktiske ledelse beliggende i en anden medlemsstat.

24 Anvendelsen af en sådan længere forældelsesfrist på arvinger, der ejer aktier i et selskab,

hvis faktiske ledelse er beliggende i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien, kan afholde personer, der er bosiddende i Belgien, fra at investere eller bevare investeringer i aktiver, der befinder sig uden for denne medlemsstat, eftersom deres arvinger i længere tid vil være i en usikker situation med hensyn til muligheden for at blive afkrævet efterbetaling af skat.

25 En sådan national lovgivning udgør således en restriktion for de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF.

Begrundelsen for restriktionen for de frie kapitalbevægelser

26 Den belgiske regering har som begrundelse for restriktionen for de frie kapitalbevægelser påberåbt sig to hensyn, dels behovet for at sikre en effektiv skattekontrol, dels bekæmpelsen af skattesvig.

27 Den belgiske regering har med hensyn til den effektive skattekontrol anført, at en længere forældelsesfrist for værdifastsættelsen af aktier i selskaber, der befinder sig i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien, er nødvendig for at indhente oplysninger om disse aktier.

28 Med hensyn til bekæmpelse af skattesvig giver en sådan frist de belgiske skattemyndigheder mulighed for at iværksætte en undersøgelse i tilfælde af, at det opdages, at aktier i et selskab, der befinder sig i udlandet, er blevet værdifastsat for lavt, og at pålægge efterbetaling af skat, når det konstateres, at disse aktier er blevet beskattet med et beløb, der er for lavt.

29 Den belgiske regering har endvidere anført, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er nødvendig for at rette op på de belgiske skattemyndigheders manglende effektive mulighed for at opnå oplysninger om opsparede midler, som befinder sig i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien. Den belgiske regering har gjort gældende, at en anmodning om oplysninger på grundlag af artikel 2 i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15) kun kan fremsættes af en medlemsstat, der allerede er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at begynde med.

30 I denne forbindelse fremgår det af Domstolens faste retspraksis, at hensynet til bekæmpelse af skattesvig og behovet for at sikre en effektiv skattekontrol er tvingende almene hensyn, der kan berettiggte begrænsninger af den frie bevægelighed, der er sikret ved EUF-traktaten (jf. bl.a. dom af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 32, hvad angår bekæmpelse af skattesvig, og af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 52, hvad angår en effektiv skattekontrol).

31 En restriktion for de frie kapitalbevægelser kan imidlertid kun være tilladt, hvis den er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (jf. bl.a. dom af 28.10.2010, sag C-72/09, Établissements Rimbaud, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

32 Selv om det antages, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er egnet til at opnå både målet vedrørende behovet for at sikre en effektiv skattekontrol og målet vedrørende bekæmpelsen af skattesvig, må det fastslås, at en sådan lovgivning går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.

33 Det fremgår således af Domstolens retspraksis om fristen for efteropkrævning i en situation, hvor opsparede midler og/eller indtægter herfra skjules for skattemyndighederne, at der skal sondres mellem to situationer, hvorved den første er den, hvor skattepligtige goder er blevet skjult,

hvorfor skattemyndighederne ikke har nogen oplysning om, at disse goder findes, som ville berettigede dem til at indlede en undersøgelse, og den anden vedrører en situation, hvor de nævnte myndigheder er i besiddelse af oplysninger om de skattepligtige goder (dom af 11.6.2009, forenede sager C-155/08 og C-157/08, X og Passenheim-van Schoot, Sml. I, s. 5093, præmis 62 og 63).

34 I hovedsagen er det ubestridt, at de omhandlede nominelle aktiver blev nævnt i boopgørelserne, således at skattemyndighederne i den omhandlede medlemsstat er i besiddelse af oplysninger om disse aktier. Den i hovedsagen omhandlede lovgivning er dermed omfattet af den anden situation, der er nævnt i den foregående præmis.

35 Domstolen har imidlertid hvad angår denne anden situation fastslået i præmis 74 i dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, at en medlemsstats anvendelse af en forlænget frist for efteropkrævning, der ikke specifikt tilsigter at give denne stats skattemyndigheder mulighed for at anvende ordningerne om gensidig bistand mellem medlemsstaterne, og som kun gælder, når det omhandlede beskatningsgrund befinder sig i udlandet, ikke kan begrundes.

36 Når en medlemsstats skattemyndigheder er i besiddelse af oplysninger, på grundlag af hvilke de kan henvende sig til de kompetente myndigheder i andre medlemsstater – enten ved hjælp af gensidig bistand som omhandlet i direktiv 77/799 eller bistand i henhold til gensidige overenskomster – med henblik på, at sidstnævnte myndigheder kan give dem de oplysninger, der er nødvendige for at foretage en korrekt ansættelse af skatten, kan den omstændighed alene, at det omhandlede beskatningsgrundlag befinder sig i en anden medlemsstat, ikke begrunde den generelle anvendelse af en yderligere frist for efteropkrævning, som på ingen måde tager udgangspunkt i den tid, der er nødvendig med henblik på en effektiv anvendelse af disse ordninger om gensidig bistand (dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 75).

37 Uanset om det nævnte direktiv ikke finder anvendelse på arveafgift, fremgår det imidlertid af sagens akter, der er fremlagt for Domstolen, at det ikke kan udelukkes, at de belgiske skattemyndigheder dog kunne have anvendt andre instrumenter, der omhandler gensidig bistand – såsom bl.a. overenskomsten mellem Frankrig og Belgien om undgåelse af dobbeltbeskatning og afklaring af visse andre spørgsmål vedrørende arveafgift og registreringsafgifter, undertegnet i Bruxelles den 20. januar 1959 – for at kontrollere de omhandlede aktiers værdi.

38 Det må dog under alle omstændigheder fastslås, at der med henblik på at fastsætte værdien af aktier i børsnoterede selskaber som de i hovedsagen omhandlede aktier, således som Kommissionen med rette har bemærket, ikke er noget, der hindrer de belgiske skattemyndigheder i at henvise til kursværdien af disse aktier på tidspunktet for ejerens død, enten i pressen eller på internettet, for at indlede en undersøgelse. Som det således fremgår af sagens akter, der er fremlagt for Domstolen, er det i øvrigt på dette grundlag, at disse myndigheder til sidst værdifastsatte de i hovedsagen omhandlede aktier mere end to år efter indgivelsen af boopgørelserne.

39 Det følger heraf, at anvendelsen af en frist på ti år for at værdifastsætte aktier i et selskab, hvis faktiske ledelse befinder sig i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien, ikke er begrundet, for så vidt som en generel anvendelse af en sådan frist på ingen måde tager udgangspunkt i den tid, der er nødvendig med henblik på en effektiv anvendelse af ordningerne om gensidig bistand eller andre midler, der gør det muligt at undersøge disse aktiers værdi.

40 Det følger af det foregående, at det forelagte spørgsmål skal besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, der på arveområdet fastsætter en forældelsesfrist på ti år for værdifastsættelsen af nominelle aktier i et selskab, som afdøde var aktionær i, og hvis faktiske

ledelse er etableret i en anden medlemsstat, mens denne frist er to år, når den faktiske ledelse befinder sig i den førstnævnte medlemsstat.

Sagens omkostninger

41 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters 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 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, der på arveområdet fastsætter en forældelsesfrist på ti år for værdifastsættelsen af nominelle aktier i et selskab, som afdøde var aktionær i, og hvis faktiske ledelse er etableret i en anden medlemsstat, mens denne frist er to år, når den faktiske ledelse befinder sig i den førstnævnte medlemsstat.

Underskrifter

*Processprog: nederlandsk.