

Mål C-132/10

Olivier Halley m.fl.

mot

Belgische Staat

(begäran om förhandsavgörande från

Rechtbank van eerste aanleg te Leuven)

”Direkt beskattning – Fri rörlighet för kapital – Artikel 63 FEUF – Arvsskatt på namnaktier – Preskriptionstiden för värdering av aktier i bolag utan hemvist i landet är längre än den som tillämpas på bolag med hemvist i landet – Restriktion ? Skäl”

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Skattelagstiftning – Arvsskatt

(Artikel 63 FEUF)

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken det på arvsrättens område föreskrivs en preskriptionstid på tio år för värdering av namnaktier i ett bolag i vilket den avlidne var aktieägare och som har sin faktiska ledning i en annan medlemsstat, medan den aktuella preskriptionstiden är två år när ett företag har sin faktiska ledning i förstnämnda medlemsstat.

Tillämpningen av en sådan längre preskriptionstid för arvtagare som äger aktier i ett bolag som har sin faktiska ledning i en annan medlemsstat kan emellertid leda till att personer med hemvist i den första medlemsstaten avhålls från att investera i eller behålla investeringar i tillgångar utanför nämnda medlemsstat, eftersom deras arvtagare under en längre period får sväva i osäkerhet avseende möjligheten att de blir föremål för en eftertaxering.

En sådan lagstiftning kan inte motiveras med behovet av att bekämpa skattebedrägeri och behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll, eftersom en generell tillämpning av en tidsfrist på tio år inte på något sätt beror av den tidsrymd som är nödvändig för ett ändamålsenligt nyttjande av mekanismer för ömsesidigt bistånd eller andra alternativa sätt att undersöka dessa aktiers värde. Det ska nämligen göras skillnad på en situation i vilken objekt som är skattepliktiga har undanhållits medlemsstatens skattemyndighet, vilken helt saknar upplysningar avseende förekomsten av de nämnda objekten, på grundval av vilka en utredning skulle kunna inledas, och den situation i vilken skattemyndigheten förfogar över information om dessa skatteobjekt. Då skattemyndigheten i en medlemsstat förfogar över tillräcklig information för att begära att skattemyndigheten i en annan medlemsstat, enligt reglerna om ömsesidigt bistånd i direktiv 77/799 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område eller på grundval av bilaterala avtal, lämnar ut den information som krävs för en korrekt beräkning av skattebeloppet, motiverar inte den omständigheten att skatteobjekten finns i en annan medlemsstat en generell tillämpning av en tilläggsfrist för eftertaxering, vilken inte beror av den tidsrymd som är nödvändig för ett ändamålsenligt nyttjande av dessa mekanismer för ömsesidigt bistånd.

(se punkterna 24, 30, 33, 36, 39 och 40 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 15 september 2011 (*)

”Direkt beskattning – Fri rörlighet för kapital – Artikel 63 FEUF – Arvsskatt på namnaktier – Preskriptionstiden för värdering av aktier i bolag utan hemvist i landet är längre än den som tillämpas på bolag med hemvist i landet – Restriktion ? Skäl”

I mål C-132/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Rechtbank van eerste aanleg te Leuven (Belgien) genom beslut av den 12 februari 2010, som inkom till domstolen den 15 mars 2010, i målet

Olivier Halley,

Julie Halley,

Marie Halley

mot

Belgische Staat,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna A. Arabadjiev, A. Rosas, U. Lõhmus (referent) och A. Ó Caoimh,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 januari 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- makarna Halley, genom A. Biesmans och R. Deblauwe, advokaten,
- Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal, P. van Nuffel och W. Roels, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 26 FEUF, 49 FEUF, 63 FEUF och 65 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan makarna Halley och Belgische Staat om arvsskatt på namnaktier i ett bolag som inte har platsen för sin verkliga ledning i Belgien.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 Artikel 1.1 i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget [artikeln upphävd genom Amsterdamfördraget] (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44) har följande lydelse:

”I den mån annat inte föreskrivs i det följande skall medlemsstaterna avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna. För att underlätta tillämpning av detta direktiv skall kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1.”

4 Bland de kapitalrörelser som räknas upp i bilaga 1 till direktiv 88/361 återfinns under rubrik XI, ”Personliga kapitalrörelser”, bland annat arv och testamentsförordnanden.

Den nationella lagstiftningen

5 I artikel 1.1 i lagen om arvsskatt, vilken infördes genom kunglig förordning nr 308 av den 31 mars 1936 (*Belgisch Staatsblad* av den 7 april 1936, s. 2403), vilken stadfästes genom lag av den 4 maj 1936 (*Belgisch Staatsblad* av den 7 maj 1936, s. 3426, nedan kallad lagen), anges att arvsskatten beräknas på värdet, efter avdrag för skulder, av hela den kvarlåtenskap som en

avlidens arvingar ärver.

6 I artikel 111 i lagen föreskrivs följande:

”För att fastställa att det skett en undervärdering av hela eller delar av den kvarlåtenskap som finns inom Konungariket [Belgien] och vars ekonomiska värde har uppgetts, får skattemyndigheten, utan att det påverkar de övriga bevismedel som anges i artikel 105, låta utföra en expertvärdering av egendomen i fråga. Denna rätt till värdering tillämpas dock, beträffande lösöre, endast på fartyg.”

7 I artikel 137 första stycket andra punkten föreskrivs att preskriptionstiden för att låta utföra en ”expertvärdering av egendom som omfattas av sådan kontroll [är] två år, liksom [för] skatter, räntor och böter vid en undervärdering av denna egendom. Skatter, räntor och böter vid en undervärdering av egendom som inte värderats formellt preskriberas efter tio år. Preskriptionstiden löper från den dag då bouppteckningen ges in.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Annik De Pinsun och Paul-Louis Halley, föräldrar till klagandena i det nationella målet, avled samtidigt den 6 december 2003. De var bosatta i Tervuren i Belgien och bouppteckningen skulle göras i Louvain.

9 Den 16 augusti 2004 och den 16 augusti 2005 erlade klagandena i det nationella målet 16 miljoner euro respektive 4 miljoner euro som förskottsbetalning av arvsskatt.

10 Den 7 november 2005 ingav klagandena två bouppteckningar vid skattemyndigheten i Louvain, en avseende kvarlåtenskapen efter fadern och en avseende kvarlåtenskapen efter modern.

11 Till kvarlåtenskapen hörde i de båda fallen respektive oskiftad hälft av 2 172 600 namnaktier i bolaget Carrefour SA, vars säte vid den i det nationella målet aktuella tidpunkten fanns i Levallois-Perret (Frankrike) samt ytterligare 2 085 innehavaraktier i samma bolag. Klagandena i det nationella målet värderade namnaktierna till 28,31 euro per aktie, vilket var börsvärdet vid tidpunkten för föräldrarnas bortgång nedsatt med 35 procent.

12 Genom skrivelse av den 20 februari 2008 meddelade Derde Ontvangskantoor van de Registratie te Leuven (tredje uppbördskontoret i Leuven) klagandena att centrala skattemyndigheten i Bryssel den 29 januari 2008 hade beslutat att aktierna skulle värderas till 43,55 euro per aktie.

13 Klagandena gjorde i sin ansökan, som ingavs till den hänskjutande domstolen, i första hand gällande att fristen för skattemyndigheten att fastställa att det skett en undervärdering av nämnda namnaktier hade löpt ut. I andra hand bestred klagandena skattemyndighetens värdering av dessa aktier.

14 Det framgår av beslutet om hänskjutande att det enligt artikel 111 jämförd med artikel 137 första stycket punkt 2 i lagen är möjligt att låta utföra en sådan expertvärdering av namnaktier som avses i artikel 111 om dessa innehas i ett bolag i Belgien. Aktierna är att betrakta som belgiska aktier när det berörda bolaget har sin faktiska ledning i Belgien. Preskriptionstiden för värdering av aktierna uppgår i detta fall till två år. För ett bolag som har sin faktiska ledning utanför Belgien kan en sådan expertvärdering emellertid inte göras och preskriptionstiden för värdering av aktierna uppgår till tio år.

15 Rechtbank van eerste aanleg te Leuven ansåg att tvisten vid den nationella domstolen gav

upphov till frågor som rör tolkningen av unionsrätten och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Är artikel 137 första stycket punkt 2 i [...]lagen [...], jämförd med artikel 111 i samma lag, förenlig med artiklarna 26 [FEUF], 49 [FEUF], 63 [FEUF] och 65 [FEUF] [...], med tanke på att preskriptionstiden för arvsskatten på namnaktier är två år om den faktiska ledningen för bolaget finns i Belgien men tio år om den inte finns i Belgien?”

Tolkningsfrågan

Den i målet vid den nationella domstolen aktuella friheten

16 Den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt avser artiklarna 26 FEUF, 49 FEUF, 63 FEUF och 65 FEUF. Belgiens regering och Europeiska kommissionen har i sina yttranden till domstolen gjort gällande att det endast är de två sistnämnda bestämmelserna, vilka avser fri rörlighet för kapital, som är relevanta i det nationella målet.

17 Frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av någon av de fria rörligheterna ska enligt numera fast rättspraxis avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck, REG 2007, s. I-4051, punkt 22, och av den 17 september 2009 i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, REG 2009, s. I-8591, punkt 36).

18 I målet vid den nationella domstolen är ändamålet med den nationella lagstiftningen att fastställa en preskriptionstid för värderingen av namnaktier i ett bolag som har sin verkliga ledning utanför Belgien och till vilka aktier äganderätten övergått genom arv.

19 Det framgår emellertid av domstolens fasta praxis att arv – som består av en överföring till en eller flera personer av den kvarlåtenskap som en avliden efterlämnat och som ingår under rubrik XI i bilaga 1 till direktiv 88/361, med lydelsen ”Personliga kapitalrörelser” – utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63 FEUF, utom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl., REG 2008, s. I-6845, punkt 39 och där angiven rättspraxis). En sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, där en person med hemvist i Belgien äger aktier i ett bolag som har sin faktiska ledning i Frankrike, utgör på intet sätt någon rent inhemsk situation.

20 Härav följer att EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital är tillämpliga i ett mål som det vid den nationella domstolen.

21 Den hänskjutande domstolen ska alltså anses ha ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken det på arvsrättens område föreskrivs olika preskriptionstid för värdering av registrerade aktier beroende på huruvida det bolag som utgett aktierna och i vilket den avlidne var aktieägare har sin faktiska ledning i nämnda medlemsstat eller ej.

Huruvida det förekommer en restriktion för den fria rörligheten för kapital

22 De åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar bland annat sådana åtgärder som kan avhålla personer som saknar hemvist i landet från att investera i en medlemsstat eller bibehålla sådana investeringar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 januari 2009 i mål C-377/07, STEKO Industriemontage, REG 2009, s. I-299, punkterna 23 och 24, samt av den 31 mars 2011 i mål C-450/09, Schröder, REU 2011, s. I-0000, punkt 30).

23 Det framgår av beslutet om hänskjutande att den aktuella nationella lagstiftningen medför att det i arvsskattelhänseende görs en åtskillnad vad gäller värderingen av namnaktier i förhållande till var det bolag som gett ut aktierna har sin faktiska ledning, eftersom preskriptionstiden för ett bolag som har sin faktiska ledning i Belgien är två år medan preskriptionstiden för värdering av aktier i ett bolag som har sin faktiska ledning i en annan medlemsstat uppgår till tio år.

24 Tillämpningen av en sådan längre preskriptionstid för arvtagare som äger aktier i ett bolag som har sin faktiska ledning i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien kan emellertid leda till att personer med hemvist i Belgien avhålls från att investera i eller behålla investeringar i tillgångar utanför nämnda medlemsstat, eftersom deras arvtagare under en längre period får sväva i osäkerhet avseende möjligheten att de blir föremål för en eftertaxering.

25 En sådan nationell lagstiftning utgör således en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF.

Huruvida restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan motiveras

26 För att motivera restriktionen i den fria rörligheten för kapital har den belgiska regeringen åberopat två skäl, avseende dels nödvändigheten av att säkerställa en effektiv skattekontroll, dels bekämpning av skattebedrägeri.

27 Enligt den belgiska regeringen är det, vad gäller effektiv skattekontroll, nödvändigt att tillämpa en längre preskriptionstid för värderingen av aktier i bolag med hemvist i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien för att det ska gå att erhålla upplysningar om dessa.

28 Vad gäller bekämpning av skattebedrägeri ger en sådan preskriptionstid den belgiska skattemyndigheten, för det fall att det skulle ha skett en undervärdering av aktier i utländska bolag, möjlighet att inleda en undersökning och att, när det visar sig att dessa aktier beskattats med ett för lågt belopp, beskatta dessa ytterligare.

29 Den belgiska regeringen har vidare hävdat att en sådan lagstiftning som den i det nationella målet aktuella är nödvändig för att kompensera för den omständigheten att den belgiska skattemyndigheten saknar verkliga möjligheter att få information om tillgångar i andra medlemsstater än i Konungariket Belgien. Den belgiska regeringen har anmärkt att en begäran om upplysningar som grundas på artikel 2 i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) endast kan göras av en medlemsstat i det särskilda fall då den redan har tillräckliga upplysningar från början.

30 Det framgår i detta hänseende av domstolens fasta praxis att bekämpning av skattebedrägeri och behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll utgör tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en begränsning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom EUF-fördraget (se, bland annat, vad gäller bekämpning av bedrägeri, dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I-8203, punkt 32, och, vad gäller effektiv skattekontroll, av den 27 januari 2009 i mål C-318/07,

Persche, REG 2009, s. I?359, punkt 52).

31 En restriktion av den fria rörligheten för kapital är emellertid endast tillåten om den är ägnad att säkerställa att det eftersträlvade målet uppnås, utan att den går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, bland annat, dom av den 28 oktober 2010 i mål C?72/09, *Établissements Rimbaud*, REU 2010, s. I?0000, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

32 Det ska konstateras att även om den i det nationella målet aktuella lagstiftningen kan leda till att målen avseende nödvändigheten av att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekämpning av skattebedrägeri uppnås, går den utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

33 Det framgår nämligen av domstolens praxis, vad gäller preskriptionstid för eftertaxering då skattemyndigheterna har undanhållits sparmedel och/eller inkomster av sådana sparmedel, att två typfall ska urskiljas. Det första typfallet utgörs av en situation i vilken objekt som är skattepliktiga har undanhållits medlemsstatens skattemyndighet, vilken helt saknar upplysningar avseende förekomsten av de nämnda objekten, på grundval av vilka en utredning skulle kunna inledas. Det andra typfallet motsvarar en situation i vilken skattemyndigheten förfogar över information om dessa skatteobjekt (dom av den 11 juni 2009 i de förenade målen C?155/08 och C?157/08, X och *Passenheim-van Schoot*, REG 2009, s. I?5093, punkterna 62 och 63).

34 Det är i målet vid den nationella domstolen ostridigt att namnaktierna är angivna i bouppteckningarna, med följd att skattemyndigheten i den aktuella medlemsstaten förfogar över information om dessa aktier. Den i det nationella målet aktuella lagstiftningen hör således till det andra, i föregående punkt, nämnda typfallet.

35 Vad gäller det andra typfallet har domstolen, i punkt 74 i de ovannämnda förenade målen X och *Passenheim-van Schoot*, slagit fast att det inte är berättigat att en medlemsstat tillämpar en längre frist för eftertaxering som inte särskilt är avsedd att möjliggöra för skattemyndigheten i denna medlemsstat att ändamålsenligt nyttja mekanismer för ömsesidigt bistånd mellan medlemsstater och som utlöses då de berörda skatteobjekten finns i en annan medlemsstat.

36 Då skattemyndigheten i en medlemsstat förfogar över tillräcklig information för att begära att skattemyndigheten i en annan medlemsstat, enligt reglerna om ömsesidigt bistånd i direktiv 77/799 eller på grundval av bilaterala avtal, lämnar ut den information som krävs för en korrekt beräkning av skattebeloppet, motiverar inte den omständigheten att skatteobjekten finns i en annan medlemsstat en generell tillämpning av en tilläggsfrist för eftertaxering, vilken inte beror av den tidsrymd som är nödvändig för ett ändamålsenligt nyttjande av dessa mekanismer för ömsesidigt bistånd (domen i de ovannämnda förenade målen X och *Passenheim-van Schoot*, punkt 75).

37 Nämnda direktiv är visserligen inte tillämpligt på arvsrätt, men det framgår av handlingarna i målet att det inte kan uteslutas att den belgiska skattemyndigheten likväl kan använda sig av andra mekanismer för ömsesidigt bistånd för att kontrollera värdet av de aktuella aktierna, såsom bland annat avtalet mellan Frankrike och Belgien om undvikande av dubbelbeskattning och om reglering av vissa andra frågor avseende arvsskatt och registreringsavgifter vilket undertecknades i Bryssel den 20 januari 1959.

38 För att värdera aktier i börsnoterade bolag – som de bolag som är aktuella i det nationella målet – är det i likhet med vad kommissionen har påstått under alla förhållanden inget som hindrar att den belgiska skattemyndigheten, för att inleda sin undersökning, använder sig av aktiernas börskurs på ägarens dödsdag, som den anges i pressen eller på internet. Som framgår av handlingarna i målet värderades de i det nationella målet aktuella aktierna slutligen på detta sätt

av den belgiska skattemyndigheten, mer än två år efter det att bouppteckningarna ingetts.

39 Härav följer att en preskriptionstid på tio år för att värdera aktier i ett bolag som har platsen för sin faktiska ledning i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien inte kan rättfärdigas, eftersom en generell tillämpning av en sådan tidsfrist inte på något sätt beror av den tidsrymd som är nödvändig för ett ändamålsenligt nyttjande av mekanismer för ömsesidigt bistånd eller andra alternativa sätt att undersöka dessa aktiers värde.

40 Av det anförda följer att tolkningsfrågan ska besvaras på följande sätt: Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken det på arvsrättens område föreskrivs en preskriptionstid på tio år för värdering av namnaktier i ett bolag i vilket den avlidne var aktieägare och som har sin faktiska ledning i en annan medlemsstat, medan den aktuella preskriptionstiden är två år när ett företag har sin faktiska ledning i förstnämnda medlemsstat.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, såsom den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken det på arvsrättens område föreskrivs en preskriptionstid på tio år för värdering av namnaktier i ett bolag i vilket den avlidne var aktieägare och som har sin faktiska ledning i en annan medlemsstat, medan den aktuella preskriptionstiden är två år när ett företag har sin faktiska ledning i förstnämnda medlemsstat.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.