

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

18. december 2014 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – frie kapitalbevægelser – skattelovgivning – gaveafgifter – fritagelse vedrørende »landejendomme« – manglende fritagelse for landejendomme, der er beliggende på en anden medlemsstats område«

I sag C-133/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Raad van State (Nederlandene) ved afgørelse af 13. marts 2013, indgået til Domstolen den 18. marts 2013, i sagen:

Staatssecretaris van Economische Zaken,

Staatssecretaris van Financiën

mod

Q,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, Domstolens vicepræsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Anden Afdeling, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Arabadjiev og J.L. da Cruz Vilaça,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. maj 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Q ved A. Bakker og D. Smit, bistået af advocaat M. Hamer
- den nederlandske regering ved B. Koopman, M.K. Bulterman og J. Langer, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- den spanske regering ved A. Rubio González, som befuldmægtiget
- den franske regering ved D. Colas og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili

– Det Forenede Kongeriges regering ved S. Brighthouse, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill

– Europa-Kommissionen ved W. Roels og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 2. oktober 2014, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63 TEUF.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Staatssecretaris van Economische Zaken (statssekretær for økonomi) og Staatssecretaris van Financiën (statssekretær for finansielle spørgsmål) på den ene side og Q på den anden side vedrørende de nederlandske myndigheders afslag på at anerkende, at en ejendom ejet af den pågældende i en anden medlemsstat end Kongeriget Nederlandene havde status af landejendom (»landgoed«), hvorved denne blev frataget muligheden for at drage fordel af fritagelsen for at betale gaveafgift ved den overdragelse af ejendommen, han ønskede at foretage.

Nederlandsk ret

3 Artikel 1 i Successiewet 1956 (arve- og gaveafgiftsloven fra 1956, herefter »arveloven«) bestemmer:

»1. I henhold til denne lov opkræves følgende afgifter:

[...]

2° gaveafgifter af værdien af samtlige de goder, der er givet som gave af en person, der havde bopæl i Nederlandene, da gaven blev givet

[...]«

4 Arvelovens artikel 5 i har følgende ordlyd:

»[...]

2. Gaveafgifter opkræves af det, som gavemodtageren erhverver, eventuelt efter fradrag af de byrder og forpligtelser, der er forbundet med gaven til fordel for giveren eller en tredjemand.«

5 Artikel 1 i Natuurschoonwet 1928 (lov om naturskønne områder af 1928, herefter »lov om naturskønne områder«) bestemmer:

»1. I denne lov forstås ved:

a) landejendom: en i Nederlandene beliggende fast ejendom, der helt eller delvist er bedækket med naturområde, skove og andre træbevoksninger – herunder ejendomme, hvorpå der befinder sig et landhus eller en anden bebyggelse, der passer til en landejendom – i det omfang den fortsatte bevarelse af denne faste ejendom i sin karakteristiske fremtoning er ønskelig med henblik på bevarelse af et naturskønt område

b) ejer:

1° ejeren af en fast ejendom, der ikke er bebyrdet af en brugsret eller forpagtning med undtagelse af de i stk. 3 omhandlede tilfælde

2° brugshaver eller forpagter med undtagelse af de i stk. 3 omhandlede tilfælde

c) økonomisk ejendomsret: en ordning med rettigheder og forpligtelser tilknyttet en fast ejendom, som udgør en deltagelse i den pågældende ejendom; d]eltagelsen omfatter som minimum en vis risiko for værdiændring og tilfalder en person som ikke er den civile ejer; t]ildeling af en leveringsrettighed alene betragtes ikke som overdragelse af den økonomiske ejendomsret

d) ministeren: ministeren for økonomi, landbrug og innovation

e) ministrene: ministeren for økonomi, landbrug og innovation og finansministeren.

2. Ved eller i henhold til en bekendtgørelse vedtages bestemmelser vedrørende de betingelser, som en fast ejendom skal opfylde for at kunne blive betragtet som en landejendom. Disse betingelser vedrører:

a) den faste ejendoms areal, som ligeledes kan omfatte arealet af en tilstødende ejendom, som betragtes som landejendom, eller som udgør en sådan ejendom sammen med den førstnævnte ejendom, såfremt der er en tæt historisk forbindelse mellem de to faste ejendomme

b) andelen af den faste ejendoms areal, der som minimum skal være dækket af naturområde, skov og andre træbevoksninger, samt arten af disse naturområder, skove og andre træbevoksninger

c) størrelsen og arten af de områder, der ikke dækkes af naturområder, skove eller andre træbevoksninger, uanset om disse er forbundet med arten af de områder, der støder direkte op til den faste ejendom, eller ej

d) metoden og arten af bebyggelse

e) den form for anvendelse, der gøres af områderne og bygningerne.

[...]

6 Artikel 2 i lov om naturskønne områder har følgende ordlyd:

»1. Ejeren af en fast ejendom, som ønsker at få sin ejendom klassificeret som en landejendom, kan anmode ministrene herom ved indsendelse af en detaljeret ansøgning via ministeren.

[...]

4. Ministrene træffer afgørelse ved fælles beslutning.«

7 Artikel 7 i lov om naturskønne områder bestemmer:

»1. Såfremt en erhvervelse som omhandlet i [arveloven] omfatter en fast ejendom, der kan betegnes som landejendom, finder der – såfremt betingelserne i næste stykke er opfyldt – ingen opkrævning sted af forskellen mellem den ved afgørelse fastsatte gaveafgift eller arveafgift og den afgift, der ville være forfalden, hvis denne faste ejendom blev vurderet til halvdelen af den økonomiske værdi, som ejendommen på tidspunktet for erhvervelsen ville skulle tillægges, såfremt

der til denne erhvervelse var tilknyttet den betingelse, at ejendommen skulle bevares som sådan i 25 år, og at der ikke måtte fældes flere højstammede træer, end hvad der er nødvendigt og sædvanligt for et normalt skovbrug. Hvis landejendommen er offentligt tilgængelig i overensstemmelse med bestemmelser godkendt af ministrene, sættes den økonomiske værdi til nul som undtagelse til første punktum.

[...]«

8 Artikel 1 i afgørelse om klassificering truffet i henhold til lov om naturskønne områder bestemmer:

»1. I denne afgørelse forstås ved:

a) landejendom: enhver landejendom som omhandlet i artikel 1, stk. 1, litra a), i [lov om naturskønne områder]

b) træbevoksninger: træbevoksninger bestående af andre arter end kulturplanter, juletræer, lavstammede frugttræer eller flettepil

c) residens: en fast ejendom, der rummer et oprindeligt opført hus, et slot, et fritidshus eller en herregård, herunder deres eventuelle udhuse omkranset af en have eller en historisk park, der sammen med ejendommen former et arkitektonisk hele på minimum en hektar, hvis opførelse ligger før 1850, og som er genkendelig, hvis komplekset eller i det mindste én af dets bestanddele er en fredet bygning, som er opført i et af de registre, der er omhandlet i artikel 6, stk. 1, i lov af 1988 om historiske monumenter

d) naturområder:

1° heder, tørvemoser, marsk, bevægelige klitter, klitområder, saltholdige marker, kanaler, strandenge, alluvial jord, vadehavsområder, grønne strande, vådområder, busk- og kratområder, sumpe, moser, damme, vandløb, bække, damme, grøfter, kilder og kildevæld, i det omfang disse arealer ikke anvendes som landbrugsjord

2° kalkrige græsarealer, blomsterenge i bakkede områder, i sandede og tørveholdige områder eller i områder, som oversvømmes, og alluviale zoner, magre vådområder, enge i oversvømmede dalområder eller i tørv- og lerholdige områder, vådområder, som er moderat rige på næringsstoffer, tørre enge og golde højsletter, tørre klitområder, som er fattige på kalk, tørre kalkholdige klitområder og saltholdige vådområder i de indre landområder, i det omfang disse arealer alene anvendes som græsningsarealer eller højsletter og alene er bevokset med vegetationstyper, som er karakteristiske for disse engområder.

[...]«

9 Artikel 2 i bekendtgørelsen om klassificering udstedt i henhold til lov om naturskønne områder har følgende ordlyd:

»1. For at kunne blive udpeget som landejendom, skal en fast ejendom opfylde følgende betingelser:

a) Den faste ejendom skal være på mindst 5 ha.

b) Land- og vandområderne på ejendommen skal danne en sammenhængende helhed.

- c) Mindst 30% af ejendommens areal skal bestå af skov eller andre naturområder.
- d) Ejendommens benyttelse må ikke forringe naturskønheden.

2. Såfremt de arealer, bygninger og vandområder, som en fast ejendom består af, eller såfremt den brug, der gøres af ejendommen, forringer naturskønheden, tages de pågældende arealer, bygninger og vandområder ikke i betragtning i den faste ejendom, der skal udpeges som landejendom.

[...]

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 Q har skattemæssig bopæl i Nederlandene og er indehaver af en ejendom beliggende i Det Forenede Kongerige (»The Bean House«), som hun agter at forære til sin søn.

11 I henhold til nederlandsk ret kan en sådan gave være helt eller delvist fritaget for afgift på betingelse af bl.a., at »The Bean House« har karakter af en landejendom som omhandlet i lov om naturskønne områder, og således at den er beliggende i Nederlandene.

12 Q har forgæves anmodet de nederlandske skattemyndigheder en sådan anerkendelse.

13 Førsteinstansretten, som Q havde indbragt sagen for, fastslog, at retten til fritagelse for gaveafgift ikke kunne begrænses til landejendomme beliggende i Nederlandene. Ifølge denne ret var den hindring af de frie kapitalbevægelser, som en sådan begrænsning ville resultere i, hverken berettiget ud fra medlemsstatens interesse i at beskytte sin natur- og kulturarv eller ud fra nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol.

14 Raad van State (Statsrådet), som Staatssecretaris van Economische Zaken og Staatssecretaris van Financiën har appelleret dommen til, og som ligeledes er af den opfattelse, at der er tale om en begrænsning af de frie kapitalbevægelser, er i tvivl om de begrundelser, som førsteinstansretten har identificeret. De nederlandske skattemyndigheder har over for retten gjort gældende, at hindringen er berettiget ud fra hensynet til de praktiske vanskeligheder, som rejses ved skattekontrollen i en anden medlemsstat end Kongeriget Nederlandene, særligt nødvendigheden af at undersøge, om ejerne overholder deres forpligtelser til at bevare landbrugsejendommen i en periode på 25 år. I denne henseende har retten rejst spørgsmålet om, hvorvidt de øvrige medlemsstaters myndigheder er forpligtede til at bistå de nederlandske myndigheder i disses kontrol.

15 På den baggrund har Raad van State besluttet at udsætte sagen og stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udgør formålet om at bevare nationale naturskønne områder og kulturhistoriske arv, som er genstand for [lov om naturskønne områder], et tvingende alment hensyn, der begrunder en ordning, hvorefter en fritagelse for gaveafgift (skattefordel) begrænses til landejendomme, der er beliggende i Nederlandene?

2) a) Kan myndighederne i en medlemsstat i forbindelse med efterprøvelsen af, om faste ejendomme, der er beliggende i en anden medlemsstat, kan betegnes som en landejendom som omhandlet i [lov om naturskønne områder], påberåbe sig Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger [(EUT L 84, s. 1)] med henblik på at modtage bistand fra de medlemsstater, hvor disse faste ejendomme er beliggende, når betegnelsen som landejendom på grundlag af denne

lov indebærer, at der indrømmes fritagelse for betaling af den gaveafgift, der skulle betales på det tidspunkt, hvor den omhandlede faste ejendom blev givet som gave?

b) Såfremt spørgsmål 2a besvares bekræftende, spørges: Skal begrebet »administrativ undersøgelse« i artikel 3, nr. 7), i Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF [(EUT L 64, s. 1)] fortolkes således, at det også omfatter kontrol på stedet?

c) Såfremt spørgsmål 2b besvares bekræftende, spørges: Kan der til præcisering af begrebet »administrative undersøgelser« i artikel 5, stk. 1, i [direktiv 2010/24] henvises til definitionen af begrebet »administrativ undersøgelse« i artikel 3, nr. 7), i [direktiv 2011/16]?

3) Såfremt spørgsmål 2a, 2b eller 2c besvares benægtende, spørges: Skal princippet om loyalt samarbejde, som er forankret i artikel 4, stk. 3, TEU, sammenholdt med artikel 167, stk. 2, TEUF, fortolkes således, at det medfører, at når en medlemsstat anmoder en anden medlemsstat om samarbejde ved efterprøvelsen af, om en fast ejendom, der er beliggende i denne anden medlemsstat, kan betegnes som en landejendom som omhandlet i en lov, der har til formål at bevare og beskytte nationale naturskønne områder og kulturhistoriske arv, er den anmodede medlemsstat forpligtet til dette samarbejde?

4) Kan en restriktion for de frie kapitalbevægelser begrundes under påberåbelse af hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol, når denne effektive kontrol alene forekommer at være i fare som følge af den omstændighed, at de nationale myndigheder i en periode på 25 år i henhold til artikel 7, stk. 1, i [lov om naturskønne områder] skal rejse til en anden medlemsstat for der at gennemføre de nødvendige kontroller?»

Om de præjudicielle spørgsmål

16 Med sine spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en fritagelse for gaveafgift, som kan gives visse beskyttede ejendomme, er begrænset til de af disse ejendomme, der er beliggende på den pågældende medlemsstats område.

17 I henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.

18 Domstolen har allerede fastslået, at den skattemæssige behandling af gaver, der skænkes som et pengebeløb, fast ejendom eller løsøre, er omfattet af EUF-traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer er begrænset til en enkelt medlemsstat (jf. dom Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 20).

19 Det følger heraf, at en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvori en person, som er bosiddende i en medlemsstat, giver en gave i form af en fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat, henhører under anvendelsesområdet for artikel 63, stk. 1, TEUF.

20 Domstolen har for så vidt angår arveafgifter allerede fastslået, at den omstændighed, at en indrømmelse af skattefordele underlægges den betingelse, at det aktiv, der overdrages, er beliggende på det nationale område, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt i medfør af artikel 63, stk. 1, TEUF (jf. dom Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, præmis 28-35). Med hensyn til gaver udgør 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, ligeledes en sådan begrænsning (jf. dom Mattner, EU:C:2010:216, præmis 26).

21 For så vidt som nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede underlægger anvendelsen af fritagelsen for gaveafgift en betingelse om, at den omhandlede faste ejendom skal være beliggende på det nationale område, udgør den tungere skattebyrde, som påhviler en gave givet af en person, som er bosiddende i en medlemsstat, når denne gave vedrører en fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat, følgelig en begrænsning af de frie kapitalbevægelser.

22 For at en sådan begrænsning skal kunne betragtes som forenelig med traktatens bestemmelser vedrørende frie kapitalbevægelser er det bl.a. en forudsætning, at forskelsbehandlingen vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, idet denne sammenlignelighed skal vurderes i lyset af formålet med og indholdet af de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser (jf. dom X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 20 og 22).

23 Domstolen er af den opfattelse, at dette er tilfældet i hovedsagen.

24 Formålet med fritagelsen for gaveafgift, som er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nederlandske ordning, består således i at beskytte integriteten af de landejendomme, som er typiske for de traditionelle nederlandsske landskaber (»landgoed«) mod opsplitninger eller denatureringer, som kunne følge af den forpligtelse, som giveren kunne stå over for, for at kunne betale den afgift, der påhviler overdragelsen, til at udstykke en landejendom for at afstå en del, eller til at drive det på en måde, der er til skade for dets særlige karakter.

25 Den skattefordel, der er forbundet med overdragelse af en »landgoed«, forfølger således, som den forelæggende ret har anført, et formål om at bevare nationale naturskønne områder, der omfatter et formål om bevaring af den kulturelle og historiske arv. Dette formål kan særligt udledes af definitionen på såvel landejendom i artikel 1, stk. 1, litra a), i lov om naturskønne områder, hvorefter ejendomme, hvorpå der befinder sig et hus eller en anden bebyggelse, der passer til en landejendom, kan betragtes som en integrerende del af landejendommen, som af definitionen på en »residens«, som er en del af en »landgoed« i artikel 1 i afgørelsen om klassificering, hvorefter komplekset skal være omkranset af en have eller en historisk park, hvis opførelse ligger før 1850, og som skal bestå af mindst ét element, der udgør et fredet monument i henhold til artikel 6, stk. 1, i lov af 1988 om historiske monumenter.

26 Det fremgår af akterne for Domstolen, at den i hovedsagen omhandlede gave vedrører en ejendom beliggende i Det Forenede Kongerige på omkring 18 hektar bestående af fredede monumenter i henhold til den i denne medlemsstat gældende lovgivning.

27 Henset til det formål, der forfølges med den omhandlede nationale lovgivning, kan en skattepligtig person, der påtænker at give en gave bestående af en »landgoed« med en »residens«, ikke betragtes som befindende sig i en situation, der er objektivt sammenlignelig med situationen for en skattepligtig person, der som i hovedsagen påtænker at give en gave bestående af en ejendom på en anden medlemsstats område, selv hvis denne indeholder fredede monumenter i henhold til den i denne medlemsstat gældende lovgivning. Da den i hovedsagen omhandlede skattefordel tilsigter at bevare integriteten af visse ejendomme, der henhører under den nationale kulturelle og historiske arv, ligger den ulempe, som følger heraf for en skattepligtig i den anden af de to situationer, således i selve det formål, som forfølges af den nederlandske lovgiver.

28 Som det fremgår af præmis 33 i den dom, der afsiges dags dato i X-sagen (C-87/13), kan udfaldet alene blive et andet i et tilfælde, hvor en sådan skattepligtig godtgør, at en ejendom,

skønt den er beliggende på en anden medlemsstats område end Kongeriget Nederlandene, ikke desto mindre udgør en del af den nederlandske kulturelle og historiske arv, og at denne omstændighed ville have medført, at ejendommen – såfremt den ikke var beliggende i udlandet – havde været genstand for beskyttelse i henhold til lov om naturskønne områder.

29 Henset til ovenstående bemærkninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en fritagelse for gaveafgift vedrørende visse ejendomme, der er beskyttede, på grund af, at de er en del af den nationale kulturelle og historiske arv, er begrænset til de af disse ejendomme, der er beliggende på den pågældende medlemsstats område, for så vidt som denne fritagelse ikke er udelukket for så vidt angår ejendomme, der ville kunne indgå i den pågældende medlemsstats nationale kulturelle og historiske arv på trods af deres beliggenhed på en anden medlemsstats område.

Sagens omkostninger

30 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 ikke er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en fritagelse for gaveafgift vedrørende visse ejendomme, der er beskyttede, på grund af, at de er en del af den nationale kulturelle og historiske arv, er begrænset til de af disse ejendomme, der er beliggende på den pågældende medlemsstats område, for så vidt som denne fritagelse ikke er udelukket for så vidt angår ejendomme, der ville kunne indgå i den pågældende medlemsstats nationale kulturelle og historiske arv på trods af deres beliggenhed på en anden medlemsstats område.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.