

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 18 december 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för kapital – Skattelagstiftning – Gåvoskatt – Undantag från skatteplikt för ’lantegendomar’ – Egendomar belägna i andra medlemsstater omfattas inte av undantaget från skatteplikt”

I mål C-133/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Raad van State (Nederländerna) genom beslut av den 13 mars 2013, som inkom till domstolen den 18 mars 2013, i målet

Staatssecretaris van Economische Zaken,

Staatssecretaris van Financiën

mot

Q,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta, domstolens vice-ordförande K. Lenaerts, tillförordnad domare på andra avdelningen, samt domarna J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev och J.L. da Cruz Vilaça,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 maj 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Q, genom A. Bakker och D. Smit, biträdda av M. Hamer, advocaat,
- Nederländernas regering, genom B. Koopman, M.K. Bulterman och J. Langer, samtliga i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom A. Rubio González, i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom D. Colas och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,

- Förenade kungarikets regering, genom S. Brighthouse, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,
 - Europeiska kommissionen, genom W. Roels och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 2 oktober 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 63 FEUF.
- 2 Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan å ena sidan Staatssecretaris van Economische Zaken (ungefär biträdande minister för ekonomi) och Staatssecretaris van Financiën (ungefär biträdande minister för finansiella frågor) och å andra sidan Q. Målet rör den nederländska skattemyndighetens beslut att inte tillerkänna en fastighet som Q äger i en annan medlemsstat än Konungariket Nederländerna ställning som lantegendom (*landgoed*), vilket innebär att hon saknar möjlighet att skänka bort fastigheten utan beskattning av gåvan.

Nederländsk rätt

- 3 I artikel 1 i 1956 års successionslag (Successiewet 1956) (nedan kallad successionslagen) föreskrivs följande:

”1. Följande skatter ska påföras med stöd av denna lag:

...

- 2 gåvoskatt på värdet av det som erhålls genom gåva från en person som vid tiden för gåvan var bosatt i Nederländerna,

...”

- 4 Artikel 5 i successionslagen har följande lydelse:

”...

2. Gåvoskatten tas ut på värdet av det som gåvotagaren erhåller, eventuellt efter avdrag för avgifter och skulder till förmån för antingen givaren eller tredje man.”

- 5 I artikel 1 i 1928 års lag om landskapsvård (Natuurschoonwet 1928) (nedan kallad lagen om landskapsvård) föreskrivs följande:

”1. I denna lag ska följande uttryck uppfattas på nedan angivna sätt.

- a. Lantegendom: en i Nederländerna belägen fastighet, som är helt eller delvis täckt av naturområde, skog eller andra trädbestånd – vilket också kan vara en fastighet på vilken det förekommer ett herresäte eller någon annan, för lantegendomen passande, byggnad – såvitt det från naturvårdssynpunkt är önskvärt att fastigheten bevarar sina karaktäristiska särdrag,

- b. ägare:

- 1 ägaren till en fastighet som inte belastas av nyttjanderätt eller arrende, med undantag för de

fall som avses i punkt 3,

2 arrendatorn eller nyttjanderättsinnehavaren, med undantag för de fall som avses i punkt 3,

c. ekonomisk äganderätt: ett system av rättigheter och skyldigheter med avseende på en fastighet som motsvarar ett andelsinnehav i fastigheten. Andelsinnehavet omfattar åtminstone en viss risk för värdeförändring och tillkommer en annan person än den civilrättsliga ägaren. Beviljandet av enbart en rätt till leverans betraktas inte som övergång av den ekonomiska äganderätten,

d. Behörig minister: ministern för ekonomi, jordbruk och innovation,

e. Behöriga ministrar: ministrarna för ekonomi, jordbruk och innovation samt finansministern.

2. Regler om villkoren för att en fastighet ska betraktas som en lantegendom ska antas genom eller med stöd av förordning. Dessa villkor avser:

a. fastighetens areal, varvid det också är möjligt att beakta en angränsande fastighets areal när den fastigheten har ställning som lantegendom eller tillsammans med den förstnämnda fastigheten ges ställning som lantegendom, förutsatt att det föreligger ett nära historiskt band mellan de båda fastigheterna,

b. den minsta procentuella andel av fastighetens areal som måste vara täckt av naturområde, skog eller andra trädbestånd, samt naturområdets, skogens eller trädbeståndets karaktär,

c. storleken och beskaffenheten hos den mark som inte täcks av naturområde, skog eller andra trädbestånd, eventuellt relaterade till beskaffenheten hos den mark som direkt gränsar till fastigheten,

d. bebyggelsesätt och bebyggelsetyp,

e. typen av användning av marken och byggnaderna.

...”

6 Artikel 2 i lagen om landskapsvård innehåller följande bestämmelser:

”1. En fastighetsägare som vill få sin fastighet kvalificerad som lantegendom kan ansöka om detta hos behöriga ministrar genom en ansökan som inges till behörig minister.

...

4. Behöriga ministrar meddelar ett gemensamt beslut i ärendet.”

7 I artikel 7 i lagen om landskapsvård anges följande:

"1. Om någon i den mening som avses i [successionslagen] har erhållit en fastighet som har klassificerats som lantegendom och villkoren i följande punkt är uppfyllda ska ... ingen uppbörd ske av skillnaden mellan den gåvoskatt, eller arvsskatt, som framgår av skattsedeln och den skatt som skulle ha erlagts vid en värdering av fastigheten till halva dess marknadsvärde vid tidpunkten för mottagandet av egendomen, om fastigheten var belastad med en skyldighet att under 25 år bevara den i oförändrat skick och inte fälla några träd, annat än vad som är nödvändigt eller brukligt enligt normal skogsvårdspraxis. Genom avvikelse från föregående mening ska det beskattningsbara värdet reduceras till noll om lantegendomen har gjorts tillgänglig för allmänheten i enlighet med de regler som har godkänts av behöriga myndigheter."

8 Artikel 1 i den klassificeringsförordning (Rangschikkingsbesluit) som har antagits med stöd av lagen om landskapsvård har följande lydelse:

"1. I denna förordning ska följande uttryck uppfattas på nedan angivna sätt.

- a. lantegendom: egendom som avses i artikel 1 punkt 1 a i [lagen om landskapsvård],
- b. trädbestånd: trädbestånd som inte utgör trädodlingar, julgransplanteringar, fruktodlingar med lågstamträd eller områden med klippta pilar,
- c. lantställe: en fastighet med en befäst byggnad som uppförts som sådan, ett slott, en herrgård eller en villa, eventuellt med ekonomibyggnader, som har en därmed arkitektoniskt förbunden historisk trädgård eller park om minst en hektar som anlagts före år 1850 och är igenkännbar, förutsatt att detta komplex, eller åtminstone en av dess delar, har förklarats för ett sådant byggnadsminne som är inskrivet i ett register i enlighet med artikel 6 punkt 1 i 1988 års lag om byggnadsminnen (Monumentenwet 1988),
- d. naturområden:

1 hedar, högtorvmark, lågtorvträsk, sandflyktsytor, sanddyner, land utanför havsvallarna, dike, betesmark utanför vallarna, lermarker, gyttjemarker, 'gröna stränder', vasstråk, sävmattor, snår, myrmark, tjärnar, gölar, bäckar, små floder, dammar, tillslutna floder, åar, brunnar och källor, i den mån dessa markområden inte används som jordbruksmark,

2 kalkhaltiga gräsmarker, blombevuxna gräsmarker i kuperat landskap, i sand- eller torvområden eller i flod- och havslerområden, blöta näringsfattiga gräsmarker, gräsmarker med kabbleka i dalgångar kring bäckar eller i torv- och lerområden, blöta gräsmarker som är måttligt näringsrika, torra näringsfattiga gräsmarker i högre marker, torra kalkfattiga sanddyngräsmarker, torra kalkrika sanddyngräsmarker och salta gräsmarker innanför fördämningarna, i den mån dessa marker endast används för bete eller som slåttermark och är bevuxna med vegetationstyper som är utmärkande för dessa gräsmarker,

..."

9 Artikel 2 i den klassificeringsförordning som har antagits med stöd av lagen om landskapsvård innehåller följande bestämmelse:

"1. För att kunna ges ställning som lantegendom måste fastigheten uppfylla följande villkor:

- a. fastigheten uppgår till minst 5 hektar,
- b. den mark och det vatten som tillhör fastigheten formar ett sammanhängande område,

- c. minst 30 procent av fastighetens areal är täckt med trädbestånd eller naturområde,
- d. nyttjandet av fastigheten har ingen negativ inverkan ur naturvårdssynpunkt.

2. Om den mark, de byggnader eller de vattenområden som tillhör fastigheten, eller sättet på vilket dessa används, har en negativ inverkan ur naturvårdssynpunkt ska den marken, de byggnaderna eller de vattenområdena inte räknas till den fastighet som har ställning som lantegendom.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Q har skatterättsligt hemvist i Nederländerna och äger en fastighet i Förenade kungariket ("The Bean House") som hon avser att skänka till sin son.

11 Enligt nederländsk lagstiftning skulle en sådan gåva helt eller delvis kunna undantas från skatt bland annat på villkor att "The Bean House" utgör en lantegendom i den mening som avses i lagen om landskapsvård, och således är belägen i Nederländerna.

12 Q har utan framgång ansökt hos den nederländska skattemyndigheten om ett sådant erkännande.

13 Efter det att Q överklagat beslutet slog domstolen i första instans fast att det inte kan förhålla sig så att undantaget från gåvoskatt enbart gäller för lantegendomar som är belägna i Nederländerna. Enligt den domstolen kan det hinder för den fria rörligheten för kapital som en sådan begränsning leder till inte motiveras vare sig av medlemsstatens intresse av att skydda sitt natur- och kulturarv, eller av behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll.

14 Staatssecretaris van Economische Zaken och Staatssecretaris van Financiën överklagade domen till Raad van State. Även den domstolen fann att en inskränkning av den fria rörligheten för kapital var för handen och ansåg att de motiveringar som domstolen i första instans angett gav upphov till frågor. Den nederländska skattemyndigheten hade anfört att hindret var motiverat med hänsyn till de praktiska svårigheterna med att utföra skattekontroller i en annan medlemsstat än Nederländerna, framför allt behovet av att kontrollera huruvida fastighetsägarna fullgör sina åtaganden att bevara lantegendomen i 25 år. Raad van State uttryckte osäkerhet om i vilken mån myndigheterna i andra medlemsstater kan ha en skyldighet att bistå den nederländska skattemyndigheten vid myndighetens kontroller.

15 Mot denna bakgrund beslutade Raad van State att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

"1) Utgör intresset av att bevara det nationella natur- och kulturhistoriska arvet, i den mening som avses i [lagen om landskapsvård], ett tvingande skäl av allmänintresse som motiverar ett system i vilket ett undantag från gåvoskatt (en skattefördel) begränsas till lantegendomar belägna i Nederländerna?

2) a) Kan myndigheterna i en medlemsstat – inom ramen för en utredning av huruvida en i en annan medlemsstat belägen fastighet kan klassificeras som lantegendom i den mening som avses i [lagen om landskapsvård] – för att erhålla bistånd från myndigheterna i den medlemsstat där fastigheten är belägen – åberopa rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder [(EUT L 84, s. 1)], när klassificeringen som lantegendom enligt ovannämnda lag medför befrielse

från indrivning av den gåvoskatt som ska erläggas när fastigheten ges bort som gåva?

b) Om fråga 2a ska besvaras jakande, ska begreppet 'administrativ utredning' i artikel 3.7 i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG [(EUT L 64, s. 1)] tolkas så, att detta också kan inbegripa en utredning på plats?

c) Om fråga 2b ska besvaras jakande, går det vad gäller begreppet 'administrativa utredningar' i artikel 5.1 i direktiv [2010/24], att ansluta sig till definitionen av begreppet 'administrativ utredning' i artikel 3.7 i direktiv [2011/16]?

3) Om frågorna 2a, 2b eller 2c ska besvaras nekande, ska den princip om lojalt samarbete som anges i artikel 4.3 FEU, jämförd med artikel 167.2 FEUF, tolkas så, att denna princip medför att när en medlemsstat begär bistånd från en annan medlemsstat vid utredningen av huruvida en i den andra medlemsstaten belägen fastighet kan klassificeras som lantegendom i den mening som avses i en lag som syftar till att bevara det nationella natur- och kulturhistoriska arvet är den anmodade medlemsstaten skyldig att lämna detta bistånd?

4) Kan en inskränkning av den fria rörligheten för kapital rättfärdigas genom ett åberopande av behovet av att garantera effektiva skattekontroller, om det enda hotet mot kontrollernas effektivitet förefaller vara den omständigheten att de nationella myndigheterna under den period på 25 år som avses i artikel 7.1 i [lagen om landskapsvård] måste resa till en annan medlemsstat för att där företa de behövliga kontrollerna?"

Prövning av tolkningsfrågorna

16 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat, som den i det nationella målet, enligt vilken ett undantag från gåvobeskattnings för vissa skyddade egendomar enbart gäller för de av dessa egendomar som är belägna inom medlemsstaten.

17 Enligt artikel 63.1 FEUF ska alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

18 Domstolen har redan tidigare slagit fast att den skattemässiga behandlingen av gåvor, oavsett om dessa avser pengar eller fast eller lös egendom, omfattas av EUF-fördragets bestämmelser om kapitalrörelser, med undantag för de fall där transaktionens väsentliga delar är begränsade till en och samma medlemsstat (se dom Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 20).

19 Härav följer att en sådan situation som den i det nationella målet, där en person med hemvist i en medlemsstat ger bort en fastighet som är belägen i en annan medlemsstat i gåva omfattas av tillämpningsområdet för artikel 63.1 FEUF.

20 På det successionsrättsliga området har domstolen redan tidigare slagit fast att den omständigheten att beviljandet av skattefördelar villkoras av att den överförda tillgången är belägen inom det nationella territoriet utgör en restriktion av den fria rörligheten som i princip är otillåten enligt artikel 63.1 FEUF (se dom Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punkterna 28–35). På samma sätt, vad beträffar gåvor, utgör åtgärder som leder till en minskning av värdet på gåvan till en person med hemvist i en annan medlemsstat än den i vilken de berörda tillgångarna är belägna och vilken beskattar gåvan av dessa tillgångar också en sådan restriktion (se dom Mattner, EU:C:2010:216, punkt 26).

21 Det betyder att när sådana nationella bestämmelser som de i det nationella målet innebär att ett undantag från gåvoskatt endast tillämpas om den berörda fastigheten är belägen inom landet, utgör den högre skatt som påförs för en gåva från en person med hemvist i en medlemsstat avseende en fastighet som är belägen i en annan medlemsstat en restriktion av den fria rörligheten för kapital.

22 För att en sådan restriktion ska kunna anses vara förenlig med bestämmelserna i fördraget om den fria rörligheten för kapital krävs det bland annat att de situationer som behandlas olika inte är objektivt jämförbara. Huruvida det förhåller sig så ska avgöras med beaktande av syftet med samt innehållet i de nationella bestämmelserna i målet vid den nationella domstolen (se dom X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkterna 20 och 22).

23 Domstolen bedömer att det förhåller sig på detta sätt i det nationella målet.

24 Syftet med det undantag från gåvobeskattningsföreskriv som föreskrivs i den nederländska lagstiftningen i det nationella målet består i att skydda de lantegendomar som är typiska för det traditionella nederländska landskapet (*landgoed*) mot sådan uppdelning eller förvanskning som kan bli resultatet om gåvotagaren blir tvungen att stycka av en fastighet för att sälja en del av den eller att nyttja den på ett sätt som inverkar menligt på dess särskilda karaktär för att kunna betala den skatt som belastar överlåtelsen.

25 Den skattefördel som är knuten till överlåtelse av en *landgoed* syftar således, såsom den hänskjutande domstolen själv har påpekat, till att bevara nationella fastigheter med naturvärden, vilket innefattar ett syfte att skydda kulturarvet och det historiska arvet. Att det är detta som är syftet kan man sluta sig till dels av definitionen av lantegendom i artikel 1.1 a i lagen om landskapsvård – enligt vilken de arealer som upptas av ett herresäte eller andra byggnader som är passande med hänsyn till lantegendomens karaktär kan anses utgöra en del av lantegendomen – dels av definitionen av ett sådant "lantställe" som utgör en del av en sådan *landgoed* som nämns i artikel 1 i klassificeringsförordningen – enligt vilken komplexet ska omges av en historisk trädgård eller park som anlagts före år 1850 och ska innehålla åtminstone en del som har förklarats för byggnadsminne i den mening som avses i artikel 6 punkt 1 i 1988 års lag om byggnadsminnen.

26 Det framgår av handlingarna i målet vid domstolen att gåvan i det nationella målet avser en i Förenade kungariket belägen egendom på ungefär 18 hektar som innefattar byggnader som har förklarats för byggnadsminnen med stöd av den lagstiftning som är tillämplig i den medlemsstaten.

27 Med hänsyn till syftet med den aktuella nationella lagstiftningen kan en skattskyldig person som avser att skänka bort en *landgoed* som omfattar ett "lantställe" emellertid inte anses befinna sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för en skattskyldig person som liksom i det nationella målet avser att skänka bort en egendom som är belägen i en annan medlemsstat, även om den omfattar byggnader som har förklarats för byggnadsminnen med stöd av den lagstiftning som är tillämplig i den medlemsstaten. Det är nämligen en naturlig följd av den målsättning som eftersträvas av den nederländska lagstiftaren att en skattskyldig person som

befinner sig i den andra av dessa båda situationer förfördelas som ett resultat av detta, eftersom syftet med skattefördelen i det nationella målet är att säkerställa att vissa egendomar som ingår i det nationella kulturarvet eller det nationella historiska arvet bevaras.

28 Något annat skulle – såsom anges i punkt 33 i den dom som i dag meddelas i mål X (C-87/13) – enbart kunna vara tänkbart för det fall en sådan skattskyldig person styrker att en egendom visserligen är belägen i en annan stat än Konungariket Nederländerna men trots det ingår i det nederländska kulturarvet och det nederländska historiska arvet, och att denna omständighet kan medföra att den omfattas av skyddet enligt den nederländska lagen om byggnadsminnen trots att den är belägen utanför landet.

29 Mot bakgrund av det ovan anförda ska de hänskjutna frågorna besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat, som den i det nationella målet, enligt vilken ett undantag från gåvobeskattning för vissa egendomar som är skyddade på grund av att de tillhör det nationella kulturarvet och det nationella historiska arvet enbart gäller för fastigheter som är belägna inom medlemsstaten, förutsatt att undantaget inte är uteslutet när det gäller fastigheter som kan tillhöra medlemsstatens kulturarv och historiska arv trots att de är belägna i en annan medlemsstat.

Rättegångskostnader

30 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 inte utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat, som den i det nationella målet, enligt vilken ett undantag från gåvobeskattning för vissa egendomar som är skyddade på grund av att de tillhör det nationella kulturarvet och det nationella historiska arvet enbart gäller för fastigheter som är belägna inom medlemsstaten, förutsatt att undantaget inte är uteslutet när det gäller fastigheter som kan tillhöra medlemsstatens kulturarv och historiska arv trots att de är belägna i en annan medlemsstat.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.