

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

10. februar 2011 (*)

»Direkte beskatning – frie kapitalbevægelser – arveafgift – arv, der tilfalder organisationer, der drives uden gevinst for øje – afslag på at anvende en nedsat sats, når disse organisationer har deres sæde for deres aktivitet i en anden medlemsstat end den, hvor arvelader faktisk boede eller arbejdede – restriktion ? begrundelse«

I sag C-25/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal de première instance de Liège (Belgien) ved afgørelse af 7. januar 2010, indgået til Domstolen den 15. januar 2010, i sagen:

Missionswerk Werner Heukelbach eV

mod

État belge,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

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

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. oktober 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Missionswerk Werner Heukelbach eV ved avocat J. Roseleth
- den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede, bistået af avocat E. Jacobowitz
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og J.-P. Keppenne, 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 18 TEUF, 45 TEUF, 49 TEUF og 54 TEUF.

2 Anmodningen er blevet fremsat som led i en sag mellem Missionswerk Werner Heukelbach eV (herefter »Missionswerk«) og den belgiske stat vedrørende dennes afslag på at anvende en nedsat sats for de skyldige afgifter i anledning af arv, som denne forening havde modtaget.

Retsforskrifter

EU-retten

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

»1. Medlemsstaterne ophæver de restriktioner for kapitalbevægelser, der finder sted mellem valutaendlændinge 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 kapitalbevægelser, som er opregnet i bilag I til direktiv 88/361, anføres i rubrik XI »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, hvilke omfatter arv.

Nationale bestemmelser

5 Artikel 59, nr. 2, i lov om arveafgifter, der er indført ved kongelig anordning nr. 308 af 31. marts 1936 (*Moniteur belge* af 7.4.1936, s. 2403), stadfæstet ved lov af 4. maj 1936 (*Moniteur belge* af 7.5.1936, s. 3426, herefter »loven«), bestemmer, at arveafgiften nedsættes »til 7% for arv til foreninger, der drives uden gevinst for øje, til gensidige selskaber eller nationale sammenslutninger af gensidige selskaber, til faglige sammenslutninger og til internationale sammenslutninger, der arbejder uden gevinst for øje, til private stiftelser og almennyttige stiftelser«.

6 Lovens artikel 60, stk. 1, som ændret ved den vallonske regerings dekretprogram af 18. december 2003 om forskellige foranstaltninger på området for regional beskatning, regnskabsførelse og gæld, organisering af energimarkedet, miljø, landbrug, kommuner og andre lokale myndigheder, fredede bygninger og boligforhold samt for offentligt ansatte (*Moniteur belge* af 6.2.2004, s. 7196), bestemmer, at den nedsatte sats, der er fastsat i lovens artikel 59, nr. 2, kun finder anvendelse på organisationer og institutioner, der opfylder følgende betingelser:

»a. Organisationen eller institutionen skal have et sæde for sin aktivitet:

– enten i Belgien

– eller i den medlemsstat i Det Europæiske Fællesskab, hvor den pågældende havde sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted på tidspunktet for dødsfaldet, eller i hvilken han forinden havde haft sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted.

b. Organisationen eller institutionen skal på tidspunktet for arvefaldet på dette sæde principalt og uegennyttigt forfølge formål af miljømæssig, filantropisk, filosofisk, religiøs, videnskabelig, kunstnerisk, pædagogisk, kulturel, sportslig, politisk, fagforeningsmæssig, faglig, humanitær, patriotisk eller samfundsnyttig art, eller formål, der vedrører undervisning, pleje af personer eller

dyr, social bistand eller støtte til personer.

c. Organisationen eller institutionen skal have sit vedtægtsmæssige hjemsted, sin hovedforvaltning eller sit vigtigste etableringssted på Den Europæiske Unions område.»

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Missionswerk er en religiøs forening, der har sit vedtægtsmæssige hjemsted i Tyskland. Ved holografisk testamente af 5. november 2003 blev foreningen indsat som enearving af Jeanne Renardie, der var belgisk statsborger. Testator, der havde boet hele sit liv i Belgien, afgik ved døden den 12. juni 2004 i Malmedy (Belgien).

8 Den 14. juni 2005 indgav Missionswerk en arveerklæring i afdødes navn til told- og skattemyndigheden i Malmedy (herefter »skattemyndigheden«) og betalte herefter den af skattemyndigheden pålagte arveafgift på 60 038,51 EUR efter marginalsatsen på 80%.

9 Ved skrivelse af 1. december 2005 anmodede Missionswerk skattemyndigheden om, at arven måtte blive beskattet efter den nedsatte sats i lovens artikel 59, nr. 2. Der blev givet afslag på anmodningen med den begrundelse, at foreningen ikke opfyldte de i lovens artikel 60, stk. 1, fastsatte betingelser.

10 Den 7. august 2006 anmodede Missionswerk om tilbagebetaling af forskellen mellem afgiftsbeløbet efter den anvendte marginalsats og det beløb, der fremkom ved anvendelse af den nedsatte sats. Skattemyndigheden gav afslag på anmodningen med den begrundelse, at det ikke i tilstrækkeligt omfang var godtgjort, at Jeanne Renardie havde boet eller arbejdet i Tyskland.

11 Ved stævning indleveret til den forelæggende ret har Missionswerk nedlagt påstand om tilbagebetaling af den arveafgift, der overstiger afgiften efter den nedsatte sats, som foreningen fordrer anvendt. Foreningen har gjort gældende, at lovens artikel 59, nr. 2, og artikel 60, stk. 1, skaber en forskelsbehandling til skade for indbyggere i regionen Vallonien, som testamenterer til velgørende foreninger eller organisationer, der er etableret i medlemsstater i Unionen, hvor de aldrig har boet eller arbejdet.

12 På denne baggrund har Tribunal de première instance de Liège besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 18 [TEUF], 45 [TEUF], 49 [TEUF] og 54 [TEUF] fortolkes således, at lovgiver i en medlemsstat ikke må vedtage eller opretholde en regel, hvis formål er, at afgiftstilsvaret efter den nedsatte sats på 7% kun gælder for foreninger, som drives uden gevinst for øje, for gensidige selskaber eller nationale sammenslutninger af gensidige selskaber, for faglige sammenslutninger og for internationale sammenslutninger, der drives uden gevinst for øje, for private stiftelser og almennyttige stiftelser, som er hjemmehørende i en medlemsstat, i hvilken arvelader – indbygger i Vallonien – havde sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted på dødstidspunktet, eller i hvilken han tidligere havde haft sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Fastlæggelse af de relevante EU-retlige bestemmelser

13 Den forelæggende ret har stillet sit spørgsmål i henseende til artikel 18 TEUF, 45 TEUF, 49 TEUF og 54 TEUF. Europa-Kommissionen er derimod af den opfattelse, at den i hovedsagen omhandlede situation er omfattet af de frie kapitalbevægelser.

14 I denne henseende konstateres indledningsvis, at eftersom spørgsmålet drejer sig om,

hvorvidt nationale bestemmelser vedrørende pålæggelse af arveafgift er forenelige med EU-retten, er hverken arbejdskraftens frie bevægelighed (artikel 45 TEUF) eller etableringsfriheden (artikel 49 TEUF og 54 TEUF) relevante.

15 For så vidt angår de frie kapitalbevægelser bemærkes, at eftersom begrebet »kapitalbevægelser« ikke er defineret i EUF-traktaten, har Domstolen anerkendt, at den nomenklatur, der er indeholdt i bilaget 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 (EØF-traktatens artikel 67-73 er erstattet af EF-traktatens artikel 73 B – 73 G, nu artikel 56 EF – 60 EF), idet den i nomenklaturen indeholdte liste, som anført i indledningen hertil, ikke er udtømmende (jf. dom af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 39, af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 22, af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 38, af 11.9.2008, sag C-43/07, Arens/Sikken, Sml. I, s. 6887, præmis 29, og af 22.4.2010, sag C-510/08, Mattner, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 19).

16 Under henvisning til, at arv – som består i overførsel til en eller flere personer af aktiver efterladt af en person, der er afdød ved døden – henhører under afsnit XI i bilag I til direktiv 88/361 med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, har Domstolen fastslået, at arv 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 dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 39 og den deri nævnte retspraksis). En situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor en person, der er bosiddende i Belgien, har testamenteret til fordel for en organisation, der drives uden gevinst for øje, og som har sit vedtægtsmæssige hjemsted i Tyskland, udgør imidlertid på ingen måde en rent intern situation.

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

18 Hvad endelig angår spørgsmålet, om henvisningen i det præjudicielle spørgsmål til artikel 18 TEUF, der indeholder et almindeligt princip om forbud mod enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, er relevant, bemærkes, at denne bestemmelse kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af EU-retten, for hvilke EUF-traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling (dom af 21.1.2010, sag C-311/08, SGI, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis, og af 26.10.2010, sag C-97/09, Schmelz, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 44).

19 Da bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser finder anvendelse og fastsætter særlige regler om forbud mod forskelsbehandling, finder artikel 18 TEUF ikke anvendelse.

20 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 forbeholder muligheden for at få arv beskattet efter den nedsatte sats for organisationer, der drives uden gevinst for øje, og som har deres sæde for deres aktivitet i denne medlemsstat eller i den medlemsstat, i hvilken arvelader havde sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted på dødstidspunktet, eller i hvilken han tidligere havde haft sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted.

Spørgsmålet, om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser

21 Artikel 63, stk. 1, TEUF indeholder et generelt forbud mod restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne.

22 Det følger af Domstolens faste praksis, at de foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som i tilfælde af arv medfører en formindskelse af værdien af den arv, som tilkommer en person, der har bopæl i en anden stat end i den medlemsstat, hvor de omhandlede aktiver befinder sig, og som pålægger disse aktiver arveafgift (van Hilten-van der Heijden-dommen, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

23 I det foreliggende tilfælde forbeholder den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning muligheden for at få arv beskattet efter den nedsatte sats for organisationer, der drives uden gevinst for øje, og som har deres sæde for deres aktivitet i Belgien eller i den medlemsstat, i hvilken arvelader havde sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted på dødstidspunktet, eller i hvilken han tidligere havde haft sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted.

24 Lovgivningen indebærer således, at arv pålægges en højere arveafgift, når den tilfalder en organisation, der drives uden gevinst for øje, og som har sit sæde for sin aktivitet i en medlemsstat, hvor arvelader hverken har haft sin faktiske bopæl eller arbejdet, og den har derfor den virkning, at de frie kapitalbevægelser begrænses, eftersom den formindsker værdien af arven (jf. analogt dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 45).

25 Anvendelse af en højere afgiftssats på visse kapitalbevægelser over grænserne end den, der anvendes på bevægelser i Belgien, kan desuden som anført af Kommissionen gøre disse kapitalbevægelser over grænserne mindre tiltrækkende ved at afholde belgiske statsborgere fra at gøre personer, der er etableret i medlemsstater, hvor de ikke har haft deres faktiske bopæl eller arbejdet, til testamentariske arvinger (jf. i denne retning dom af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 38).

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

Spørgsmålet, om restriktionen for de frie kapitalbevægelser kan begrundes

27 Den forskellige behandling, der følger af den vallonske lovgivning, der er omhandlet i hovedsagen, er ifølge den belgiske regering begrundet, idet organisationer, der drives uden gevinst for øje, såsom den i hovedsagen omhandlede, ikke med hensyn til det tilstræbte formål i den belgiske lovgivning befinder sig i en situation, der er objektivt sammenlignelig med den, som organisationer, hvis sæde for deres aktivitet er i Belgien, befinder sig i. Medlemsstaterne har ret til såvel at kræve en tilstrækkelig tæt forbindelse mellem organisationer, der drives uden gevinst for øje, og den aktivitet, de udøver, i forbindelse med tildeling af visse skattemæssige fordele som til at træffe beslutning om, hvilke almene interesser de vil fremme ved at indrømme skattefordele til disse organisationer. Den belgiske region kunne i det foreliggende tilfælde drage fordel af den nævnte lovgivning.

28 Det bemærkes i denne henseende, at ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), og stk. 3, TEUF griber artikel 63 TEUF 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, forudsat at disse bestemmelser ikke udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 63 TEUF.

29 Det følger af retspraksis, at for at en national skattelovgivning kan anses for forenelig med EUF-traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, er det en betingelse, at den forskellige behandling vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er berettiget på

grund af et tvingende alment hensyn (jf. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 29, af 8.9.2005, sag C-512/03, Blanckaert, Sml. I, s. 7685, præmis 42, og af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 68).

30 Domstolen har allerede fastslået, at selv om en medlemsstat er berettiget til at kræve en tilstrækkelig tæt forbindelse mellem de organisationer, som den anerkender som forfølgende visse almennyttige formål, og den aktivitet, de udøver, i forbindelse med tildeling af visse skattemæssige fordele (jf. i denne retning dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 37), kan den imidlertid ikke forbeholde sådanne fordele for organisationer, der er etableret på dens område, og hvis aktiviteter kan aflaste medlemsstaten for visse af dens opgaver (jf. Persche-dommen, præmis 44).

31 Den omstændighed, at en medlemsstat kan blive aflastet for visse af dens opgaver, tillader den navnlig ikke at indføre en forskellig behandling af indenlandske almennyttige organisationer i forhold til almennyttige organisationer, etableret i andre medlemsstater, med den begrundelse, at arv, som tilfalder sidstnævnte organisationer, ikke kan føre til en budgetmæssig kompensation, selv om disse organisationers aktiviteter falder ind under formålene i den første medlemsstats lovgivning. Det fremgår således af fast retspraksis, at hensynet til at undgå et lavere skatteprovenu ikke er blandt de hensyn, som anføres i artikel 65 TEUF, og heller ikke kan anses for et tvingende alment hensyn, som kan begrunde restriktioner for en frihed indført ved EUF-traktaten (Persche-dommen, præmis 46).

32 Domstolen har også fastslået, at når en organisation, der er anerkendt som almennyttig i en medlemsstat, opfylder de betingelser, der er fastsat herfor i lovgivningen i en anden medlemsstat, og har til formål at fremme sådanne almene interesser, således at den kan anerkendes som almennyttig i denne sidste medlemsstat – hvilket det tilkommer de nationale myndigheder, herunder domstolene, i denne samme medlemsstat at vurdere – kan myndighederne i denne medlemsstat ikke nægte organisationen retten til ligebehandling alene med den begrundelse, at den ikke er etableret på dens område (Persche-dommen, præmis 49).

33 En organisation, der er etableret i en medlemsstat, og som opfylder de betingelser, en anden medlemsstat har fastsat for tildeling af skattefordele, for så vidt angår sidstnævnte medlemsstats tildeling af skattefordele til fremme af de pågældende almennyttige aktiviteter, befinder sig i en situation, der kan sammenlignes med situationen for almennyttige organisationer, der er etableret i sidstnævnte medlemsstat (Persche-dommen, præmis 50).

34 Det bemærkes i det foreliggende tilfælde, at den i hovedsagen omhandlede vallonske lovgivning som kriterium for, om der skal anvendes en nedsat arveafgift, har sædet for organisationen, der drives uden gevinst for øje, som enten skal være beliggende i Belgien eller i en medlemsstat, i hvilken arvelader har haft sin bopæl eller sit arbejdssted. Under disse omstændigheder følger det af den i denne doms præmis 31-33 nævnte retspraksis, at når den omhandlede organisation, der er anerkendt som almennyttig, opfylder de andre betingelser end dét vedrørende sædet, der er fastsat i den vallonske lovgivning for at få skattemæssige fordele vedrørende arv – hvilket det tilkommer den forelæggende ret at vurdere – kan myndighederne i denne medlemsstat ikke nægte organisationen retten til ligebehandling med den begrundelse, at den ikke har sit sæde for sin aktivitet i nævnte medlemsstat eller i den medlemsstat, hvor arvelader har arbejdet eller boet.

35 Den i hovedsagen omhandlede belgiske lovgivning findes under alle omstændigheder ikke at kunne nå det tilstræbte formål, der består i skattemæssigt kun at begunstige organisationer, hvis aktivitet kommer den nævnte belgiske region til gode.

36 Ved at have et kriterium som den pågældende organisations sæde for at fastslå, om der er en tæt forbindelse med den belgiske region, medfører den nævnte lovgivning ikke blot, at de organisationer, der har deres hjemsted i Belgien, og de, der ikke opfylder dette kriterium, men har en tæt forbindelse med denne region, behandles forskelligt, men også, at organisationer, der har sædet for deres aktivitet i Belgien, behandles på samme måde, uanset om der er en tæt forbindelse med nævnte region eller ej.

37 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, der forbeholder muligheden for at få arv beskattet efter den nedsatte sats for organisationer, der drives uden gevinst for øje, og som har sædet for deres aktivitet i denne medlemsstat eller i den medlemsstat, i hvilken arvelader havde sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted på dødstidspunktet, eller i hvilken han tidligere havde haft sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted.

Sagens omkostninger

38 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, der forbeholder muligheden for at få arv beskattet efter den nedsatte sats for organisationer, der drives uden gevinst for øje, og som har sædet for deres aktivitet i denne medlemsstat eller i den medlemsstat, i hvilken arvelader havde sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted på dødstidspunktet, eller i hvilken han tidligere havde haft sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted.

Underskrifter

* Processprog: fransk.