

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 19. julija 2012(*)

„Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – Neposredno obdavčenje – Davek na dediščine – Postopek izračuna davka – Pridobitev deleža z dedovanjem, kot edini družbenik, v kapitalski družbi s sedežem v tretji državi – Nacionalna zakonodaja, ki izključuje davčne ugodnosti za udeležbo v takih družbah“

V zadevi C-31/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 15. decembra 2010, ki je prispela na Sodišče 20. januarja 2011, v postopku

Marianne Scheunemann

proti

Finanzamt Bremerhaven,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik senata, U. Løhmus (poročevalec), A. Rosas, A. Ó Caoimh in A. Arabadžiev, sodniki,

generalna pravobranilka: V. Trstenjak,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, zastopnika,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 20. marca 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63(1) PDEU in 65 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med M. Scheunemann in Finanzamt Bremerhaven (v nadaljevanju: Finanzamt) glede odločbe o odmeri davka v zvezi z obračunavanjem davka na dediščine v zvezi z zapuščino, ki med drugim zajema delež v kapitalski družbi s sedežem v tretji državi.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1(1) Direktive Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (88/361/EGS) (navedeni člen je bil z Amsterdamsko pogodbo razveljavljen) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10) določa:

„Države članice odpravijo omejitve pretoka kapitala med rezidenti držav članic, brez poseganja v nadaljnje določbe. Da bi olajšali uporabo te direktive, se pretoki kapitala razvrstijo v skladu z nomenklaturo v Prilogi I.“

4 Med pretoki kapitala iz člena 1 Direktive 88/361 so v Prilogi I k tej direktivi v delu XI z naslovom „Osebni pretoki kapitala“ navedeni zlasti dediščine in volila.

Nemško pravo

5 Člen 1(1), točka 1, zakona o davku na dediščine in darila (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) v različici, objavljeni 27. februarja 1997 (BGBl. 1997 I, str. 378), kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 10. oktobra 2007 (BGBl. 2007 I, str. 2332) (v nadaljevanju: ErbStG), določa, da se „z davkom na dediščine (ali darila) [...] obdavčijo [...] pridobitve premoženja zaradi smrti“.

6 Člen 2(1), točka 1 ErbStG določa, da se z davkom na dediščine obdavči celotno pridobljeno premoženje pokojnika, ki je bil na dan svoje smrti nemški rezident. Z davkom na dediščine se obdavči tudi premoženje, ki je v drugi državi članici.

7 Člen 13a(1) in (2) ErbStG določa:

„(1) Poslovna sredstva podjetja, kmetijsko in gozdarsko premoženje in deleži v kapitalskih družbah v smislu odstavka 4 so pod pogoji iz drugega stavka neobdavčeni do skupnega zneska 225.000 [EUR] v primeru

1. dedovanja; [...]

(2) Vrednost premoženja, ki ostane po uporabi odstavka 1 v smislu odstavka 4, se obdavči s 65 %.“

8 Na podlagi člena 13a(4), točka 3, ErbStG „neobdavčen znesek in zmanjšanje osnove [...] velja [...] za deleže v kapitalski družbi, če ima kapitalna družba ob nastanku davka sedež ali poslovodstvo v domači državi in je znašal neposredni delež zapustnika ali darovalca v osnovnem kapitalu te družbe več kot eno tretjino“.

9 V skladu s členom 13a(5), točka 4, ErbStG navedeni neobdavčeni znesek in navedeno zmanjšanje osnove ne veljata z učinkom za nazaj, če pridobitelj deleže v kapitalskih družbah v petih letih po pridobitvi v celoti ali delno odsvoji.

10 Iz spisa, predloženega Sodišču, je razvidno, da je nemška davčna uprava ob upoštevanju sodbe z dne 17. januarja 2008 v zadevi Jäger (C-256/06, ZOdl., str. I-123) odločila, da se ugodnosti iz člena 13a(1) in (2) ErbStG uporabijo tudi za deleže v kapitalskih družbah s sedežem v drugih državah članicah, ki niso Zvezna republika Nemčija, ki ne kotirajo na borzi. Deleži v družbah s sedežem zunaj Evropske unije ali EGP so še naprej izključeni.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

11 M. Scheunemann, ki stalno prebiva v Nemčiji, je edina dedinja po svojem očetu, ki je bil prav tako nemški rezident in je umrl februarja 2007. Dediščina, ki je med drugim zajemala delež očeta kot edinega družbenika v kapitalski družbi s sedežem v Kanadi, je bila v Nemčiji obdavčena z davkom na dediščine.

12 Finanzamt je z odločbo z dne 24. novembra 2008 M. Scheunemann določil davek na dediščine v višini 299.381,95 EUR, pri čemer je menil, da je vrednost deležev zapustnika v zadevni kapitalski družbi enaka 1.142.115 EUR. Ker ta družba ni imela niti sedeža niti posloводства na nacionalnem ozemlju ali na ozemlju ene od držav članic, nista bila priznana neobdavčen znesek v višini 225.000 EUR, določen v členu 13a(1) ErbStG, in zmanjšanje osnove, določeno v odstavku 2 istega člena.

13 Ker je M. Scheunemann menila, da je bila upravičena do zadnjenavedenih ugodnosti, je zoper odločbo Finanzamt vložila ugovor.

14 Potem ko je bil njen ugovor z odločbo zavrnjen, je vložila pritožbo pri Finanzgericht Bremen, ki je to pritožbo zavrnilo. Po mnenju tega sodišča se davčne ugodnosti iz člena 13a(4), točka 3, ErbStG ne presojajo po merilu prostega pretoka kapitala, temveč zgolj na podlagi svobode ustanavljanja, glede na to, da minimalna udeležba zapustnika v osnovnem kapitalu kapitalske družbe z več kot eno tretjino, kot je določeno v tej določbi, daje možnosti vplivanja na to družbo. Toda, svoboda ustanavljanja ne velja za udeležbo v družbi s sedežem v tretji državi, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari.

15 Bundesfinanzhof, pri katerem je bila vložena revizija zoper sodbo navedenega sodišča, meni, da določb Pogodbe DEU, ki se nanašajo na svobodo ustanavljanja, ni mogoče uporabiti za zadevo v glavni stvari. To sodišče v zvezi s tem poudarja, da se na podlagi sodne prakse Sodišča za davčno obravnavo dediščin, ne glede na njihovo vrsto, uporabljajo določbe Pogodbe o pretoku kapitala. Navedeno sodišče se zato sprašuje, ali slednje določbe nasprotujejo zakonodaji iz postopka v glavni stvari.

16 Bundesfinanzhof je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen [63](1) [PDEU] v povezavi s členom [65 PDEU] razlagati tako, da nasprotuje ureditvi države članice, ki pri obračunavanju davka na dediščino v zvezi z zapuščino določa, da se delež edinega družbenika v kapitalski družbi s sedežem in poslovodstvom v Kanadi, ki spada med zasebno premoženje, upošteva v celoti, medtem ko se v primeru pridobitve takega deleža v kapitalski družbi s sedežem ali poslovodstvom v domači državi prizna ustrezen neobdavčen znesek, preostala vrednost pa se upošteva samo do 65 %?“

Vprašanje za predhodno odločanje

17 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala razlagati tako, da nasprotujejo zakonodaji države članice, ki pri obračunavanju davka na dediščino izključuje uporabo nekaterih davčnih ugodnosti za dediščino v obliki udeležbe v kapitalski družbi s sedežem v tretji državi, medtem ko iste ugodnosti priznava v primeru dedovanja take udeležbe, kadar ima družba sedež v državi članici.

18 Najprej, tako nemška vlada kot Evropska komisija trdita, da se nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari ne nanaša na prosti pretok kapitala, temveč na svobodo ustanavljanja, saj

udeležba iz postopka v glavni stvari omogoča odločilno vplivanje na sprejemanje odločitev zadevne družbe.

19 Zato je treba najprej ugotoviti, ali je treba za navedeno zakonodajo uporabiti člen 49 PDEU, ki se nanaša na svobodo ustanavljanja, ali člen 63 PDEU, ki se nanaša na prosti pretok kapitala.

20 V zvezi s tem iz zdaj že ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba za to, da bi se ugotovilo, ali navedena nacionalna zakonodaja spada na področje uporabe ene ali druge svoboščine o prostem pretoku, upoštevati namen zadevne zakonodaje (glej v tem smislu sodbi z dne 10. februarja 2011 v združenih zadevah Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, ZOdl., str. I-305, točka 33, in sodbo z dne 15. septembra 2011 v zadevi Halley in drugi, C-132/10, ZOdl., str. I-8353, točka 17).

21 V zadevi v postopku v glavni stvari je predmet spornega ukrepa določitev davčne obravnave dedovanja, ki med drugim vključuje udeležbo v kapitalskih družbah.

22 Iz sodne prakse Sodišča prav tako izhaja, da davčna obravnava dedovanja na celoma spada na področje uporabe člena 63 PDEU o prostem pretoku kapitala. Dedovanje, ki pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb in ki spada v del XI Priloge I k Direktivi 88/361, naslovljen „Osebni pretoki kapitala“, namreč pomeni pretok kapitala v smislu člena 63 PDEU (glej zlasti sodbi z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 39, in v zadevi Arens-Sikken, C-43/07, ZOdl., str. I-6887, točka 30, ter sodbi z dne 15. oktobra 2009 v zadevi Busley in Cibrian Fernandez, C-35/08, ZOdl., str. I-9807, točka 18, in z dne 10. februarja 2011 v zadevi Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, ZOdl., str. I-497, točka 16).

23 V zvezi s tem pa je treba spomniti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso za nacionalno zakonodajo, ki se uporabi samo za deleže, ki imetniku omogočajo vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, uporabljajo določbe Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja. Nasprotno pa je treba nacionalne predpise, ki se uporabljajo za udeležbo, opravljeno izključno kot denarno naložbo brez namena vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, preučiti izključno glede na prosti pretok kapitala (zgoraj navedena sodba Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, točka 35 in navedena sodna praksa).

24 Iz tega sledi, da je treba za ugotovitev, na področje katere svoboščine spada nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari, preveriti, ali udeležba v smislu navedene zakonodaje zadošča za to, da ima imetnik deleža vpliv na odločitve družbe in da odloča o njenih dejavnostih.

25 V obravnavanem primeru iz člena 13a(1) in (2) ErbStG v povezavi z odstavkom 4, točka 3, istega člena izhaja, da je možnost pridobitve zadevnih davčnih ugodnosti pogojena z neposredno udeležbo v kapitalu družbe, ki mora biti večja od 25 %.

26 Nemška vlada trdi, da v skladu z nemškim pravom taka udeležba v kapitalu določene družbe omogoča izvajanje odločilnega vpliva na odločitve te družbe in odločanje o njenih dejavnostih. Taka udeležba naj bi namreč delniarju dala možnost, da onemogoči pomembne odločitve o nadaljnjem obstoju družbe.

27 Namen davčnih ugodnosti, določenih v nacionalnih določbah iz postopka v glavni stvari, naj bi bil zlasti spodbujanje dediča velikih poslovnih deležev družbe, da sodeluje pri njenem upravljanju, da bi tako navsezadnje lahko zagotovil nadaljnji obstoj podjetja in ohranitev delovnih mest.

28 Ta cilj naj bi bil zagotovljen s tem, da se zadevne davčne ugodnosti ne priznajo za nazaj v

skladu s členom 13(5) ErbStG, če bi dedič delež v družbi v petih letih po pridobitvi v celoti ali delno odsvojil.

29 Poudariti je treba tudi to, da je nemški zakonodajalec za namene priznanja davčnih ugodnosti iz postopka v glavni stvari določil prag udeležbe, ki imetniku deležev v kapitalski družbi omogoča vplivanje na upravljanje in nadzor te družbe, in določil pogoje, katerih namen je zagotoviti, da navedeni imetnik deleža ne deluje zgolj z namenom, da opravi denarno naložbo.

30 Zato je treba šteti, da predpisi iz postopka v glavni stvari močno vplivajo na svobodo ustanavljanja in v skladu s sodno prakso Sodišča spadajo na področje uporabe zgolj določb Pogodbe o tej svobodi. Če ima tak nacionalni ukrep omejevalne učinke na prosti pretok kapitala, bi bili taki učinki neizogibna posledica morebitne ovire za svobodo ustanavljanja in ne bi upravičevali preužitve navedenega ukrepa z vidika določb Pogodbe v zvezi s prostim pretokom blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 25. oktobra 2007 v zadevi Geurts in Vogten, C-464/05, ZOdl., str. I-9325, točka 16 in navedena sodna praksa).

31 V zvezi z dejanskim stanjem v glavni stvari vsekakor ni sporno, da je imel zapustnik stoddotni delež v kapitalu zadevne družbe, tako da ni mogoče zanikati, da je slednji lahko izvajal odločilni vpliv na odločitve te družbe in odločal o njenih dejavnostih.

32 Zato nacionalnega ukrepa iz postopka v glavni stvari ni treba proučiti ob upoštevanju določb Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala.

33 Kar zadeva poglavje Pogodbe o svobodi ustanavljanja, ta ne vsebuje nobene določbe, ki širi področje uporabe teh določb na primere, ki zadevajo udeležbo v družbi s sedežem v tretji državi (glej v tem smislu sklep z dne 10. maja 2007 v zadevi A in B, C-102/05, ZOdl., str. I-3871, točka 29, in sodbo z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck, C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 28). V zadevi v postopku v glavni stvari gre za udeležbo v kapitalski družbi s sedežem v Kanadi.

34 Členov 49 PDEU in naslednjih zato ni mogoče uporabiti v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari.

35 Glede na navedeno je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti tako, da zakonodaja države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki pri obračunavanju davka na dediščine izključuje uporabo nekaterih davčnih ugodnosti za dediščino v obliki udeležbe v kapitalski družbi s sedežem v tretji državi, medtem ko iste ugodnosti priznava v primeru dedovanja take udeležbe, kadar ima družba sedež v državi članici, močno vpliva na svobodo ustanavljanja v smislu člena 49 PDEU in naslednjih, kadar ta udeležba imetniku deleža omogoča vplivanje na odločitve navedene družbe in odločanje o njenih dejavnostih. Teh določb ni mogoče uporabiti v položaju, ki se nanaša na udeležbo v družbi s sedežem v tretji državi.

Stroški

36 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Zakonodaja države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki pri obračunavanju davka na dediščine izključuje uporabo nekaterih davčnih ugodnosti za dediščino v obliki udeležbe v kapitalski družbi s sedežem v tretji državi, medtem ko iste ugodnosti priznava v primeru dedovanja take udeležbe, kadar ima družba sedež v državi članici, močno vpliva na svobodo ustanavljanja v smislu člena 49 PDEU in naslednjih, kadar ta udeležba imetniku deleža omogoča vplivanje na odločitve navedene družbe in odločanje o njenih dejavnostih.

Teh določb ni mogoče uporabiti v položaju, ki se nanaša na udeležbo v družbi s sedežem v tretji državi.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.