

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 19 juli 2012 (*)

”Etableringsfrihet – Fri rörlighet för kapital – Direkt beskattning – Arvsskatt – Beräkning av skatten – Förvärv genom arv av en ensam bolagsmans andel i ett kapitalbolag med säte i ett tredjeland – Nationell lagstiftning som utesluter skattelättnader för andelsinnehav i sådana bolag”

I mål C-31/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 15 december 2010, som inkom till domstolen den 20 januari 2011, i målet

Marianne Scheunemann

mot

Finanzamt Bremerhaven,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

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

generaladvokat: V. Trstenjak,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 20 mars 2012 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63.1 FEUF och 65 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Marianne Scheunemann och å andra sidan Finanzamt Bremerhaven (nedan kallad Finanzamt). Målet grundar sig på ett beslut om ändrad beräkning av arvsskatt på en kvarlåtenskap som bland annat omfattar en andel i ett kapitalbolag med säte i ett tredjeland.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

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 avses i artikel 1 i direktiv 88/361 som räknas upp i bilaga 1 till direktivet återfinns, under rubrik XI, "Personliga kapitalrörelser", bland annat arv och testamentsförordnanden.

Tysk rätt

5 I 1 § första stycket första punkten lagen om arvs- och gåvoskatt (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) i den lydelse som offentliggjordes den 27 februari 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), i dess senaste lydelse enligt lag av den 10 oktober 2007 (BGBl. 2007 I, s. 2332, nedan kallad ErbStG), föreskrivs följande: "Transaktioner som omfattas av arvsskatt (gåvoskatt): ... Förvärv till följd av dödsfall".

6 Enligt 2 § första stycket första punkten ErbStG omfattar arvsskatten samtliga överförda tillgångar efter en arvlåtare som, vid tidpunkten för sitt frånfälle, har hemvist i Tyskland. Arvsskatten omfattar även tillgångar belägna i ett annat land.

7 I 13a § första och andra styckena ErbStG föreskrivs följande:

"1) Rörelsekapital, tillgångar i jord- och skogsbruk samt andelar i kapitalbolag i den mening som avses i fjärde stycket ska om inte annat följer av andra meningen undantas från skatteplikt upp till ett sammantaget värde av 225 000 [euro]

1. vid förvärv till följd av dödsfall, ...

2) Tillgångarnas resterande värde i den mening som avses i fjärde stycket efter tillämpning av första stycket ska fastställas till 65 procent."

8 Enligt 13a § fjärde stycket tredje punkten ErbStG "[gäller] fribeloppet och den reducerade värderingen ... för ... andelar i ett kapitalbolag, om kapitalbolaget vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde hade säte eller ledning i landet och arvlåtarens eller gåvogivarens direkta andel i detta bolags nominella kapital uppgick till minst en fjärdedel".

9 Enligt 13a § femte stycket fjärde punkten ErbStG bortfaller detta fribelopp och denna reducerade värdering med retroaktiv verkan om förvärvaren inom fem år efter förvärvet helt eller delvis avyttrar andelar i kapitalbolaget.

10 Det framgår av handlingarna som ingetts i målet att den tyska skattemyndigheten, med beaktande av domstolens dom av den 17 januari 2008 i mål C-256/06, Jäger (REG 2008, s. I-123), beslutade att skattelättnaderna i 13a § första och andra styckena ErbStG även var tillämpliga på andelar i ej börsnoterade kapitalbolag med säte i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland. Andelar i bolag i stater som inte ingår i Europeiska unionen eller

Europeiska ekonomiska samarbetsområdet var fortsatt undantagna.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 Marianne Scheunemann har hemvist i Tyskland och är ensam arvtagare efter sin far som avled i februari år 2007, även han med hemvist i Tyskland. Kvarlåtenskapen, som bland annat innefattade en ensam bolagsmans andel i ett kapitalbolag med säte i Kanada, arvsbeskattades i Tyskland.

12 Genom beslut av den 24 november 2008 fastställde Finanzamt arvsskatten för Marianne Scheunemann till 299 381,95 euro. Värdet på andelen i kapitalbolaget i fråga uppgavs till 1 142 115 euro. Eftersom kapitalbolaget varken hade säte eller ledning i landet eller i någon av Europeiska unionens medlemsstater nekades Marianne Scheunemann såväl fribeloppet på 225 000 euro som föreskrivits i 13a § första stycket ErbStG som den reducerade värderingen enligt andra stycket i samma paragraf.

13 Marianne Scheunemann, som ansåg att hon hade rätt till dessa skattelättnader, begärde omprövning av Finanzamts beslut.

14 Finanzamt fann vid omprövning inte skäl att ändra sitt grundläggande beslut varför Marianne Scheunemann överklagade omprövningsbeslutet till Finanzgericht Bremen, som ogillade hennes talan. Enligt Finanzgericht skulle skattelättnaderna enligt 13a § fjärde stycket tredje punkten ErbStG inte prövas i förhållande till den fria rörligheten för kapital utan enbart i förhållande till etableringsfriheten, eftersom arvlåtarens minimiandel, som enligt denna bestämmelse ska uppgå till minst en fjärdedel av kapitalbolagets nominella kapital, ger möjlighet att utöva inflytande på bolaget. Etableringsfriheten gäller emellertid inte beträffande en sådan andel i ett bolag med säte i tredjeland som den i målet vid den nationella domstolen.

15 Marianne Scheunemann väckte revisionstalan vid Bundesfinanzhof, som har ansett att bestämmelserna i EUF-fördraget om etableringsfrihet inte kan tillämpas på en situation som den ifrågavarande. Enligt Bundesfinanzhof omfattas den skattemässiga behandlingen av arv, oavsett typ, enligt EU-domstolens praxis av bestämmelserna i fördraget om fri rörlighet för kapital. Den nationella domstolen har till följd härav frågat sig huruvida den lagstiftning som är tillämplig i målet är förenlig med dessa bestämmelser.

16 Det är mot denna bakgrund som Bundesfinanzhof beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”Ska artikel [63.1] [FEUF] jämförd med artikel [65] [FEUF] tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse enligt vilken arvsskatten på en kvarlåtenskap ska beräknas så att en ensam bolagsmans andel i ett kapitalbolag med säte och ledning i Kanada som ingår i de privata tillgångarna ska tas upp till hela värdet, medan förvärv av en sådan andel i ett kapitalbolag med säte och ledning i landet ska beviljas ett tillgångsrelaterat fribelopp, varpå dessa tillgångar endast ska tas upp till 65 procent av det återstående värdet?”

Tolkningsfrågan

17 Den nationella domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som utesluter vissa skattelättnader för den del av en kvarlåtenskap som utgörs av en andel i ett kapitalbolag med säte i ett tredjeland, när arvsskatten på en kvarlåtenskap ska beräknas, samtidigt som dessa skattelättnader är tillämpliga på arv av en sådan andel om bolagets säte är beläget i en medlemsstat.

18 Inledningsvis har såväl den tyska regeringen som Europeiska kommissionen påpekat att den ifrågavarande nationella lagstiftningen i målet vid den nationella domstolen rör etableringsfrihet och inte fri rörlighet för kapital, mot bakgrund av att en sådan andel som den i det nationella målet i fråga ger möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över bolagets beslut.

19 Domstolen har därför först att pröva om det är artikel 49 FEUF angående etableringsfrihet eller artikel 63 FEUF angående fri rörlighet för kapital som ska tillämpas på den nationella lagstiftningen.

20 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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 februari 2011 i de förenade målen C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, REU 2011, s. I-305, punkt 33, samt dom av den 15 september 2011 i mål C-132/10, Halley, REU 2011, s. I-8353, punkt 17).

21 I förevarande mål är ändamålet med den omtvistade åtgärden att fastställa hur en kvarlåtenskap, som bland annat innefattar andelsinnehav i ett kapitalbolag, ska behandlas i skattemässigt hänseende.

22 Av domstolens praxis framgår även att den skattemässiga behandlingen av arv i regel omfattas av artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital. Arv, som består av en överföring till en eller flera personer av den kvarlåtenskap som den avlidne efterlämnat och som faller under rubrik XI i bilaga 1 till direktiv 88/361, "Personliga kapitalrörelser", utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63 FEUF (se, bland annat, dom av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl., REG 2008, s. I-6845, punkt 39, och i mål C-43/07, Arens-Sikken, REG 2008, s. I-6887, punkt 30, samt dom av den 15 oktober 2009 i mål C-35/08, Busley och Cibrian Fernandez, REG 2009, s. I-9807, punkt 18, och dom av den 10 februari 2011 i mål C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, REU 2011, s. I-497, punkt 16).

23 Det ska dock påpekas att det följer av fast rättspraxis att en nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet, omfattas av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. Däremot ska de nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte, utan avsikt att erhålla något inflytande på förvaltning och kontroll av bolaget, bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (domen i det ovannämnda målet Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

24 För att avgöra vilken frihet som omfattar den nationella lagstiftningen ska det följaktligen undersökas huruvida det andelsinnehav som avses i denna lagstiftning är tillräckligt för att dess innehavare ska kunna utöva ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet.

25 Det följer härvid av 13a § första och andra styckena ErbStG jämförd med fjärde stycket tredje punkten i samma paragraf att möjligheterna att erhålla skattelättnaderna i fråga är avhängigt villkoret att den direkta andel i bolagets kapital som innehas uppgår till minst 25 procent.

26 Den tyska regeringen har gjort gällande att ett sådant andelsinnehav i ett bolags kapital, enligt tysk rätt, ger möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över detta bolags beslut och verksamhet. Ett sådant innehav skulle nämligen kunna ge andelsägaren en blockerande minoritet vid viktiga beslut som gäller bolagets fortbestånd.

27 Ändamålet med skattelättnaderna i de nationella bestämmelserna i fråga i förevarande mål är bland annat att ge arvtagaren till större innehav i bolag incitament att vara delaktig i bolagets verksamhet för att i grund och botten säkerställa bolagets fortlevnad och arbetstillfällenas bevarande.

28 Detta syfte uppnås genom att dessa skattelättnader, enligt 13a § femte stycket ErbStG, bortfaller med retroaktiv verkan om arvtagaren avyttrar sina andelar i bolaget, samtliga eller viss del därav, under fem år räknat från att de förvärvas.

29 Det ska därför påpekas att den tyska lagstiftaren, för beviljandet av de i det nationella målet aktuella skattelättnaderna, har bestämt en tröskel för vilken andel som ger innehavaren av en andel i ett kapitalbolag möjlighet till inflytande på förvaltning och kontroll av bolaget och har angett villkor som syftar till att säkerställa att innehavaren inte träder in uteslutande i placeringssyfte.

30 Domstolen finner därför att den i det nationella målet aktuella lagstiftningen har en avgörande inverkan på etableringsfriheten och omfattas enligt domstolens rättspraxis enbart av tillämpningsområdet för de bestämmelser i fördraget som avser denna frihet. Om man antar att en sådan nationell bestämmelse inskränker den fria rörligheten för kapital är detta en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och motiverar inte att nämnda bestämmelse prövas mot bestämmelserna i fördraget som avser den fria rörligheten av kapital (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 oktober 2007 i mål C-464/05, Geurts och Vogten, REG 2007, s. I-9325, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

31 Under alla omständigheter är det i det nationella målet ostridigt att den andel som arvlåtaren innehade i det ifrågavarande bolagets kapital uppgick till 100 procent, vilket obestridligen gav denne möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över detta bolags beslut och verksamhet.

32 Till följd härav saknas skäl att pröva den aktuella nationella bestämmelsen mot fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

33 Vad beträffar kapitlet i fördraget om etableringsfrihet innehåller inte detta någon bestämmelse som utsträcker tillämpningsområdet för dess bestämmelser till att omfatta även situationer där andelar erhålls i ett bolag med säte i ett tredjeland (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 10 maj 2007 i mål C-102/05, A och B, REG 2007, s. I-3871, punkt 29, och dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck, REG 2007, s. I-4051, punkt 28). I det nationella målet rör det sig som bekant om andelsinnehav i ett kapitalbolag med säte i Kanada.

34 Artikel 49 FEUF och följande artiklar ska således inte tillämpas på en sådan situation som den i det nationella målet.

35 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. En medlemsstats lagstiftning, som den i det nationella målet aktuella, vilken vid beräkningen av arvsskatt utesluter vissa skattelättnader för den del av ett arv som utgörs av en andel i ett kapitalbolag med säte i ett

tredjeland, samtidigt som dessa skattelättnader är tillämpliga på arv av en sådan andel om bolagets säte är beläget i en medlemsstat, har en avgörande inverkan på utövandet av etableringsfriheten på sätt som avses i artikel 49 FEUF och följande artiklar, eftersom andelsinnehavet ger dess innehavare möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över detta bolags beslut och verksamhet. Dessa bestämmelser är inte tillämpliga på en situation där andelar innehas i ett bolag med säte i ett tredjeland.

Rättegångskostnader

36 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:

En medlemsstats lagstiftning, som den i det nationella målet aktuella, vilken vid beräkningen av arvsskatt utesluter vissa skattelättnader för den del av ett arv som utgörs av en andel i ett kapitalbolag med säte i ett tredjeland, samtidigt som dessa skattelättnader är tillämpliga på arv av en sådan andel om bolagets säte är beläget i en medlemsstat, har en avgörande inverkan på utövandet av etableringsfriheten på sätt som avses i artikel 49 FEUF och följande artiklar, eftersom andelsinnehavet ger dess innehavare möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över detta bolags beslut och verksamhet. Dessa bestämmelser är inte tillämpliga på en situation där andelar innehas i ett bolag med säte i ett tredjeland.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.