

Sag C-394/20

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

18. august 2020

Forelæggende ret:

Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland)

Afgørelse af:

20. juli 2020

Sagsøger:

XY

Sagsøgt:

Finanzamt V

[udelades]

FINANZGERICHT DÜSSELDORF (TYSKLAND)

[udelades]

KENDELSE

I sagen mellem

XY

– sagsøger –

[udelades]

mod

Finanzamt V
[udelades]

– sagsøgt –

vedrørende

arveafgift

har Fjerde Afdeling [udelades]

[udelades]

den 20. juli 2020 afsagt følgende kendelse:

Sagen udsættes.

Den Europæiske Unions Domstol forelægges følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

Skal artikel 63, stk. 1, og artikel 65 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF) fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse i en medlemsstat om opkrævning af arveafgift, som med hensyn til beregningen af afgiften fastsætter, at fribeløbet i forhold til afgiftsberegningsgrundlaget i tilfælde af erhvervelse af fast ejendom beliggende i indlandet er lavere, hvis arvelader på dødstidspunktet og arvingen på samme tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i en anden medlemsstat, end det fribeløb, der ville finde anvendelse, hvis mindst en af dem på dette tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i den førstnævnte medlemsstat?

Skal artikel 63, stk. 1, og artikel 65 TEUF fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse i en medlemsstat om opkrævning af arveafgift, som med hensyn til beregningen af afgiften fastsætter, [org. s. 2] at forpligtelser vedrørende tvangsarv i tilfælde af fast ejendom beliggende i indlandet ikke kan fradrages, hvis arvelader på dødstidspunktet og arvingen på samme tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i en anden medlemsstat, mens disse forpligtelser kan fradrages fuldt ud fra værdien af erhvervelsen ved arv, hvis enten arvelader eller arvingen på tidspunktet for arveladers død havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i den førstnævnte medlemsstat?

Denne kendelse kan ikke påklages. [org. s. 3]

Præmisser:

I.

1. Sagsøgeren, der er østrigsk statsborger, har boet i Østrig siden 2014. Hun er datter af arvelader E, som ligeledes var østrigsk statsborger og boede i Østrig.
2. Arvelader ejede tre bebyggede grunde i byen F samt en ubebygget grund i byen G.
3. Arvelader oprettede testamente og indsatte sagsøgeren som enearving. Han begrænsede sin hustru Ef... og sin søn S... til tvangsarven. Arvelader døde den 12. august 2018 i Østrig.

4. Sagsøgeren forpligtede sig efter arveladers død i en aftale om tvangsarv til som enearving at betale beløb på 1 700 000 EUR og 2 850 000 EUR til Ef og S til betaling af deres tvangsarv. I boopgørelsen, som blev indgivet til Finanzamt (herefter »den sagsøgte skatte- og afgiftsmyndighed«), anmodede hun om, at forpligtelserne i henhold til tvangsarven, svarende til 43%, dvs. i alt 1 956 500 EUR, skulle fradrages fra værdien af hendes arv som gæld i boet. Hun nåede frem til dette beløb, idet hun beregnede andelen af de ejendomsaktiver i Tyskland, som er underlagt tysk arveafgift, til en af hende beregnet værdi af 4 970 000 EUR svarende til 43% af værdien af det samlede bo på 11 592 598,10 EUR. Værdien af den del af aktiverne (kapitalformue og en grund i Spanien), som ikke er underlagt tysk arveafgift, beregnede hun til 6 622 598,10 EUR.
5. Den sagsøgte skatte- og afgiftsmyndighed fastsatte en arveafgift på 642 333 EUR for sagsøgeren. I denne forbindelse beregnede myndigheden kun afgift af de grunde, som er beliggende i Tyskland. Den afslog fradraget af tvangsarven som gæld i boet, idet denne ikke var knyttet økonomisk til de førnævnte ejendomme. Desuden tog den ved beregningen af den fastsatte arveafgift under henvisning til § 16, stk. 2, i Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lov om arve- og gaveafgifter, herefter »ErbStG«) kun hensyn til et fribeløb på 171 489 EUR, idet fradraget var nedsat med et delbeløb på 228 511 EUR i forhold til det fribeløb på 400 000 EUR, som egentlig er fastsat for arveladers børn i henhold til ErbStG's § 16, stk. 1, nr. 2 [org. s. 4].
6. Sagsøgeren har nedlagt påstand om nedsættelse af arveafgiften til 227 181 EUR. Hun er af den opfattelse, at hun har ret til det fulde fribeløb på 400 000 EUR i henhold til ErbStG's § 16, stk. 1, nr. 2. ErbStG's § 16, stk. 2, er i strid med EU-retten. Det er desuden i strid med EU-retten, at der ikke i det mindste tillades et delvist fradrag af den tvangsarv, hun skal betale, som gæld i boet, svarende til det af sagsøgeren beregnede beløb på 1 956 500 EUR.
7. Den sagsøgte skatte- og afgiftsmyndighed gør gældende: I henhold til ErbStG's § 16, stk. 2, skal det fribeløb, der er fastsat i ErbStG's § 16, stk. 1, nr. 2, reduceres med et delbeløb. Tvangsarven, som sagsøgeren skal betale, kan i henhold til ErbStG's § 10, stk. 6, andet punktum, ikke fradrages som gæld i boet, da den ikke er økonomisk knyttet til enkelte aktiver i boet.

II.

8. Følgende bestemmelser i ErbStG som affattet ved bekendtgørelse af 27. februar 1997 [udelades], senest ændret ved artikel 4 i lov af 23. juni 2017 [udelades], finder anvendelse på afgørelsen af det præjudicielle spørgsmål:
9. § 1 Afgiftspligtige begivenheder
 - (1) Arveafgift (gaveafgift) svares af:
 1. erhvervelser som følge af dødsfald

2. gaver ydet i levende live

[...]

10. § 2 Personlig afgiftspligt [**org. s. 5**]

(1) Afgiftspligten indtræder

1. i de i § 1, stk. 1, nr. 1-3, nævnte tilfælde for samtlige formueaktiver (fuld afgiftspligt), når arvelader på dødstidspunktet, gavegiver på tidspunktet for gavens ydelse eller erhverver på tidspunktet for afgiftens opståen (§ 9) er indlænding. Ved indlænding forstås:

- a) fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt ophold i Tyskland
- b) tyske statsborgere, der i ikke mere end fem år har opholdt sig i udlandet uden at have en bopæl i Tyskland

[...]

3. i alle andre tilfælde for den del af formueaktiverne, der består af indenlandsk formue i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 121 i Bewertungsgesetz (lov om værdiansættelse, herefter »BewG«) (begrænset afgiftspligt).

[...]

11. § 3 Erhvervelse som følge af dødsfald

(1) Ved erhvervelser som følge af dødsfald forstås:

1. erhvervelse ved arvefald [...], ved legat [..] eller på grund af ret til tvangsarv, som gøres gældende (§§ 2303 ff. i Bürgerliches Gesetzbuch (borgerlig lovbog))

12. § 9 Afgiftens opståen

(1) Afgiften opstår

1. ved erhvervelser som følge af dødsfald: ved arveladerens død, [...]

13. § 10 Afgiftspligtige erhvervelser

(1) Ved afgiftspligtig erhvervelse forstås erhververens berigelse, medmindre den er afgiftsfri [...]. I de i § 3 nævnte tilfælde anses berigelsen for at udgøre det beløb, der fremkommer, når gæld i boet [...], som er fradragsberettiget i henhold til stk. 3-9, trækkes fra [...] værdien af den samlede formue, såfremt den er omfattet af afgift i henhold til denne lov [...] [**org. s. 6**]

(5) Medmindre andet følger af stk. 6-9, kan følgende fradrages erhvervelsen som gæld i boet:

1. gæld hidrørende fra arvelader [...]
2. forpligtelser i henhold til legater, pålæg og tvangsarv og indirekte arverettigheder, som gøres gældende

(6) Gæld og forpligtelser, som er økonomisk knyttet til aktiver, der ikke er afgiftspligtige i henhold til denne lov, kan ikke fradrages. Hvis afgiftspåleggelsen er begrænset til enkelte aktiver (§ 2, stk. 1, nr. 3 [...]), kan kun gæld og forpligtelser, der er knyttet til disse aktiver, fradrages.

14. § 15 Afgiftsklasser

(1) Afhængigt af erhververs personlige relation til arvelader eller gavegiver sondres mellem følgende tre afgiftsklasser:

Afgiftsklasse I:

1. ægtefællen og den registrerede partner
2. børn og stedbørn, [...]

15. § 16 Fribehold

(1) I tilfælde af fuld afgiftspligt (§ 2, stk. 1, nr. 1, og § 2, stk. 3) kan afgiftsfrit erhverves

1. 500 000 EUR af ægtefælle og registreret partner
2. 400 000 EUR af børn, jf. afgiftsklasse I, nr. 2, og af børn af afdøde børn, jf. afgiftsklasse I, nr. 2

[...]

(2) I tilfælde af begrænset afgiftspligt (§ 2, stk. 1, nr. 3) reduceres fribeholdet i henhold til stk. 1 med et delbehold. Dette delbehold [org. s. 7] svarer til forholdet mellem på den ene side summen af værdierne af de aktiver, der er erhvervet på samme tidspunkt og ikke er omfattet af den begrænsede afgiftspligt, og de aktiver, der ikke er omfattet af den begrænsede afgiftspligt, og som er erhvervet fra samme person i løbet af ti år, og på den anden side værdien af den formue, som i alt er erhvervet fra den samme person i løbet af ti år. De tidligere erhvervelser ansættes til deres tidligere værdi.

16. § 37 Lovens anvendelse

[...]

(14) [...] § 16, stk. 1 og 2, i den affattelse, der er gældende den 25. juni 2017, finder anvendelse på erhvervelser, for hvilke afgiften opstår efter den 24. juni 2017.

17. Desuden er følgende bestemmelse i Bewertungsgesetz (lov om værdiansættelse, herefter »BewG«) som affattet ved bekendtgørelse af 1. februar 1991 [udelades], senest ændret ved artikel 2 i lov af 4. november 2016 [udelades], af betydning:

§ 121 Indenlandsk formue

Til en indenlandsk formue hører:

1. indenlandske land- og skovbrugsmæssige aktiver
2. indenlandsk fast ejendom [...]

18. I civilretlig henseende er følgende bestemmelser i Allgemeines bürgerliches Gesetzbuchs (ABGB) für die gesamten deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie (Østrigs borgerlige lovbog, herefter »ABGB«), senest ændret ved artikel 6 i forbundslov bekendtgjort den 13. november 2017 [udelades], af betydning:

19. § 756.

Tvangsarven er den del af afdødes formue, som tilfalder den, der har ret til tvangsarv.

20. § 757. [org. s. 8]

Ret til tvangsarv har afdødes efterkommere samt ægtefælle eller registrerede partner.

21. § 759.

Tvangsarven udgør for hver person, som er berettiget til tvangsarv, halvdelen af det, der ville tilfalde vedkommende ved arv efter loven.

22. § 761.

(1) Tvangsarven skal udredes i penge [...]

23. § 764.

(1) Retten til tvangsarv opfyldes af boet og efter udlevering af boet af arvingerne [...]

24. § 765.

(1) Den, der er berettiget til tvangsarv, erhverver retten for sig og sine efterfølgere ved afdødes død.

(2) Den, der har ret til tvangsarv, kan først kræve tvangsarven i penge et år efter afdødes død.

25. § 778.

(1) Efter anmodning fra en tvangsarvsberettiget foretages der en nøjagtig beskrivelse og vurdering af hele boet med henblik på beregning af tvangsarven.

(2) Vurderingen foretages pr. afdødes dødsdag. Indtil tvangsarven er udredt i penge, har den tvangsarvsberettigede ret til renter ifølge loven.

26. Derudover er følgende bestemmelser i den tyske Bürgerliches Gesetzbuch (borgerlig lovbog, herefter »BGB«), som affattet ved bekendtgørelse af 2. januar 2002 [udelades], af betydning:

27. § 2303 Tvangsarvsberettigede; tvangsarvens størrelse [org. s. 9]

(1) Hvis en efterkommer til arvelader ved dødsdisposition er udelukket fra arvefølgen, kan den pågældende forlange sin tvangsarv af arvingerne. Tvangsarven udgør halvdelen af værdien af den legale arvelod [...]

28. § 2311 Boets værdi

(1) Beregningen af tvangsarven baseres på boets beståen og værdi på tidspunktet for arvefaldet [...]

(2) Værdien fastsættes om nødvendigt efter et skøn. En værdifastsættelse foretaget af arvelader er ikke afgørende.

III.

29. Nærværende afdeling udsætter den for denne indbragte sag [udelades] og forelægger i henhold til artikel 267, stk. 2, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (TEUF) de i konklusionen nævnte spørgsmål for Den Europæiske Unions Domstol til præjudiciel afgørelse. Sagens udfald afhænger af besvarelsen af disse spørgsmål.

30. Nærværende afdeling ønsker oplyst, om ErbStG's § 16, stk. 2, er forenelig med artikel 63, stk. 1, TEUF, sammenholdt med artikel 65 TEUF.

31. Som reaktion på Domstolens dom af 8. juni 2016 i sag C-479/14 (EU:C:2016:412) indførte den tyske lovgiver en ny bestemmelse i ErbStG's § 16, stk. 2. Ifølge denne bestemmelse reduceres det i ErbStG's § 16, stk. 1, omhandlede fribeløb med et delbeløb, som beregnes i henhold til ErbStG's § 16, stk. 2, andet og tredje punktum, for erhvervelser, for hvilke afgiften opstår efter den 24. juni 2017 (ErbStG's § 37, stk. 14).

32. Nærværende afdeling ønsker oplyst, om denne nye bestemmelse er forenelig med artikel 63 TEUF og 65 TEUF som fortolket af Domstolen. Domstolen har allerede fastslået, at forfordelingen af erhververen ved det lavere fribeløb på dengang blot 2 000 EUR i henhold til ErbStG's § 16, stk. 2, som affattet ved artikel 1 i Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (lov om reform af reglerne for arveafgift og vurdering) af 24. december 2008 (Bundesgesetzblatt, del I, side 3018) i tilfælde af **[org. s. 10]** begrænset afgiftspligt (ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 3), ikke kan begrundes i hensynet til at opretholde sammenhængen i den tyske beskatningsordning (Domstolens dom af 17.10.2013, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 61). Desuden fastslog Domstolen i en traktatbrudsprocedure vedrørende ErbStG's § 16, stk.2, tidligere affattelse, at der ikke er nogen begrundelse for forskellig behandling af erhververe i tilfælde med ubegrænset og begrænset afgiftspligt (Domstolens dom af 4.9.2014, C-211/13, EU:C:2014:2148, præmis 49 ff.). Desuden anførte generaladvokat Mengozzi i punkt 84 f. i sit forslag til afgørelse af 12. juni 2013 i sag C-181/12 (C:2013:384), at fribeløbet i ErbStG's § 16, stk. 1, nr. 1, bør tilkomme erhververen i fuldt omfang i tilfælde af begrænset afgiftspligt. Generaladvokat Mengozzi afviste en nedsættelse af dette fribeløb, selv om det ifølge den forelæggende rets oplysninger i præmis 16 i dens forelæggelseskendelse af 2. april 2012, som lå til grund for sag C-181/12, beregningsmæssigt også ville være muligt at indrømme et fribeløb på ca. 62%.
33. Nærværende ret ønsker oplyst, om ErbStG's § 10, stk. 6, andet punktum, er forenelig med artikel 63, stk. 1, TEUF, sammenholdt med artikel 65 TEUF.
34. I den foreliggende sag foreligger der et tilfælde af begrænset afgiftspligt, idet hverken arvelader eller sagsøgeren på tidspunktet for arveladers død havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland (ErbStG's § 2, stk. 1, nr.3, første punktum). Den sagsøgte myndighed pålagde derfor kun afgift af den indenlandske formue i form af fast ejendom (BewG's § 121, nr. 2).
35. ErbStG's § 10, stk. 6, andet punktum, medfører i den foreliggende sag, at sagsøgeren slet ikke kan fradrage de forpligtelser, som hun skal opfylde vedrørende tvangsarven til hendes mor og bror, fra sin erhvervelse ved arv som gæld i boet i henhold til ErbStG's § 10, stk. 5, nr. 2. I henhold til ErbStG's § 10, stk. 6, andet punktum, er det nemlig i tilfælde af begrænset afgiftspligt, hvor afgiftspåleggelsen er begrænset til enkelte aktiver (ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 3), kun gæld og forpligtelser, som er økonomisk knyttet til disse, der kan fradrages. **[org. s. 11]**
36. Ifølge retspraksis fra den tyske Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) er betingelsen i ErbStG's § 10, stk. 6, første og andet punktum, om økonomisk tilknytning kun opfyldt, hvis gæld og forpligtelser kan henføres til bestemte formuegoder tilhørende boet. Ifølge denne praksis begrundes beregningen af tvangsarven ud fra boets værdi (BGB's § 2311) ikke en økonomisk tilknytning, men kun en retlig tilknytning mellem tvangsarvsforpligtelsen og de formuegoder, der hører til boet [udelades].

37. Det samme gælder efter nærværende afdelings opfattelse i den foreliggende sag for den tvangsarv, som efter østrigsk ret tilfalder moderen og broderen. Disse rettigheder kan heller ikke henføres til noget bestemt formuegode tilhørende boet. Tværtimod udgør tvangsarven i henhold til ABGB's § 756 blot en andel af værdien af afdødes formue, som tilfalder den, der har ret til tvangsarv. I henhold til ABGB's § 759 udgør den tvangsarvsberettigede persons andel halvdelen af det, der ville tilfalde den pågældende ved arv efter loven. I henhold til ABGB's § 761, stk. 1, første punktum, skal tvangsarven principielt udredes i penge.
38. ErbStG's § 10, stk. 6, andet punktum, medfører således i den foreliggende sag, at sagsøgeren end ikke kan fradrage et delbeløb af de forpligtelser, som hun skal opfylde vedrørende tvangsarven til hendes mor og bror i henhold til ErbStG's § 10, stk. 5, nr. 2. Hvis arvelader på tidspunktet for sin død eller sagsøgeren på dette tidspunkt havde haft bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, og der derfor forelå fuld afgiftspligt [ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 1, andet punktum, litra a)], ville sagsøgeren havde kunnet fradrage moderens og broderens tvangsarv fuldt ud som gæld i boet i henhold ErbStG's § 10, stk. 5, nr. 2, fra sin erhvervelse ved arv.
39. Efter nærværende afdelings opfattelse er det tvivlsomt, om denne forskelsbehandling mellem indenlandske borgere og personer, som ikke bor i Tyskland, som følge af ErbStG's § 10, stk. 6, andet punktum, er forenelig med artikel 63, stk. 1, TEUF, sammenholdt med artikel 65 TEUF. Med hensyn til arv har Domstolen allerede [**org. s. 12**] fastslået, 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 formueaktiver befinder sig, og som pålægger disse aktiver arveafgift (Domstolens dom af 23.2.2006, C-513/03, EU:C:2006:131, præmis 44, af 17.10.2013, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 23, og af 26.5.2016, C-244/15, EU:C:2016:359, præmis 28). Det er således ulovligt ved pålæggelsen af afgift i forbindelse med arv at sondre mellem personer, som var bosiddende i indlandet på dødstidspunktet, og personer, som ikke var bosiddende i indlandet på dette tidspunkt, f.eks. gennem bestemmelser om begrænset fradragsret for forpligtelser (Domstolens dom af 11.12.2003, C-364/01, EU:C:2003:665 præmis 76, af 11.9.2008, C-11/07, EU:C:2008:489, præmis 46, og af 11.9.2008, C-43/07, EU:C:2008:490 præmis 38).

[udelades]