

Sag C-256/06

Theodor Jäger

mod

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof)

»Frie kapitalbevægelser – EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF og 58 EF) – arveafgift – værdiansættelse af aktiver omfattet af arven – land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i en anden medlemsstat – mindre gunstig metode for værdiansættelse af aktiv og for beregning af skyldig afgift«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat J. Mazák fremsat den 11. september 2007

Domstolens dom (Anden Afdeling) af 17. januar 2008

Sammendrag af dom

Frie kapitalbevægelser – restriktioner – arveafgift

(EF-traktaten, art. 73 B, stk. 1, og art. 73 D (nu art. 56, stk. 1, EF og art. 58, stk. 1, EF))

Traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF), sammenholdt med traktatens artikel 73 D (nu artikel 58 EF), skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som med henblik på beregning af afgift på arv bestående i aktiver beliggende i denne medlemsstat og et land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i en anden medlemsstat,

– bestemmer, at aktivet beliggende i en anden medlemsstat skal indgå til dets handelsværdi, mens værdien af et indenlandsk land- og skovbrugsmæssigt aktiv fastsættes ved en særlig værdiansættelsesprocedure, der fører til et gennemsnitligt resultat på blot 10% af aktivets handelsværdi, og

– udelukkende anvender et tingsligt fribeløb på indenlandske land- og skovbrugsmæssige aktiver, og at værdien af disse aktiver kun indgår med 60%.

En sådan lovgivning, som indebærer, at en arv, som omfatter et land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i en anden medlemsstat, i førstnævnte medlemsstat pålægges en arveafgift, som er højere end den arveafgift, som ville blive pålagt, hvis de aktiver, som arven består af, udelukkende var beliggende på sidstnævnte stats område, har således som virkning at begrænse de frie kapitalbevægelser, idet de formindsker værdien af en arv, som omfatter et sådant aktiv, der er beliggende uden for det nationale område.

En sådan national lovgivning kan ikke begrundes med, at den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eftersom beregningen af afgift i medfør af nævnte lovgivning direkte er forbundet med værdien af de aktiver, der er omfattet af arven, således at der ikke foreligger nogen objektiv forskel, der kan begrunde en forskellig skattemæssig behandling med hensyn til størrelsen af den arveafgift, som skal betales for henholdsvis et aktiv beliggende på det nationale område og et aktiv beliggende i en anden medlemsstat.

Desuden kan målet bestående i at undgå, at afgiftsbyrden på arv bringer videreførelsen af land- og skovbrugsbedrifter – og dermed også bevarelsen af deres sociale funktion – i fare, ikke begrunde den omhandlede lovgivning, henset til, at der ikke er nogen oplysninger, som gør det muligt at konkludere, at bedrifter etableret i andre medlemsstater ikke befinder sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for bedrifter etableret på det nationale område.

Det samme gælder eventuelle problemer i forbindelse med værdiansættelsen af et aktiv beliggende på en anden medlemsstats område efter en særlig indenlandsk procedure, idet sådanne problemer ikke er tilstrækkelige til at begrunde en kategorisk afvisning af at anvende den skattefordel, som følger af den omhandlede lovgivning, som foruden den nævnte værdiansættelsesprocedure ligeledes forbeholder anvendelsen af to andre skattefordele for aktiver beliggende på det nationale område.

(jf. præmis 32, 43 og 44, 52, 54, 55 og 57 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

17. januar 2008 (*)

»Frie kapitalbevægelser – EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF og 58 EF) – arveafgift – værdiansættelse af aktiver omfattet af arven – land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i en anden medlemsstat – mindre gunstig metode for værdiansættelse af aktiv og for beregning af skyldig afgift«

I sag C-256/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 11. april 2006, indgået til Domstolen den 8. juni 2006, i sagen:

Theodor Jäger

mod

Finanzamt Kusel-Landstuhl,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne L. Bay Larsen (refererende dommer), K. Schiemann, J. Makarczyk og C. Toader,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Theodor Jäger ved Rechtsanwältin K. Cronauer
- Finanzamt Kusel-Landstuhl ved M. Trauten, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved M. Lumma og U. Forsthoff, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 11. september 2007, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (efter ændring nu henholdsvis artikel 56 EF og 58 EF).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Theodor Jäger og Finanzamt Kusel-Landstuhl (herefter »Finanzamt«) vedrørende beregning af arveafgift af aktiver beliggende i Tyskland og af en land- og skovbrugsejendom beliggende i Frankrig og navnlig vedrørende reglerne om værdiansættelse af disse aktiver.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Bilag I til 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) med overskriften »Nomenklatur for kapitalbevægelser omhandlet i artikel 1 i direktivet« omfatter 13 kategorier af kapitalbevægelser.

4 Den 11. kategori vedrørende »Kapitalbevægelser af personlig karakter« omfatter et punkt med overskriften »Arv«.

Nationale bestemmelser

Anvendelse af arveafgift på aktiver beliggende i en anden medlemsstat

5 § 2, stk. 1, nr. 1, i lov om arve- og gaveafgifter (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), i den affattelse, som blev offentliggjort i BGBl. 1997 I, s. 378 (herefter

»ErbStG«), bestemmer, at hele boet for en person bosat i Tyskland er omfattet af arveafgift på den dato, hvor afgiften er opstået. Aktiver beliggende i udlandet er ligeledes omfattet af denne afgift.

6 ErbStG's § 21 vedrører med henblik på beregning af arveafgift i Tyskland modregning af arveafgift betalt i en anden medlemsstat, når der ikke foreligger nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det bestemmes i § 21, stk. 1, første punktum:

»Når de begunstigedes udenlandske aktiver i udlandet er underlagt en – udenlandsk – beskatning, som svarer til den tyske arveafgift, skal den fastsatte skyldige udenlandske afgift, som er betalt, og som ikke kan nedsættes, i de tilfælde, som er opregnet i § 2, stk. 1, nr. 1, og for så vidt som bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke finder anvendelse, efter ansøgning herom modregnes i den tyske arveafgift, for så vidt som de udenlandske aktiver ligeledes er pålagt tysk arveafgift.«

7 Andet punktum i denne bestemmelse fastsætter:

»Såfremt arven kun delvis består i udenlandske aktiver, skal det delbeløb, der er omfattet af tysk arveafgift for disse aktiver, beregnes således, at arveafgiften af de samlede arveafgiftspligtige aktiver, inkl. afgiftspligtige udenlandske aktiver, fordeles proportionalt mellem de afgiftspligtige udenlandske aktiver og de samlede afgiftspligtige aktiver.«

Reglerne for værdiansættelse af land- og skovbrugsmæssige aktiver

8 Ifølge ErbStG's § 12, stk. 6, sammenholdt med § 9 og § 31 i lov om værdiansættelse (Bewertungsgesetz, BGBl. 1991 I, s. 230, herefter »BewG«), skal land- og skovbrugsmæssige aktiver, som er beliggende i udlandet, værdiansættes til deres handelsværdi. Denne værdi defineres i medfør af BewG's § 9, stk. 2, som den pris, som aktiverne kunne have indbragt ved salg i almindelig handel.

9 Derimod værdiansættes et land- og skovbrugsmæssigt aktiv, som er beliggende i Tyskland, i medfør af ErbStG's § 12, stk. 3, efter en særlig procedure, som er fastsat i BewG's §§ 140-144. Værdiansættelser efter denne procedure svarer gennemsnitligt til kun 10% af den almindelige værdi af de pågældende aktiver.

10 Disse bestemmelser i BewG, som blev indført ved § 1, nr. 36, i ligningsloven for 1997 (Jahressteuergesetz 1997, BGBl. 1996 I, s. 2049) af 20. december 1996, gør det muligt at værdiansætte den samlede arvede indenlandske land- og skovbrugsmæssige bedrift efter en forenklet procedure for beregning af værdien af afkast ved hjælp af standardiserede værdier for forskellige typer bedrifter og navnlig på grundlag af de gennemsnitlige faste indtægter af bedrifter, der drives med gevinst for øje, i Tyskland pr. 1. januar 1996. Subsidiært og efter anmodning fastsætter BewG en værdiansættelse efter en procedure for individuelle indtægter.

Reglerne for beregning af arveafgift på et land- og skovbrugsmæssigt aktiv

11 ErbStG's § 13a, stk. 1, nr. 1, bestemmer, at der ved erhvervelse ved arv af et land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i Tyskland indrømmes et »tingsligt fribeløb« på 500 000 DEM af værdien af disse aktiver, ud over det personlige fribeløb på 400 000 DEM, som indrømmes i medfør af samme lovs § 16.

12 Desuden skal værdien af aktiverne, som fremkommer ved at fradrage det tingslige fribeløb, i form af »værdiansættelse til nedsat værdi«, i medfør af ErbStG's § 13a, stk. 2, kun afgiftspålægges med 60%.

13 I henhold til samme lovs § 13a, stk. 4, kan det tingslige fribeløb samt værdiansættelsen til

nedsat værdi ikke anvendes på land- og skovbrugsmæssige aktiver, som er beliggende i udlandet.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

14 Th. Jäger, som er bosiddende i Frankrig, er enearving efter sin moder, som afgik ved døden i 1998, og hvis sidste bopæl var i Tyskland.

15 Boet omfattede, foruden aktiver i Tyskland, en skovbrugsejendom beliggende i Frankrig, som anvendtes til land- og skovbrugsvirksomhed. Th. Jägers fader, som var afgået ved døden i 1994, havde erhvervet en del af denne ejendom i august 1988 og havde derefter erhvervet de arealer, der udgjorde den anden del af ejendommen, i januar 1990.

16 Ejendommens almindelige værdi var fastsat i Frankrig til 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM), og ejendommen blev i denne medlemsstat pålagt en arveafgift på 1 192 148 FRF (354 306 DEM).

17 Finanzamt har ved afgørelse af 3. januar 2000 beregnet de arveafgifter, som Th. Jäger skulle betale.

18 Denne arveafgift blev beregnet af et dødsbo, hvis nettoværdi androg 1 737 167 DEM, og som omfattede ejendommen beliggende i Frankrig, for et beløb på 1 618 152 DEM, dvs. dens handelsværdi, og aktiver beliggende i Tyskland, værdiansat til 119 015 DEM. Efter fradrag af det personlige fribeløb på 400 000 DEM blev det afgiftspligtige beløb nedrundet til 1 337 100 DEM. Finanzamt fastsatte på grundlag af dette beløb arveafgiften til 254 049 DEM.

19 Efter en anmodning fra Th. Jäger i henhold til ErbStG's § 21, stk. 1, andet punktum, modregnede Finanzamt i sidstnævnte beløb et beløb på 236 644 DEM, som udgjorde arveafgifter, der allerede var betalt i Frankrig.

20 På baggrund af disse oplysninger fastsatte Finanzamt i sin afgørelse af 3. januar 2000 arveafgiften, som Th. Jäger skulle betale, til 17 405 DEM.

21 Th. Jäger klagede over afgørelsen fra Finanzamt og anlagde sag ved Finanzgericht. Da han ikke fik medhold, iværksatte han »revisionsanke« ved Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof, som har vurderet, at det siden Domstolens dom af 11. december 2003, Barbier (sag C-364/01, Sml. I, s.15013), er tvivlsomt, om bestemmelserne i tysk ret, som foretager en sondring mellem de steder, hvor de af arven omfattede aktiver eller en del heraf er beliggende, er forenelige med de frie kapitalbevægelser, har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det for så vidt angår arveafgift foreneligt med artikel 73 B, [stk. 1], i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab (nu artikel 56, stk. 1, EF), at:

– værdien af et (udenlandsk) land- og skovbrugsmæssigt aktiv, der er beliggende i en anden medlemsstat, fastsættes på grundlag af den almindelige værdi (handelsværdien), mens værdien af et indenlandsk land- og skovbrugsmæssigt aktiv fastsættes ved en særlig værdiansættelsesprocedure, der fører til et gennemsnitligt resultat på blot 10% af den almindelige værdi, og

– erhvervelse af et indenlandsk land- og skovbrugsmæssigt aktiv indtil et særligt fribeløb ikke indgår i beregningen, og dets værdi herudover alene indgår med 60%,

når dette for en arving til et bo, der omfatter såvel indenlandske aktiver som et udenlandsk land- og skovbrugsmæssigt aktiv, fører til, at der beregnes en højere arveafgift af erhvervelsen af de indenlandske aktiver som følge af det land- og skovbrugsmæssige aktivs beliggenhed i udlandet,

end det ville have været tilfældet, såfremt det land- og skovbrugsmæssige aktiv ligeledes havde været beliggende i indlandet? «

Det præjudicielle spørgsmål

22 Med sit spørgsmål ønsker Bundesfinanzhof nærmere bestemt oplyst, om traktatens artikel 73 B, stk. 1, er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som med henblik på beregning af arveafgift af en arv, som består af aktiver beliggende på den pågældende medlemsstats område og et land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i en anden medlemsstat,

– bestemmer, at aktivet beliggende i en anden medlemsstat skal indgå til dets handelsværdi, mens værdien af et indenlandsk land- og skovbrugsmæssigt aktiv fastsættes ved en særlig værdiansættelsesprocedure, der fører til et gennemsnitligt resultat på blot 10% af aktivets handelsværdi, og

– udelukkende anvender et tingsligt fribeløb på indenlandske land- og skovbrugsmæssige aktiver, og at værdien af disse aktiver kun indgår med 60%.

23 Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal sidstnævnte dog udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten (jf. navnlig dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19, af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 15, og af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 21).

24 Det bemærkes ligeledes, at traktaten ikke indeholder nogen definition af begrebet »kapitalbevægelser«. Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at da traktatens artikel 73 B i det væsentlige gentager indholdet af artikel 1 i direktiv 88/361, og uanset at 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), bevarer den nomenklatur for »kapitalbevægelser«, som er indeholdt i direktivets bilag, den vejledende værdi hvad angår definitionen af begrebet »kapitalbevægelser« (jf. navnlig dom af 23.2.2006, sag C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 39, og af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 41).

25 Domstolen har i denne forbindelse, under henvisning til, at arv, som består i overførsel til en eller flere personer af aktiver efterladt af en person, der er afgået ved døden, henhører under afsnit XI i bilag I til direktiv 88/361, med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, i præmis 42 i Van Hilten-van der Heijden-dommen fastslået, at arv udgør kapitalbevægelser som omhandlet i traktatens artikel 73 B (jf. ligeledes i denne retning Barbier-dommen, præmis 58) med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven er begrænset til en medlemsstat.

26 En situation, hvor en person, som er bosat i Tyskland på tidspunktet for sin død, som arv til en anden person, som er bosat i Frankrig, efterlader aktiver, der er beliggende i begge medlemsstater, og hvoraf der samlet beregnes arveafgift i Tyskland, udgør, som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber med rette har anført, på ingen måde en rent intern situation.

27 Den i hovedsagen omhandlede arv udgør derfor en kapitalbevægelse som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1.

28 Det må derfor først undersøges, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som Th. Jäger og Kommissionen har gjort gældende, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

29 Den tyske regering har anført, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser. Regeringen har for det første gjort gældende, at eftersom Th. Jägers fader oprindeligt erhvervede ejendommen i Frankrig før den 1. juni 1990, hvor direktiv 88/361 skulle være gennemført i national ret, kan rettigheder i henhold til dette direktiv eller i henhold til traktaten ikke direkte påberåbes af køberen af det pågældende aktiv. For det andet vil en sådan køber ifølge denne regering ikke afholdes af virkningerne af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som ikke på nogen måde bebyrder den pågældende, men højst hans arvinger. Virkningerne af en sådan lovgivning er derfor for indirekte til at kunne udgøre en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

30 I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at nationale bestemmelser, der fastsætter værdien af en fast ejendom med henblik på beregning af den afgift, der skal opkræves i tilfælde af erhvervelse ved arv, ikke kun kan afholde en person, der har bopæl i en anden medlemsstat, fra at købe faste ejendomme, der er beliggende i den pågældende medlemsstat, og fra at overdrage den økonomiske ejendomsret til sådanne faste ejendomme til en anden person, men de kan ligeledes formindske værdien af arven efter en person, der har bopæl i en anden medlemsstat end den, hvori ejendommene er beliggende (jf. i denne retning Barbier-dommen, præmis 62).

31 Desuden er det i retspraksis med hensyn til arv blevet fastslået, at de foranstaltninger, der er forbudt ifølge traktatens artikel 73 B, stk. 1, i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne omfatter sådanne foranstaltninger, som 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 ejendomme befinder sig, og som pålægger disse ejendomme arveafgift (Van Hilten-van der Heijden-dommen, præmis 44).

32 I det forelæggende tilfælde har de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser, idet de indebærer, at en arv, som omfatter et land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i en anden medlemsstat, i Tyskland pålægges en arveafgift, som er højere end den arveafgift, som ville blive pålagt, hvis de aktiver, som arven består af, udelukkende var beliggende på sidstnævnte stats område, som virkning at begrænse de frie kapitalbevægelser, idet de formindsker værdien af en arv, som omfatter et sådant aktiv, der er beliggende uden for det tyske område.

33 Denne konklusion ændres ikke af de af den tyske regering fremførte argumenter, nævnt i denne doms præmis 29, eftersom disse er uden relevans for de kriterier, som følger af den i præmis 30 og 31 nævnte retspraksis. I det foreliggende tilfælde har den omhandlede nationale lovgivning haft indvirkning på værdien af arven efter den 1. juni 1990, og denne er klart ikke for indirekte til at kunne udgøre en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

34 Det samme gælder den tyske regerings argument, hvorefter der ikke er tale om en restriktion som følge af nedsættelsen af værdien af arven, eftersom virkningen af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede blot er en uundgåelig konsekvens af nationale beskatningsordningers sameksistens. Denne omstændighed er uden relevans for de kriterier, som følger af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 30 og 31. Det bemærkes desuden, at formindskelsen af arvens værdi under alle omstændigheder alene skyldes anvendelsen af den pågældende tyske lovgivning.

35 Det følger heraf, at den omstændighed, at en indrømmelse af skattefordele med hensyn til

arveafgift underlægges den betingelse, at det ved arv erhvervede aktiv er beliggende på det nationale område, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt i medfør af traktatens artikel 73 B, stk. 1.

36 Det må dernæst undersøges, om den således konstaterede restriktion for de frie kapitalbevægelser kan begrundes efter traktatens bestemmelser.

37 Det bemærkes herved, at i henhold til traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), »[griber] bestemmelserne i artikel 73 B [...] ikke ind i medlemsstaternes [...] ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til [...] det sted, hvor deres kapital er investeret«.

38 Ifølge Finanzamt og den tyske regering fremgår det af denne bestemmelse, at Forbundsrepublikken Tyskland har ret til udelukkende at anvende fordelene ved værdiansættelse efter den særlige procedure på aktiver, som er beliggende på dens område. Finanzamt har tilføjet, at BewG's § 31 er berettiget i medfør af traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), læst i lyset af erklæring nr. 7, som er knyttet til slutakten om traktaten om Den Europæiske Union, eftersom den omhandlede ordning for værdiansættelse af aktiver beliggende i udlandet fandtes ved udgangen af 1993 som omhandlet i denne erklæring.

39 Uden at det er nødvendigt at udtale sig om spørgsmålet, om denne ordning for værdiansættelse af aktiver beliggende i udlandet fandtes pr. 31. december 1993, bemærkes, at Domstolen i dom af 6. juni 2000, Verkooijen (sag C-35/98, Sml. I, s. 4701), har behandlet en argumentation baseret på traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), hvor de faktiske omstændigheder i hovedsagen lå før denne bestemmelses ikrafttræden. Domstolen understregede, at indenlandske skatteretlige bestemmelser som dem, der er omhandlet af denne bestemmelse, som foretager visse sondringer, allerede før ikrafttrædelsen af traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), kunne være forenelige med fællesskabsretten, eftersom de fandt anvendelse på situationer, som ikke var objektivt sammenlignelige (præmis 43).

40 Efter denne præcisering bemærkes, at traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), som er en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser, skal fortolkes indskrænkende. Denne bestemmelse kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sondrer mellem de afgiftspligtige alt afhængig af det sted, hvor de er bosat, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten.

41 Undtagelsen fastsat i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), er, som den tyske regering har anført, selv begrænset i medfør af traktatens artikel 73 D, stk. 3, som fastsætter, at de i stk. 1 omtalte nationale bestemmelser »ikke må udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 73 B« (jf. Verkooijen-dommen, præmis 44, og Manninen-dommen, præmis 28). Desuden må forskelsbehandlingen mellem land- og skovbrugsmæssige aktiver beliggende i Tyskland og land- og skovbrugsmæssige aktiver beliggende i andre medlemsstater for at være begrundet ikke gå videre end nødvendigt for at virkeliggøre det mål, som forfølges med den omhandlede lovgivning.

42 Der må derfor sondres mellem forskelsbehandling, som er tilladt i medfør af traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), og vilkårlig forskelsbehandling, som er forbudt i medfør af samme bestemmelses stk. 3. Det fremgår imidlertid af retspraksis, at for at en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som med henblik på beregning af arveafgift foretager en sondring mellem aktiver beliggende i en anden medlemsstat og aktiver beliggende på det tyske område, kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, er det nødvendigt, at forskelsbehandlingen vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller kan begrundes i et tvingende alment hensyn (jf. Verkooijen-dommen,

præmis 43, og Manninen-dommen, præmis 29, samt dom af 11.10.2007, sag C-443/06, Hollmann, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 45).

43 Det bemærkes herved for det første, at forskellen mellem de afgiftsbeløb, der skulle betales afhængigt af, om arven kun omfatter et land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i Tyskland, eller om den ligeledes omfatter et aktiv beliggende i en anden medlemsstat, ikke kan begrundes med, at den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige.

44 Beregningen af afgift er således i medfør af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning direkte forbundet med værdien af de aktiver, der er omfattet af arven, således at der ikke foreligger nogen objektiv forskel, der kan begrunde en forskellig skattemæssig behandling med hensyn til størrelsen af den arveafgift, som skal betales for henholdsvis et aktiv beliggende i Tyskland og et aktiv beliggende i en anden medlemsstat. Følgelig kan Th. Jägers situation sammenlignes med situationen for enhver anden arving, hvis arv kun omfatter et land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i Tyskland, og som falder i arv efter en person, som er bosat i samme medlemsstat.

45 Det må derfor undersøges, om restriktionen for de frie kapitalbevægelser, som følger af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, objektivt kan begrundes i et tvingende alment hensyn.

46 Ifølge den tyske regering er denne lovgivning begrundet i et tvingende alment hensyn.

47 Den tyske regering har for det første anført, at den pågældende lovgivning tilsigter at kompensere for de særlige byrder, som er forbundet med bevarelse af den sociale funktion, som land- og skovbrugsbedrifter varetager. Denne lovgivning gør det muligt på den ene side at undgå, at en arving til en landbrugsvirksomhed tvinges til at sælge denne eller at opgive den for at kunne betale arveafgift, og på den anden side at undgå opsplitting af sådanne bedrifter, som sikrer produktivitet og arbejdspladser, og som er forpligtet til at overholde de forpligtelser, som påhviler dem i medfør af den nationale retsorden.

48 Ifølge den tyske regering burde dette tvingende almene hensyn anerkendes i lighed med nødvendigheden af at bevare sammenhængen i beskatningsordningen. Der er således en direkte sammenhæng mellem de særlige forpligtelser, som følger af, at disse bedrifter er underlagt almene hensyn, og den særlige form for værdiansættelse, som finder anvendelse på disse bedrifter i forbindelse med arv.

49 Dernæst har Finanzamt og den tyske regering anført, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning er begrundet i det forhold, at de tyske myndigheder ikke er forpligtet til at tage hensyn til tilsvarende almene hensyn i andre medlemsstater. Dette er tilfældet, fordi de særlige forpligtelser og byrder, som påhviler et land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i Tyskland, ikke nødvendigvis på samme måde påhviler aktiver af samme art beliggende i andre medlemsstater. Finanzamt har herved tilføjet, at selv om lignende forpligtelser og byrder blev pålagt denne type aktiver i andre medlemsstater, ville Forbundsrepublikken Tyskland ikke være forpligtet til at kompensere herfor.

50 Det kan ganske vist ikke udelukkes, at mål, som tilsigter at videreføre land- og skovbrugsbedrifter og arbejdspladser på disse i forbindelse med arv, i sig selv under visse omstændigheder og på visse betingelser kan udgøre et alment hensyn og kan begrunde restriktioner for de frie kapitalbevægelser (jf. i denne retning dom af 25.1.2007, sag C-370/05, Festersen, Sml. I, s. 1129, præmis 28).

51 Hvad derimod angår de af Finanzamt og den tyske regering anførte betragtninger

bemærkes, at disse ikke har ført bevis for, at det er nødvendigt at nægte at anvende en gunstig værdiansættelse samt andre skattefordele på enhver arving, som ved arv har erhvervet en land- og skovbrugsbedrift, som ikke er beliggende på det tyske område (jf. i denne retning vedrørende en skattefordel, som var begrænset til forskning gennemført i den pågældende medlemsstat, dom af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 23, og vedrørende en fritagelse for arveafgift, som var forbeholdt visse virksomheder, som opretholdt arbejdspladser på den omhandlede medlemsstats område, dom af 25.10.2007, sag C-464/05, Geurts og Vogten, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 27).

52 For så vidt angår målet bestående i at undgå, at afgiftsbyrden på arv bringer videreførelsen af land- og skovbrugsbedrifter – og dermed også bevarelsen af deres sociale funktion – i fare, bemærkes, at ingen oplysninger i hovedsagen gør det muligt at konkludere, at bedrifter etableret i andre medlemsstater ikke befinder sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for bedrifter etableret i Tyskland.

53 Endelig har den tyske regering for at begrunde den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning henvist til praktiske hindringer for anvendelsen af de kriterier for værdiansættelse, som er fastsat i denne lovgivning, på land- og skovbrugsmæssige aktiver beliggende i andre medlemsstater. Den har forklaret, at denne værdiansættelsesprocedure er baseret på standardiserede afkastværdier for de forskellige typer omhandlede bedrifter, og at disse værdier er udledt af statistiske dokumenter udarbejdet af den tyske forvaltning. Lignende oplysninger er ikke tilgængelige med hensyn til lands- og skovbrugsmæssige aktiver beliggende i andre medlemsstater.

54 Det bemærkes herved for det første, at selv om det kan være svært for de nationale myndigheder at anvende værdiansættelsesproceduren i BewG's §§ 140-144 på et land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i en anden medlemsstat, kan dette ikke begrunde en kategorisk afvisning af at anvende den omhandlede skattefordel, eftersom man kan anmode de pågældende afgiftspligtige om selv at meddele de nævnte myndigheder de oplysninger, som de vurderer nødvendige for at sikre, at denne procedure finder anvendelse på en måde, som er tilpasset bedrifter beliggende i andre medlemsstater.

55 Det bemærkes endvidere, at eventuelle problemer i forbindelse med værdiansættelsen af et aktiv beliggende på en anden medlemsstats område efter en særlig indenlandsk procedure under alle omstændigheder ikke er tilstrækkelige til at begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser som den, der følger af den i hovedsagen omhandlede lovgivning, som foruden den nævnte værdiansættelsesprocedure ligeledes forbeholder anvendelsen af to andre skattefordele for aktiver beliggende på det tyske område (jf. i denne retning dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 29).

56 Det må således konkluderes, at eftersom det ikke er blevet godtgjort, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er begrundet i et tvingende alment hensyn, er traktatens artikel 73 B, stk. 1, til hinder for en sådan lovgivning.

57 Under disse omstændigheder skal det forelagte spørgsmål besvares med, at traktatens artikel 73 B, stk. 1, sammenholdt med artikel 73 D, skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som med henblik på beregning af arveafgift af en arv, som består af aktiver beliggende på den pågældende medlemsstats område og et land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i en anden medlemsstat,

– bestemmer, at aktivet beliggende i en anden medlemsstat skal indgå til dets handelsværdi, mens værdien af et indenlandsk land- og skovbrugsmæssigt aktiv fastsættes ved en særlig værdiansættelsesprocedure, der fører til et gennemsnitligt resultat på blot 10% af aktivets

handelsværdi, og

– udelukkende anvender et tingsligt fribeløb på indenlandske land- og skovbrugsmæssige aktiver, og at værdien af disse aktiver kun indgår med 60%.

Sagens omkostninger

58 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 parter 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:

EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF), sammenholdt med EF-traktatens artikel 73 D (nu artikel 58 EF), skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som med henblik på beregning af afgift på arv bestående i aktiver beliggende i denne medlemsstat og et land- og skovbrugsmæssigt aktiv beliggende i en anden medlemsstat,

– **bestemmer, at aktivet beliggende i en anden medlemsstat skal indgå til dets handelsværdi, mens værdien af et indenlandsk land- og skovbrugsmæssigt aktiv fastsættes ved en særlig værdiansættelsesprocedure, der fører til et gennemsnitligt resultat på blot 10% af aktivets handelsværdi, og**

– **udelukkende anvender et tingsligt fribeløb på indenlandske land- og skovbrugsmæssige aktiver, og at værdien af disse aktiver kun indgår med 60%.**

Underskrifter

* Processprog: tysk.