

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 22 november 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Skattelagstiftning – Arvsskatt – Hållbar skogsförvaltning – Undantag från skatteplikt – Skydd för skogsarealen”

I mål C-679/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hof van beroep te Antwerpen (Appellationsdomstolen i Antwerpen, Belgien) genom beslut av den 21 november 2017, som inkom till domstolen den 4 december 2017, i målet

Vlaams Gewest, företrädd av Vlaamse regering genom Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie,

Vlaams Gewest, företrädd av Vlaamse regering genom Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw,

mot

Johannes Huijbrechts,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av vice ordföranden R. Silva de Lapuerta, tillika tillförordnad ordförande på första avdelningen, samt domarna J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev, C.G. Fernlund och S. Rodin,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Johannes Huijbrechts, genom A. Visschers och P. Heeren, advocaten,
- Belgiens regering, genom P. Cottin, J.-C. Halleux och C. Pochet, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av G. Van Calster, advocaat,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 63 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Vlaams Gewest (Regionen Flandern, Belgien), som företräds av Vlaamse regering (den flamländska regeringen, Belgien) genom Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie (den flamländska ministern för budget, finanser och energifrågor, Belgien) och Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw (den flamländska ministern för miljö, natur och jordbruk, Belgien), och å andra sidan Johannes Huijbrechts. Målet rör ett undantag från arvsskatt som Johannes Huijbrechts anser ska gälla för hans skogar i Nederländerna.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 15 i Vlaams wetboek der successierechten (den flamländska lagen om arvsskatt, nedan kallad lagen om arvsskatt) anges att arvsskatten bestäms på grundval av det beskattningsbara värdet av den avlidna personens samtliga tillgångar, efter avdrag för skulder, oavsett var dessa tillgångar befinner sig.

4 I artikel 55 quater i lagen om arvsskatt, nu artikel 2.7.6.0.3 i Vlaamse Codex Fiscaliteit (den flamländska skattelagen), anges att fast egendom som betraktas som "skog" enligt belgisk lagstiftning är undantagen från arvsskatt om den omfattas av en plan för hållbar förvaltning som upprättats i enlighet med de kriterier som uppställts i flamländska föreskrifter och godkänts av den flamländska skogsförvaltningen.

5 Följande stadgas i artikel 13 bis i Bosdecreet (skogsdekretet) av den 13 juni 1990 i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet:

"Den arvsskatt som skulle ha tagits ut på det belopp som omfattas av undantaget i artikel 2.7.6.0.3 i den flamländska skattelagen betraktas som ett beviljat stöd. Stödet anses ha beviljats under 30 år med 1/30 per år, räknat från och med tidpunkten för inledande av det arvsförfarande som undantaget har tillämpats på.

Stödet anses vara beviljat under de nedan angivna villkoren, vilka måste vara uppfyllda under den 30-årsperiod som avses i första stycket:

- 1) Egendomen ska behålla sin karaktär av skog, i enlighet med artikel 3 i detta dekret.
- 2) Egendomen ska fortsätta att uppfylla de villkor som anges i artikel 2.7.6.0.3 andra stycket i den flamländska skattelagen.
- 3) Den faktiska förvaltningen ska följa den godkända förvaltningsplanen.

Om dessa villkor inte uppfylls är ägaren till skogen eller nyttjanderättshavaren skyldig att återbetala stödet för den återstående delen av den period som stödet anses har beviljats för ... "

6 I artikel 41 andra stycket i nämnda dekret föreskrivs att den flamländska regeringen ska upprätta "kriterier för hållbar skogsförvaltning" och i enlighet med artikel 7 i samma dekret fastställa "för vilka skogar dessa kriterier gäller".

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 En i Belgien bosatt person vid namn Oyen angav i sitt testamente av den 24 maj 2012

Johannes Huijbrechts, bosatt i Nederländerna, som legatarie för markområdena tillhörande domänen "Klein Zundertse Heide" i Klein Zundert (Nederländerna). Denna domän på omkring 156 hektar inbegriper ett skogsområde som omfattas av den nederländska lagstiftningen om naturskydd och som är underkastat krav på hållbar förvaltning i enlighet med den plan som har upprättats för detta ändamål av de nederländska myndigheterna.

8 Efter Oyens bortgång den 1 april 2013 godtog Johannes Huijbrechts detta legat och det framgår att belgisk rätt har tillämpats på arvskiftet.

9 Johannes Huijbrechts ansökte om att de belgiska myndigheterna skulle undanta den aktuella egendomen från arvsskatt med stöd av artikel 55 quater i lagen om arvsskatt, vilken medger undantag från arvsskatt för "skog" som omfattas av en plan för hållbar förvaltning som godkänts av den flamländska skogsförvaltningen.

10 Ansökan avslogs med motiveringen att egendomen var belägen i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien.

11 Johannes Huijbrechts överklagade avslagsbeslutet till Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen (Förstainstansdomstolen i Antwerpen, Belgien) och gjorde gällande att artikel 55 quater i lagen om arvsskatt inte var förenlig med den fria rörligheten för kapital, eftersom denna bestämmelse inte är tillämplig på skogar som förvaltas på ett hållbart sätt när dessa är belägna i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien.

12 Denna domstol biföll överklagandet efter att ha konstaterat dels att domänen i fråga omfattades av en plan för hållbar förvaltning som överensstämde med den plan som krävs enligt belgisk rätt för att komma i fråga för undantaget enligt artikel 55 quater i lagen om arvsskatt, dels att Johannes Huijbrechts hade lämnat in ett intyg som överensstämde med det intyg som också krävs enligt denna bestämmelse. Domstolen ansåg att den skattemässiga särbehandlingen av skogar belägna i andra medlemsstater än Konungariket Belgien utgjorde en inskränkning av den fria rörligheten för kapital och att denna inskränkning inte var motiverad, eftersom det var möjligt att begära att de nederländska myndigheterna hjälpte till med kontrollen av att kriterierna för hållbar förvaltning efterlevdes.

13 Den belgiska myndigheten överklagade domen från förstainstansdomstolen till Hof van beroep te Antwerpen (Appellationsdomstolen i Antwerpen), vilken beslutade att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande frågor till EU-domstolen:

"1) Utgör den situation att [en person] som ärver ett i utlandet beläget skogsområde som förvaltas på ett hållbart sätt inte omfattas av det undantag från arvsskatt som avses i artikel 55 quater i [lagen om arvsskatt] medan [en person] som ärver ett inom landet beläget skogsområde som förvaltas på ett hållbart sätt omfattas av det undantag från arvsskatt som avses i artikel 55 quater i [lagen om arvsskatt] ett åsidosättande av rätten till fri rörlighet för kapital i den mening som avses i artikel 63 FEUF?

2) Utgör den flamländska skogsarealens betydelse, i den mening som avses i artikel 55 quater [lagen om arvsskatt], ett tvingande skäl av allmänintresse som motiverar en reglering som begränsar tillämpningen av undantaget från arvsskatt till skogsområden i Flandern som förvaltas på ett hållbart sätt?"

Prövning av tolkningsfrågorna

14 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan lagstiftning i en

medlemsstat som, liksom lagstiftningen i det nationella målet, medger en skattefördel för skog som förvärvats genom arv eller testamente under förutsättning att den förvaltas på ett hållbart sätt enligt de villkor som fastställts i nationell rätt, men begränsar denna fördel till att endast avse skog som är belägen inom den medlemsstaten.

15 Enligt artikel 63.1 FEUF ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna.

16 Det följer av fast rättspraxis att den skattemässiga behandlingen av förvärv genom arv eller testamente omfattas av EUF-fördragets bestämmelser om kapitalrörelser, med undantag för de fall där förvärvet i alla relevanta avseenden är begränsat till en och samma medlemsstat (dom av den 17 januari 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 25, och dom av den 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 27).

17 Av handlingarna i målet framgår att det aktuella legatet ingår i ett testamente från en person som var bosatt i Belgien, att legatet getts till en skattskyldig person bosatt i Nederländerna och att det avser en skogsdomän som är belägen i den sistnämnda medlemsstaten.

18 Artikel 63.1 FEUF är således tillämplig på denna situation.

19 Vad gäller arvsskatt framgår det av fast rättspraxis att den omständigheten att skattefördelar villkoras av att den förvärvade egendomen är belägen inom det nationella territoriet utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63.1 FEUF (dom av den 17 januari 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 35, och dom av den 18 december 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, punkt 20).

20 Vidare ska det erinras om att i enlighet med artikel 65.1 a FEUF ska "[b]estämmelserna i artikel 63 ... inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare ... som har investerat sitt kapital på olika ort". Dock föreskrivs i artikel 65.3 FEUF att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 inte får utgöra "ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63 [FEUF]".

21 Det gäller således att skilja den särbehandling som är tillåten enligt artikel 65.1 a FEUF från den godtyckliga diskriminering som är förbjuden enligt artikel 65.3 FEUF. Av rättspraxis framgår att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken det för beräkningen av arvsskatten ska skiljas mellan egendom som är belägen i en annan medlemsstat och egendom som är belägen inom en viss region i Konungariket Belgien, kan anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital endast om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 17 januari 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 42) och att skillnaden i behandling inte heller får gå utöver vad som krävs för att det ändamål som eftersträvas med den aktuella åtgärden ska kunna uppnås (dom av den 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, punkt 32, dom av den 17 januari 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 41, och dom av den 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 41).

22 För att besvara frågan huruvida skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara ska hänsyn tas till syftet med samt innehållet i de nationella bestämmelserna i målet vid den nationella domstolen (dom av den 18 december 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

23 I det aktuella fallet framgår det uttryckligen av lydelsen i artikel 55 quater i lagen om

arvsskatt (nu artikel 2.7.6.0.3 i den flamländska skattelagen) och av beslutet om hänskjutande att den skattebefrielse som föreskrivs i nämnda bestämmelse har ett miljörelaterat syfte, nämligen att skog och skogsbevuxen mark som är belägen inom den flamländska regionen i Konungariket Belgien ska förvaltas på ett hållbart sätt.

24 Enligt den belgiska regeringen syftar undantaget dessutom till att undvika att skogar delas upp till följd av försäljningar som sker för att möjliggöra betalning av arvsskatten.

25 Ett sådant miljörelaterat syfte, nämligen att skog och skogsbevuxen mark ska förvaltas på ett hållbart sätt, kan i princip inte vara begränsat till territoriet i endast en region i en medlemsstat eller i endast en medlemsstat, eftersom ett skogsbevuxet område kan utgöra ett enda skogsmassiv eller en och samma helhet även om området sträcker sig över flera medlemsstaters territorium och det juridiskt och administrativt sett omfattas av dessa medlemsstaters jurisdiktion.

26 Säkerställandet av ett effektivt skydd och en hållbar förvaltning av skogen är en typiskt gränsöverskridande miljöfråga som innebär gemensamma skyldigheter för medlemsstaterna (se, analogt, dom av den 12 juli 2007, kommissionen/Österrike, C-507/04, EU:C:2007:427, punkt 87, och dom av den 26 januari 2012, kommissionen/Polen, C-192/11, ej publicerad, EU:C:2012:44, punkt 23).

27 Att göra en åtskillnad mellan i gränsområden belägna delar av en och samma skog, beroende på om dessa befinner sig i den flamländska regionen i Konungariket Belgien eller i Konungariket Nederländerna, är i detta avseende konstlat och kan inte anses svara mot någon objektiv skillnad.

28 Det betyder att en skattskyldig person som genom arv eller testamente har förvärvat skog som är belägen i en medlemsstat som gränsar till den flamländska regionen i Konungariket Belgien, och som kan styrka att denna skog förvaltas på ett hållbart sätt i enlighet med sådana krav som dem i artikel 55 quater i lagen om arvsskatt (nu artikel 2.7.6.0.3 i den flamländska skattelagen) ska anses befinna sig i en situation som är jämförbar – med avseende på det undantag från skatteplikt som är aktuellt i det nationella målet – med situationen för en skattskyldig person som genom arv eller testamente har förvärvat skog som omfattas av en sådan plan för hållbar utveckling som avses i denna bestämmelse och som är belägen i nämnda region (se, analogt, dom av den 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, punkt 40, och dom av den 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkterna 48–50).

29 Härav följer att den sålunda konstaterade skillnaden i skattemässig behandling medför en restriktion för de fria kapitalrörelserna i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF.

30 En sådan restriktion kan dock vara tillåten om den motiveras av ett tvingande skäl av allmänintresse och är förenlig med proportionalitetsprincipen, såtillvida att den är ägnad att säkerställa förverkligandet av det eftersträvade målet och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta (dom av den 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 52).

31 Den belgiska regeringen har i detta avseende anfört att begränsningen av undantaget till att endast avse skog som är belägen i den flamländska regionen är motiverad av miljöskäl, särskilt av behovet av en hållbar förvaltning av skogen och naturen i den flamländska regionen i Konungariket Belgien, där skogsmassivet står under hårt tryck på grund av bland annat befolkningstätheten, industrialiseringen och förekomsten av god odlingsmark.

32 Det ska dessutom erinras om att miljöskyddet utgör ett av de viktigaste målen för Europeiska unionen (dom av den 11 december 2008, kommissionen/Österrike, C-524/07, ej

publicerad, EU:C:2008:717, punkt 58 och där angiven rättspraxis).

33 Det är riktigt att beviljandet av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 55 quater i lagen om arvsskatt (nu artikel 2.7.6.0.3 i den flamländska skattelagen), samt den fortsatta tillämpningen av detta, villkoras av att vissa miljökrav uppfylls under en period på 30 år.

34 Undantaget från skatteplikt villkoras emellertid även av att den genom arv eller testamente förvärvade skogen är belägen i den flamländska regionen i Konungariket Belgien. Domstolen finner med hänsyn därtill att undantaget inte kan anses utgöra en lämplig åtgärd för att uppnå de mål som eftersträvas, eftersom den hållbara förvaltningen av ett skogsområde som befinner sig i gränsområdet mellan två medlemsstater, såsom skogsområdet i det nationella målet, är hänförlig till en gränsöverskridande miljöproblematik som inte kan anses höra till endast den ena av dessa medlemsstater eller till en del av den ena av dessa medlemsstater.

35 Den belgiska regeringen har vidare anfört att begränsningen av undantaget till skog som är belägen i den flamländska regionen är motiverad med hänsyn till svårigheterna med att utföra en kontroll i andra medlemsstater än Konungariket Belgien av att skogen verkligen uppfyller de krav som enligt den nationella lagstiftningen gäller för att undantaget ska beviljas respektive fortsätta att tillämpas, och på grund av att det är omöjligt att säkerställa kontrollen av att dessa krav verkligen uppfylls under 30 års tid, såsom lagen kräver.

36 Behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll utgör visserligen ett tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de fria rörligheter som garanteras genom fördraget. En sådan inskränkande åtgärd måste emellertid vara förenlig med proportionalitetsprincipen i så måtto att den ska vara ägnad att säkerställa förverkligandet av det eftersträvarde målet och inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet i fråga (dom av den 27 januari 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punkt 52).

37 Det följer av fast rättspraxis att den omständigheten att det föreligger praktiska svårigheter med att fastställa huruvida villkoren för att erhålla en viss skattefördel är uppfyllda inte kan motivera att skattefördelen nekas rakt av. Den behöriga skattemyndigheten i en medlemsstat kan nämligen begära att den skattskyldiga personen lämnar in relevanta styrkande handlingar så att myndigheten kan kontrollera om kraven på hållbar förvaltning av den skog som är belägen i en annan medlemsstat är uppfyllda, för att således bedöma huruvida villkoren för tillämpningen av det aktuella undantaget från skatteplikt är uppfyllda (se bland annat, analogt, dom av den 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, EU:C:2006:568, punkt 48, dom av den 25 oktober 2007, Geurts och Vogten, C?464/05, EU:C:2007:631, punkt 28, dom av den 17 januari 2008, Jäger, C?256/06, EU:C:2008:20, punkterna 54 och 55, och dom av den 27 januari 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punkterna 53–55).

38 Således kan behovet av en effektiv skattekontroll inte motivera en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, som innebär att den skattskyldiga personen helt saknar möjlighet att lämna in bevisning till styrkande av att den skog som vederbörande har förvärvat genom arv eller testamente omfattas av en plan för hållbar förvaltning, som har upprättats i enlighet med lagstiftningen i den medlemsstat där skogen är belägen och i enlighet med krav som är identiska med kraven i artikel 55 quater i lagen om arvsskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 mars 2005, Laboratoires Fournier, C?39/04, EU:C:2005:161, punkt 25, dom av den 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, EU:C:2006:568, punkt 48, och dom av den 27 januari 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punkt 60).

39 Den belgiska regeringen har påstått att den saknar möjlighet att i en annan medlemsstat än Konungariket Belgien förvissa sig om att en sådan plan följs under en period på trettio år, vilket lagen i fråga kräver för skog som är belägen inom den flamländska regionen. Domstolen finner

dock att det framgår av det ovan anförda att detta argument inte kan godtas rent generellt, och att detta argument förutsätter att skattemyndigheten i den medlemsstat som tar ut skatten visar att det rent faktiskt är omöjligt för den att, under en sådan trettioårsperiod, erhålla de uppgifter den behöver från de berörda myndigheterna i den medlemsstat där skogen är belägen.

40 För det fall den medlemsstat där skogen är belägen beviljar en skattefördel av samma typ som den som är i fråga i det nationella målet, och uppställer likvärdiga villkor för detta, bland annat att skogen ska omfattas av en plan för hållbar förvaltning som är jämförbar med den som föreskrivs i belgisk lagstiftning, kan det inte utan vidare uteslutas att den medlemsstat som tar ut skatten har möjlighet att, inom ramen för det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i unionsrätten, erhålla de uppgifter den behöver för att pröva huruvida villkoren är uppfyllda för att den skattemässiga fördelen enligt denna lagstiftning ska beviljas och fortsätta att tillämpas (se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 27 januari 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punkt 68).

41 Det finns under alla omständigheter inget som hindrar att den berörda skattemyndigheten beslutar att inte tillämpa det undantag som är i fråga i det nationella målet, om den bevisning som myndigheten anser vara nödvändig för ett korrekt påförande av skatten inte lämnas in (se bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 27 januari 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

42 Den belgiska regeringen har i sitt skriftliga yttrande tagit upp frågan huruvida denna bedömning också gäller för skog som är belägen i tredjeländ. Domstolen preciserar i detta avseende för det första att det inte behövs något svar på denna fråga för att målet vid den nationella domstolen ska kunna avgöras, och för det andra att det under alla omständigheter är tillåtet för en medlemsstat att besluta att neka en skattefördel om det, bland annat på grund av att det saknas en avtalad skyldighet för detta tredjeländ att tillhandahålla uppgifter, visar sig vara omöjligt att erhålla nödvändiga uppgifter från nämnda land (dom av den 18 december 2007, A, C?101/05, EU:C:2007:804, punkt 63, och dom av den 27 januari 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punkt 70).

43 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som, liksom lagstiftningen i det nationella målet, medger en skattefördel för skog som förvärvats genom arv eller testamente under förutsättning att den förvaltas på ett hållbart sätt enligt de villkor som fastställts i nationell rätt, men begränsar denna fördel till att endast avse skog som är belägen inom den medlemsstaten.

Rättegångskostnader

44 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (första avdelningen) följande:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som, liksom lagstiftningen i det nationella målet, medger en skattefördel för skog som förvärvats genom arv eller testamente under förutsättning att den förvaltas på ett hållbart sätt enligt de villkor som fastställts i nationell rätt, men begränsar denna fördel till att endast avse skog som är belägen inom den medlemsstaten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.