Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 2. oktober 2014[1]

Sag C-133/13

Staatssecretaris van Economische Zaken
Staatssecretaris van Financiën
mod
Q

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Raad van State (Kongeriget Nederlandene))

»Skattelovgivning — frie kapitalbevægelser (artikel 63, stk. 1, TEUF) — national gaveafgift — skattefordel for »landejendomme«, der ligger på det nationale område — bevaring af den nationale natur- og kulturarv — effektiv skattekontrol — grænseoverskridende bistand på skatteområdet — anvendelsesområdet for direktiv 2010/24/EU og 2011/16/EU — begrebet »administrativ undersøgelse« i artikel 5, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2010/24/EU og artikel 3, nr. 7), i direktiv 2011/16/EU — grænser for undersøgelsespligten«

I – **Indledning**

1. Når medlemsstaterne beskatter formuegoder, der overdrages ved arv eller gave, kan beskatningen blive så høj, at modtageren er nødt til at sælge en del af disse goder for at kunne betale de skyldige afgifter. For visse formuegoders vedkommende afbøder medlemsstaterne imidlertid disse konsekvenser og indrømmer fordele for at sikre, at formuen overdrages i sin helhed.

2. Det gælder også i det foreliggende tilfælde, hvor Kongeriget Nederlandene ønsker at holde visse former for fast ejendom samlet, efter at den afgiftspligtige overdragelse har fundet sted. Hvis den faste ejendom udgør et »naturskønt område«, kan afgiften derfor halveres eller endda bortfalde helt, forudsat at den nye ejer bevarer dette område i en længere periode. Kongeriget Nederlandene er imidlertid kun interesseret i sine egne naturskønne områder. Hvis en nederlandsk statsborger overdrager en fast ejendom, der ligger i udlandet, og der skal svares gaveafgift af denne overdragelse, har borgeren ikke ret til nogen skattefordel.

3. Domstolen skal i den foreliggende sag præcisere, om en sådan ordning er forenelig med de grundlæggende friheder. Den skal i den forbindelse ikke kun undersøge, om en skattebegunstigelse, der kun er rettet mod nationale mål, er lovlig. Der er i den henseende visse paralleller til den verserende sag C-87/13, hvori jeg netop har fremsat forslag til afgørelse[2]. Den foreliggende sag rejser endvidere visse spørgsmål om grænserne for medlemsstaternes administrative samarbejde, såfremt faste ejendomme i udlandet også skal begunstiges. Skattefordelen er således betinget af, at det i en længere periode kontrolleres, om den faste ejendom bevares som naturskønt område.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Jf. mit forslag til afgørelse X (C-87/13, EU:C:2014:2164).

II – **Retsforskrifter**

A – *EU-retten*

4. I artikel 2, stk. 1, i Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger [3] (herefter »direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer«) fastlægges dette direktivs anvendelsesområde således:

»Dette direktiv finder anvendelse på fordringer vedrørende:

a) alle skatter og afgifter af enhver art, der opkræves af […] en medlemsstat […].

[…]«

5. Artikel 5, stk. 1, i direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer giver mulighed for »Anmodning om oplysninger«:

»Efter anmodning fra den bistandssøgende myndighed udleverer den bistandssøgte myndighed de oplysninger, der kan forventes at være relevante for den bistandssøgende myndighed ved inddrivelse af dens fordringer som omhandlet i artikel 2.

Med henblik på udlevering af disse oplysninger sørger den bistandssøgte myndighed for at foretage de administrative undersøgelser, der måtte være nødvendige for at fremskaffe dem.«

6. Den grænseoverskridende bistand på skatteområdet reguleres ikke kun ved direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer, men også ved Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF [4] (herefter »direktiv 2011/16 om samarbejde«). I dette direktivs artikel 1, stk. 1, beskrives dets »Genstand« således:

»Dette direktiv fastsætter de regler og procedurer, hvorefter medlemsstaterne skal samarbejde indbyrdes med henblik på at udveksle de oplysninger, som kan forudses at være relevante for administrationen og håndhævelsen af medlemsstaternes nationale love vedrørende de i artikel 2 omhandlede skatter.«

7. »Anvendelsesområde[t]« for direktiv 2011/16 om samarbejde fremgår af dets artikel 2:

»1. Dette direktiv finder anvendelse på alle former for skatter, der opkræves af […] en medlemsstat […].

2. Uanset stk. 1 finder dette direktiv ikke anvendelse på merværdi- og toldafgifter eller punktafgifter, der er dækket af anden EU-lovgivning om administrativt samarbejde mellem medlemsstaterne. Dette direktiv finder heller ikke anvendelse på obligatoriske sociale bidrag […].

[…]«

3 — EUT L 84, s. 1.

4 — EUT L 64, s. 1.

8. Artikel 5 i direktiv 2011/16 om samarbejde vedrører grænseoverskridende bistand:

»Efter anmodning fra den bistandssøgende myndighed meddeler den bistandssøgte myndighed den bistandssøgende myndighed enhver oplysning som omhandlet i artikel 1, stk. 1, som den er i besiddelse af, eller som den indhenter i forbindelse med administrative undersøgelser.«

9. Det fremgår af artikel 3, nr. 7), i direktiv 2011/16 om samarbejde, at udtrykket »administrativ undersøgelse« i dette direktiv defineres som »alle former for kontrol, efterprøvning og andre foranstaltninger, som foretages af medlemsstater i forbindelse med udførelsen af deres opgaver med henblik på at sikre en korrekt anvendelse af skattelovgivningen«.

B – *National ret*

10. I Nederlandene opkræves der ifølge artikel 1, stk. 1, nr. 2), i Successiewet 1956 (arve- og gaveafgiftsloven fra 1956) gaveafgift »af værdien af samtlige de goder, der er givet som gave af en person, der havde bopæl i Nederlandene, da gaven blev givet«.

11. Artikel 7, stk. 1, første punktum, i Natuurschoonwet 1928 (lov om naturskønne områder fra 1928) omhandler følgende skattefordel:

»Såfremt en erhvervelse som omhandlet i Successiewet 1956 omfatter en fast ejendom, der kan betegnes som landejendom, finder der […] ingen opkrævning sted af forskellen mellem den ved afgørelse fastsatte gaveafgift eller arveafgift og den afgift, der ville være forfalden, hvis denne faste ejendom blev vurderet til halvdelen af den økonomiske værdi, som ejendommen på tidspunktet for erhvervelsen ville skulle tillægges, såfremt der til denne erhvervelse var tilknyttet den betingelse, at ejendommen skulle bevares som sådan i 25 år, og at der ikke måtte fældes flere højstammede træer, end hvad der er nødvendigt og sædvanligt for et normalt skovbrug.«

12. I henhold til artikel 7, stk. 1, andet punktum, nedsættes den i stk. 1 nævnte økonomiske værdi til nul, hvis landejendommen er offentligt tilgængelig. Der opkræves i så fald ingen gaveafgift.

13. I artikel 1, stk. 1, litra a, i Natuurschoonwet 1928 defineres »landejendom« som »en i Nederlandene beliggende fast ejendom, der helt eller delvist består af naturområder, skove og andre træbevoksninger – herunder ejendomme, hvorpå der befinder sig et landhus eller en anden bebyggelse, der passer til en landejendom – i det omfang den fortsatte bevarelse af denne faste ejendom i sin karakteristiske fremtoning er ønskelig med henblik på bevarelse af et naturskønt område«.

14. I henhold til artikel 1, stk. 2, i Natuurschoonwet 1928 præciseres det i en administrativ bekendtgørelse, på hvilke betingelser en fast ejendom skal betragtes som en landejendom. Ifølge artikel 2, stk. 1, i den administrative bekendtgørelse (Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928) skal fire betingelser være opfyldt: Den faste ejendom skal være på mindst 5 ha, land- og vandområderne på ejendommen skal danne en sammenhængende helhed, mindst 30% af ejendommens areal skal bestå af skov eller andre naturområder, og ejendommens benyttelse må ikke forringe naturskønheden. Artikel 1, nr. 1, i den administrative bekendtgørelse indeholder bl.a. nærmere definitioner af beskyttede skovområder og andre naturområder.

15. Ifølge artikel 2 i Natuurschoonwet 1928 kan ejeren af en fast ejendom anmode de kompetente ministre om at klassificere ejendommen som en landejendom i denne forstand.

III – **Tvisten i hovedsagen**

16. Tvisten i hovedsagen vedrører en anmodning fra Q om, at en fast ejendom, som hun er indehaver af, og som ligger i Det Forenede Kongerige, anerkendes som »landejendom« som omhandlet i Natuurschoonwet 1928. Anmodningen skal ses på baggrund af, at hun har til hensigt at forære denne ejendom til sin søn, der er bosiddende i Det Forenede Kongerige. Q bor til gengæld i Nederlandene, og denne gave belægges derfor med nederlandsk gaveafgift.

17. Den nederlandske myndighed (Staatssecretaris) afslog denne anmodning, alene fordi den faste ejendom ikke er beliggende i Nederlandene, hvilket kræves i artikel 1, stk. 1, litra a, i Natuurschoonwet 1928. Det er denne afgørelse, Q har anlagt sag til prøvelse af.

IV – **Retsforhandlingerne for Domstolen**

18. Sagen er efterfølgende blevet indbragt for Raad van State, som den 13. marts 2013 har forelagt Domstolen følgende spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»1) Udgør formålet om at bevare nationale naturskønne områder og [den] kulturhistoriske arv, som er genstand for Natuurschoonwet af 1928, et tvingende alment hensyn, der begrunder en ordning, hvorefter en fritagelse for gaveafgift (skattefordel) begrænses til landejendomme, der er beliggende i Nederlandene?

2) a) Kan myndighederne i en medlemsstat i forbindelse med efterprøvelsen af, om faste ejendomme, der er beliggende i en anden medlemsstat, kan betegnes som en landejendom som omhandlet i Natuurschoonwet af 1928, påberåbe sig [direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer] med henblik på at modtage bistand fra de medlemsstater, hvor disse faste ejendomme er beliggende, når betegnelsen som landejendom på grundlag af denne lov indebærer, at der indrømmes fritagelse for betaling af den gaveafgift, der skulle betales på det tidspunkt, hvor den omhandlede faste ejendom blev givet som gave?

b) Såfremt spørgsmål 2a besvares bekræftende, spørges: Skal begrebet »administrativ undersøgelse« i artikel 3, nr. 7), i [direktiv 2011/16 om samarbejde] fortolkes således, at det også omfatter kontrol på stedet?

c) Såfremt spørgsmål 2b besvares bekræftende, spørges: Kan der til præcisering af begrebet »administrative undersøgelser« i artikel 5, stk. 1, i [direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer] henvises til definitionen af begrebet »administrativ undersøgelse« i artikel 3, nr. 7), i [direktiv 2011/16 om samarbejde]?

3) Såfremt spørgsmål 2a, 2b eller 2c besvares benægtende, spørges: Skal princippet om loyalt samarbejde, som er forankret i artikel 4, stk. 3, TEU, i sammenhæng med artikel 167, stk. 2, TEUF fortolkes således, at det medfører, at når en medlemsstat anmoder en anden medlemsstat om samarbejde ved efterprøvelsen af, om en fast ejendom, der er beliggende i denne anden medlemsstat, kan betegnes som en landejendom som omhandlet i en lov, der har til formål at bevare og beskytte nationale naturskønne områder og [den] kulturhistoriske arv, er den anmodede medlemsstat forpligtet til dette samarbejde?

4) Kan en restriktion for de frie kapitalbevægelser begrundes under påberåbelse af hensynet til at sikre en effektiv skattekontrol, når denne effektive kontrol alene forekommer at være i fare som følge af den omstændighed, at de nationale myndigheder i en periode på 25 år i henhold til artikel 7, stk. 1, i Natuurschoonwet af 1928 skal rejse til en anden medlemsstat for der at gennemføre de nødvendige kontroller?«

19. Den foreliggende sag var indledningsvis blevet forenet med sag C-87/13 med henblik på retsforhandlingerne og dommen. Q, X (part i hovedsagen i sag C-87/13), Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Spanien, Den Franske Republik, Den Italienske Republik, Kongeriget Nederlandene, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland samt Europa-Kommissionen afgav skriftlige indlæg i de forenede sager i juli 2013. Derefter blev foreningen af sagerne atter ophævet.

20. Q, Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Spanien, Kongeriget Nederlandene og Kommissionen var til stede under retsmødet den 21. maj 2014.

V – **Retlig vurdering**

21. Med sine spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en skattemæssig begunstigelsesordning som den foreliggende er forenelig med de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF. Den forelæggende rets spørgsmål om fortolkningen af direktiverne om samarbejdet mellem medlemsstaternes skattemyndigheder vil kunne behandles i forbindelse med, at det efterprøves, om der foreligger en krænkelse af denne grundlæggende frihed.

A – *Restriktion*

22. En skattefordel i forhold til gaveafgiften som den foreliggende udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF.

23. For det første er den skattemæssige behandling af gaver omfattet af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, såfremt et afgørende element i den pågældende transaktion rækker ud over en medlemsstats grænser [5]. Det er tilfældet her, eftersom den faste ejendom, der skal foræres væk, ikke er beliggende i Nederlandene, men i en anden medlemsstat.

24. For det andet foreligger der en restriktion for kapitalbevægelserne, når gaveafgiften er højere for en fast ejendom i udlandet end for en fast ejendom på det nationale område. Dette har Domstolen fastslået i forbindelse med aktiver, der overdrages ved arv [6], og denne retspraksis gælder også for gaver ydet i levende live [7]. I det foreliggende tilfælde nægtes det at anerkende Q's faste ejendom som »landejendom« og dermed at indrømme en skattefordel med hensyn til gaveafgift, alene fordi ejendommen ikke er beliggende i Nederlandene.

25. En sådan restriktion er efter fast retspraksis – uanset undtagelsesbestemmelsen om den nationale skattelovgivning i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF – kun forenelig med de frie kapitalbevægelser, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige (jf. afsnit B nedenfor), eller som er begrundet i et tvingende alment hensyn [8] (jf. afsnit C nedenfor).

5 — Dom Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 20).

6 — Jf. dom Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, præmis 35).

7 — Jf. i denne retning dom Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 25 og 26).

8 — Jf. dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

B – *Situationernes objektive sammenlignelighed*

26. Det rejser indledningsvis spørgsmålet om, hvorvidt situationen for en skattepligtig person, der forærer en »landejendom«, som ligger i Nederlandene, og som der skal svares gaveafgift af, som gave, og situationen for en skattepligtig person, der forærer en fast ejendom, som ligger i en anden medlemsstat, som der skal svares gaveafgift af, og som i øvrigt opfylder betingelserne for at blive klassificeret som »landejendom«, som gave, er objektivt sammenlignelige.

27. Det skal efter fast retspraksis undersøges, om disse situationer er objektivt sammenlignelige, under hensyntagen til det formål, der forfølges med den omhandlede ordning [9]. Formålet med den omhandlede skattemæssige begunstigelsesordning er, som den forelæggende ret har oplyst, at bevare både nationale naturskønne områder og den kulturhistoriske arv i Nederlandene.

28. Det kan imidlertid ikke udledes af dette formål, der kun vedrører Nederlandene, at de situationer, der skal undersøges her, ikke er objektivt sammenlignelige. Som jeg allerede har påpeget i anden sammenhæng, må formålet med en national skattemæssig begunstigelsesordning, henset til efterprøvelsen af den objektive sammenlignelighed, ikke være defineret ud fra rent indenlandske kriterier [10].

29. De nævnte situationer er derfor objektivt sammenlignelige, når en fast ejendom, der er beliggende i en anden medlemsstat, opfylder betingelserne i den nederlandske ordning for at blive anerkendt som naturskønt område og kulturhistorisk arv bortset fra betingelsen om, at den skal ligge på det nationale område. Det er tilfældet her, eftersom Q blev forment denne anerkendelse, alene fordi hendes faste ejendom ikke er beliggende på det nationale område.

C – *Begrundelse*

30. Det skal desuden efterprøves, om en skattemæssig begunstigelsesordning som den nederlandske er begrundet i et tvingende alment hensyn.

1. Bevaring af den nationale natur- og kulturarv

31. Det er under retsforhandlingerne blevet anført, at bevaring af den nationale natur- og kulturarv udgør en sådan begrundelse.

32. Det siger sig selv, at Kongeriget Nederlandene har ret til at fremme sin natur- og kulturarv. Dette formål vil dog også kunne opfyldes, selv om skattefordelen udvides til at omfatte faste ejendomme i udlandet. Kongeriget Nederlandene kan ikke med rette argumentere for, at skattefordelen ikke må udvides, fordi det vil resultere i et mindre skatteprovenu. Det følger således af fast retspraksis, at hensynet til at undgå et lavere skatteprovenu ikke kan anses for et tvingende alment hensyn, som kan begrunde restriktioner for en frihed indført ved traktaten [11].

33. Den nederlandske ordning vil som følge heraf kun være berettiget, hvis medlemsstaterne i et tilfælde som dette må *begrænse* indrømmelsen af skattefordele til faste ejendomme, der er beliggende på det nationale område.

9 — Jf. domme X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 22) og SCA Group Holding m.fl. (C-39/13, C-40/13 og C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 28).

10 — Jf. mit forslag til afgørelse X (C-87/13, EU:C:2014:2164, punkt 31).

11 — Dom Kommissionen mod Østrig (C-10/10, EU:C:2011:399, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

– Grænserne for definering af formålet med en begunstigelse

34. Det er endnu ikke blevet præciseret i retspraksis, under hvilke omstændigheder medlemsstaterne kan fastlægge et formål med en skattebegunstigelse, som er begrænset til det nationale område.

35. Domstolen har allerede truffet en række afgørelser om nationale skatteordninger, hvor den skattemæssige begunstigelse var begrænset til indenlandske aktiviteter eller indenlandske genstande. I de fleste af disse sager var det formål, der *lå bag* ordningen, imidlertid ikke begrænset til det nationale område. Domstolen fastslog i disse sager, at begrænsningen af den skattemæssige begunstigelse til det nationale område ikke var tilladt, alene fordi formålet med denne begunstigelse lige så vel kunne opfyldes med udenlandsk bistand. I Petersen-dommen fandt den det således ikke klart, hvorfor den tyske udviklingspolitik kun kunne fremmes af tyske virksomheder [12]. I dommen om det tyske tilskud til ejerboliger bemærkede den, at formålet om at tilgodese efterspørgslen på boliger lige så vel kunne opnås ved at yde tilskud til udenlandske boliger, der erhverves til personlig brug [13]. I Persche-dommen fastslog Domstolen, at en medlemsstat ikke må nægte fradrag for gaver til udenlandske institutioner, når disse institutioner forfølger de samme formål som indenlandske institutioner [14].

36. I det foreliggende tilfælde er formålet med skattebegunstigelsen at bevare den nationale natur- og kulturarv. En skattefordel for faste ejendomme i udlandet vil ikke bidrage til dette formål, eftersom den vil fremme en anden medlemsstats kultur- og naturarv. Domstolen skal derfor afgøre her, om det formål, som ligger bag skattefordelen, og som entydigt er begrænset til det nationale område, udgør en gyldig begrundelse.

37. I den forbindelse er det gentagne gange blevet bekræftet i retspraksis, at medlemsstaterne i princippet selv må bestemme, hvilke almene interesser de vil fremme ved at indrømme skattefordele [15].

38. Domstolen har endvidere i princippet anerkendt, at en national støtteforanstaltning kan have en national målsætning, såfremt det område, der begunstiges, ikke er harmoniseret i EU-retten [16]. Ifølge fast retspraksis kan også medlemsstatens ønske om sikre et vist tilknytningsforhold mellem samfundet i den pågældende medlemsstat og den begunstigede modtager af en ydelse udgøre et objektivt alment hensyn [17]. Dermed anerkendes det også, at en udvidelse af modtagergruppen kan blive til en urimelig byrde for den medlemsstat, der indrømmer en begunstigelse, og dermed have konsekvenser for begunstigelsens samlede omfang [18]. Det samme må gælde, når det ikke er en bestemt person med tilknytning til det nationale samfund, der begunstiges, men et element i dette samfund – i dette tilfælde den nationale natur- og kulturarv. Det har i øvrigt ingen betydning, om medlemsstaten indrømmer en begunstigelse i form af direkte støtte eller – som i den foreliggende sag – i form af en skattefordel, dvs. ved at give afkald på skatteindtægter.

39. Som jeg allerede har påpeget i sag C-87/13, kan medlemsstaterne dog alligevel ikke definere formålet med begunstigelsen fuldstændig frit [19]. Et formål kan således også være defineret åbenbart protektionistisk, f.eks. når en skattemæssig ordning kun tager sigte på at begunstige egne statsborgere og dermed er til betydelig skade for det indre marked.

12 — Dom Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 61).

13 — Jf. dom Kommissionen mod Tyskland (C-152/05, EU:C:2008:17, præmis 28).

14 — Jf. dom Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 47-49 og den deri nævnte retspraksis).

15 — Jf. domme Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, præmis 39), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 48) og Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, præmis 30).

16 — Jf. i denne retning dom Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, præmis 94).

17 — Jf. bl.a. domme Tas-Hagen og Tas (C-192/05, EU:C:2006:676, præmis 34), Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, præmis 32) og Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

18 — Jf. dom Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

19 — Jf. mit forslag til afgørelse X (C-87/13, EU:C:2014:2164, punkt 43).

40. Det er som følge heraf nødvendigt at sondre mellem begunstigelser, hvor de nationale formål er tilladt efter EU-retten, og begunstigelser, hvor de ikke er tilladt. Domstolen tog denne metode i brug i Tankreederei I-dommen, hvori den lagde vægt på, om begunstigelsen havde et »socialt formål« [20]. I Laboratoires Fournier-dommen fastslog den desuden, at et formål med en begunstigelse, der defineres ud fra rent indenlandske kriterier, ikke var tilladt, fordi det var i direkte modstrid med de formål, der forfølges med den tilsvarende fællesskabspolitik i henhold til traktaten [21].

41. Efter min opfattelse skal der derfor i det enkelte tilfælde foretages en afvejning mellem det nationale formål, som medlemsstaten forfølger med en skattemæssig begunstigelsesordning, og virkningerne for de traktatfæstede mål for EU, herunder især den begrænsede grundlæggende frihed. Denne afvejning skal under alle omstændigheder finde sted, når det formål, som medlemsstaten forfølger, i hvert fald overordnet set også hører ind under EU's mål. Såfremt den grundlæggende frihed ikke krænkes i urimelig grad, medfører dette, at medlemsstaten får mulighed for at anvende alle til rådighed stående midler til at fremme et formål, der er knyttet til det nationale samfund, hvorfra de midler, der anvendes i dette øjemed, også stammer. Desuden imødegås faren for, at en medlemsstat undlader at anvende sine midler til at fremme et EU-mål, alene af den grund, at den er nødt til at vælge en begunstigelse, der gælder for hele EU, for at overholde EU-retten.

– Betydningen af begunstigelsens formål

42. En sådan afvejning vil som regel føre til et entydigt resultat, når det formål, der forfølges af medlemsstaten, netop respekteres i traktaterne for så vidt angår den nationale begrænsning, som det er tilfældet med bevaringen af den nationale kulturarv. I sag C-87/13 har jeg allerede gjort det klart, at bevaringen af den nationale kulturarv er et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for den frie etableringsret [22]. Jeg har vanskeligt ved at se, at det skulle forholde sig anderledes med den foreliggende restriktion for de frie kapitalbevægelser. For så vidt som den omhandlede skattefordel har til formål at bevare den nationale kulturarv, er den derfor begrundet.

43. Det samme gælder for bevaring af naturarven, for så vidt som den som tilknyttet en bygning eller som et bygningsværk må anses for at indgå i kulturarven. Det er tilfældet, når bygninger, som indgår i den nationale kulturarv, og den omgivende natur danner en helhed, eller når den kultiverede natur – f.eks. en barokhave – sidestilles med et bygningsværk.

44. Det er imidlertid uklart, om bevaringen af den nationale naturarv også i andre sammenhænge kan begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser. Det drejer sig om tilfælde, hvor der for den primære genstand for beskyttelsen indrømmes en skattefordel i artikel 1, stk. 1, litra a, i Natuurschoonwet 1928, dvs. en »fast ejendom, der helt eller delvist består af naturområder, skove og andre træbevoksninger«, selv om denne ejendom ikke også rummer en national kulturarv. Der er ingen holdepunkter i traktaten for, at naturarven skal ydes særlig beskyttelse for at bevare det nationale særpræg, sådan som det er tilfældet med kulturarven.

45. Flere af parterne har med rette henvist til Domstolens faste praksis, hvori miljøbeskyttelsen generelt anerkendes som en gyldig begrundelse [23]. Selv om denne retspraksis hidtil har fokuseret på beskyttelse af miljøet mod forurening eller skånsom udnyttelse af naturressourcerne, vedrører artikel 191, stk. 1, første led, TEUF udelukkende EU-målet om at bevare og beskytte miljøet. Hertil

20 — Jf. dom Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, præmis 30-33).

21 — Jf. dom Laboratoires Fournier (C-39/04, EU:C:2005:161, præmis 23).

22 — Jf. mit forslag til afgørelse X (C-87/13, EU:C:2014:2164, punkt 35-46).

23 — Jf. domme ADBHU (240/83, EU:C:1985:59, præmis 13), Kommissionen mod Danmark (302/86, EU:C:1988:421, præmis 9), Kommissionen mod Belgien (C-2/90, EU:C:1992:310, præmis 32), Kommissionen mod Tyskland (C-463/01, EU:C:2004:797, præmis 75), Kommissionen mod Østrig (C-320/03, EU:C:2005:684, præmis 70), Kommissionen mod Østrig (C-524/07, EU:C:2008:717, præmis 57) samt Mickelsson og Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, præmis 32).

hører også beskyttelse af naturarven [24] og i den forbindelse bevaring af eksisterende sammenhængende naturområder. Den omtvistede skattefordel tilskynder til, at visse naturområder fortsat holdes samlet, idet den lemper beskatningen af fast ejendom, der overdrages ved arv eller gave, under betingelse af naturbeskyttelse og reducerer risikoen for frasalg i forbindelse hermed, der ville kunne bringe et naturområdes fortsatte bestående i fare.

46. Den omtvistede ordning forfølger således også med hensyn til bevaring af naturarven et formål, der i hvert fald overordnet set anerkendes i traktaterne.

– Omfanget af den skadelige påvirkning af det indre marked

47. Det er navnlig omfanget af den skadelige påvirkning af det indre marked (i dette tilfælde påvirkningen af de frie kapitalbevægelser), der afgør, om en medlemsstat har ret til også at forfølge et formål, der kun er formuleret i generelle vendinger i traktaterne – som her bevaring af naturarven – inden for rammerne af en rent national målsætning. Jeg mener dog ikke, at denne påvirkning i det foreliggende tilfælde er så skadelig, at det må forbydes medlemsstaten at begrænse sin skattebegunstigelse til den nationale kulturarv.

48. For det første fremgår det af artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, at det i princippet er tilladt at sondre mellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret. Selv om denne undtagelse underkastes strenge betingelser i denne bestemmelses stk. 3 og navnlig i retspraksis [25], følger det alligevel heraf, at de frie kapitalbevægelser ikke vejer lige så tungt som de andre grundlæggende friheder, når de holdes op mod det formål, der forfølges med en medlemsstats skattebegunstigelse.

49. For det andet vedrører den omhandlede skattefordel en fast ejendom. Skattebegunstigelsen har til formål at påvirke denne ejendoms tilstand. Når en ejendom er beliggende i udlandet, vil kompetencen imidlertid som udgangspunkt ligge hos den medlemsstat, på hvis område den befinder sig. Hvis den nederlandske skattefordel i det foreliggende tilfælde udvides til også at omfatte en engelsk ejendom, vil det i værste fald kunne underminere målsætningerne for Det Forenede Kongeriges naturbeskyttelsespolitik. En skattefordel, der er underlagt visse betingelser, kan således have samme virkning som de forpligtelser og forbud, der er fastsat af den pågældende medlemsstat. Kongeriget Nederlandene har imidlertid ikke sådanne beføjelser i forhold til en fast ejendom, der er beliggende i Det Forenede Kongerige.

50. Kommissionen har tilsvarende indvendt, at Kongeriget Nederlandene allerede har overskredet sin stedlige kompetence ved at beskatte overdragelsen af en fast ejendom, der ligger i udlandet, og at skattefordelen derfor også skal indrømmes uden hensyntagen til den stedlige kompetence. Det er jeg dog ikke enig i. Når en medlemsstat beskatter formuegoder, der overdrages af en statsborger, berører det kun denne borgers økonomiske formåen i forhold til det samfund, som han eller hun lever i. Medlemsstaten overskrider således ikke sin stedlige kompetence, når borgerens økonomiske formåen også er baseret på en fast ejendom, der ligger i udlandet.

24 — Jf. fjerde betragtning til Rådets direktiv 92/43/EØF af 21.5.1992 om bevaring af naturtyper samt vilde dyr og planter (EFT L 206, s. 7) og dom Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-6/04, EU:C:2005:626, præmis 25).

25 — Jf. dom Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148, præmis 45-47 og den deri nævnte retspraksis).

51. Jeg mener endelig ikke, at de frie kapitalbevægelser påvirkes særlig meget i det foreliggende tilfælde. Det indre marked skades reelt ved, at det bliver mindre attraktivt for nederlandske statsborgere at investere i fast ejendom i udlandet, når det kun er fast ejendom på det nationale område, der begunstiges. Men for det første berører denne begunstigelse kun et ret begrænset antal ejendomme, som opfylder betingelserne for at blive klassificeret som »landejendomme«. For det andet vil størrelsen af en eventuel gaveafgift som regel ikke spille nogen større rolle i forbindelse med de mange overvejelser, som en investor gør sig vedrørende en investering i fast ejendom.

– Konklusion

52. Det må derfor konkluderes, at den omhandlede restriktion for de frie kapitalbevægelser, der følger af skattefordelen med hensyn til gaveafgift, er begrundet af ordningens formål om at bevare den nationale natur- og kulturarv.

2. Effektiv skattekontrol

53. Jeg vil desuden undersøge, om kravet om skattekontrol også kan begrunde den omhandlede restriktion. Det er især det fjerde præjudicielle spørgsmål, der omhandler dette. Det andet præjudicielle spørgsmål, litra a)-c), og det tredje præjudicielle spørgsmål, der vedrører muligheden for, at medlemsstaterne yder bistand til hinanden, er imidlertid også stillet i denne sammenhæng. Det grundlæggende spørgsmål er, om myndighederne vil kunne kontrollere tilstrækkelig effektivt, om betingelserne for den omhandlede skattefordel er opfyldt, når den faste ejendom ligger i udlandet.

54. Det fremgår af fast retspraksis, at hensynet til en »effektiv skattekontrol« kan berettige restriktioner for de grundlæggende friheder [26]. En medlemsstat skal således som udgangspunkt være i stand til at foretage en korrekt beregning af den skat, som den skattepligtige skal betale [27]. Dette kan være vanskeligt, når der er tale om forhold, som skal undersøges i en anden medlemsstat.

55. Ifølge fast retspraksis er denne begrundelse imidlertid ikke tilstrækkelig, når medlemsstaten har mulighed for at gennemføre den nødvendige kontrol i udlandet enten med bistand fra andre medlemsstater [28] eller ved hjælp af oplysninger og dokumentation, der fremlægges af den skattepligtige [29]. Medlemsstaten må affinde sig med, at det er vanskeligere at gennemføre en kontrol i en anden medlemsstat, end det er i hjemlandet [30]. Medlemsstaten kan derfor kun påberåbe sig hensynet til en »effektiv skattekontrol«, hvis de nævnte informationskilder er utilstrækkelige til at kontrollere de udenlandske forhold [31].

56. Myndighederne er ifølge den forelæggende ret nødt til at foretage en kontrol på stedet for at kunne afgøre, om en fast ejendom opfylder betingelserne for at blive klassificeret som »landejendom« som omhandlet i artikel 1, stk. 1, litra a, i Natuurschoonwet 1928. De skal tilsvarende i en periode på 25 år kontrollere, om den faste ejendom stadig opfylder betingelserne for skattefordelen.

26 — Jf. domme Rewe (»Cassis de Dijon«, 120/78, EU:C:1979:42, præmis 8), A (C-101/05, EU:C:2007:804, præmis 55) og Strojírny Prostějov og ACO Industries Tábor (C-53/13 og C 80/13, EU:C:2014:2011, præmis 55).

27 — Jf. i denne retning domme Futura Participations og Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, præmis 31), Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, præmis 35) og SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, præmis 44).

28 — Jf. bl.a. domme Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, præmis 18), Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, præmis 50) og Kommissionen mod Belgien (C-296/12, EU:C:2014:24, præmis 43), der vedrører Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15).

29 — Jf. bl.a. domme Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, præmis 20), Danner (C-136/00, EU:C:2002:558, præmis 50), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 53) og Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 81).

30 — Jf. i denne retning domme Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, præmis 48) og Kommissionen mod Belgien (C-383/10, EU:C:2013:364, præmis 53).

31 — Jf. i denne retning domme Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 67) og Kommissionen mod Belgien (C-383/10, EU:C:2013:364, præmis 55-60).

57. Skattekontrollen kan derfor i det foreliggende tilfælde ikke baseres på de oplysninger, som den afgiftspligtige selv har fremlagt. Det er imidlertid spørgsmålet, om den nødvendige kontrol på stedet for den faste ejendom vil kunne gennemføres med bistand fra myndigheder i andre medlemsstater.

a) Spørgsmålet om, hvilket direktiv der finder anvendelse

58. På denne baggrund ønsker den forelæggende ret med det andet præjudicielle spørgsmål, litra a), først oplyst, om de nederlandske myndigheder kan modtage bistand fra myndighederne i den medlemsstat, hvor den faste ejendom er beliggende, i henhold til direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer.

59. Direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer giver imidlertid ikke adgang til bistand i forbindelse med den i hovedsagen omtvistede afgørelse om, hvorvidt den faste ejendom opfylder betingelserne for at blive klassificeret som »landejendom« som omhandlet i artikel 1, stk. 1, litra a, i Natuurschoonwet 1928. Det fremgår således af artikel 2, stk. 1, heri, at det kun gælder for fordringer, der allerede er opstået. Der er imidlertid endnu ikke opstået nogen gaveafgift i det foreliggende tilfælde.

60. Til dette formål vil de nederlandske myndigheder dog i princippet kunne støtte sig på direktiv 2011/16 om samarbejde.

61. Dette direktiv finder ifølge artikel 2, stk. 1, heri anvendelse på alle former for skatter. Gaveafgiften hører ikke til de afgifter, der er undtaget fra direktivets anvendelsesområde i henhold til artikel 2, stk. 2.

62. Jeg er ikke enig med Forbundsrepublikken Tyskland i, at direktiv 2011/16 om samarbejde ikke finder anvendelse på forvaltningssager, der er indledt, før beskatningen finder sted. Den i hovedsagen omtvistede afgørelse om, hvorvidt en fast ejendom kan betegnes som en landejendom som omhandlet i Natuurschoonwet 1928, er tydeligvis en generel forvaltningsakt, der har en række retsvirkninger. Afgørelsen bevirker ifølge den forelæggende rets oplysninger også, at der i forbindelse med gaver indrømmes en skattefordel med hensyn til gaveafgiften. Det fremgår imidlertid af artikel 1, stk. 1, i direktiv 2011/16 om samarbejde, at det har et bredt anvendelsesområde, som omfatter alle de oplysninger, der kan »forudses at være relevante« for administrationen og håndhævelsen af de nationale love vedrørende skatter. Når en bindende afgørelse, der er baseret på den nationale lovgivning, kan have virkninger for fastsættelsen af en afgift, der falder ind under anvendelsesområdet for direktiv 2011/16 om samarbejde, må det således også forudses, at de oplysninger, der vedrører denne afgørelse, er relevante for beskatningen.

63. Myndighederne kan imidlertid ikke støtte sig på direktiv 2011/16 om samarbejde, når de efterfølgende skal kontrollere, om betingelserne for skattefordelen i artikel 7, stk. 1, første punktum, i Natuurschoonwet 1928 er opfyldt. Kongeriget Nederlandene har med rette anført, at direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer finder anvendelse i denne forbindelse. Ifølge den nederlandske ordning opkræves der således kun en del af det fulde afgiftsbeløb, hvis visse betingelser er opfyldt. Som Domstolen allerede har ladet forstå i dommen i sagen National Grid Indus, er det direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer, der udgør retsgrundlaget for bistanden vedrørende afgifter, der allerede er blevet fastsat, og hvis opkrævning er underlagt yderligere betingelser [32].

64. Det følger heraf, at de nederlandske myndigheder i det foreliggende tilfælde med henblik på skattekontrol i princippet kan basere sig på først direktiv 2011/16 om samarbejde og dernæst direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer.

32 — Jf. dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 78) vedrørende Rådets direktiv 2008/55/EF af 26.5.2008 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EUT L 150, s. 28), der blev erstattet af direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer.

b) Omfanget af den bistandssøgte medlemsstats administrative undersøgelser

65. Med det andet spørgsmål, litra b) og c), ønsker den forelæggende ret desuden oplyst, om myndighederne i den bistandssøgte medlemsstat har pligt til at foretage den nødvendige kontrol af den faste ejendom på stedet. Eftersom det både er direktiv 2011/16 om samarbejde og senere direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer, der kan anvendes i det foreliggende tilfælde, er det nødvendigt at undersøge, hvilke forpligtelser den bistandssøgte medlemsstat pålægges i hvert af disse direktiver.

i) Direktiv 2011/16 om samarbejde

66. I henhold til artikel 5 i direktiv 2011/16 om samarbejde skal myndighederne i den bistandssøgte medlemsstat meddele de oplysninger, som de allerede er i besiddelse af, eller »som [de] indhenter i forbindelse med administrative undersøgelser«. Begrebet administrativ undersøgelse er defineret i dette direktivs artikel 3, nr. 7). Ifølge denne definition omfatter det »alle former for kontrol, efterprøvning og andre foranstaltninger, som foretages af medlemsstater i forbindelse med udførelsen af deres opgaver med henblik på at sikre en korrekt anvendelse af skattelovgivningen«.

67. Denne brede definition omfatter umiddelbart også kontrol på stedet. Dette bekræftes i artikel 6, stk. 1, i direktiv 2011/16 om samarbejde, hvorefter den bistandssøgte myndighed lader foretage »de […] undersøgelser«, der er nødvendige »for at indhente […] oplysninger«. Kommissionen har endvidere med rette henvist til direktivets artikel 11, stk. 1, første afsnit, litra a) og b), hvoraf det fremgår, at der kan foretages administrative undersøgelser uden for de administrative kontorer på hele den bistandssøgte medlemsstats område. Det andet præjudicielle spørgsmål, litra b), er dermed besvaret.

68. Kongeriget Nederlandene har imidlertid anført, at kontrollen på stedet for den faste ejendom også skal være uanmeldt, for at det kan kontrolleres, om kravet om offentlig adgang i artikel 7, stk. 1, andet punktum, i Natuurschoonwet 1928 er overholdt. Det Forenede Kongerige har hertil indvendt, at dets myndigheder ikke i henhold til artikel 17, stk. 2, og artikel 6, stk. 3, i direktiv 2011/16 om samarbejde er forpligtet til at foretage uanmeldt kontrol. Ifølge Det Forenede Kongeriges procedureregler skal en kontrol på stedet for en fast ejendom således meddeles ejendommens ejer på forhånd.

69. I henhold til artikel 17, stk. 2, i direktiv 2011/16 om samarbejde er den bistandssøgte medlemsstat ikke forpligtet til »at foretage undersøgelser […], hvis det ville være i strid med dens lovgivning at foretage sådanne undersøgelser«. Det bestemmes videre i artikel 6, stk. 3, i direktiv 2011/16 om samarbejde, at den bistandssøgte myndighed, når den foretager den ønskede undersøgelse, »benytter den samme fremgangsmåde, som hvis den handlede på eget initiativ«.

70. Domstolen har vedrørende den bestemmelse, der gik forud for artikel 17, stk. 2, i direktiv 2011/16 om samarbejde allerede fastslået, at den som undtagelsesbestemmelse skal fortolkes strengt, og at medlemsstaterne i medfør af princippet om loyalt samarbejde (jf. nu artikel 4, stk. 3, TEU) har pligt til reelt at gennemføre den udveksling af oplysninger, som er indført med direktivet[33]. Der kan udledes to ting af denne retspraksis, som har betydning for den foreliggende sag. Jeg må for det første på dette grundlag give Forbundsrepublikken Tyskland og Det Forenede Kongerige ret i, at princippet om loyalt samarbejde konkretiseres i de omhandlede direktiver om grænseoverskridende bistand og skal overholdes i forbindelse med deres anvendelse, men til forskel fra disse bestemmelser ikke i sig selv indebærer bistandsforpligtelser. Det tredje præjudicielle spørgsmål er dermed besvaret.

33 — Dom Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, præmis 48) vedrørende artikel 8 i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15).

71. Hvis artikel 17, stk. 2, i direktiv 2011/16 om samarbejde fortolkes strengt, mener jeg for det andet ikke, at Det Forenede Kongerige i det foreliggende tilfælde kan nægte at foretage uanmeldt kontrol med, om kravet om offentlig adgang til en fast ejendom overholdes. Der er nemlig tale om offentligt tilgængelige oplysninger, som kan skaffes uden udøvelse af statsmagt. De procedureregler, som Det Forenede Kongerige har påberåbt sig under retsforhandlingerne, synes til gengæld at vedrøre kontrollen med faste ejendomme, som offentligheden ikke har adgang til.

72. Hvis det i forbindelse med iværksættelse af bistanden skulle vise sig, at Det Forenede Kongeriges myndigheder faktisk ikke kan foretage uanmeldt kontrol med, om kravet om offentlig adgang til en fast ejendom overholdes, på grund af et forbud i procedurereglerne, vil de nederlandske myndigheder alligevel i tilstrækkeligt omfang kunne gennemføre den nødvendige kontrol med, om kravet om offentlig adgang til ejendommen overholdes, ved anmeldte kontrolbesøg på stedet og andre bevismidler såsom vidneudsagn.

ii) Direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer

73. Hvis der efter anerkendelse af en fast ejendom som »landejendom« og fastsættelse af gaveafgiften kræves løbende kontrol med ejendommen i en periode på 25 år, kan de nederlandske myndigheder benytte sig af anmodninger om oplysninger i medfør af artikel 5 i direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer.

74. De »administrative undersøgelser«, som den bistandssøgte myndighed i henhold til artikel 5, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer foretager for at fremskaffe disse oplysninger, omfatter også kontrol på stedet. Det bestemmes således ikke i direktivet, at dette kun gælder for visse undersøgelsesforanstaltninger. Ifølge artikel 5, stk. 1, andet afsnit, er der tværtimod tale om de undersøgelser, der måtte være »nødvendige« for at fremskaffe disse oplysninger. Det fremgår også af artikel 7, stk. 1, litra a) og b), i direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer, at der både kan foretages undersøgelser på administrative kontorer og andre steder på hele den bistandssøgte medlemsstats område. Det andet præjudicielle spørgsmål, litra c), er dermed også besvaret.

75. Det Forenede Kongerige har i det foreliggende tilfælde ikke gjort indsigelser støttet på de nationale procedureregler for så vidt angår artikel 5, stk. 2, litra a), i direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer, hvorefter den bistandssøgte myndighed ikke er forpligtet til at give oplysninger, »som den ikke ville være i stand til at fremskaffe med henblik på inddrivelse af lignende fordringer, opstået i den bistandssøgte medlemsstat«. Ovenstående betragtninger om grænserne for undersøgelsespligten i henhold til direktiv 2011/16 om samarbejde gælder i øvrigt også i denne sammenhæng [34].

76. Jeg kan endelig ikke tiltræde Forbundsrepublikken Tysklands anskuelse om, at det ikke kan pålægges den bistandssøgte medlemsstat at foretage den løbende kontrol, der kræves i forbindelse med den omhandlede skattefordel, på grund af den belastning, som det vil medføre. Det er korrekt, at det i særlige tilfælde kan være urimeligt at forlange, at den bistandssøgte medlemsstat fremskaffer oplysninger. Det er dog i princippet også muligt at anmode om omfattende undersøgelser, fordi samarbejdet mellem medlemsstaternes skattemyndigheder er baseret på gensidighed. Hertil kommer, at direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer til forskel fra Rådets forordning (EU) nr. 904/2010 af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift [35] ikke indeholder generelle bestemmelser, der begrænser bistandsforpligtelsen, når den administrative belastning er for stor. Henset til princippet om loyalt samarbejde i artikel 4, stk. 3, TEU må den bistandssøgende medlemsstat imidlertid ikke kræve, at den bistandssøgte medlemsstat foretager hyppigere eller strengere kontrol, end den selv ville gøre.

34 — Jf. punkt 70-72 ovenfor.

35 — EUT L 268, s. 1.

c) Konklusion

77. Den omhandlede restriktion for de frie kapitalbevægelser er som følge heraf ikke begrundet i hensynet til en effektiv skattekontrol, eftersom de nederlandske myndigheder kan foretage den nødvendige kontrol ved at fremsætte anmodninger om oplysninger i medfør af artikel 5 i direktiv 2011/16 om samarbejde eller artikel 5 i direktiv 2010/24 om inddrivelse af fordringer. Det er derfor ikke nødvendigt at besvare det fjerde præjudicielle spørgsmål vedrørende den kontrol, som de nederlandske myndigheder selv vil skulle foretage i udlandet.

3. Bevaring af sammenhængen i beskatningsordningen

78. Jeg vil afslutningsvis se nærmere på hensynet til at bevare sammenhængen i beskatningsordningen, som visse parter har gjort gældende i betragtning af, at skattefordelen skal kompensere ejeren for de omkostninger, der følger af bevaringspligten og anvendelsesrestriktionerne for en fast ejendom i Nederlandene.

79. Hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan efter fast retspraksis begrunde en restriktion for en grundlæggende frihed. Det kræver, at det er fastslået, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem en skattemæssig fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning [36]. Herved skal den direkte karakter af denne sammenhæng vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med skattelovgivningen [37].

80. Uanset om denne begrundelse også kan gælde for omkostninger, der ikke er af skattemæssig art, kan jeg ikke udlede af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, hvorfor en fast ejendom, som ligger i en anden medlemsstat, og som anerkendes som »landejendom«, ikke også skal pålægges bevaringsforpligtelser og anvendelsesrestriktioner for at være omfattet af den omtvistede skattefordel. Den forelæggende ret har i øvrigt oplyst, at formålet med skattefordelen er at bevare den nationale natur- og kulturarv og ikke at kompensere ejeren for omkostninger, der ikke er direkte forbundet med betingelserne for denne skattefordel.

81. Den omhandlede restriktion for de frie kapitalbevægelser kan derfor ikke begrundes med, at det er nødvendigt at bevare sammenhængen i beskatningsordningen.

D – *Konklusion*

82. Det må imidlertid konkluderes, at den nederlandske skattefordel med hensyn til gaveafgift af indenlandske »landejendomme« ganske vist udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, men at denne restriktion er begrundet i hensynet til at bevare den nationale natur- og kulturarv.

VI – **Forslag til afgørelse**

83. Jeg foreslår på denne baggrund, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål fra Raad van State på følgende måde:

»1) En national ordning som den foreliggende, der begrænser en fritagelse for gaveafgift til landejendomme, der er beliggende på det nationale område, strider ikke mod de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF, når den har til formål at bevare den nationale natur- og kulturarv.

36 — Jf. domme Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 43 og 44), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, præmis 46) og Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 59).

37 — Jf. domme Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 44) og Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 42).

2) »Administrative undersøgelser« som omhandlet i både artikel 3, nr. 7), i direktiv 2011/16/EU og artikel 5, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2010/24/EU omfatter kontrol på stedet for en fast ejendom.«