Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. WATHELET
fremsat den 17. marts 2016[1]

Sag C-123/15

Max-Heinz Feilen
mod
Finanzamt Fulda

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — frie kapitalbevægelser — arveafgift — lovgivning i en medlemsstat, der foreskriver en nedsættelse af arveafgiften, når arven omfatter aktiver, der allerede inden for de seneste ti år har været genstand for en arv pålagt arveafgift i den samme medlemsstat — aktiver arvet og pålagt afgift i en anden medlemsstat«

1. Denne anmodning om en præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager) vedrører fortolkningen af artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF. Den er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Max-Heinz Feilen og Finanzamt Fulda (skatteforvaltningen i Fulda) angående skatteforvaltningens afvisning af Max-Heinz Feilens anmodning om nedsættelse af arveafgifterne i forbindelse med hans arv efter sin mor.

I – **Retsforskrifter**

A – *EU-retten*

2. Artikel 1, stk. 1, i direktiv 88/361/EØF[2] bestemmer:

»Medlemsstaterne ophæver de restriktioner for kapitalbevægelser, der finder sted mellem valutaindlændinge i medlemsstaterne, medmindre andet er fastsat i nedenstående bestemmelser. For at lette gennemførelsen af dette direktiv, klassificeres kapitalbevægelserne efter nomenklaturen i bilag I.«

3. I bilag I til direktiv 88/361 om kapitalbevægelser nævnes i rubrik XI, »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, arv.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Rådets direktiv 88/361/EØF af 24.6.1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5).

B – *Tysk ret*

4. De bestemmelser i arve- og gaveafgiftsloven (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) [3], der fandt anvendelse på regnskabsåret 2007, er følgende.

5. ErbStG's § 1, stk. 1, nr. 1, bestemmer, at arv er omfattet af denne lov som afgiftspligtige transaktioner.

6. I henhold til ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 1-3, indtræder afgiftspligten:

»1. i de i § 1, stk. 1, nr. 1-3, nævnte tilfælde for samtlige formueaktiver, når arvelader på dødstidspunktet, [...] eller erhverver på datoen for afgiftens opståen, er indlænding. Som indlænding anses:

a) fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt ophold i Tyskland

[...]

3. i alle andre tilfælde for den del af formueaktiverne, der består af indenlandske aktiver i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 121 i Bewertungsgesetz (lov om værdiansættelse)«.

7. ErbStG's § 15 definerer afgiftsklasserne. Stk. 1 har følgende ordlyd:

»Afhængigt af erhververs personlige relation til arvelader [udelades] sondres mellem følgende tre afgiftsklasser:

Afgiftsklasse I:

1. ægtefællen og den registrerede partner

2. børn og stedbørn.«

3 — De bestemmelser, der følger af den udgave af nævnte lov, der blev offentliggjort den 27.2.1997 (*Bundesgesetzblatt* I, s. 378) og senest ændret ved følgelov til budgettet (Haushaltsbegleitgesetz) af 29.12.2003 (*Bundesgesetzblatt* I, s. 3076, herefter »ErbStG«).

8. ErbStG's § 27 regulerer afgiftsnedsættelsen på følgende måde:

»(1) Såfremt personer omfattet af afgiftsklasse I ved arv erhverver aktiver, som inden for de seneste ti år inden erhvervelsen allerede er blevet erhvervet af personer omfattet af denne afgiftsklasse, og med hensyn til hvilke der i henhold til denne lov skulle pålægges en afgift, nedsættes det afgiftsbeløb, der skal pålægges disse aktiver, med forbehold af stk. 3, på følgende måde:

med ... procent	når der mellem de to tidspunkter for afgiftens opståen er
50	ikke mere end 1 år
45	mere end 1 år, men ikke mere end 2 år
40	mere end 2 år, men ikke mere end 3 år
35	mere end 3 år, men ikke mere end 4 år
30	mere end 4 år, men ikke mere end 5 år
25	mere end 5 år, men ikke mere end 6 år
20	mere end 6 år, men ikke mere end 8 år
10	mere end 8 år, men ikke mere end 10 år

(2) […]

(3) Nedsættelsen i henhold til stk. 1 må ikke overstige det beløb, der fremkommer ved anvendelse af de i stk. 1 nævnte procentsatser på den afgift, som den tidligere erhverver har betalt for erhvervelsen af de samme aktiver.«

II – **De faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

9. Max-Heinz Feilen, der er bosiddende i Tyskland, er enearving efter sin mor, der afgik ved døden den 20. januar 2007 i Tyskland, som var hendes seneste bopælsland. Arven efter moderen bestod hovedsagligt af moderens andel af arven efter hendes datter, der i 2004 døde i Østrig, hvor også moderen boende indtil datterens død. Da delingen af arven efter datteren først fandt sted i Østrig efter moderens død, betalte Max-Heinz Feilen en arveafgift på 11 961,91 EUR heraf.

10. I den selvangivelse vedrørende arven efter moderen, som Max-Heinz Feilen udarbejdede i Tyskland, opførte han den i Østrig betalte arveafgift som bogæld og anmodede om en nedsættelse af den tyske arveafgift i medfør af ErbStG's § 27. I sin udtalelse af 28. oktober 2009 fradrog skatteforvaltningen i Fulda den i Østrig erlagte arveafgift fra afgiftsgrundlaget, men den nægtede at indrømme en nedsættelse af arveafgiften.

11. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) gav ikke Max-Heinz Feilen medhold i det søgsmål, han havde anlagt mod Finanzamt Fulda, med den hovedbegrundelse, at ErbStG's § 27 forudsatte en forudgående erhvervelse ved arv, der var pålagt arveafgift i henhold til denne lov, og at der ikke forelå en sådan i den foreliggende sag, eftersom moderens tidligere erhvervelse af datterens aktiver ikke var blevet pålagt arveafgifter i Tyskland[4].

12. Der er indbragt en revisionsanke for den forelæggende ret, som er i tvivl om, hvorvidt ErbStG's § 27 er forenelig med EU-retten.

4 — Moderen og datteren var ikke på tidspunktet for datterens død indlændinge i Tyskland i henhold til ErbStG's § 2, stk. 1, nr. 1, og arven efter datteren vedrørte kun udenlandske aktiver som omhandlet i ErbStG's § 2, stk. 3 (i modsætning til »interne« aktiver).

13. Den har for det første anført, at den arv, som appellanten har modtaget, kunne være omfattet af de EU-retlige bestemmelser om frie kapitalbevægelser. Arv, som består i overførsel til en eller flere personer af aktiver efterladt af en person, der er afgået ved døden, henhører under rubrik XI i bilag I til direktiv 88/361 og udgør således kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven er begrænset til en medlemsstat [5]. Ifølge den forelæggende ret skal den arv, som Max-Heinz Feilen har modtaget, imidlertid ikke betragtes som en rent intern transaktion, idet han har erhvervet moderens aktiver, som hovedsageligt består af hendes andel af arven efter hendes datter i Østrig, dvs. udenlandske aktiver.

14. For det andet har den forelæggende ret anført, at afvisningen af at anvende en nedsat arveafgift i medfør af ErbStG's § 27 kan udgøre en hindring af de frie kapitalbevægelser, fordi den bevirker, at værdien af arv bestående af aktiver underlagt udenlandske arveafgifter mindskes [6]. Den nærer dog tvivl i denne henseende på grund af dom Block (C-67/08, EU:C:2009:92), som i en situation med dobbeltbeskatning udelukkede, at der af ErbStG skulle følge en hindring for de frie kapitalbevægelser, med den begrundelse, at medlemsstaterne ikke er forpligtede til at tilpasse deres eget skattesystem til de forskellige beskatningssystemer i de øvrige medlemsstater og har en vis autonomi på området, forudsat at EU-retten overholdes.

15. For det tredje er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt en sådan hindring eventuelt er berettiget. Den har i denne forbindelse dels spurgt, om der med ErbStG's § 27, stk. 1, indføres en forskellig behandling, der er tilladt i henhold til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, eller en vilkårlig forskelsbehandling, der er forbudt i medfør af artikel 65, stk. 3, TEUF, dels om den hindring, den indebærer, er berettiget af et tvingende alment hensyn, nemlig nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den tyske afgiftsordning.

16. Henset til det ovenstående har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF, sammenholdt med artikel 65 TEUF, til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som ved arv fastsætter en nedsættelse af arveafgiften for personer omfattet af en bestemt afgiftsklasse, når arven omfatter aktiver, som inden for de seneste ti år inden arven allerede er blevet arvet af personer omfattet af nævnte afgiftsklasse, og når der med hensyn til denne forudgående arv blev fastsat arveafgift i medlemsstaten, mens en afgiftsnedsættelse er udelukket, hvis den forudgående arv kun blev pålagt arveafgift i en anden medlemsstat?«

III – **Retsforhandlinger ved Domstolen**

17. Max-Heinz Feilen, den tyske, den spanske og Det Forenede Kongeriges regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Alle parterne med undtagelse af den spanske regering afgav mundtlige indlæg under retsmødet den 27. januar 2016.

5 — Dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662).

6 — Dom Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148, præmis 41).

IV – **Bedømmelse**

A – *Sammendrag af parternes argumenter*

18. Max-Heinz Feilen har foreslået, at Domstolen besvarer spørgsmålet bekræftende. Han har fastslået, at arv i henhold til Domstolens praksis er omfattet af de frie kapitalbevægelser. Han er endvidere af den opfattelse, at situationen i hovedsagen ikke kan sammenlignes med situationen i dom Block (C-67/08, EU:C:2009:92), fordi der i den foreliggende sag ikke er tale om parallelbeskatning, der medfører en kumulativ virkning, men udelukkende om den tidligere arvs nationale tilknytning. Han har endvidere anført, at hindringen ikke kan begrundes i et tvingende hensyn af almen interesse, dvs. opretholdelse af sammenhængen i den tyske afgiftsordning, for der findes ingen direkte forbindelse mellem skattefordelen (indrømmelse af en nedsat arveafgift) og en ulempe (tidligere pålæggelse af arveafgift). Nedsættelsen af arveafgiften indrømmes således ikke for tidligere erlagt nationalt afgiftsprovenu.

19. Den tyske regering har derimod foreslået Domstolen, at den besvarer det forelagte spørgsmål benægtende.

20. Den er således af den opfattelse, at den pågældende nationale bestemmelse ikke udgør en hindring for de frie kapitalbevægelser, da nedsættelsen af værdien af en arv, der udgøres af udenlandske aktiver, ikke følger af anvendelsen af den pågældende bestemmelse og dermed af en beskatning i Tyskland, men af Forbundsrepublikken Tysklands og Republikken Østrigs parallelle udøvelse af deres beskatningskompetence. Ifølge den tyske regering kan den i dom Block (C-67/08, EU:C:2009:92) foreslåede løsning således overføres på den foreliggende sag, idet Forbundsrepublikken Tyskland ikke er forpligtet til at tilpasse sin egen afgiftsordning for at tage hensyn til den erlagte arveafgift i andre medlemsstater, selv om det resulterer i en dobbeltbeskatning af arv.

21. Subsidiært har den tyske regering gjort gældende, at den såkaldte sondring i ErbStG's § 27, stk. 1, mellem en tidligere arveafgift pålagt i Tyskland og en tidligere arveafgift pålagt i en anden medlemsstat ikke fører til en forbudt forskelsbehandling, eftersom nationale og grænseoverskridende situationer ikke er objektivt sammenlignelige, da Forbundsrepublikken Tyskland ikke har den samme beskatningsret i de to tilfælde.

22. Den spanske regering har ligeledes foreslået, at det forelagte spørgsmål besvares benægtende. Den har fremhævet, at der findes et tvingende hensyn af almen interesse, der kan begrunde sondringen i ErbStG's § 27 mellem det sted, hvor aktiverne er blevet pålagt afgift, nærmere bestemt behovet for at sikre sammenhængen i den tyske afgiftsordning.

23. Det Forenede Kongeriges regering er enig heri. Den er af den opfattelse, at den pågældende tyske lovgivning ikke skaber nogen hindringer for de frie kapitalbevægelser, da Forbundsrepublikken Tyskland ikke har pålagt appellanten i hovedsagens mors aktiver i udlandet højere arveafgifter end dem, den pålægger goder, der udelukkende befinder sig i Tyskland. Ifølge Det Forenede Kongeriges regering pålægger denne lovgivning således kun højere arveafgifter, hvis goderne, uanset hvor de befinder sig, ikke i de seneste ti år er blevet pålagt tysk arveafgift. Under disse omstændigheder er den af den opfattelse, at situationen i den foreliggende sag er analog med situationen i sag Block (C-67/08, EU:C:2009:92), idet dobbeltbeskatningen er resultatet af to medlemsstaters parallelle udøvelse af deres beskatningskompetence.

24. Det Forenede Kongeriges regering har endvidere gjort gældende, at den såkaldte begrænsning af de frie kapitalbevægelser er begrundet i hensynet til at bevare sammenhængen i den tyske afgiftsordning, og den indtager således den samme holdning som de øvrige regeringer til eksistensen af en direkte forbindelse mellem skattefordelen og en bestemt skatteopkrævning.

25. Kommissionen har foreslået, at Domstolen besvarer spørgsmålet bekræftende.

26. Kommissionen er af den opfattelse, at ErbStG's § 27 indebærer en hindring for de frie kapitalbevægelser, idet den ved at favorisere på hinanden følgende erhvervelser af »interne« aktiver, der allerede er blevet beskattet i Tyskland, bidrager til at formindske værdien af et aktiv, der arves fra en anden medlemsstat [7]. Da aktiver, der befinder sig i en anden medlemsstat, pålægges en højere afgift end »interne« aktiver, er investeringer i en anden medlemsstat, opretholdelse af dem i en anden medlemsstat og overdragelse af dem til en arvtager i Tyskland mindre interessant for arveladeren og arvtageren. Kommissionen har i denne forbindelse bemærket, at løsningen i dom Block (C-67/08, EU:C:2009:92) ikke finder anvendelse, eftersom de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag ikke er sammenlignelige.

27. Endelig er Kommissionen af den opfattelse, at den pågældende foranstaltning ikke kan anses for at være berettiget i henhold til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF. Objektivt set findes der ingen forskel, der kan berettige en skattemæssig ulighed mellem størrelsen af den arveafgift, der skal erlægges af interne og udenlandske aktiver, for beregningen af afgifter afhænger i begge tilfælde af værdien af de goder, der indgår i arven. Den omstændighed, at skattefordelen kun indrømmes interne aktiver, følger ikke af ratio legis i ErbStG's § 27, som har til formål at undgå en alt for stor formindskelse af familieaktiverne i tilfælde af på hinanden følgende overdragelser i løbet af en relativt kort periode, uanset hvor aktiverne befinder sig.

28. En begrundelse baseret på behovet for at bevare sammenhængen i den tyske afgiftsordning kan ifølge Kommissionen heller ikke finde anvendelse i den foreliggende sag, da afgiftsbyrden ikke påhviler den samme skatteyder som den, der nyder godt af skattefordelen [8], idet den afgiftspligtige person i forbindelse med den første arv i Østrig er sagsøgeren i hovedsagen i dennes egenskab af afdødes retssuccessor, og den afgiftspligtige person i forbindelse med den anden arv i Tyskland er sagsøgeren selv.

B – *Bedømmelse*

1. Er den i hovedsagen omhandlede arv omfattet af EU-retten og nærmere bestemt af de frie kapitalbevægelser?

29. Som Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) selv har anført i forelæggelseskendelsen, bør dette spørgsmål besvares klart bekræftende.

30. Indledningsvis skal det bemærkes, at selv om direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog ifølge fast retspraksis udøve denne kompetence under overholdelse af EU-retten [9].

7 — Der henvises til dom Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, præmis 30 ff.).

8 — Kommissionen har baseret sig på dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 60).

9 — Domme Kommissionen mod Frankrig (C-334/02, EU:C:2004:129, præmis 21), Kommissionen mod Grækenland (C-155/09, EU:C:2011:22, præmis 39) og Kommissionen mod Østrig (C-10/10, EU:C:2011:399, præmis 23).

31. Det fremgår ligeledes af fast retspraksis, at »arv, som består i overførsel til en eller flere personer af aktiver efterladt af en person, der er afgået ved døden, og som henhører under rubrik XI i bilag I til direktiv 88/361 med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel [63 TEUF] med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven er begrænset til en medlemsstat« [10].

32. På grund af erhvervelsen af udenlandske (østrigske) aktiver kan Max-Heinz Feilens arv naturligvis ikke betragtes som en rent intern transaktion.

33. Det følger heraf, at det skal undersøges, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

2. Skaber ErbStG's § 27, stk. 1, en hindring for de frie kapitalbevægelser?

34. Eksistensen af en restriktion for de frie kapitalbevægelser forudsætter, at objektivt sammenlignelige situationer behandles forskelligt i skattemæssig henseende.

35. Det skal bemærkes, at artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF ikke griber ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, der sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret. Denne afvigelse fra det grundlæggende princip om frie kapitalbevægelser skal fortolkes strengt og bør ikke udgøre hverken et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult restriktion for de frie kapitalbevægelser og betalinger som defineret i artikel 63 TEUF. Forskellig behandling kan kun anses for at være forenelig med traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser i) når den forskellige behandling for det første vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller ii) når den for det andet er begrundet i et tvingende alment hensyn [11].

36. I den foreliggende sag er den forskellige afgiftsmæssige behandling indlysende.

37. Idet jeg ligesom Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) tager udgangspunkt i princippet om, at den pågældende bestemmelse skal fortolkes således, at afgiftslempelsen kun indrømmes, hvis den foregående erhvervelse er blevet pålagt afgift i Tyskland, kan jeg således fastslå, at denne lovgivning begunstiger på hinanden følgende erhvervelser af »interne aktiver« (af personer i »afgiftsklasse I« [12]), der allerede er blevet pålagt arveafgift i Tyskland i forbindelse med den foregående erhvervelse ved arv i forhold til på hinanden følgende erhvervelser af »udenlandske aktiver«, når den foregående erhvervelse ikke er blevet pålagt afgift i Tyskland, men i en anden medlemsstat.

38. Inden det fastslås, om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser eller ej, skal der henvises til nogle af Domstolens domme, som parterne i vid udstrækning har citeret, for så vidt som de vedrører tysk lovgivning om arveafgifter.

10 — Jf. bl.a. domme Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, præmis 58), van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, præmis 40-42), Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, præmis 22) og Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 20). For at se andre eksempler på arveafgifter (eller gaveafgifter), jf. bl.a. domme Geurts og Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Eckelkamp m.fl. (C-11/07, EU:C:2008:489), Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490), Block (C-67/08, EU:C:2009:92), Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65), Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), Kommissionen mod Spanien (C-127/12, EU:C:2014:2130), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148), Q (C-133/13, EU:C:2014:2460) og Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Jf. ligeledes de verserende sager: Hünnebeck (C-479/14, verserer for Domstolen (mit forslag til afgørelse i denne sag blev læst den 18.2.2016), EU:C:2016:100) og Sparkasse Allgäu (C-522/14, verserer for Domstolen (jf. generaladvokat Szpunars forslag til afgørelse Sparkasse Allgäu), EU:C:2015:786).

11 — Jf. domme Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, præmis 43), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 29) og Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, præmis 45).

12 — I henhold til ErbStG's § 15, stk. 1, er arveladers slægtninge i »afgiftsklasse I« ægtefællen og partneren, børn og stedbørn, efterkommere af børn og stedbørn samt forældre og bedsteforældre ved arv.

39. I dom Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, præmis 32) [13] fastslog Domstolen, at »[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«.

40. Domstolen var endvidere i domme Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 25) og Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148, præmis 43) kaldet til at behandle den tyske lovgivning i ErbStG, der, for så vidt som den gør anvendelsen af en lempelse af beskatningsgrundlaget for den pågældende ejendom afhængig af arveladerens eller arvtagerens bopælssted på tidspunktet for dødsfaldet, resulterer i, at arv mellem ikke-hjemmehørende, som omfatter en sådan ejendom, pålægges en tungere afgiftsbyrde end arv, hvor mindst en af de implicerede personer er hjemmehørende, og dermed bevirker, at værdien af den pågældende arv formindskes [14].

41. I disse sager pålagde arveladers bopælsland de udenlandske aktiver højere arveafgifter end dem, der skulle have været erlagt, hvis de aktiver, der udgjorde arven, udelukkende havde været beliggende i arveladers medlemsstat [15] (den medlemsstat, der afgiftspålægger begge former for aktiver) eller beregnede lempelsen eller beskatningsgrundlaget anderledes i tilfælde af overdragelse af en ejendom beliggende i Tyskland som gave, afhængigt af om gavegiveren eller modtageren er hjemmehørende i Tyskland eller ej (idet der skal betales gaveafgift i begge tilfælde) [16].

42. I disse tre domme fastslog Domstolen, at der ikke fandtes nogen objektiv forskel mellem en situation, hvor ingen af de berørte personer er hjemmehørende i Tyskland, og en situation, hvor mindst en af de berørte personer er hjemmehørende i Tyskland, eller mellem arv, der omfatter et aktiv i Tyskland, og arv, hvor aktivet er beliggende i en anden medlemsstat, idet arveafgiften af en ejendom beliggende i Tyskland i henhold til ErbStG blev beregnet på grundlag af både denne ejendoms værdi og den personlige forbindelse mellem arvelader og arvtager. Ingen af disse kriterier afhænger dog af, hvor parterne er hjemmehørende, eller hvor aktivet er beliggende. Der findes således ingen objektiv forskel mellem disse situationer, der kan gøre den forskellige afgiftsbehandling, der er anvendt på dem, forenelig med traktaten.

43. Flere parter har ligeledes nævnt dom Block (C-67/08, EU:C:2009:92), og den tyske og Det Forenede Kongeriges regering var af den opfattelse, at den finder anvendelse på den foreliggende sag mutatis mutandis. I denne sag var Margarete Block, som var hjemmehørende i Tyskland, forpligtet til af ejendom beliggende i Spanien, som hun havde arvet, at betale tyske arveafgifter, uden at hun kunne trække de i Spanien betalte arveafgifter fra, idet Forbundsrepublikken Tyskland og Kongeriget Spanien ikke havde indgået en overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med arv.

13 — Jf. T. O'Shea, »ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules«, *Tax Notes International*, 11.2.2008, s. 468 ff., V. Michel, »Impôt sur les successions et situation du bien imposé«, *Europe*, marts 2008, s. 16, M. Leistentritt, »Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr«, *European Law Reporter* (ELR) 7-8/2008, s. 271 ff., E. Kemmeren, »The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands«, ECJ – *Recent Developments in Direct Taxation* 2012, Linde Verlag, Wien, 2013, s. 147-164.

14 — Jf. vedrørende ErbStG og dens eventuelle forenelighed med EU-retten bl.a. F. Fraberger, »Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht«, SWI 1998, s. 30, M. Tumpel, »Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer«, SWI 2000, s. 2, K. Fellner, »Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?«, RdW 2005, s. 44, K. Fellner, »Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?«, SWK 2006, s. 57, F. Fraberger, E. Burgstaller og K. Haslinger, »Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer«, taxlex 2007, s. 707 og særligt på s. 715, og M. Petritz, »ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer«, RdW 2008/125, s. 174.

15 — Dom Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, præmis 32) og generaladvokat Mazáks forslag til afgørelse Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, punkt 35).

16 — Domme Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 25) og Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148, præmis 43).

44. Domstolen fastslog i denne sag, at der ikke var tale om en restriktion for de frie kapitalbevægelser, eftersom den dobbeltbeskatning, der var tale om, var resultatet af to medlemsstaters parallelle udøvelse af deres beskatningskompetence.

45. Den foreliggende sag adskiller sig efter min opfattelse fra ovennævnte domme.

46. Den dobbeltbeskatning, der gav anledning til dom Block (C-67/08, EU:C:2009:92), var dels kendetegnet ved fraværet af en forskellig afgiftsbehandling, eftersom tysk lovgivning behandlede alle skatteyderne ens. Margarete Block ville ganske vist have betalt færre afgifter, hvis alle hendes aktiver havde været beliggende i Tyskland, men den ulempe, hun var udsat for, skyldtes ikke tysk lovgivning. Den fulgte nemlig af to medlemsstaters parallelle udøvelse af deres beskatningskompetence [17].

47. Dels er den foreliggende sag i modsætning til de sager, der gav anledning til domme Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) og Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148), kendetegnet ved, at situationerne, dvs. situationen for en skatteyder bosiddende i Tyskland, som har arvet aktiver, der allerede i løbet af de foregående ti år er blevet pålagt afgift i Tyskland, og situationen for en anden skatteyder, der ligeledes er bosiddende i Tyskland, og som har arvet et aktiv, der i den samme periode allerede er blevet pålagt afgift, men i en anden medlemsstat, ikke er objektivt sammenlignelige.

48. Jeg vil her gentage nogle betragtninger, som jeg anlagde vedrørende problemet omkring sammenlignelighed i mit forslag til afgørelse Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punkt 37-40):

»37. Situationerne for henholdsvis hjemmehørende og ikke-hjemmehørende er [...] ikke sammenlignelige i forhold til en medlemsstats beskatningsordning, hvis denne medlemsstat ikke har kompetencen eller ikke har udøvet kompetencen til at beskatte de ikke-hjemmehørende [18].

38. Det er ligeledes dette krav, der ligger til grund for den formodning, som Domstolen opstillede i dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 24), hvoraf fremgår, at »*med hensyn til de foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud*, befinder de faste driftssteder, der er beliggende i en anden medlemsstat [...], sig i princippet ikke i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende faste driftssteder« (min fremhævelse) [19].

39. Denne tilgang er ikke ny. I dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) havde Domstolen allerede fastslået, at individuelle aktionærer i et moderselskab, der ikke var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ikke kunne indrømmes den samme skattegodtgørelse som de individuelle aktionærer i et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, på det udbytte, der var blevet udloddet af datterselskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, idet der ikke var opkrævet nogen form for skat af dette udgående udbytte i Det Forenede Kongerige. Domstolen præciserede i dommen, at det ville forholde sig anderledes, hvis Det Forenede Kongerige i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller en ensidig afgørelse havde bevaret retten til at indkomstbeskatte udgående udbytte i Det Forenede Kongerige.

17 — Domme Kerckhaert og Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, præmis 20) og Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, præmis 26 ff.).

18 — Denne tanke blev bekræftet i præmis 65 i dom Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), hvori det anføres, at »eftersom Forbundsrepublikken Tyskland ikke udøver nogen kompetence til at beskatte et sådant [ikke-hjemmehørende] fast driftssteds resultater, idet fradrag af dets tab ikke længere var tilladt i Tyskland, er situationen for et fast driftssted i Østrig med hensyn til de foranstaltninger, som Forbundsrepublikken har truffet med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud, ikke sammenlignelig med situationen for et fast driftssted i Tyskland«.

19 — Jf. præmis 27 og 64 i dom Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

40. På baggrund af disse betragtninger fastslog Domstolen, at artikel 49 TEUF og 63 TEUF ikke er til hinder for, at en medlemsstat i forbindelse med udlodning af udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i denne stat, indrømmer de selskaber, der modtager det nævnte udbytte, og som ligeledes er hjemmehørende i denne stat, en skattegodtgørelse svarende til den del af skatten, som det udloddende selskab har betalt af udbyttet, men ikke indrømmer en sådan skattegodtgørelse til modtagende selskaber, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, og som ikke er skattepligtige af udbyttet i den førstnævnte stat [20].«

49. Jeg konkluderede, at »[d]a der ikke kan foreligge en skattefordel, hvis der ikke består en beskatningskompetence [21], forekommer et selskab som Timac Agro derfor ikke at befinde sig i en situation, der kan sammenlignes med situationen for et selskab, der er etableret i Tyskland, og som har et fast driftssted i denne medlemsstat« [22] (punkt 74 i nævnte forslag til afgørelse).

50. Det afgørende kriterium for bestemmelse af nationale og grænseoverskridende situationers objektive sammenlignelighed er med andre ord forekomsten af en beskatningsret for den medlemsstat, der er tale om i de to situationer [23].

51. Disse konklusioner kan overføres på den foreliggende sag. Som den tyske regering med rette har fremhævet, er alle erhvervelser, både den første og den anden erhvervelse, i en rent national situation omfattet af tysk beskatningskompetence. I forbindelse med en grænseoverskridende situation som den, der er tale om i hovedsagen, har Forbundsrepublikken Tyskland derimod ikke og har heller ikke haft beskatningsret til den første erhvervelse, idet dets beskatningskompetence kun har vedrørt den anden erhvervelse. Forbundsrepublikken Tyskland er således ikke i forbindelse med udøvelsen af sin beskatningskompetence, der omfatter anvendelse af de i ErbStG's § 27 omhandlede reduktioner, forpligtet til at tage hensyn til (tidligere) erhvervelser, der ikke henhører under dets beskatningskompetence.

52. Forbundsrepublikken Tyskland begunstiger med andre ord ikke arveafgift af en national arv i forhold til en udenlandsk arv, som den ligeledes beskatter. I den foreliggende sag har Tyskland ikke beskattet den udenlandske arv.

53. Da situationerne ikke er sammenlignelige, udgør den skatte- og afgiftsmæssige forskelsbehandling ikke en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

3. Subsidiært: eksistensen af en begrundelse

54. Såfremt Domstolen skulle fastslå, at situationerne er sammenlignelige, og at der således er tale om en restriktion, mener jeg, at en sådan restriktion under alle omstændigheder vil være begrundet i et tvingende alment hensyn.

20 — Dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, præmis 74). Vedrørende en nyere sag, hvor Domstolen har fastslået, at den objektive forskel mellem situationerne skyldtes, at en medlemsstat ved indgåelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre medlemsstater og tredjelande har givet afkald på at udøve sin beskatningskompetence i forbindelse med udbytte, som udloddes af selskaber, der er hjemmehørende i disse stater, jf. dom Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, præmis 80-82).

21 — I henhold til det i præmis 24 i dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) opstillede princip, som tidligere er anvendt i dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

22 — Denne konklusion var kun gyldig for regnskabsåret 1999 (andet præjudicielle spørgsmål i den sag, der gav anledning til dom Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829), idet der i de tidligere år blev udøvet beskatningsbeføjelse, og der er dermed sammenlignelighed (første præjudicielle spørgsmål). I nævnte doms præmis 28 fastslog Domstolen (og bekræftede dermed mit forslag til afgørelse), at ved at indrømme de samme fordele til ikke-hjemmehørende faste driftssteder som til hjemmehørende faste driftssteder var der tale om »ligestilling« og dermed sammenlignelige situationer.

23 — Domme Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 24) og Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 65).

55. Jeg skal nedenfor vurdere de to begrundelser, der blev fremført i de skriftlige indlæg og under retsmødet, nemlig sammenhængen i den tyske afgiftsordning og behovet for at sikre en ligelig fordeling af beskatningskompetencen.

a) Sammenhængen i afgiftsordningen

56. Domstolen har allerede anerkendt, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i en afgiftsordning kunne begrunde en restriktion for udøvelsen af de grundlæggende rettigheder til fri bevægelighed, der er sikret ved traktaten [24].

57. I denne forbindelse kræver Domstolen, at der for den samme skatteyder og den samme afgift foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning [25]. Jeg vil nu gå over til at undersøge disse tre betingelser, idet den direkte sammenhæng mellem fordelen og opkrævningen er den mest grundlæggende.

i) Den direkte sammenhæng mellem den pågældende skattefordel og en bestemt skatteopkrævning

58. Med vedtagelsen af ErbStG's § 27 indførte den tyske lovgiver af hensyn til ligestillingen en foranstaltning, hvorefter den tyske skattemyndighed giver afkald på en del af de arveafgifter, den har krav på som følge af en erhvervelse, *med den begrundelse, at den allerede af det samme aktiv har opkrævet arveafgift i forbindelse med en tidligere erhvervelse*, der har fundet sted inden for de seneste ti år, idet nedsættelsen falder med antallet af år.

59. Med indførelsen af en nedsættelse af arveafgifterne i forbindelse med den anden erhvervelse har ErbStG's § 27 til formål delvist at undgå en dobbeltbeskatning i Tyskland af et aktiv, der overdrages ved arv inden for en kort periode. Denne dobbeltbeskatning i Tyskland kan naturligvis kun finde sted, hvis den første afgiftspålæggelse er sket i Tyskland.

60. Med andre ord har den afgiftsfordel, der er knyttet til nedsættelsen, som den spanske og Det Forenede Kongeriges regering har fremhævet, til formål at kompensere for den afgiftsopkrævning, der er sket i forbindelse med den tidligere erhvervelse. Denne fordel hænger sammen med den omstændighed, at pålæggelsen af afgift i Tyskland af den første erhvervelse har formindsket værdien af den anden erhvervelse.

61. Jeg er således enig med Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), som i sin forelæggelsesafgørelse har anført, at »der er en forbindelse mellem afgiftsbyrden (via afgiftspålæggelse af den tidligere erhvervelse) og afgiftsnedsættelsen (i forbindelse med afgiftspålæggelsen af den efterfølgende erhvervelse)« [26].

62. Det er i denne forbindelse muligt at drage en parallel mellem den foreliggende sag og de sager, der gav anledning til domme Kommissionen mod Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793) og Kommissionen mod Ungarn (C-253/09, EU:C:2011:795).

24 — Domme Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, præmis 21), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 43), Kommissionen mod Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793, præmis 77), Kommissionen mod Ungarn (C-253/09, EU:C:2011:795, præmis 78) og K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 71).

25 — Domme Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 44), Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, præmis 72), Kommissionen mod Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793, præmis 71), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, præmis 57) og K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 66).

26 — Generaladvokat Mengozzi taler i sit forslag til afgørelse Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, punkt 71) om »en direkte og logisk forbindelse«.

63. I henhold til ungarsk ret opkræves der en proportional skat ved køb af ungarske ejendomme, der skal anvendes som fast bopæl, idet den skat, der allerede er betalt i forbindelse med et første køb, fratrækkes den skat, der skal betales ved det andet køb (osv.), således at skatten kun berører prisforskellen (lidt ligesom merværdiafgift (moms)). Hvis det første køb foretages i en anden medlemsstat, opkræves den ungarske skat af hele prisen ved det andet køb, der sker i Ungarn. Domstolen har fastslået, at der er tale om en hindring, men den har også fastslået, at denne hindring var begrundet i hensynet til sammenhængen i det ungarske skattesystem, idet der fandtes en forbindelse mellem den skattefordel, der indrømmes ved det andet køb, og den oprindelige skatteopkrævning [27].

64. Domstolen anvendte det samme ræsonnement i dom Kommissionen mod Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793) afsagt samme dato i forbindelse med et sammenligneligt belgisk system. Den fastslog i præmis 73, at »[d]et bemærkes, at eftersom Kongeriget Belgien ikke har nogen beskatningsret i forhold til den købsakt, som tidligere er foretaget i en anden medlemsstat af personer, der har besluttet at placere deres nye hovedbopæl i regionen Flandern, afspejler mønstret i denne skattefordel en logisk symmetri« [28].

65. I den foreliggende sag er det de første østrigske arveafgifter, der har formindsket værdien af den anden arv, og ikke arveafgifter betalt i Tyskland. Den tyske arveafgift i forbindelse med den anden arv nedsættes kun, fordi den hænger sammen med det beløb, der er blevet pålagt arveafgift i forbindelse med en første erhvervelse. De afgifter, der skal betales af den første og den anden arv, vedrører det samme aktiv i det mindste hvad angår værdi, om ikke i fysisk henseende, selv om det naturligvis er langt lettere at fastslå aktivets fysiske identitet jo kortere tid, der går mellem to erhvervelser.

ii) Fordelen og opkrævningen skal vedrøre den samme afgift

66. Denne betingelse [29] er naturligvis opfyldt i den foreliggende sag, da såvel fordelen som opkrævningen vedrører arveafgifter.

iii) Der skal være tale om en og samme skatteyder

67. Denne betingelse kræves sjældent opfyldt som sådan [30]. Domstolen har endog anført, at de to sidste betingelser »i det foreliggende tilfælde en og samme skatteyder og den samme beskatning, [i visse domme] er blevet anset for tilstrækkeligt til at fastslå, at der foreligger en sådan forbindelse« [31], dvs. en forbindelse mellem en skattefordel og en skatteopkrævning.

68. I dom Kommissionen mod Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793) tilføjede Domstolen, efter at have konstateret en forbindelse mellem en fordel og en opkrævning, i præmis 75, at »[p]å den ene side drejer det sig således om en og samme skatteyder, som allerede har indbetalt de omhandlede tinglysningsafgifter, og som er berettiget til fradraget, og på den anden side om en fordel, der er indrømmet inden for samme beskatning«. Disse oplysninger var således bevis for den direkte forbindelse, der i nævnte doms præmis 71 blev anset for at være den eneste betingelse, der gør det muligt at tage begrundelsen om sammenhængen i skattesystemet til følge.

27 — Jf. A. Steichen, *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint Paul, 2015, s. 90.

28 — Dette ræsonnement kunne have foranlediget Domstolen til at fastslå, at de pågældende situationer ikke var sammenlignelige. Jf. analogt hermed dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 42). Det bemærkes dog, at Domstolen i disse sager kunne have fastslået, at disse situationer i realiteten ikke var sammenlignelige, hvilket ville have udelukket, at der var tale om en restriktion af den frie bevægelighed for personer, og gjort en prøvelse af eventuelle begrundelser ufornøden (jf. punkt 34-53 i dette forslag til afgørelse).

29 — Jf. domme Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, præmis 40), Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, præmis 57) og Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, præmis 36).

30 — Domme Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, præmis 35) og Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, præmis 36).

31 — Dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 70).

69. I den foreliggende sag skal det, selv om den direkte forbindelse er klart fastlagt, bemærkes, at den skatteyder, der skal betale arveafgifter af den anden erhvervelse, naturligvis ikke er den samme som den skatteyder, der skulle betale arveafgift af den første erhvervelse, da denne person nødvendigvis er død.

70. Da det nu forholder sig sådan, foreslår jeg Domstolen, at den fortolker denne betingelse fleksibelt, som generaladvokat Kokott allerede foreslog i sit forslag til afgørelse Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), hvori hun fastslog, »at der undtagelsesvis også kan være tale om en situation, der kan begrunde, at der består en sammenhæng inden for beskatningsordningerne, såfremt en byrde, der påhviler én skattepligtig, udlignes af en lettelse hos en anden skattepligtig« [32].

71. To ting foranlediger mig til at mene, at der her er tale om særlige omstændigheder. For det første vedrører lovgivningen det samme afgiftsgrundlag for arveafgifterne. I den foreliggende sag er der tale om fru Feilens datters aktiver, som moderen arvede, og som overgik til Max-Heinz Feilen ved moderens død. Dernæst er skatteyderne, selv om de ikke er en og samme person, nødvendigvis en del af den samme familie, idet målet med den tyske lovgivning tydeligvis er at tage hensyn til den omstændighed, at et aktiv, der nedarves fra generation til generation mellem tæt beslægtede personer, normalt først pålægges arveafgifter igen efter en vis periode. I realiteten ønsker tysk lovgivning at undgå, at det samme aktiv reelt om ikke juridisk amputeres inden for en kort periode af en uforholdsmæssig anden afgiftsopkrævning. Domstolen har fastslået, at sammenhængen i afgiftsordningen (og nærmere bestemt forekomsten af en direkte forbindelse mellem fordelen og opkrævningen) skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning [33].

72. For fuldstændighedens skyld skal det endvidere bemærkes, at det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning, ikke nødvendigvis opfyldes ved at udvide den tyske nedsættelse til at omfatte en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor arveafgifterne er blevet betalt i en anden medlemsstat af en tidligere arv mellem tæt beslægtede personer i løbet af de seneste ti år.

73. Som Det Forenede Kongeriges regering har anført, kan det tænkes, at den anden medlemsstat anvender betydeligt lavere arveafgifter end de tyske arveafgifter. Hvis Forbundsrepublikken Tyskland var forpligtet til at indrømme denne nedsættelse alene af den grund, at der var blevet betalt arveafgifter i en anden medlemsstat af de samme aktiver inden for de seneste ti år, kunne Forbundsrepublikken Tyskland være forpligtet til at anvende en nedsættelse i forbindelse med den anden arv, der var højere end de afgifter, der blev betalt i forbindelse med den første arv.

b) Sikring af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen

74. En restriktion for de frie kapitalbevægelser kan ligeledes begrundes i behovet for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen [34].

75. Jeg må tilstå, at jeg har vanskeligt ved helt præcist at forstå konturerne af denne begrundelse, som efter min opfattelse indtager en lidt speciel plads i Domstolens retspraksis.

32 — Punkt 61. Jf. L. Hintsanen og K. Pettersson, »The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case«, IBFD, april 2006, s. 130, s. 132 ff. (»rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer's tax burden is matched by another's relief«).

33 — Domme Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis) og K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 69).

34 — Jf. dom Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 24) med henvisning til domme Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 51), Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 51, 57 og 60) og A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 46). Jf. ligeledes dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 28 ff.).

76. Den er for det første den sidste af de begrundelser, som Domstolen i forbindelse med direkte beskatning har accepteret som begrundelse for en restriktiv foranstaltning eller en foranstaltning, der er i strid med en af de grundlæggende rettigheder til fri bevægelighed.

77. Det er også den eneste begrundelse, som Domstolen har accepteret, selv om ingen af parterne nogensinde havde nævnt den, under alle omstændigheder i denne form, hvilket var i dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 43 ff.).

78. I starten accepterede Domstolen kun at tage denne begrundelse i betragtning, hvis den i en sag optrådte samtidig med to andre begrundelser: behovet for at bekæmpe skatteunddragelse og behovet for at undgå risikoen for, at skatteyderen opnår den samme fordel to gange.

79. Efterfølgende krævede Domstolen ikke længere, at de to første argumenter skulle være opfyldt samtidigt (dom Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bl.a. præmis 60), inden den i dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 28 ff.), fastslog, at sikring af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen i sig selv kunne tjene som begrundelse.

80. Med hensyn til definitionen af denne begrundelse fremgår det af en lang række domme, at Domstolen tillader medlemsstaterne at forhindre, at skatteyderne har mulighed for at vælge mellem flere nationale skattesystemer, hvilket ville berøre en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence [35]:

— Det var den lovlige forhindring af »loss shopping« i dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), hvori påvisningen af, at Marks & Spencer ikke havde mulighed for at vælge mellem flere nationale skattesystemer ved fradrag af dets ikke-hjemmehørende datterselskabers underskud, i øvrigt foranledigede Domstolen til at erklære, at den britiske lovgivning ikke var forholdsmæssig (bl.a. præmis 53 ff.).

— Det var tilfældet i dom Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), hvor skatteyderen kunne have haft denne valgmulighed i forbindelse med fradrag af finansielle overførsler inden for koncernen.

— Det var tilfældet i dom Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 52), hvor skatteyderen havde »mulighed for at vælge, om der [skulle] tages hensyn til det faste driftssteds underskud i den medlemsstat, hvor hovedselskabet [havde] sit hjemsted, eller i en anden medlemsstat« [36].

— Det var ligeledes tilfældet i dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), hvori Domstolen i præmis 39 anførte, at »spørgsmålet om hensyntagen til overskud og tab i de selskaber, der tilhører den omhandlede koncern, [opstår] kun for selskaber, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat«, og for »hensynet til tab, som er bogført i én og samme medlemsstat«. Da der ikke var valgfrihed mellem flere nationale skattesystemer, blev en afbalanceret beskatningsbeføjelse ikke accepteret som begrundelse.

— Det var ligeledes tilfældet i dom SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), hvori Domstolen i præmis 63 anførte, at »alt efter hvilket valg, de selskaber, som står i et indbyrdes afhængighedsforhold, foretager, vil den medlemsstat, hvor det selskab, som indrømmer de ekstraordinære eller vederlagsfrie fordele, har hjemsted, være tvunget til at give afkald på, som hjemstat for dette selskab, at beskatte dettes indkomst, eventuelt til fordel for den medlemsstat, hvor modtagerselskabet har sit hjemsted«.

35 — I dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 55) taler Domstolen om »overførsel af indkomst, der normalt beskattes i en af disse medlemsstater, til den anden af disse«.

36 — Den manglende valgmulighed mellem forskellige nationale systemer har begrundet Domstolens afvisning af at acceptere begrundelsen om en afbalanceret beskatningskompetence i dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 48-55).

— Det var endvidere tilfældet i dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), hvori Nederlandene begrundede sin lovgivning, der forhindrede et moderselskab i frit at kunne beslutte at indgå i en skattemæssig enhed med sit datterselskab og lige så frit at beslutte at opløse denne enhed fra det ene år til det andet afhængigt af de fordele, som det ene eller det andet skattesystem, dvs. i moderselskabets hjemland eller i datterselskabets hjemland, indrømmer det. »[E]nhver udvidelse af denne fordel [dvs. oprettelse af en skattemæssig enhed] til grænseoverskridende situationer [ville] have som virkning, at moderselskaber [...] får mulighed for *frit at vælge* den medlemsstat, hvori de fradrager deres ikke-hjemmehørende datterselskabs underskud« (min fremhævelse, nævnte doms præmis 41).

— Endelig var det tilfældet i hele Domstoles praksis om afgifter ved udførsel fra dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), hvori der tilsyneladende gås ud fra det princip, at skatteyderen kan vælge at undgå en skat af kapitalgevinster ved at flytte sit skattemæssige hovedsæde til et andet land, hvor denne skat ikke findes eller er lavere.

81. Mens definitionen af en afbalanceret fordeling af beskatningsmyndigheden altid er baseret på denne mulighed, som skatteyderen har for at vælge et nationalt skattesystem frem for et andet, har jeg svært ved at se, hvordan denne mulighed kan finde anvendelse i den foreliggende sag. Hverken Max-Heinz Feilen eller hans mor har haft mulighed for at overføre beskatningskompetencen i den ene eller begge arvesagerne fra Østrig til Tyskland eller fra Tyskland til Østrig. I den foreliggende sag er der i øvrigt på ingen måde tale om, at Forbundsrepublikken Tyskland kan miste en del af sin beskatningskompetence til Republikken Østrig.

82. Domstolen har endvidere ofte nægtet at begrunde den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen, når der som i dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659) er tale om et enkelt skattesystem:

— Det var tilfældet i dom Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, præmis 59), hvori Domstolen fastslog, at »[n]år en medlemsstat har valgt ikke at beskatte selskaber, der modtager udbytte, og som er etableret på medlemsstatens område, af denne type indkomst, kan den ikke påberåbe sig nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne med henblik på at begrunde en beskatning af selskaber, der modtager udbytte, og som er etableret i en anden medlemsstat«, og i dom Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 48), hvori den fastslog, at »[n]år en medlemsstat har valgt ikke at beskatte udbyttemodtagende hjemmehørende investeringsinstitutter af indenlandsk udbytte, kan den […] ikke påberåbe sig nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne med henblik på at begrunde en beskatning af ikke-hjemmehørende investeringsinstitutter, der modtager sådant udbytte« [37].

— I dom Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, præmis 43) fastslog Domstolen, at »[e]t argument, der bygger på en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, kan således ikke i sig selv begrunde, at en medlemsstat systematisk afviser at indrømme en skattemæssig fordel til et hjemmehørende moderselskab, fordi det har udviklet en grænseoverskridende økonomisk virksomhed, der ikke umiddelbart kan generere skatteindtægter for denne stat«.

— Det samme ræsonnement findes i dom Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, præmis 29), hvori Domstolen fastslog, at »[d]enne forskellige behandling vedrører kun indgående udbytte, som modtages af hjemmehørende moderselskaber, således at det alene er *én og samme medlemsstats* beskatningskompetence, der er berørt« (min fremhævelse).

37 — Jf. også domme Kommissionen mod Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670, præmis 76-79) og Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 99).

83. Ved en læsning af disse domme, hvor nødvendigheden af at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen ikke er blevet accepteret som en begrundelse for en restriktiv skatteforanstaltning, finder jeg ingen begrundelse for at acceptere den i den foreliggende sag, hvor der kun er tale om det tyske skattesystem, som ikke havde noget at gøre med den første arvesag og kun finder anvendelse på den anden arvesag.

84. I visse andre domme, bl.a. domme Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) og Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), ser Domstolen, selv om den ikke har accepteret den pågældende begrundelse, imidlertid ud til at have defineret den bredere som »sikre symmetrien mellem kompetencen til at beskatte overskud og muligheden for at fradrage underskud« (Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 24), et udtryk, der kan genfindes i dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 32 ff.).

85. På baggrund af denne meget bredere opfattelse, der ikke længere kræver, at skatteyderen har mulighed for at »vælge« det ene eller det andet skattesystem, kan det også i den foreliggende sag påstås, at Forbundsrepublikken Tyskland overhovedet ikke havde kompetence til at beskatte den første arv og derfor naturligvis ikke har nogen forpligtelse til at tage hensyn hertil i den anden arvesag. Jeg er dog af den opfattelse, at et sådant ræsonnement indgår mere logisk i prøvelsen af sammenligneligheden af situationer, som jeg har foretaget ovenfor inden prøvelsen af begrundelserne.

86. Det kan endvidere fremhæves, at bestemmelserne i overenskomsten mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig om undgåelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med arv af 4. oktober 1954 endnu fandt anvendelse i 2004, hvor moderen var medarving efter sin datter, og i 2007, hvor sagsøgeren arvede sin mor. I denne overenskomst aftalte de to lande en passende fordeling af deres beskatningskompetence. I henhold til artikel 5, stk. 1, i denne overenskomst tilkommer retten til at beskatte en arv den medlemsstat, i hvilken arveladeren havde sin bopæl ved sin død, for så vidt som der ikke var tale om fast ejendom eller aktiver i en virksomhed.

87. Det var således Republikken Østrig, der havde ret til at beskatte moderens erhvervelse af arven efter hendes datter, da datteren var bosiddende i Østrig ved sin død i 2004. Forbundsrepublikken Tyskland havde ret til at beskatte erhvervelsen af arven efter moderen, da hun var bosiddende i Tyskland i 2007. Denne klare og hensigtsmæssige fordeling af beskatningskompetencen ville blive anfægtet, hvis Forbundsrepublikken Tyskland var forpligtet til delvist at afstå fra sin beskatningskompetence i forbindelse med den anden erhvervelse i 2007 og dermed til at nedsætte arveafgiften med den begrundelse, at Republikken Østrig havde udøvet sin beskatningskompetence i forbindelse med arven efter datteren i 2004.

88. Når det er sagt, er det så virkelig en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, Forbundsrepublikken Tyskland ønsker? Er det ikke snarere blot anvendelsen af fordelingen (helt kort) af beskatningskompetencen mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig, der på en måde indtræder før udøvelsen af beskatningskompetencen, idet beviset i øvrigt er, at fordelingen af beskatningskompetencen kan ske på grundlag af tilknytningskriterier, der normalt kan give anledning til forskelsbehandling eller restriktioner, som f.eks. nationalitet eller bopæl (jf. dom Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221) [38].

38 — Præmis 71 i dom F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) bekræfter dette ræsonnement med følgende ordlyd: »Republikken Østrig, der i disse to overenskomster [om undgåelse af dobbeltbeskatning] har givet afkald på sin beskatningsret til støttebeløb udbetalt til personer, der er bosiddende i disse to medlemsstater, kan ikke påberåbe sig en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen for at pålægge de fonde, der udbetaler sådanne støttebeløb til disse personer, en særlig skat med den begrundelse, at disse personer ikke er underlagt dens skattemyndighed. Denne medlemsstat har således frit accepteret fordelingen af beskatningskompetencen, som den fremgår af selve bestemmelserne i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som den har indgået med henholdsvis Kongeriget Belgien og Forbundsrepublikken Tyskland.«

89. Mens der her afslutningsvis er tale om Forbundsrepublikken Tysklands og Republikken Østrigs anvendelse af fordelingen af den beskatningskompetence, de har aftalt indbyrdes, er jeg ikke af den opfattelse, at det er nødvendigt at tale om en (afbalanceret) fordeling af beskatningskompetencen for at fastslå, at (den tyske) lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke er uforenelig med EU-retten.

V – **Forslag til afgørelse**

90. Henset til det ovenstående foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof (forbundsdomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager), således:

»De frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 63, stk. 1, TEUF, sammenholdt med artikel 65 TEUF, er ikke til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som ved arv fastsætter en nedsættelse af arveafgiften for personer omfattet af en bestemt afgiftsklasse, når arven omfatter aktiver, som inden for de seneste ti år inden arven allerede er blevet arvet af personer omfattet af nævnte afgiftsklasse, og der med hensyn til denne forudgående arv blev fastsat arveafgift i medlemsstaten, mens en afgiftsnedsættelse er udelukket, hvis den forudgående arv kun blev pålagt arveafgift i en anden medlemsstat.«