Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MELCHIOR WATHELET
föredraget den 17 mars 2016 [1]

Mål C-123/15

Max-Heinz Feilen
mot
Finanzamt Fulda

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Fri rörlighet för kapital — Arvsskatt — Bestämmelser i en medlemsstat som föreskriver en nedsättning av arvsskatten när arvet omfattar egendom som redan, under de tio föregående åren, varit föremål för arvsskatt i denna medlemsstat — Kvarlåtenskap som ärvts och beskattats i en annan medlemsstat”

1. Denna begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen), rör tolkningen av artikel 63.1 FEUF och artikel 65 FEUF. Den har gjorts inom ramen för en tvist mellan Max-Heinz Feilen och Finanzamt Fulda (skattemyndigheten i Fulda) avseende den sistnämndas vägran att medge nedsättning av arvsskatt gällande arvet efter den förstnämndes mor.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – *Unionsrätt*

2. I artikel 1.1 i direktiv 88/361/EEG [2] föreskrivs följande:

”I den mån annat inte föreskrivs i det följande skall medlemsstaterna avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna. För att underlätta tillämpning av detta direktiv skall kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1.”

3. I bilaga I till direktiv 88/361 upptas i uppräkningen av kapitalrörelser under rubriken XI ”Personliga kapitalrörelser” arv och testamentsförordnanden.

B – *Tysk rätt*

4. Följande bestämmelser i den tyska lagen om arvs- och gåvoskatt (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) [3] var tillämpliga under beskattningsåret 2007.

1 — Originalspråk: franska.

2 — Direktiv av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1 s. 44).

3 — Bestämmelser som följer av den version av nämnda lag som offentliggjordes den 27 februari 1997 (*Bundesgesetzblatt* I, s. 378) och senast ändrats genom den lag som åtföljde budgeten (Haushaltsbegleitgesetz) av den 29 december 2003 (*Bundesgesetzblatt* I, s. 3076) (nedan kallad ErbStG).

5. I 1 § första stycket punkt 1 ErbStG föreskrevs att arv omfattades av denna lag och utgjorde beskattningsbara händelser.

6. Enligt 2 § första stycket punkterna 1–3 ErbStG inträder skattskyldigheten:

”1. I de fall som avses i 1 § första stycket punkterna 1–3 när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle, […] har sitt hemvist i landet, för samtliga överförda tillgångar. Som person med hemvist i landet räknas:

a) fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i landet,

…

3. I alla andra fall för överförda tillgångar bestående av tillgångar i Tyskland i den mening som avses i 121 § i lagen om värdering av tillgångar (Bewertungsgesetz).”

7. I 15 § ErbStG fastställs skatteklasserna. Första stycket har följande lydelse:

”Beroende på det personliga förhållandet mellan mottagaren och arvlåtaren eller gåvogivaren gäller följande tre skatteklasser:

Skatteklass I:

1. Make och registrerad partner,

2. Barn och styvbarn.”

8. Vad gäller nedsättning av skatt anges i 27 § ErbStG följande:

”1) Om tillgångar på grund av dödsfall överförs till personer som tillhör skatteklass I, vilka under de senaste tio åren redan hade ärvts från personer från denna skatteklass och för vilka skatt ska påföras enligt denna lag, nedsätts den skatt som ska påföras på dessa tillgångar på följande sätt, om inte annat följer av tredje stycket:

med … procent	Om det mellan de båda tidpunkter då skatten uppkommer har förflutit
50	mindre än ett år
45	mer än ett år men mindre än två år
40	mer än två år men mindre än tre år
35	mer än tre år men mindre än fyra år
30	mer än fyra år men mindre än fem år
25	mer än fem år men mindre sex år
20	mer än sex år men mindre än åtta år
10	mer än åtta år men mindre än tio år

2) …

3) Nedsättningen enligt första stycket får inte överskrida det erhållna beloppet vid tillämpningen av de procentsatser som föreskrivs i första stycket som den tidigare arvtagaren har betalat för arv av samma tillgångar.”

II – Omständigheterna vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9. Max-Heinz Feilen, som har hemvist i Tyskland, är ensam arvtagare till sin mor, som avled år 2007 i den medlemsstaten, där den avlidna också senast hade hemvist. Arvet efter modern utgjordes huvudsakligen av hennes andel av arvet efter hennes dotter, som avled år 2004 i Österrike, där även modern bott fram till dotterns död. Skiftet av arvet efter dottern i Österrike ägde rum först efter moderns död. Arvskatten för detta arv, som erlades av Max-Heinz Feilen i Österrike, uppgick till 11 961, 91 euro.

10. Max-Heinz Feilen upptog i arvskattedeklarationen efter sin mor, vilken upprättades i Tyskland, den skatt som erlagts i Österrike som skuld i dödsboet, och ansökte om nedsättning av den tyska skatten enligt § 27 ErbStG. I sitt beslut av den 28 oktober 2009 medgav Finanzamt Fulda (skattemyndigheten i Fulda) avdrag för den skatt som erlagts i Österrike men avslog yrkandet om nedsättning av skatt.

11. Finanzgericht (skattedomstolen) lämnade Max-Heinz Feilens överklagande av Finanzamt Fuldas beslut utan bifall, på det huvudsakliga skälet att det enligt 27 § första stycket ErbStG krävs att det föreligger ett tidigare arv som beskattats enligt denna lag och att detta inte var fallet här, eftersom moderns tidigare förvärv från hennes dotter inte gett upphov till någon arvsrätt som uppkommit i Tyskland. [4]

12. Klaganden överklagade till den hänskjutande domstolen, genom att väcka en ”revisionstalan”. Den hänskjutande domstolen gav uttryck för tvivel om att 27 § ErbStG var förenlig med unionsrätten.

13. Den hänskjutande domstolen angav inledningsvis att det arv som klaganden i det nationella målet mottagit kan ge upphov till tillämpning av unionsrättsliga bestämmelser om fri rörlighet för kapital. Arvet består av en överföring till en eller flera personer av den kvarlåtenskap som en avliden efterlämnat och ingår enligt den hänskjutande domstolen under rubrik XI med lydelsen ”Personliga kapitalrörelser” i bilaga I till direktiv 88/361 och utgör därmed kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63 FEUF, utom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat. [5] Det arv som Max-Heinz Feilen erhållit kan enligt den hänskjutande domstolen inte anses utgöra en rent inhemsk transaktion, eftersom moderns tillgångar huvudsakligen bestod av hennes andel i dotterns kvarlåtenskap i Österrike, det vill säga utländska tillgångar.

14. Den hänskjutande domstolen har, för det andra, anfört att det är osäkert huruvida 27 § första stycket ErbStG utgör en inskränkning i den fria rörligheten för kapital, eftersom bestämmelsen medför en värdeminskning på kvarlåtenskapen för den vars tillgångar beskattas utomlands. [6] Den hänskjutande domstolen uttrycker dock tvivel i detta avseende med hänsyn till domen Block (C-67/08, EU:C:2009:92) i vilken ErbStG, i en dubbelbeskattningssituation, inte ansågs ge upphov till någon inskränkning i den fria rörligheten för kapital eftersom medlemsstaterna inte har någon skyldighet att anpassa sina beskattningssystem till de övriga medlemsstaternas skatte- och avgiftssystem, utan inom ramen för unionsrätten förfogar över ett visst utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende.

15. Den hänskjutande domstolen har, för det tredje, uttryckt att det är osäkert om en sådan inskränkning skulle kunna motiveras. Den har i detta avseende frågat sig dels om 27 § första stycket ErbStG utgör en åtskillnad i behandling som är tillåten enligt artikel 65.1 a FEUF eller en godtycklig diskriminering som är förbjuden enligt artikel 65.3 FEUF, dels om den restriktion som bestämmelsen medför kan motiveras av ett tvingande allmänintresse syftande till att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang.

4 — Modern och dottern var inte, i den mening som avses i 2 § första stycket punkt 1 ErbStG, bosatta i Tyskland och arvet efter dottern omfattade ingen utländsk egendom i den mening som avses i 2 § tredje tycket ErbStG (till skillnad från ”inhemsk” egendom).

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

6 — Dom kommissionen/Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148, punkt 41).

16. Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63.1 FEUF jämförd med artikel 65 FEUF hinder mot en nationell bestämmelse som vid arv föreskriver en nedsättning av arvsskatten för personer tillhörande en viss skatteklass om kvarlåtenskapen inbegriper tillgångar som under de senaste tio åren före arvet redan har ärvts av personer tillhörande denna skatteklass, och arvsskatt för detta tidigare arv har fastställts i denna medlemsstat, medan en nedsättning av skatten är utesluten om arvsskatt för det tidigare arvet har påförts i en annan medlemsstat?”

III – Förfarandet vid domstolen

17. Max-Heinz Feilen, den tyska regeringen, den spanska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen har yttrat sig skriftligen. Alla utom den spanska regeringen yttrade sig vid den muntliga förhandlingen den 27 januari 2016.

IV – Bedömning

A – *Sammanfattning av parternas yttranden*

18. Max-Heinz Feilen anser att domstolen ska besvara frågan jakande. Han framhåller att arv enligt domstolens praxis omfattas av reglerna om fri rörlighet för kapital. Han menar vidare att situationen i målet vid den nationella domstolen inte är jämförbar med den i dom Block (C-67/08, EU:C:2009:92), då det i förevarande fall inte rör sig om ett parallellt skatteuttag med kumulativ verkan, utan enbart om att nationaliteten av ett tidigare arv ges betydelse. Han har vidare anfört att inskränkningen inte kan motiveras av tvingande allmänintresse, det vill säga att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang, eftersom det inte förelåg något direkt samband mellan den skattemässiga fördelen (medgivandet av nedsättning på arvsskatten) och nackdelen (beskattning av det tidigare arvet). Nedsättning av arvsskatten medges nämligen inte med utgångspunkt i den tidigare nationella beskattning som skett.

19. Den tyska regeringen menar däremot att domstolen bör besvara frågan nekande.

20. Den tyska regeringen anser nämligen att den nationella bestämmelsen i fråga inte utgör någon inskränkning i den fria rörligheten för kapital, då värdeminskningen av ett arv som utgörs av utländsk egendom inte är ett resultat av den bestämmelsens tillämpning, vilket skulle göra det till en tysk pålaga, utan av att Förbudsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike parallellt utövar sin beskattningsrätt. Den tyska regeringen menar således att den situation som förelåg i domen Block (C-67/08, EU:C:2009:92) kan anses föreligga även i förevarande fall, i så måtto att Förbundsrepubliken Tyskland inte hade någon skyldighet att anpassa sitt skattesystem för att beakta arvsskatt som erlagts i andra medlemsstater, även om det skulle leda till att ett arv dubbelbeskattades.

21. Den tyska regeringen har i andra hand gjort gällande att den påstådda skillnaden, till följd av 27 § första stycket ErbStG, mellan ett tidigare arv som beskattats i Tyskland och ett tidigare arv som beskattats i en annan medlemsstat inte lett till någon otillåten diskriminering, eftersom nationella och gränsöverskridande situationer inte är objektivt jämförbara. Förbundsrepubliken Tyskland har inte ens samma beskattningsrätt i dessa två fall.

22. Den spanska regeringen menar även den att tolkningsfrågan bör besvaras nekande. Den anser att det föreligger tvingande skäl av allmänintresse som motiverar den åtskillnad i behandling som 27 § ErbStG ger upphov till vad avser var kvarlåtenskapen beskattats, och mer specifikt intresset av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang.

23. Förenade kungarikets regerings uppfattning går i samma riktning. Den menar att den tyska lagstiftningen inte ger upphov till någon inskränkning i den fria rörligheten för kapital, eftersom Förbundsrepubliken Tyskland inte beskattat Max-Heinz Feilens moders utländska kvarlåtenskap högre än vad som skulle ha skett om egendomen enbart befunnit sig i Tyskland. Enligt Förenade kungarikets regering innebär denna lagstiftning nämligen inte en högre beskattning än om egendomen, oavsett var den funnits, inte under de tio senaste åren varit föremål för tysk arvsskatt. Den menar att situationen i förevarande mål mot denna bakgrund är jämförbar med situationen i domen Block (C-67/08, EU:C:2009:92), där den dubbla beskattningen var resultatet av att två medlemsstater parallellt utövat sin beskattningsrätt.

24. Förenade kungarikets regering har även gjort gällande att den påstådda inskränkningen i den fria rörligheten för kapital motiveras av nödvändigheten att bevara konsekvensen i det tyska skattesystemet, vilket således är samma inställning som övriga regeringar intagit avseende det direkta sambandet mellan skattemässig fördel och en på förhand bestämd skatt.

25. Kommissionen har föreslagit att domstolen besvarar frågan jakande.

26. Kommissionen menar att 27 § ErbStG utgör en inskränkning i den fria rörligheten för kapital, då den genom att ge en fördel för successiva ”inhemska” arv som redan beskattats i Tyskland bidrar till värdeminskning av kvarlåtenskap som härrör från en annan medlemsstat.[7] Då sistnämnda kvarlåtenskap är föremål för en högre skatt än ”inhemsk” kvarlåtenskap förefaller utsikten att investera i en annan medlemsstat, bibehålla dessa investeringar och överföra dem till en arvtagare i Tyskland mindre intressant för såväl den avlidne som arvtagaren. Kommissionen har i detta avseende uttryckt att den lösning som domstolen valde i domen Block (C-67/08, EU:C:2009:92) inte är tillämplig eftersom omständigheterna inte är jämförbara.

27. Slutligen har kommissionen anfört att den ifrågavarande åtgärden inte kan anses vara motiverad enligt artikel 65.1 a FEUF. Det föreligger ingen objektiv skillnad i situationerna som motiverar en skattemässig skillnad när det gäller nivån på beskattning av arv av inhemsk kvarlåtenskap och utländsk sådan, eftersom skatteberäkningen i båda fallen är knuten till värdet av den egendom som arvet omfattar. Den omständigheten att den skattemässiga fördelen enbart omfattar inhemsk kvarlåtenskap följer inte av skälen bakom 27 § ErbStG, som är att undvika en alltför omfattande minskning av familjens egendom vid successiva förvärv under relativt kort tid, oavsett var kvarlåtenskapen funnits.

28. Motiveringen att bevara det tyska skattesystemets inre sammanhang, kan enlig kommissionen, inte heller göras gällande i förevarande mål, eftersom skattskyldigheten inte åvilar samma person som den som erhåller den skattemässiga fördelen,[8] då den skattskyldige vid det första arvet i Österrike var klaganden i egenskap av arvtagare till den avlidne, medan den skattskyldige vid det andra arvet i Tyskland var klaganden i det nationella målet, i egenskap av sig själv.

B – *Bedömning*

1. Omfattas det arv som är aktuellt i det nationella målet av unionsrätten, och mer specifikt av reglerna om fri rörlighet för kapital?

29. Såsom Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) själv har anfört i begäran om förhandsavgörande ska denna fråga besvaras jakande.

7 — Det hänvisas till domen Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 30 och följande punkter).

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

30. Enligt fast rättspraxis är medlemsstaterna behöriga att själva bestämma hur deras beskattningsrätt ska utövas, men de måste därvid beakta de skyldigheter som följer av unionsrätten. [9]

31. Domstolen har i detta avseende bland annat slagit fast att ”överföring till en eller flera personer av den kvarlåtenskap som den avlidne efterlämnat, ingår under rubrik XI i bilaga 1 till direktiv 88/361 med lydelsen ’Personliga kapitalrörelser’ och slagit fast att arv utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel [63 FEUF], utom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat”. [10]

32. Till följd av förvärvet av den utländska (österrikiska) kvarlåtenskap som Max-Heinz Feilen erhållit kan omständigheterna inte anses röra en helt inhemsk transaktion.

33. Domstolen skall således pröva huruvida nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, utgör en inskränkning i den fria rörligheten för kapital.

2. Utgör 27 § första stycket en inskränkning i den fria rörligheten för kapital?

34. Förekomsten av en inskränkning i den fria rörligheten för kapital förutsätter att det föreligger en skillnad i skattemässig behandling av situationer som är objektivt jämförbara.

35. I artikel 65.1 a FEUF föreskrivs att bestämmelserna i artikel 63 inte ska påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort. Detta avsteg från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital ska tolkas restriktivt och ska inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en dold inskränkning i den fria rörligheten för kapital och för betalningar, enligt definitionen i artikel 63 FEUF. En åtskillnad i behandling kan endast anses vara förenlig med bestämmelserna om fri rörlighet för kapital när antingen åtskillnaden i behandling rör situationer som inte är objektivt jämförbara eller det är motiverat av tvingande hänsyn till allmänintresset. [11]

36. Åtskillnaden i skattemässig behandling är i förevarande mål uppenbar.

37. Med utgångspunkten, såsom Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) haft, i principen att bestämmelsen i fråga ska tolkas restriktivt på så sätt att skattelättnaden endast ges om det tidigare förvärvet beskattats i Tyskland, konstaterar jag nämligen att dessa bestämmelser ger en fördel åt successiva förvärv av ”inhemsk” kvarlåtenskap (av personer som omfattas av skatteklass I) [12] som redan varit föremål för arvsskatt i Tyskland vid det föregående förvärvet genom arv, jämfört med successiva förvärv av ”utländsk kvarlåtenskap” som inte beskattats i Tyskland men i en annan medlemstat.

9 — Dom kommissionen/Frankrike (C-334/02, EU:C:2004:129, punkt 21); dom kommissionen/Grekland (C-155/09, EU:C:2011:22, punkt 39), och dom kommissionen/Österrike (C-10/10, EU:C:2011:399, punkt 23).

10 — Se särskilt dom Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punkt 58); dom van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punkterna 40–42), dom Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, punkt 22), och dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 20). För andra exempel när det gäller arvsskatt (eller gåvoskatt), se särskilt dom Geurts och Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631), dom Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), dom Eckelkamp m.fl. (C-11/07, EU:C:2008:489), dom Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490), dom Block (C-67/08, EU:C:2009:92), dom Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), dom Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65), dom Halley (C-132/10, EU:C:2011:586), dom kommissionen/Spanien(C-127/12, EU:C:2014:2130), dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), dom kommissionen/Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148), dom Q (C-133/13, EU:C:2014:2460), och dom Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Se även de pågående målen Hünnebeck, C-479/14 (mitt förslag till avgörande lästes upp den 18 februari 2016), och Sparkasse Allgäu, (se generaladvokaten Szpunar förslag till avgörande i mål Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)).

11 — Se dom Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punkt 43); dom Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 29), och dom Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punkt 45).

12 — Enligt 15 § första stycket ErbStG utgörs nära släktingar i ”skatteklass I” av makar och partner, barn och makars barn, barnbarn eller makars barnbarn samt släktingar i rakt uppstigande led.

38. Innan det prövas om det föreligger en inskränkning i den fria rörligheten för kapital kan det vara lämpligt att återge vissa avgöranden som parterna lämnat omfattande hänvisningar till, i det att de berör den tyska arvsskattelagstiftningen.

39. I domen Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 32),[13] uttalade domstolen att ”[g]enom att de nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen medför att ett arv som omfattar en jord- och skogsbruksfastighet belägen i en annan medlemsstat påförs en högre arvsskatt i Tyskland än den som skulle ha påförts där om de tillgångar som arvet omfattar uteslutande varit belägna inom den statens territorium, leder nämnda bestämmelser i förevarande fall till restriktioner för den fria rörligheten för kapital som minskar värdet på arv som omfattar en sådan utanför det tyska territoriet belägen tillgång”.

40. Domstolen har vidare prövat den tyska lagstiftningen i ErbStG i domarna Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 25), och kommissionen/Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148, punkt 43), där den slog fast att i den mån som den avlidnes bosättningsort vid dödsfallet hade betydelse för det grundavdrag som skulle göras avseende den ifrågavarande fasta egendomen medför lagstiftningen att arv mellan dem som saknar hemvist i landet och som omfattar sådan egendom beskattas hårdare, vilket leder till en minskning av egendomens värde, än om åtminstone en av dem har hemvist i landet.[14]

41. I dessa mål tillämpade den medlemsstat där den avlidne var bosatt en högre arvsskatt för utländsk kvarlåtenskap än den som hade gällt om den ärvda egendomen uteslutande fanns i den medlemsstat där arvlåtaren var bosatt[15] (den medlemsstaten beskattade kvarlåtenskapen i båda fallen) eller beräknade skattelättnaden eller beskattningsunderlaget annorlunda, när det gällde gåvor av fast egendom som fanns i Tyskland, utifrån om givaren eller mottagaren bodde i Tyskland eller inte (skattskyldighet för gåva förelåg i båda fallen).[16]

42. I dessa tre mål konstaterade domstolen att det inte förelåg någon objektiv skillnad mellan situationen där ingen av personerna var bosatt i Tyskland och situationen där minst en av personerna var bosatt där, eller mellan arv som innefattar egendom som fanns i Tyskland och arv där egendomen fanns i en annan medlemsstat, eftersom arvskatten på fast egendom i Tyskland bestämdes, enligt ErbStG, utifrån värdet av denna egendom och släktskapet mellan arvlåtaren och arvtagaren. Inget av dessa kriterier har samband med var parterna bor eller var egendomen finns. Det finns således ingen objektiv skillnad mellan dessa situationer som kan medföra att skillnaden i skattemässig behandling är förenlig med fördragets bestämmelser.

43. Flera parter har även hänvisat till domen Block (C-67/08, EU:C:2009:92). Den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering menar att den domen går att tillämpa även i förevarande mål, efter nödvändig anpassning. I det målet hade Margarete Block, som var bosatt i Tyskland, ålagts att betala tysk arvsskatt på egendom som fanns i Spanien, utan att få göra avdrag för den arvsskatt som erlagts i Spanien. Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Spanien hade nämligen inget avtal sinsemellan för att undvika dubbelbeskattning på arvsskattens område.

13 — Se O’Shea, T., ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules, Tax Notes International, 11 februari 2008, s. 468 ff., Michel, V., ”Impôt sur les successions et situation du bien imposé”, Europe, mars 2008, s. 16, Leistentritt, M., ”Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr”, *European Law Reporter* (ELR) 7-8/2008, s. 271 ff., Kemmeren, E.C.C.M., ”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 — Se, när det gäller ErbStG och frågan om dess förenlighet med unionsrätten, bl.a. Fraberger, F., ”Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, p. 30”, Tumpel, M., ”Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer”, SWI 2000, s. 27, Fellner, K., Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?”, RdW 2005, s. 44, Fellner, K., ”Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?”, SWK 2006, s. 571, Fraberger, F., Burgstaller, E. och Haslinger, K., ”Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer”, taxlex 2007, s. 707, och särskilt s. 715, och Petritz, M., ”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, punkt 32), och generaladvokaten Mazáks förslag till avgörande inför domen Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, punkt 35).

16 — Dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 25) och dom kommissionen/Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148, punkt 43).

44. Domstolen slog i det målet fast att det inte förelåg någon inskränkning i den fria rörligheten för kapital, eftersom en dubbelbeskattning som denna var resultatet av att två medlemsstater parallellt utövade sin beskattningsrätt.

45. Enligt min mening skiljer sig förevarande mål något från de avgöranden som redovisats ovan.

46. För det första kännetecknades den dubbelbeskattningssituation som låg till grund för bedömningen i domen Block (C-6708, EU:C:2009:92) av avsaknaden av skattemässig skillnad i behandling, eftersom den tyska lagstiftningen gällde på samma sätt för alla skattskyldiga. Det är riktigt att Margarete Block ålagts att betala mer i skatt än om hela kvarlåtenskapen funnits i Tyskland. Detta var dock inte en konsekvens av den tyska lagstiftningen utan ett resultat av att två medlemsstater parallellt utövade sin beskattningsrätt. [17]

47. För det andra rör situationen i förevarande mål, till skillnad från de situationer som låg till grund för bedömningen i domarna Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), och kommissionen/Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148), inte situationer som är objektivt jämförbara, det vill säga situationen att en skattskyldig som är bosatt i Tyskland vilken ärvt kvarlåtenskap som redan beskattats där under de tio senaste åren i Tyskland och situationen att en annan skattskyldig, likaledes bosatt i Tyskland, som ärvt kvarlåtenskap som redan, under samma period, beskattats i en annan medlemsstat.

48. Jag ska här återge vissa överväganden som jag gjort avseende detta problem med jämförbarhet i mitt förslag till avgörande inför domen Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, punkterna 37–40):

”37. Däremot är situationerna för personer med respektive utan hemvist inte jämförbara såvitt avser en medlemsstats skattesystem om denna medlemsstat saknar rätt att beskatta personer utan hemvist i landet eller inte utövar denna rätt.[[18]].

38. Detta krav förklarar den presumtion som domstolen gav uttryck för i domen i målet Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24), där det anges att ’fasta driftställen som är belägna i en annan medlemsstat … inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för fasta driftställen som är belägna i landet, *när det gäller de bestämmelser som en medlemsstat föreskriver i syfte att undanröja eller lindra dubbelbeskattning av det inhemska bolagets inkomster*’ (kursiverat här).[[19]].

39. Detta är inte någon ny tanke. Redan i domen i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) slog domstolen fast att enskilda aktieägare i ett dotterbolag utan hemvist i Förenade kungariket inte hade rätt till samma skattetillgodohavande som enskilda aktieägare i ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket när det gällde utdelning från dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket, om det inte hade tagits ut någon brittisk skatt på denna utdelning till utlandet. I domen förtydligade domstolen också att dess slutsats skulle ha blivit en annan om Förenade kungariket genom ett avtal för att undvika dubbelbeskattning eller ett ensidigt beslut hade behållit rätten att ta ut brittisk inkomstskatt på utdelning som lämnar landet.

17 — Dom Kerckhaert och Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, punkt 20), och dom Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, punkt 26 och följande punkter).

18 — Detta synsätt bekräftades i punkt 65 i domen Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829): ”då Förbundsrepubliken Tyskland inte utövar någon beskattningsrätt avseende inkomsterna från ett sådant fast driftställe, och det inte längre är tillåtet att dra av underskott från ett sådant driftställe i Tyskland, är situationen för ett fast driftställe beläget i Österrike inte jämförbar med den som gäller för ett fast driftställe beläget i Tyskland vad gäller de bestämmelser som Förbundsrepubliken Tyskland föreskriver i syfte att undanröja eller lindra dubbelbeskattning av det inhemska bolagets inkomster”.

19 — Se punkterna 27 och 64 i domen Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

40. Mot bakgrund av detta fann domstolen att artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF ’inte utgör hinder för en medlemsstat att vid utdelning från ett bolag med hemvist i denna stat ge de bolag som tar emot denna utdelning och som också har hemvist i denna stat ett skattetillgodohavande som motsvarar den skatt som det utdelande bolaget har erlagt på utdelad vinst, medan i en annan medlemsstat hemmahörande bolag som erhåller utdelning och som inte är skattskyldiga för denna utdelning i förstnämnda stat inte medges något sådant tillgodohavande’ [20].”

49. Jag drog slutsatsen att ”[e]ftersom en skattemässig fördel inte kan föreligga om det inte föreligger någon beskattningsrätt [21], förefaller mig situationen för ett sådant bolag som Timac Agro inte vara jämförbar med situationen för ett bolag med hemvist i Tyskland och ett fast driftställe i samma medlemsstat” [22] (punkt 74 i förslaget till avgörande).

50. Med andra ord är det avgörande kriteriet vid prövningen av om nationella och gränsöverskridande förhållanden är objektivt jämförbara huruvida den medlemsstaten i fråga har beskattningsrätt i de båda situationerna. [23]

51. Dessa slutsatser gör sig gällande även i förevarande mål. Såsom den tyska regeringen har påpekat omfattas i en rent nationell situation alla förvärv, såväl det föregående som det senare, av den tyska beskattningsrätten. När det däremot gäller gränsöverskridande förhållanden, såsom det vid den nationella domstolen, varken hade eller kommer Förbundsrepubliken Tyskland att ha någon beskattningsrätt avseende det föregående förvärvet, utan dess beskattningsrätt avser enbart det senare förvärvet. Förbundsrepubliken Tyskland är således inte, vid utövandet av sin beskattningsrätt, inklusive den skattelättnad som föreskrivs i 27 § ErbStG, skyldig att beakta (tidigare) förvärv som inte omfattats av dess beskattningsrätt.

52. Med andra ord har Förbundsrepubliken Tyskland inte gett en fördel för arv av nationell kvarlåtenskap jämfört med utländsk kvarlåtenskap som den också beskattat. Förbundsrepubliken Tyskland har i detta fall inte beskattat den utländska kvarlåtenskapen.

53. Då situationerna inte är jämförbara utgör skillnaden i behandling inte en inskränkning av den fria rörligheten för kapital.

3. I andra hand: Huruvida inskränkningen är motiverad

54. För det fall att domstolen skulle komma fram till att situationerna var jämförbara och att det därmed föreligger en inskränkning i den fria rörligheten för kapital, menar jag att den i alla händelser är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset.

55. Jag kommer nedan att analysera de skäl som åberopats i de skriftliga inlagorna och vid förhandlingen, det vill säga det tyska skattesystemets inre sammanhang och nödvändigheten av att säkerställa en balanserad fördelning av beskattningsrätten.

20 — Dom Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 74). För ett senare avgörande i vilket domstolen slagit fast att skillnaden i fråga om objektiv situation följer av att en medlemsstat avstår från att utöva sin beskattningsrätt på utdelningar som lämnats av bolag med säte i en annan medlemsstat till följd av en konvention om undvikande av dubbelbeskattning, se dom Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, punkterna 80–82).

21 — Enligt den princip som slogs fast i punkt 24 i domen Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) och som tidigare hade tillämpats i domen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773)

22 — Denna slutsats gäller endast för beskattningsåret 1999 (den andra tolkningsfrågan i det mål som ledde till domen Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) eftersom beskattningsrätten hade utövats tidigare år och det därmed förelåg likvärdighet (den första tolkningsfrågan). Domstolen slog i punkt 28 i domen fast (och bekräftade därmed mitt förslag till avgörande) att genom att det medgivits samma fördel till såväl inhemska som utländska bolag har dessa ”likställts”, och det förelåg därmed likvärdiga situationer.

23 — Dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24), och dom Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, punkt 65).

a) Skattesystemets inre sammanhang

56. Domstolen har slagit fast att behovet av att upprätthålla ett skattesystems inre sammanhang kan motivera en inskränkning av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget. [24]

57. Domstolen har i detta avseende krävt att det, för samme skattskyldige och samma skatt, i skattesystemet finns ett direkt samband mellan skattefördelen i fråga och kompensationen för denna genom ett visst skatteuttag. [25] Jag ska pröva dessa tre förutsättningar, varav den avseende ett direkt samband mellan skattefördelen och ett visst skatteuttag är den mest betydelsefulla.

i) Direkt samband mellan skattefördelen och ett visst skatteuttag.

58. Den tyska lagstiftaren har, när 27 § ErbStG antogs, av rättviseskäl infört en bestämmelse enligt vilken den tyska skattemyndigheten avstår från en del av den arvsskatt som aktualiseras, av det skälet att den redan tagit ut arvsskatt på samma egendom vid ett tidigare förvärv, under de tio närmast föregående åren, och skattelättnaden minskas utifrån det antal år som har förflutit.

59. Genom att föreskriva en skattelättnad vid det andra förvärvet, syftar 27 § ErbStG delvis till att undvika en dubbel beskattning i Tyskland av egendom som överförs genom arv som ligger nära varandra i tiden. Dubbelbeskattning i Tyskland kan naturligtvis endast uppstå om det skett en första beskattning i Tyskland.

60. Med andra ord, och såsom den spanska regeringen och Förenade kungarikets regering anfört, syftar den skattefördel som följer av den nedsatta skatten till att kompensera för det skatteuttag som skett vid det tidigare förvärvet. Denna fördel hör samman med den omständigheten att beskattningen i Tyskland av det första förvärvet har minskat värdet av det andra förvärvet.

61. Jag instämmer således med den uppfattning som Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) gett uttryck för i begäran om förhandsavgörande att ”det finns ett samband mellan skatten (som åläggs vid det senare förvärvet) och skattelättnaden (när skatten tas ut vid det andra förvärvet)”. [26]

62. Det är i detta avseende möjligt att se ett samband mellan förevarande mål och de situationer som bedömdes i domarna kommissionen/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793) och kommissionen/Ungern (C-253/09, EU:C:2011:795).

63. Enligt ungersk rätt tas en proportionell skatt ut vid köp av fast egendom som är avsedd för stadigvarande boende. Den skatt som betalats vid tidigare förvärv dras av från den skatt som utgår vid det andra förvärvet (och så vidare), så att den utgår enbart på skillnaden i pris (ungefär som mervärdesskatt). När det första köpet gjorts i en annan medlemsstat, ska däremot hela det andra köpet i Ungern beskattas. Även om domstolen slog fast att detta innebar en inskränkning i den fria rörligheten för kapital, konstaterade den också att denna inskränkning var motiverad av hänsyn till det ungerska skattesystemets inre sammanhang, eftersom det förelåg ett direkt samband mellan skattefördelen vid det andra förvärvet och den ursprungliga skatten. [27]

24 — Dom Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punkt 21), dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 43), dom kommissionen/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793, punkt 77), dom kommissionen/Ungern(C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 78), och dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 71).

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

26 — Generaladvokaten Mengozzis förslag till avgörande inför dom Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, punkt 71) där han talar om ”direkt samband och logisk symmetri”.

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

64. Domstolen intog samma synsätt i domen kommissionen/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793), som meddelades samma dag, avseende ett jämförbart belgiskt system. Den slog i punkt 73 i nämnda dom fast att ”[e]ftersom Konungariket Belgien inte har någon beskattningsrätt med avseende på tidigare förvärv i en annan medlemsstat som gjorts av personer som bestämt sig för att förlägga sin nya permanentbostad till regionen Flandern, återspeglar utformningen av denna skatteförmån logisk symmetri”. [28]

65. I förevarande mål var det den första arvsbeskattningen i Österrike som minskade värdet av det andra arvet, och inte den arvsskatt som betalats i Tyskland. En procentuell minskning av den tyska arvsskatten vid ett andra förvärv uppkommer enbart för att den är knuten till det belopp som tagits ut i arvsskatt vid ett tidigare förvärv. Den skatt som uppkommer vid de två arven rör samma kvarlåtenskap, i vart fall vad gäller dess värde, om än inte fysiskt, även om möjligheten att visa detta ökar ju kortare tid som förflutit mellan de två förvärven.

ii) Fördelen och uttaget ska röra samma skatt

66. Detta villkor [29] är uppenbart uppfyllt i förevarande mål, eftersom både skattefördelen och skatteuttaget rör arvsskatt.

iii) Samme skattskyldige ska beröras

67. Detta villkor är sällan uppfyllt i sig. [30] Domstolen har också slagit fast att de två första villkoren ”specifikt att det rör sig om samme skattskyldige och samma skatt [i vissa avgöranden] har ansetts vara tillräckligt … för att visa att det föreligger ett sådant samband”, [31] det vill säga samband mellan skattefördelen och skatteuttaget.

68. Domstolen har i domen kommissionen/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793), efter att ha konstaterat ett samband mellan skattefördel och uttag, i punkt 75 lagt till att det ”rör sig nämligen dels om en och samma skattebetalare som redan har erlagt den ifrågavarande skatten och som kan få rätt till avdrag, dels om en förmån som beviljas inom ramen för en och samma beskattning”. På så sätt är dessa omständigheter bevis för det direkta samband, som avses i punkt 71 i den domen, som är det enda villkoret för att motiveringen avseende konsekvens i skattesystemet ska godtas.

69. Även om, i förevarande mål, det direkta sambandet är klart bevisat, ska jag framhålla att den skattskyldige som ska betala arvsskatt på det andra förvärvet uppenbart inte är densamma som haft att betala arvsskatten vid det första förvärvet eftersom den personen med nödvändighet är avliden.

28 — Detta resonemang kunde ha föranlett domstolen att dra slutsatsen att de ifrågavarande situationerna inte var likvärdiga. Se, för ett motsvarande synsätt, dom Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkt 42). Jag konstaterar emellertid att domstolen i dessa mål kunde ha kommit fram till att situationerna i realiteten inte var likvärdiga, vilket utesluter förekomsten av en inskränkning i den fria rörligheten för personer och medför att en prövning av eventuella berättigande skäl onödiggörs (se punkterna 34–53 i förevarande förslag till avgörande).

29 — Se dom Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, punkt 40), dom Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punkt 57), och dom Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punkt 36).

30 — Dom Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punkt 35), och dom Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, punkt 36).

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

70. Mot den bakgrunden föreslår jag att domstolen ska tolka detta villkor fritt, såsom redan föreslagits av generaladvokaten Kokott i hennes förslag till avgörande i målet Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), där hon anförde att ”det undantagsvis kan föreligga ett samband som kan motiveras med hänvisning till skattemässig kongruens även när en beskattning av en skattskyldig kompenseras genom att en annan skattskyldig erhåller en motsvarande gottgörelse”. [32]

71. Två omständigheter leder mig till uppfattningen att det föreligger exceptionella omständigheter i förevarande mål. För det första avser regleringen samma arvsbeskattningsbara egendom. I förevarande mål rör det egendom från fru Feilens dotter som modern ärvt och som sedan förvärvats av Max-Heinz Feilen genom hans moders dödsfall. Vidare är de skattskyldiga, även om de inte är samma person, med nödvändighet medlemmar i samma familj. Syftet med lagstiftningen är klart att beakta att egendom som övergår från generation till generation normalt inte beskattas på nytt förrän viss tid förflutit. I praktiken syftar den till att, faktiskt och rättsligt, förhindra att samma kvarlåtenskap förminskas genom att den blir föremål för en andra, oproportionerlig skatt på kort tid. Domstolen har slagit fast att konsekvensen i skattesystemet (och mer specifikt förekomsten av en fördel och skatteuttaget) ska bedömas utifrån den ifrågavarande lagstiftningens syfte. [33]

72. För fullständighetens skull ska jag vidare påpeka att syftet med den ifrågavarande lagstiftningen inte nödvändigtvis skulle förfelas av att ett avdrag medges i Tyskland i en situation såsom den i målet vid den nationella domstolen, där arvsskatten betalats i en annan medlemsstat på ett tidigare arv mellan nära släktingar under de tio närmast föregående åren.

73. Såsom Förenade kungarikets regering framhållit kan den andra medlemsstaten tänkas tillämpa avsevärt lägre arvsskatt än Tyskland gör. Om Förbundsrepubliken Tyskland var skyldig att medge avdrag av det enda skälet att arvsskatt betalts i en annan medlemsstat på samma egendom under de tio senaste åren, skulle Förbundsrepubliken Tyskland kunna vara skyldig att medge ett högre avdrag på det andra förvärvet än vad som betalats i skatt i anledning av det första förvärvet.

b) Bibehålla en balanserad beskattningsrätt

74. En inskränkning i den fria rörligheten för kapital kan även motiveras av behovet av att bibehålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. [34]

75. Jag medger att jag har vissa svårigheter att helt uppfatta den exakta omfattningen av denna rättfärdigandegrund, som förefaller mig ha en något särpräglad ställning i domstolens praxis.

76. Den är, för det första, den senaste av de grunder som godtagits av domstolen för att, när det gäller direkt beskattning, rättfärdiga en åtgärd som hindrar eller försvårar utövandet av en av de grundläggande friheterna för rörlighet.

77. Denna rättfärdigandegrund är också den enda som godtagits av domstolen utan att parterna åberopat den, i vart fall i denna form. Så var fallet i domen Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 43 och följande punkter).

32 — Punkt 61. Se Hintsanen, L., och Pettersson, K., 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 och följande, (”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 — Dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 44 och där angiven rättspraxis), och dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 69).

34 — Se dom kommissionen/Förenade kungariket (C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 24) med hänvisning till dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 51), dom Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punkterna 51, 57 och 60), och dom A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 46). Se även dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkterna 28 och följande).

78. Inledningsvis beaktade domstolen rättfärdigandegrunden enbart när den i ett mål gjorde sig gällande tillsammans med två andra rättfärdigandegrunder, nämligen behovet av att bekämpa skatteflykt och behovet av att förebygga risken för ett dubbelt utnyttjande av samma fördel.

79. Senare har domstolen endast krävt en kombination av de två förstnämnda argumenten [domen Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, särskilt punkt 60)] innan den i domen X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 28 och följande punkter) slog fast att bibehållandet av en balanserad beskattningsrätt i sig kunde utgöra en motivering.

80. När det gäller definitionen av denna rättfärdigandegrund ger ett stort antal avgöranden vid handen att domstolen lämnat medlemsstaterna möjlighet att förhindra skattskyldiga att välja mellan flera nationella skattesystem, vilket kunde försvåra medlemsstaternas möjlighet att utöva sin beskattningsrätt: [35]

— Den utgjorde ett legitimt skäl för förhindrande av ”loss shopping” i domen Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), där det för övrigt visades att Marks & Spencer inte kunde välja mellan flera nationella skattesystem, vilket föranledde domstolen att förklara att den brittiska lagstiftningen inte var proportionerlig (särskilt punkt 53 och följande punkter).

— Så var fallet i domen Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), där den skattskyldige kunde ha ett val när det gäller avdrag för finansiella överföringar inom koncerner.

— Så var fallet i domen Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 52), där den skattskyldige hade möjligheten ”att välja att beakta förlusterna i nämnda fasta driftställe i den medlemsstat där det har sitt säte, eller i en annan medlemsstat”. [36]

— Så var även fallet i domen Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), där domstolen i punkt 39 anförde att ”frågan [uppkommer] huruvida vinster och förluster i bolag som ingår i den ifrågavarande koncernen endast rör bolag hemmahörande i en och samma medlemsstat” och ”av förluster som redovisats i en och samma medlemsstat”. Eftersom det inte fanns någon möjlighet att välja mellan flera nationella skattesystem godtogs inte bevarandet av en balanserad beskattningsrätt som motivering.

— Så var också fallet i domen SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), där domstolen i punkt 63 uttalade att ”den medlemsstat i vilken det bolag som beviljar avvikande eller vederlagsfria förmåner har sitt hemvist skulle vara tvungen att i egenskap av sådan hemviststat, beroende på de närstående bolagens val, avstå från sin rätt att beskatta det bolagets inkomst, eventuellt till förmån för den medlemsstat i vilken det bolag som erhåller förmånerna har sitt säte”.

— Så var vidare fallet i domen X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), där Konungariket Nederländerna motiverade sin lagstiftning som förhindrade ett bolag att skönsmässigt välja att ange sitt dotterbolag utan säte i landet som samma skattemässiga enhet som sig självt eller inte och vidare att fritt upplösa en sådan samlad beskattningsenhet från ett år till ett annat utifrån vilka fördelar som den ges i ett visst nationellt skattesystem, antingen där moderbolaget har sitt säte eller den där dotterbolaget har sitt säte. ”[A]ll utvidgning av denna förmån [det vill säga att ange bolagen som en skattemässig enhet] till att även omfatta gränsöverskridande situationer leder till att moderbolagen *fritt kan välja* i vilken medlemsstat de önskar göra gällande underskottet i dotterbolag som saknar hemvist i landet” (kursiverat här, punkt 41 i domen);

35 — Domstolen har i domen Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punkt 55), talat om ”inkomst som normalt får beskattas i den ena av dessa medlemsstater flyttas till den andra medlemsstaten”.

36 — Avsaknaden av möjlighet att välja mellan nationella system föranledde domstolen att inte godta motiveringen bibehållande av en balanserad beskattningsrätt i domen A (C-123/11, EU:C:2013:84, punkterna 48–55).

— Så var slutligen fallet i all domstolens praxis angående beskattning vid utflyttning, från och med domen National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), där den grundläggande utgångspunkten uppenbart är den skattskyldiges val att undvika beskattning av kapitalvinster genom att flytta sin skattemässiga hemvist till ett annat land där sådan skatt inte tas ut eller är lägre.

81. Om definitionen av bibehållandet av en balanserad beskattningsrätt alltjämt grundas på denna möjlighet för den skattskyldige att välja ett nationellt skattesystem framför ett annat, kan jag inte förstå hur den motiveringen skulle kunna göra sig gällande i förevarande mål. Varken Max-Heinz Feilen eller hans mor har haft möjlighet att överföra, från Österrike till Tyskland eller från Tyskland till Österrike, behörigheten att beskatta något av de ifrågavarande arven. Vidare är det i förevarande mål på intet sätt fråga om att Republiken Tyskland skulle kunna förlora någon del av sin beskattningsrätt till förmån för Republiken Österrike.

82. Vidare har domstolen i många fall inte godtagit motiveringen att bibehålla en balanserad beskattningsrätt när, såsom i domen Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), bara ett enda skattesystem aktualiseras.

— Så var fallet i domen Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 59), där domstolen slog fast att ”i och med att en medlemsstat väljer att inte beskatta mottagande bolag som är etablerade inom dess territorium för denna slags inkomst, kan den dock inte åberopa behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i syfte att rättfärdiga beskattningen av mottagande bolag som inte är etablerade i denna medlemsstat” och i domen Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 48), där den slog fast att ”i och med att en medlemsstat väljer att inte beskatta fondföretag med hemvist i landet som erhåller inhemsk utdelning, kan den emellertid inte åberopa behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna för att motivera beskattningen av fondföretag utan hemvist i landet som erhåller sådan inkomst”. [37]

— I domen Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 43), slog domstolen fast att ”[e]tt argument avseende en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan alltså inte i sig motivera att en medlemsstat systematiskt nekar ett i landet hemmahörande moderbolag en skattefördel, med hänvisning till att detta bolag har bedrivit gränsöverskridande ekonomisk verksamhet som inte omgående kommer att generera skatteintäkter till statskassan”.

— Samma resonemang återfinns i domen Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, punkt 29), där domstolen slog fast att ”[s]killnaden i behandling avser … enbart inkommande utdelningar som moderbolag med hemvist i medlemsstaten uppbär, varför det är *en och samma medlemsstats* beskattningssuveränitet som berörs” (kursiverat här).

83. Vid en genomgång av dessa domar, där behovet av att bibehålla en balanserad beskattningsrätt inte har godtagits för att motivera en restriktiv beskattningsåtgärd ser jag ingen anledning att godta den motiveringen i förevarande mål, som endast rör det tyska skattesystemet, ett system som inte alls gäller för det första arvet utan enbart för det andra.

84. Domstolen förefaller emellertid, i vissa andra domar och i synnerhet i domarna Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) och Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), även om den där inte godtagit motiveringen i fråga, ha definierat det på ett mer extensivt sätt, såsom ”säkerställande av symmetrin mellan rätten att beskatta överskott och rätten att dra av underskott” (dom Philips Electronics, UK (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 24), ett uttryck som återfinns i domen Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 32 och följande punkter).

37 — Se även dom kommissionen/Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670, punkterna 76–79), och dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 99).

85. Utifrån denna mer omfattande utgångspunkt, enligt vilken det inte längre finns något krav på att den skattskyldige ska ”välja” mellan flera skattesystem, kunde det också påstås att eftersom Förbundsrepubliken Tyskland inte hade någon beskattningsrätt vid det första arvet var den heller inte skyldig att beakta den skatten vid det andra arvet. Jag anser emellertid att ett motsvarande resonemang låter sig göras på ett mer logiskt sätt inom ramen för bedömningen av om situationerna är jämförbara, såsom jag gjort ovan före prövningen av motiveringar.

86. Det kan vidare understrykas att år 2004, då modern ärvde en del av dotterns kvarlåtenskap, och år 2007, då klaganden ärvde sin mor, var bestämmelserna i konventionen mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike om undvikande av dubbelbeskattning på arvsskatteområdet av den 4 oktober 1954 alltjämt tillämpliga. I denna konvention hade de två medlemsstaterna kommit överens om en uppdelning av sin respektive beskattningsrätt. Enligt artikel 5.1 i konventionen tillföll beskattningsrätten den medlemsstat inom vilken den avlidne hade sin hemvist vid dödsfallet, i den mån det inte rörde sig om fast egendom eller företagsegendom.

87. Det var således Republiken Österrike som hade rätten att beskatta moderns förvärv genom arvet efter hennes dotter, eftersom dottern bodde i Österrike när hon avled år 2004. Förbundsrepubliken Tyskland hade rätten att beskatta arvet efter modern, eftersom hon bodde i Tyskland år 2007. Denna tydliga fördelning av beskattningsrätten skulle omkullkastas om Förbundsrepubliken Tyskland var skyldig att delvis avstå från sin rätt till beskattning vid det andra förvärvet år 2007 och därmed sätta ned arvsskatten av det skälet att Republiken Österrike utövat sin rätt att beskatta arvet efter dottern år 2004.

88. Med detta sagt, kan det då verkligen sägas att det rör sig om ett bibehållande av en ”balanserad” beskattningsrätt som Förbundsrepubliken Tyskland eftersträvar? Rör det sig inte snarare om en tydlig och enkel uppdelning av beskattningsrätten mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike, som på ett sätt uppkommer innan utövandet av deras respektive skatterättsliga suveränitet? Detta visas för övrigt av att uppdelningen av beskattningsrätten får göras utifrån anknytningsfaktorer som normalt är diskriminerande eller utgör inskränkningar, såsom nationalitet eller bosättning (se domen Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221). [38]

89. Sammanfattningsvis anser jag att då förevarande fall rör tillämpningen av den uppdelning av beskattningsrätten som Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike kommit överens om sinsemellan, är det inte nödvändigt att tala om en (balanserad) fördelning av beskattningsrätten för att komma fram till att (den tyska) lagstiftningen som är i fråga i det nationella målet inte är oförenlig med unionsrätten.

V – Förslag till avgörande

90. Mot bakgrund av vad som anförts ovan föreslår jag att domstolen besvarar den tolkningsfråga som ställts av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) på följande sätt:

Den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63.1 FEUF jämförd med artikel 65 FEUF utgör inte hinder mot en nationell bestämmelse som vid arv föreskriver en nedsättning av arvsskatten för personer tillhörande en viss skatteklass om kvarlåtenskapen inbegriper tillgångar som under de senaste tio åren

38 — Punkt 71 i domen F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612), bekräftar detta synsätt enligt följande: ”Republiken Österrike, som i dessa [dubbelbeskattnings]avtal har avsagt sig möjligheten att utöva sin beskattningsrätt på gåvor till personer som har hemvist i någon av de två andra medlemsstaterna, inte göra gällande en välavvägd fördelning av beskattningsrätten i syfte att ålägga stiftelser som lämnar gåvor till dessa personer en särskild skatt med motiveringen att dessa personer inte omfattas av dess beskattningsrätt. Den medlemsstaten har alltså valt den fördelning av beskattningsrätten som följer av själva bestämmelserna i de skatteavtal som Republiken Österrike har ingått med Konungariket Belgien respektive Förbundsrepubliken Tyskland”.

före arvet redan har ärvts av personer tillhörande denna skatteklass, och arvsskatt för detta tidigare arv har fastställts i denna medlemsstat, medan en nedsättning av skatten är utesluten om arvsskatt för det tidigare arvet har påförts i en annan medlemsstat.