Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JEAN RICHARD DE LA TOUR
föredraget den 16 september 2021 [1]

Mål C-394/20

XY
mot
Finanzamt V

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Düsseldorf (skattedomstolen i Düsseldorf,Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 63 och 65 FEUF – Arvsskatt – Nationella bestämmelser om arvsskatt – Olika behandling av personer med hemvist i landet respektive personer som saknar hemvist i landet – Begränsad skattskyldighet – Fast egendom belägen i landet – Proportionellt avdrag för personer som saknar hemvist i landet – Restriktion – Avsaknad – Nationell lagstiftning föreskriver inte något avdrag för skulder avseende laglott för personer som saknar hemvist i landet – Avsaknad av ekonomiska samband med den beskattningsbara egendomen – Begränsning – Motivering – Avsaknad”

I. Inledning

1. Denna begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63.1 och 65 FEUF.

2. Finanzgericht Düsseldorf (skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland) har ingett denna begäran inom ramen för en tvist mellan XY och Finanzamt V (skattemyndigheten V, Tyskland) [2] avseende beräkningen av arvsskatt för fast egendom belägen i Tyskland.

3. De frågor som har hänskjutits till domstolen utgör en uppföljning av tidigare domar från domstolen på området arvsskatt, avseende den fria rörlighet för kapital som stadgas i fördraget. Frågorna ger domstolen tillfälle att, mot bakgrund av de principer som den redan har slagit fast, pröva nationella bestämmelser som delvis har ändrats för att beakta dessa principer. Den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i om, och i förekommande fall i vilken utsträckning, det – beroende på omfattningen av den berörda medlemsstatens befogenheter när det gäller beskattning – är tillåtet att behandla personer olika såvitt gäller beviljande av skatteförmåner, genom personliga avdrag eller avdrag för vissa arvsrelaterade poster som skulder i dödsboet, beroende på huruvida skatteunderlaget utgörs av hela den avlidnes egendom eller är begränsad till enbart egendomen i denna medlemsstat.

1 Originalspråk: franska.

2 Nedan kallad Finanzamt.

4. Detta nya mål visar således, trots utvecklingen av domstolens praxis, att betydande utmaningar och spänningar i förhållande till fördragets principer kvarstår, på grund av den bristande samordningen mellan nationella skattebestämmelser. Detta gäller i synnerhet när en medlemsstat väljer att beskatta en skattskyldigs sammanlagda egendom inom dess territorium, medan spridning av den fasta och lösa egendom som arven utgörs av främjas av den fria rörligheten för unionsmedborgarna.

5. Jag kommer nedan att redogöra för skälen till varför jag anser att

– en medlemsstats bestämmelser som föreskriver att en arvtagare, när varken arvlåtaren eller arvtagaren hade sitt skattemässiga hemvist i denna medlemsstat vid tidpunkten för arvlåtarens frånfälle, ska ha rätt till ett avdrag i proportion till sitt beskattningsunderlag inte inskränker den fria rörligheten för kapital som garanteras i fördraget, eftersom dessa bestämmelser inte medför någon minskning av värdet på den egendom som överförs till denne, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att undersöka, och

– det i samma situation utgör en inskränkning av den fria rörligheten för kapital som inte är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset att, i enlighet med vad som föreskrivs i dessa bestämmelser, vid begränsad skattskyldighet förbjuda att avdrag görs från kvarlåtenskapen för värdet av laglotterna såsom en skuld.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Tysk rätt

6. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lagen om arvs- och gåvoskatt), i dess lydelse av den 27 februari 1997,[3] senast ändrad genom artikel 4 i Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (lagen om bekämpning av skattebedrägeri och om ändring av andra skattebestämmelser) av den 23 juni 2017,[4] föreskriver i dess 1 §, med rubriken ”Skattepliktiga transaktioner”, följande:

”1) Transaktioner som omfattas av arvsskatt (eller gåvoskatt)

1. Förvärv till följd av dödsfall,

2. Gåvor mellan levande personer,

…”

7. 2 § ErbStG, med rubriken ”Personlig skattskyldighet” har följande lydelse:

1) Skattskyldighet inträder

[3] BGBl. 1997 I, s. 378.

[4] BGBl. 2017 I, s. 1682 (nedan kallad ErbStG).

1. för samtliga överförda tillgångar (obegränsad skattskyldighet) i de fall som avses i 1 § första stycket punkterna 1–3 när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle, gåvogivaren vid tidpunkten för gåvans fullbordande eller förvärvaren vid tidpunkten för den beskattningsutlösande händelsen (9 §) är bosatt i landet. Som person med hemvist i landet räknas:

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

   b) tyska medborgare som inte har varit varaktigt bosatta utomlands längre än 5 år utan att ha hemvist i Tyskland.

…

3. i alla andra fall, med förbehåll för 3 §, för överförda tillgångar bestående av tillgångar i Tyskland i den mening som avses i 121 § i Bewertungsgesetz (lagen om värdering av tillgångar) (nedan kallad BewG)] (begränsad skattskyldighet)…

…”

8. 3 § ErbStG, som har rubriken ”Förvärv till följd av dödsfall”, föreskriver i dess punkt 1 följande:

”Med förvärv till följd av dödsfall avses

1. Förvärv till följd av dödsfall … genom arv eller testamente… eller på grund av en rätt till laglott som åberopats av arvtagaren (2303 § och följande §§ i Bürgerliches Gesetzbuch [civillagen, i dess lydelse av den 2 januari 2002[5], (nedan kallad BGB)],

…”

9. 10 § ErbStG, med rubriken ”Skattepliktigt förvärv” har följande lydelse:

1) Med skattepliktigt förvärv avses vinst för förvärvaren i den mån den inte är undantagen från skatteplikt… I de fall som avses i 3 § ska som vinst anses det belopp som följer när de skulder i dödsboet som är avdragsgilla enligt punkterna 3–9 dras av från värdet av samtliga överförda tillgångar, i den mån de är föremål för beskattning enligt denna lag…

…

5) Rätt till avdrag vid övergång av egendom föreligger för följande skulder såsom skulder i dödsboet, såvida inte annat föreskrivs i punkterna 6–9:

1. de skulder som härrör från arvlåtaren,

2. Förpliktelser som följer av legat, skyldigheter och laglotter som gjorts gällande,

…

[5] BGBl. 2002 I, s. 42, samt rättelser BGBl. 2002 I, s. 2909, och BGBl. 2003 I, s. 738.

6) Skulder och pålagor som har ett ekonomiskt samband med tillgångar som inte är skattepliktiga enligt denna lag är inte avdragsgilla. När beskattningen är begränsad till enskilda tillgångar (2 § första stycket punkt 3 …) är endast de skulder och pålagor som har ett ekonomiskt samband med dessa tillgångar avdragsgilla …”

10. 15 § ErbStG, som har rubriken ”Skatteklasser”, föreskriver i dess punkt 1 följande:

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

Skatteklass I:

1. Äkta make/maka och partner,

2. Barn och styvbarn, …

…”

11. 16 § ErbStG, med rubriken ”Grundavdrag”, har följande lydelse:

”1) I fall av obegränsad skattskyldighet (2 § första stycket punkt 1 och 2 § tredje stycket) undantas från skatteplikt tillgångar som förvärvas av

1. äkta makar och livspartners och som har ett värde på högst 500 000 euro,

2. barn i den mening som avses i skatteklass I punkt 2 och barn till avlidna barn i den mening som avses i skatteklass I punkt 2 och som har ett värde på högst 400 000 euro,

…

2) I fall av begränsad skattskyldighet (2 § första stycket punkt 3) reduceras grundavdraget enligt första stycket med ett delbelopp. Detta delbelopp motsvarar förhållandet mellan, å ena sidan, summan av värdet på de tillgångar som förvärvats vid samma tidpunkt som inte omfattas av begränsad skattskyldighet och, å andra sidan, de förmögenhetsförmåner som inte omfattas av den begränsade skattskyldighet som samma person överlåter under en tioårsperiod, och det förmögenhetsvärde som överlåtits av samma person inom tio år. Tidigare förvärv ska värderas med deras tidigare värde.”

12. 121 § i lagen om värdering av tillgångar (Bewertungsgesetz) (BewG) i den lydelse som är tillämplig i förevarande mål, med rubriken ”Egendom i landet”, har följande lydelse:

”Till egendom i landet hör

1. i Tyskland belägen jord- och skogsegendom,

2. fast egendom belägen i Tyskland,

…”

13. 2303 § BGB, med rubriken ”Laglottsberättigade, laglottens storlek”, föreskriver i dess punkt 1 följande:

”Om en ättling till arvlåtaren har uteslutits från arv genom ett förordnande om kvarlåtenskap, kan han eller hon kräva sin laglott från arvtagaren. Laglotten utgörs av hälften av värdet av den lagliga arvslotten.”

14. 2311 § BGB, med rubriken ”Kvarlåtenskapens värde”, har följande lydelse:

”1) Laglotten ska beräknas på grundval av kvarlåtenskapens bestånd och värde vid tidpunkten för dödsfallet …

2) Värdet ska om så är nödvändigt fastställas genom en uppskattning. Ett av arvlåtaren fastställt värde är inte avgörande.”

B. Österrikisk rätt

15. 756 § i Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (civillagen, nedan kallad ABGB) föreskriver, i den version som är tillämplig i målet, följande:

”Laglotten är den del av värdet av arvlåtarens tillgångar som ska utges till den person som har rätt till laglotten.”

16. 759 § ABGB har följande lydelse:

”Den laglott som varje laglottsberättigad person har rätt till utgörs av hälften av det som han eller hon skulle ha erhållit enligt den legala arvsordningen.”

17. I 761 §, punkt 1, ABGB föreskrivs följande:

”Laglotten ska utges i form av pengar …”

18. Den tyska regeringen har i sitt skriftliga yttrande angett att det inte finns något dubbelbeskattningsavtal mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike rörande arvsskatt. [6]

[6] Enligt Watrin, C., ”Droits de succession et de donation”, *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruylant, Bruxelles, 2011, sidorna. 514–532, särskilt s. 525, upphävdes det tysk-österrikiska avtalet efter att Republiken Österrike avskaffat arvsskatten år 2008. För en överblick av medlemsstaternas val på området arvs-och gåvoskatt samt en förteckning över dem som inte beskattar arv, se Weber-Frisch, N., och Duquennois-Djoua, R., ”Domestic inheritance tax rules in EU Member States regarding cross-border successions”, *ERA Forum*, Springer, Heidelberg, vol. 15, 2014, sidorna 409–424, tillgänglig på följande webbplats: https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027–014–0357–9.pdf, särskilt tabell nr 1, s. 410. Sex dubbelbeskattningsavtal avseende arvs- och gåvoskatt var i kraft i Tyskland den 1 januari 2021, se förteckning från Bundesfinanzministerium (federala finansministeriet, Tyskland), tillgänglig på följande webbplats: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021–02–18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (p. 7).

III. Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, en österrikisk medborgare med hemvist i Österrike, är dotter till en österrikisk medborgare, som avled den 12 augusti 2018 i denna medlemsstat där han hade sitt hemvist.

20. Arvlåtaren ägde tre bebyggda fastigheter och en obebyggd fastighet i Tyskland. Han hade upprättat ett testamente i vilket han förordnat att klaganden skulle vara enda testamentstagare samt att hans maka och hans son endast skulle få ut sin laglott.

21. Klaganden åtog sig, i egenskap av enda testamentstagare, genom avtal att till dem betala beloppen 1 700 000 euro och 2 850 000 euro, för att tillgodose deras rätt till laglott. Hon yrkade, i den deklaration om arvsskatt som hon ingav till Finanzamt, att 43 procent av de skulder som uppkommit till följd av laglotterna, det vill säga totalt 1 956 500 euro, skulle dras av från värdet av hennes arv såsom dödsboets skulder. Hon kom fram till detta belopp genom att beräkna den andel av den fasta egendom som omfattades av arvsskatt i Tyskland till 4 970 000 euro, vilket motsvarar 43 procent av värdet av den totala kvarlåtenskapen på 11 592 598,10 euro som omfattar tillgångar som inte är föremål för arvsskatt i Tyskland, vilken utgörs av kapital och en faststighet belägen i Spanien, som hon uppskattade till 6 622 598,10 euro.

22. Finanzamt fastställde den arvsskatt som klaganden skulle erlägga avseende de i Tyskland belägna fastigheterna till 642 333 euro. Denna myndighet nekade avdrag för laglotterna såsom dödsboets skulder med motiveringen att det följer av 10 § sjätte stycket andra meningen ErbStG att dessa laglotter inte har något ekonomiskt samband med de olika tillgångar som kvarlåtenskapen utgörs av. Vidare beaktade Finanzamt, vid beräkningen av den arvsskatt som hade fastställts, i stället för det grundavdrag på 400 000 euro som föreskrevs för arvlåtarens barn, enligt 16 § första stycket punkt 2 ErbStG, ett avdrag på 171 489 euro, som hade reducerats med ett delbelopp på 228 511 euro, med tillämpning av 16 § andra stycket ErbStG.

23. Klaganden yrkade i sitt överklagande till den hänskjutande domstolen att den skulle sätta ned hennes arvsskatt till 227 181 euro. Hon har gjort gällande att hon har rätt till det grundavdrag på 400 000 euro som föreskrivs i 16 § första stycket punkt 2 ErbStG i sin helhet. 16 § andra stycket ErbStG strider enligt henne mot unionsrätten. Hon anser dessutom att det strider mot unionsrätten att inte i vart fall delvis tillåta avdrag för det belopp avseende laglotter, vilket hon har beräknat, som hon ska betala såsom skulder i dödsboet.

24. Den hänskjutande domstolen har påpekat att, eftersom arvlåtaren och klaganden vid tidpunkten för arvlåtarens frånfälle inte hade sin bostad eller hemvist i Tyskland, ska endast egendomen i landet beskattas.

25. I detta fall av begränsad skattskyldighet är den hänskjutande domstolen tveksam till om 16 § andra stycket och 10 § sjätte stycket andra meningen ErbStG är förenliga med artiklarna 63.1 och 65 FEUF, såsom de tolkats av domstolen.

26. Den hänskjutande domstolen har för det första angett att den tyska lagstiftaren införde denna 16 § andra stycket för att rätta sig efter domen av den 8 juni 2016, Hünnebeck[7]. Nämnda domstol har erinrat om att domstolen, i domarna av den 17 oktober 2013, Welte[8], och av den

7 C-479/14, EU:C:2016:412 (nedan kallad domen Hünnebeck).

8 C-181/12, nedan kallad domen Welte, EU:C:2013:662, punkt 61. Den hänskjutande domstolen har även hänvisat till generaladvokaten Mengozzis förslag till avgörande i målet Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, punkt 84 och följande punkter).

4 september 2014, kommissionen/Tyskland [9], beträffande de tidigare versionerna av nämnda 16 § andra stycket, för det första slagit fast att den missgynnande behandlingen av arvtagaren på grund av avdraget av ett belopp begränsat till 2000 euro vid en begränsad skatteplikt inte kan rättfärdigas av upprätthållandet av det tyska skattesystemets inre sammanhang. Vidare har domstolen funnit att det saknas skäl att behandla arvtagarna olika beroende på huruvida de mot bakgrund av sin hemvist är obegränsat eller begränsat skattskyldiga.

27. Den hänskjutande domstolen undrar för det andra över den skillnad i behandling som görs mellan personer som har hemvist i Tyskland och dem som inte har det till följd av 10 § sjätte stycket andra meningen ErbStG. Nämnda domstol har preciserat att klaganden, enligt denna bestämmelse, inte får göra avdrag från förvärv till följd av dödsfall för värdet av laglotterna till arvlåtarens maka och son, såsom skuld i dödsboet.

28. Vidare är, enligt praxis från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland), [10] villkoret enligt 10 § sjätte stycket ErbStG att det ska föreligga ett ekonomiskt samband för att skulder och kostnader ska kunna dras av inte uppfyllt beträffande laglotterna. Denna lösning är överförbar beträffande de laglotter som i förevarande fall ska utbetalas enligt österrikisk rätt. Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende erinrat om domstolens praxis avseende bland annat förbudet, när det gäller arv, mot att göra åtskillnad mellan personer med hemvist och personer utan hemvist i landet i bestämmelser som gäller begränsad avdragsrätt för skulder. [11]

29. Mot denna bakgrund har Finanzgericht Düsseldorf (skattedomstolen i Düsseldorf) beslutat att förklara målet vilande och till domstolen hänskjuta följande tolkningsfrågor:

”1) Ska artiklarna 63.1 och 65 i [FEUF] tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning i en medlemsstat om uppbörd av arvsskatt, i vilken det föreskrivs att det grundavdrag som vid beräkningen av arvsskatt ska minska beskattningsunderlaget vid förvärv i form av en i denna stat belägen fastighet är lägre, när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle och arvtagaren vid denna tidpunkt har hemvist eller stadigvarande vistas i en annan medlemsstat än det grundavdrag som skulle ha tillämpats om åtminstone en av dem vid samma tidpunkt hade haft sitt hemvist eller stadigvarande hade vistats i förstnämnda medlemsstat?

2) Ska artiklarna 63.1 och 65 FEUF tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning i en medlemsstat om uppbörd av arvsskatt i vilken det avseende beräkningen av sådan arvsskatt föreskrivs att avdrag inte får göras för skulder som uppkommer på grund av laglotten, vid förvärv av en i denna stat belägen fastighet när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle och arvtagaren vid denna tidpunkt har hemvist eller stadigvarande vistas i en annan medlemsstat, inte är avdragsgilla, medan dessa skulder i sin helhet skulle ha kunnat dras av från arvets värde, om åtminstone arvlåtaren eller arvtagaren vid tidpunkten för arvlåtarens frånfälle hade sitt hemvist eller sin vanliga vistelseort i förstnämnda medlemsstat?

30. Den tyska och den spanska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. De yttrade sig även, liksom klaganden, muntligen vid förhandlingen den 9 juni 2021.

9 C-211/13, ej publicerad, EU:C:2014:2148, punkt 49 och följande punkter.

10 Den hänskjutande domstolen har hänvisat till domen av den 22 juli 2015, nr II R 12/14.

11 Den hänskjutande domstolen har hänvisat till dom av den 11 december 2003, Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, punkt 76), dom av den 11 september 2008, Eckelkamp m.fl. (C-11/07, EU:C:2008:489, punkt 46) (nedan kallad domen Eckelkamp m.fl.), och dom av den 11 september 2008, Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, punkt 38) (nedan kallad domen Arens-Sikken).

IV. Rättslig bedömning

31. Domstolen har ombetts uttala sig om huruvida vissa bestämmelser i den tyska arvslagstiftningen är förenliga med artiklarna 63.1 och 65 FEUF. De aktuella bestämmelserna avser verkningarna av att arvlåtaren eller arvtagaren [12] inte har hemvist i Tyskland för det personliga avdragsbelopp arvtagaren kan göra gällande samt för möjligheten att göra avdrag i form av skulder i dödsboet för de laglotter som ska utbetalas.

32. Det följer emellertid av de uppgifter som har lämnats till domstolen att skattskyldighet, enligt tysk skatterätt, vid förvärv till följd av dödsfall, [13] inträder för samtliga överförda tillgångar, oberoende av i vilket stat de är belägna, när åtminstone arvlåtaren eller arvtagaren har en bostad eller hemvist i Tyskland. [14] Det rör sig om en obegränsad skattskyldighet. [15]

33. När varken arvlåtaren eller arvtagaren har hemvist eller bostad i Tyskland, [16] inträder skattskyldighet avseende de tillgångar som utgör egendom i landet, det vill säga särskilt fast egendom. Det rör sig om en begränsad skattskyldighet. [17]

34. Beskattningsbar vinst (eller beskattningsunderlag) omfattar hela arvet [18] från vilket avdrag görs för avdragbara skulder i dödsboet [19] efter att grundavdrag gjorts. [20] Systemet för dessa skattebefrielser eller avdrag är olika beroende på om villkoret avseende hemvist i Tyskland är uppfyllt av åtminstone arvlåtaren eller arvtagaren eller inte.

35. Detta är inte fallet med skattebördan. Denna fastställs utifrån släktskapet mellan dessa personer vilket avgör vilken skatteklass [21] som tillämpas. Denna avgör sedan i sin tur den skattesats som tillämpas beroende på beskattningsunderlagets belopp. [22]

36. Eftersom den hänskjutande domstolen undrar över skillnaderna i behandling av personer med hemvist och dem som saknar hemvist i landet på området arvsskatt i den mån de skulle kunna utgöra en inskränkning av den fria rörligheten för kapital, ska det erinras om att enligt

12 I förevarande förslag till avgörande används begreppet arvtagare i vid betydelse och avser arvtagare eller dennes rättsinnehavare.

13 Se punkt 6 i detta förslag till avgörande.

14 I syfte att förenkla formuleringen används i detta förslag till avgörande begreppet ”har hemvist” för att beskriva denna situation. Beträffande den breda tolkningen av skattemässig hemvist i tysk rätt, se Weiss, M., ”The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act”, *European taxation*, IBFD Journal Articles, Amsterdam, 2016, vol. 56, sidorna 444–450, punkt 2.1.2, särskilt s. 445.

15 Se punkt 7 i detta förslag till avgörande. Se, beträffande ett identiskt val av beskattning i vissa medlemsstater, Weber-Frisch, N., och Duquennois-Djoua, R., a.a., särskilt tabellerna nr 3 och 4, s. 416.

16 I syfte att förenkla formuleringen används begreppet ”saknar hemvist” när denna situation avses.

17 Se punkterna 7 och 12 i detta förslag till avgörande. Följaktligen är övriga tillgångar såsom kontanter och banktillgodohavanden inte beskattningsbara, även om de förvaras i Tyskland.

18 När det gäller avdrag, se Weiss, M., a.a., särskilt punkt 2.2, s. 445, i vilken författaren bland annat erinrar om villkoren för att överföring av familjebostaden ska vara helt skattebefriad. Se även, beträffande det exempel som angavs vid förhandlingen, punkt 59 i detta förslag till avgörande.

19 Se punkt 9 i detta förslag till avgörande.

20 Se punkt 11 i detta förslag till avgörande.

21 Se punkt 10 i detta förslag till avgörande.

22 Se artikel 19.1 i ErbStG. Denna artikel finns tillgänglig på följande webbplats: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__19.html. Se, för detaljerade förklaringar om fastställande av skattesats, Weiss, M., a.a., särskilt punkt 2.2, sidorna 445 och 446. I förevarande mål, beträffande en arvtagare i klass I (barn), varierar skattesatsen mellan 7 och 30 procent. Se även, beträffande beständigheten av denna skattesats, som även är tillämplig på personens make/maka, domen Welte, punkt 5. Skattesatserna är identiska oavsett om arvtagaren har eller saknar hemvist i landet.

EU-domstolens fasta praxis utgör arv som innebär en övergång till en eller flera personer av den kvarlåtenskap som en avliden person lämnat efter sig kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63 FEUF, utom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat. [23]

37. Det är i förevarande mål ostridigt att den situation som är aktuell i det nationella målet omfattas av artikel 63.1 FEUF.

A. Den första tolkningsfrågan

38. Den hänskjutande domstolen har genom den första tolkningsfrågan i huvudsak önskat få klarhet i om artiklarna 63.1 och 65 FEUF ska tolkas så, att de, vid begränsad skattskyldighet, utgör hinder för en medlemsstats bestämmelser inom arvsrätten som föreskriver ett personligt grundavdrag som beräknas i proportion till den del av egendomen som omfattas av denna medlemsstats arvsskatt i förhållande till samtliga överförda tillgångar, medan detta grundavdrag inte är begränsat vid en obegränsad skattskyldighet, som är tillämpliga om åtminstone arvlåtaren eller arvtagaren vid tidpunkten för arvlåtarens frånfälle hade sitt hemvist i den berörda medlemsstaten.

39. Som den hänskjutande domstolen med fog har påpekat har EU-domstolen redan uttalat sig om huruvida de tyska bestämmelserna enligt vilka begränsat skattskyldiga som inte hade hemvist i landet hade rätt till ett grundavdrag med ett mindre belopp än motsvarande belopp för en arvtagare med obegränsad skattskyldighet var förenliga med unionsrätten såvitt gäller den fria rörligheten för kapital. [24]

40. Vad som är nytt med förevarande begäran om förhandsavgörande är att den avser de bestämmelser som är tillämpliga på arv vars beskattningsgrundade händelse inträffat efter den 24 juni 2017, [25] och enligt vilka beloppet för grundavdraget vid begränsad skattskyldighet är proportionerligt med den del som den fasta egendomen belägen i Tyskland utgör av kvarlåtenskapen. [26]

[23] Se, bland annat, dom av den 30 juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punkt 16 och där angiven praxis) (nedan kallad domen Feilen).

[24] Se dom av den 22 april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) (nedan kallad domen Mattner), samt domarna Welte och Hünnebeck. I målet som ledde till domen Mattner var, liksom i målen som ledde till domarna Welte och Hünnebeck, grundavdragets fasta belopp vid begränsad skattskyldighet betydligt lägre än motsvarande belopp vid obegränsad skattskyldighet (i det förstnämnda målet 1 100 euro i stället för 205 000 euro och i de båda andra 2000 euro i stället för 400 000 euro respektive 500 000 euro). Domen Hünnebeck rör en särskild beskattningsmekanism (se punkt 51 i detta förslag till avgörande). I punkterna 24–26 i den domen analyserade domstolen den ändring av dessa bestämmelser som skett till följd av domen Mattner och domen av den 4 september 2014, kommissionen/Tyskland (C-211/13, ej publicerad, EU:C:2014:2148). Se även, för en sammanfattning av domstolens praxis på området, van Vijfeijken, I., J.F.A., ”One Inheritance, One Tax”, *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Alphen-sur-le-Rhin, 2017, volym 26, sidorna 214–219, särskilt s. 215.

[25] Se 37 § punkt 14 ErbStG.

[26] I målet som ledde till domen Welte hade den hänskjutande domstolen i punkt 16 i sin begäran om förhandsavgörande angett följande: ”Den omständigheten att Yvon Welte [enligt 16 § 2 ErbStG] endast beviljades ett grundavdrag på 2000 euro går utöver vad som är nödvändigt för att garantera lika behandling med personer som har hemvist i landet. Värdet på fastigheten i Düsseldorf, som är den enda tillgång som beskattats, uppgår till 329 200 euro, vilket motsvarar nästan 62 procent av kvarlåtenskapens hela värde, vilket är 532 397,76 euro. Att drygt 38 procent av värdet på kvarlåtenskapen inte har beskattats kan således knappast motivera ett avdrag på 2000 euro i stället för 500000 euro”.

41. Det ska erinras om att tvisten i förevarande mål avser beviljandet av ett grundavdrag med ett belopp motsvarande cirka 43 procent av det belopp som föreskrivs i 16 § ErbStG, det vill säga 171 489 euro, i stället för 400 000 euro, vilket motsvarar den del som utgörs av den fasta egendom belägen i Tyskland som tilldelats arvtagaren, som har hemvist i Österrike, till följd av att hennes fader, som också hade hemvist i denna medlemsstat, avlidit. [27]

42. Det ska således prövas huruvida de aktuella nationella bestämmelserna, såsom kommissionen har gjort gällande i motsats till den tyska regeringen, vilka föreskriver ett grundavdrag som inte längre utgörs av ett schablonbelopp såsom i de tidigare målen, utan beräknas utifrån beskattningsunderlaget, utgör en förbjuden begränsning av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63.1 FEUF. [28]

1. Huruvida det föreligger en begränsning av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63 FEUF

43. Domstolen angav i domen Welte att de nationella bestämmelser som var i fråga utgjorde en restriktion för den fria rörligheten för kapital [29] eftersom dessa bestämmelser, som innebar att det grundavdrag som skulle dras av från beskattningsunderlaget avseende den ifrågavarande fasta egendomen var beroende av var arvlåtaren och arvtagaren hade sitt hemvist vid tidpunkten för dödsfallet, medförde att arv mellan dem som saknade hemvist i landet och som omfattade sådan egendom *beskattades hårdare* än om åtminstone en av dem hade hemvist i landet. Denna lagstiftning ledde därmed till en minskning av värdet på det aktuella arvet. [30]

44. Konkret hade Yvon Welte, arvtagare till sin avlidna maka, i egenskap av begränsat skattskyldig, endast rätt till ett grundavdrag på 2000 euro. Om arvlåtaren eller Yvon Welte hade haft hemvist i Tyskland vid tidpunkten för dödsfallet, skulle Yvon Welte emellertid ha medgetts ett grundavdrag på 500 000 euro och skulle följaktligen inte ha behövt erlägga någon arvsskatt. [31]

45. Domstolen slog fast att det i den nationella lagstiftning som var i fråga i målet föreskrevs att grundavdraget skulle vara *lägre* än det skulle ha varit om arvlåtaren eller arvtagaren hade haft hemvist i Tyskland vid tidpunkten för frånfället. [32]

46. Domstolen uttalade sig med hänvisning till tre domar, som den meddelat mellan åren 2008 och 2011, avseende situationer i vilka personer som saknade hemvist i landet beskattades hårdare än dem som hade hemvist där, varför värdet av ett arv som omfattade den egendom som utgjorde beskattningsgrunden minskades i förhållande till motsvarade värde för arvingar som hade hemvist i landet. [33]

47. I den första av de domar som domstolen hänvisade till, nämligen domen Eckelkamp m.fl., avsåg begäran om förhandsavgörande nationella bestämmelser som föreskrev att ett arv som omfattade en fastighet belägen i Belgien påfördes en skatt på övergång av egendom som var högre än den arvsskatt som skulle ha påförts om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade haft sitt hemvist

27 Se punkt 22 i detta förslag till avgörande.

28 Se domen Feilen (punkt 19 och där angiven rättspraxis).

29 Se domen Welte (punkt 26).

30 Se domen Welte (punkt 25).

31 Se domen Welte (punkt 12) och fotnot 26 till detta förslag till avgörande.

32 Se domen Welte (punkt 24).

33 Se domen Welte (punkt 25).

i denna medlemsstat. [34] I det målet utgick skatt för övergång av egendom till följd av dödsfall på all egendom som arvlåtaren innehade i Belgien och eftersom arvlåtaren inte hade sitt hemvist i Belgien vid sitt frånfälle *kunde hennes skuld till en av arvtagarna och som belastade den aktuella egendomen inte beaktas vid beräkningen av övergångsskatten vid dödsfall*. [35]

48. I den andra domen som domstolen hänvisade till i domen Welte, nämligen domen Mattner, avsåg tvisten tyska bestämmelser som var i kraft före dem som är aktuella i det nationella målet. Dessa bestämmelser föreskrev att *grundavdraget från beskattningsunderlaget var lägre*, när givare och gåvotagare hade hemvist i en annan medlemsstat, än det som skulle ha tillämpats om någon av dem hade haft sitt hemvist i Tyskland. [36]

49. Den tredje domen som domstolen hänvisade till i domen Welte är domen av den 10 februari 2011, Missionswerk Werner Heukelbach. [37] Den domen avsåg nationella bestämmelser som innebar att möjligheten till en reducerad arvsskattesats förbehölls de ideella organisationer som hade sätet för sin verksamhet i Belgien eller i en medlemsstat i vilken testatorn hade sitt egentliga hemvist eller sin faktiska arbetsplats vid tidpunkten för sitt frånfälle, eller i vilken testatorn tidigare haft sitt egentliga hemvist eller sin faktiska arbetsplats. [38]

50. I dessa tidigare domar var förekomsten eller minskningen av en skattefördel genom rätt till avdrag för skulder, ett grundavdrag eller en lägre skattesats direkt beroende av villkoret om hemvist i den medlemsstat som påförde arvsskatten. För det fall värdet på arvet var identiskt för arvingar som hade hemvist i landet respektive dem som saknade hemvist i landet, var det uppenbart att beskattningsunderlagen följaktligen var olika, vilket i motsvarande mån minskade berikandet för dem som saknade hemvist i landet och kunde avskräcka från investeringar i den berörda medlemsstaten, enligt domstolens praxis. [39]

51. Det ska vidare påpekas att domarna Hünnebeck et Feilen, vilka meddelades år 2016 efter domen Welte, bygger på samma logik. Domstolen angav, i den förstnämnda av dessa domar, att ”den omständigheten att en längre tidsperiod används för att lägga samman gåvor mellan personer som saknar hemvist i landet än den som används för gåvor mellan personer där åtminstone en av dem har hemvist i landet kan, i förekommande fall, leda till att grundavdraget för den första kategorin av gåvor tillämpas på ett större beskattningsunderlag än för den andra kategorin av gåvor och följaktligen till att det tas ut högre gåvoskatt på den första kategorin av

34 Se domen Eckelkamp m.fl. (punkterna 45 och 46). Domstolen hänvisade i punkt 8 i den domen till artikel 18 i arvsskattelagen för Regionen Flandern, som gällde personer som inte hade sitt hemvist i Belgien, vilken hade följande lydelse: ”Skatt på övergång av egendom till följd av dödsfall ska betalas för all fast egendom som är belägen i Belgien och som ägdes av den avlidne eller den saknade, utan hänsyn till dödsboets skulder och belastningar”.

35 Se domen Eckelkamp m.fl. (punkt 17). Domstolen angav i punkt 61 i den domen att beräkningen av den arvsskatt och övergångsskatt som skulle tas ut var direkt knuten till värdet på den fastighet som var föremål för arv.

36 Se domen Mattner (punkterna 27 et 28, till vilka domstolen analogt hänvisade i punkterna 45 och 46 i domen Eckelkamp m.fl.). Se, beträffande den aktuella lagstiftningen, fotnot 24 i detta förslag till avgörande. Se även dom av den 4 september 2014, kommissionen/Tyskland (C-211/13, ej publicerad, EU:C:2014:2148, punkterna 40 och 43).

37 C-25/10, EU:C:2011:65.

38 Se dom av den 10 februari 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, punkt 23).

39 Det skulle emellertid, i detta hänseende, kunna anses framgå av de faktiska omständigheterna i de mål inom ramen för vilka begäran om förhandsavgörande ingetts till domstolen att de förmögenhetsrättsliga val som arvlåtarna gjort inte förefaller ha gjorts med beaktande av arvsskatten.

gåvor än på den andra kategorin av gåvor. En sådan mekanism leder till en begränsning av kapitalrörelserna, eftersom den kan minska värdet på gåvor som inbegriper en sådan tillgång. [40]

52. Domstolen angav i domen Feilen att ”[e]nligt denna lagstiftning blir således en nedsättning av arvsskatten beroende av platsen för tillgångarna i arvet vid tiden för det tidigare arvet och hemvisten för den avlidne eller mottagaren vid tiden för det tidigare arvet. Lagstiftningen medför att ett arv som består av tillgångar som fanns i en annan medlemsstat vid tiden för det tidigare arvet där ingen av parterna till arvet hade hemvist i Tyskland blir föremål för högre arvsskatt än när ett arv enbart består av tillgångar som fanns i Tyskland vid tiden för ett tidigare arv eller innehåller tillgångar som fanns i en annan medlemsstat vid tiden för ett tidigare arv där minst en av parterna hade hemvist i Tyskland.” [41]

53. Är domstolens bedömning i dessa domar överförbar, då de bestämmelser som var aktuella i domarna Mattner och Welte har ändrats och, vid begränsad skattskyldighet, föreskriver att grundavdragets belopp beror på värdet av tillgångarna i Tyskland som omfattas av arvsskatt?

54. Jag anser inte det. För det första kan det konstateras att den hänskjutande domstolen, i motsats till vad som var fallet i de mål som ledde till bland annat domarna Welte och Feilen, [42] inte har lämnat uppgifter till domstolen som gör det möjligt att anse att värdet av det aktuella arvet är lägre än det skulle ha varit om det rörde sig om ett arv avseende en arvlåtare eller arvtagare med hemvist i Tyskland.

55. För det andra bör det, enligt min uppfattning, beaktas att de aktuella bestämmelserna inte längre föreskriver ett fast grundavdrag med ett betydligt lägre belopp för personer som saknar hemvist i landet än för personer som har sådan hemvist, vilket medförde en uppenbar skillnad beträffande skattebördan vid de flesta övergångar genom arv. [43] Följaktligen kan det inte enbart av lydelsen i 16 § ErbStG anses framgå att det föreligger en skillnad i behandling mellan arvingar som har hemvist i landet och dem som inte har hemvist i landet, såvida det inte anses räcka med att konstatera att beloppet för det grundavdrag som medges på grundval av släktskap vid en obegränsad skattskyldighet är oföränderligt och inte fastställs enbart med beaktande av egendom som uteslutande är belägen i Tyskland eller att en arvtagare som inte har hemvist i landet aldrig kan göra anspråk på ett avdrag med ett belopp identiskt med det som beviljas när åtminstone arvtagaren eller arvlåtaren har hemvist i landet, oavsett var de övriga delarna av kvarlåtenskapen är belägna.

40 Domen Hünnebeck (punkt 45). Domstolen angav i punkt 41 i den domen att ”den beskattningsmetod som införts i 2 § tredje stycket ErbStG – enligt vilken det är möjligt för mottagaren av en gåva mellan personer som inte har hemvist i landet att använda sig av det högre grundavdrag som är föreskrivet för gåvor där åtminstone en person med hemvist i landet är inblandad – är frivillig, [och] att utnyttjandet av denna valmöjlighet innebär, för en gåvotagare som inte har hemvist i landet, att samtliga gåvor som gåvotagaren erhållit från samma person under den tioårsperiod som föregår eller följer efter gåvotillfället läggs samman vid beräkningen av den skatt som ska betalas för den berörda gåvan, medan det beträffande gåvor mellan personer där åtminstone en av dem har hemvist i landet endast är de gåvor som skett under en tioårsperiod som läggs samman.” Se även fotnot 24 i detta förslag till avgörande.

41 Domen Feilen (punkt 21).

42 Se domarna Welte (punkt 12) och Feilen (punkt 21 slutet).

43 Se fotnot 24 i detta förslag till avgörande.

56. Ändringen av 16 § ErbStG motiverar, enligt min uppfattning, att det görs en undersökning av vad den slutliga skillnaden i beskattning kan bli till följd av de aktuella bestämmelserna i deras helhet, sett ur en ekonomisk synvinkel [44] i enlighet med den nationella lagstiftarens målsättning, det vill säga att från arvsskatt undanta hela eller delar av den kvarlåtenskap som omfattas av tysk beskattningsbehörighet, beroende på värdet av denna kvarlåtenskap. [45]

57. Med andra ord ska det, mot bakgrund av de kriterier som domstolen fastställde i domen Welte och som jag har erinrat om, [46] i förevarande mål konkret kontrolleras huruvida skattebördan – på grund av beräkningsmetoden för fastställandet av beloppet för det personliga grundavdraget vid begränsad skattskyldighet – inte motsvarar den som föreligger i liknande situationer. [47]

58. Parterna har i detta hänseende olika uppfattningar. Kommissionen, som i sitt skriftliga yttrande i mycket allmänna ordalag hade angett att ”vid en första anblick utgör beviljandet av ett proportionellt beräknat grundavdrag till arvingar som saknar hemvist i landet … en begränsning av den fria rörligheten, vilket i princip är förbjudet enligt artikel 63 FEUF”, anslöt sig vid förhandlingen till de slutsatser som sökanden med hänvisning till exempel framförde muntligen.

59. Sökanden angav följande situation: En person som är obegränsat skattskyldig, på grund av den har hemvist i Tyskland, efterlämnar en hyresfastighet belägen i Tyskland med ett värde på 400 000 euro och ett hus för personligt bruk, beläget i Tyskland, med ett värde på 500 000 euro, till sin dotter som fortsätter att bo i huset. Värdet på arvet är 900 000 euro. Enligt tysk arvsrätt ska avseende enfamiljshuset en skattebefrielse tillämpas med 500 000 euro. På det beskattningsunderlag som kvarstår, med ett belopp på 400 000 euro, ska ett grundavdrag på 400 000 euro tillämpas för dottern. Hon kommer således inte att beskattas. Sökanden har jämfört denna situation med situationen för en begränsat skattskyldig som har hemvist i Nederländerna. Vederbörande efterlämnar till sin dotter som också har hemvist i Nederländerna en hyresfastighet, med ett värde på 400 000 euro, belägen i Tyskland, och ett familjehus som han använder, beläget i Nederländerna, med ett värde på 500 000 euro. Arvsmassan uppgår totalt till 900 000 euro. Då de utländska tillgångarna inte är beskattningsbara är beskattningsunderlaget 400 000 euro, det vill säga värdet på den hyresfastighet som är belägen i Tyskland. I denna situation av begränsad skattskyldighet beräknas grundavdraget på 400 000 euro i proportion till tillgångarnas värde. Efter grundavdraget kvarstår 222 223 euro. Arvsskatten uppgår till elva procent, [48] vilket medför en skatt på 24 444 euro i Tyskland.

60. Jag är tveksam till om slutsatsen av denna jämförelse är relevant. Enligt sökanden skulle slutsatsen vara följande: ”För tillgångar av samma storlek och för samma släktskapsnivå, det vill säga i situationer där det inte föreligger någon objektiv skillnad, medför detta att staten, i de angivna exemplen, i Tyskland, vid begränsad skattskyldighet tar ut en arvsskatt på 24 444 euro mer än vid obegränsad skattskyldighet.

44 Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Hogan i målet Autoridade Tributária e Aduaneira (Skatt på kapitalvinster från fast egendom) (C-388/19, EU:C:2020:940, punkterna 31, 54 och 74), och i de förenade målen UBS Real Estate (C-478/19 och C-479/19, EU:C:2021:148, punkt 63), avseende hypoteksskatt och avgifter för inskrivning i fastighetsregistret.

45 Se, för en sammanfattning av utvecklingen av beskattningen i medlemsstaterna till förmån för en överföring inom familjen, Weber-Frisch, N., och Duquennois-Djoua, R., a.a., särskilt punkt 1.1.3, s. 413. Se även, beträffande motiveringarna av de olika medlemsstaternas val på området överföring av tillgångar mellan generationer, Navez, E.-J., ”La fiscalité des successions face à l’évolution des systèmes fiscaux étatiques”, *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, a.a., sidorna 50–72, särskilt s. 59.

46 Se punkt 43 i detta förslag till avgörande och särskilt, för en konkret illustration, domen Welte (punkt 54).

47 Se, analogt, domstolens slutsatser i domen Arens-Sikken (punkterna 34 och 35).

48 Se fotnot 22 i detta förslag till avgörande.

61. Skillnaderna avseende situationen där en andra fastighet ingår i kvarlåtenskapen och avseende beskattningen då skattebefrielse tillämpas för en obegränsat skattskyldig arvtagare bör nämligen belysas. [49]

62. Däremot övertygades jag av den tyska regeringens matematiska illustration, vilken inte bestreds vid förhandlingen, som anges i punkterna 54–59 i dess skriftliga yttrande på följande sätt:

”54. För en illustration kan följande exempel anges där arvsmassan utgörs av följande: De tillgångar som omfattas av begränsad skattskyldighet uppgår till 430 000 euro och de utländska tillgångar som inte omfattas av den begränsade skattskyldigheten uppgår till 570 000 euro. Den samlade kvarlåtenskapen uppgår således till 1 000 000 euro.

55. I enlighet med bestämmelsen i 16 § andra stycket ErbStG, ska det personliga grundavdraget (på 400 000 euro) som föreskrivs i 16 § 1 i samma lag reduceras med ett delbelopp motsvarande den del av tillgångarna som inte omfattas av skatteplikt i Tyskland (570 000 euro av 1 000 000 euro), det vill säga 228 000 euro (57 procent). Det grundavdrag som tillämpas uppgår således till 172 000 euro [50] (400 000 euro – 228 000 euro). Det skattepliktiga förvärvet, före avdrag för dödsboets skulder, uppgår således till ett belopp på 258 000 euro (430 000 – 172 000 euro). Det skattepliktiga förvärvet motsvarar 60 procent av de totala överförda tillgångarna, som delvis omfattas av tysk arvsskatt (258 000 euro i förhållande till 430 000 euro). Med andra ord uppgår det (preliminära) … beskattningsunderlaget (före avdrag för dödsboets skulder) till 60 procent av de beskattningsbara tillgångarna.

56. Om däremot grundavdraget skulle beaktas oförminskat, skulle det skattepliktiga förvärvet uppgå till ett belopp på 30 000 euro (430 000 euro minus 400 000 euro). Förhållandet mellan det skattepliktiga förvärvet och de överförda tillgångarna, som delvis omfattas av tysk arvsskatt, skulle vara 6,97 procent (30 000 euro av 430 000 euro). De beskattningsbara tillgångarna skulle således endast beskattas med 6,97 procent. I förhållande till den samlade kvarlåtenskapen på 1 000 000 euro skulle andelen skattepliktigt förvärv av de överförda tillgångarna vara 3 procent (30 000 euro av 1 000 000 euro).

57. I jämförelse med en obegränsad skattskyldighet, skulle denna situation vara betydligt mer förmånlig. Om arvsöverlåtelsen omfattades av en obegränsad skattskyldighet skulle nämligen den samlande kvarlåtenskapen behöva beaktas, inbegripet utländska tillgångar. Detta skulle innebära ett skattepliktigt förvärv, före avdrag för dödsboets skulder, på 600 000 euro (1 000 000 euro minus 400 000 euro). Förhållandet mellan det skattepliktiga förvärvet och de överförda tillgångarna är likaså 60 % (600 000 euro av 1 000 000 euro).

58. Den proportionella minskningen av grundavdraget leder följaktligen till att de beskattningsbara tillgångarna integreras i beskattningsunderlaget upp till samma skattesats och därmed beskattas på samma sätt som vid en obegränsad skattskyldighet.

[49] Den tyska regeringen gjorde nämligen, vid förhandlingen, i detta hänseende gällande att situationerna inte är jämförbara och att de aktuella bestämmelserna, i den hypotetiska situation som avses i punkt 54 i domen Welte, medför att arvtagaren får göra ett motsvarande grundavdrag. Se även punkt 65 i detta förslag till avgörande.

[50] Detta motsvarar 43 procent av grundavdraget på 400 000 euro.

59. Att det inte föreligger någon mindre förmånlig behandling framgår även tydligt vid en jämförelse av sökandens skattebörda i förfarandet, beräknad på grundval av de värden som har angetts i detta utan beaktande av andra omständigheter (det vill säga 911 715 euro),[51] med en obegränsat skattskyldig arvtagares skattebörda vid en överföring av samma tillgångar och … i övriga likvärdiga villkor, nämligen 2 126 575 euro.[52] Den faktiska skattesatsen uppgår, såväl vid en begränsad skattskyldighet med ett värde av de inhemska tillgångarna på 4 970 000 euro som vid en obegränsad skattskyldighet med ett samlat värde av tillgångarna på 11 592 598 euro, till 18,34 procent."

63. Det ska vidare påpekas att räckvidden av ändringarna av de nationella bestämmelserna, i kraft sedan den 24 juni 2017,[53] bör prövas mot bakgrund av motiveringen till domstolens dom avseende jämförbarheten av situationer i punkterna 50–53 i domen Welte.[54] Domstolen angav att *den omständigheten att beskattningsunderlaget* för ett arv som tillfaller en person som saknar hemvist i landet "i princip" blir *lägre* när arvtagaren är begränsat skattskyldig för arvsskatt i Tyskland *än för en arvtagare som* har eller saknar hemvist i landet och som *är fullständigt skattskyldig* för arvsskatt i Tyskland ändrar inte det förhållandet att hemvisten inte påverkar vilken skatteklass och skattesats som är tillämplig, *eftersom storleken på det grundavdrag som dras av från beskattningsunderlaget och som föreskrivs i lagstiftningen i fråga inte varierar i förhållande till storleken på beskattningsunderlaget för beräkning av arvsskatt*, utan kvarstår oförändrat oavsett hur stort beskattningsunderlaget är.

64. Domstolen angav i punkt 55 i domen Welte att grundavdragets storlek inte fastställs i förhållande till beskattningsunderlagets storlek, utan beviljas arvtagaren på grund av att denne är skattskyldig, för att det inte ska göras någon skillnad, såvitt gäller detta grundavdrag, mellan situationen för en arvtagare som har hemvist respektive saknar hemvist i landet.

65. Denna motivering ska, liksom den hänskjutande domstolen har gjort gällande, jämföras med generaladvokaten Mengozzis bedömning i sitt förslag till avgörande i målet Welte[55] av den hypotetiska situationen att Yvon Welte hade kunnat beviljas fullt grundavdrag, även om den del av arvet som var beskattningsbar i Tyskland inte, i motsats till rent inhemska situationer med obegränsad skattskyldighet, motsvarade arvets totala belopp. Han framförde den enligt följande: "Jag anser att denna fråga ska besvaras jakande. Som jag har angett ovan förefaller situationen för Yvon Welte inte märkbart skilja sig från situationen för en person med hemvist i Tyskland som ärver kvarlåtenskap efter sin maka eller make, som också hade hemvist i Tyskland vid tidpunkten för sitt frånfälle, *när kvarlåtenskapen endast utgörs av en enda fast egendom*.[56] När alla övriga omständigheter är lika skulle en sådan person med hemvist i Tyskland ha beviljats grundavdrag med fullt belopp och skulle inte ha behövt betala arvsskatt på den överförda tillgången."

51 Skattebördan har beräknats på grundval av de värden av den samlade kvarlåtenskapen som sökanden har deklarerat och som anges i den hänskjutande domstolens beslut … .

52 Vid ett beaktande av de den samlade kvarlåtenskapen som uppgår till 11 592 598 euro minus grundavdraget på 400 000 euro, skulle man enligt de bindande avrundningsbestämmelserna uppnå ett skattepliktigt förvärv på 11 192 500 euro och följaktligen, i realiteten, en i enlighet med 19 § punkt 1 ErbStG tillämplig skattesats som skulle vara 23 procent, det vill säga högre. För en bättre jämförelse har emellertid en skattesats på 19 procent tillämpats.

53 Se punkt 40 i detta förslag till avgörande.

54 Denna tillnärmning är enligt min uppfattning tillåten, eftersom jag anser att en jämförelse av situationer utgör ett allmänt villkor för att fastställa skillnaden i behandling. Se även, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Hogan i de förenade målen UBS Real Estate (C-478/19 och C-479/19, EU:C:2021:148, punkterna 57 och 62). Se, vidare, Navez, E.-J., "L'influence de la Cour de justice de l'UE", *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, a.a., sidorna 197–230, särskilt s. 214.

55 C-181/12, EU:C:2013:384 (punkterna 83 och 84).

56 Min kursivering. Se domen Welte (punkt 54) och fotnot 49 i detta förslag till avgörande.

66. Sedan den ändring av de tyska bestämmelserna som var föremål för domstolens dom i målet Welte, är det i förevarande fall objektivt obestridligt att om kvarlåtenskapen endast omfattar fast egendom belägen i Tyskland är skattebördan avseende kvarlåtenskap som avser personer utan hemvist i landet respektive åtminstone en person med hemvist i landet likvärdig. I en situation där kvarlåtenskapen även omfattar egendom belägen utanför Tyskland är arvtagarens skattebörda densamma oavsett om denne har hemvist i Tyskland eller inte.[57] Vidare skulle, om ingen av de fastigheter som utgör kvarlåtenskapen är belägen i Tyskland, frågan om vilket grundavdrag som en arvtagare som saknar hemvist i landet har rätt till inte uppkomma. Dessutom saknas det anledning, oavsett på vilket stadium bedömningen befinner sig, att undersöka vilken skattebörda som föreskrivs i en sådan situation i den andra berörda medlemsstaten.[58]

67. Vid en läsning av vissa tyska författare som uttrycker en reservation beträffande huruvida de aktuella bestämmelserna är förenliga med artiklarna 63.1 och 65 FEUF, förefaller det emellertid finnas andra argument att beakta än dem som domstolen ombetts att pröva.[59]

68. De bekräftar nämligen, enligt min uppfattning, att ett fastställande av att det föreligger en skillnad i behandling på området arvsskatt[60] ska grunda sig på en global bedömning av skattesystemet och av alla de uppgifter som beaktas vid beräkningen av den faktiska skattesatsen[61] avseende arvtagarens *berikande* med beaktande av dess punktvisa karaktär och avsaknaden av samband med vederbörandes professionella verksamhet.

57 Den tyska regeringen redogjorde vid förhandlingen för följande nya exempel för att illustrera resultaten av den situation där ett grundavdrag med samma belopp skulle beviljas utan beaktande av graden av skattskyldighet och understryka de konstitutionella frågor som följer av denna: En kvarlåtenskap består av två fastigheter, en i utlandet och en inom det nationella territoriet, med ett totalt värde på 800 000 euro. Varje fastighet är värd 400 000 euro. Ett barn till arvlåtaren har, enligt 16 § ErbStG, rätt till ett personligt grundavdrag. Vid en obegränsad skattskyldighet är det hela kvarlåtenskapen, alltså båda fastigheterna som beskattas i Tyskland, det vill säga 800 000 euro minus det personliga grundavdraget på 400 000 euro, alltså 50 procent av arvsmassan. Vid en begränsad skattskyldighet är det endast den fastighet värd 400 000 euro som är belägen i Tyskland som omfattas av tysk arvsskatt, det vill säga av tysk beskattningsbehörighet. Om hela grundavdraget på 400 000 euro hade beviljats skulle beskattningsunderlaget bli 0.

58 Se punkt 108 i detta förslag till avgörande.

59 Se Billig, H., ”Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sicht”, *NWB-Erben und Vermögen*, Herne, 2018, volym 2, sidorna 54–56, särskilt s. 55, som hänvisar till följande artiklar: Stalleiken, J., och Holtz, M., ”Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG”, *ErbR*, Nomos, Baden-Baden, 2017, sidorna 602–606, Halaczinsky, R., ”Gestaltungen zur Steuerminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes”, *UVR*, Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2017, sidorna 249–253, Bockhoff, B., och Flecke, L.-M., ”Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?”, *ZEV*, Nomos, Baden-Baden, 2017, sidorna 552–556, tillgänglig på följande webbplats: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017%2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos=1&hlwords=on&lasthit=True. Kommentarerna i denna sistnämnda artikel illustreras av räkneexempel. Se särskilt punkterna 4.1 och 4.2. Dessa författare understryker även i punkt 4.3 i denna artikel de svårigheter som följer av att tillgångar runt om i världen beaktas för att beräkna det skattebefriade beloppet. Se, i detta hänseende, beträffande artikel 21 ErbStG som nämns i denna, https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html, kommentar av Weiss, M., a.a., särskilt punkt 2.3, s. 446. Se även dom av den 12 februari 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92). Det ska emellertid påpekas att såväl Billig, H., a.a., *punkt 2*, s. 54, som Bockhoff, B., och Flecke, L.-M., a.a., punkt 4.3, har understrukit att Bundesfinanzhof federala skattedomstolen), i sitt avgörande nr II R 53/14, av den 10 maj 2017, tillgänglig på följande webbplats: https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/, hade påpekat att det ankom på den nationella lagstiftaren att föreskriva olika bestämmelser om grundavdrag för personer med hemvist i landet respektive dem som saknade sådan hemvist. Vidare redogjorde Niedersächsisches Finanzgericht (skattedomstolen i Niedersachsen) i sitt avgörande nr 3 K 163/19, av den 22 juli 2020, tillgängligt på följande webbplats: https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase=1&paramfromHL=true#focuspoint, i punkt 44 för flera andra författares olika synpunkter på huruvida ändringen av 16 § punkt 2 ErbStG var förenlig med unionsrätten.

60 I detta hänseende ska den reella karaktären av arvsskatten beaktas, vilken i allmänhet skiljer den från inkomstskatten. Denna karaktär följer av villkoren för arv och motiverar en prövning av beskattningsvillkoren. Se, i detta hänseende, domen Eckelkamp m.fl. (punkt 63).

61 Se, för ett liknande resonemang, beträffande tillämpningen av grundavdraget vid skattebefrielse avseende vissa delar av kvarlåtenskapen eller om beskattning enligt ett förebyggande dubbelbeskattningsavtal inte ska ske (federala skattedomstolen) nr II R 53/14, av den 10 maj 2017 (punkterna 29, 32 och 33).

69. Jag anser under dessa omständigheter, med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att utföra, att de aktuella nationella bestämmelserna, i den del de inför en proportionalitetsregel för beräkningen av det grundavdrag som ska beviljas en arvtagare som inte har hemvist i landet, inte utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63 FEUF.

70. Om domstolen emellertid, enbart på grundval av konstaterandet [62] att grundavdraget utgör en skattefördel som är knuten till släktskapet mellan arvlåtaren och den skattskyldiga arvtagaren, och avdragets belopp vid en begränsad skattskyldighet har fastställts utan att beakta värdet av kvarlåtenskapen, skulle dra slutsatsen att de i det nationella målet aktuella bestämmelserna leder till en mindre förmånlig behandling av arvtagaren vid begränsad skattskyldighet, som kan avskräcka personer som saknar hemvist i Tyskland från att göra investeringar i denna medlemsstat och, följaktligen, begränsa den fria rörligheten för kapital, ska det således kontrolleras huruvida denna skillnad i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den är motiverad med hänsyn till tvingande skäl av allmänintresse. [63]

2. Huruvida det föreligger en objektivt jämförbar situation

71. Domstolen angav i domen Welte att de aktuella nationella bestämmelserna behandlade arvsöverlåtelserna på samma sätt, utom vad avsåg storleken på det grundavdrag som arvtagarna kunde komma i åtnjutande av, oavsett om arvingarna saknade eller hade hemvist i landet. [64]

72. Domstolen underkände argumentet avseende beskattningsunderlaget beroende av om den omfattar hela arvet eller enbart fast egendom i Tyskland med beaktande av att beloppet för grundavdraget kvarstod oförändrat i båda fallen. [65] Domstolen grundade sig även på den omständigheten att skattskyldigheten inte är avhängig av var arvlåtaren och arvtagaren har sin respektive hemvist, [66] att grundavdraget syftar till att minska arvets storlek [67] och att det beviljas arvtagaren i egenskap av skattskyldig. [68]

73. Domstolen drog av detta slutsatsen att ”den omständigheten att en arvtagare är begränsat skattskyldig när denne saknar hemvist i landet och ärver en avliden som saknar hemvist i landet [medför] inte att denne arvtagares situation, med avseende på detta grundavdrag, skiljer sig objektivt från situationen för en arvtagare som saknar hemvist och som ärver en avliden som har sitt hemvist i landet, eller situationen för en arvtagare som har hemvist i landet och som ärver en avliden som har eller saknar hemvist i landet” [69] och att ”Yvon Weltes situation därför [kan]

62 Med andra ord, utan att beakta huruvida skattebördan är mer omfattande eller inte. Se, beträffande detta kriterium, punkterna 43 och 46 i detta förslag till avgörande.

63 Se, bland annat för en uttömmande erinran om de tillämpliga principerna, dom av den 26 maj 2016, kommissionen/Grekland (C-244/15, EU:C:2016:359, punkterna 33–35 och där angiven rättspraxis).

64 Se domen Welte (punkt 51). Domstolen angav i punkt 50 i den domen att fastställandet av skatteklass och skattesats sker enligt regler som inte gör någon skillnad i behandlingen beroende på huruvida personen har eller saknar hemvist i landet. Se även dom av den 26 maj 2016, kommissionen/Grekland (C-244/15, EU:C:2016:359, punkt 36).

65 Se domen Welte (punkt 53).

66 Se domen Welte (punkt 53). Detta konstaterande måste enligt min uppfattning begränsas till personer som saknar hemvist i landet, eftersom det beträffande kvarlåtenskap som enbart utgörs av tillgångar i utlandet endast är de som har hemvist i landet som är skattskyldiga.

67 Se domen Welte (punkt 53). Det ska påpekas att, även om de nationella bestämmelserna inte föreskriver att skattesatsen varierar beroende på huruvida skattskyldigheten är obegränsad eller begränsad, ska beskattningen av ett arv som omfattar tillgångar runt om i världen med en liten andel inhemska tillgångar konkret fastställas på grundval av en högre skattesats än den som tillämpas enbart på inhemska tillgångar. Se, för en illustration, fotnot nr 52 i detta förslag till avgörande.

68 Se domen Welte (punkt 55).

69 Se domen Welte (punkt 55).

jämföras med situationen för samtliga arvtagare som ärver en fastighet som är belägen i Tyskland från en arvlåtare som hade sitt hemvist där och med vilken arvtagaren var gift. Yvon Weltes situation kan även jämföras med situationen för en arvtagare som har sitt hemvist i Tyskland och som ärver en avliden make som inte hade sitt hemvist i Tyskland”. [70]

74. För det fall kvarlåtenskapen endast utgjordes av egendom belägen i Tyskland avsåg den enda skillnaden som följer av den lagstiftning som var aktuell i målet Welte mellan arvingar beroende på om de eller arvlåtaren hade respektive saknade hemvist i landet grundavdragets belopp, nämligen 2 000 euro för dem som saknade hemvist i landet och 500 000 euro för dem som hade hemvist i landet. [71]

75. Således förefaller inte domstolens avgörande i domen Welte överförbart på situationen i det nationella målet, med mindre att man underlåter att beakta att skattefördelen anpassats till den skattskyldiges faktiska skattebörda, vilken är olika beroende på om vederbörande eller arvlåtaren hade hemvist i landet. Grundavdragets proportionalitet motsvarar nämligen den slutgiltiga graden av berikande som tillkommer dem som har eller saknar hemvist i landet och som är föremålet för arvsskatten, [72] inom gränserna för Tysklands skattebehörighet, [73] nämligen avseende tillgångar runt om i världen för de förstnämnda och en del av de överlåtna tillgångarna för de sistnämnda. Jag hänvisar i detta hänseende till mina ovan anförda argument. [74]

76. Följaktligen föreslår jag, i andra hand, att domstolen ska slå fast att ett skattesystem i vilket beloppet för grundavdraget fastställs i förhållande till skattskyldighetens omfattning är situationerna inte objektivt jämförbara. [75]

77. En annan lösning, som skulle ligga helt i linje med domen Welte, skulle således förutsätta att det ansågs att situationen för en person utan hemvist i landet som är arvtagare till en arvlåtare som inte heller har hemvist i landet är jämförbar med situationen för en arvtagare eller en arvlåtare som har hemvist i landet, på grund av det beskattningssystem i vilket ställningen som skattskyldig principiellt inte beror på var vederbörande har sitt hemvist samt skatteklass och grundavdrag fastställs enbart mot bakgrund av släktband.

70 Domen Welte (punkt 56).

71 Se punkt 44 i detta förslag till avgörande och domen Welte (punkt 54).

72 Se punkt 9 i detta förslag till avgörande. Det ska i detta hänseende understrykas att detta system har fördelen, som är förenlig med unionsrätten, att det anpassar skattesystemet till den olika situation som gäller för personer som saknar hemvist i landet och särskilt den situation i vilken merparten av de beskattningsbara tillgångarna är belägna inom den berörda medlemsstaten.

73 Se dom av den 12 februari 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punkterna 30 och 31). Se även, för en jämförelse, de uppgifter som använts för beräkningen av arvsskatten vid en successiv överlåtelse av samma tillgångar inom en frist på tio år till en arvtagare med hemvist i Tyskland, domen Feilen (punkt 27), och fotnot 79 i detta förslag till avgörande.

74 Se punkterna 62, 63 och 68 i detta förslag till avgörande.

75 Se, beträffande argumenten avseende skillnaderna i beskattningsunderlag mellan personer med hemvist i landet och dem som saknar hemvist i landet, nämligen hela arvet för de förstnämnda och enbart de inhemska tillgångarna för de sistnämnda, bland annat med avseende på likabehandling, förarbeten av Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (förslag till lag om bekämpning av skatteflykt och om ändring av andra skattebestämmelser), dokument från Bundestag 18/11132, som finns tillgängligt på följande webbplats: https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf (s. 35), till vilka kommissionen har hänvisat i sitt skriftliga yttrande. Se, för referenserna till den reform som infördes år 2017, punkt 6 i detta förslag till avgörande. Se även, beträffande lagstiftarens ingripande, Billig, H., a.a., särskilt sidorna 54 och 55. Det ska emellertid påpekas att kommissionen ändrade sin ståndpunkt vid förhandlingen och hänvisade till domen Welte (punkt 53), då den gjorde gällande att grundavdraget alltid ska vara identiskt, oavsett värdet på arvet och vilken andel av arvet som beskattas i Tyskland. Kommissionen påpekade att för den skattskyldige, oberoende om vederbörande har eller saknar hemvist i landet, ändras inte det släktskap som berättigar till grundavdraget. Eftersom Tysklands beskattningsbehörighet, för en arvtagare som inte har hemvist i landet, inte omfattar tillgångar runt om i världen, kan dessa inte beaktas vid beräkningen av beloppet för det begränsade grundavdraget.

78. I ett sådant fall bör domstolen således pröva huruvida sådana bestämmelser som dem som är aktuella i målet vid den nationella domstolen kan vara objektivt motiverade med hänsyn till tvingande skäl av allmänintresse, såsom den tyska regeringen har gjort gällande i andra hand.

3. Huruvida det föreligger ett tvingande skäl av allmänintresse

79. Den tyska regeringen har gjort gällande att de aktuella bestämmelserna är motiverade med hänsyn till tvingande skäl av allmänintresse, nämligen att bevara samstämmigheten i de tyska bestämmelserna om arvsskatt och säkerställa en balanserad fördelning av beskattningsbehörigheterna mellan medlemsstaterna.

80. När det gäller motiveringen avseende skattesystemets inre sammanhang,[76] som domstolen tidigare har prövat mot bakgrund av bestämmelser som föregick dem som är aktuella i det nationella målet, har domstolen slagit fast att den saknar stöd eftersom det ”räcker … att konstatera att den skattefördel som i den medlemsstat där den ärvda fastigheten är belägen följer av att ett fullt grundavdrag tillämpas på beskattningsunderlaget när arvet inbegriper åtminstone en person med hemvist i denna stat, inte kompenseras i denna av något visst skatteuttag i form av arvsskatt”.[77]

81. I förevarande mål har den tyska regeringen, i huvudsak, hänvisat till det beslut som domstolen fattade i målet Feilen.[78] Den har, per analogi, gjort gällande att förekomsten av ett direkt samband mellan det minskade beloppet för grundavdraget och den skattesats med vilken kvarlåtenskapen ska beskattas enligt den tyska arvsrätten följer en reflekterande logik.

82. I det målet avsåg domstolens dom emellertid en situation, väldigt olik situationen i det nationella målet, där det endast är med avseende på olika nedsättningar av arvsskatt som skulle kunna kumuleras som den aktuella lagstiftningen behandlar personer olika beroende på om de aktuella tillgångarna fanns i landet vid tiden för det tidigare arvet eller beroende på om parterna till det arvet hade hemvist i landet.[79]

83. I ett sådant fall framgår kompensationen för skattefördelen genom ett visst skatteuttag tydligt. Detta är inte fallet när det gäller den grundavdragsmekanism som har till syfte att befria arvingarna från beskattning i de flesta fall, utan motprestation. Domstolen har påpekat att skattelogiken bygger på uttag av arvsskatt vid ett tidigare arv i samma medlemsstat.[80] Följaktligen föreslår jag, i avsaknad av grundade argument från den tyska regeringen om varför den anser att

[76] Domstolen erinrade, i detta hänseende, i domen Feilen (punkt 30), om att den redan hade godtagit att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera en restriktion av utövandet av de i fördraget garanterade fria rörligheterna. För att kunna nå framgång med en sådan motivering kräver domstolen emellertid att det finns ett direkt samband mellan den aktuella skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med lagstiftningen i fråga.

[77] Domen Welte (punkt 60 och där angiven rättspraxis avseende gåvor). Beträffande avsaknaden av en sådan kompensationsmekanism, när det gäller beaktandet, för en tillämpning av ett högre grundavdrag, av en tioårsperiod som föregått en gåva som inbegriper åtminstone en person med hemvist i Tyskland, se även domen Hünnebeck (punkt 63).

[78] Regeringen har mer specifikt hänvisat till domen Feilen (punkterna 30 och 37).

[79] Se domen Feilen (punkt 27). Domstolen har preciserat att det rör sig om en situation där lagstiftningen ”likställer personer i skatteklass I och personer med hemvist i landet som genom arv förvärvar kvarlåtenskap som inbegriper tillgångar som under de tio år som föregått detta arv redan har ärvts av personer tillhörande denna skatteklass, oberoende av var tillgångarnas fanns eller var parterna till arvet hade hemvist vid tiden för det tidigare arvet”. Beträffande de faktiska omständigheterna angav domstolen i punkt 17 i den domen att arvet i fråga inbegrep kvarlåtenskap som härrörde från ett tidigare arv mellan Max-Heinz Feilens syster och mor i Österrike, där denna kvarlåtenskap fanns då och där modern hade hemvist när systern gick bort. Den omständigheten att arvsskatten avseende dessa tillgångar uppbars i denna medlemsstat och inte i Tyskland är anledningen till att nedsättningen av arvsskatten som föreskrevs i den nationella lagstiftningen inte medgavs Max-Heinz Feilen.

[80] Se domen Feilen (punkt 33).

den situation som är aktuell i det nationella målet har karaktärsdrag som gör det möjligt att frångå domstolens bedömning i domen Welte, att domstolen ska slå fast att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte kan vara berättigad av behovet att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang.

84. När det gäller motiveringen med stöd av territorialitetsprincipen och av det påstådda behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av medlemsstaternas beskattningsbehörighet uppnås, har domstolen erinrat om att detta utgör ett av domstolen erkänt legitimt mål, [81] men att det inte finns fog för en sådan motivering när skillnaden i behandling uteslutande följer av tillämpningen av den berörda tyska lagstiftningen eller om det inte har visats att denna skillnad i behandling är nödvändig för att säkerställa den berörda medlemsstatens beskattningsbehörighet. [82]

85. Den tyska regeringen har i förevarande fall gjort gällande att den – i avsaknad av unionsbestämmelser om unifiering eller harmonisering av arvsrätten – har utnyttjat sin behörighet att ensidigt fastställa de kriterier för fördelning av beskattningsbehörigheten vid arv som omfattar gränsöverskridande aspekter. Denna regering har tillagt att den har inspirerats av erkända skatteprinciper [83] och gör skillnad mellan situationer med obegränsad skattskyldighet som omfattar kvarlåtenskap i hela världen och situationer med begränsad skattskyldighet som endast avser överlåtelser av bestämda tillgångar i Tyskland. Genom denna uppdelning eftersträvas såväl målet att förebygga [84] eller undanröja [85] en dubbelbeskattning som att undvika en dubbel icke-beskattning i viss utsträckning av överförda tillgångar.

86. Enligt min uppfattning har den tyska regeringen visat att skillnaden i behandling är nödvändig för att säkerställa dess beskattningsbehörighet och är proportionerlig i förhållande till det eftersträvade syftet, eftersom den beaktar skillnaden i beskattningsunderlag.

87. Det ska nämligen beaktas att de personliga grundavdragen beviljas på grundval av den skattesats med vilken tysk skatt utgår på tillgångarna och som, följaktligen, återspeglar Tysklands beskattningsbehörighet avseende personer som saknar hemvist i landet jämfört med dem som har hemvist i landet.

88. Jag anser följaktligen i andra hand att den begränsning av den fria rörligheten för kapital som en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet medför är berättigad av territorialitetsprincipen.

B. Den andra tolkningsfrågan

89. Den hänskjutande domstolen har genom den andra tolkningsfrågan i huvudsak önskat få klarhet i huruvida artiklarna 63.1 och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning avseende beräkning av arvsskatt som, vid begränsad skattskyldighet gällande endast fast egendom i Tyskland, vilken är tillämplig när varken arvlåtaren eller arvtagaren hade hemvist i denna medlemsstat vid tidpunkten för frånfället, föreskriver att avdrag

81 Se domen Hünnebeck (punkt 65 och där angiven rättspraxis).

82 Se domen Hünnebeck (punkt 66). Beträffande den aktuella lagstiftningen, se fotnot 24 i detta förslag till avgörande.

83 Den tyska regeringen har hänvisat till modellen för dubbelbeskattningsavtal av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) angående arv och gåva. Se, i detta hänseende, dom av den 23 februari 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punkt 48).

84 Den tyska regeringen har som exempel angett att utländska tillgångar inte beskattas inom ramen för begränsad skattskyldighet.

85 Den tyska regeringen har som exempel angett avräkning för utländsk arvsskatt i enlighet med 21 § ErbStG eller avdrag för utländsk arvsskatt som en skuld i dödsboet.

inte får göras från värdet på den egendom som överförs till följd av dödsfall, ens proportionellt, för skulder som uppkommer på grund av laglotten, medan dessa skulder i sin helhet hade kunnat dras av vid en obegränsad skattskyldighet, vilken hade varit tillämplig om åtminstone arvlåtaren eller arvtagaren hade haft hemvist i denna medlemsstat vid tidpunkten för frånfället.

90. Den tyska regeringen har medgett att den aktuella lagstiftningen utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF.

91. Som den hänskjutande domstolen har anfört får sökanden nämligen inte, enligt 10 § punkt 6 ErbStG göra avdrag, som en skuld i dödsboet, för värdet av de skulder i form av de laglotter som hon ska betala till sin mor och bror. Enligt denna bestämmelse är således, vid en *begränsad skattskyldighet*, endast de skulder som är ekonomiskt knutna till de beskattningsbara tillgångarna avdragsgilla. [86]

92. Vidare har den hänskjutande domstolen angett att enligt Bundesfinanzhofs (federala skattedomstolen) praxis ska det ekonomiska samband som krävs enligt 10 § 6 första och andra meningen ErbStG inte anses föreligga mellan de tillgångar som ingår i kvarlåtenskapen och laglotterna, även om dessa beräknas utifrån värdet på kvarlåtenskapen. [87]

93. För att en nationell skattelagstiftning ska kunna anses förenlig med fördragets bestämmelser om den fria rörligheten för kapital, ska det, som jag har erinrat om ovan, under dessa omständigheter kontrolleras huruvida denna skillnad i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den är motiverad med hänsyn till tvingande skäl av allmänintresse. [88]

1. Huruvida det föreligger en objektivt jämförbar situation

94. Som den tyska regeringen och kommissionen har gjort gällande, kan den aktuella lagstiftningen jämföras med den som domstolen ombads att pröva i målet Arens-Sikken. I det mål som ledde till den domen föreskrev den nationella lagstiftningen att när arvlåtaren vid sitt frånfälle har hemvist i en annan medlemsstat än den berörda medlemsstaten, får av en övertilldelning enligt ett testamentariskt förordnande om bodelning föranledda skulder inte dras av vid beräkningen av den övergångsskatt som tas ut för den fastighet som ingår i arvet. [89]

86 Se punkt 27 i detta förslag till avgörande.

87 Se punkt 28 i detta förslag till avgörande.

88 Se punkt 70 i detta förslag till avgörande.

89 Se domen Arens-Sikken (punkt 34). Domstolen angav i punkt 16 i den domen att Arens-Sikken till följd av bodelning hade erhållit tillgångar och skulder till ett värde som översteg värdet på den lagstadgade arvslotten. Hon hade således erhållit en övertilldelning. Vad beträffade hennes barn blev resultatet för dem ett underskott eftersom de inte erhöll några tillgångar ur den kvarlåtenskap som omfattades av arvet. Enligt det testamentariska förordnandet om bodelning var klaganden i målet vid den nationella domstolen skyldig att till sina barn erlägga värdet av deras respektive arvslotter i kontanter. Hon påtog sig alltså en skuld för en övertilldelning till vart och ett av hennes barn och dessa fick fordringar på klaganden som föranleddes av ett underskott vid tilldelningen. Enligt de nederländska bestämmelserna om övergångsskatt, skulle klaganden i det nationella målet, om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade haft sitt hemvist i Nederländerna, ha kunnat beakta skulder som var hänförliga till en övertilldelning (liksom alla skulder hänförliga till arvet) *vid beräkningen av underlaget för den arvsskatt* som skulle ha påförts i ett sådant fall (punkt 23 i nämnda dom).

95. Domstolen prövade bland annat argumenten om att, för det första, skulder knutna till en övertilldelning inte ska anses vara direkt knutna till den fasta egendomen i den mening som avses i domen av den 12 juni 2003, Gerritse, [90] och domen av den 11 december 2003, Barbier, [91] vidare att dessa skulder inte var skulder i dödsboet utan skulder som den efterlevande makan har påtagit sig och som uppkommit efter den berörda personens frånfälle på grund av verkningarna av det testamente som den sistnämnda personen efterlämnat och slutligen att nämnda skulder inte belastar fastigheten och att de personer som har fordringar på den efterlevande makan, vilken påtagit sig den skuld som föranletts av övertilldelningen, inte kan göra någon sakrätt gällande i denna fastighet. [92]

96. Även om domstolen, i det mål som ledde till domen Arens-Sikken, påpekade att skulderna knutna till övertilldelningen hade samband med den aktuella fasta egendomen, uttalade den sig emellertid inte i frågan om huruvida det föreligger ett direkt samband mellan skulderna knutna till övertilldelningen och den fasta egendom som arvsöverlåtelsen avser. Domstolen ansåg att det räckte att pröva den skillnad i behandling som följde av den aktuella lagstiftningen som medförde att skattebördan fördelades olika mellan arvingarna beroende på om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i den berörda medlemsstaten eller ej. [93]

97. Jag drar av detta slutsatsen att domstolen, i motsats till vad den tyska regeringen har gjort gällande, när det gäller laglotter inte såsom i domen Eckelkamp m.fl. [94] har slagit fast att det ankom på den nationella domstolen att avgöra om det verkligen föreligger ett direkt samband mellan den åberopade skulden och de tillgångar som omfattas av arvsskatten.

98. Den tyska regeringen har gjort gällande att rätten till laglott enligt nationell rättspraxis [95] belastar arvet i dess helhet och att det således inte finns något samband mellan tillgångarna i Tyskland och denna skuld. Nämnda regering har tillagt att avsaknaden av avdragsrätt för skulder som inte har något ekonomiskt samband med den egendom som beskattas vid begränsad skattskyldighet syftar till att uppnå den målsättning som eftersträvas med 10 § ErbStG. Enligt denna bestämmelse är det endast nettovinsten till följd av överföringen av tillgångarna som får användas som beskattningsunderlag för arvsskatten.

90 C-234/01, EU:C:2003:340. Denna dom avsåg en nationell lagstiftning som förbjöd personer som saknade hemvist i landet att i skattehänseende göra avdrag för kostnader för intäkternas förvärvade som var direkt kopplade till den verksamhet som givit upphov till inkomster som var skattepliktiga i den berörda medlemsstaten.

91 C-364/01, EU:C:2003:665. I detta mål föreskrev den nationella lagstiftningen, beträffande beräkning av det skattebelopp som skulle påföras vid förvärv genom arv av en fastighet som var belägen i den berörda medlemsstaten, att den ovillkorliga skyldighet som åvilade innehavaren av den formella äganderätten att överföra denna äganderätt till en annan person, som innehade den ”ekonomiska äganderätten” till nämnda egendom, kunde tas i beaktande vid beräkningen av egendomens värde om innehavaren vid sitt frånfälle var bosatt i denna medlemsstat, medan denna skyldighet inte kunde tas i beaktande om han eller hon var bosatt i en annan medlemsstat.

92 Se domen Arens-Sikken (punkt 42). I förevarande mål skulle, såsom anges i punkterna 35 och 39 i denna dom, om arvlåtaren hade haft hemvist i landet vid tidpunkten för sitt frånfälle, den totala skatten ha fördelats på samtliga arvtagare. Av det enda skälet att han saknade hemvist i denna medlemsstat, betalade en enda av arvtagarna hela skatten.

93 Se domen Arens-Sikken (punkt 45).

94 Se domen Eckelkamp m.fl. (punkt 53).

95 Det ska i detta hänseende påpekas att kommissionen i sitt skriftliga yttrande preciserade följande: ”till skillnad från de tyska skattedomstolarna, som anser att laglotter inte har något ekonomiskt samband med kvarlåtenskapen [se beslutet om hänskjutande (punkt 36)] har de tyska finansmyndigheterna angett motsatsen i ett yttrande som de ingett: ”När det gäller laglotter finns det ett ekonomiskt samband med de olika tillgångar som ingår i arvet, oberoende av i vilken utsträckning de är beskattningsbara eller undantagna från skatt, varför denna skattebörda omfattas av begränsningen för avdraget. Däremot finns inte ett sådant ekonomiskt samband med de tillgångar som ingår i arvet när det gäller andra allmänna skulder i dödsboet.” [Beslut härom av delstaternas högsta finansmyndighet av den 25 juni 2009, *Bundessteuerblatt* [offentlig tidning om skatteinformation] 2009 I, s. 713, ”Zu § 10 ErbStG”, avsnitt 1 ”Begränsning av avdrag för skulder och kostnader”, punkt 2, tillgänglig på följande webbplats: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/].”

99. Dessa argument till stöd för resonemanget att situationerna inte är jämförbara vilka, i huvudsak, är identiska med dem som den spanska regeringen har framfört då de rör skillnaden avseende beskattningsunderlag, är inte övertygande. I likhet medkommissionen vill jag påpeka att i en situation där ett arv endast omfattar en fastighet i Tyskland får en skuld avseende laglotter dras av om arvtagaren eller arvlåtaren har hemvist i landet och får inte dras av om ingen av dem har hemvist i landet. Av samma logik som den som föreslagits beträffande tillämpningen av avdraget från de tillgångar som omfattas av arvet,[96] följer att ett samband ska upprätthållas mellan arvtagarens berikande, beskattningen av denne och den skattefördel som beviljas. Annars avser beskattningen av arvtagaren endast en del av värdet av en tillgång som inte har överlåtits eller, med andra ord, av en del av ett berikande som inte existerar i verkligheten.

100. Följaktligen föreslår jag att domstolen, i analogi med tolkningen i domen Arens-Sikken,[97] ska slå fast att en nationell lagstiftning som, vid beskattning av en fastighet som förvärvats genom arv och är belägen i den berörda medlemsstaten, likställer arvtagare till en person som, vid sitt frånfälle, hade hemvist i landet med arvtagare till en person som vid samma tidpunkt inte hade hemvist i landet, inte utan att skapa en diskriminering kan behandla dessa arvtagare olika, inom ramen för samma beskattning, när det gäller rätt till avdrag för kostnader i samband med arvet.

2. Huruvida det föreligger ett tvingande skäl av allmänintresse

101. Den tyska regeringen har, i andra hand, gjort gällande att den aktuella nationella lagstiftningen är motiverad med hänsyn till samma tvingande skäl som dem som den anförde avseende grundavdraget.[98] Denna regering anser i huvudsak att tillämpningen av ett annat system för avdrag av dödsboets skulder är i överensstämmelse med beskattningsunderlaget i Tyskland.

102. Den tyska regeringen har, liksom i frågan om grundavdraget, beträffande upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang, hänvisat till domen Feilen och nöjt sig med att göra gällande att en nedsättning endast kan beviljas i de situationer där de berörda tillgångarna beskattas i Tyskland.

103. Jag hänvisar för det första till min bedömning av huruvida denna dom kan överföras på den situation som är aktuell i det nationella målet, som även gäller beträffande rätten till avdrag för laglotter.[99] Vad gäller kompensation, som är ett kriterium som domstolen har fastställt när skattesystemets inre sammanhang åberopas,[100] konstaterar jag vidare att den tyska regeringen inte har lämnat in något bedömningsunderlag till domstolen.

96 Se punkt 56 i detta förslag till avgörande.

97 Se punkt 57 i den domen i vilken domstolen per analogi hänvisade till domen Eckelkamp m.fl. Domstolen hade, i punkt 56 i domen Arens-Sikken, erinrat om att enligt den aktuella lagstiftningen ”inte [är] förrän vid avdraget för skulder hänförliga till en övertilldelning till följd av ett testamentariskt förordnande om bodelning som arv efter personer med hemvist i landet respektive personer som saknar hemvist i landet behandlas olika”.

98 Se punkt 79 i detta förslag till avgörande.

99 Se punkterna 82 och 83 i detta förslag till avgörande.

100 Se punkt 80 i detta förslag till avgörande.

104. Det kan emellertid, per analogi med vad domstolen slog fast i domen Eckelkamp m.fl.,[101] konstateras att den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet helt utesluter avdrag för de skulder som avser laglotterna,[102] även när hela den beskattningsbara kvarlåtenskapen är belägen i Tyskland, utan beaktande av andra omständigheter än arvlåtarens eller arvtagarens hemvist när denna finns utanför Tyskland.

105. Vad gäller territorialitetsprincipen och behovet av att säkerställa en balanserad fördelning av beskattningsbehörigheten mellan de medlemsstater som den tyska regeringen har nämnt, har den nämnda regeringen gjort gällande att ett avdrag för en sådan skuld skulle överskrida gränserna för dess beskattningsbehörighet och att eventualiteten av ett dubbelt avdrag måste beaktas.

106. Domstolen har emellertid, i sin praxis avseende den fria rörligheten för kapital och arvsskatt, påpekat att en gemenskapsmedborgare inte kan fråntas möjligheten att göra gällande bestämmelser i fördraget med motiveringen att han drar nytta av skattemässiga fördelar som lagligen erbjuds enligt bestämmelser som är i kraft i en annan medlemsstat än den där han har sitt hemvist,[103] när dubbelbeskattningsavtal saknas.[104]

107. Det ska i förevarande mål erinras om att det inte finns något bilateralt avtal mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike på området arvsskatt.[105]

108. Under dessa omständigheter anser jag att den medlemsstat i vilken en fastighet som utgör del av ett arv är belägen inte, för att motivera en begränsning av den fria rörligheten för kapital som är en följd av lagstiftningen i denna stat, får utnyttja den möjlighet som oberoende av dess vilja erbjuds arvtagaren att åtnjuta en skattefördel som medges av en annan medlemsstat – såsom den stat i vilken arvlåtaren hade hemvist vid tidpunkten för sitt frånfälle – vilken helt eller delvis – vid beräkningen av arvsskatten – skulle kunna kompensera för den skada som arvtagaren lidit på grund av att avdrag nekas för den skuld som är knuten till laglotterna i den medlemsstat där den fastighet som överlåtits genom arvet är belägen.[106]

109. Följaktligen anser jag att det systematiska uteslutandet av personer som inte har hemvist i Tyskland från möjligheten att göra avdrag för de skulder är kopplade till laglotter från det värde som överlåtits på grund av dödsfall vid en begränsad skattskyldighet, utan att, ens proportionellt, beakta beskattningsunderlaget, trots att detta definierats i syfte att fastställa arvtagarens berikande, enligt 10 § punkt 1 ErbStG, utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63 FEUF som inte är motiverad med hänsyn till tvingande skäl av allmänintresse.

101 Se domen Eckelkamp m.fl. (punkt 70).

102 Det ska påpekas att avdraget, i vissa fall, kan vara proportionellt i förhållande till det skattebefriade värdet. Den tyska regeringen angav i detta skriftliga yttrande att i enlighet med 10 § punkt 6 tredje meningen ErbStG skulle, om tillgången endast delvis är undantagen från skatt, de skulder och kostnader som är knutna till denna fördelas proportionellt. Se även Weiss, M., a.a., särskilt punkt 2.1.1, s. 445.

103 Se domen Eckelkamp m.fl. (punkt 66 och där angiven rättspraxis).

104 Se, för en syntes av domstolens praxis i detta hänseende, en sammanfattning av kommissionens rekommendation av den 15 december 2011 om befrielse från dubbelbeskattning av arv (C(2011) 8819 final) och en bedömning av frågan om gränsöverskridande arv ur ekonomisk synvinkel, van Vijfeijken, I., J.F.A., a.a., särskilt sidorna 214–217.

105 Se punkt 18 i detta förslag till avgörande.

106 Se, analogt, domen Arens-Sikken (punkt 65 och där angiven rättspraxis).

V. Förslag till avgörande

110. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Finanzgericht Düsseldorf (skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland) på följande sätt:

1) Artiklarna 63.1 och 65 FEUF ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning på området arvsrätt som, vid en begränsad skattskyldighet gällande endast fast egendom belägen i landet, vilken är tillämplig när varken arvlåtaren eller arvtagaren har hemvist inom denna medlemsstats territorium vid tidpunkten för frånfället, föreskriver ett personligt grundavdrag beräknat i proportion till den del av tillgångarna som omfattas av arvsskatt i denna medlemsstat i förhållande till de samlade överförda tillgångarna, medan detta avdrag inte är begränsat vid en obegränsad skattskyldighet för dessa tillgångar, som är tillämplig om åtminstone arvlåtaren eller arvtagaren hade hemvist i den berörda medlemsstaten vid tidpunkten för frånfället.

2) Artiklarna 63.1 och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning avseende beräkning av arvsskatt som, vid begränsad skattskyldighet gällande endast fast egendom belägen i landet, vilken är tillämplig när såväl arvlåtaren som arvtagaren saknar hemvist i denna medlemsstat vid tidpunkten för frånfället, föreskriver att värdet av de skulder som är knutna till laglotterna inte får dras av, ens proportionellt, från värdet på den egendom som överförs till följd av dödsfall, medan värdet av dessa skulder hade kunnat dras av i dess helhet vid en obegränsad skattskyldighet avseende kvarlåtenskapen, som är tillämplig om åtminstone arvlåtaren eller avtagaren hade hemvist i nämnda medlemsstat vid tidpunkten för frånfället.