FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JÁN MAZÁK

fremsat den 11. september 2007 [1]

1. I den foreliggende sag ønsker Bundesfinanzhof en fortolkning af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser. Sagen drejer sig særligt om anvendelse af den tyske arveafgiftslovgivning på aktiver bestående i land- og skovbrugsbedrift, idet den tyske arveafgiftslovgivning sondrer mellem indenlandske aktiver og aktiver, der ejes i en anden medlemsstat.

I — Relevante retsregler

A — *Fællesskabsret*

2. Artikel 56, stk. 1, EF (tidligere EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1) bestemmer som følger: »Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.«

3. På den anden side bestemmes i artikel 58 EF (tidligere EF-traktatens artikel 73 D): »1. Bestemmelserne i artikel 56 [EF] griber ikke ind i medlemsstaternes ret til a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret […] 3. De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i [stk. 1], må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 56 [EF].«

4. Konferencen af repræsentanter for medlemsstaternes regeringer vedtog den 7. februar 1992 bl.a. en erklæring ad EF-trak-

1 — Originalsprog: engelsk.

tatens artikel 73 D [2] (herefter »erklæringen«), der har følgende ordlyd:

»Konferencen bekræfter, at medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning som nævnt i EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), kun finder anvendelse på de bestemmelser, der findes ved udgangen af 1993. Denne erklæring gælder kun for kapitalbevægelser og betalinger mellem medlemsstaterne.«

5. Arv er opført under punkt D i afsnit XI benævnt »Kapitalbevægelser af personlig karakter« i bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF [3].

B — *National ret*

1. Anvendelse af arveafgift på aktiver beliggende i en anden medlemsstat

6. § 2, stk. 1, nr. 1, første punktum, i Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lov om arve- og gaveafgifter, herefter »ErbStG«) i den affattelse, som var gældende i 1998, bestemmer, at hvis arveladers sidste bopæl var i Tyskland, er hele arveladers bo (indenlandske såvel som udenlandske aktiver) omfattet af tysk arveafgift.

7. I henhold til § 21, stk. 1, første punktum, sammenholdt med § 2, stk. 1, nr. 1, litra a), i ErbStG skal — for så vidt relevant for sagen — såfremt en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke finder anvendelse, den udenlandske afgift efter ansøgning modregnes i den tyske arveafgift, idet de udenlandske aktiver også er omfattet af tysk arveafgift for så vidt angår arvinger, der pålignes en afgift svarende til den tyske arveafgift i udlandet af deres udenlandske aktiver, såfremt arvelader ved sin død havde bopæl i Tyskland. Såfremt arven kun delvis består i udenlandske aktiver, skal det delbeløb, der er omfattet af tysk arveafgift i henhold til § 21, stk. 1, andet punktum, i ErbStG, beregnes således, at arveafgiften af de samlede arveafgiftspligtige aktiver, inkl. afgiftspligtige udenlandske aktiver, fordeles proportionalt mellem de afgiftspligtige uden-

2 — Dette fandt sted i forbindelse med underskrivelsen af slutakten og erklæringerne fra Regeringskonferencen om Den Europæiske Union (EFT C 191, s. 99).

3 — Direktiv 88/361/EØF af 24.6.1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (artiklen blev ophævet ved Amsterdamtraktaten) (EFT L 178, s. 5).

landske aktiver og de samlede afgiftspligtige aktiver.

2. Reglerne for værdiansættelse af land- og skovbrugsmæssige aktiver

8. I henhold til ErbStG's § 12, stk. 6, sammenholdt med § 31 og § 9 i Bewertungsgesetz (lov om værdiansættelse, herefter »BewG«), skal udenlandske land- og skovbrugsmæssige aktiver samt aktiver bestående i fast ejendom eller driftsformuer i udlandet ansættes til den handelsværdi, der i henhold til BewG's § 9, stk. 2, er den pris, som ville kunne opnås ved salg i almindelig handel, når henses til det økonomiske godes beskaffenhed.

9. Derimod skal indenlandske land- og skovbrugsmæssige aktiver, der er erhvervet efter den 31. december 1995 i medfør af ErbStG's § 12, stk. 3, værdiansættes efter en særlig procedure, der fremgår af BewG's § 140-144, hvilket resulterer i en værdiansættelse, som i gennemsnittet alene andrager 10% af den aktuelle handelsværdi.

3. Reglerne for beregning af arveafgift på landbrugsjord og skov

10. ErbStG indeholder også regler om tingslige fribeløb. Således bestemmer ErbStG's § 13a, stk. 1, nr. 1, i den affattelse, som var gældende i 1998, at der ved erhvervelse af landbrugsjord og skov ved arv indrømmes et fribeløb på 500 000 DEM (256 000 EUR).

11. I medfør af ErbStG's af § 13a, stk. 2, i den affattelse, som var gældende i 1998, skal værdien af land- og skovbrugsmæssige aktiver, som fremkommer ved at fradrage det (tingslige) fribeløb i henhold til ovenfor nævnte stk. 1, kun afgiftspålægges med 60%. Endelig bestemmer lovens § 13a, stk. 4, at de ovenfor nævnte fordele er begrænset til særlige tilfælde, og at fordelene eksempelvis ikke finder anvendelse på landbrugsjord og skov beliggende i udlandet.

C — *International ret*

12. Der findes ingen dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Tyskland og Frankrig.

II — Faktiske og retlige omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål

13. Theodor Jäger (herefter »sagsøgeren«), som er bosiddende i Frankrig, er enearving i sin moders bo. Hans moder afgik ved døden i 1998, og hendes sidste bopæl var i Landau/Pfalz (Tyskland). Boet omfattede fast ejendom beliggende i Frankrig, som anvendtes til land- og skovbrug, og i henhold til de tyske regler om indkomstskat henhørte denne ejendom under aktiver tilhørende to land- og skovbrugsvirksomheder, som på dette tidspunkt tilhørte den afdøde.

14. Erhvervelsen af denne ejendom i Frankrig, vurderet til 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM), blev i Frankrig pålagt arveafgift på 1 192 148 FRF. Finanzamt Kusel-Landstuhl (herefter »Finanzamt«) har ved afgørelse af 3. januar 2000 ansat sagsøgerens arveafgift til 17 405 DEM. Denne afgørelse var baseret på en nettoansættelse af boet til 1 737 167 DEM, hvoraf boet i udlandet androg 1 618 152 DEM. De resterende 119 015 DEM bestod af indenlandske aktiver.

15. Efter et personfradrag på 400 000 DEM tilbagestod et afrundet beløb på 1 337 100 DEM. Efter anmodning fra sagsøgeren i henhold til ErbStG's § 21 blev den franske arveafgift på 354 306,38 DEM (1 192 148 FRF x 0,2972) modregnet med 236 644 DEM i afgiftsbeløbet på 254 049 DEM.

16. Sagsøgeren påklagede den af Finanzamt foretagne afgiftsansættelse, ligesom han indbragte afgørelsen for Finanzgericht (den tyske skatteret), men uden resultat. Han ankede herefter Finanzgerichts afgørelse for så vidt angår den retlige del til Bundesfinanzhof (den tyske forbundsskatteret), som er af den opfattelse, at der i det mindste siden Domstolens dom i Barbier-sagen [4] hersker tvivl om, hvorvidt de tyske bestemmelser [5], i det omfang de foretager en sondring mellem de steder, hvor boet eller en del af boet befinder sig på tidspunktet for arveladers død, er forenelige med de frie kapitalbevægelser. Bundesfinanzhof har derfor ved afgørelse af 11. april 2006 udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det for så vidt angår arveafgift forenеligt med artikel 73 B, [stk. 1], i traktaten om

4 — Dom af 11.12.2003, sag C-364/01, Sml. I, s. 15013.

5 — Navnlig de retlige konsekvenser af anvendelsen af BewG's § 31, og den omstændighed, at ErbStG's § 13a ikke finder anvendelse på fast ejendom, der ejes i udlandet, ved beskatning af indenlandske aktiver.

oprettelse af Det Europæiske Fællesskab (nu artikel 56, stk. 1, EF), at:

a) værdien af et (udenlandsk) land- og skovbrugsmæssigt aktiv, der er beliggende i en anden medlemsstat, fastsættes på grundlag af den almindelige værdi (handelsværdien), mens værdien af et indenlandsk land- og skovbrugsmæssigt aktiv fastsættes ved en særlig værdiansættelsesprocedure, der fører til et gennemsnitligt resultat på blot 10% af den almindelige værdi, og

b) erhvervelse af et indenlandsk land- og skovbrugsmæssigt aktiv indtil et særligt fribeløb ikke indgår i beregningen, og dets værdi herudover alene indgår med 60%,

når dette for en arving til et bo, der omfatter såvel indenlandske aktiver som et udenlandsk land- og skovbrugsmæssigt aktiv, fører til, at der beregnes en højere arveafgift af erhvervelsen af de indenlandske aktiver som følge af det land- og skovbrugsmæssige aktivs beliggenhed i udlandet, end det ville have været tilfældet, såfremt det land- og skovbrugsmæssige aktiv ligeledes havde været beliggende i indlandet?«

17. Sagsøgeren, Finanzamt, den tyske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Der er ikke blevet begæret afholdt retsmøde, og der har derfor ikke været afholdt retsmøde i sagen.

III — Bedømmelse

A — *Parternes hovedargumenter*

18. Sagsøgeren har i det væsentlige gjort gældende, at den kun delvise modregning af afgiften på de udenlandske aktiver resulterer i en højere arveafgift af den indenlandske arv [6], og at der er tale om dobbeltbeskatning i strid med artikel 293 EF. Han har anført, at den tyske arveafgift på indenlandske aktiver er højere, end den ville have været, hvis den omhandlede faste ejendom rent faktisk havde været beliggende i Tyskland, og at der derfor er tale om en restriktion for de frie kapitalbevægelser [7]. Endelig har sagsøgeren gjort gældende, at de omhandlede bestemmelser

6 — Dette ville ikke have været tilfældet, hvis en del af arven hverken havde omfattet fast ejendom i udlandet eller tilsvarende fast ejendom i Tyskland.

7 — Den forelæggende ret har forklaret, at lægger man de samme faktiske omstændigheder til grund, men erstatter Frankrig med Tyskland som stedet, hvor den faste ejendom er beliggende, er virkningen af en øget afgiftsbyrde på indenlandske aktiver tydelig.

muligvis ikke er omfattet af artikel 58 EF, idet de blev indført efter 1993, og at de under alle omstændigheder udgør en skjult begrænsning som omhandlet i artikel 58, stk. 3 EF. Der findes ingen betragtninger, som kan begrunde en forholdsmæssigt mindre gunstig behandling af landbrugsjord og skov beliggende i en anden medlemsstat.

19. Finanzamt og den tyske regering har i det væsentlige gjort gældende, at de pågældende nationale bestemmelser ikke krænker de frie kapitalbevægelser, og at de ikke udgør nogen restriktion for den frie bevægelighed for kapital. Den tyske regering har anført, at virkningen af forskellen i værdiansættelse er for indirekte til at have nogen effekt på købsbeslutningen. Virkningen af de omhandlede bestemmelser vil under alle omstændigheder være en uundgåelig konsekvens af nationale beskatningsordningers berettigede sameksistens. Endelig har den tyske regering anført, at værdien af den faste ejendom beliggende i Frankrig, som blev fastsat i medfør af tysk ret, svarer til den værdi, som ville følge af franske arveafgiftsbestemmelser.

20. Kommissionen er kommet til den konklusion, at der er tale om en restriktion for de frie kapitalbevægelser, idet fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat rammes af en arveafgift, som er højere end den arveafgift, der pålægges fast ejendom beliggende på det nationale område. Hvad angår spørgsmålet, om restriktionen er begrundet, har Kommissionen anført, at undtagelsen i artikel 58, stk. 1, litra a), EF i sig selv begrænses af artikel 58, stk. 3, EF, hvorefter nationale bestemmelser ikke må udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af kapitalens frie bevægelighed.

21. Som svar på det skriftlige spørgsmål fra Domstolen vedrørende den præcise dato for den oprindelige erhvervelse har sagsøgeren bekræftet, at hans fader erhvervede den første ejendom den 9. august 1988 og den anden ejendom den 26. januar 1990.

B — *Bedømmelse*

22. Indledningsvis bemærkes, at Bundesfinanzhofs præjudicielle spørgsmål ikke vedrører den nationale bestemmelse i ErbStG's § 21 om modregning af udenlandsk (fransk) arveafgift i indenlandsk (tysk) arveafgift. Det følger heraf, at selv om sagsøgeren har gjort gældende, at denne bestemmelse krænker artikel 293 EF, er Domstolen ikke i den foreliggende sag blevet anmodet om at tage stilling til, hvorvidt en sådan modregning i afgiften er forenelig med fællesskabsretten.

1. Den omhandlede arv som en kapitalbevægelse

23. Det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten [8], herunder de bestemmelser, som fastsætter princippet om de frie kapitalbevægelser.

24. Det bemærkes, at EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1 EF), indfører den frie bevægelighed for kapital mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande. Bestemmelsen fastsætter i dette øjemed, at inden for rammerne af bestemmelserne i traktatens kapitel vedrørende »Kapital og betalinger« er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt [9].

25. Begrebet »kapitalbevægelser« er ikke defineret i traktaten. Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at da artikel 56 EF i det væsentlige gentager indholdet af artikel 1 i direktiv 88/361, og uanset at direktivet er udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1 (EØF-traktatens artikel 67-73 er erstattet af EF-traktatens artikel 73 B — 73 G, nu artikel 56 EF — 60 EF), bevarer den nomenklatur for »kapitalbevægelser«, som er indeholdt i direktivets bilag, den vejledende værdi hvad angår definitionen af begrebet kapitalbevægelser [10].

26. Som nævnt under punkt 5 ovenfor, er arv opført under punkt D i afsnit XI »Kapitalbevægelser af personlig karakter« i bilag I til direktiv 88/361. I lyset af gældende retspraksis fra Domstolen [11] hersker der desuden ingen tvivl om, at arv udgør en kapitalbevægelse i artikel 56 EF's forstand, med undtagelse af de tilfælde, hvor det, der indgår i boet, findes inden for én og samme medlemsstat.

27. Det fremgår også af de faktiske omstændigheder i hovedsagen som gennemgået

8 — Jf. især dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 14, og af nyere dato dom af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 36.

9 — Dommen i sagen van Hilten-van der Heijden, præmis 37.

10 — Jf. i denne retning bl.a. dom af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 21, af 5.3.2002, forenede sager C-515/99, C-519/99 — C-524/99 og C-526/99 — C-540/99, Reisch m.fl., Sml. I, s. 2157, præmis 30, dommen i sagen van Hilten-van der Heijden, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 39, og dom af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 41.

11 — Barbier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, og dommen i sagen van Hilten-van der Heijden, nævnt ovenfor i fodnote 8.

ovenfor, at den omhandlede arv ikke findes inden for én og samme medlemsstat [12].

28. Hvad angår erhvervelsestidspunktet og den tyske regerings argumentation, hvorefter den omhandlede ejendom oprindeligt blev erhvervet (dvs. købt) før gennemførelsen af direktiv 88/361 (den 1.7.1990), hvilket således ville hindre sagsøgeren i at støtte ret på dette direktiv og traktaten, er der efter min opfattelse tre forskellige erhvervelser i hovedsagen. Den første er sagsøgerens faders køb af ejendommen, den anden er sagsøgerens moders erhvervelse af ejendommen ved arv, og den tredje er sagsøgerens erhvervelse af ejendommen ved arv som gennemgået ovenfor.

29. Med henblik på Domstolens analyse indtrådte den begivenhed, som er relevant for sagen, nemlig sagsøgerens arveladers død, derfor i 1998. Derfor er det relevante tidspunkt for bedømmelse af arvesituationen i hovedsagen ganske vist datoen for erhvervelsen af ejendommen, nemlig *sagsøgerens* erhvervelse, dvs. den dato, hvor sagsøgerens moder afgik ved døden.

12 — Jf. i denne sammenhæng Barbier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 58, og dommen i sagen van Hilten-van der Heijden, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 42.

30. Kommissionen har med rette fremhævet, at en analyse, hvori det lægges til grund, at sagsøgerens arv er den relevante kapitalbevægelse, ikke alene bekræftes af de årsager, der er nævnt i Barbier-dommen, men også af sagens faktiske omstændigheder: I denne sag fandt arven sted i 1993, efter gennemførelsen af direktiv 88/361, hvorimod de erhvervelsestransaktioner, som afdøde foretog i løbet af sit liv, fandt sted i perioden 1970-1988, dvs. inden nævnte direktivs implementering.

31. Det følger heraf, at den foreliggende situation må bedømmes i lyset af bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser, og at sagsøgeren kan støtte ret på direktiv 88/361 og på traktaten.

2. Den nationale lovgivning som en restriktion for de frie kapitalbevægelser

32. Det skal derfor undersøges, om en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, udgør en restriktion for kapitalens frie bevægelighed.

33. Det følger i denne henseende af Domstolens faste praksis, at de foranstaltninger, der

er forbudt ifølge artikel 56, stk. 1, EF i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som afholder en ikke-hjemmehørende person fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der afholder denne medlemsstats statsborgere fra at foretage investeringer i andre medlemsstater eller som i tilfælde af arv medfører en formindskelse af værdien af den arv, som tilkommer en person, der har bopæl i en anden stat end i den medlemsstat, hvor de omhandlede aktiver befinder sig, og som pålægger disse aktiver arveafgift [13].

34. Selv om de arveafgiftsmæssige konsekvenser af at udøve en ret til kapitalens frie bevægelighed pr. definition ikke længere direkte vedrører den afdøde person — som påpeget af generaladvokat Mischo i forslaget til afgørelse i Barbier-dommen [14], kan de ikke desto mindre udgøre en hindring for udøvelsen af kapitalens frie bevægelighed. Disse konsekvenser hører under de overvejelser, som enhver person skal tage hensyn til på det tidspunkt, hvor han beslutter, om han vil eller ikke vil gøre brug af retten til kapitalens frie bevægelighed.

35. ErbStG (lov om arve- og gaveafgifter), sammenholdt med BewG (lov om værdiansættelse), som anvendt i den foreliggende sag, sondrer mellem, hvorvidt den arvede ejendom er beliggende på det nationale område eller i udlandet. Konsekvensen af en sådan sondring, som primært består i forskellige metoder for værdiansættelse af den pågældende ejendom, er, at sagsøgeren pålægges en højere arveafgift, alene fordi en del af den arvede ejendom er beliggende i en anden medlemsstat. Herudover forhindrer de pågældende love sagsøgeren i at benytte den nedsatte værdiansættelsestakst med hensyn til den del af arven, der er beliggende i Frankrig. Som den nationale domstol har forklaret i forelæggelseskendelsen, indebærer afvisningen af at anvende de fordele, som er indeholdt i de forskellige tyske bestemmelser vedrørende landbrugsjord og skov på tysk område, at fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat pålægges en højere afgift.

36. Herudover bemærkes, at hvad angår udenlandsk arv vil værdien af den pågældende arvede faste ejendom formindskes, sammenlignet med en situation, hvor der kun er tale om en indenlandsk arv. Dette er en konsekvens af den højere afgift, som følger af bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede [15].

37. Det følger af traktatbestemmelserne om de frie kapitalbevægelser og af Domstolens

13 — Jf. i denne retning dommen i sagen van Hilten-van der Heijden, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 44.

14 — Forslag til afgørelse fra generaladvokat Mischo i Barbier-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 4, punkt 30 og 31.

15 — Den faste ejendom, som sagsøgeren arvede efter sin moder, ville med andre ord have været mere værd, hvis den faste ejendom var blevet pålagt en lavere afgiftsbyrde, dvs. hvis de fordelagtige bestemmelser, som finder anvendelse på indenlandsk fast ejendom, også fandt anvendelse på udenlandsk fast ejendom.

praksis, at det bør undgås, at der sker en forringelse af den økonomiske værdi af de overdragelser af fast ejendom ved arv, som omfatter et grænseoverskridende element, sammenlignet med overdragelser, som finder sted inden for én og samme medlemsstat.

38. De omhandlede bestemmelser bevirker, at investeringer i fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat, som foretages af personer bosiddende i Tyskland, bliver mindre attraktive end investeringer af lignende art på det nationale område.

39. Dette er tilfældet med hensyn til værdiansættelsen af fast ejendom, anvendelsen af det tingslige fribeløb og det afgiftsfrie beløb i henhold til ErbStG's § 13a.

40. Det følger heraf, at de af hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser indebærer en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

3. Begrundelse for restriktionen

41. Selv om artikel 56 EF indeholder et generelt forbud mod restriktioner for de frie kapitalbevægelser, fastslår artikel 58, stk. 1, litra a), EF, at dette forbud ikke griber ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret. Denne ret er imidlertid i sig selv begrænset af artikel 58, stk. 3, EF, som fastsætter, at de sondringer, som medlemsstaterne foretager imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret, ikke må udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital [16].

42. En national skattelovgivning, som sondrer mellem skatteydere afhængigt af det sted, hvor deres kapital er investeret, kan anses for at være forenelig med traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for kapital, såfremt forskelsbehandlingen vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller være begrundet i tvingende almene hensyn, såsom hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen eller effektiviteten i skattekontrollen [17].

16 — Disse principper er, for så vidt angår direkte beskatning, blevet gentaget i bl.a. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 28, og af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 31.

17 — Jf. i denne retning, dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43; Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 29, og dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 32.

43. Forskelsbehandlingen af skatteydere med hensyn til stedet, hvor deres kapital er investeret, er kun berettiget, såfremt den ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at virkeliggøre de mål, der forfølges med den pågældende lovgivning [18].

44. Som nævnt i punkt 4 ovenfor, kan medlemsstaterne i medfør af erklæringen kun påberåbe sig artikel 58, stk. 1, litra a), EF med hensyn til relevante bestemmelser, som fandtes ved udgangen af 1993.

45. I den foreliggende sag er medlemsstaten allerede udelukket fra at støtte ret på undtagelsen i artikel 58, stk. 1, litra a), EF, idet såvel ErbStG' § 13a som BewG's § 31 ifølge forelæggelseskendelsen blev ændret i 1996. Hvad angår førstnævnte bestemmelse har den forelæggende ret tydeligt udtalt, at det ikke var før efter 1993, at de skattefordele, som var indeholdt i bestemmelsen, blev udvidet til at omfatte land- og skovbrugsmæssige aktiver og yderligere udvidet, hvilket betyder, at artikel 58, stk. 1, litra a), EF ikke spiller nogen rolle.

46. Hvad angår BewG's § 31 har den forelæggende ret anført, at eftersom værdiansættelse af indenlandske land- og skovbrugsmæssige aktiver med henblik på arveafgift i henhold til § 1, nr. 36, i Jahressteuergesetz 1997 (ligningsloven for 1997) [19] nu er reguleret, med tilbagevirkende kraft fra den 1. januar 1996, i andre bestemmelser, nemlig i BewG's § 140 ff., er det tvivlsomt, hvorvidt artikel 58, stk. 1, litra a), EF kan påberåbes. Selv om indholdet af den nye bestemmelse delvist er forbundet med den tidligere bestemmelse i BewG's § 36 ff., bør denne bestemmelse anses for først at være indført i 1993.

47. Efter min opfattelse bevirker dette i sig selv, at de pågældende bestemmelser ikke kan begrundes i henhold til artikel 58 EF.

48. Hvad angår muligheden for at begrunde restriktionen i tvingende almene hensyn, som nævnt ovenfor, må det under alle omstændigheder først fastslås, hvorvidt forskelsbehandlingen vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller hvorvidt forskelsbehandlingen objektivt kan begrundes i tvingende almene hensyn.

18 — Jf. i denne retning Verkooijen-dommen, præmis 43, Manninen-dommen, præmis 29, og dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, præmis 32.

19 — Jahressteuergesetz 1997 (ligningsloven for 1997) af 20.12.1996 (BGBl. I, s. 2049).

49. Arvinger til en fast ejendom beliggende på det nationale område og arvinger til en fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat befinder sig i sammenlignelige situationer. Den tyske regering lader ikke i sit indlæg til at have bestridt en sådan opfattelse. Hvis en arveladers sidste bopæl er i Tyskland, skal arvingen betale tysk arveafgift af hele boet (indenlandske såvel som udenlandske aktiver). Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at arvinger til en fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat pålægges en højere arveafgift som følge af de forskellige metoder for værdiansættelse end arvinger til en fast ejendom beliggende i Tyskland.

50. Hvad angår betingelsen vedrørende forfølgelse af et mål i almenhedens interesse har den tyske regering, og til en vis grad Finanzamt, i det væsentlige gjort gældende, at den nationale lovgivning for det første tilsigter at kompensere for de ulemper, som er en direkte følge for den virksomhed, som pålægges arveafgift — dvs. at tage hensyn til en arvings formindskede økonomiske formåen, hvor han ikke har arvet likvide midler, men derimod en fast ejendom, som er tilknyttet en landbrugsvirksomhed, og som han ikke bør tvinges til at sælge eller opgive for at kunne betale arveafgiften [20] — og for det andet at forhindre en opsplitning af landbrugsjord og skovbrugsvirksomheder, som sikrer produktivitet og arbejdspladser, og som skal opfylde deres forpligtelser i henhold til national ret. Det lader til, at denne fordel er tiltænkt at forbeholdes virksomheder beliggende på det nationale område frem for virksomheder beliggende i andre medlemsstater.

51. Herudover har den tyske regering og Finanzamt henvist til de samme anbringender, som i forelæggelseskendelsen angives at være blevet formuleret af Finanzgericht: på den ene side, »at en landbrugs- og skovbrugsvirksomheds sociale ansvar som omtalt ovenfor ikke kan sammenlignes i nogen anden EU-medlemsstat«, og på den anden side, »at de tyske myndigheder ikke var forpligtet til i samme grad at tage tilsvarende hensyn til almene hensyn i andre medlemsstater«.

52. Hvad angår anbringendet om, at de tyske myndigheder ikke er forpligtet til at tage hensyn til tilsvarende almene hensyn i andre medlemsstater, deler jeg Kommissionens opfattelse, hvorefter dette er baseret på den forudsætning, at medlemsstaterne inden for rammerne af bestemmelserne om kapitalens frie bevægelighed specifikt kan fremme deres egen økonomi. Efter min opfattelse kan promovering af landbrugsjord og skov beliggende på det nationale område ikke begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser. Domstolen har i denne forbin-

20 — Selv om bevarelse af sammenhængen i beskatningsordningen ikke lader til at være blevet fremført som argumentation *per se*, er det den tyske regerings opfattelse, at dette kan sammenlignes med det generelle mål om at forsøge at kompensere for ulemper, der er en direkte følge for den virksomhed, som er pålagt arveafgiften.

delse i Verkooijen-dommen [21] fastslået, at et rent økonomisk formål i overensstemmelse med fast retspraksis ikke kan udgøre et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en begrænsning af en ved traktaten sikret grundlæggende frihed. Selv om bevarelse af arbejdspladser, produktivitet og forhindring af opsplitning af sådanne virksomheder ganske vist er i almenhedens interesse, begrunder de ikke en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

53. Hvad angår den tyske regerings sammenligning af målet om at kompensere for de ulemper, som er en direkte følge for den virksomhed, som er pålagt arveafgiften, med behovet for at bevare sammenhængen i beskatningsordningen fremgår det under alle omstændigheder ikke klart af de oplysninger, som Domstolen har til rådighed i sagen, hvorledes denne sammenhæng kan undermineres i en situation, hvor indenlandsk og udenlandsk fast ejendom i form af landbrugsjord og skov er underlagt ensartede kriterier. Dette udgør ikke en trussel mod sammenhængen i den tyske beskatningsordning og ville indebære en mindre indgribende restriktion for kapitalens frie bevægelighed end den, der er indeholdt i de omhandlede bestemmelser [22].

54. Argumentet om, at den tyske nationale forvaltning ikke råder over oplysninger vedrørende fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat, er heller ikke overbevisende. Domstolen har fastslået, at eventuelle problemer eller ulemper med hensyn til skatteansættelse, der udelukkende er af administrativ art, ikke er tilstrækkelige til at begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser [23]. Under alle omstændigheder har skattesubjekter normalt pligt til at fremlægge relevante oplysninger og dokumenter som bevis for bl.a. den påståede værdi, hvilket umiddelbart burde være nok til at overkomme dette problem. Herudover udgør direktiv 77/799 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter [24] også et egnet middel til at overkomme sådanne problemer. Domstolen har fastslået, at de kompetente myndigheder i en medlemsstat i medfør af dette direktiv altid kan anmode de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat om de oplysninger, der vil kunne gøre det muligt for dem på grundlag af den lovgivning, de skal anvende, at foretage en korrekt opgørelse af den skyldige skat [25].

21 — Nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 48. Jf. også i denne forbindelse dom af 25.7.1991, sag C-288/89, Collectieve Antennevoorziening Gouda m.fl., Sml. I, s. 4007, præmis 10, og af 28.4.1998, sag C-158/96, Kohll, Sml. I, s. 1931, præmis 41.

22 — Jf. i denne retning Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 46.

23 — Jf. i denne retning dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 29; jf. også generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse i denne sag, punkt 29 og 30, Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 54, og dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 70.

24 — Rådets direktiv 77/799/EØF af 19.12.1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), som er blevet ændret flere gange.

25 — Jf. bl.a. dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 41, dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 23, præmis 31, dommen i sagen Centro di Musicologia Walter Stauffer, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 50, dom af 22.3.2007, sag C-383/05, Talotta, Sml. I, s. 2555, præmis 29, og af 5.7.2007, sag C-522/04, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 5701, præmis 52.

55. Herudover bør det tilføjes, at den tyske regering ikke har bevist, at de omhandlede bestemmelser er nødvendige og egnede til at varetage tvingende almene hensyn.

56. Det følger af ovenstående betragtninger, at den tyske regerings argumenter til støtte for en begrundelse af den omhandlede restriktion ikke er overbevisende.

IV — Forslag til afgørelse

57. Jeg er derfor af den opfattelse, at Bundesfinanzhofs spørgsmål skal besvares som følger:

»Under omstændigheder som dem omfattet af den forelæggende sag, er artikel 56, stk. 1, EF (tidligere artikel 73 D, stk. 1) til hinder for en national lovgivning om arveafgift, i henhold til hvilken:

a) værdien af et land- og skovbrugsmæssigt aktiv, der er beliggende i en anden medlemsstat, fastsættes på grundlag af den almindelige værdi (handelsværdien), mens værdien af et indenlandsk land- og skovbrugsmæssigt aktiv fastsættes ved en særlig værdifastsættelsesprocedure, der fører til et gennemsnitligt resultat på blot 10% af den almindelige værdi, og

b) erhvervelse af et indenlands land- og skovbrugsmæssigt aktiv indtil et særligt fribeløb ikke indgår i beregningen, og dets værdi herudover alene indgår med 60%.«