Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

21. december 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – frie kapitalbevægelser – artikel 63 TEUF og 65 TEUF – national lovgivning om arveafgift – fast ejendom beliggende på det nationale område – begrænset arveafgiftspligt – forskellig behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende – ret til bundfradrag i afgiftsgrundlaget – forholdsmæssig nedsættelse i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt – forpligtelser vedrørende tvangsarv – intet fradrag i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt«

I sag C-394/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland) ved afgørelse af 20. juli 2020, indgået til Domstolen den 18. august 2020, i sagen

XY

mod

Finanzamt V,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan (refererende dommer), Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Femte Afdeling, formanden for Fjerde Afdeling, C. Lycourgos, og dommerne I. Jarukaitis og M. Ilešič,

generaladvokat: J. Richard de la Tour,

justitssekretær: fuldmægtig C. Di Bella,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 9. juni 2021,

efter at der er afgivet indlæg af:

– XY ved Steuerberater R. Weller,

– den tyske regering ved J. Möller, R. Kanitz og S. Costanzo, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

– den spanske regering ved M. J. Ruiz Sánchez, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved W. Roels og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. september 2021,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63 TEUF og 65 TEUF.

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem XY og Finanzamt V (skatte- og afgiftsmyndighed V, Tyskland) vedrørende beregningen af arveafgift i forbindelse med fast ejendom beliggende i Tyskland.

Retsforskrifter

3 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lov om arve- og gaveafgifter, herefter »ErbStG«) i den affattelse, der blev offentliggjort den 27. februar 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), som ændret ved Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (lov om bekæmpelse af skatteunddragelse og om ændring af andre skattebestemmelser) af 23. juni 2017 (BGBl. 2017 I, s. 1682) (herefter »ErbStG«), fastsætter følgende i § 1 med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«:

»(1) Arveafgift (gaveafgift) svares af

1. erhvervelser som følge af dødsfald

2. gaver ydet i levende live

[…]«

4 ErbStG's § 2 med overskriften »Personlig afgiftspligt« har følgende ordlyd:

»(1) Arveafgiftspligten indtræder

1. [I] de i § 1, stk. 1, nr. 1-3, nævnte tilfælde for samtlige formueaktiver (fuld arveafgiftspligt), når arvelader på dødstidspunktet, gavegiver på tidspunktet for gavens ydelse, eller erhverver på tidspunktet for arveafgiftens opståen (§ 9) er hjemmehørende. Ved hjemmehørende forstås:
   a) fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt ophold i Tyskland
   b) tyske statsborgere, der i ikke mere end fem år har opholdt sig i udlandet uden at have en bopæl i Tyskland

[…]

3. i alle andre tilfælde, med forbehold af stk. 3, for den del af formueaktiverne, der består af indenlandsk formue i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 121 i Bewertungsgesetz [(lov om værdiansættelse)] (begrænset arveafgiftspligt).

[…]«

5 ErbStG's § 3 med overskriften »Erhvervelse som følge af dødsfald« bestemmer følgende i stk. 1:

»Ved erhvervelse som følge af dødsfald forstås

1. erhvervelse ved arvefald […], ved legat [..] eller på grund af ret til tvangsarv, som gøres gældende (§§ 2303 ff. i Bürgerliches Gesetzbuch [(borgerlig lovbog i den affattelse, der blev offentliggjort den 2.1.2002 (BGBl. 2002 I, s. 42, berigtiget i BGBl. 2002 I, s. 2909, og BGBl. 2003 I, s. 738), herefter »BGB«)]

[…]«

6 ErbStG's § 9 bestemmer, at arveafgiften i tilfælde af erhvervelse som følge af dødsfald indtræder ved arveladerens død.

7 ErbStG's § 10 med overskriften »Arveafgiftspligtige erhvervelser« er sålydende:

»(1) Ved arveafgiftspligtig erhvervelse forstås det beløb, som erhververen arver, medmindre dette beløb er skattefrit […]. I de i § 3 nævnte tilfælde anses det beløb, som erhververen arver, for at udgøre det beløb, der fremkommer, når gæld i boet […], som er fradragsberettiget i henhold til stk. 3-9, trækkes fra […] værdien af den samlede formue, såfremt den er omfattet af afgift i henhold til denne lov. […]

[…]

(5) Medmindre andet følger af stk. 6-9, kan følgende fradrages erhvervelsen som gæld i boet:

1. gæld hidrørende fra arvelader […]

2. forpligtelser i henhold til legater, pålæg og tvangsarv og indirekte arverettigheder, som gøres gældende […]

(6) Gæld og forpligtelser, som er økonomisk knyttet til aktiver, der ikke er arveafgiftspligtige i henhold til denne lov, kan ikke fradrages. Hvis beskatningen er begrænset til enkelte aktiver (§ 2, stk. 1, nr. 3 […]), kan kun gæld og forpligtelser, der er økonomisk knyttet til disse aktiver, fradrages. […]

[…]«

8 ErbStG's § 15 med overskriften »Skatteklasser« fastsætter:

»(1) Afhængigt af erhververs personlige relation til arvelader eller gavegiver sondres mellem følgende tre skatteklasser:

Skatteklasse I:

1. ægtefællen og den registrerede partner

2. børn og stedbørn,

[…]«

9 ErbStG's § 16 med overskriften »Bundfradrag« bestemmer:

»(1) Fritaget for afgift er i de tilfælde med fuld arveafgiftspligt (§ 2, stk. 1, nr. 1, og § 2, stk. 3) erhvervelser, der tilgår

1. ægtefælle og registreret partner op til et beløb af 500 000 EUR

2. børn, jf. skatteklasse I, nr. 2, og børn af afdøde børn, jf. skatteklasse I, nr. 2, op til et beløb af 400 000 EUR

[…]

(2) I tilfælde af begrænset arveafgiftspligt (§ 2, stk. 1, nr. 3) reduceres bundfradraget i henhold til stk. 1 til et delbeløb. Dette delbeløb svarer til forholdet mellem på den ene side summen af værdierne af de aktiver, der er erhvervet på samme tidspunkt og ikke er omfattet af den begrænsede arveafgiftspligt, og de aktiver, der ikke er omfattet af den begrænsede arveafgiftspligt, og som er erhvervet fra samme person i løbet af ti år, og på den anden side værdien af den formue, som i alt er erhvervet fra den samme person i løbet af ti år. De tidligere erhvervelser ansættes til deres tidligere værdi.

[…]«

10 ErbStG's § 37 med overskriften »Lovens anvendelse« bestemmer følgende i stk. 14:

»§ […] og 16, stk. 1 og 2, i den affattelse, der er gældende den 25. juni 2017, finder anvendelse på erhvervelser, for hvilke afgiften indtræder efter den 24. juni 2017.«

11 § 121 i Bewertungsgesetz (værdiansættelseslov) i den affattelse, der blev offentliggjort den 1. februar 1991 (BGBl. 1991 I, s. 230), som ændret ved lov af 4. november 2016, bestemmer følgende under overskriften »Indenlandsk formue«:

»Til indenlandsk formue hører:

1. indenlandske land- og skovbrugsmæssige aktiver

2. indenlandsk fast ejendom

[…]«

12 BGB's § 2303 med overskriften »Tvangsarvsberettigede; tvangsarvens størrelse« bestemmer følgende i stk. 1:

»Hvis en efterkommer til arvelader ved dødsdisposition er udelukket fra arvefølgen, kan den pågældende forlange sin tvangsarv af arvingerne. Tvangsarven udgør halvdelen af værdien af den legale arvelod […]«

13 BGB's § 2311 med overskriften »Boets værdi« fastsætter:

»(1) Beregningen af tvangsarven baseres på boets beståen og værdi på tidspunktet for arvefaldet […]

(2) Værdien fastsættes om nødvendigt efter et skøn. En værdifastsættelse foretaget af arvelader er ikke afgørende.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Sagsøgeren i hovedsagen er en østrigsk statsborger, der har bopæl i Østrig. Hun er datter af E, som ligeledes var østrigsk statsborger med bopæl i Østrig, og som afgik ved døden den 12. august 2018.

15 Sidstnævnte ejede tre bebyggede grunde samt en ubebygget grund i Tyskland. Han havde oprettet et testamente, hvori hans datter var indsat som enearving, idet arveladers hustru og søn dermed kun havde ret til tvangsarv.

16 Efter sin fars død forpligtede sagsøgeren i hovedsagen sig ved aftale til at betale sin mor og sin bror henholdsvis 1 700 000 EUR og 2 850 000 EUR til betaling af deres tvangsarv. I boopgørelsen, som blev indgivet til Finanzamt V, anmodede hun om, at forpligtelserne vedrørende tvangsarven, svarende til 43%, dvs. i alt 1 956 500 EUR, blev fradraget værdien af hendes arv som gæld i boet. Det var hendes vurdering, at den del af ejendomsaktiverne, som var underlagt arveafgift i Tyskland, udgjorde 43% af det samlede bo, som var på 11 592 598,10 EUR, hvilket beløb ligeledes omfattede kapitalformue og en grund i Spanien.

17 Finanzamt V fastsatte en arveafgift på 642 333 EUR for sagsøgeren i hovedsagen. Den herved beregnede afgift vedrørte udelukkende den faste ejendom, som er beliggende i Tyskland. Finanzamt V afslog at fradrage forpligtelserne vedrørende tvangsarven som gæld i boet med den begrundelse, at tvangsarven i overensstemmelse med ErbStG's § 10, stk. 6, andet punktum, ikke var økonomisk knyttet til de ejendomme, der indgik i boet. Desuden fastsatte myndigheden ved beregningen af arveafgiften i medfør af ErbStG's § 16, stk. 2, et mindre bundfradrag end det bundfradrag på 400 000 EUR, som i medfør af ErbStG's § 16, stk. 1, nr. 2, principielt er fastsat for arveladers børn.

18 Sagsøgeren i hovedsagen har anlagt sag ved Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland) og har herved gjort gældende, at hun har ret til det fulde bundfradrag fastsat i ErbStG's § 16, stk. 1, nr. 2, eftersom denne bestemmelses stk. 2 er i strid med EU-retten. Det er desuden hendes opfattelse, at det samme gør sig gældende for nægtelsen af at indrømme ret til fuldt eller delvist fradrag af forpligtelserne vedrørende tvangsarv som gæld i boet svarende til det beløb, som sagsøgeren i hovedsagen har beregnet.

19 Den forelæggende ret har anført, at afgørelsen af den tvist, som er indbragt for den, afhænger af spørgsmålet om, hvorvidt ErbStG's § 16, stk. 2, og dennes § 10, stk. 6, andet punktum, som finder anvendelse i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt, når hverken arvelader eller arvingen under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland på tidspunktet for arveladers død, er i overensstemmelse med artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF.

20 For det første har den forelæggende ret anført, at ErbStG's § 16, stk. 2, blev indført af den tyske lovgiver som følge af dom af 8. juni 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). I medfør af denne bestemmelse og i overensstemmelse med ErbStG's § 37, stk. 14, sker der for erhvervelser som følge af dødsfald, for hvilke arveafgiften er indtrådt efter den 24. juni 2017, en nedsættelse af det i ErbStG's § 16, stk. 1, fastsatte bundfradrag med et beløb, som beregnes i henhold til denne bestemmelses stk. 2. Den nævnte ret har imidlertid rejst tvivl om, hvorvidt denne nye lovgivning er forenelig med artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF, således som disse fortolkes af Domstolen.

21 For det andet ønsker den forelæggende ret ligeledes oplyst, om ErbStG's § 10, stk. 6, andet punktum, er forenelig med disse bestemmelser.

22 Inden for rammerne af den i hovedsagen omhandlede begrænsede arveafgiftspligt pålagde Finanzamt V kun indenlandsk fast ejendom arveafgift. I denne henseende gør ErbStG's § 10, stk. 6, det ikke muligt for sagsøgeren i hovedsagen at fradrage værdien af de forpligtelser, som hun skal opfylde vedrørende tvangsarven til hendes mor og bror, i sin erhvervelse ved arv som gæld i boet i henhold til ErbStG's § 10, stk. 5.

23 Ifølge praksis fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) er den økonomiske tilknytning, der kræves i medfør af nævnte § 10, stk. 6, for at kunne fradrage gæld og forpligtelser, kun opfyldt, hvis denne gæld eller disse forpligtelser kan henføres til bestemte formueaktiver, der indgår i boet. Ifølge denne praksis skaber den omstændighed, at tvangsarven i overensstemmelse med BGB's § 2311 beregnes på grundlag af boets værdi, imidlertid ikke en sådan økonomisk tilknytning, men højst en retlig tilknytning.

24 Den forelæggende ret har anført, at hvis det antages, at arveladeren eller sagsøgeren i hovedsagen på tidspunktet for dødsfaldet havde haft bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, ville denne situation medføre, at sagsøgeren i hovedsagen var fuldt arveafgiftspligtig, således at hun på grundlag af ErbStG's § 10, stk. 5, nr. 2, ville kunne fradrage forpligtelserne vedrørende tvangsarven som gæld i boet.

25 På denne baggrund har Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 63, stk. 1, [TEUF] og artikel 65 [TEUF] fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse i en medlemsstat om opkrævning af arveafgift, som med hensyn til beregningen af afgiften fastsætter, at [bundfradraget] i forhold til afgiftsberegningsgrundlaget i tilfælde af erhvervelse af fast ejendom beliggende i indlandet er lavere, hvis arvelader på dødstidspunktet og arvingen på samme tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i en anden medlemsstat, end det [bundfradrag], der ville finde anvendelse, hvis mindst en af dem på dette tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i den førstnævnte medlemsstat?

2) Skal artikel 63, stk. 1, [TEUF] og artikel 65 TEUF fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse i en medlemsstat om opkrævning af arveafgift, som med hensyn til beregningen af afgiften fastsætter, at forpligtelser vedrørende tvangsarv i tilfælde af fast ejendom beliggende i indlandet ikke kan fradrages, hvis arvelader på dødstidspunktet og arvingen på samme tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i en anden

medlemsstat, mens disse forpligtelser kan fradrages fuldt ud fra værdien af erhvervelsen ved arv, hvis enten arvelader eller arvingen på tidspunktet for arveladers død havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i den førstnævnte medlemsstat?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

26 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning om beregning af arveafgift, der bestemmer, at i tilfælde af erhvervelse ved arv af fast ejendom beliggende på det nationale område, hvor hverken arvelader eller arvingen på tidspunktet for dødsfaldet havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i denne medlemsstat, nedsættes bundfradraget i afgiftsgrundlaget i forhold til det bundfradrag, der finder anvendelse, når mindst en af disse personer på dette tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i den nævnte medlemsstat, med et beløb, der svarer til den del af boets værdi, som ikke er arveafgiftspligtigt i den nævnte medlemsstat, i forhold til værdien af det samlede bo.

27 Det følger af Domstolens faste praksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de imidlertid udøve denne kompetence under overholdelse af EU-retten og navnlig af de ved EUF-traktaten sikrede grundlæggende friheder (jf. bl.a. dom af 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis, af 3.3.2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, præmis 73 og den deri nævnte retspraksis, og af 29.4.2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Indtægter fra investeringsinstitutter), C-480/19, EU:C:2021:334, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

28 Artikel 63, stk. 1, TEUF fastsætter et generelt forbud mod restriktioner for kapitalbevægelser såvel mellem medlemsstaterne indbyrdes som mellem medlemsstaterne og tredjelande.

29 Skat eller afgift, der pålægges arv, der består af overdragelse af en afdød persons formue til en eller flere personer, er omfattet af EUF-traktatens bestemmelser om kapitalbevægelser, der henhører under artikel 63 TEUF, med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven er begrænset til en enkelt medlemsstat (dom af 26.5.2016, Kommissionen mod Grækenland, C-244/15, EU:C:2016:359, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

30 En situation, hvor en medlemsstat pålægger arveafgift på aktiver i boet, der befinder sig på dens område, og som tilhører en person, der ikke havde bopæl på dette område på tidspunktet for dødsfaldet, og som tilfalder en arving, der heller ikke havde bopæl dér, kan ikke anses for at være en rent intern situation. En sådan situation henhører følgelig under kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF.

31 Det skal derfor efterprøves, om en national lovgivning, der bestemmer, at begrænset arveafgiftspligt medfører en nedsættelse af bundfradraget i afgiftsgrundlaget, udgør en restriktion for kapitalbevægelserne som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF, og, i bekræftende fald, om en sådan restriktion er begrundet.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion som omhandlet i artikel 63 TEUF

32 Hvad angår arv omfatter de foranstaltninger, som udgør restriktioner for kapitalbevægelserne, de foranstaltninger, som medfører en formindskelse af værdien af den arv, som tilfalder en person, der har bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor de pågældende aktiver befinder sig (dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

33 I den foreliggende sag foreskriver den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, at i tilfælde, hvor en arv omfatter fast ejendom beliggende i Tyskland, og hvor hverken arvelader eller arving havde bopæl i denne medlemsstat på tidspunktet for dødsfaldet, et mindre bundfradrag i afgiftsgrundlaget end det bundfradrag, der ville finde anvendelse, hvis arveladeren eller arvingen havde haft bopæl i nævnte medlemsstat på dette tidspunkt. Dette bundfradrag nedsættes nemlig med et beløb, der svarer til den del af boets værdi, som ikke pålægges arveafgift i denne samme medlemsstat, i forhold til boets samlede værdi.

34 En sådan lovgivning fører følgelig til, at arv mellem ikke-hjemmehørende pålægges en tungere afgiftsbyrde end arv, der involverer mindst en hjemmehørende person, og har dermed den virkning, at værdien af arven formindskes. Det følger heraf, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for kapitalbevægelserne som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF (jf. bl.a. dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 25 og 26 og den deri nævnte retspraksis).

Spørgsmålet om, hvorvidt restriktionen for de frie kapitalbevægelser er begrundet i medfør af artikel 65 TEUF

35 Det følger af artikel 65, stk. 1, TEUF, sammenholdt med samme artikels stk. 3, at medlemsstaterne i deres nationale lovgivning kan sondre mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, for så vidt som denne sondring ikke udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af de frie kapitalbevægelser.

36 Der skal derfor sondres mellem forskellig behandling, der er tilladt efter artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og vilkårlig forskelsbehandling, der er forbudt efter samme artikels stk. 3. I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at for at en national lovgivning kan anses for at være forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, er det nødvendigt, at den forskellige behandling vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er begrundet i et tvingende alment hensyn (jf. i denne retning dom af 30.6.2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis). I sidstnævnte tilfælde skal den forskellige behandling være egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, som den forfølger, og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde dette formål (jf. i denne retning dom af 22.11.2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

– *Sammenligneligheden af de omhandlede situationer*

37 Den tyske regering har gjort gældende, at arv, der vedrører ikke-hjemmehørende personer, og arv, der involverer en hjemmehørende person, er objektivt forskellige situationer. Den forskellige afgiftsmæssige behandling af arv, der vedrører ikke-hjemmehørende, og arv, der involverer en hjemmehørende person, for så vidt angår arveafgift af fast ejendom beliggende i Tyskland, er således objektivt begrundet.

38 Det bemærkes, at størrelsen af arveafgiften af fast ejendom beliggende i Tyskland i medfør af den i hovedsagen omhandlede lovgivning beregnes på grundlag af både værdien af den faste ejendom og den eventuelle familiemæssige tilknytning mellem arvelader og arving. Ingen af disse to kriterier er imidlertid afhængige af arveladerens eller arvingens bopælssted. Den omhandlede nationale lovgivning anser desuden både erhververen af en arv mellem ikke-hjemmehørende personer og en arv, der involverer mindst en hjemmehørende person, for at være afgiftspligtige med henblik på opkrævning af arveafgift af fast ejendom beliggende i Tyskland. Med henblik på beregningen af arveafgift følger fastlæggelsen af skatteklasse og afgiftssatsen i begge tilfælde af de samme regler. Det er kun for så vidt angår fastlæggelsen af den arveberettigedes afgiftspligtige arv, at arv mellem ikke-hjemmehørende personer i denne lovgivning med henblik på beregning af arveafgiften af fast ejendom beliggende i Tyskland behandles forskelligt fra arv, der involverer en hjemmehørende person.

39 Under sådanne omstændigheder skal det fastslås, at idet den nationale lovgiver med hensyn til beskatning af fast ejendom ligestiller på den ene side en ikke-hjemmehørende arving, der har erhvervet dette formueaktiv fra en ikke-hjemmehørende arvelader, og på den anden side en ikke-hjemmehørende eller hjemmehørende arving, der har erhvervet et sådant formueaktiv fra en hjemmehørende arvelader, og en hjemmehørende arving, der har erhvervet dette formueaktiv fra en ikke-hjemmehørende arvelader, lægger denne lovgiver selv til grund, at der ikke mellem disse to kategorier af arvinger for så vidt angår reglerne og betingelserne for pålæggelse af arveafgift består en objektiv forskel på disse situationer (jf. i denne retning dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 51).

40 Som den tyske regering har gjort gældende, er den tyske beskatningskompetence i tilfælde af den begrænsede arveafgiftspligt, der finder anvendelse på arv mellem ikke-hjemmehørende, ganske vist for det første begrænset til indenlandsk fast ejendom, mens denne kompetence i tilfælde af den fulde arveafgiftspligt, der finder anvendelse på arv, som involverer mindst en hjemmehørende, omfatter samtlige formueaktiver. I hovedsagen fastlægges størrelsen af det bundfradrag, der finder anvendelse på begrænset afgiftspligtige arvinger, i modsætning til de bestemmelser, der bl.a. var genstand for dom af 17. oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), for det andet ikke længere på grundlag af et fast beløb, men på grundlag af værdien af den formue, som nævnte kompetence udøves over, i forhold til værdien af hele arven.

41 Disse omstændigheder kan imidlertid ikke afkræfte konklusionen i nærværende doms præmis 39. I tilfælde af fuld arveafgiftspligt varierer størrelsen af bundfradraget i det afgiftsgrundlag, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede lovgivning, nemlig ikke afhængigt af størrelsen af det afgiftsgrundlag, der henhører under den tyske beskatningskompetence. Som det fremgår af de oplysninger, der er fremlagt for Domstolen, indrømmes dette bundfradrag – som vurderes på grundlag af det slægtskabsforhold, der består mellem arvelader og arving – således automatisk enhver arving alene i dennes egenskab af arveafgiftspligtig person i Tyskland med henblik på at sikre, at en del af en familieformue fritages for beskatning ved at blive fratrukket den samlede arv. Hvad angår den beskatning, der følger af Forbundsrepublikken Tysklands udøvelse af sin beskatningskompetence, befinder en begrænset arveafgiftspligtig arving sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for en fuldt arveafgiftspligtig arving, hvilket skyldes, at lige så vel som denne egenskab af arveafgiftspligtig person ikke afhænger af bopælsstedet, idet den omhandlede lovgivning pålægger arveafgiftspligt for enhver erhvervelse af fast ejendom beliggende i Tyskland, uanset om arveladeren eller arvingen er bosiddende dér eller ej, afhænger hverken arten af det slægtskabsforhold, der består mellem sidstnævnte, eller formålet med den begrænsede afgiftsfritagelse af en familieformue af bopælsstedet (jf. i denne retning dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 53).

42 En arveberettiget, hvis afgiftsgrundlag i Tyskland udgøres af fast ejendom, der svarer til de faste ejendomme, som sagsøgeren i hovedsagen er pligtig at svare arveafgift af, ville således, såfremt den pågældende havde erhvervet sådanne ejendomme fra en person med bopæl på det tyske område, med hvem der bestod et slægtskabsforhold, eller hvis den pågældende – med bopæl på dette område – havde erhvervet ejendommene fra en sådan person, der ikke havde bopæl dér, til forskel fra sagsøgeren i hovedsagen kunne påberåbe sig hele det bundfradrag, der er fastsat i den nationale lovgivning.

43 Det følger heraf, at de omstændigheder, som den tyske regering har påberåbt sig, ikke gør situationen for en ikke-hjemmehørende arving efter en ikke-hjemmehørende arvelader med hensyn til dette bundfradrag objektivt forskellig fra situationen for en ikke-hjemmehørende arving efter en hjemmehørende arvelader eller for en hjemmehørende arving efter en hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende arvelader (jf. i denne retning dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 55).

44 Det fremgår af det ovenstående, at den forskellige behandling vedrørende indrømmelsen af et bundfradrag som det i hovedsagen omhandlede vedrører situationer, der er objektivt sammenlignelige.

– *Spørgsmålet om, hvorvidt restriktionen er begrundet i tvingende almene hensyn*

45 Den tyske regering har gjort gældende, at denne forskellige behandling bl.a. kan begrundes i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i dens beskatningsordning.

46 I denne henseende bemærkes, at Domstolen har anerkendt, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i en afgiftsordning kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de bevægelighedsfriheder, der er sikret ved traktaten. For at en sådan begrundelse kan antages, skal det imidlertid være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem indrømmelsen af den pågældende afgiftsmæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt afgiftsopkrævning, idet den direkte karakter af denne sammenhæng skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

47 I det foreliggende tilfælde har den tyske regering, som anført i denne doms præmis 41, gjort gældende, at i forbindelse med arveafgift, som har til formål at afgiftspålægge den gevinst, der følger af erhvervelse som følge af dødsfald, tilsigter det i ErbStG's § 16 fastsatte bundfradrag, hvis størrelse afhænger af, hvilket slægtskabsforhold der består mellem arvelader en og arvingen, at sikre, at en del af familieformuen fritages for afgift, idet det samlede arvebeløb nedsættes. Bundfradraget har navnlig til formål at sikre, at hver af disse afgiftspligtige personer, når der er tale om nært forbundne familiemedlemmer, kan drage fordel af den arv, som tilfalder dem, idet de delvist er fritaget for arveafgift eller endog fuldstændig fritaget for arveafgift for så vidt angår overdragelser af mindre betydning inden for familien.

48 I medfør af ErbStG's § 16, stk. 1, kan arveberettigede med henblik herpå drage fordel af det fulde bundfradrag, når den afgiftsopkrævning, som det vedrører, omfatter hele den overdragne arv.

49 Denne bestemmelses stk. 2 fastsætter derimod, at det bundfradrag, som arvingen kan gøre krav på som følge af sit slægtskab med afdøde, nedsættes proportionalt i forhold til den del af arvingens gevinst, som ikke henhører under Forbundsrepublikken Tysklands beskatningskompetence.

50 En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede skaber derfor en direkte sammenhæng mellem det bundfradrag, som arvingen kan påberåbe sig, og omfanget af den beskatningskompetence, der udøves med hensyn til den gevinst, der for arvingen følger af erhvervelsen som følge af dødsfald.

51 Henset til de principper, der er nævnt i nærværende doms præmis 36, bemærkes i øvrigt for det første, at denne sammenhæng er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, der forfølges med denne lovgivning. Den i hovedsagen omhandlede lovgivning sikrer nemlig, at det indrømmede bundfradrag for en samlet gevinst af samme værdi udgør en andel, der svarer til den del af boet, der beskattes, uanset om der er tale om fuld eller begrænset arveafgiftspligt.

52 Denne lovgivning medfører således, at det undgås, at en begrænset arveafgiftspligtig arvings bidragsevne – som følge af, at det tillades, at den pågældende indrømmes det fulde bundfradrag, selv om dette bundfradrag ikke vedrører en afgiftsopkrævning, der omfatter hele den gevinst, der følger af erhvervelsen ved arv – systematisk ansættes for lavt.

53 For det andet går den nævnte lovgivning ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det forfulgte formål, eftersom der kan drages fordel af det i hovedsagen omhandlede bundfradrag svarende til omfanget af den beskatningskompetence, som udøves af Forbundsrepublikken Tyskland, set i forhold til hele arven. Det følger navnlig af samme lovgivning, at hvis fast ejendom, der beskattes i denne medlemsstat, svarer til hele arven, har den begrænset arveafgiftspligtige arving i lighed med en fuldt arveafgiftspligtig arving ret til fuldt ud at drage fordel af det bundfradrag, der er fastsat på grund af dennes slægtskabsforhold til arvelader.

54 Det følger heraf, at til forskel fra den lovgivning, der fastsatte et fast bundfradrag i tilfælde af begrænset afgiftspligt, som var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom af 17. oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), er den restriktion for kapitalbevægelserne som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF, der følger af en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, for så vidt som den vedrører bundfradraget i afgiftsgrundlaget, begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen.

55 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning om beregning af arveafgift, der bestemmer, at i tilfælde af erhvervelse ved arv af fast ejendom beliggende på det nationale område, hvor hverken arveladeren eller arvingen på tidspunktet for dødsfaldet havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i denne medlemsstat, nedsættes bundfradraget i afgiftsgrundlaget i forhold til det bundfradrag, der finder anvendelse, når mindst en af disse personer på dette tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i den nævnte medlemsstat, med et beløb, der svarer til den del af boets værdi, som ikke er arveafgiftspligtigt i den nævnte medlemsstat, i forhold til værdien af det samlede bo.

Det andet spørgsmål

56 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning om beregning af arveafgifter, der bestemmer, at i tilfælde af erhvervelse ved arv af fast ejendom beliggende på det nationale område, hvor hverken arveladeren eller arvingen på tidspunktet for dødsfaldet havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i denne medlemsstat, kan forpligtelser vedrørende tvangsarv ikke fradrages arven som gæld i boet, selv om disse forpligtelser fuldt ud kan fradrages, såfremt mindst en af disse personer på dette samme tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i den nævnte medlemsstat.

57 Det følger af de betragtninger, der fremgår af nærværende doms præmis 27-30, at det skal efterprøves, om en sådan national lovgivning udgør en restriktion for kapitalbevægelserne som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF, og om en sådan restriktion i bekræftende fald er begrundet.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion som omhandlet i artikel 63 TEUF

58 Som det er anført i nærværende doms præmis 32, omfatter de foranstaltninger, der i tilfælde af arv udgør restriktioner for de frie kapitalbevægelser, sådanne foranstaltninger, som medfører en formindskelse af den arv, der tilfalder en person, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat end den, på hvis område de omhandlede aktiver befinder sig.

59 I det foreliggende tilfælde fastsætter den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, at i tilfælde, hvor en arv omfatter fast ejendom beliggende i Tyskland, og hvor hverken arveladeren eller arvingen havde bopæl i denne medlemsstat på tidspunktet for dødsfaldet, kan denne arving ikke fradrage forpligtelser vedrørende tvangsarv som gæld i boet, selv om der er fastsat et sådant fradrag, når arveladeren eller arvingen havde sin bopæl på det tyske område på dette tidspunkt.

60 En sådan lovgivning, som gør muligheden for i afgiftsgrundlaget for arven at fradrage forpligtelser vedrørende tvangsarv med hensyn til fast ejendom beliggende på det nationale område afhængig af arveladerens eller arvingens bopæl, fører følgelig til, at arv af sådan ejendom mellem ikke-hjemmehørende pålægges en tungere afgiftsbyrde end arv, der involverer mindst en hjemmehørende person, og har dermed den virkning, at værdien af arven formindskes. Det følger heraf, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for kapitalbevægelserne som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF (jf. analogt dom af 11.9.2008, Eckelkamp m.fl., C-11/07, EU:C:2008:489, præmis 45 og 46).

Spørgsmålet om, hvorvidt restriktionen for de frie kapitalbevægelser er begrundet i medfør af artikel 65 TEUF

61 Det skal derfor efterprøves, om den således konstaterede restriktion for de frie kapitalbevægelser kan begrundes i henhold til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og, i lyset af de grunde, der er redegjort for i nærværende doms præmis 35 og 36, om den forskellige behandling vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller om den er begrundet i tvingende almene hensyn, og i givet fald om den er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, som den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opfylde dette formål.

– *Sammenligneligheden af de omhandlede situationer*

62 Som det fremgår af nærværende doms præmis 37-39, er der for så vidt angår størrelsen af det beløb, der skal betales i arveafgift af fast ejendom beliggende i Tyskland, ingen objektiv forskel mellem henholdsvis arv mellem personer, hvor ingen af disse på tidspunktet for dødsfaldet har bopæl i denne medlemsstat, og arv mellem personer, hvor mindst en af disse på dette tidspunkt har bopæl i den nævnte stat.

63 Denne vurdering drages ikke i tvivl af den tyske regerings argument, hvorefter forpligtelser vedrørende tvangsarv til forskel fra den retspraksis, der følger af bl.a. dom af 11. september 2008, Eckelkamp m.fl. (C-11/07, EU:C:2008:489), og som vedrørte muligheden for at fradrage gæld, der hvilede på en arveafgiftspligtig fast ejendom, ikke har en direkte forbindelse med fast ejendom, der er beliggende på det tyske område og hvoraf der skal svares arveafgift.

64 Uanset deres kvalificering i national ret vedrører forpligtelser vedrørende tvangsarv i det mindste delvis fast ejendom beliggende i Tyskland, over hvilken Forbundsrepublikken Tyskland som følge heraf udøver sin beskatningskompetence.

65 Det fremgår af det ovenstående, at den forskellige behandling i forbindelse med muligheden for fradrag af forpligtelser vedrørende tvangsarv som det i hovedsagen omhandlede vedrører situationer, der er objektivt sammenlignelige.

– *Spørgsmålet om, hvorvidt restriktionen er begrundet i tvingende almene hensyn*

66 Den tyske regering har gjort gældende, at denne forskellige behandling for det første kan begrundes i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen.

67 Som anført i nærværende doms præmis 46 kan hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning begrunde en restriktion for udøvelsen af de bevægelighedsfriheder, der er sikret ved traktaten. For at en sådan begrundelse skal kunne lægges til grund, kræves det, at der er en direkte forbindelse mellem den pågældende afgiftsfordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt afgiftsopkrævning, idet den direkte karakter af denne forbindelse skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning.

68 I det foreliggende tilfælde har den tyske regering gjort gældende, at bestemmelserne om fradrag for forpligtelser vedrørende tvangsarv har til formål at gøre det muligt at fastlægge den faktiske formueforøgelse, der følger af en erhvervelse som følge af dødsfald, og hvoraf der skal svares arveafgift.

69 Den forskellige behandling, der følger af den i hovedsagen omhandlede lovgivning, kan imidlertid ikke begrundes i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den tyske beskatningsordning, for så vidt som ErbStG's § 10, stk. 6, således som generaladvokaten har anført i punkt 104 i forslaget til afgørelse, bevirker, at der ikke kan foretages fradrag af forpligtelser vedrørende tvangsarv, når hverken arvelader eller den arveberettigede på tidspunktet for dødsfaldet havde bopæl eller sædvanligt opholdssted på det tyske område, og dette er tilfældet, således som det fremgår af nærværende doms præmis 64, selv hvis disse forpligtelser i det mindste delvist har en tilstrækkelig tilknytning til de aktiver i boet, over hvilke Forbundsrepublikken Tyskland udøver sin beskatningskompetence, og udgør en del af boet, som ikke udgør en gevinst for en begrænset arveafgiftspligtig arving.

70 Den tyske regering har for det andet gjort gældende, at en forskellig behandling som den i hovedsagen omhandlede kan begrundes i territorialprincippet og i nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, hvilke hensyn ganske vist udgør lovlige formål, der er anerkendt af Domstolen (dom af 8.6.2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, præmis 65).

71 Det skal imidlertid bemærkes, at den forskellige behandling med hensyn til muligheden for at fradrage de i hovedsagen omhandlede forpligtelser vedrørende tvangsarv alene følger af anvendelsen af den pågældende tyske lovgivning. Den tyske regering har desuden ikke redegjort for grundene til, at en hensyntagen til forpligtelser vedrørende tvangsarv i et tilfælde, hvor disse er knyttet til fast ejendom, over hvilke Forbundsrepublikken Tyskland udøver sin beskatningskompetence inden for rammerne af begrænset arveafgiftspligt, ville føre til, at denne medlemsstat gav afkald på en del af denne kompetence til fordel for andre medlemsstater, eller ville påvirke denne medlemsstats beskatningskompetence (jf. i denne retning dom af 8.6.2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, præmis 66 og den deri nævnte retspraksis, og dom af 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, præmis 70).

72 For så vidt som denne medlemsstat har gjort gældende, at en sådan forskellig behandling er begrundet i hensynet til at undgå et dobbelt fradrag af gæld i forbindelse med tvangsarv, bemærkes indledningsvis, at en statsborger i en medlemsstat ikke kan fratages muligheden for at påberåbe sig EUF-traktatens bestemmelser med den begrundelse, at den pågældende har gjort brug af skattefordele, der lovligt kan anvendes i henhold til de bestemmelser, der gælder i en anden medlemsstat end den, hvor vedkommende har bopæl (dom af 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

73 Som den tyske regering har fremhævet i sit skriftlige indlæg og med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse, findes der dernæst ingen dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig på området for arveafgift. På denne baggrund kan den medlemsstat, hvor den faste ejendom, der går i arv, er beliggende, ikke med henblik på at begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som følger af medlemsstatens egen lovgivning, påberåbe sig, at der er en mulighed, som ligger uden for dennes kontrol, for, at arvingen indrømmes et lignende fradrag af en anden medlemsstat, som helt eller delvist vil kunne kompensere for det tab, som arvingen lider, fordi den medlemsstat, hvor nævnte faste ejendom er beliggende, ikke ved beregningen af arveafgift tager hensyn til forpligtelser vedrørende tvangsarv (jf. bl.a. dom af 11.9.2008, Eckelkamp m.fl., C-11/07, EU:C:2008:489, præmis 67 og 68, af 11.9.2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, præmis 64 og 65, og af 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 42).

74 En medlemsstat kan nemlig ikke påberåbe sig, at der foreligger en fordel, som ensidigt er indrømmet af en anden medlemsstat, med henblik på at undgå de forpligtelser, der påhviler den i henhold til EUF-traktaten, bl.a. i medfør af dennes bestemmelser om de frie kapitalbevægelser (jf. bl.a. dom af 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

75 Det følger heraf, at den restriktion for kapitalbevægelserne som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF, der følger af en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, for så vidt som den vedrører den manglende mulighed for at fradrage forpligtelser vedrørende tvangsarv, hverken kan begrundes i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den tyske beskatningsordning eller i territorialprincippet og nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

76 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning om beregning af arveafgifter, der bestemmer, at i tilfælde af erhvervelse ved arv af fast ejendom beliggende på det nationale område, hvor hverken arveladeren eller arvingen på tidspunktet for dødsfaldet havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i denne medlemsstat, kan forpligtelser vedrørende tvangsarv ikke

fradrages arven som gæld i boet, selv om disse forpligtelser fuldt ud kan fradrages, såfremt mindst en af disse personer på dette tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i den nævnte medlemsstat.

Sagsomkostninger

77 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

1) **Artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning om beregning af arveafgift, der bestemmer, at i tilfælde af erhvervelse ved arv af fast ejendom beliggende på det nationale område, hvor hverken arveladeren eller arvingen på tidspunktet for dødsfaldet havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i denne medlemsstat, nedsættes bundfradraget i afgiftsgrundlaget i forhold til det bundfradrag, der finder anvendelse, når mindst en af disse personer på dette tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i den nævnte medlemsstat, med et beløb, der svarer til den del af boets værdi, som ikke er arveafgiftspligtigt i den nævnte medlemsstat, i forhold til værdien af det samlede bo.**

2) **Artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning om beregning af arveafgifter, der bestemmer, at i tilfælde af erhvervelse ved arv af fast ejendom beliggende på det nationale område, hvor hverken arveladeren eller arvingen på tidspunktet for dødsfaldet havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i denne medlemsstat, kan forpligtelser vedrørende tvangsarv ikke fradrages arven som gæld i boet, selv om disse forpligtelser fuldt ud kan fradrages, såfremt mindst en af disse personer på dette tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i den nævnte medlemsstat.**

Underskrifter