

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 17 oktober 2013 (*)

“Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 56 EG–58 EG – Arvsskatt – Arvlåtaren och arvtagaren har hemvist i tredjeland – Kvarlåtenskap – Fast egendom belägen i en medlemsstat – Rätt till grundavdrag på beskattningsunderlaget – Olika behandling av personer som har hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet

I mål C-181/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) genom beslut av den 2 april 2012, som inkom till domstolen den 18 april 2012, i målet

Yvon Welte

mot

Finanzamt Velbert,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešić samt domarna C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (referent), C. Toader och E. Jarašiūnas,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 mars 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Yvon Welte, genom M. Duffner, Rechtsanwalt,
- Finanzamt Velbert, genom A. Ludwig, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom A. Wiedmann och T. Henze, båda i egenskap av ombud,
- Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud, biträdda av A. Lepière, avocate,
- Europeiska kommissionen, genom W. Mölls och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 12 juni 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 56 EG och 58 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Yvon Welte, som är änkling efter en schweizisk medborgare som avlidit i Schweiz, och Finanzamt Velbert (nedan kallad Finanzamt) angående beräkningen av arvsskatt på en bebyggd fastighet som är belägen i Tyskland och som tillhörde den avlidna.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 1 i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (artikeln upphävd genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), har följande lydelse:

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

2. För överföringar relaterade till kapitalrörelser skall gälla samma valutakursbestämmelser som tillämpas för löpande betalningar."

4 Bland de kapitalrörelser som anges i bilaga I till direktiv 88/361 återfinns, i rubrik I, "Direkta investeringar", i rubrik II, "Investeringar i fast egendom (i den mån de ej omfattas av I ovan)" och, i rubrik XI, "Personliga kapitalrörelser" som bland annat omfattar arv och testamentsförordnanden.

Tysk rätt

5 I lagen om arvs- och gåvoskatt (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) i den lydelse som offentliggjordes den 27 februari 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), ändrad genom 1 § i lagen om reform av arvsskattesystemet och värderingsreglerna (Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) av den 24 december 2008 (BGBl. 2008 I, s. 3018) (nedan kallad ErbStG), föreskrivs följande:

"1 § Skattepliktiga transaktioner

1) Transaktioner som omfattas av arvsskatt (eller gåvoskatt)

1. Förvärv till följd av dödsfall,

2. Gåvor mellan levande personer,

3. ...

2 § Personlig skattskyldighet

1) Skattskyldighet inträder

1. för samtliga överförda tillgångar i de fall som avses i 1 § första stycket första–tredje punkterna när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle, gåvogivaren vid tidpunkten för gåvans fullbordande eller förvärvaren vid tidpunkten för den beskattningsutlösande händelsen har sitt hemvist 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 för överförda tillgångar bestående av tillgångar i Tyskland i den mening som avses i 121 § i [lagen om värdering av tillgångar (Bewertungsgesetz), (nedan kallad BewG)].

...

3 § Förvärv till följd av dödsfall

1) Med förvärv till följd av dödsfall avses

- 1. arv ...

...

15 § Skatteklasser

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

Skatteklass I:

- 1. make eller maka,

...

16 § Grundavdrag

1) I de fall som anges i 2 § första stycket punkt 1 undantas från skatteplikt tillgångar som förvärvas av

- 1. äkta make till ett belopp av 500 000 euro ...

...

2) Det grundavdrag som avses i första stycket ersätts i de fall som anges i 2 § första stycket punkt 3 med ett grundavdrag på 2 000 euro.

...

19 § Skattesats

1) Skatt påförs enligt följande procentsatser:

Värdet på den överförda skattepliktiga tillgången

(10 §)

upp till (i euro)

Procentsats i skatteklass

I

II

III

75 000

7

30

30

300 000

11

30

30

600 000

15

30

30

...”

6 121 § BewG, ändrad genom 2 § i lagen om reform av arvsskattesystemet och värderingsreglerna av den 24 december 2008, har rubriken ”Egendom i landet”. I denna bestämmelse föreskrivs följande:

”Till egendom i landet hör

...

2. Fast egendom belägen i Tyskland,

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 7 Frigga Ingeborg Welte-Schenkel föddes i Tyskland, men blev schweizisk medborgare när hon ingick äktenskap med Yvon Welte som är schweizisk medborgare. Hon avled den 27 mars 2009 i Schweiz, där hon var bosatt tillsammans med sin make som är hennes ende arvtagare.
- 8 Frigga Ingeborg Welte-Schenkel var ägare till en fastighet i Düsseldorf (Tyskland). Finanzamt Düsseldorf-Süd fastställde fastighetens värde för den dag då arvlåtaren avled till 329 200 euro. Det framgår av de handlingar som inkommit till domstolen att fastigheten var Frigga Ingeborg Welte-Schenkels föräldrahem, som hon ärvde när hennes mor avled. Frigga Ingeborg Welte-Schenkel innehade vidare konton i två banker i Tyskland. Tillgodohavandena på dessa konton uppgick till sammanlagt 33 689,72 euro. Därutöver innehade hon konton i två banker i Schweiz. Tillgodohavandena på dessa konton uppgick sammanlagt till ett belopp motsvarande 169 508,04 euro.
- 9 Finanzamt fastställde enligt ett meddelande av den 31 oktober 2011 Yvon Weltes arvsskatt till 41 450 euro. Detta belopp erhöles genom att ett beskattningsunderlag som endast omfattade värdet på fastigheten i Düsseldorf minskades med ett avdrag av ett schablonbelopp på 10 300 euro för omkostnader i samband med arvet. Därefter gjordes ett grundavdrag på 2 000 euro enligt 16 § andra stycket ErbStG för arv mellan personer som saknar hemvist i landet.
- 10 Finanzamt avslog genom beslut av den 23 januari 2012 Yvon Weltes klagomål som syftade till att medges grundavdrag med 500 000 euro enligt 16 § första stycket ErbStG, vilket ska medges en make när minst en person i samband med ett arvsskifte har hemvist i landet.
- 11 Yvon Welte överklagade detta beslut till Finanzgericht Düsseldorf och gjorde gällande att skillnaden i behandling i arvsskattehanseende mellan dem som har hemvist och dem som saknar hemvist i landet begränsar den fria rörlighet för kapital som garanteras i EG-fördraget.
- 12 Enligt den nationella domstolen är det tveksamt om 16 § andra stycket ErbStG är förenlig med artiklarna 56.1 EG och 58 EG. Enligt 16 § andra stycket ErbStG har Yvon Welte, i egenskap av begränsat skattskyldig, endast rätt till ett grundavdrag på 2 000 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 enligt 16 § första stycket ErbStG och skulle följaktligen inte ha behövt erlägga någon arvsskatt.
- 13 Den nationella domstolen har anfört att domstolen, i dom av den 22 april 2010 i mål C-510/08, Mattner (REU 2010, s. I-3553, punkt 56) slog fast att artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för en sådan bestämmelse som 16 § andra stycket ErbStG, såvitt det däri föreskrivs att det grundavdrag som vid beräkningen av gåvoskatt ska dras av från beskattningsunderlaget vid gåva i form av en i Tyskland belägen fastighet är lägre när givare och gåvotagare vid den tidpunkt då gåvan fullbordas har hemvist i en annan medlemsstat, än det grundavdrag som skulle ha tillämpats om åtminstone en av dem vid samma tidpunkt hade haft sitt hemvist i Tyskland.
- 14 Den nationella domstolen har emellertid anmärkt att det aktuella målet skiljer sig i två avseenden från det ovannämnda målet Mattner. Dels hade arvlåtaren och Yvon Welte vid tiden för dödsfallet inte hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen, utan i ett tredjeland. Dels utgjordes den kvarlåtenskap som Yvon Welte erhöles inte endast av arvlåtarens fastighet, utan även av tillgångar i tyska och schweiziska banker. Eftersom endast en del av den kvarlåtenskap som fanns i Tyskland beskattades, kan det därför vara motiverat att inte bevilja Yvon Welte grundavdraget på 500 000 euro, utan endast det på 2 000 euro.

15 Den nationella domstolen är emellertid, med hänvisning till dom av den 18 december 2007 i mål C?101/05, A, REG 2007, s. I?11531, och domen i det ovannämnda målet Mattner, tveksam till huruvida dessa argument kan motivera den skillnad i behandling som är i fråga i det nationella målet mellan personer som har och personer som saknar hemvist i landet. Den hänskjutande domstolen anser särskilt att den omständigheten att Yvon Welte endast beviljades ett grundavdrag på 2 000 euro går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå likabehandling mellan personer som har hemvist i landet och dem som saknar hemvist i landet. I förevarande mål uppskattades värdet på fastigheten i Düsseldorf, som är den enda del av kvarlåtenskapen som beskattades i Tyskland, till 329 200 euro, vilket motsvarar nästan 62 procent av arvets hela värde, vilket uppskattas till 532 397,76 euro. Att nästan 38 procent av värdet på arvet inte beskattas kan således knappast motivera ett grundavdrag på 2 000 euro i stället för ett grundavdrag på 500 000 euro.

16 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Düsseldorf att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artiklarna 56[EG] och 58[EG] tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats nationella lagstiftning om arvsskatt, i vilken det föreskrivs att personer som saknar hemvist i landet endast har rätt till ett grundavdrag på 2 000 euro vid arv av en fastighet som är belägen i landet efter en person som saknar hemvist i landet, medan ett grundavdrag på 500 000 euro beviljas om arvlåtaren eller arvtagaren har hemvist i den aktuella medlemstaten vid tidpunkten för dödsfallet?”

Tolkningsfrågan

17 Den nationella domstolen vill i huvudsak få klarhet i huruvida artiklarna 56 EG och 58 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om beräkning av arvsskatt, i vilken det föreskrivs att grundavdraget på beskattningsunderlaget vid arv av en fastighet som är belägen i denna medlemsstat ska vara lägre när den avlidne och arvtagaren, såsom i målet vid den nationella domstolen, vid tidpunkten för dödsfallet har hemvist i ett tredjeland, såsom Schweiziska edsförbundet, än det grundavdrag som skulle ha tillämpats om minst en av dem hade haft sitt hemvist i den ovannämnda medlemsstaten vid den tidpunkten.

18 Enligt artikel 56.1 EG ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland generellt sett vara förbjudna.

19 I avsaknad av definition av begreppet kapitalrörelser i fördraget, har domstolen ansett att den nomenklatur som utgör bilaga I till direktiv 88/361 är vägledande. Domstolen har därvid gjort förbehållet att förteckningen i direktivet inte är uttömmande, vilket anges i dess inledning (se, bland annat, dom av den 23 februari 2006 i mål C?513/03, van Hilten-van der Heijden, REG 2006, s. I?1957, punkt 39, och av den 10 februari 2011 i mål C?25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, REU 2011, s. I?497, punkt 15).

20 Det framgår emellertid av domstolens fasta praxis att arv – som består av en överföring till en eller flera personer av den kvarlåtenskap som en avliden efterlämnat och som ingår under rubrik XI i bilaga 1 till direktiv 88/361, med lydelsen ”Personliga kapitalrörelser” – utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56 EG, utom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat (se, bland annat, dom av den 11 december 2003 i mål C?364/01, Barbier, REG 2003, s. I?15013, punkt 58, domen i det ovannämnda målet van Hilten van der Heijden, punkterna 40–42, och dom av den 19 juli 2012 i mål C?31/11, Scheunemann, punkt 22).

21 Det kan inte anses utgöra ett helt internt förhållande att en person som har hemvist i Schweiz vid sitt frånfälle lämnar ett arv till en annan person som också har hemvist i Schweiz och arvet bland annat består av fast egendom som är belägen i Tyskland, för vilken arvsskatt ska

beräknas i den medlemsstaten. Det arv som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör följaktligen en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 56.1 EG.

22 Domstolen ska därför inledningsvis pröva huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital, såsom Yvon Welte hävdade under förhandlingen vid den domstolen och som Europeiska kommissionen har anfört i sitt skriftliga yttrande till domstolen.

Huruvida en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 56.1 EG föreligger

23 Av fast rättspraxis framgår att åtgärder som är förbjudna enligt artikel 56.1 EG, eftersom de utgör restriktioner för kapitalrörelser, med avseende på arv omfattar åtgärder som minskar värdet på arvet för en person som har sitt hemvist i en annan stat än den där de aktuella tillgångarna finns, och som innebär en beskattning av dessa tillgångar (se, bland annat domen i det ovannämnda målet Barbier, punkt 62, av den 11 september 2008 i mål C-711/07, Eckelkamp m.fl., REG 2008, s. I-6845, punkt 44, av den 11 september 2008 i mål C-743/07, Arens-Sikken, REG 2008, s. I-6887, punkt 37, och domen i det ovannämnda målet Missionswerk Werner Heukelbach, punkt 22).

24 I förevarande mål föreskrivs i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen att grundavdraget i fråga om ett arv som omfattar fast egendom belägen i Tyskland ska vara lägre när arvlåtaren och arvtagaren inte hade hemvist i den medlemsstaten vid tidpunkten för dödsfallet, än det skulle ha varit om arvlåtaren eller arvtagaren hade haft hemvist i Tyskland vid den tidpunkten.

25 Domstolen finner att en sådan lagstiftning, som innebär att det grundavdrag som ska dras av från beskattningsunderlaget avseende den ifrågavarande fasta egendomen är beroende av var arvlåtaren och arvtagaren hade sitt hemvist vid tidpunkten för dödsfallet, medför att arv mellan dem som saknar hemvist i landet och som omfattar sådan egendom beskattas hårdare än om åtminstone en av dem har hemvist i landet. Denna lagstiftning leder därmed till en minskning av värdet på arvet (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Eckelkamp m.fl., punkterna 45 och 46, i det ovannämnda målet Mattner, punkterna 27 och 28, och domen i det ovannämnda målet Missionswerk Werner Heukelbach, punkt 24).

26 Härav följer att en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 56.1 EG.

Tillämpningen av artikel 57.1 EG om restriktioner för den fria rörligheten för kapital med avseende på tredjeland

27 Den tyska och den belgiska regeringen samt kommissionen har emellertid gjort gällande att sådana restriktioner kan tillåtas enligt artikel 57.1 EG till den del de avser kapitalrörelser i förhållande till tredjeland.

28 Enligt artikel 57.1 EG ska artikel 56 EG inte påverka tillämpningen gentemot tredjeland av restriktioner som var i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller unionsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.

29 I artikel 57.1 EG, i vilken en uttömmande förteckning anges över de kapitalrörelser på vilka

artikel 56.1 EG inte ska tillämpas, nämns inte arv. Denna bestämmelse ska tolkas restriktivt, eftersom den innebär ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital (se, analogt, domen i det ovannämnda målet *Eckelkamp m.fl.*, punkt 57).

30 Både den tyska regeringen och kommissionen, till vilka den belgiska regeringen har anslutit sig, har emellertid betonat att artikel 57.1 EG är tillämplig på kapitalrörelser som gäller "direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom". Ett arv avseende fast egendom utgör en sådan investering. Eftersom arvlåtarens samtliga rättigheter och skyldigheter överförs till arvtagarna, inträder dessa i arvlåtarens ställe med avseende på äganderätten till den fasta egendomen. Ett arv av detta slag utgör därför en form av fastighetsförvärv som kan likställas med en investering i fast egendom.

31 Domstolen konstaterar emellertid, såsom den har erinrat om ovan i punkt 20, att arv omfattas av rubrik XI i bilaga 1 till direktiv 88/361, vilken har rubriken "Personliga kapitalrörelser". Däremot omfattas "direkta investeringar" och "investeringar i fast egendom" av andra rubriker i denna bilaga, nämligen rubrikerna I respektive II.

32 De sistnämnda begreppen definieras visserligen inte i fördraget, men det framgår av uppräknningen av direkta investeringar under rubrik I i bilaga 1 till direktiv 88/361 och av de förklaringar som lämnas till densamma, vilka domstolen tidigare har funnit vara vägledande, att begreppet direkta investeringar avser investeringar som fysiska eller juridiska personer gör och som har till syfte att upprätta eller upprätthålla varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, *Holböck*, REG 2007, s. I-4051, punkterna 34 och 35, samt där angiven rättspraxis).

33 Det framgår nämligen av lydelsen av rubrik II i bilaga 1 till direktiv 88/361 att "investeringar i fast egendom", som avses i denna rubrik, inte omfattar de direkta investeringar som avses i rubrik I i denna bilaga.

34 Domstolen finner i likhet med generaladvokaten i punkt 55 i förslaget till avgörande att, när det i artikel 57.1 EG hänvisas till "direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom" avses endast investeringar i fast egendom som utgör direktinvesteringar enligt rubrik I i bilaga 1 till direktiv 88/361.

35 Investeringar i fast egendom som erhållits genom arv, såsom den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilka avser den avlidnas föräldrahem och görs för privata syften utan något samband med ekonomisk verksamhet, omfattas däremot inte av tillämpningsområdet för artikel 57.1 EG.

36 Denna slutsats överensstämmer med att den ovannämnda bestämmelsen ska tolkas restriktivt, eftersom den utgör ett undantag från den fria rörligheten för kapital. I motsats till vad kommissionen har gjort gällande kan denna slutsats inte påverkas av domen i det ovannämnda målet *Scheunemann*.

37 I punkt 35 i den ovannämnda domen slog domstolen visserligen fast att en medlemsstats lagstiftning, vilken vid beräkningen av arvsskatt utesluter vissa skattelättnader för den del av ett arv som utgörs av en andel i ett kapitalbolag med säte i ett tredjeland, har en avgörande inverkan, inte på den fria rörligheten för kapital, men på utövandet av etableringsfriheten, eftersom andelsinnehavet ger innehavaren möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över detta bolags beslut och verksamhet. Domstolen stödde sig således inte på den nomenklatur som föreskrivs i bilaga I till direktiv 88/361 för att slå fast vilken grundläggande frihet som var tillämplig i den aktuella situationen.

38 Förevarande mål avser däremot tolkningen av ett undantag från den fria rörligheten för kapital i en situation i vilken det är ostridigt att denna frihet är tillämplig. Medan de grundläggande friheter som fastställts i fördraget ska ges en vid tolkning ska, såsom domstolen erinrat om ovan i punkterna 29 och 36, undantag från dessa friheter tolkas restriktivt.

39 En sådan restriktion som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som avser fri rörlighet i fråga om ett tredjeland, såsom Schweiziska edsförbundet, kan därför inte med stöd av artikel 57.1 EG undantas från att omfattas av artikel 56.1 EG

40 Under dessa förhållanden ska domstolen pröva i vilken omfattning den fastslagna restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan motiveras med hänsyn till bestämmelserna i fördraget.

Huruvida restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan motiveras i enlighet med artikel 58.1 EG och 58.3 EG

41 Enligt artikel 58.1 a EG ska bestämmelserna i artikel 56 EG "inte påverka medlemsstaternas rätt att ... tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort".

42 Denna bestämmelse i artikel 58 EG utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort, eller i vilken medlemsstat de har investerat sitt kapital, automatiskt är förenlig med fördraget (se dom av den 17 januari 2008 i mål C?256/06, Jäger, REG 2008, s. I?123, punkt 40, och domarna i de ovannämnda målen Eckelkamp m.fl., punkt 57, Arens-Sikken, punkt 51, och Mattner, punkt 32).

43 Undantaget i artikel 58.1 a EG är nämligen i sin tur begränsat genom artikel 58.3 EG, där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses i artikel 58.1 a EG "inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56" se domarna i de ovannämnda målen Jäger, punkt 41, Eckelkamp m.fl., punkt 58, Arens-Sikken, punkt 52, och Mattner, punkt 33).

44 Olikheter i behandlingen som är tillåtna enligt artikel 58.1 a EG måste således skiljas från godtycklig diskriminering som är förbjuden enligt artikel 58.3 EG. Det framgår emellertid av fast rättspraxis att det för att sådan nationell skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen – enligt vilken det för beräkning av arvsskatt görs åtskillnad med avseende på storleken på det grundavdrag som görs från beskattningsunderlaget avseende fast egendom som är belägen i den aktuella medlemsstaten beroende på om den avlidne eller arvtagaren har hemvist i den medlemsstaten eller om båda två har hemvist i en annan medlemsstat – ska anses förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital är nödvändigt att skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller att skillnaden motiveras av tvingande

hänsyn till allmänintresset. För att kunna motiveras får skillnaden i behandling inte heller gå utöver vad som krävs för att det ändamål som eftersträvas med den ifrågavarande lagstiftningen ska kunna uppnås (se dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 29, domarna i de ovannämnda målen Eckelkamp m.fl., punkterna 58 och 59, Arens-Sikken, punkterna 52 och 53, samt Mattner, punkt 34).

Huruvida de aktuella situationerna är jämförbara med varandra

45 Den tyska regeringen har med stöd av den belgiska regeringen gjort gällande att arv som inbegriper dem som saknar hemvist i landet och arv som inbegriper dem som har hemvist i landet utgör objektivt sett olika situationer. I den första situationen är arvtagaren begränsat skattskyldig för arvsskatt i Tyskland och beskattas endast där för de tillgångar som anges i 121 § BewG och som har samband med Tyskland samt utgör "egendom i landet". I den andra situationen är arvtagaren däremot fullständigt skattskyldig för arvsskatt i Tyskland och beskattas där för hela den förvärvade egendomen, oberoende av vad denna består av och av var den är belägen, i enlighet med principen om så kallad samlad förmögenhet.

46 Enligt den tyska och den belgiska regeringen överensstämmer den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen härvid med den rättspraxis som följer av domen av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225). Enligt denna åligger det i princip hemvistmedlemsstaten att bedöma den totala skatteförmågan hos den som har sitt hemvist där och att i förekommande fall bevilja grundavdrag med hänsyn till dennes personliga situation. De inkomster som en person har i en stat där han inte har sitt hemvist utgör nämligen oftast endast en del av hans totala inkomster. På samma sätt är underlaget för arvsskatten i förevarande mål i princip lägre för den som saknar hemvist än för den som har hemvist.

47 Den tyska och den belgiska regeringen har i likhet med den hänskjutande domstolen vidare anmärkt att domstolen inte följde detta resonemang i domen i det ovannämnda målet Mattner, som avsåg samma olikheter i behandlingen som i förevarande mål, men som inte angick beräkning av arvsskatt på samtliga överförda tillgångar, utan beräkning av gåvoskatt på en enda fastighet. Detta skulle innebära att det i ett sådant fall inte förelåg någon objektiv skillnad mellan en gåva som omfattas av begränsad skatteplikt och en gåva som omfattas av obegränsad skatteplikt.

48 Domstolen godtog emellertid inte detta argument och detta inte endast, såsom den tyska och den belgiska regeringen har hävdad, med avseende på beräkningen av gåvoskatt vid gåva i form av en fastighet (domen i det ovannämnda målet Mattner, punkterna 35–38), utan även med avseende på beräkningen av arvsskatt vid arv av sådan egendom (se domarna i de ovannämnda målen Jäger, punkt 44, Eckelkamp m.fl., punkterna 61–63, och Arens-Sikken, punkterna 55–57).

49 Domstolen slog härvid fast att det i fråga om storleken på arvsskatten på en fastighet belägen i Tyskland inte föreligger någon objektiv skillnad som motiverar olika behandling i skattehänseende mellan å ena sidan den situation där ingen av personerna har hemvist i Tyskland och, å andra sidan, den situation där åtminstone en av dessa personer har hemvist där. Arvsskatten på en fastighet belägen i Tyskland beräknas, med tillämpning av ErbStG, dels utifrån värdet på denna fastighet, dels på grundval av släktbandet mellan arvlåtaren och arvtagaren. Inget av dessa kriterier är dock avhängigt av var arvlåtaren och arvtagaren har sin respektive hemvist (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Jäger, punkt 44, Eckelkamp m.fl., punkt 61, och Arens-Sikken, punkt 55).

50 I den tyska lagstiftningen anses i princip såväl arvtagaren i ett arv mellan personer som saknar hemvist i landet som arvtagaren i ett arv i vilket åtminstone en av parterna har hemvist där som skattskyldig, vid beskattningen av arv av i Tyskland belägna fastigheter. Det är endast

beträffande det grundavdrag som tillämpas på beskattningsunderlaget som denna lagstiftning innebär att arv mellan personer som saknar hemvist i landet, och arv mellan personer av vilka en har hemvist i landet, behandlas olika vid beräkningen av arvsskatt avseende i Tyskland belägna fastigheter. Fastställandet av skatteklass och skattesats enligt 15 § och 19 § ErbStG sker däremot enligt samma regler.

51 När en nationell lagstiftning, i fråga om beskattningen av en fastighet som förvärvats genom arv och som är belägen i den berörda medlemsstaten, jämför å ena sidan arvtagare som saknar hemvist i landet, vilka förvärvat fastigheten från en arvlåtare som saknar hemvist i landet och, å andra sidan, arvtagare som saknar eller som har hemvist i landet, vilka har förvärvat en sådan fastighet av en arvlåtare som har hemvist i landet, liksom arvtagare som har hemvist i landet vilka har förvärvat fastigheten av en arvlåtare som saknar hemvist i landet, kan den inte, utan att unionsrättens krav åsidosätts, behandla dessa arvtagare olika vid samma beskattning vad gäller tillämpningen av ett grundavdrag på beskattningsunderlaget avseende denna fastighet. Genom att arv till dessa båda personkategorier behandlas på samma sätt, utom vad avser storleken på det grundavdrag som arvtagarna kan komma i åtnjutande av, har den nationella lagstiftaren nämligen erkänt att det inte finns någon objektiv skillnad mellan dessa båda kategorier, vad gäller formerna och villkoren för denna beskattning, som kan motivera olika behandling (se, analogt, domarna i de ovannämnda målen *Eckelkamp m.fl.*, punkt 63, *Arens?Sikken*, punkt 57, och *Mattner*, punkt 38).

52 Det ska visserligen medges att beskattningsunderlaget för ett arv som tillfaller en person som saknar hemvist i landet, i likhet med vad den tyska och den belgiska regeringen har hävdat och enligt dessa regeringars egna ord, "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.

53 Denna omständighet påverkar emellertid inte vad som fastslagits ovan, eftersom storleken på det grundavdrag som dras av från beskattningsunderlaget och som föreskrivs i den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte varierar i förhållande till storleken på beskattningsunderlaget för beräkning av arvsskatt, utan kvarstår oförändrat oavsett hur stort beskattningsunderlaget är. Såsom framgår av handlingarna i målet beviljas samtliga arvtagare automatiskt detta grundavdrag redan på grund av att de är skattskyldiga för arvsskatt i Tyskland. Därmed säkerställs att en del av familjeegendomen undantas från skatteplikt genom att arvets totala storlek minskas. Skattskyldighet inträder emellertid helt oberoende av bostadsorten, eftersom arvsskatt enligt den ifrågavarande lagstiftningen tas ut för samtliga förvärv av fast egendom belägen i Tyskland oavsett om arvlåtaren och arvtagaren har hemvist där. Målet att en del av familjeegendomen ska undantas från skatteplikt gäller på samma sätt samtliga skattskyldiga för arvsskatt i Tyskland, oavsett om de har sitt hemvist där, eftersom undantaget från skatteplikt syftar till att minska arvets storlek.

54 Den som i likhet med *Yvon Welte* i målet vid den nationella domstolen mottar ett arv beträffande vilket beskattningsunderlaget i Tyskland endast utgörs av en fastighet belägen i den medlemsstaten kan, till skillnad från *Yvon Welte*, göra gällande ett grundavdrag på 500 000 euro om arvtagaren har mottagit egendomen från en person som han har varit gift med och som hade sitt hemvist i Tyskland eller om arvtagaren har sitt hemvist i Tyskland och har mottagit egendomen från en person som han varit gift med och som inte hade sitt hemvist där.

55 Härav följer att, eftersom grundavdragets storlek inte står i förhållande till beskattningsunderlagets storlek, utan beviljas arvtagaren på grund av att denne är skattskyldig, medför den omständigheten att en arvtagare är begränsat skattskyldig när denne saknar hemvist i landet och ärver en avliden som saknar hemvist i landet 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.

56 I målet vid den nationella domstolen kan Yvon Weltes situation därför 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.

57 Domstolen ska därför pröva huruvida den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan vara sakligt motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset, vilket den tyska regeringen har gjort gällande i andra hand.

Huruvida tvingande hänsyn till allmänintresset föreligger

58 Den tyska regeringen har först och främst hävdad att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen följer principen om skattesystemens inre sammanhang. Enligt ordningen med begränsad skattskyldighet uppvägs nämligen fördelen av att beskattningsunderlaget minskas av nackdelen att grundavdraget sänks. Enligt ordningen med fullständig skattskyldighet uppvägs däremot fördelen av att grundavdraget är högre av nackdelen att beskattningsunderlaget är större.

59 Domstolen erinrar i detta hänseende om att dess rättspraxis visserligen innebär att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera en inskränkning av utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget. För att en sådan motivering ska godtas fordras emellertid att det visas att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag (se domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 42, och dom av den 17 september 2009 i mål C-182/08, Glaxo Wellcome, REG 2009, s. I-8591, punkterna 77 och 78).

60 I förevarande mål räcker det 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, se, analogt, domen i det ovannämnda målet Mattner, punkt 54).

61 Den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan därför inte motiveras av behovet av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang.

62 Den tyska regeringen har för det andra gjort gällande att de nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen uppfyller behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll. I rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) fastställs nämligen ett förfarande för samverkan mellan de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna som inte finns mellan medlemsstaterna och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland som inte har ingått avtal om ömsesidigt bistånd. De tyska skattemyndigheterna har inte möjlighet att ha en säker uppfattning om arvet efter en avliden med hemvist i Schweiz. I synnerhet det förhållandet att folkbokföringsmyndigheten har skyldighet att dödförklara, att domstolar och notarius publicus har skyldighet att förklara vilka förordnanden som gjorts för dödsfalls skull eller att utfärda dödsbevis samt att vissa depositarier och fondförvaltare har skyldighet att avge en förklaring gäller endast tyska organ. De nationella skattemyndigheterna skulle under dessa förhållanden endast kunna godta de uppgifter som

arvtagaren lämnar, utan att kunna kontrollera dem.

63 När det i en medlemsstats lagstiftning ställs upp vissa villkor för att en skattefördel ska beviljas, och en kontroll av huruvida dessa villkor är uppfyllda endast kan ske genom att upplysningar erhålls från de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, har denna medlemsstat, enligt domstolens praxis, i princip rätt att inte bevilja förmånen om det visar sig omöjligt att få dessa upplysningar från det landet, bland annat på grund av att det inte finns någon avtalsenlig skyldighet för de utländska myndigheterna att lämna ut uppgifter (se domen i det ovannämnda målet A, punkt 63, av den 28 oktober 2010 i mål C-72/09, *Établissements Rimbaud*, REU 2010, s. I-10659, punkt 44, och av den 19 juli 2012 i mål C-48/11, A, punkt 36).

64 Såsom generaladvokaten anförde i punkterna 76 och 77 i sitt förslag till avgörande, kan de upplysningar som den tyska regeringen har hänvisat till, bland annat vad gäller dödsbevis och handlingar som utfärdas av folkbokföringsmyndigheten i den stat där arvsöverlåtelsen sker, lämnas av arvtagaren eller i förekommande fall av skattemyndigheterna i den staten i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal och kräver i allmänhet inte någon komplicerad bedömning.

65 Enligt den nationella lagstiftningen åtnjuter i alla händelser en arvtagare som har hemvist i Tyskland fullt grundavdrag på beskattningsunderlaget när han ärver fast egendom belägen i Tyskland av en person som vid sitt frånfälle hade hemvist i tredjeland.

66 I likhet med vad som gäller det arv som är i fråga i målet vid den nationella domstolen fordras emellertid även i samband med ett sådant arv att de behöriga tyska myndigheterna kontrollerar uppgifterna om en avliden med hemvist i tredjeland.

67 Den tyska regeringen kan under dessa förhållanden inte göra gällande att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen – och som innebär att arvtagaren i ett arv mellan personer som har hemvist i tredjeland, såsom Schweiziska edsförbundet, frångår förmånen att göra ett fullt grundavdrag på beskattningsunderlaget – behövs för att upprätthålla en effektiv skattekontroll.

68 Tolkningsfrågan ska därför besvaras med att artiklarna 56 EG och 58 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om beräkning av arvsskatt, i vilken det föreskrivs att grundavdraget på beskattningsunderlaget vid arv av en fastighet som är belägen i denna medlemsstat ska vara lägre när den avlidne och arvtagaren, såsom i målet vid den nationella domstolen, vid tidpunkten för dödsfallet har hemvist i ett tredjeland, såsom Schweiziska edsförbundet, än det grundavdrag som skulle ha tillämpats om minst en av dem hade haft sitt hemvist i den ovannämnda medlemsstaten vid den tidpunkten.

Rättegångskostnader

69 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artiklarna 56 EG och 58 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om beräkning av arvsskatt, i vilken det föreskrivs att grundavdraget på beskattningsunderlaget vid arv av en fastighet som är belägen i denna medlemsstat ska vara lägre när den avlidne och arvtagaren, såsom i målet vid den nationella domstolen, vid tidpunkten för dödsfallet har hemvist i ett tredjeland, såsom Schweiziska edsförbundet, än det grundavdrag som skulle ha tillämpats om minst en av dem hade haft sitt hemvist i den ovannämnda medlemsstaten vid den tidpunkten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.