Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 21 december 2021(*)

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 63 och 65 FEUF – Nationell lagstiftning om arvsskatt – Fast egendom belägen inom landet – Begränsad skattskyldighet – Olika behandling av personer med hemvist i landet respektive personer som saknar hemvist i landet – Rätt till grundavdrag på beskattningsunderlaget – Proportionell minskning vid begränsad skattskyldighet – Skulder som uppkommer på grund av laglotter – Avdrag medges inte vid begränsad skattskyldighet”

I mål C?394/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland) genom beslut av den 20 juli 2020, som inkom till domstolen den 18 augusti 2020, i målet

XY

mot

Finanzamt V,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan (referent), domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad domare på femte avdelningen, ordföranden på fjärde avdelningen C. Lycourgos, samt domarna I. Jarukaitis och M. Ileši?,

generaladvokat: J. Richard de la Tour,

justitiesekreterare: handläggaren C. Di Bella,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 juni 2021,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– XY, genom R. Weller, Steuerberater,

– Tysklands regering, genom J. Möller, R. Kanitz och S. Costanzo, samtliga i egenskap av ombud,

– Spaniens regering, genom J. Ruiz Sánchez, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom W. Roels och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 september 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63 och 65 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan XY och Finanzamt V (skattekontor V, Tyskland) beträffande beräkningen av arvsskatten på fastigheter belägna i Tyskland.

Tillämpliga bestämmelser

3 Artikel 1 i Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lagen om arvs- och gåvoskatt), i dess lydelse som offentliggjordes den 27 februari 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), i dess ändrade lydelse enligt Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (lag om bekämpning av skattebedrägeri och om ändring av andra skattebestämmelser) av den 23 juni 2017 (BGBl. 2017 I, s. 1682) (nedan kallad ErbStG), har rubriken ”Skattepliktiga transaktioner” och lyder som följer:

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

1. Förvärv till följd av dödsfall.

2. Gåvor mellan levande personer,

…”

4 2 § ErbStG, med rubriken ”Personlig skattskyldighet”, har följande lydelse:

”1) Skattskyldighet inträder

1. för samtliga överförda tillgångar (obegränsad skattskyldighet) i de fall som avses i 1 § första stycket punkterna 1–3 när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle, gåvogivaren vid tidpunkten för gåvans fullbordande eller förvärvaren vid tidpunkten för den beskattningsutlösande händelsen (9 §) har 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, med förbehåll för vad som stadgas i tredje stycket, för överförda tillgångar bestående av tillgångar i Tyskland i den mening som avses i 121 § i Bewertungsgesetz [(lagen om värdering av tillgångar)] (begränsad skattskyldighet).

…”

5 3 § ErbStG har rubriken ”Förvärv till följd av dödsfall”. I 3 § första stycket föreskrivs följande:

”Med förvärv till följd av dödsfall avses

1. Förvärv till följd av dödsfall … genom arv eller testamente… eller på grund av en rätt till laglott som åberopats av arvtagaren (2303 § och följande §§ i Bürgerliches Gesetzbuch [(civillagen), i dess lydelse av den 2 januari 2002 (BGBl. 2002 I, s. 42, och rättelser BGBl. 2002 I, s. 2909, och BGBl. 2003 I, s. 738), (nedan kallad BGB)],

…”

6 I 9 § ErbStG föreskrivs att vid förvärv till följd av dödsfall inträder skattskyldigheten i samband med arvlåtarens frånfälle.

7 10 § ErbStG, med rubriken ”Skattepliktigt förvärv”, har följande lydelse:

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

…

5) Rätt till avdrag vid överföring av egendom föreligger för följande skulder såsom skulder i dödsboet, såvida inte annat föreskrivs i sjätte till nionde stycket:

1. Arvlåtarens skulder …

2. Skulder som följer av legat, skyldigheter samt laglotter och rätt till kompensation som gjorts gällande,

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

…”

8 15 § ErbStG med rubriken ”Skatteklasser” har följande lydelse:

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

Skatteklass I:

1. Make/maka och partner,

2. Barn och styvbarn, …

…”

9 16 § ErbStG, med rubriken ”Grundavdrag”, har följande lydelse:

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

1. make/maka eller partner upp till ett värde om 500 000 euro,

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

…

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

…”

10 I 37 § ErbStG, med rubriken ”Tillämpning av lagen”, föreskrivs följande i fjortonde stycket:

”16 § första och andra stycket, i den lydelse som gällde till den 25 juni 2017, ska tillämpas på förvärv för vilka den beskattningsgrundande händelsen inträffar efter den 24 juni 2017.”

11 I 121 § i Bewertungsgesetz (lag om värdering av tillgångar), i den lydelse som offentliggjordes den 1 februari 1991 (BGBl. 1991 I, s. 230), i dess ändrade lydelse enligt lag av den 4 november 2016, med rubriken ”Egendom i landet”, föreskrivs följande:

”Till egendom i landet hör

1. jord- och skogsegendom belägen i Tyskland,

2. fast egendom belägen i Tyskland,

…”

12 2303 § BGB har rubriken ”Laglottsberättigade arvingar, laglottens storlek”. I 2303 § första stycket föreskrivs följande:

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

13 2311 § BGB, med rubriken ”Kvarlåtenskapens värde”, har följande lydelse:

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

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

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Klaganden i målet vid den nationella domstolen är österrikisk medborgare och bosatt i Österrike. Hon är dotter till E, som också var österrikisk medborgare och bosatt i Österrike och som avled den 12 augusti 2018.

15 E ägde tre bebyggda fastigheter och en obebyggd fastighet i Tyskland. Han hade upprättat ett testamente i vilket han förordnat sin dotter som enda testamentstagare, vilket innebar att hans

maka och son hade rätt till laglott.

16 Efter faderns död åtog sig klaganden i det nationella målet, genom avtal, att betala beloppen 1 700 000 euro och 2 850 000 euro till sin mor respektive sin bror för att tillgodose deras rätt till laglott. I den deklaration om arvsskatt som klaganden ingav till skattekontor V yrkade hon att 43 procent av de skulder som uppkommit till följd av laglotterna, det vill säga totalt 1 956 500 euro, skulle dras av från arvets värde såsom dödsboets skulder. Hon ansåg att den del av tillgångarna som utgjordes av fastigheter som omfattas av arvsskatt i Tyskland motsvarade 43 procent av den totala kvarlåtenskapens värde, vilken uppgick till ett belopp om 11 592 598,10 euro. I den totala kvarlåtenskapen ingick även kapitaltillgångar och fast egendom belägen i Spanien.

17 Skattekontor V fastställde den arvsskatt som klaganden i det nationella målet skulle betala till 642 333 euro. Den sålunda beräknade skatten avsåg endast den fasta egendom som var belägen i Tyskland. Nämnda myndighet nekade avdrag för de skulder som uppkommit på grund av laglotterna, såsom skulder i dödsboet, med motiveringen att det följer av 10 § sjätte stycket andra meningen ErbStG att dessa laglotter inte har något ekonomiskt samband med de olika tillgångar som kvarlåtenskapen utgörs av. Vid beräkningen av arvsskatten beaktade skattekontor V vidare, i stället för det grundavdrag på 400 000 euro som i princip föreskrivs för arvlåtarens barn enligt 16 § första stycket punkt 2 ErbStG, ett avdrag till ett lägre belopp med tillämpning av 16 § andra stycket ErbStG.

18 Klaganden i det nationella målet väckte talan vid Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf, Tyskland) och gjorde gällande att hon hade rätt till hela det grundavdrag som föreskrivs i 16 § första stycket punkt 2 ErbStG och att 16 § andra stycket ErbStG strider mot unionsrätten. Hon anser vidare att det strider mot unionsrätten att helt eller delvis neka avdrag, såsom skulder i dödsboet, för värdet av de skulder som uppstått på grund av laglotterna, upp till det belopp som hon har beräknat.

19 Den hänskjutande domstolen har angett att utgången i det mål som den ska pröva är beroende av huruvida 16 § andra stycket ErbStG och 10 § sjätte stycket, andra meningen ErbStG, vilka är tillämpliga vid begränsad skattskyldighet för arvsskatt när varken arvlåtaren eller arvtagaren såsom i det nationella målet hade hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i Tyskland vid tidpunkten för dödsfallet, är förenliga med artikel 63.1 och artikel 65 FEUF.

20 Den hänskjutande domstolen har för det första angett att 16 § andra stycket ErbStG infördes av den tyska lagstiftaren för att följa domen av den 8 juni 2016, Hünnebeck (C?479/14, EU:C:2016:412). Enligt denna bestämmelse och i enlighet med 37 § fjortonde stycket ErbStG ska det grundavdrag som föreskrivs i 16 § första stycket ErbStG minskas vid arv där den beskattningsgrundande händelsen inträffade efter den 24 juni 2017 med ett belopp som beräknats med tillämpning av andra stycket i denna bestämmelse. Samma domstol är emellertid osäker på om denna nya lagstiftning är förenlig med artikel 63.1 FEUF och artikel 65 FEUF, såsom dessa har tolkats av EU-domstolen.

21 För det andra vill den hänskjutande domstolen även få klarhet i huruvida 10 § sjätte stycket, andra meningen ErbStG är förenlig med dessa bestämmelser.

22 Inom ramen för den begränsade skattskyldighet för arvsskatt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har skattekontor V endast tagit ut skatt på fast egendom belägen Tyskland. Enligt 10 § sjätte stycket ErbStG är det inte möjligt för klaganden i det nationella målet att, med tillämpning av 10 § femte stycket i ErbStG, dra av värdet av de skulder som uppstått på grund av hennes mors respektive brors laglotter, vilka hon ska betala, såsom skulder i dödsboet.

23 Enligt rättspraxis från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) föreligger det

ekonomiska samband som krävs enligt 10 § sjätte stycket för att göra avdrag för skulder och kostnader endast om dessa kan hänföras till vissa tillgångar som ingår i arvet. Den omständigheten att laglotten, i enlighet med 2311 § BGB, beräknas på grundval av kvarlåtenskapens värde skapar enligt denna rättspraxis inte ett sådant ekonomiskt samband, utan på sin höjd ett rättsligt samband.

24 Den hänskjutande domstolen har angett att om den avlidne eller klaganden i det nationella målet vid tidpunkten för dödsfallet hade sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i Tyskland, skulle detta leda till att klaganden i det nationella målet var obegränsat skattskyldig och därmed göra det möjligt för henne att fullt ut göra avdrag från den egendom som förvärvats till följd av dödsfall för de skulder som uppstått på grund av laglotter, såsom skulder i dödsboet, med stöd av 10 § femte stycket punkt 2 ErbStG.

25 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Düsseldorf (Skattedomstolen i Düsseldorf) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

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

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

Prövning av tolkningsfrågorna

Denförstafrågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om beräkning av arvsskatt som föreskriver att vid överlåtelse av fast egendom belägen inom landet – i en situation där varken arvlåtaren eller arvtagaren vid tidpunkten för dödsfallet hade sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i denna medlemsstat – ska grundavdraget från det beskattningsbara underlaget minskas, jämfört med det grundavdrag som tillämpas när åtminstone en av dessa personer hade sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i nämnda medlemsstat vid samma tidpunkt, med ett belopp motsvarande den andel av kvarlåtenskapens värde som inte beskattas i denna medlemsstat i förhållande till hela kvarlåtenskapens värde.

27 Även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet ska dessa, enligt domstolens fasta praxis, iaktta unionsrätten, och särskilt de grundläggande friheter som garanteras i EUF-fördraget, när de utövar denna behörighet (se, bland annat, dom av den 23 februari 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, EU:C:2006:131, punkt 36 och där angiven rättspraxis, dom av den 3 mars 2021, Promociones Oliva Park, C?220/19, EU:C:2021:163, punkt 73 och där angiven rättspraxis, och dom av den 29 april 2021, Veronsaajien

oikeudenvalvontayksikkö (vinster som betalats ut av ett investeringsbolag med rörligt kapital (SICAV), C?480/19, EU:C:2021:334, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

28 Artikel 63.1 FEUF innebär ett allmänt förbud mot alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland.

29 Skatt som tas ut på arv, vilka utgör en överföring till en eller flera personer av kvarlåtenskap som efterlämnats av en avliden person, omfattas av bestämmelserna i EUF-fördraget angående kapitalrörelser som omfattas av artikel 63 FEUF, utom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat (dom av den 26 maj 2016, kommissionen/Grekland, C?244/15, EU:C:2016:359, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

30 En situation där en medlemsstat tillämpar arvsskatt på kvarlåtenskap som är belägen inom dess territorium och som tillhör en person som vid sitt frånfälle inte hade hemvist där och som tillfaller en arvtagare som också saknar hemvist i landet kan inte anses utgöra en rent inhemsk situation. En sådan situation omfattas följaktligen av kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF.

31 Det ska således prövas huruvida en nationell lagstiftning som föreskriver en nedsättning av grundavdraget från det beskattningsbara underlaget vid begränsad skattskyldighet för arvsskatt utgör en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF och, om så är fallet, huruvida en sådan restriktion är motiverad.

Huruvida det föreligger en restriktion i den mening som avses i artikel 63 FEUF

32 När det gäller arv omfattar åtgärder som utgör restriktioner för kapitalrörelser sådana åtgärder som minskar värdet på arvet för en person som har sin hemvist i en annan stat än den där de aktuella tillgångarna finns (dom av den 17 oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

33 I förevarande fall föreskrivs i den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet att när ett arv omfattar fast egendom belägen i Tyskland och varken arvlåtaren eller arvtagaren vid tidpunkten för dödsfallet har hemvist i denna medlemsstat, är grundavdraget från det beskattningsbara underlaget lägre än det avdrag som skulle ha tillämpats om arvlåtaren eller arvtagaren vid denna tidpunkt hade haft hemvist i nämnda medlemsstat. Detta grundavdrag minskas nämligen med ett belopp som motsvarar den andel av tillgångens värde som inte beskattas i samma medlemsstat i förhållande till hela kvarlåtenskapens värde.

34 En sådan lagstiftning leder följaktligen till att arv mellan personer som saknar hemvist i landet beskattas hårdare än arv där åtminstone en person har hemvist i landet, vilket följaktligen leder till en minskning av värdet på förstnämnda arv. Härav följer att en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet utgör en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF (se, bland annat, dom av den 17 oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkterna 25 och 26 och där angiven rättspraxis).

Huruvida restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan motiveras med stöd av artikel 65 FEUF

35 Av artikel 65.1 FEUF, jämförd med 65.3 FEUF, framgår att medlemsstaterna i sin nationella lagstiftning får göra åtskillnad mellan skattskyldiga personer med hemvist i landet och personer utan hemvist i landet, så länge denna åtskillnad inte utgör ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

36 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska således skiljas från godtycklig diskriminering som är förbjuden enligt artikel 65.3 FEUF. Av domstolens praxis framgår härvidlag att en nationell lagstiftning ska anses förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital endast om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden motiveras av ett tvingande skäl av allmänintresse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 juni 2016, Feilen, C?123/15, EU:C:2016:496, punkt 26 och där angiven rättspraxis). I sistnämnda fall ska skillnaden i behandling vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2018, Huijbrechts, C?679/17, EU:C:2018:940, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

– *Huruvida de aktuella situationerna är jämförbara med varandra*

37 Den tyska regeringen har gjort gällande att arv som avser personer som saknar hemvist i landet och arv där en person har hemvist i landet utgör objektivt olika situationer. Således är det objektivt motiverat att behandla ett arv som avser personer utan hemvist i landet annorlunda i skattemässigt hänseende jämfört med ett arv som berör personer med hemvist i landet såvitt gäller arvsskatt på fast egendom belägen i Tyskland.

38 Enligt den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen beräknas arvsskatten på fastigheter belägna i Tyskland på grundval av både fastighetens värde och det personliga bandet mellan arvlåtaren och arvtagaren. Inget av dessa båda kriterier är dock beroende av deras respektive hemvist. I den tyska lagstiftningen anses såväl arvtagaren till ett arv mellan personer som saknar hemvist i landet som arvtagaren till ett arv där åtminstone en av de inblandade parterna har hemvist där som skattskyldig, vid beskattningen av arv av fastigheter belägna i Tyskland. I båda fallen följer nämligen fastställandet av skatteklass och skattesats vid beräkningen av arvsskatten av samma regler. Det är endast vid fastställandet av mottagarens skattepliktiga vinst som denna lagstiftning, vid beräkningen av arvsskatten på fast egendom belägen i Tyskland, behandlar arv mellan personer som saknar hemvist i landet och arv där en person har hemvist i landet olika.

39 Under dessa omständigheter drar domstolen slutsatsen att den nationella lagstiftaren själv – genom att vid beskattningen av fast egendom likställa, å ena sidan, arvtagare utan hemvist i landet som förvärvat egendomen av en arvlåtare utan hemvist i landet med, å andra sidan, såväl arvtagare med eller utan hemvist i landet som har förvärvat en sådan egendom av en arvlåtare med hemvist i landet som arvtagare med hemvist i landet som förvärvat samma egendom av en arvlåtare utan hemvist i landet – har ansett att det inte förelåg någon objektiv skillnad, såvitt gäller formen och villkoren för beskattning av arv, mellan situationerna för dessa båda kategorier av arvtagare (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkt 51).

40 Såsom den tyska regeringen har gjort gällande är den tyska beskattningsrätten i fall av begränsad skattskyldighet för arvsskatt på arv mellan personer som saknar hemvist i landet visserligen begränsad till fastigheter belägna i landet, medan denna behörighet i de fall där obegränsad skattskyldighet föreligger för arvsskatt på arv där åtminstone en person har hemvist i landet omfattar samtliga överförda tillgångar. I det nationella målet fastställs – i motsats till vad som var fallet i de bestämmelser som var aktuella i bland annat domen av den 17 oktober 2013, Welte (C?181/12, EU:C:2013:662) – inte längre det grundavdrag som är tillämpligt på begränsat skattskyldiga arvtagare som ett schablonbelopp, utan i proportion till värdet av den kvarlåtenskap som nämnda behörighet utövas på i förhållande till värdet av hela kvarlåtenskapen.

41 Dessa omständigheter påverkar emellertid inte slutsatsen i punkt 39 ovan. Vid obegränsad

skattskyldighet varierar nämligen det grundavdrag från det beskattningsbara underlaget som föreskrivs i den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte alls i förhållande till storleken på det beskattningsunderlag som omfattas av den tyska beskattningsrätten. Såsom framgår av de uppgifter som lämnats till domstolen beviljas detta grundavdrag, vilket fastställs i förhållande till släktskapsförhållandet mellan arvtagaren och arvlåtaren, automatiskt varje arvtagare redan av den anledningen att vederbörande är skattskyldig till arvsskatt i Tyskland och detta i syfte att säkerställa att en del av familjens tillgångar undantas från skatteplikt genom att det totala arvsbeloppet minskas. Vad däremot gäller den beskattning som följer av att Förbundsrepubliken Tyskland utövar sin beskattningsrätt, befinner sig en begränsat skattskyldig arvtagare i en situation som är jämförbar med den situation som en arvtagare som är obegränsat skattskyldig befinner sig i. På samma sätt som ställningen som skattskyldig person inte är beroende av bostadsorten – då den aktuella lagstiftningen föreskriver att arvsskatt ska betalas på alla förvärv av fast egendom belägen i Tyskland oavsett om arvlåtaren och arvtagaren har hemvist i landet eller inte – är nämligen varken graden av släktskap dem emellan eller syftet att delvis undanta familjens tillgångar från skatteplikt beroende av bostadsorten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkt 53).

42 Mottagaren av ett arv vars beskattningsunderlag i Tyskland omfattar fastigheter motsvarande dem för vilka klaganden i målet vid den nationella domstolen är skyldig att erlägga arvsskatt skulle således – om han eller hon har förvärvat sådan egendom från en person med hemvist i Tyskland till vilken det fanns släktskap eller om vederbörande, för det fall han eller hon har hemvist i Tyskland, har förvärvat denna egendom av en sådan person som inte har hemvist där – till skillnad från ovannämnda klagande kunna göra gällande hela det grundavdrag som föreskrivs i den nationella lagstiftningen.

43 Av detta följer att de omständigheter som den tyska regeringen har åberopat inte innebär att situationen för arvtagare utan hemvist i landet till en avliden person som också saknar hemvist i landet objektivt sett, såvitt gäller detta grundavdrag, skiljer sig från situationen för en arvtagare utan hemvist i landet till en avliden med hemvist i landet eller den situation som gäller för en arvtagare med hemvist i landet till en avliden med eller utan hemvist i landet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkt 55).

44 Av det ovan anförda följer att skillnaden i behandling avseende rätten till ett sådant grundavdrag som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen avser situationer som är objektivt jämförbara.

– *Huruvida restriktionen kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset*

45 Den tyska regeringen har hävdat att denna skillnad i behandling kan motiveras bland annat av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

46 Domstolen har redan godtagit att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera en restriktion av utövandet av de i fördraget garanterade fria rörligheterna. 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, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån syftet med den aktuella lagstiftningen (dom av den 17 oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkt 59 och där angiven rättspraxis).

47 I förevarande fall har den tyska regeringen, såsom angetts i punkt 41 ovan, gjort gällande att såvitt gäller arvsskatt som påförs för att beskatta den vinst som är resultatet av ett förvärv till följd av dödsfall är syftet med det grundavdrag som föreskrivs i 16 § ErbStG – och vars belopp beror på

släktskapsförhållandet mellan arvlåtaren och arvtagaren – att säkerställa att en del av familjens tillgångar undantas från skatteplikt genom att det totala arvsbeloppet minskas. Avdraget syftar särskilt till att, när det gäller nära familjemedlemmar, säkerställa att var och en av dessa skattskyldiga personer kan dra nytta av det arv som tillkommer dem genom att delvis befrias från arvsskatt eller till och med helt undantas från skatt vad gäller överlåtelser av mindre värde inom familjen.

48 Enligt 16 § första stycket ErbStG kan arvtagare dra fördel av hela detta grundavdrag om det skatteuttag som det hänför sig till omfattar hela kvarlåtenskapen.

49 I andra stycket i denna paragraf föreskrivs däremot att det grundavdrag som arvtagaren har rätt till på grund av sitt släktskap med arvlåtaren ska minskas i proportion till den andel av arvtagarens vinst som inte omfattas av Förbundsrepubliken Tysklands beskattningsrätt.

50 I sådan lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet finns således ett direkt samband mellan det grundavdrag som arvtagaren kan göra gällande och omfattningen av den beskattningsrätt som utövas i förhållande till den vinst som uppstår för arvtagaren vid förvärv till följd av dödsfall.

51 Med hänsyn till de principer som det erinras om i punkt 36 ovan ska det för det första påpekas att detta samband är ägnat att säkerställa att det mål som eftersträvas med lagstiftningen uppnås. Den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet säkerställer nämligen att det beviljade grundavdraget, för en total vinst av samma värde, utgör en motsvarande andel av den del av kvarlåtenskapen som är föremål för beskattning, oavsett om det rör sig om obegränsad eller begränsad skattskyldighet.

52 Denna lagstiftning förhindrar således att en begränsat skattskyldig persons skatteförmåga systematiskt underskattas genom att den begränsat skattskyldiga arvtagaren ges rätt till grundavdraget i sin helhet, trots att detta avdrag inte är hänförligt till en skatt som tas ut på hela vinsten till följd av förvärv genom arv.

53 För det andra går nämnda lagstiftning inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet, då det avdrag som är aktuellt i det nationella målet åtnjuts i proportion till omfattningen av Förbundsrepubliken Tysklands beskattningsrätt i förhållande till hela kvarlåtenskapen. Av samma lagstiftning följer särskilt att om den fastighet som medlemsstaten beskattar utgör hela kvarlåtenskapen, har den begränsat skattskyldiga arvtagaren, i likhet med en arvtagare som är obegränsat skattskyldig, rätt att fullt ut åtnjuta det grundavdrag som föreskrivs med anledning av dennes släktskap med arvlåtaren.

54 Av detta följer att till skillnad från den lagstiftning som föreskrev ett schablonavdrag vid sådan begränsad skattskyldighet som var i fråga i det mål som avgjordes genom domen av den 17 oktober 2013, Welte (C?181/12, EU:C:2013:662), är restriktionen för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF som följer av en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet motiverad av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang såvitt den avser grundavdraget.

55 Mot denna bakgrund ska den första tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om beräkning av arvsskatt som föreskriver att vid överlåtelse av fast egendom belägen inom landet – i en situation där varken arvlåtaren eller arvtagaren vid tidpunkten för dödsfallet hade sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i denna medlemsstat – ska grundavdraget från det beskattningsbara underlaget minskas, jämfört med det grundavdrag som tillämpas när åtminstone en av dessa personer hade sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i nämnda medlemsstat vid samma

tidpunkt, med ett belopp motsvarande den andel av kvarlåtenskapens värde som inte beskattas i denna medlemsstat i förhållande till hela kvarlåtenskapens värde.

Denandrafrågan

56 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om beräkning av arvsskatt som föreskriver att vid överlåtelse av fast egendom belägen inom landet – i en situation där varken arvlåtaren eller arvtagaren vid tidpunkten för dödsfallet hade sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i denna medlemsstat – är de skulder som uppkommit på grund av laglotter inte avdragsgilla från kvarlåtenskapens värde, såsom skulder i dödsboet, medan dessa skulder är fullt avdragsgilla om åtminstone en av dessa personer vid samma tidpunkt hade sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i nämnda medlemsstat.

57 Det följer av övervägandena i punkterna 27–30 ovan att det ska prövas huruvida en sådan nationell lagstiftning utgör en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF och, om så är fallet, huruvida en sådan restriktion är motiverad.

Huruvida det föreligger en restriktion i den mening som avses i artikel 63 FEUF

58 Såsom det har erinrats om i punkt 32 ovan omfattar de åtgärder som utgör restriktioner för den fria rörligheten för kapital – vid arv – sådana åtgärder som minskar värdet på arvet för en person med hemvist i en annan medlemsstat än den där de berörda tillgångarna finns.

59 I förevarande fall föreskrivs i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet att, i fråga om ett arv som omfattar fast egendom belägen i Tyskland, när varken arvlåtaren eller arvtagaren hade hemvist i den medlemsstaten vid tidpunkten för dödsfallet, kan arvtagaren inte göra avdrag för de skulder som uppkommit på grund av laglotter, såsom för skulder i dödsboet, medan denna avdragsrätt föreligger när arvlåtaren eller arvtagaren hade hemvist i Tyskland vid denna tidpunkt.

60 En sådan lagstiftning – enligt vilken rätten att, från arvets beskattningsunderlag, göra avdrag för de skulder som uppkommit på grund av laglotter hänförliga till fast egendom belägen i landet är kopplad till den plats där arvlåtaren och arvtagaren hade sin hemvist vid tidpunkten för dödsfallet – leder följaktligen till att arv avseende sådan egendom mellan personer som saknar hemvist i landet beskattas hårdare än arv där åtminstone en person har hemvist i landet och därmed till en minskning av värdet på nämnda arv. Härav följer att en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet utgör en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF (se, analogt, dom av den 11 september 2008, Eckelkamp m.fl., C?11/07, EU:C:2008:489, punkterna 45 och 46).

Huruvida restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan motiveras med stöd av artikel 65 FEUF

61 Det ska således prövas huruvida den sålunda konstaterade restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan motiveras med hänsyn till artikel 65.1 a FEUF och huruvida skillnaden i behandling, mot bakgrund av de skäl som anges i punkterna 35 och 36 ovan, avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse och, i förekommande fall, om den är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.

– *Huruvida de aktuella situationerna är jämförbara*

62 Såsom framgår av punkterna 37–39 ovan finns det, när det gäller storleken på den arvsskatt som ska utgå på fast egendom belägen i Tyskland, ingen objektiv skillnad mellan arv mellan personer av vilka ingen vid tidpunkten för dödsfallet hade hemvist i denna medlemsstat och arv mellan personer av vilka åtminstone en vid denna tidpunkt var bosatt i nämnda stat.

63 Denna bedömning påverkas inte av den tyska regeringens argument att – till skillnad från den rättspraxis som följer av bland annat domen av den 11 september 2008, Eckelkamp m.fl., (C?11/07, EU:C:2008:489), som rör avdragsrätten för kostnader som belastar fast egendom som är föremål för arvsskatt – de skulder som uppkommit på grund av laglotter inte har något direkt samband med fastigheter belägna i Tyskland som är föremål för arvsskatt.

64 Oberoende av hur de kvalificeras enligt nationell rätt, hänför sig de skulder som uppkommit på grund av laglotter, åtminstone delvis, till fast egendom belägen i Tyskland och över vilken Förbundsrepubliken Tyskland härigenom utövar sin beskattningsrätt.

65 Av det ovan anförda följer att den skillnad i behandling som avser avdragsrätten för skulder som uppkommit på grund av laglotter, såsom den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, avser situationer som är objektivt jämförbara.

– *Huruvida restriktionen kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset*

66 Den tyska regeringen har hävdat att denna skillnad i behandling kan motiveras av, för det första, behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

67 Såsom det har erinrats om i punkt 46 ovan kan behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang motivera en inskränkning i utövandet av de fria rörligheter som garanteras 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, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån syftet med den aktuella lagstiftningen.

68 I förevarande fall har den tyska regeringen gjort gällande att bestämmelserna om avdragsrätt för skulder som uppkommit på grund av laglotter syftar till att göra det möjligt att fastställa den faktiska förmögenhetsökning som är resultatet av ett förvärv till följd av dödsfall och för vilket arvsskatt ska erläggas.

69 Den skillnad i behandling som följer av den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet kan emellertid inte motiveras av behovet av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 104 i sitt förslag till avgörande, innebär nämligen 10 § sjätte stycket ErbStG att det inte är möjligt att göra avdrag för skulder som uppkommit på grund av laglotter när varken arvlåtaren eller arvtagaren vid tidpunkten för dödsfallet var bosatta eller hade sin stadigvarande vistelseort i Tyskland, trots att dessa skulder – såsom framgår av punkt 64 ovan – åtminstone delvis har ett tillräckligt samband med de delar av kvarlåtenskapen på vilka Förbundsrepubliken Tyskland utövar sin beskattningsrätt och motsvarar en andel av kvarlåtenskapen som inte utgör en vinst för arvtagare som är begränsat skattskyldiga.

70 Den tyska regeringen har för det andra gjort gällande att en sådan skillnad i behandling som den som är aktuell i det nationella målet kan motiveras av territorialitetsprincipen och behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, vilket förvisso utgör ett legitimt mål som erkänts av domstolen (dom av den 8 juni 2016, Hünnebeck, C?479/14, EU:C:2016:412, punkt 65).

71 Domstolen erinrar dock om att i förevarande fall följer skillnaden i behandling avseende avdragsrätten för de skulder som uppkommit på grund av laglotter enbart av tillämpningen av den berörda tyska lagstiftningen. Den tyska regeringen har vidare inte redogjort för skälen till varför beaktande av de skulder som uppkommit på grund av laglotter – när dessa är knutna till fastigheter på vilka Förbundsrepubliken Tyskland utövar sin beskattningsrätt inom ramen för en begränsad beskattning – skulle leda till att denna medlemsstat avstår från en del av denna behörighet till förmån för andra medlemsstater eller påverka denna medlemsstats beskattningsrätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juni 2016, Hünnebeck, C?479/14, EU:C:2016:412, punkt 66 och där angiven rättspraxis, och dom av den 22 juni 2017, Bechtel, C?20/16, EU:C:2017:488, punkt 70).

72 I den mån denna medlemsstat har gjort gällande att en sådan skillnad i behandling är motiverad för att undvika dubbla avdrag för skulder som uppkommit på grund av laglotter, erinrar domstolen för det första om att en medborgare i en medlemsstat inte kan fråntas möjligheten att göra gällande bestämmelser i EUF?fördraget, med motiveringen att han drar nytta av skattemässiga fördelar som lagligen erbjuds enligt bestämmelser som är i kraft i en annan medlemsstat än den där han har sin hemvist (dom av den 22 april 2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

73 Såsom den tyska regeringen har preciserat i sitt skriftliga yttrande, och med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, finns det inte heller något bilateralt avtal mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike om beskattning av arv. Under dessa omständigheter kan den medlemsstat inom vars territorium den fasta egendom som ärvts är belägen inte motivera en restriktion av den fria rörligheten för kapital som följer av den egna lagstiftningen med att det finns en möjligt – som ligger utanför den statens kontroll – för arvtagaren att få ett liknande avdrag beviljat av en annan medlemsstat som helt eller delvis skulle kunna kompensera den skada som åsamkats den senare på grund av att den medlemsstat i vilken nämnda fasta egendom är belägen inte har beaktat de skulder som uppkommit på grund av laglotterna vid beräkningen av arvsskatten (se, bland annat, dom av den 11 september 2008, Eckelkamp m.fl., C?11/07, EU:C:2008:489, punkterna 67 och 68, dom av den 11 september 2008, Arens?Sikken, C?43/07, EU:C:2008:490, punkterna 64 och 65, och dom av den 22 april 2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punkt 42).

74 En medlemsstat kan nämligen inte åberopa förekomsten av en fördel som en annan medlemsstat ensidigt beviljat för att undandra sig sina skyldigheter enligt FEU-fördraget, särskilt dess bestämmelser om fri rörlighet för kapital (se, bland annat, dom av den 22 april 2010, Mattner, C?510/08, EU:C:2010:216, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

75 Av detta följer att den restriktion för kapitalrörelser, i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF, som följer av en sådan nationell lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, i den mån den föreskriver att skulder som uppkommit på grund av laglotterna inte får dras av, inte kan motiveras av vare sig behovet av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang eller av territorialitetsprincipen och behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

76 Den andra frågan ska således besvaras på följande sätt. Artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om beräkning av arvsskatt som föreskriver att vid överlåtelse av fast egendom belägen inom landet – i en situation där varken arvlåtaren eller arvtagaren vid tidpunkten för dödsfallet hade sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i denna medlemsstat – är skulder som uppkommit på grund av laglotter inte avdragsgilla från kvarlåtenskapens värde, såsom skulder i dödsboet, medan dessa skulder är fullt avdragsgilla om åtminstone en av dessa personer vid samma tidpunkt hade sin hemvist eller sin

stadigvarande vistelseort i nämnda medlemsstat.

Rättegångskostnader

77 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (femte avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om beräkning av arvsskatt som föreskriver att vid överlåtelse av fast egendom belägen inom landet – i en situation där varken arvlåtaren eller arvtagaren vid tidpunkten för dödsfallet hade sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i denna medlemsstat – ska grundavdraget från det beskattningsbara underlaget minskas, jämfört med det grundavdrag som tillämpas när åtminstone en av dessa personer hade sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i nämnda medlemsstat vid samma tidpunkt, med ett belopp motsvarande den andel av kvarlåtenskapens värde som inte beskattas i denna medlemsstat i förhållande till hela kvarlåtenskapens värde.**

2) **Artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om beräkning av arvsskatt som föreskriver att vid överlåtelse av fast egendom belägen inom landet – i en situation där varken arvlåtaren eller arvtagaren vid tidpunkten för dödsfallet hade sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i denna medlemsstat – är skulder som uppkommit på grund av laglotter inte avdragsgilla från kvarlåtenskapens värde, såsom skulder i dödsboet, medan dessa skulder är fullt avdragsgilla om åtminstone en av dessa personer vid samma tidpunkt hade sin hemvist eller sin stadigvarande vistelseort i nämnda medlemsstat.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.