

Mål C-67/08

Margarete Block

mot

Finanzamt Kaufbeuren

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

”Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 56 EG och 58 EG – Arvsskatt – Nationell lagstiftning enligt vilken den arvsskatt som arvtagaren har erlagt i en annan medlemsstat än den i vilken ägaren till kvarlåtenskapen hade sitt hemvist vid sitt frånfälle inte får avräknas från den arvsskatt som ska erläggas i sistnämnda medlemsstat när kvarlåtenskapen består av kapitalfordringar – Dubbelbeskattning – Restriktion – Föreligger inte”

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Arvsskatt

(Artiklarna 56 EG och 58 EG)

Artiklarna 56 EG och 58 EG ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat i vilken det, när det gäller beräkningen av den arvsskatt som ska erläggas av en arvtagare med hemvist i denna medlemsstat på kapitalfordringar som innehas på ett finansinstitut beläget i en annan medlemsstat, inte – när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle hade sitt hemvist i förstnämnda medlemsstat – föreskrivs att avräkning får ske från den arvsskatt som ska erläggas i den staten för den arvsskatt som erlagts i den andra medlemsstaten.

Denna skattemässiga nackdel är nämligen resultatet av att de två berörda staterna utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt. Denna rätt kännetecknas hos den ena av staterna av att kapitalfordringarna påförs nationell arvsskatt när borgenären har hemvist i den medlemsstaten, medan den andra staten utnyttjar sin beskattningsrätt genom att påföra sådana fordringar nationell arvsskatt när gäldenären är hemmahörande i sistnämnda medlemsstat. Gemenskapsrätten innehåller dock inte, på sitt nuvarande stadium och med avseende på en situation gällande betalningen av arvsskatt, några allmänna kriterier för behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattning inom Europeiska gemenskapen. Härav följer att medlemsstaterna på gemenskapsrättens nuvarande utvecklingsstadium har ett visst utrymme för självbestämmande på området, under förutsättning att de iakttar gemenskapsrätten, och att de följaktligen inte är skyldiga att anpassa sina egna skattesystem till de övriga medlemsstaternas skatte- och avgiftssystem i syfte bland annat att undvika den dubbelbeskattning som följer av att nämnda medlemsstater utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt och följaktligen i syfte att medge avdragsrätt i ett sådant mål som det som den nationella domstolen nu har att avgöra, för arvsskatt som erlagts i en annan medlemsstat än den i vilken arvtagaren har sitt hemvist.

Dessa överväganden påverkas inte av den omständigheten att det i den nationella lagstiftningen anges bestämmelser om avräkning som är generösare om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade hemvist i en annan medlemsstat eftersom denna skillnad i behandling när det gäller arvet efter en person som vid sitt frånfälle saknade hemvist i landet även följer av det val som den berörda

medlemsstaten har träffat och som omfattas av dess beskattningsrätt när det gäller användandet av borgenärens hemvist som anknytningskriterium för att fastställa att den egendom som omfattas av arvet är "utländsk" och, följaktligen, av om den arvsskatt som erlagts i en annan medlemsstat får avräknas.

(se punkterna 28, 30–32, 34 och 36 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 12 februari 2009 (*)

"Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 56 EG och 58 EG – Arvsskatt – Nationell lagstiftning enligt vilken den arvsskatt som arvtagaren har erlagt i en annan medlemsstat än den i vilken ägaren till kvarlåtenskapen hade sitt hemvist vid sitt frångående inte får avräknas från den arvsskatt som ska erläggas i sistnämnda medlemsstat när kvarlåtenskapen består av kapitalfordringar – Dubbelbeskattning – Restriktion – Föreligger inte"

I mål C-67/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 16 januari 2008, som inkom till domstolen den 20 februari 2008, i målet

Margarete Block

mot

Finanzamt Kaufbeuren,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna A. Ó Caoimh (referent), J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka och A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och efter förhandlingen den 27 november 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Margarete Block, genom S. Gorski, Rechtsanwalt,
- Finanzamt Kaufbeuren, genom M. Stock, i egenskap av ombud,

- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom C. Wissels och M. Noort, båda i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom M. Dowgielewicz, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Ossowski, i egenskap av ombud, biträdd av S. Ford, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 56 EG och 58 EG om fri rörlighet för kapital.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Margarete Block, som är arvtagare efter en person som avlidit i Tyskland, och Finanzamt Kaufbeuren (nedan kallad Finanzamt) angående beräkningen av arvsskatt som ska erläggas på kapitalfordringar som arvlåtaren hade på finansinstitut belägna i Spanien.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Enligt 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), föreskrivs följande:

”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 räknas upp i bilaga 1 till direktiv 88/361 återfinns under rubrik XI i denna bilaga ”Personliga kapitalrörelser” bland annat arv och testamentsförordnanden.

De nationella bestämmelserna

5 I 1 § första stycket första punkten i lagen om skatt på arv och gåva (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), i dess år 1999 gällande lydelse (BGBl. 1997 I, s. 378) (nedan kallad ErbStG), föreskrivs att förvärv på grund av dödsfall utgör skattepliktiga transaktioner enligt denna lag.

6 2 § första stycket första punkten ErbStG har följande lydelse under rubriken "Personlig skattskyldighet":

"1) Skattskyldigheten inträder

1. i de fall som avses i 1 § första stycket första–tredje punkte[rna] när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle, gåvogivaren vid tidpunkten för gåvans fullbordande eller förvärvaren vid tidpunkten för skattens uppkomst har sitt hemvist i landet, för samtliga tillgångar som avses. Som person med hemvist i landet räknas:

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

..."

7 Under rubriken "Avräkning för utländsk arvsskatt" föreskrivs i 21 § första och andra styckena ErbStG följande:

"När förvärvare som för sin egendom i utlandet har påförts en skatt i utlandet (utländsk skatt) som motsvarar den tyska arvsskatten får den utländska skatt som den skattskyldige påförts och betalat utan möjlighet till nedsättning, i de fall som omfattas av 2 § första stycket första punkten och på yrkande av den skattskyldige, avräknas från den tyska arvsskatten såvida inte bestämmelserna i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning är tillämpliga. Avräkning får ske i den mån egendomen i utlandet är arvsskattepliktig även i Tyskland. ...

2) Som egendom i utlandet enligt första stycket anses följande:

1. [O]m arvlåtaren vid sin död hade hemvist i landet: all egendom som anges i 121 § i [värderingslagen (Bewertungsgesetz)], i den lydelse som gällde år 1999 (BGBl. 1991 I, p. 230) (nedan kallad BewG)], som är hänförlig till en annan stat, samt alla nyttjanderätter till de föremål som ingår i denna egendom.

2. [O]m arvlåtaren vid sin död saknade hemvist i landet: all egendom med undantag av egendom som är hänförlig till landet i den mening som avses i [121] § [BewG] samt alla nyttjanderätter till de föremål som ingår i denna egendom."

8 121 § ("Egendom i landet") BewG har följande lydelse:

"Till egendom belägen i landet hör

1. i landet belägen jord- och skogsegendom,

2. i landet belägna fastigheter,

3. i landet belägna rörelsetillgångar. Som sådana räknas tillgångar som används i en i landet bedriven näringsverksamhet när det för detta ändamål har inrättats ett fast driftställe eller anlitats en ständig representant i landet,

4. andelar i en kapitalassociation när denna har sitt säte eller sin ledning i landet och bolagsmannen antingen själv eller tillsammans med andra honom närstående personer i den mening som avses i 1 § andra stycket i lag om beskattning vid utlandsrelationer [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] ... direkt eller indirekt innehar minst en tiondedel av grundkapitalet eller aktiekapitalet i associationen,

5. uppfinningar, bruksmodeller och kretsmönster som inte omfattas av tredje punkten och som

registrerats i en i landet förd bok eller ett register,

6. tillgångar som inte omfattas av punkterna 1, 2 eller 5 och som används i inhemsk näringsverksamhet, särskilt genom uthyrning till denna,

7. hypotek, fastighetsinteckningar, ränteskulder och andra fordringar eller rättigheter, om dessa förenats med indirekt eller direkt säkerhet i en inom landet belägen fastighet, i rättigheter som kan likställas med inom landet belägna fastigheter eller i skepp som registrerats i ett inhemskt fartygsregister. Härifrån undantas lån och fordringar för vilka obligationer emitterats,

8. fordringar till följd av tyst bolagsmans andel i handelsrörelse och till följd av partiariska försträckningar om gäldenären är bosatt eller stadigvarande vistas i landet eller har sitt säte eller sin verkliga ledning där,

9. nyttjanderätt till någon av de i punkterna 1–8 uppräknade tillgångarna.”

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Margarete Block, som har hemvist i Tyskland, är ensam arvtagare till en person som avled år 1999 i den medlemsstaten, där den avlidne också senast hade hemvist. Arvet bestod huvudsakligen av kapitaltillgångar som till en del uppgående till 144 255 DEM placerats i Tyskland medan resterande del på 994 494 DEM placerats i finansinstitut belägna i Spanien. Margarete Block erlade arvsskatt i Spanien för sistnämnda egendom med 207 565 DEM.

10 I taxeringsbeslut av den 14 mars 2000 fastställde Finanzamt den arvsskatt som Margarete Block hade att erlägga i Tyskland, utan att därvid ta hänsyn till den arvsskatt som hade erlagts i Spanien. Margarete Block begärde omprövning av taxeringsbeslutet och yrkade att den arvsskatt som hade erlagts i Spanien skulle avräknas från den arvsskatt som hon hade att erlägga i Tyskland och följaktligen att det belopp som översteg den tyska arvsskatten skulle återbetalas till henne.

11 Finanzamt fattade omprövningsbeslut den 4 juli 2003 och medgav avdrag för den skatt som skulle erläggas i Spanien såsom för skuld i dödsboet, det vill säga avdraget för den i Spanien erlagda arvsskatten medgavs från beskattningsunderlaget för den arvsskatt som Margarete Block hade att erlägga i Tyskland. Enligt detta beslut uppgick efter avdrag för legat och ett personligt grundavdrag det skattepliktiga förvärvet till 579 000 DEM, vilket renderade i en arvsskatt på 124 500 DEM (63 655,84 euro).

12 Margarete Block överklagade omprövningsbeslutet till Finanzgericht och yrkade att den i Spanien erlagda arvsskatten inte skulle dras av från beskattningsunderlaget såsom för en skuld i dödsboet, utan att den skulle avräknas från den arvsskatt som hon hade att erlägga i Tyskland. Finanzgericht fann att en avräkning av den spanska arvsskatten enligt 21 § första stycket ErbStG var utesluten enligt andra stycket första punkten i den bestämmelsen, eftersom kapitalfordringar på finansinstitut i Spanien inte omfattas av 121 § BewG. Dessa kapitalfordringar utgjorde alltså inte ”egendom i utlandet” i den mening som avses i 21 § andra stycket första punkten ErbStG. Finanzgericht förklarade att kapitalfordringarna därmed visserligen skulle komma att dubbelbeskattas men att det inte är de tyska skattemyndigheternas uppgift att subventionera andra medlemsstater.

13 Margarete Block överklagade Finanzgerichts avgörande till Bundesfinanzhof. Överklagandet var begränsat till rättsfrågor (Revision). Bundesfinanzhof konstaterade att Margarete Block i avsaknad av harmonisering på gemenskapsnivå av begreppet ”egendom i utlandet” utsätts för en dubbelbeskattning, eftersom Förbundsrepubliken Tyskland vid fastställandet av den arvsskatt som

belöper på kapitalfordringar använder borgenärens hemvist som anknytningskriterium, medan Konungariket Spanien tillämpar gäldenärens hemvist som anknytningspunkt för beskattningen.

14 Den hänskjutande domstolen undrar om denna dubbelbeskattning strider mot gemenskapsrätten. Om nämligen hela kvarlåtenskapen efter arvlåtaren hade varit placerad i Tyskland skulle för det första endast tysk arvsskatt ha kunnat tas ut. Vad beträffar den skattemässiga anknytningen gäller för det andra att det vore lika befogat att använda borgenärens hemvist som skattemässig anknytningspunkt som gäldenärens hemvist, då arvet nämligen tillhör borgenären.

15 Den hänskjutande domstolen har för övrigt för det fall denna dubbelbeskattning ska anses utgöra en restriktion för den fria rörligheten för kapital frågat sig om denna restriktion kan rättfärdigas med stöd av artikel 73d.1 a i EG-fördraget (nu artikel 58.1 a EG) enligt tolkningen i den förklaring (nr 7) om artikel 73d i Fördraget om upprättandet av den Europeiska gemenskapen som bilagts EU-fördraget (EGT C 191, 1992, s. 95), i vilken det föreskrivs att "Konferensen bekräftar att medlemsstaternas rätt att tillämpa bestämmelserna i sin skattelagstiftning enligt artikel 73d.1a i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen endast skall avse bestämmelser som föreligger vid utgången av år 1993. Denna förklaring gäller dock enbart kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstaterna." Bestämmelserna i artikel 21 i ErbStG existerade dock redan före år 1993 och kungörelsen år 1997 av lagens nya lydelse utgjorde inte någon konstituerande lagstiftningsakt motsvarande ett nytt utfärdande.

16 Det är mot denna bakgrund som Bundesfinanzhof beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Är det mot bakgrund av bestämmelserna i artiklarna 73d.1 a och 73d.3 i EG-fördraget (nu artiklarna 58.1 a och 58.3 EG) möjligt att även vid arvfall som inträffat under år 1999 utesluta avräkning av spansk arvsskatt från den tyska arvsskatten enligt 21 § första stycket och andra stycket första punkten ErbStG jämförd med 121 § BewG?

2) Ska artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG) tolkas så, att den arvsskatt som en medlemsstat i Europeiska unionen tar ut när en i Tyskland bosatt arvtagare ärver en kapitalfordran på ett kreditinstitut i förstnämnda medlemsstat från en arvlåtare som senast var bosatt i Tyskland skall avräknas från den tyska arvsskatten?

3) Är den omständigheten att de olika anknytningsfaktorerna i de nationella skattesystemen är skattemässigt relevanta av betydelse för frågan vilken av de berörda staterna som har att undanröja dubbelbeskattningen, och är anknytningen till borgenärens hemvist i ett sådant fall av större betydelse än anknytningen till gäldenärens hemvist?"

Prövning av tolkningsfrågorna

17 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 56 EG och 58 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i vilken det, när det gäller beräkningen av den arvsskatt som ska erläggas av en arvtagare med hemvist i denna medlemsstat på kapitalfordringar som innehas på ett finansinstitut beläget i en annan medlemsstat, inte – när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt fränfälle hade sitt hemvist i förstnämnda medlemsstat – föreskrivs att avräkning får ske från den arvsskatt som ska erläggas i den staten för den arvsskatt som erlagts i den andra medlemsstaten.

18 Enligt fast rättspraxis innebär artikel 56.1 EG ett generellt förbud mot alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater (dom av den 6 december 2007 i de förenade målen

C-463/04 och C-464/04, Federconsumatori m.fl., REG 2007, s. I-10419, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

19 Eftersom fördraget inte innehåller någon definition av begreppet kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EG, har domstolen tidigare funnit att den nomenklatur som utgör bilaga till rådets direktiv 88/361 är vägledande trots att den antagits på grundval av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget (sedermera artiklarna 69 och 70.1 i EG-fördraget, vilka upphävdes genom Amsterdamfördraget), eftersom det i enlighet med tredje stycket i inledningen till denna bilaga anges att den nomenklatur som återfinns däri inte är uttömmande när det gäller begreppet kapitalrörelser (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 17 januari 2008 i mål C-256/06, Jäger, REG 2008, s. I-123, punkt 24).

20 Domstolen har i detta avseende med påpekande bland annat om att arv – som består av en överföring till en eller flera personer av den kvarlåtenskap som den avlidne efterlämnat – ingår under rubrik XI i bilaga 1 till direktiv 88/361, med lydelsen "Personliga kapitalrörelser", slagit fast att arv, oavsett om detta utgörs av penningbelopp, fast egendom eller lös egendom, 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, av den 11 september 2008 i mål C-43/07, Arens-Sikken, REG 2008, s. I-0000, punkt 30, och i mål C-11/07, Eckelkamp, REG 2008, s. I-0000, punkt 39, och av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche, REG 2009, s. I-0000, punkterna 30 och 31).

21 En situation där en person som har hemvist i Tyskland vid sitt frånfälle efterlämnar ett arv till en person som också har sitt hemvist i den medlemsstaten, vilket innefattar kapitalfordringar på ett finansinstitut i Spanien och vilket har påförts arvsskatt i såväl Tyskland som Spanien utgör inte på något sätt en situation som enbart rör inhemska förhållanden.

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

23 Det ska därför provas huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion för kapitalrörelser, vilket Margarete Block har hävdat.

24 Vad beträffar arv framgår det av domstolens rättspraxis att de åtgärder som är otillåtna enligt artikel 56.1 EG på grund av att de utgör restriktioner för kapitalrörelser även avser sådana åtgärder som leder till en minskning av värdet på det arv som tillkommer en person med hemvist i en annan medlemsstat än den i vilken de berörda tillgångarna är belägna och vilken tar ut arvsskatt för denna egendom (domarna i de ovannämnda målen van Hilten-van der Heijden, punkt 44, Jäger, punkt 31, Arens-Sikken, punkt 37, och Eckelkamp, punkt 44).

25 Nu innebär emellertid bestämmelserna i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen att beräkningen av den arvsskatt som en arvtagare med hemvist i Tyskland har att erlägga på kapitalfordringar, som innehades av en person som vid sitt frånfälle liksom arvtagaren hade sitt hemvist i den medlemsstaten, att arvsbeskattningen blir identisk oberoende av om det finansinstitut som är gäldenär för dessa fordringar är beläget i Tyskland eller i en annan medlemsstat.

26 Enligt Margarete Block innebär dock nämnda nationella lagstiftning en restriktion av den fria rörligheten för kapital, eftersom samtliga tillgångar som omfattas av arvet efter en person och som finns i en annan medlemsstat än den i vilken den senare hade sitt hemvist vid tidpunkten för sitt

frånfalle inte nödvändigtvis ger rätt till avräkning för den arvsskatt som erlagts i denna andra medlemsstat. När ägaren till dessa tillgångar liksom i målet vid den nationella domstolen hade sitt hemvist i Tyskland vid sitt frånfalle, omfattar inte begreppet egendom i utlandet i den mening som avses i 21 § ErbStG – enligt vilken sådan rätt till avräkning föreligger – inte viss egendom, såsom kapitalfordringar, vilket framgår av andra stycket första punkten i den paragrafen. Således omfattas exempelvis inte kapitalfordringar, även om det ur ekonomisk synpunkt är uppenbart att dessa finns i utlandet. Detta medför ett hinder i strid med artikel 56.1 EG på grund av att risken för dubbelbeskattning kan avhålla såväl egendomsinnehavare som deras arvtagare från att investera i vissa medlemsstater.

27 Den omständigheten att den egendom som ingår i arvet och som bland annat består av kapitalfordringar inte omfattas av det i Tyskland tillämpade begreppet egendom i utlandet, som enligt den nationella lagstiftningen ger rätt till avräkning från den arvsskatt som ska erläggas i denna medlemsstat för den arvsskatt som erlagts i utlandet, leder visserligen – i de fall där fordringarna innehas på ett finansinstitut som är beläget i en annan medlemsstat vilken tagit ut arvsskatt på fordringarna, i förevarande fall Konungariket Spanien – såsom Margarete Block anført till en högre beskattning i detta avseende än om dessa fordringar innehafts på ett i Tyskland hemmahörande finansinstitut.

28 I likhet med vad samtliga de regeringar som yttrat sig skriftligen till domstolen och Europeiska gemenskapernas kommission på goda grunder har hävdad är denna skattemässiga nackdel emellertid resultatet av att de två berörda staterna utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt. Denna rätt kännetecknas hos den ena av staterna, nämligen Förbundsrepubliken Tyskland, av att kapitalfordringarna påförs tysk arvsskatt när borgenären har hemvist i den medlemsstaten, medan den andra staten, alltså Konungariket Spanien, utnyttjar sin beskattningsrätt genom att påföra sådana fordringar spansk arvsskatt när gäldenären är hemmahörande i sistnämnda medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 2006 i mål C-513/04, Kerckhaert och Morres, REG 2006, s. I-10967, punkt 20, och av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services, REG 2007, s. I-10451, punkt 43).

29 Domstolen erinrar i detta avseende om att syftet med de avtal för att undvika dubbelbeskattning som nämns i artikel 293 EG är att de negativa effekter som nämns i ovanstående punkt för den inre marknadens funktion av att olika nationella skattesystem existerar parallellt skall undvikas eller lindras (domarna i de ovannämnda målen Kerckhaert och Morres, punkt 21, och Columbus Container Services, punkt 44).

30 Gemenskapsrätten innehåller dock inte, på sitt nuvarande stadium och med avseende på en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen, några allmänna kriterier för behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattning inom Europeiska gemenskapen. Bortsett från rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), konventionen av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (EGT L 225, s. 10) och rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (EUT L 157, s. 38) har i nuläget inga åtgärder vidtagits för att införa enhetliga eller harmoniserade bestämmelser för ett avskaffande av all dubbelbeskattning inom gemenskapsrättens ram (se domarna i de ovannämnda målen Kerckhaert och Morres, punkt 22, och Columbus Container Services, punkt 45).

31 Härav följer att medlemsstaterna på gemenskapsrättens nuvarande utvecklingsstadium har

ett visst utrymme för självbestämmande på området, under förutsättning att de iakttar gemenskapsrätten, och att de följaktligen inte är skyldiga att anpassa sina egna skattesystem till de övriga medlemsstaternas skatte- och avgiftssystem i syfte bland annat att undvika den dubbelbeskattning som följer av att nämnda medlemsstater utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt och följaktligen i syfte att medge avdragsrätt i ett sådant mål som det som den nationella domstolen nu har att avgöra, för arvsskatt som erlagts i en annan medlemsstat än den i vilken arvtagaren har hemvist (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Columbus Container Services*, punkt 51).

32 Dessa överväganden påverkas inte av den av Margarete Block i hennes skriftliga yttrande anförda omständigheten att det i 21 § ErbStG anges bestämmelser om avräkning som är generösare om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade hemvist i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland genom att det i andra stycket andra punkten i denna paragraf ges en vidare definition av begreppet egendom i utlandet för ett sådant fall än för den situation i vilken klaganden i målet vid den nationella domstolen befinner sig.

33 Som den tyska regeringen och kommissionen har bekräftat under förhandlingen gäller visserligen, när arvlåtaren vid sitt frånfälle hade hemvist i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland, att beräkningen av den arvsskatt som en arvtagare med hemvist i Tyskland har att erlagga där på kapitalfordringar som denna person har på ett finansinstitut beläget i den andra medlemsstaten, enligt den nationella lagstiftningen, ska ske med avräkning för den arvsskatt som erlagts i sistnämnda stat på nämnda fordringar, eftersom dessa omfattas av begreppet egendom i utlandet enligt 21 § andra stycket andra punkten ErbStG.

34 Denna skillnad i behandling när det gäller arvet efter en person som vid sitt frånfälle saknade hemvist i landet följer dock även av det val som den berörda medlemsstaten har träffat och som enligt den rättspraxis som angetts i punkterna 28–31 i förevarande dom omfattas av dess beskattningsrätt när det gäller användandet av borgenärens hemvist som anknytningskriterium för att fastställa att den egendom som omfattas av arvet är "utländsk" och, följaktligen, av om den arvsskatt som erlagts i en annan medlemsstat får avräknas i Tyskland.

35 Enligt domstolens fasta rättspraxis gäller för övrigt att fördraget inte innehåller några garantier för en medborgare i Unionen att en flyttning av dennes hemvist till en annan medlemsstat än den i vilken han dittills haft hemvist ska vara neutral i beskattningshänseende. Mot bakgrund av de olikheter som föreligger i medlemsstaternas lagstiftning på detta område kan en sådan flyttning vara mer eller mindre förmånlig för medborgaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2004 i mål C-365/02, *Lindfors*, REG 2004, s. I-7183, punkt 34, och av den 12 juli 2005 i mål C-403/03, *Schempp*, REG 2005, s. I-6421, punkt 45).

36 De frågor som ställts ska följaktligen besvaras enligt följande. Artiklarna 56 EG och 58 EG ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i vilken det, när det gäller beräkningen av den arvsskatt som ska erläggas av en arvtagare med hemvist i denna medlemsstat på kapitalfordringar som innehas på ett finansinstitut beläget i en annan medlemsstat, inte – när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle hade sitt hemvist i förstnämnda medlemsstat – föreskrivs att avräkning får ske från den arvsskatt som ska erläggas i den staten för den arvsskatt som erlagts i den andra medlemsstaten.

Rättegångskostnader

37 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 inte utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i vilken det, när det gäller beräkningen av den arvsskatt som ska erläggas av en arvtagare med hemvist i denna medlemsstat på kapitalfordringar som innehas på ett finansinstitut beläget i en annan medlemsstat, inte – när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle hade sitt hemvist i förstnämnda medlemsstat – föreskrivs att avräkning får ske från den arvsskatt som ska erläggas i den staten för den arvsskatt som erlagts i den andra medlemsstaten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.