

Mål C-510/08

Vera Mattner

mot

Finanzamt Velbert

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Düsseldorf)

”Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 56 EG och 58 EG – Gåvoskatt – Fastighet på vilken en byggnad uppförts – Rätt till grundavdrag från beskattningsunderlaget – Olika behandling av personer med hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet”

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Gåvoskatt

(Artiklarna 56 EG och 58 EG)

Artikel 56 EG i förening med artikel 58 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat i vilken det föreskrivs att det grundavdrag som vid beräkningen av gåvoskatt ska minska beskattningsunderlaget vid gåva i form av en i denna stat 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 dessa vid samma tidpunkt hade haft sitt hemvist i förstnämnda medlemsstat.

Eftersom nämnda nationella lagstiftning innebär att tillämpningen av ett grundavdrag på beskattningsunderlaget avseende den ifrågavarande fasta egendomen villkoras av var givaren och gåvotagaren har sina respektive hemvist vid tidpunkten för gåvans fullbordande, utgör följaktligen den högre skatt som tas ut på gåvor mellan personer som inte har hemvist i landet en restriktion för den fria rörligheten för kapital.

En sådan skillnad i behandling kan inte rättfärdigas av att den avser situationer som objektivt sett är olika. När en nationell lagstiftning, i fråga om beskattningen av en fastighet som förvärvats genom gåva och som är belägen i den berörda medlemsstaten, jämför, å ena sidan, gåvotagare som saknar hemvist i landet, vilka förvärvat fastigheten från en givare som saknar hemvist i landet och, å andra sidan, gåvotagare som saknar eller som har hemvist i landet, vilka har förvärvat en sådan fastighet av en givare som har hemvist i landet, liksom gåvotagare som har hemvist i landet vilka har förvärvat nämnda fastighet av en givare som saknar hemvist i landet, kan den inte, utan att unionsrättens krav åsidosätts, medföra att dessa gåvotagare behandlas olika vid samma beskattning vad gäller tillämpningen av ett grundavdrag på beskattningsunderlaget avseende fastigheten. Det föreligger nämligen inte någon objektiv skillnad mellan dessa båda personkategorier, vad gäller formerna och villkoren för denna beskattning, som skulle kunna motivera olika behandling.

För övrigt kan inte den medlemsstat där gåvofastigheten är belägen, i syfte att rättfärdiga en restriktion för den fria rörligheten för kapital i enlighet med dess lagstiftning, göra gällande att det finns en möjlighet, över vilken den saknar inflytande, för gåvotagaren att komma i åtnjutande av ett liknande grundavdrag beviljat av en annan medlemsstat, såsom den medlemsstat där givaren och

gåvotagaren hade sitt hemvist vid gåvotillfället, vilket helt eller delvis skulle kunna kompensera den skada som den senare åsamkats på grund av det reducerade grundavdrag som tillämpats vid beräkningen av den gåvoskatt som ska erläggas i förstnämnda medlemsstat. Detta gäller i ännu högre grad när den medlemsstat i vilken givaren och gåvotagaren har hemvist tillämpar ett lägre grundavdrag än det som beviljas av den medlemsstat i vilken gåvofastigheten är belägen, eller fastställer värdet på denna egendom till ett högre belopp än det som fastställts av sistnämnda stat.

Risken för kringgående av gåvoskattelagstiftningen genom flera samtidiga gåvor eller genom en överföring av en persons hela egendom medelst successiva gåvor som fördelas över tiden kan inte heller rättfärdiga en begränsning av det grundavdrag som tillämpas på beskattningsunderlaget när denna risk framstår som helt hypotetisk. Vad gäller eventuella senare gåvor har den medlemsstat i vilken en gåvofastighet är belägen visserligen rätt att säkerställa att bestämmelserna om arvsbeskattning inte kringgås genom uppdelade gåvor mellan samma personer. Risken för kringgående när det gäller gåvor mellan personer som inte har sitt hemvist i denna medlemsstat existerar emellertid även beträffande gåvor där en av de inblandade personerna har hemvist i den staten. Eftersom det, i syfte att förhindra sådana uppdelade gåvor, i den nationella lagstiftningen – när det gäller gåvor där en av de inblandade personerna har hemvist i landet – inte föreskrivs att ett reducerat grundavdrag ska tillämpas, utan på sin höjd att det fulla grundavdrag som föreskrivs för sådana gåvor inte får tillämpas mer än en gång på det beskattningsunderlag som framgår när samtliga berörda gåvor läggs samman, kan tillämpningen av ett reducerat grundavdrag för det fall gåvan sker mellan personer som saknar hemvist i landet inte anses utgöra ett lämpligt medel för att uppnå målet att undvika ett sådant kringgående.

Den ifrågavarande lagstiftningen kan inte heller rättfärdigas av behovet att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang, eftersom den skattemässiga fördel som i den medlemsstat där gåvofastigheten är belägen följer av att ett fullt grundavdrag tillämpas på beskattningsunderlaget, när gåvan inbegriper åtminstone en person med hemvist i denna stat, inte kompenseras i denna av något visst skatteuttag i form av gåvoskatt.

(se punkterna 28, 35, 38, 42, 44, 46, 48–51, 54–56 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 22 april 2010 (*)

”Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 56 EG och 58 EG – Gåvoskatt – Fastighet på vilken en byggnad uppförts – Rätt till grundavdrag från beskattningsunderlaget – Olika behandling av personer med hemvist i landet och personer som saknar hemvist i landet”

I mål C-510/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) genom beslut av den 14 november 2008, som inkom till domstolen den 14 november 2008, i målet

Vera Mattner

mot

Finanzamt Velbert,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus och A. Ó Caoimh (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 februari 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Finanzamt Velbert, genom F. D. R. Riling och G. Köhler, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- 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 39 EG, 43 EG, 56 EG och 58 EG, vilka rör fri rörlighet för arbetstagare, etableringsfrihet respektive fri rörlighet för kapital.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Vera Mattner och Finanzamt Velbert (nedan kallad Finanzamt) angående beräkningen av gåvoskatt vid gåva i form av en bebyggd fastighet belägen i Tyskland.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 I 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 rubriken XI däri personliga kapitalrörelser, inklusive gåvor och donationer.

Den nationella lagstiftningen

5 Lagen om arvs- och gåvoskatt (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) i den lydelse som offentliggjordes den 27 februari 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), i dess senaste lydelse enligt lag av den 10 oktober 2007 (BGBl. 2007 I, s. 2332), vilken är den som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad ErbStG) innehåller följande bestämmelser:

”1 §: Skattepliktiga transaktioner

1) Transaktioner som omfattas av arvsskatt (gåvoskatt):

1. Förvärv till följd av dödsfall,

2. Gåvor mellan levande personer,

3. ...

2) Om inte annat anges ska bestämmelserna i denna lag om förvärv till följd av dödsfall också gälla för gåvor ...

2 §: Personlig skattskyldighet

1) Skattskyldighet inträder

1. i de fall som avses i 1 § första stycket första–tredje punkte[rna] när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt fränfälle, gåvogivaren vid tidpunkten för gåvans fullbordande eller förvärvaren vid tidpunkten för den beskattningsutlösande händelsen har sitt hemvist i landet, för samtliga överförda tillgångar.

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)].

...

14 §: Hänsyn till tidigare överföringar

Överlåter samma person flera tillgångar under en tioårsperiod ska de läggas samman genom att den senast överlåtna tillgångens värde ökas med det värde som de tidigare överlåtna tillgångarna hade. Gåvoskatten på det totala värdet minskas med den gåvoskatt som med hänsyn till gåvotagarens personliga situation och på grundval av de bestämmelser som var tillämpliga vid

tidpunkten för den senaste tillgångsöverlåtelsen skulle ha erlagts på de tidigare överlåtna tillgångarna. I stället för den skatt som avses i den andra meningen är det den skatt som faktiskt tagits ut på tidigare sammanlagda överförda tillgångar som, i den mån den är högre, ska dras av från gåvoskatten. ...

15 §: Skatteklasser

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

Skatteklass I:

1. ...
2. Barn och styvbarn ...
- ...

16 §: Grundavdrag

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

1. ...
2. barn i den mening som avses i skatteklass I punkt 2 upp till ett belopp på 205 000 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 1 100 euro.

...

19: Skattesatser

1. Skatt påförs enligt följande procentsatser:

Värdet på den överförda skattepliktiga tillgången

Procentsats i skatteklass I

Upp till och med 52 000 euro	7	...	...
------------------------------	---	-----	-----

Upp till och med 256 000 euro	11	...	...
-------------------------------	----	-----	-----

...”

6 I 121 § BewG i den lydelse som offentliggjordes den 1 februari 1991 (BGBl. 1991 I, s. 230), i dess senaste lydelse enligt lag av den 13 december 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2378), med rubriken ”Tillgångar belägna i Tyskland”, föreskrivs följande:

”Tillgångar belägna i Tyskland omfattar:

...

2. Fast egendom i Tyskland,

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 I officiellt bestyrkt handling av den 23 maj 2007 erhöll Vera Mattner, som är tysk medborgare och sedan mer än 35 år bosatt i Nederländerna, en gåva från sin moder, även hon tysk medborgare och sedan mer än 50 år bosatt i Nederländerna. Gåvan avsåg en bebyggd fastighet belägen i Düsseldorf (Tyskland) med ett värde av 255 000 euro.

8 Finanzamt beslutade den 24 januari 2008 att påföra Vera Mattner gåvoskatt med 27 929 euro för den gåva som hon erhållit. Beloppet hade räknats ut genom att värdet på fastigheten minskats med ett grundavdrag på 1 100 euro varpå kvarstående beskattningsunderlag beskattats efter en skattesats på 11 procent.

9 Vera Mattner begärde omprövning av beslutet om gåvoskatt och Finanzamt beslutade vid omprövning att inte ändra detsamma.

10 Vera Mattner överklagade omprövningsbeslutet till Finanzgericht Düsseldorf och yrkade rätt till det grundavdrag på 205 000 euro som föreskrivs för gåvor till barn när givaren eller gåvotagaren har hemvist i landet vid den tidpunkt då gåvan fullbordas.

11 Enligt den hänskjutande domstolen innebär 16 § andra stycket i ErbStG restriktioner för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 56.1 EG, eftersom det nu aktuella grundavdraget är avhängigt av var givaren eller gåvotagaren har hemvist. I förevarande mål gäller således att om Vera Mattner eller hennes moder hade haft hemvist i Tyskland, skulle Vera Mattner ha kunnat yrka rätt till det grundavdrag på 205 000 euro som föreskrivs i första stycket punkt 2 i nämnda 16 §, vilket skulle ha lett till att beskattningsunderlaget begränsades till endast 50 000 euro, och att arvsskatten med hänsyn till den enligt 19 § första stycket ErbStG tillämpliga skattesatsen på 7 procent skulle ha uppgått till 3 500 euro i stället för 27 929 euro.

12 Nämnda domstol är inte övertygad om att denna restriktion för den fria rörligheten för kapital kan rättfärdigas, eftersom situationen för en person som är obegränsat skattskyldig i Tyskland, och som utan vederlag har erhållit en i denna stat belägen fastighet, enligt domstolen är objektivt jämförbar med situationen för en person som är begränsat skattskyldig i nämnda medlemsstat och som utan vederlag har erhållit en där belägen fastighet.

13 Den hänskjutande domstolen har i detta hänseende påpekat att Bundesfinanzhof visserligen i en dom av den 21 september 2005 slog fast att det i princip föreligger så betydande skillnader mellan de personer som är obegränsat skattskyldiga till arvsskatt och de som är begränsat skattskyldiga till sådan skatt, att den nationella lagstiftaren inte är skyldig att behandla dessa båda kategorier skattskyldiga personer identiskt, vid beviljandet av de personanknutna grundavdragen. Emedan de förstnämnda personerna är skattskyldiga till arvsskatt för hela den överförda egendomen, omfattar nämligen skattskyldigheten för de senare endast ”inhemsk egendom” sådan den definieras i 121 § BewG. Det beskattningsunderlag på vilket grundavdraget tillämpas varierar således i princip väsentligt beroende på om skattskyldigheten är obegränsad eller begränsad.

14 Den hänskjutande domstolen anser det emellertid vara oklart huruvida sådana överväganden kan tillämpas på gåvoskatt, eftersom skatteplikten i det fallet endast omfattar den egendom som lämnas som gåva och beskattningsunderlaget således inte varierar beroende på huruvida berörda personer är obegränsat eller begränsat skattskyldiga. Enligt nämnda domstol

förefaller skillnaden i behandling av de berörda personerna, beroende på om de är obegränsat eller begränsat skattskyldiga, inte heller kunna rättfärdigas av något tvingande skäl av allmänintresse.

15 Den hänskjutande domstolen anser det också vara oklart huruvida 16 § andra stycket ErbStG är förenlig med artiklarna 39 EG och 43 EG, eftersom konsekvenserna av lagstiftningen om skatt på gåvor ingår bland de överväganden som en medborgare i en medlemsstat kan göra när vederbörande beslutar om hon eller han ska utnyttja sin frihet enligt EG-fördraget.

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

”Ska artiklarna 39 EG och 43 EG samt artikel 56 EG i förening med artikel 58 EG tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats nationella gåvoskattelagstiftning, i vilken det föreskrivs att personer som saknar hemvist i Tyskland endast har rätt till ett grundavdrag på 1 100 euro vid gåvoförvärv av en fastighet som är belägen i det landet, medan ett grundavdrag på 205 000 euro skulle beviljas vid överlåtelse genom gåva av samma fastighet om gåvogivaren eller förvärvaren vid den tidpunkt då gåvan fullbordas har sitt hemvist i den berörda medlemstaten?”

Prövning av tolkningsfrågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 39 EG, 43 EG, 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 föreskrivs att det grundavdrag som vid beräkningen av gåvoskatt dras av från beskattningsunderlaget vid gåva i form av en i denna stat belägen fastighet är lägre, när givaren och gåvotagaren vid den tidpunkt när gåvan fullbordas har hemvist i en annan medlemsstat, än det grundavdrag som skulle ha tillämpats om åtminstone en av dessa vid samma tidpunkt hade haft sitt hemvist i förstnämnda medlemsstat.

18 Enligt fast rättspraxis innebär artikel 56.1 EG ett generellt förbud mot alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater (domar av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl., REG 2008, s. I-6845, punkt 37, och i mål C-43/07, Arens-Sikken, REG 2008, s. I-6887, punkt 28, samt av den 12 februari 2009 i mål C-67/08, Block, REG 2009, s. I-883, punkt 18).

19 Eftersom fördraget inte innehåller någon definition av begreppet kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EG, har domstolen tidigare ansett att den nomenklatur som utgör bilaga I till rådets direktiv 88/361 är vägledande, trots att direktivet antogs på grundval av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget (sedermera artiklarna 69 och 70.1 i EG-fördraget, vilka upphävdes genom Amsterdamfördraget). Anledningen till detta är 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 Hiltten-van der Heijden, REG 2006, s. I-1957, punkt 39, domarna i de ovannämnda målen Eckelkamp m.fl., punkt 38, Arens-Sikken, punkt 29, och Block, punkt 19). Gåvor och donationer återfinns under rubrik XI, med beteckningen ”Personliga kapitalrörelser”, i bilaga I till direktiv 88/361 (dom av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche, REG 2009, s. I-359, punkt 24).

20 I likhet med vad som gäller för arvsskatt, vilken avser en överföring till en eller flera personer av egendom som efterlämnats av en person som avlidit och som också ingår under denna rubrik i nämnda bilaga I (se, bland annat, dom av den 17 januari 2008 i mål C-256/06, Jäger, REG 2008, s. I-123, punkt 25, domen i de ovannämnda målen Eckelkamp m.fl., punkt 39, Arens-Sikken, punkt 30, Block, punkt 20, och dom av den 15 oktober 2009 i mål C-35/08, Busley och Cibrian Fernandez, REG 2009, s. I-0000, punkt 18), omfattas alltså den skattemässiga behandlingen av

gåvor, oavsett om dessa avser pengar eller fast eller lös egendom, av fördragets bestämmelser om kapitalrörelser, med undantag för de fall där transaktionens väsentliga delar äger rum inom en och samma medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Persche, punkt 27).

21 En situation där en person med hemvist i Nederländerna ger bort en i Tyskland belägen fastighet till en annan person som också har hemvist i Nederländerna kan inte anses utgöra en alltigenom inhemsk situation.

22 Den gåva som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör följaktligen en transaktion som omfattas av kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EG.

23 Eftersom beslutet om hänskjutande inte innehåller några uppgifter som visar att målet vid den nationella domstolen har någon koppling till fri rörlighet för arbetstagare eller etableringsfrihet, saknas skäl att pröva huruvida artiklarna 39 EG och 43 EG är tillämpliga (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Busley och Cibrian Fernandez, punkt 19).

24 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 Vera Mattner hävdade under förhandlingen vid den domstolen och som Europeiska gemenskapernas kommission anförde i sitt skriftliga yttrande till domstolen.

25 Det följer i detta avseende av domstolens rättspraxis angående arv att nationella bestämmelser som avgör värdet på fast egendom vid beräkningen av den skatt som ska erläggas vid förvärv genom gåva inte bara kan avhålla från köp av fast egendom belägen i den berörda medlemsstaten, utan även leda till en minskning av värdet på gåvan för en person med hemvist i en annan medlemsstat än den, där nämnda tillgångar är belägna (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Jäger, punkt 30, Eckelkamp m.fl., punkt 43, och Arens/Sikken, punkt 36).

26 Vad beträffar gåvor följer det också av nämnda rättspraxis att åtgärder som är otillåtna enligt artikel 56.1 EG, då de utgör restriktioner för kapitalrörelser, även omfattar sådana åtgärder som leder till en minskning av värdet på gåvan till en person med hemvist i en annan medlemsstat än den i vilken de berörda tillgångarna är belägna och vilken beskattar gåvan av dessa tillgångar (se analogt domarna i de ovannämnda målen van Hilten-van der Heijden, punkt 44, Jäger, punkt 31, Eckelkamp m.fl., punkt 44, Arens/Sikken, punkt 37, och Block, punkt 24).

27 I det aktuella fallet leder sådana nationella bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen – i vilka det föreskrivs att en gåva som omfattar en i Förbundsrepubliken Tyskland belägen fastighet ger rätt till grundavdrag från beskattningsunderlaget med ett belopp som, när givare och gåvotagare har hemvist i en annan medlemsstat än den nyssnämnda, är lägre än det som skulle ha tillämpats om någon av dem hade haft sitt hemvist i Tyskland, vilket således medför att den gåvoskatt som tas ut på den förra gåvokategorin blir högre än den som tas ut på den senare gåvokategorin – till en restriktion för kapitalrörelserna, genom att värdet på gåvor av sådana tillgångar minskar (se analogt domen i det ovannämnda målet Eckelkamp m.fl., punkt 45).

28 Eftersom nämnda bestämmelser innebär att tillämpningen av ett grundavdrag på beskattningsunderlaget avseende den ifrågavarande fasta egendomen villkoras av var givaren och gåvotagaren har sina respektive hemvist vid tidpunkten för gåvans fullbordande, utgör följaktligen den högre skatt som tas ut på gåvor mellan personer som inte har hemvist i landet en restriktion för den fria rörligheten för kapital (se analogt domen i det ovannämnda målet Eckelkamp m.fl., punkt 46).

29 Domstolen prövar härefter huruvida den sålunda konstaterade restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan rättfärdigas av fördragets bestämmelser.

30 Finanzamt och den tyska regeringen har gjort gällande att en gåva mellan givare och gåvotagare som båda saknar hemvist i landet, och en gåva där endera av dessa har hemvist i landet, utgör objektivt sett olika situationer. Medan gåvotagaren i den förra situationen är begränsat skattskyldig i Tyskland för endast de tillgångar som är belägna där, gäller nämligen i den senare situationen att nämnd gåvotagare är obegränsat skattskyldig i Tyskland för hela den överlåtna egendomen, oavsett var tillgångarna är belägna. Enligt domen av den 14 februari 1995 i mål C?279/93, Schumacker (REG 1995, s. I?225), utgör inte denna skillnad i behandling någon diskriminering i den mening som avses i artiklarna 56 EG och 58 EG, eftersom det är den medlemsstat i vilken den obegränsade skattskyldigheten uppkommer som i princip har att bedöma den skattskyldiges samtliga personliga kännetecken.

31 Domstolen erinrar i detta hänseende om bestämmelsen i artikel 58.1 a EG, enligt vilken artikel 56 EG "inte [ska] 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".

32 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 domarna i de ovannämnda målen Jäger, punkt 40, Eckelkamp m.fl., punkt 57, och Arens?Sikken, punkt 51).

33 Det i artikel 58.1 a EG föreskrivna undantaget begränsas nämligen i sin tur av artikel 58.3 EG, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel "inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56".

34 Man måste alltså skilja mellan ojämlig behandling som är tillåten enligt artikel 58.1 a EG och sådan godtycklig diskriminering som är otillåten enligt punkt 3 i samma artikel. Av rättspraxis framgår emellertid att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken det för beräkningen av gåvoskatten görs en åtskillnad i fråga om storleken på det grundavdrag som tillämpas på beskattningsunderlaget för en fastighet belägen i den berörda medlemsstaten beroende på om givaren eller gåvotagaren har sitt hemvist i denna medlemsstat eller om båda dessa har hemvist i en annan medlemsstat, kan anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital endast om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset. För att skillnaden i behandling mellan dessa båda gåvokategorier ska kunna rättfärdigas får den inte heller gå längre än vad som krävs för att ändamålet 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, samt domarna i de ovannämnda målen Eckelkamp m.fl., punkterna 58 och 59, och Arens?Sikken, punkterna 52 och 53).

35 Domstolen konstaterar i detta avseende att denna skillnad i behandling, i motsats till vad Finanzamt och den tyska regeringen har hävdad, inte kan rättfärdigas av att den avser situationer som objektivt sett är olika.

36 Av de handlingar som inkommit till domstolen framgår nämligen att gåvoskatten på en gåvofastighet belägen i Tyskland beräknas, med tillämpning av ErbStG, dels utifrån värdet på

denna fastighet, dels på grundval av det familjeband som eventuellt föreligger mellan givaren och gåvotagaren. Inget av dessa kriterier är dock avhängigt av var givaren och gåvotagaren har sina respektive hemvist. Beträffande den gåvoskatt som ska läggas för en i Tyskland belägen gåvofastighet föreligger alltså inte någon objektiv skillnad som rättfärdigar en ojämlig skattemässig behandling mellan å ena sidan den situation där ingen av personerna har hemvist i denna medlemsstat och, å andra sidan, den situation där åtminstone en av dessa personer har hemvist i nämnda stat. Situationen för Vera Mattner är därmed jämförbar med situationen för alla gåvotagare som genom gåva förvärvat en i Tyskland belägen fastighet från en person med hemvist i Tyskland och till vilken det föreligger ett familjeband, liksom med situationen för en gåvotagare som har hemvist i den staten och som erhåller gåvan från en person som inte har hemvist där (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Jäger, punkt 44, Eckelkamp m.fl., punkt 61, och Arens/Sikken, punkt 55).

37 I den tyska lagstiftningen anses i princip såväl mottagaren av en gåva mellan personer som saknar hemvist i landet som mottagaren av en gåva där åtminstone en av parterna i gåvotransaktionen har hemvist i landet som skattskyldig, vid beskattningen av gåvor av i Tyskland belägna fastigheter. Det är endast beträffande det grundavdrag som tillämpas på beskattningsunderlaget som denna lagstiftning innebär en skillnad i behandlingen av gåvor mellan personer som saknar hemvist i landet, och gåvor mellan personer där en av dessa har hemvist i landet, när skatten på gåvor avseende i Tyskland belägna fastigheter ska beräknas. Fastställandet av skatteklass och skattesats enligt 15 och 19 §§ ErbStG sker däremot enligt samma regler för de båda gåvokategorierna (se analogt domarna i de ovannämnda målen Eckelkamp m.fl., punkt 62, och Arens/Sikken, punkt 56).

38 När en nationell lagstiftning, i fråga om beskattningen av en fastighet som förvärvats genom gåva och som är belägen i den berörda medlemsstaten, jämför, å ena sidan, gåvotagare som saknar hemvist i landet, vilka förvärvat fastigheten från en givare som saknar hemvist i landet och, å andra sidan, gåvotagare som saknar eller som har hemvist i landet, vilka har förvärvat en sådan fastighet av en givare som har hemvist i landet, liksom gåvotagare som har hemvist i landet vilka har förvärvat nämnda fastighet av en givare som saknar hemvist i landet, kan den inte, utan att unionsrättens krav åsidosätts, medföra att dessa gåvotagare behandlas olika vid samma beskattning vad gäller tillämpningen av ett grundavdrag på beskattningsunderlaget avseende fastigheten. Genom att gåvor till dessa båda personkategorier behandlas på samma sätt, utom vad avser storleken på det grundavdrag som gåvotagarna 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 skulle kunna motivera olika behandling (se, analogt, domarna i de ovannämnda målen Eckelkamp m.fl., punkt 63, och Arens/Sikken, punkt 57).

39 Domstolen ska slutligen undersöka om den restriktion för kapitalrörelserna som en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen föranleder kan rättfärdigas objektivt av tvingande skäl av allmänintresse.

40 Finanzamt har för det första hävdade att om det i ErbStG, i ett mål som det i den nationella domstolen aktuella, skulle föreskrivas att identiska grundavdrag ska tillämpas på gåvor mellan personer som saknar hemvist i landet och på gåvor mellan personer av vilka en har hemvist i landet, skulle Vera Mattner genom att åtnjuta samma skattemässiga fördelar i den medlemsstat där hon har sitt hemvist och där hon är obegränsat skattskyldig, kunna tillgodogöra sig kumulerade grundavdrag.

41 Domstolen erinrar i detta avseende om att den, inom ramen för sin rättspraxis angående fri rörlighet för kapital och angående arvsskatt, redan har slagit fast att en medborgare i en

medlemsstat inte kan frångå möjligheten att göra gällande bestämmelser i 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 sitt hemvist (dom av den 11 december 2003 i mål C-364/01, Barbier, REG 2003, s. I-15013, punkt 71, och domen i det ovannämnda målet Eckelkamp m.fl., punkt 66).

42 Hursomhelst kan inte den medlemsstat där gåvofastigheten är belägen, för att rättfärdiga en restriktion för den fria rörligheten för kapital i enlighet med dess lagstiftning, göra gällande att det finns en möjlighet, över vilken den saknar inflytande, för gåvotagaren att komma i åtnjutande av ett liknande grundavdrag beviljat av en annan medlemsstat, såsom den medlemsstat där givaren och gåvotagaren hade sitt hemvist vid gåvotillfället, vilket helt eller delvis skulle kunna kompensera den skada som den senare åsamkats på grund av det reducerade grundavdrag som tillämpats vid beräkningen av den gåvoskatt som ska erläggas i förstnämnda medlemsstat (se, analogt, domarna i de ovannämnda målen Eckelkamp m.fl., punkt 68, och Arens/Sikken, punkt 65).

43 En medlemsstat kan nämligen inte åberopa förekomsten av en fördel som en annan medlemsstat ensidigt beviljat, i förevarande fall den medlemsstat i vilken givaren och gåvotagaren har sitt hemvist, för att undandra sig sina skyldigheter enligt fördraget, särskilt fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital (se domarna i de ovannämnda målen Eckelkamp m.fl., punkt 69, och Arens/Sikken, punkt 66).

44 Detta gäller i ännu högre grad när, såsom den tyska regeringen gjorde gällande under förhandlingen, den medlemsstat i vilken givaren och gåvotagaren har hemvist tillämpar ett lägre grundavdrag än det som beviljas av den medlemsstat i vilken gåvofastigheten är belägen, eller fastställer värdet på denna egendom till ett högre belopp än det som fastställts av sistnämnda stat.

45 Av de handlingar som inkommit i målet vid domstolen framgår för övrigt att det vid beräkningen av gåvoskatten enligt den nu aktuella nationella lagstiftningen alls inte kommer i fråga att tillämpa det fulla grundavdraget när givaren och gåvotagaren saknar hemvist i den medlemsstat där gåvofastigheten är belägen, och någon hänsyn till huruvida ett liknande grundavdrag eventuellt beviljas i en annan medlemsstat, såsom den i vilken givaren och gåvotagaren har hemvist, eller till det sätt på vilket värdet på egendomen fastställs i sistnämnda stat, tas inte.

46 Finanzamt och den tyska regeringen har för det andra gjort gällande att den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som innebär att arv och gåvor i allt väsentligt behandlas lika, är avsedd att hindra att de berörda personerna ges möjlighet att kringgå bestämmelserna om arvsskatt genom att ge flera gåvor samtidigt eller genom att överföra en persons hela egendom medelst successiva gåvor som fördelas över tiden. Detta är, inte minst, syftet med bestämmelserna i 14 § ErbStG, i vilka det föreskrivs att gåvor mellan samma personer under en period av tio år ska läggas samman vid påförande av skatt på arv och gåva.

47 Finanzamt och den tyska regeringen har följaktligen hävdade att, även om det medges att gåvan i förevarande fall endast avser en fastighet, det är legitimt att man vid tillämpningen av nämnda lagstiftning, för att fastställa vilket grundavdrag som ska tillämpas på en gåva mellan personer som saknar hemvist i landet, utgår från att givaren i den medlemsstat där vederbörande har sitt hemvist eller i andra medlemsstater förfogar över ytterligare tillgångar som hon under samma tid har överfört till Vera Mattner, eller som hon skulle kunna överföra senare till henne, utan att dessa tillgångar gåvobeskattas i Tyskland. Inget rättfärdigar dock att en medlemsstat som Förbundsrepubliken Tyskland, vilken har gjort sin beskattningsrätt gällande endast i fråga om vissa avskilda tillgångar, medger ett grundavdrag som anpassats till en överföring av hela egendomen. Det är alltså inte denna medlemsstat, utan den i vilken givaren och Vera Mattner har hemvist, som inom ramen för den obegränsade skattskyldigheten har att beakta den sistnämndas

personliga situation.

48 Det framgår inte i detta hänseende av de handlingar som inkommit i målet vid domstolen att Vera Mattner, i förevarande fall, under den tioårsperiod som föregått den i målet vid den nationella domstolen ifrågavarande gåvan skulle ha erhållit andra tillgångar i gåva från samma givare, varför den risk för kringgående som skulle kunna följa av att tidigare – eller samtida – gåvor förekommit mellan samma parter framstår som helt hypotetisk och alltså inte, i ett sådant mål som det vid den nationella domstolen, skulle kunna rättfärdiga en begränsning av det grundavdrag som tillämpas på beskattningsunderlaget.

49 Vad i övrigt gäller eventuella senare gåvor konstaterar domstolen att den medlemsstat i vilken en gåvofastighet är belägen visserligen har rätt att säkerställa att bestämmelserna om arvsbeskattning inte kringgås genom uppdelade gåvor mellan samma personer. Den i förevarande fall påstådda risken för kringgående när det gäller gåvor mellan personer som inte har sitt hemvist i denna medlemsstat existerar emellertid även beträffande gåvor där en av de inblandade personerna har hemvist i den staten.

50 Domstolen påpekar dock i detta hänseende att det i 14 § EsbStG – som är avsedd att hindra sådana uppdelade gåvor genom att det vid beräkningen av den skatt som ska erläggas sker en sammanläggning av de gåvor som skett under en tioårsperiod – när det gäller gåvor där en av de inblandade personerna har hemvist i landet inte föreskrivs att ett reducerat grundavdrag ska tillämpas, utan på sin höjd att det fulla grundavdrag som föreskrivs för sådana gåvor inte får tillämpas mer än en gång på det beskattningsunderlag som framgår när samtliga berörda gåvor läggs samman.

51 Härav följer att tillämpningen av ett sådant reducerat grundavdrag som det som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, för det fall gåvan sker mellan personer som saknar hemvist i den medlemsstat där den egendom som är föremål för gåvan är belägen, inte kan anses utgöra ett lämpligt medel för att uppnå det mål som eftersträvas med denna lagstiftning.

52 För det tredje har den tyska regeringen vid förhandlingen åberopat behovet av att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang, och i detta avseende gjort gällande att det är logiskt att den skattemässiga fördel som följer av att fullt grundavdrag tillämpas på beskattningsunderlaget för en gåva endast kommer de personer till del som är obegränsat skattskyldiga i den medlemsstat i vilken den egendom som är föremål för gåvan är belägen, eftersom detta system – i det att det innebär beskattning av den skattskyldiges egendom oavsett var i världen denna är belägen – sammantaget är mindre förmånligt än det som är tillämpligt i denna medlemsstat för begränsat skattskyldiga personer.

53 Domstolen erinrar i detta hänseende om att dess rättspraxis visserligen innebär att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan rättfärdiga en inskränkning av utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget. För att ett sådant rättfärdigande ska godtas fordras emellertid att det visas att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och compensationen 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-0000, punkterna 77 och 78).

54 I förevarande fall räcker det att konstatera att den skattemässiga fördel som i den medlemsstat där gåvofastigheten är belägen följer av att ett fullt grundavdrag tillämpas på beskattningsunderlaget, när gåvan inbegriper åtminstone en person med hemvist i denna stat, inte kompenseras i denna av något visst skatteuttag i form av gåvoskatt.

55 Härav följer att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte kan rättfärdigas av behovet att upprätthålla det tyska skattesystemets inre sammanhang.

56 Den fråga som ställts ska alltså besvaras enligt följande. Artikel 56 EG i förening med artikel 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 föreskrivs att det grundavdrag som vid beräkningen av gåvoskatt ska minska beskattningsunderlaget vid gåva i form av en i denna stat 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 dessa vid samma tidpunkt hade haft sitt hemvist i förstnämnda medlemsstat.

Rättegångskostnader

57 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 (andra avdelningen) följande:

Artikel 56 EG i förening med artikel 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 föreskrivs att det grundavdrag som vid beräkningen av gåvoskatt ska minska beskattningsunderlaget vid gåva i form av en i denna stat 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 dessa vid samma tidpunkt hade haft sitt hemvist i förstnämnda medlemsstat.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.