



## Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
P. MENGOZZI  
fremsat den 12. juni 2013<sup>1</sup>

**Sag C-181/12**

**Yvon Welte  
mod  
Finanzamt Velbert**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland))

»Frie kapitalbevægelser — artikel 56 EF, 57 EF og 58 EF — arveafgift — arvelader og arving bosiddende i Schweiz — direkte investeringer — investeringer i fast ejendom — »standstill«-klausulen — begrundelserne«

### **I – Indledning**

1. Skal artikel 56 EF og 58 EF fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning i en medlemsstat om opkrævning af arveafgifter, som i tilfælde af, at en ikke-bosiddende person ved arv erhverver en ejendom, der er beliggende på det nationale område, foreskriver et fribeløb for den ikke-bosiddende erhverver på kun 2 000 EUR, mens der ville indrømmes ham et fribeløb på 500 000 EUR, hvis afdøde eller erhververen på tidspunktet for dødsfaldet havde haft sin bopæl i den pågældende medlemsstat?

2. Det er dette spørgsmål, som Finanzgericht Düsseldorf har forelagt i en tvist mellem Yvon Welte, som er schweizisk statsborger og bosiddende i Schweiz, og Finanzamt Velbert (herefter »Finanzamt«) i forbindelse med arven efter Frigga Ingeborg Welte-Schenkel, som døde i Schweiz i 2009 og var født i Tyskland, men blev schweizisk statsborger og bosiddende i Schweiz efter indgåelsen af ægteskab med Yvon Welte.

3. Yvon Welte var sin kones eneste arving og arvede fra hende en grund beliggende i Düsseldorf<sup>2</sup>, hvis værdi blev fastsat til 329 200 EUR på afdødes dødsdag. Endvidere havde afdøde konti i to banker i Tyskland, som udviste et indestående på i alt 33 689,72 EUR. Desuden havde hun konti i schweiziske banker, som udviste et indestående på i alt omregnet 169 508,04 EUR.

4. Der blev ikke opkrævet nogen arveafgifter af Yvon Welte i Schweiz.

5. Ved afgørelse af 31. oktober 2011 pålagde Finanzamt Yvon Welte en arveafgift på 41 450 EUR. Finanzamt nåede frem til dette beløb ved fra beskatningsgrundlaget fastsat udelukkende på grundlag af værdien af grunden i Düsseldorf, hvorfra der blev trukket et fast fradrag for arveomkostninger på 10 300 EUR, at fratække et fribeløb på 2 000 EUR.

<sup>1</sup> — Originalsprog: fransk.

<sup>2</sup> — Det skal bemærkes, at parterne i hovedsagen under retsmødet ved Domstolen oplyste, at Frigga Ingeborg Welte-Schenkels forældres hjem var beliggende på grunden, og at hun havde arvet efter dem nogle måneder inden sin egen død.

6. I henhold til Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lov om arve- og gaveafgifter, herefter »ErbStG«)<sup>3</sup> skal der på den ene side i tilfælde, hvor hverken arveladeren eller arvingen er bosiddende i Tyskland, betales arveafgift af de formueaktiver, der henhører under afdødes »indenlandske formue« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 121 i Bewertungsgesetz (lov om værdiansættelse)<sup>4</sup>, heriblandt ejendomme beliggende i Tyskland, med undtagelse af indeståender i banker<sup>5</sup>. I medfør af ErbStG's § 16 indrømmes der på den anden side ved erhvervelser, der tilgår ægtefællen, et fribeløb på 500 000 EUR, medmindre afdøde og arvingen, som det er tilfældet i hovedsagen, begge er ikke-bosiddende personer, for hvem dette fribeløb er fastsat til 2 000 EUR i medfør af ErbStG's § 16, stk. 2. Denne forskelsbehandling begrundes med, at der i medfør af ErbStG's § 2, stk. 1, opkræves arveafgift af alle formueaktiver i de tilfælde, hvor enten afdøde eller arvingen er bosiddende i Tyskland.

7. Med afgørelse af 23. januar 2012 afviste Finanzamt Yvon Weltes klage med krav om et fribeløb på 500 000 EUR.

8. Yvon Welte anlagde ved Finanzgericht Düsseldorf sag til prøvelse af denne afgørelse og gjorde herved gældende, at forskelsbehandlingen af bosiddende og ikke-bosiddende arveafgiftspligtige personer hindrer de frie kapitalbevægelser, der sikres med EF-traktaten.

9. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt ErbStG's § 16, stk. 2, er forenelig med artikel 56, stk. 1, EF og artikel 58 EF. Ifølge ErbStG's § 16, stk. 2, har Yvon Welte som begrænset afgiftspligtig kun ret til et fribeløb på 2 000 EUR for sin erhvervelse som følge af dødsfald. Hvis afdøde eller Yvon Welte imidlertid havde været bosiddende i Tyskland på tidspunktet for dødsfaldet, ville Yvon Welte have haft ret til et fribeløb på 500 000 EUR og skulle dermed ikke have betalt nogen arveafgift.

10. Den forelæggende ret gør gældende, at Domstolen i Mattner-dommen<sup>6</sup> kendte for ret, at artikel 56 EF og 58 EF er til hinder for bestemmelsen i ErbStG's § 16, stk. 2, der for beregningen af gaveafgiften foreskriver, at fradraget i beskatningsgrundlaget i tilfælde af, at en fast ejendom beliggende i denne stat gives som gave, er mindre, når gavegiver og modtager var bosiddende i en anden medlemsstat, da gaven blev ydet, end det fradrag, der ville være blevet anvendt, såfremt mindst en af dem havde været bosiddende i den førstnævnte medlemsstat, da gaven blev ydet.

11. Den forelæggende ret bemærker imidlertid, at den foreliggende tvist adskiller sig på to punkter fra den sag, der gav anledning til Mattner-dommen. Dels var afdøde og Yvon Welte på dødsdagen ikke bosat i en medlemsstat, men i et tredjeland. Dels omfattede Yvon Weltes arv ikke kun afdødes faste ejendom, men også indeståender i tyske og schweiziske banker. Det kunne derfor være berettiget ikke at indrømme Yvon Welte hele fribeløbet på 500 000 EUR, da kun en del af den arv, der befandt sig i Tyskland, er blevet beskattet.

12. Den forelæggende ret tvivler dog på, at disse argumenter kan begrunde den i hovedsagen omhandlede forskelsbehandling mellem bosiddende og ikke-bosiddende personer med henvisning til A-dommen<sup>7</sup> og Mattner-dommen. Den mener navnlig, at det går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre ligebehandling med bosiddende personer, kun at indrømme Yvon Welte et fribeløb på

3 — I den udgave, der blev offentliggjort den 27.2.1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), som ændret ved § 1 i Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (lov om reform af arveafgiftsordningen og værdiansættelse) af 24.12.2008 (BGBl. 2008 I, s. 3018).

4 — I den udgave, der følger af den årlige finanslov (Jahressteuergesetz) af 20.12.2006 (BGBl. 2006 I, s. 2049), som ændret ved § 2 i Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts af 24.12.2008.

5 — Opkrævning af arveafgift af bankindeståender ser også ud til at henhøre under arveladerens bopælslands kompetence i medfør af artikel 8 i overenskomsten af 30.11.1978 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Det Schweiziske Forbund til undgåelse af dobbeltbeskatning på området for dødsbo- og arveafgifter (BGBl. 1980 II, s. 594).

6 — Dom af 22.4.2010, sag C-510/08, Sml. I, s. 3553, præmis 56.

7 — Dom af 18.12.2007, sag C-101/05, Sml. I, s. 11531, præmis 27 og 31.

2 000 EUR. I den foreliggende sag svarer værdien på 329 200 EUR af ejendommen i Düsseldorf, der er det eneste, der er blevet beskattet, til næsten 62% af arvens samlede værdi på 532 397 EUR. Den manglende beskatning af ca. 38% af arvens værdi kan derfor vanskeligt berettige et fribeløb på 2 000 EUR i stedet for på 500 000 EUR.

13. Den forelæggende ret har derfor udsat sagen og forelagt det præjudicielle spørgsmål, der er gengivet i punkt 1 i dette forslag til afgørelse. Sagsøgeren i hovedsagen, den tyske regering og Europa-Kommissionen har fremlagt skriftlige bemærkninger for Domstolen. Disse parter og den belgiske regering har også afgivet mundtlige indlæg under retsmødet den 13. marts 2013.

## II – Bedømmelse

### A – *Genstanden for det præjudicielle spørgsmål*

14. Yvon Welte har i sine bemærkninger foreslået, at svaret på det præjudicielle spørgsmål burde omfatte hensyntagen til aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer, undertegnet i Luxembourg den 21. juni 1999, som trådte i kraft den 1. juni 2002<sup>8</sup> (herefter »aftalen om fri bevægelighed for personer«).

15. Selv om den forelæggende ret ikke har forelagt Domstolen noget spørgsmål om fortolkningen af denne aftale, kan Domstolen ganske vist med henblik på at give den nationale ret, som har forelagt det præjudicielle spørgsmål, fortolkningselementer, der kan være nyttige for den med hensyn til de faktiske og retlige omstændigheder i hovedsagen og de bemærkninger, som de berørte parter har forelagt for den, tage hensyn til EU-retlige regler, som den nationale ret ikke har henvist til i sine præjudicielle spørgsmål<sup>9</sup>.

16. Efter min mening er det dog med rette, at den forelæggende ret ikke spørger Domstolen om fortolkningen af aftalen om fri bevægelighed for personer, der er indgået mellem Den Europæiske Union og dens medlemsstater og Det Schweiziske Forbund, da Yvon Weltes situation ikke er omfattet af denne aftales anvendelsesområde.

17. I denne forbindelse er det vigtigt at minde om, at målet for aftalen om fri bevægelighed for personer i henhold til artikel 1, litra a)-d), heri er at indrømme statsborgere fra de kontraherende parter ret til indrejse, ophold, adgang til en lønnet økonomisk aktivitet, etablering som selvstændig og ret til at blive boende på de kontraherendes parters område, at lette leveringen af tjenesteydelser på de kontraherende parters område, at indrømme ret til indrejse og ophold på de kontraherende parters område til personer, der ikke udøver nogen økonomisk aktivitet i værtslandet, og at indrømme de samme leve-, ansættelses- og arbejdsvilkår som dem, der indrømmes indenlandske statsborgere.

18. Det står imidlertid fast, at Yvon Welte, som er bosiddende i Schweiz, hverken ønsker at arbejde, at bosætte sig på en EU-medlemsstats område i nogen egenskab, eller at modtage levering af tjenesteydelser som omhandlet i artikel 1, litra a)-c), i aftalen om fri bevægelighed for personer, men ønsker, at de skattefordele, der i Tyskland indrømmes ved arv, når enten den afdøde eller arvingen på tidspunktet for dødsfaldet er bosiddende i denne medlemsstat, udvides til at omfatte den arv, som hans ægtefælle har efterladt ham.

<sup>8</sup> — EFT 2002 L 114, s. 6.

<sup>9</sup> — Jf. bl.a. i denne retning dom af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 25 og 26 og den deri nævnte retspraksis, og af 15.7.2010, sag C-70/09, Hengartner og Gasser, Sml. I, s. 7233, præmis 27 og 28.

19. Med hensyn til adgangen til de samme levevilkår som dem, der indrømmes indenlandske statsborgere, som er omhandlet i aftalens artikel 1, litra d) – og selv om Yvon Welte ikke i sine bemærkninger har præciseret, hvilke bestemmelser i denne aftale han anser for at være relevante for besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål – er det efter min mening kun artikel 25 i bilag I til aftalen med titlen »Erhvervelse af fast ejendom«, der kan have nogen forbindelse med genstanden for hovedsagen.

20. Denne artikel nævner imidlertid statsborgere, som er fysiske personer, fra en kontraherende part, »som har ret til ophold« på værtslandets område, eller som er »grænsearbejdere«<sup>10</sup>, dvs. personer, som udøver en økonomisk aktivitet på det pågældende lands område uden dog at være bosat dér, som person med ret til at erhverve fast ejendom på lige fod med indenlandske statsborgere i værtslandet. Intet i den foreliggende sag foranlediger en til at mene, at Yvon Welte skulle opfylde en af disse betingelser. Med hensyn til den kategori af statsborgere, der har opholdsret i værtslandet uden at have deres faste bopæl dér, og grænsearbejdere præciseres det desuden i artikel 25 i bilag I til aftalen om fri bevægelighed for personer, at aftalen »ikke [berører] de gældende regler i værtsstaten vedrørende ren og skær kapitalinvestering«, et princip, som i endnu højere grad bør finde anvendelse på situationer, der ikke henhører under anvendelsesområdet for den pågældende aftale, forudsat at bestemmelserne i EF-traktaten overholdes.

21. Jeg foreslår således Domstolen, at den ikke i sin besvarelse af det præjudicielle spørgsmål tager hensyn til aftalen om fri bevægelighed for personer.

22. Derimod finder jeg det hensigtsmæssigt at medtage overvejelser om fortolkningen af artikel 57, stk. 1, EF, som den forelæggende ret ikke henviser direkte til, men som de berørte parter dog har gjort gældende, fordi Yvon Welte er bosiddende i Schweiz og dermed i et tredjeland, og på grund af Domstolens retspraksis om frie kapitalbevægelser.

23. Som bekendt tillader artikel 57, stk. 1, EF på de deri nævnte betingelser og til trods for forbuddet mod begrænsning af de frie kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og tredjelands, der er omhandlet i artikel 56, stk. 1, EF, opretholdelse af de restriktioner, der eksisterede den 31. december 1993 i henhold til national ret, når de pågældende kapitalbevægelser vedrører »direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder«.

24. Det er korrekt, at grænseoverskridende arv i egenskab af kapitalbevægelser »af personlig karakter« i henhold til den nomenklatur, der er indeholdt i bilaget til direktiv 88/361<sup>11</sup> – som i henhold til fast retspraksis bevarer deres vejledende værdi, da begrebet »kapitalbevægelser« ikke er defineret i traktaten<sup>12</sup> – ikke er omfattet af de kategorier, der er opstillet i artikel 57, stk. 1, EF, og at medlemsstaterne ikke må udvide det materielle anvendelsesområde for denne bestemmelse ud over de deri nævnte operationer<sup>13</sup>.

10 — Jf. i denne retning dom af 11.2.2010, sag C-541/08, Fokus Invest, Sml. I, s. 1025, præmis 35 og 36.

11 — Jf. afsnit XI i bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24.6.1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 [artikel ophævet med Amsterdamtraktaten], EFT L 178, s. 5, som bl.a. vedrører overførsel af hele eller en del af en persons ejendom, enten mens denne lever eller efter dennes død. På denne baggrund har Domstolen fastslået, at arv, i tilfælde, hvor det, der indgår i boet, ikke findes inden for én og samme medlemsstat, udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56, stk. 1, EF; jf. bl.a. dommen i sagen van Hilten-van der Heijden-dommen, præmis 42, domme af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 39, og sag C-43/07, Arens-Sikken, Sml. I, s. 6887, præmis 30, samt dom af 12.2.2009, sag C-67/08, Block, Sml. I, s. 883, præmis 20, og af 15.10.2009, sag C-35/08, Busley og Cibrian Fernandez, Sml. I, s. 9807, præmis 18.

12 — Jf. navnlig dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 38, Arens-Sikken-dommen, præmis 29, og Block-dommen, præmis 19.

13 — Jf. i denne retning dom af 14.12.1995, forenede sager C-163/94, C-165/94 og C-250/94, Sanz de Lera m.fl., Sml. I, s. 4821, præmis 35-37.

25. Man må dog, som Kommissionen gør det i sine bemærkninger, spørge, hvilken betydning Domstolens ræsonnement i Scheunemann-dommen<sup>14</sup>, i hvilken Domstolen i det væsentlige fastslog, at den juridiske kvalificering af afgiftsmæssig behandling af arv som henhørende under anvendelsesområdet for artikel 63, stk. 1, TEUF (tidligere artikel 56, stk. 1, EF) ikke sker automatisk, idet denne kvalificering afhænger af, hvilke goder arven omfatter, kan have for løsningen af den foreliggende sag. Hvis genstanden for arven som i Scheunemann-dommen bliver et afgørende kriterium for afgørelsen af, hvilken fri bevægelighed der finder anvendelse, må man imidlertid i endnu højere grad mene, at dette kriterium ligeledes er relevant hvad angår anvendelsen inden for rammerne af denne frie bevægelighed af undtagelserne fra denne frihed.

26. Selv om grænseoverskridende arv udgør kapitalbevægelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF og i princippet ikke henhører under det materielle anvendelsesområde for artikel 57, stk. 1, EF, vil genstanden for arven, i dette tilfælde fast ejendom, med andre ord kunne føre til, at sidstnævnte bestemmelse finder anvendelse.

27. Under disse omstændigheder mener jeg, at det i den foreliggende sag vil være hensigtsmæssigt at undersøge anvendelsen af artikel 57, stk. 1, EF efter først at have kontrolleret, om den pågældende nationale foranstaltning udgør en restriktion for den frie bevægelighed som omhandlet i artikel 56, stk. 1, EF.

#### *B – Eksistensen af en restriktion for de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56, stk. 1, EF*

28. De foranstaltninger, der forbydes med artikel 56, stk. 1, EF som restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter bl.a. foranstaltninger, som kan afskrække ikke-bosiddende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, samt foranstaltninger, som medfører en formindskelse af værdien af den arv, som tilkommer en person, der har bopæl i en anden stat – herunder således også et tredjeland – end den medlemsstat, hvor de omhandlede aktiver befinder sig, og som pålægger disse aktiver arveafgift<sup>15</sup>.

29. I den foreliggende sag bevirker en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som foreskriver et fast fribeløb på 2 000 EUR af det beskatningsgrundlag, der udgøres af formueaktiverne, når afdøde og arvingen på tidspunktet for en persons død er bosiddende i en anden medlemsstat end den, hvori de skattepligtige aktiver befinder sig, mens dette fribeløb ville have været på 500 000 EUR, hvis enten arveladeren eller arvingen havde været bosiddende i den pågældende medlemsstat, som det er tilfældet i hovedsagen, at arven efter personer, der ikke er bosiddende i landet, påføres en større samlet afgiftsbyrde<sup>16</sup>.

30. En sådan ugunstig skattemæssig behandling kan således afskrække ikke-bosiddende personer fra at foretage investeringer i den medlemsstat, hvor de afgiftspålagte goder befinder sig, og navnlig fra som i hovedsagen at købe en fast ejendom eller beholde den. Der er således tale om en restriktion for kapitalbevægelserne som omhandlet i artikel 56, stk. 1, EF.

14 — Dom af 19.7.2012, sag C-31/11, EU:C:2012:481, Scheunemann, præmis 21-23. I denne sag var genstanden for den arv, der blev overført til en tysk statsborger, 100% deltagelse i kapitalen i et selskab etableret i Canada, i forbindelse med hvilken den tyske lovgivning udelukkede visse skattefordele. Domstolen fastslog, at denne situation indebar mulighed for at udøve en klar indflydelse på selskabet og træffe afgørelse om dets drift og dermed skulle undersøges på grundlag af etableringsfriheden, som ikke finder anvendelse på situationer mellem medlemsstater og tredjelande. Det skal bemærkes, at Domstolen allerede havde anvendt etableringsfrihed på en skattelovgivning vedrørende arverettigheder, som fandt anvendelse på et familieejt selskab, hvor mindst 50% af selskabskapitalen ejes; jf. dom af 25.10.2007, sag C-464/05, Geurts og Vogten, Sml. I, s. 9325, præmis 13 og 14.

15 — Jf. i denne retning bl.a. dommen i sagen van Hilten-van der Heijden, præmis 44, Block-dommen, præmis 24, samt dom af 10.2.2011, sag C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, Sml. I, s. 497, præmis 22. Den sag, der gav anledning til dommen i sagen van Hilten-van der Heijden, vedrørte arv efter en nederlandsk statsborger med skattemæssigt domicil i Schweiz på tidspunktet for sin død.

16 — Jf. ligeledes i denne retning Arens-Sikken-dommen, præmis 38 og 40, vedrørende en national lovgivning, der anvender en anden beregningsmetode til bestemmelse af den arveafgift, der rent faktisk skal betales af formueaktiver afhængigt af, om arveladeren på tidspunktet for sin død var bosiddende eller ej i den medlemsstat, hvor den ejendom, som går i arv, er beliggende.



31. En sådan restriktion kan dog tillades i EU-retten, hvis den forskelsbehandling, som den er baseret på, vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige<sup>17</sup>, som den tyske og den belgiske regering i øvrigt har gjort gældende i den foreliggende sag. Den tyske og den belgiske regering påstår således, at kun afdødes bopælsland, hvori arvesagen behandles, kan tage hensyn til hele arven. Da Tyskland med andre ord, i modsætning til når der er tale om dets egne borgere, kun udøver en begrænset skattemæssig kompetence med hensyn til arv, i forbindelse med hvilken hverken arveladeren eller arvingen på tidspunktet for dødsfaldet var bosiddende på dets område, kan denne medlemsstat rent logisk kun indrømme et nedsat fribeløb i sidstnævnte tilfælde.

32. Det er vigtigt at understrege, at Domstolen allerede forkastede en tilsvarende argumentation i dommen i sagen Eckelkamp m.fl., i Arens-Sikken-dommen og i Mattner-dommen, som for de to førstnævnte sagers vedkommende vedrørte foreneligheden med de frie kapitalbevægelser af nationale regler om beskatning af arv i form af en ejendom, med hvilke regler der indførtes forskelsbehandling afhængigt af arveladerens bopæl, og for den tredje sags vedkommende den tyske skattelovgivning, der er tvist om i den foreliggende sag, i forbindelse med en ejendom, der blev givet som gave i levende live.

33. Uanset hver enkelt af disse sagers særlige karakteristika har Domstolen indtaget en i det væsentlige ensartet holdning og har fastslået, at der var tale om objektivt sammenlignelige situationer mellem bosiddende og ikke-bosiddende personer i de tre sager, som er baseret på sammenhængen i den nationale lovgivning, og som kan opsummeres således: Da medlemsstaten i princippet på det aktiv, der er genstand for arven eller gaven, anvender ensartede bestemmelser om og betingelser for beskatning, uafhængigt af kriteriet om, at de pågældende personer er bosiddende på medlemsstatens område<sup>18</sup>, kan dette kriterium således ikke begrunde indførelsen af en forskelsbehandling mellem bosiddende og ikke-bosiddende personer udelukkende i forbindelse med bestemmelse og tildeling af en skattefordel, uanset om der er tale om fradrag for gæld, der påhviler denne ejendom (som det er tilfældet i sagen Eckelkamp m.fl. og i Arens-Sikken-sagen) eller om et skattemæssigt bundfradrag (Mattner-sagen)<sup>19</sup>.

34. I den foreliggende sag har den forelæggende ret ganske vist understreget, at Frigga Ingeborg Welte-Schenkels arvemasse omfatter såvel fast ejendom som rørlige aktiver, hvilken omstændighed kunne fremstå som forskellig fra de tre førnævnte sager, der alle vedrørte en tvist om formueaktiver udelukkende bestående af en fast ejendom.

35. Jeg mener imidlertid ikke, at man heraf skal udlede, at situationen for personer, der ikke er, og personer, der er bosiddende i Tyskland, ikke er objektivt sammenlignelig i den foreliggende sag.

36. Jeg mener således, at denne form for overvejelse er resultatet af proceduremæssige risici eller af den nationale rets afgrænsning af tvisten i hovedsagen. Selv om det er rigtigt, at de præjudicielle spørgsmål i Arens-Sikken-sagen udelukkende vedrørte den skattemæssige behandling af andelene i en ejendom, der tilhørte arvelader, som ikke var bosiddende i den medlemsstat, hvor ejendommen var beliggende (Nederlandene), omfattede arven efter afdøde som sådan også andre aktiver, hvis skattemæssige behandling ikke var omfattet af den præjudicielle forelæggelse<sup>20</sup>. Kongeriget Nederlandenes skattemæssige kompetence var i øvrigt lige så begrænset, som Forbundsrepublikken Tysklands er i den foreliggende sag. Da der var tale om arv efter en arvelader, der ikke var bosiddende i Nederlandene på tidspunktet for sin død, nemlig D.M.M.A. Arens-Sikkens ægtefælle, var denne medlemsstats skattemæssige kompetence begrænset til »indenlandske formuegoder«, dvs. fast ejendom

17 — Jf. bl.a. Mattner-dommen, præmis 30, og dommen i sagen Missionswerk Werner Heukelbach, præmis 29.

18 — Bl.a. slægtskab og værdien af aktiverne, der er bestemmende for beskatningsgrundlaget, beskatningsskemaet og beskatningssatsen.

19 — Jf. henholdsvis dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 62 og 63, Arens-Sikken-dommen, præmis 56 og 57, og Mattner-dommen, præmis 36-38.

20 — Jf. Arens-Sikken-dommen, præmis 17.

beliggende på medlemsstatens område eller rettigheder vedrørende sådanne faste ejendomme<sup>21</sup>. Denne omstændighed forhindrede imidlertid ikke Domstolen i at mene, at ikke-bosiddende afgiftspligtige, der var delvist afgiftspligtige i Nederlandene, befandt sig i en situation, der var objektivt sammenlignelig med den situation, der gjorde sig gældende for bosiddende afgiftspligtige, der var fuldt skattepligtige i Nederlandene, i forbindelse med løsningen af Arens-Sikken-sagen.

37. Det fremgår klart i hovedsagen, at der i henhold til tysk lovgivning ikke blev taget hensyn til de rørlige aktiver, der indgår i arven efter Frigga Ingeborg Welte-Schenkel, i beskatningsgrundlaget i Tyskland, og at tvisten derfor er begrænset til skattebehandlingen af den grund, som hendes mand har arvet.

38. Efter min mening er denne situation ikke grundlæggende forskellig fra situationen med beskatning af en arv, som en tysk borger, der er fuldt skattepligtig i Tyskland, modtager enten i sin egenskab af ægtefælle til afdøde eller som arving, og som udelukkende består i en enkelt fast ejendom beliggende i Tyskland. Selv om arvemassen i dette tilfælde er begrænset, vil det omtvistede fribeløb på 500 000 EUR dog blive indrømmet en sådan tysk statsborger.

39. Selv om Domstolen skulle fastslå, at der skal tages hensyn til den omstændighed, at den arv, som Yvon Welte har modtaget, består af flere goder af forskellig art, står det imidlertid, som den forelæggende ret også har understreget, fast, at den pågældende grund udgør tæt på 62% af arvens samlede værdi, og at de andre dele af arven ikke har været genstand for beskatning. Hvis det imidlertid antages, at man i modsætning til det ræsonnement, som Domstolen har lagt til grund i dommen i sagen Eckelkamp m.fl., Arens-Sikken-dommen og Mattner-dommen, tilslutter sig den tyske regerings argumenter om, at den foreliggende sag kan indgå analogt i retspraksis i Schumacker-dommen<sup>22</sup> og D-dommen<sup>23</sup>, hvorefter situationen for en bosiddende person og en ikke-bosiddende person i forbindelse med indkomst- og formuebeskatning som en generel regel ikke er sammenlignelig<sup>24</sup>, befinder størstedelen eller endog næsten hele den skattepligtige arv, der er tale om i hovedsagen, sig i den medlemsstat, hvor den grund, der er genstand for arven, er beliggende, og det er derfor efter min mening denne medlemsstat, der bedst kan tage hensyn til den skattepligtige persons personlige og familiemæssige forhold i forbindelse med anvendelse af det omtvistede skattefradrag<sup>25</sup>. Den omstændighed, som den forelæggende ret nævner, at arv ikke er underlagt nogen form for beskatning i henhold til Yvon Weltes bopælsstats skattelovgivning, bør analogt med den retspraksis, der er udviklet i forbindelse med indkomstbeskatning<sup>26</sup>, sidestilles med en situation, hvor der ikke findes nogen »arveindkomst« i denne stat, hvilket resulterer i, at det er den medlemsstat, hvor ejendommen – som derfor repræsenterer næsten hele værdien af den afgiftspligtige arv – er beliggende, som skal tage hensyn til den afgiftspligtiges personlige og familiemæssige forhold, idet der ellers ikke vil blive taget hensyn til disse i nogen af de to medlemsstater<sup>27</sup>.

40. Det følger efter min opfattelse heraf, at Domstolen, uanset hvordan den vurderer spørgsmålet om den objektive sammenlignelighed af bosiddende og ikke-bosiddende personers situation i den foreliggende sag, bør nå frem til det samme resultat og dermed fastslå, at den i hovedsagen omhandlede foranstaltning udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som kun kan accepteres, hvis den er omfattet af »standstill«-klausulen i artikel 57, stk. 1, EF, eller hvis den kan begrundes i tvingende almene hensyn.

21 — Ibidem, præmis 7 og 8.

22 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 31, 32 og 34. Jf. ligeledes dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 22 og 23.

23 — Dom af 5.7.2005, sag C-376/03, D., Sml. I, s. 5821, præmis 38.

24 — Man kan dog tvivle på, at der findes en sådan analogi, for i modsætning til indkomst- og formuebeskatning afhænger arverettigheder ikke af den bidragspligtiges bidragsevne, men af slægtskabet med afdøde og af arvens værdi.

25 — Jf. analogt hermed på indkomstbeskatningsområdet Schumacker-dommen, præmis 36 og 37, samt Gschwind-dommen, præmis 27.

26 — Jf. bl.a. dom af 1.7.2004, sag C-169/03, Wallentin, Sml. I, s. 6443, præmis 17 og 18, af 25.1.2007, sag C-329/05, Meindl, Sml. I, s. 1107, præmis 26, og af 10.5.2012, sag C-39/10, Kommissionen mod Estland, EU:C:2012:282, præmis 53.

27 — Jf. analogt hermed bl.a. Wallentin-dommen, præmis 17, og dommen i sagen Kommissionen mod Estland, præmis 53.

C – *Anvendeligheden af artikel 57, stk. 1, EF*

41. Som allerede anført bebynder artikel 57, stk. 1, EF medlemsstaterne til over for tredjelande at opretholde de restriktioner for de frie kapitalbevægelser, der eksisterede den 31. december 1993, omfattende »direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom«.

42. Der hersker ingen som helst tvivl om, at Det Schweiziske Forbund skal betegnes som et tredjeland i denne bestemmelses forstand<sup>28</sup>, men det er vanskeligere at afgøre, om den i hovedsagen omhandlede tyske lovgivning henhører under det tidsmæssige og materielle anvendelsesområde for denne »standstill«-klausul.

43. Med hensyn til det tidsmæssige anvendelsesområde for artikel 57, stk. 1, EF er det vigtigt at nævne, at den udgave af ErbStG, der er omhandlet i den foreliggende sag, er vedtaget efter den 31. december 1993.

44. Domstolen har dog fastslået, at alle nationale foranstaltninger, der vedtages efter denne dato, ikke alene af denne grund automatisk falder uden for den undtagelsesordning, der er indført med EU-retten. En bestemmelse, der i det væsentlige er identisk med den tidligere lovgivning, eller som alene lemper eller fjerner en hindring i den tidligere lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter EU-retten, er omfattet af undtagelsen. Derimod er en lovgivning, som hviler på andre principper end den tidligere lovgivning, der var gældende den 31. december 1993, og som indfører nye procedurer, udelukket. I dette tilfælde kan lovgivningen ikke sidestilles med en lovgivning, der eksisterede på den pågældende dato<sup>29</sup>.

45. I den foreliggende sag fremgår det af den forelæggende rets svar på den af Domstolen fremsendte anmodning om nærmere oplysninger, at den forskelsbehandling, der er tale om i den foreliggende sag, bortset fra størrelsen af de fribeløb, der indrømmes i henhold til ErbStG, allerede fandtes i den udgave af loven, der blev offentliggjort den 19. februar 1991 og ændret den 21. december 1993.

46. Den udgave af ErbStG, der blev vedtaget efter den 31. december 1993, var således bortset fra størrelsen af fribeløbene i det væsentlige og i sin logik identisk med den udgave, der var gældende forud for denne dato. Den omstændighed, at størrelsen af fribeløbene er blevet ændret, og at forskellen mellem de indrømmede fribeløb, som Kommissionen har anført, er blevet større, betyder imidlertid ikke, at denne lovs logik er blevet ændret efter den 31. december 1993, eller at der var blevet indført nye procedurer vedrørende statsborgere fra tredjelande fra denne dato i førnævnte retspraksis' forstand.

47. I lyset af de elementer, som den forelæggende ret har fremlagt, mener jeg, at det tidsmæssige krav i artikel 57, stk. 1, EF er opfyldt.

48. Derimod mener jeg ikke, at denne lovgivning er omfattet af denne artikels materielle anvendelsesområde. Denne holdning er baseret på følgende overvejelser.

49. Det er for det første tvivlsomt, om kapitalbevægelser som f.eks. arv efter tredjelandstatsborgere, der er omfattet af skattelovgivningen i en medlemsstat, indebærer »direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom« som omhandlet i artikel 57, stk. 1, EF.

28 — Det skal bemærkes, at artikel 57, stk. 1, EF ikke finder anvendelse på de tre andre lande i Den Europæiske Frihandelssammenslutning (EFTA), nemlig Island, Norge og Liechtenstein, der er kontraherende parter i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS), da kapitalbevægelser i deres indbyrdes forhold og i deres forhold til EU's medlemsstater er omfattet af artikel 40 i denne aftale, der i det væsentlige er identisk med artikel 56, stk. 1, EF; jf. dom af 23.9.2003, sag C-452/01, Ospelt og Schlössle Weissenberg, Sml. I, s. 9743, præmis 30-32, og kendelse af 24.6.2011, sag C-476/10, projektart m.fl., Sml. I, s. 5615, præmis 36-38, der netop modstiller Det Schweiziske Forbunds situation og situationen for de tre øvrige EFTA-lande, der er parter i EØS-aftalen.

29 — Jf. i denne retning dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 41, A-dommen, præmis 49, og Fokus Invest-dommen, præmis 42. Jf. ligeledes dom af 5.5.2011, sag C-384/09, Prunus og Polonium, Sml. I, s. 3319, præmis 36.



50. Som allerede nævnt har Domstolen, da der ikke findes nogen definition af begrebet kapitalbevægelser, indtil nu systematisk baseret sig på de definitioner, der er indeholdt i nomenklaturen i bilag I til direktiv 88/361 og de forklarende bemærkninger hertil ved fortolkningen af både artikel 56 EF og 57 EF<sup>30</sup>. Mens arv er omfattet af kategori XI i denne nomenklatur med titlen »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, er direkte investeringer, hvorved der i henhold til de forklarende bemærkninger forstås »[i]nvesteringer af enhver art [...], som har til formål at etablere eller opretholde varige og direkte forbindelser mellem investoren og den virksomhedsleder eller den virksomhed, for hvem disse midler er bestemt med henblik på udøvelse af erhvervsvirksomhed«, omfattet af kategori I i den pågældende nomenklatur.

51. Ydermere skal artikel 57, stk. 1, EF som en undtagelse fra en frihedsrettighed omfattet af EU-retten, som desuden er særlig bred, fortolkes snævert<sup>31</sup>. Jeg mener derfor ikke, at denne bestemmelse kan omfatte grænseoverskridende arv, der omfatter statsborgere fra tredjelande.

52. Selv om man tilslutter sig Kommissionens tese, der er udviklet analogt på grundlag af Scheunemann-dommen, hvorefter den retlige ordning for grænseoverskridende arv afhænger af genstanden for denne arv, dvs. i den foreliggende sag en fast ejendom<sup>32</sup>, medfører denne argumentation efter min mening ikke anvendelse af artikel 57, stk. 1, EF på en situation som den, der gør sig gældende i hovedsagen.

53. Der henvises endnu en gang til nomenklaturen og til de forklarende bemærkninger hertil.

54. Ifølge nomenklaturen er investeringer i fast ejendom, der er omfattet af kategori II, og som i de forklarende bemærkninger defineres som »[p]rivatpersoners køb af fast ejendom og byggegrunde samt opførelse af ejendomme i erhvervmæssigt eller personligt øjemed«, investeringer, »[der] ikke [er] omfattet af kategori I«, dvs. kategorien for direkte investeringer.

55. Når der således i artikel 57, stk. 1, EF nævnes »*direkte investeringer*, herunder *investering i fast ejendom*«<sup>33</sup>, skal dette sætningsled forstås således, at det omfatter *de investeringer i fast ejendom*, der udgør *direkte investeringer*, det vil i en omskrivning af de forklarende bemærkninger sige investeringer i fast ejendom, der kan skabe eller opretholde direkte forbindelser med en virksomhedsleder eller en virksomhed med henblik på udøvelse af erhvervsvirksomhed.

56. Derimod henhører formueinvesteringer i fast ejendom uden forbindelse til udøvelsen af erhvervsvirksomhed ikke under anvendelsesområdet for artikel 57, stk. 1, EF.

57. Denne fortolkning underbygges efter min mening af yderligere tre overvejelser.

58. For det første er den begrundet i behovet for at fortolke undtagelsen i artikel 57, stk. 1, EF snævert, således at den meget brede frihedsordning i artikel 56, stk. 1, EF ikke fratages en stor del af sin nyttevirkning.

30 — Jf. bl.a. Holböck-dommen, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis.

31 — Jf. ligeledes i denne retning punkt 64 i generaladvokat P. Cruz Villalóns forslag til afgørelse i Prunus og Polonium-sagen.

32 — Under alle omstændigheder er det vigtigt at fastslå, at Domstolen hidtil altid har ment, at grænseoverskridende arv, der vedrører både løsøre og fast ejendom, eller hvis genstand udelukkende er fast ejendom, var omfattet af frie kapitalbevægelser i modsætning til overdragelse ved arv af andele i et selskab, som ifølge retspraksis i dommen i sagen Geurts og Vogten og Scheunemann-dommen kan henhøre under anvendelsesområdet for etableringsfrihed: jf. i denne henseende bl.a. dommen i sagen Busley og Cibrian Fernandez, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis.

33 — Min fremhævelse.

59. For det andet forklares den ved kravet om, at artikel 57, stk. 1, EF (eller den tidligere artikel 73 C i EF-traktaten) skal fortolkes på en måde som er sammenhængende med andre bestemmelser i primærretten, navnlig protokollen om ejendomserhvervelse i Danmark, der er vedhæftet som bilag til traktaten om Den Europæiske Union, undertegnet i Maastricht den 7. februar 1992<sup>34</sup>, og akten vedrørende vilkårene for, Østrigs, Finlands og Sveriges tiltrædelse af Den Europæiske Union<sup>35</sup>. Det fremgår således af disse akter, at de pågældende medlemsstater, uanset traktaternes bestemmelser, har fået tilladelse til for de tre sidstnævnte landes vedkommende i en overgangsfase at opretholde deres gældende nationale lovgivninger om erhvervelse af sekundærboliger<sup>36</sup>. Det er dog indlysende, at forhandling og vedtagelse af sådanne akter ville have været overflødig, hvis EF-traktatens artikel 73 C havde omfattet formueinvesteringer i fast ejendom uden forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed.

60. Endelig er den snævre fortolkning af begrebet investeringer i fast ejendom, der foreslås her, for det tredje, selv om den ikke er baseret på nogen retspraksis fra Domstolen<sup>37</sup>, imidlertid ikke uforenelig med denne.

61. Hverken Fokus Invest-dommen eller Prunus og Polonium-dommen, der ganske vist begge to vedrørte tredjelandstatsborgeres erhvervelse af fast ejendom, er således efter min mening afgørende for fortolkningen af det materielle anvendelsesområde for artikel 57, stk. 1, EF, eller har i det mindste ikke afgjort spørgsmålet om udelukkelse af formueinvesteringer i fast ejendom uden forbindelse med udøvelse af erhvervsvirksomhed fra denne bestemmelses anvendelsesområde.

62. Hvad angår den sag, der lå til grund for den første af ovennævnte domme, er det således vigtigt at understrege, at den vedrørte et østrigsk ejendomsinvesteringsselskabs erhvervelse af andele i en fast ejendom, der gav det ejendomsretten til et stort antal beboelseslejligheder og parkeringspladser, som var udlejet, idet der var tale om et selskab, hvis selskabsandele på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen alle var ejet af schweiziske aktieselskaber<sup>38</sup>. Mens Domstolen fastslog, at denne ordning med forudgående tilladelse til denne form for erhvervelse af fast ejendom, der var indført i Østrig, henhører under anvendelsesområdet for artikel 64, stk. 1, TEUF (tidligere artikel 57, stk. 1, EF) og dermed er tilladt over for disse selskaber, der var etableret på Det Schweiziske Forbunds område, havde hovedsagen en uomtvistelig forbindelse med erhvervsvirksomhed udøvet på en medlemsstats område af juridiske personer, der er etableret i et tredjeland.

63. Nogle passager i Fokus Invest-dommen kan ganske vist foranledige en til at tro, at Domstolen ville have accepteret ordningen med forudgående godkendelse, uanset hvilken situation der lå til grund for tvisten i hovedsagen. Disse overvejelser forekommer mig dog ikke helt afgørende, og den præcision, hvormed Domstolen har beskrevet de faktiske omstændigheder, der lå til grund for denne sag, foranlediger mig til at mene, at den ikke ville være nået frem til den samme løsning, hvis den pågældende investering i fast ejendom kun havde vedrørt erhvervelsen af en enkelt ejendom udelukkende med henblik på formueinvestering.

34 — EFT 1992 C 224, s. 104 (konsolideret udgave).

35 — EFT 1994 C 241, s. 21.

36 — Jf. for henholdsvis Østrigs, Finlands og Sveriges vedkommende artikel 70, 87 og 114 i tiltrædelsesakten.

37 — Denne fortolkning deles imidlertid af mange administrative retter i Frankrig: jf. bl.a. dom afsagt af cour administrative d'appel de Paris den 7.10.2011, Caisse autonome des travailleurs salariés de Monaco, *Droit fiscal*, 2011, nr. 49, kommentar 616, forslag til afgørelse fra Ph. Blanc, dom afsagt af cour administrative d'appel de Marseille den 13.3.2012, Min. c. M. Graetz, *Droit fiscal*, 2012, nr. 25, kommentar 342 Ch. Laroche, forslag til afgørelse fra G. Guidal. Ingen fransk ret har dog indtil videre forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål desangående. Desuden ser en stor del af den franske litteratur om skatteretlige spørgsmål ud til at tilslutte sig ovennævnte retters fortolkning; jf. i denne henseende navnlig A. Maitrot de la Motte, »La libre circulation des capitaux et l'imposition des plus-values de cessions immobilières par des résidents d'États tiers à l'UE«, *Droit fiscal*, 2011, nr. 18, kommentar. 338; E. Dinh, »Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de l'article 64 TFUE («clause de gel») ? À propos de TA Montreuil, 8 décembre 2011, Mme Beaufour«, *Droit fiscal*, 2012, nr. 25, 339, og Ch. Laroche, »Article 164 C du CGI et liberté de circulation des capitaux: ça chauffe pour la clause de gel!«, *Droit fiscal*, 2012, nr. 25, kommentar 342.

38 — Fokus Invest-dommen, præmis 18.

64. Med hensyn til Prunus og Polonium-dommen, i hvilken hovedspørgsmålet vedrørte det personlige anvendelsesområde for artikel 64, stk. 1, TEUF, nemlig om en medlemsstats oversøiske lande og territorier, når der er tale om en anden medlemsstat, skal betragtes som et tredjeland i denne bestemmelses forstand, vedrørte sagen opkrævning af en afgift af en ejendom, som i dette tilfælde var genstand for økonomisk udnyttelse via selskabet Prunus etableret under fransk ret, som var blevet et instrument til gennemførelse af en direkte investering i fast ejendom foretaget af selskabets moderselskaber, som var etableret på de britiske Jomfruøer<sup>39</sup>. Det er efter min mening i lyset af sådanne omstændigheder, at Domstolen uden i øvrigt specifikt at begrunde sin dom med hensyn til det materielle anvendelsesområde for artikel 64, stk. 1, TEUF kunne fastslå, at de restriktioner, som den omtvistede afgift resulterede i, var tilladt i forhold til oversøiske lande og territorier i henhold til denne bestemmelse<sup>40</sup>.

65. Med hensyn til alle disse overvejelser mener jeg, at den i hovedsagen omhandlede tyske lovgivning, der ligger til grund for skattebehandlingen af en arv mellem statsborgere fra tredjelands, hvis genstand er en fast ejendom beliggende på tysk område, ikke opfylder den materielle betingelse i artikel 57, stk. 1, EF.

66. Under disse omstændigheder skal det kontrolleres, om en sådan lovgivning alligevel kan være begrundet i tvingende almene hensyn.

#### *D – Restriktionens begrundelse i tvingende almene hensyn*

67. Den tyske regering hævder, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning sikrer både bevarelse af den skattemæssige sammenhæng og behovet for at sikre skattekontrollens effektivitet.

68. Med hensyn til den første begrundelse fremsat af den tyske regering minder denne om, at mens fordelene i forbindelse med det reducerede beskatningsgrundlag under ordningen med begrænset afgiftspligt kompenseres af ulempen ved et nedsat fradrag, kompenseres fordelene ved et højere fradrag under ordningen med fuld afgiftspligt af ulempen ved et bredere beskatningsgrundlag. Dette fremgår også af Mattner-dommen. De faktiske omstændigheder, der gav anledning til denne dom, var således anderledes, fordi forskellene mellem ordningerne med begrænset og fuld afgiftspligt ikke gør sig gældende, når der er tale om overdragelse af en gave, der som hovedregel kun vedrører et enkelt gode.

69. Denne argumentation er ikke overbevisende.

70. Selv om Domstolen allerede har anerkendt, at hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en restriktion af udøvelsen af de frie kapitalbevægelser<sup>41</sup>, er accepten af en sådan begrundelse afhængig af, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning<sup>42</sup>.

71. Efter min mening er dette krav imidlertid ikke opfyldt. Som allerede anført indrømmes fribeløbet på 500 000 EUR tyske statsborgere uafhængigt af værdien af arvemassen. Der findes således ikke en direkte forbindelse mellem dette fribeløb og en bestemt skatteopkrævning. Desuden indrømmes fribeløbet på 500 000 EUR også til en i Tyskland bosiddende person, som arver en enkelt ejendom,

39 — Jf. i denne henseende punkt 44 i generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse i den sag, som gav anledning til dommen i sagen Prunus og Polonium.

40 — Prunus og Polonium-dommen, præmis 37.

41 — Jf. bl.a. dom af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 77, og af 1.12.2011, sag C-250/08, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 12341, præmis 70.

42 — Glaxo Wellcome-dommen, præmis 78, og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 71.

mens arvemassen – på grund af afdødes bopæl på tidspunktet for dødsfaldet – er beliggende i udlandet, uden at Forbundsrepublikken Tyskland af andre årsager kan beskatte den. Der findes således ikke i dette tilfælde en direkte og logisk forbindelse mellem skattefordelen og en påstået bestemt skatteopkrævning.

72. Begrundelsen baseret på behovet for at opretholde den skattemæssige sammenhæng i den i hovedsagen omhandlede ordning må derfor forkastes.

73. Det samme gør sig efter min mening gældende for den anden begrundelse, som den tyske regering har fremført, nemlig behovet om at sikre en effektiv skattekontrol<sup>43</sup>.

74. Som den tyske regering har anført, finder Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter<sup>44</sup> ikke anvendelse på relationer mellem medlemsstaterne og de kompetente myndigheder i tredjelande.

75. Selv i forbindelse med relationerne mellem medlemsstaternes skattemyndigheder omfatter det samarbejde, der indføres med direktivet, imidlertid ikke oplysninger om betaling af arveafgifter og stempelafgifter, men udelukkende indkomst- og formueskatter og siden 2004 afgifter af forsikringspræmier.

76. Det skal endvidere fremføres, at de oplysninger, som den tyske regering har henvist til, som den i første omgang kræver, at arvingen fremlægger, og hvis troværdighed ifølge den tyske regering skal kontrolleres via samarbejdet med skattemyndighederne i det land, hvor arvesagen er indledt, hovedsageligt vedrører dødsattester og anden dokumentation udstedt af civilstandsmyndighederne i det land, hvor afdøde var bosiddende, som, selv om man med rette kan betvivle, at de rent faktisk kan være omfattet af et samarbejde mellem skattemyndigheder, dog, som Kommissionen med rette har gjort gældende, kan indhentes inden for rammerne af anvendelsen af artikel 13 i aftalen mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Det Schweiziske Forbund af 30. november 1978 til undgåelse af dobbeltbeskatning af arv.

77. Uafhængigt heraf kan denne form for oplysninger og officielle dokumenter, der som hovedregel ikke kræver nogen kompleks vurdering, nemt fremsendes af arvingen, uden at der er behov for et systematisk samarbejde fra det pågældende tredjelandets kompetente myndigheders side for at indrømme et skattemæssigt fribeløb. I øvrigt skal jeg understrege, at det fremgår af den i hovedsagen omtvistede lovgivning, at det skattemæssige fribeløb på 500 000 EUR indrømmes arvinger bosiddende i Tyskland, som arver goder beliggende i et tredjeland fra en person, der på tidspunktet for sin død var bosiddende på det pågældende lands område. Det er således i det mindste paradoksalt, at de tyske myndigheder ikke ser noget til hinder for at indrømme et sådant skattemæssigt fribeløb i dette tilfælde, selv om de er lige så afhængige af arvingens samarbejde med hensyn til at indhente oplysninger om dødsfaldet og om den ikke-bosiddende ægtefælles arv, som i en situation, hvor de, i lighed med situationen i hovedsagen, nægter at indrømme dette skattemæssige fribeløb.

78. Under disse omstændigheder kan ingen af de to almene hensyn, som den tyske regering har gjort gældende, efter min mening tages til følge.

79. Der er således ikke grund til at undersøge proportionaliteten af de i hovedsagen omhandlede nationale regler.

43 — Domstolen har anerkendt, at en sådan begrundelse kan berettige restriktioner af de frie kapitalbevægelser, der er foreskrevet i EU-retten; jf. bl.a. dom af 11.6.2009, forenede sager C-155/08 og C-157/08, X og Passenheim-van Schoot, Sml. I, s. 5093, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis.

44 — EFT L 336, s. 15. Dette direktiv er blevet ændret ved flere lejligheder, idet den seneste ændring blev vedtaget den 20.11.2006 (EUT L 363, s. 129). Det samarbejde, der indføres med dette direktiv, omfatter ligeledes afgifter af forsikringspræmier som det fremgår af titlen efter ændringen af 16.11.2004.



80. Skulle Domstolen imidlertid finde det nødvendigt at udtale sig om dette spørgsmål, tilslutter jeg mig Kommissionens bemærkninger om, at de i hovedsagen omhandlede nationale regler går videre end det, der er nødvendigt for at opfylde de påberåbte mål begrundet i almene hensyn. Selv om den del af arvemassen, der i hovedsagen er beliggende i Tyskland og beskattes i denne medlemsstat, udgør over 60% af arvets værdi, svarer det faste fribeløb på 2 000 EUR, der indrømmes arvingen i hovedsagen, kun til 0,4% af det fribeløb, som arvingen ville være blevet indrømmet, hvis han havde været bosiddende i Tyskland på tidspunktet for sin kones død. En sådan forskelsbehandling er helt klart uforholdsmæssig i forhold til hvert af de to almene hensyn, som den tyske regering har påberåbt sig.

81. Spørgsmålet om bestemmelse af et passende niveau eller en passende sats for det skattemæssige fribeløb i en situation, hvor der er tale om personer, som ikke er bosiddende i Tyskland, for at sikre de i hovedsagen omhandlede nationale reglers proportionalitet henhører under de i beskatningsmedlemsstaten kompetente myndigheders ansvar.

82. Med hensyn til situationen for sagsøgeren i hovedsagen er det ikke udelukket, at den forelæggende ret, som det påhviler at finde en løsning på den tvist, der er indbragt for den, selv, inden for rammerne af en kompetence, der går videre end en simpel ophævelse af den beslutning, der er anfægtet ved den, må udelukke anvendelsen af det faste fribeløb.

83. Hvis det antages, at den har denne kompetence, står den over for det problem, at den skal afgøre, om ligebehandlingen af bosiddende og ikke-bosiddende personer kræver, at den indrømmer hele fribeløbet på 500 000 EUR, selv om den del af arvemassen, der beskattes i Tyskland, og som Yvon Welte har arvet, til forskel fra fuldt afgiftspligtige personers i hovedreglen rent interne situationer ikke omfatter hele arven.

84. Dette spørgsmål skal efter min opfattelse besvares bekræftende. Som allerede anført mener jeg ikke, at Yvon Weltes situation er væsentligt anderledes end situationen for en i Tyskland bosiddende person, der modtager en arv i Tyskland fra sin ægtefælle, som ligeledes var bosiddende i Tyskland på tidspunktet for sin død, når denne arv kun består af en enkelt ejendom. Under i øvrigt tilsvarende omstændigheder ville det fulde fribeløb være blevet indrømmet en sådan bosiddende person, og denne ville ikke skulle betale arveafgift af arven.

85. Henset til de faktiske omstændigheder i hovedsagen, navnlig den del, som den faste ejendom, som Yvon Welte har arvet, repræsenterer i forhold til den samlede arv efter hans ægtefælle, forekommer Forbundsrepublikken Tyskland desuden at være bedst i stand til at tage hensyn til den bidragspligtige persons personlige og familiemæssige forhold. Analogt med det forslag, jeg fremsatte i mit forslag til afgørelse i Beker og Beker-sagen<sup>45</sup>, og som Domstolen tilsluttede sig i den pågældende doms præmis 60, bør det skattemæssige fribeløb i dette tilfælde anvendes fuldt ud på den del af arven, der modtages i denne medlemsstat.

### III – Forslag til afgørelse

86. Henset til det ovenstående foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det af Finanzgericht Düsseldorf forelagte spørgsmål som følger:

»Artikel 56 EF, 57 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en arveafgiftsordning i en medlemsstat, der foreskriver et skattemæssigt fribeløb på 2 000 EUR for personer, der er bosiddende i et tredjeland, og som fra en anden person bosiddende i samme tredjeland arver en grund beliggende i medlemsstaten, mens der ville være blevet indrømmet et skattemæssigt fribeløb på 500 000 EUR, hvis arveladeren eller arvingen havde været bosiddende i den pågældende medlemsstat på tidspunktet for dødsfaldet.«

45 — Jf. punkt 54 i mit forslag til afgørelse fremsat den 12.7.2012 i den sag, der gav anledning til dommen af 28.2.2013, sag C-168/11.

