



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

17. oktober 2013*

»Kapitalens frie bevægelighed — artikel 56 EF til 58 EF — arveafgift — arvelader og arvetager bosiddende i et tredjeland — arv — fast ejendom beliggende i en medlemsstat — ret til bundfradrag i afgiftsgrundlaget — forskellig behandling af bosiddende og ikke-bosiddende personer«

I sag C-181/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) ved afgørelse af 2. april 2012, indgået til Domstolen den 18. april 2012, i sagen:

Yvon Welte

mod

Finanzamt Velbert,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh (refererende dommer), C. Toader og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. marts 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Yvon Welte ved Rechtsanwalt M. Duffner
- Finanzamt Velbert ved A. Ludwig, som befuldmægtiget
- den tyske regering ved A. Wiedmann og T. Henze, som befuldmægtigede
- den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede, bistået af avocate A. Lepière
- Europa-Kommissionen ved W. Mölls og W. Roels, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. juni 2013,
afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 EF og 58 EF.
- 2 Denne anmodning er indgivet inden for rammerne af en tvist mellem Yvon Welte, der er enkemand efter en schweizisk statsborger, som døde i Schweiz, og Finanzamt Velbert (herefter »Finanzamt«) vedrørende beregningen af arveafgift for en bebygget grund beliggende i Tyskland, som afdøde ejede.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 1 i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (ophævet ved Amsterdamtraktaten) (EFT L 178, s. 5) bestemmer:

»1. Medlemsstaterne ophæver de restriktioner for kapitalbevægelser, der finder sted mellem valutaindlændinge i medlemsstaterne, medmindre andet er fastsat i nedenstående bestemmelser. For at lette gennemførelsen af dette direktiv, klassificeres kapitalbevægelserne efter nomenklaturen i bilag I.

2. Overførsler i tilknytning til kapitalbevægelser foregår under samme valutabetingelser som dem, der gælder for betalinger i forbindelse med løbende transaktioner.«
- 4 Blandt de kapitalbevægelser, der er opført i bilag I til direktiv 88/361, figurerer i rubrik I »direkte investeringer«, i rubrik II »investeringer i fast ejendom (ikke omfattet af kategori I)« og i rubrik XI »kapitalbevægelser af personlig karakter«, som bl.a. omfatter arv.

Tysk ret

- 5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lov om arve- og gaveafgifter) i den affattelse, der blev offentliggjort den 27. februar 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), som ændret ved artikel 1 i Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (lov om reform af reguleringen af arveafgift og værdiansættelse) af 24. december 2008 (BGBl. 2008 I, s. 3018, herefter »ErbStG«), indeholder følgende bestemmelser:

»§ 1:

Afgiftspligtige begivenheder

(1) Arveafgift (gaveafgift) svares af:

1. erhvervelser som følge af dødsfald
2. gaver ydet i levende live
3. [...]

§ 2:

Personlig afgiftspligt

(1) Afgiftspligten indtræder

1. i de i § 1, stk. 1, nr. 1-3, nævnte tilfælde for samtlige formueaktiver, når arvelader på dødstidspunktet, gavegiver på tidspunktet for gavens ydelse, eller erhverver på tidspunktet for afgiftens opståen er indlænding.

Som indlænding anses:

- a) fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland
- b) tyske statsborgere, der i ikke mere end fem år har opholdt sig uafbrudt i udlandet, uden at have en bopæl i Tyskland.

[...]

3. i alle andre tilfælde for den del af formueaktiverne, der består af indenlandsk formue i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 121 i [Bewertungsgesetz (lov om værdiansættelse, herefter »BewG«)].

[...]

§ 3:

Erhvervelser som følge af dødsfald

(1) Som erhvervelser som følge af dødsfald anses:

1. Erhvervelse ved arvefald [...]

[...]

§15:

Skatteklasser

(1) Afhængig af erhververs personlige relation til arvelader eller gavegiver sondres mellem tre skatteklasser:

Skatteklasse I:

1. ægtefællen

[...]

§ 16:

Bundfradrag

(1) Fritaget for afgift er i de tilfælde, der er nævnt i § 2, stk. 1, nr. 1, erhvervelser

1. der tilgår ægtefællen op til et beløb af 500 000 EUR [...]

[...]

(2) I stedet for bundfradraget i henhold til stk. 1 gælder der i de i § 2, stk. 1, nr. 3, nævnte tilfælde et bundfradrag på 2 000 EUR.

[...]

§ 19:

Afgiftssatser

(1) Der opkræves afgifter i henhold til følgende procentsatser:

Værdien af den afgiftspligtige erhvervelse (artikel 10), der ikke overstiger [...] EUR	Procentsats i skatteklasse		
	I	II	III
75 000	7	30	30
300 000	11	30	30
600 000	15	30	30

[...]«

6 BewG's artikel 121, som ændret ved artikel 2 i Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts af 24. december 2008, har overskriften »Indenlandsk formue« og bestemmer:

»Til en indenlandsk formue hører:

[...]

2. indenlandsk fast ejendom

[...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Frigga Ingeborg Welte-Schenkel, som var født i Tyskland, men opnåede schweizisk statsborgerskab, da hun indgik ægteskab med Yvon Welte, der er schweizisk statsborger, døde den 27. marts 2009 i Schweiz, hvor hun havde været bosiddende med sin ægtefælle. Sidstnævnte er hendes eneste arving.

8 Afdøde ejede en grund i Düsseldorf (Tyskland), hvis værdi Finanzamt Düsseldorf-Süd har fastsat til 329 200 EUR på arveladerens dødsdag. Det fremgår af det for Domstolen oplyste, at der er en forbindelse mellem denne grund og afdødes forældres hus, som afdøde arvede ved sin mors død. Desuden var afdøde indehaver af konti i to tyske banker, hvis samlede indestående udgjorde 33 689,72 EUR. Herudover var afdøde indehaver af konti i schweiziske banker, hvis samlede indestående udgjorde 169 508,04 EUR.

- 9 Ved meddelelse af 31. oktober 2011 fastsatte Finanzamt den arveafgift, som Yvon Welte var skyldig at betale, til 41 450 EUR. Dette beløb var fremkommet ved, at der fra et afgiftsgrundlag, som var fastsat alene ud fra værdien af grunden i Düsseldorf, var fratrukket 10 300 EUR for arveomkostninger og bundfradraget på 2 000 EUR i ErbStG's § 16, stk. 2, som finder anvendelse i tilfælde af arv mellem personer, som ikke er bosiddende.
- 10 Ved afgørelse af 23. januar 2012 afviste Finanzamt en indsigelse, som Yvon Welte havde indgivet med henblik på at opnå det bundfradrag på 500 000 EUR, som er fastsat i ErbStG's § 16, stk. 1, til fordel for ægtefællen, når arven involverer mindst én bosiddende person.
- 11 Yvon Welte indbragte denne afgørelse for Finanzgericht Düsseldorf, idet han gjorde gældende, at den forskellige behandling af bosiddende og ikke-bosiddende personer med hensyn til betalingen af arveafgift udgør en hindring for kapitalens frie bevægelighed, som garanteres ved EF-traktaten.
- 12 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. Det fremgår nemlig af førstnævnte bestemmelses ordlyd, at Yvon Welte i sin egenskab af begrænset skattepligtig kun har ret til at trække et bundfradrag på 2 000 EUR fra i arven. Yvon Welte ville imidlertid have haft ret til det bundfradrag på 500 000 EUR, der er fastsat i ErbStG's § 16, stk. 1, hvis afdøde eller han selv havde været bosiddende i Tyskland på tidspunktet for dødsfaldet, hvorved han ikke skulle have betalt nogen arveafgift.
- 13 Den forelæggende ret gør gældende, at Domstolen i dom af 22. april 2010, Mattner (sag C-510/08, Sml. I-3553, præmis 56), kendte for ret, at artikel 56 EF og 58 EF er til hinder for en bestemmelse som ErbStG's § 16, stk. 2, for så vidt som den for beregningen af gaveafgiften foreskriver, at bundfradraget i afgiftsgrundlaget, 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 bundfradrag, der ville være blevet anvendt, såfremt mindst en af dem havde været bosiddende i den førstnævnte medlemsstat, da gaven blev ydet.
- 14 Den forelæggende ret har imidlertid bemærket, 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 bosiddende i en EU-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 bundfradraget på 500 000 EUR, men udelukkende det på 2 000 EUR, da kun en del af den arv, der befandt sig i Tyskland, er blevet beskattet.
- 15 Den forelæggende ret er dog i tvivl om, hvorvidt disse argumenter kan begrunde den i hovedsagen omhandlede forskellige behandling af bosiddende og ikke-bosiddende personer, idet den har henvist til dom af 18. december 2007, A (sag C-101/05, Sml. I, s. 11531), og Mattner-dommen. Den mener navnlig, at det går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre ligebehandling af bosiddende og ikke-bosiddende personer, kun at indrømme Yvon Welte bundfradraget på 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 i Tyskland, 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 bundfradrag på 2 000 EUR i stedet for et bundfradrag på 500 000 EUR.
- 16 Under disse omstændigheder har Finanzgericht Düsseldorf besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 56 [EF] og 58 [EF] fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats nationale ordning om opkrævning af arveafgifter, der kun foreskriver et bundfradrag 2 000 EUR for en ikke-bosiddende person, som ved arv efter en ikke-bosiddende person erhverver et grundstykke, der er

beliggende i denne medlemsstat, mens der ville blive indrømmet et bundfradrag på 500 000 EUR, hvis afdøde eller erhververen på tidspunktet for dødsfaldet havde haft bopæl i den pågældende medlemsstat?»

Om det præjudicielle spørgsmål

- 17 Den forelæggende ret ønsker med spørgsmålet nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning om beregning af arveafgifter, som i tilfælde af erhvervelse ved arv af en fast ejendom, som er beliggende på denne medlemsstats område, foreskriver et bundfradrag i afgiftsgrundlaget, der under omstændigheder som i hovedsagen, hvor afdøde og arvingen på tidspunktet for dødsfaldet var bosiddende i et tredjeland såsom Det Schweiziske Forbund, er mindre end det bundfradrag, der ville have fundet anvendelse, hvis mindst én af dem på nævnte tidspunkt havde været bosiddende i nævnte medlemsstat.
 - 18 Artikel 56, stk. 1, EF fastsætter et generelt forbud mod restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes såvel som mellem medlemsstaterne og tredjelande.
 - 19 Da begrebet »kapitalbevægelser« ikke er defineret i traktaten, har Domstolen anerkendt, at den nomenklatur, der udgør bilag I til direktiv 88/361, er af vejledende værdi, idet den i nomenklaturen indeholdte liste som anført i indledningen til dette bilag ikke er udtømmende (jf. bl.a. dom af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 39, og af 10.2.2011, sag C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, Sml. I, s. 497, præmis 15).
 - 20 I denne forbindelse bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at arv, som består i overførsel til en eller flere personer af aktiver efterladt af en person, der er afgået ved døden, og som henhører under rubrik XI i bilag I til direktiv 88/361 med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56 EF med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven er begrænset til en medlemsstat (jf. bl.a. dom af 11.12.2003, sag C-364/01, Barbier, Sml. I, s. 15013, præmis 58, dommen i sagen van Hilten-van der Heijden, præmis 40-42, og dom af 19.7.2012, sag C-31/11, Scheunemann, præmis 22).
 - 21 En situation, hvor en person, som ved sin død er bosiddende i Schweiz, har en arving, der ligeledes er bosiddende i denne stat, og efterlader sig en formue, herunder en fast ejendom, som er beliggende i Tyskland og er genstand for beregning af arveafgift i denne medlemsstat, kan ikke anses for at være en rent intern situation. Den i hovedsagen omhandlede arv udgør derfor en transaktion, der er omfattet af kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56, stk. 1, EF.
 - 22 Det skal derfor indledningsvis undersøges, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede – som anført af både Yvon Welte i hovedsagen og af Europa-Kommissionen i dens skriftlige indlæg for Domstolen – udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.
- Eksistensen af en restriktion for kapitalens frie bevægelighed som omhandlet i artikel 56, stk. 1, EF*
- 23 Det følger af fast retspraksis, at de foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 56, stk. 1, EF, fordi de udgør restriktioner for kapitalbevægelserne, for så vidt angår arv omfatter foranstaltninger, som medfører en formindskelse af værdien af den arv, som tilkommer en person, der har bopæl i en anden stat end den, hvori de pågældende goder befinder sig, og som pålægger disse goder arveafgift (jf. bl.a. Barbier-dommen, præmis 62, domme af 11.9.2008, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., Sml. I, s. 6845, præmis 44, og sag C-43/07, Arens-Sikken, Sml. I, s. 6887, præmis 37, samt dommen i sagen Missionswerk Werner Heukelbach, præmis 22).

- 24 I den foreliggende sag foreskriver den nationale lovgivning, som er omhandlet i hovedsagen, i tilfælde, hvor en arv omfatter en fast ejendom beliggende i Tyskland, og hvor hverken afdøde eller erhververen havde bopæl i denne medlemsstat på tidspunktet for dødsfaldet, et mindre bundfradrag i afgiftsgrundlaget end det bundfradrag, der ville finde anvendelse, hvis afdøde eller erhververen havde haft bopæl i Tyskland på dette tidspunkt.
- 25 Det bemærkes, at en sådan lovgivning, hvorefter anvendelsen af et bundfradrag i afgiftsgrundlaget for den omhandlede faste ejendom afhænger af, hvor afdøde eller erhververen havde bopæl på tidspunktet for dødsfaldet, bevirker, at en arv mellem ikke-bosiddende personer, som omfatter en sådan ejendom, beskattes hårdere end en arv, som involverer mindst én bosiddende person, og derfor medfører en formindskelse af værdien af den nævnte arv (jf. analogt dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 45 og 46, Mattner-dommen, præmis 27 og 28, og dommen i sagen Missionswerk Werner Heukelbach, præmis 24).
- 26 Heraf følger, at en national lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, udgør en restriktion for kapitalens frie bevægelighed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 56, stk. 1, EF.

Anvendeligheden af artikel 57, stk. 1, EF med hensyn til restriktioner for kapitalens frie bevægelighed i forhold til tredjelande

- 27 Såvel den tyske som den belgiske regering og Kommissionen har imidlertid anført, at en sådan restriktion for de frie kapitalbevægelser i forhold til et tredjeland kan tillades i henhold til artikel 57, stk. 1, EF.
- 28 Det bemærkes, at ifølge denne bestemmelse berører bestemmelserne i artikel 56 EF ikke anvendelsen over for tredjelande af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterede i henhold til national lovgivning eller EU-lovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder.
- 29 I denne forbindelse bemærkes, at artikel 57, stk. 1, EF, som udtømmende opregner de kapitalbevægelser, der kan falde uden for anvendelsesområdet for artikel 56, stk. 1, EF, ikke nævner arv. En sådan bestemmelse skal imidlertid som en undtagelse fra det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes indskrænkende (jf. analogt dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 57).
- 30 Såvel den tyske regering som Kommissionen har – støttet af den belgiske regering – imidlertid fremhævet, at artikel 57, stk. 1, EF finder anvendelse på kapitalbevægelser, som består i »direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom«. En arv, som omfatter fast ejendom, udgør en sådan investering, eftersom erhververen i forbindelse med en sådan arv i kraft af afdødes overførsel af samtlige rettigheder og pligter til sine arvinger træder i afdødes sted som ejer af nævnte ejendom. En sådan arv udgør derfor en form for erhvervelse af fast ejendom, der kan sammenlignes med en investering i fast ejendom.
- 31 Det skal dog fastslås, at mens arv som allerede nævnt i denne doms præmis 20 henhører under rubrik XI i bilag I til direktiv 88/361 med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, henhører såvel »direkte investeringer« som »investeringer i fast ejendom« under andre afsnit deri, nemlig rubrik I og II i nævnte bilag.
- 32 Selv om disse sidstnævnte begreber ikke er defineret i traktaten, fremgår det af opregningen i nævnte rubrik I og af de forklarende bemærkninger hertil, hvis vejledende værdi Domstolen allerede har anerkendt, at begrebet direkte investeringer vedrører investeringer foretaget af fysiske eller juridiske personer, som har til formål at etablere eller opretholde varige og direkte forbindelser mellem

investoren og den virksomhed, for hvilken disse midler er bestemt med henblik på udøvelse af erhvervsvirksomhed (jf. i denne retning dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 34 og 35 og den deri nævnte retspraksis).

- 33 Det fremgår imidlertid af selve overskriften til rubrik II i bilag I til direktiv 88/361, at de »investeringer i fast ejendom«, der er omhandlet i denne rubrik, ikke omfatter de direkte investeringer, der er omhandlet i dette bilags rubrik I.
- 34 Under disse omstændigheder må artikel 57, stk. 1, EF, i lighed med hvad generaladvokaten har anført i punkt 55 i forslaget til afgørelse, anses for, hvor den henviser til »direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom«, kun at omfatte de investeringer i fast ejendom, der udgør direkte investeringer omhandlet i rubrik I i bilag I til direktiv 88/361.
- 35 Derimod henhører »formueinvesteringer« i fast ejendom som dem, der er omhandlet i hovedsagen, som har forbindelse til afdødes forældres hus, og som er foretaget i privat øjemed uden forbindelse til udøvelsen af erhvervsvirksomhed, ikke under anvendelsesområdet for artikel 57, stk. 1, EF.
- 36 En sådan konklusion, der stemmer overens med den strenge fortolkning, der skal anlægges af denne bestemmelse i dens egenskab af en undtagelse fra kapitalens frie bevægelighed, kan i modsætning til det af Kommissionen anførte ikke drages i tvivl på baggrund af Scheunemann-dommen.
- 37 Domstolen har ganske vist i nævnte doms præmis 35 fastslået, at en medlemsstats lovgivning, som ved beregning af arveafgift udelukker anvendelsen af visse skattefordele på en arv i form af en kapitalandel i et kapitalselskab, der har hjemsted i et tredjeland, i overvejende grad påvirker ikke kapitalens frie bevægelighed, men udøvelsen af etableringsfriheden, eftersom denne andel gør det muligt for indehaveren heraf at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i selskabet og træffe afgørelse om dets drift. Domstolen baserede sig således ikke på den nomenklatur, der er fastsat i bilag I til direktiv 88/361, med henblik på at afgøre, hvilken grundlæggende frihed der var anvendelig i den omhandlede situation.
- 38 Den foreliggende sag vedrører derimod fortolkningen af en undtagelse fra kapitalens frie bevægelighed i en situation, hvor det er ubestridt, at denne frihed finder anvendelse. Mens der skal anlægges en udvidende fortolkning af de grundlæggende friheder, som er sikret ved traktaten, skal der som allerede anført i denne doms præmis 29 og 36 anlægges en streng fortolkning af undtagelserne fra en sådan frihed.
- 39 Heraf følger, at en restriktion som den i hovedsagen omhandlede for den frie bevægelighed i forhold til et tredjeland såsom Det Schweiziske Forbund ikke på grundlag af artikel 57, stk. 1, EF kan falde uden for anvendelsesområdet for artikel 56, stk. 1, EF.
- 40 Under disse omstændigheder skal det undersøges, i hvilket omfang traktatens bestemmelser kan begrunde den konstaterede restriktion for kapitalens frie bevægelighed.

Hvorvidt restriktionen for kapitalens frie bevægelighed kan begrundes i henhold til artikel 58, stk. 1 og 3, EF

- 41 Det følger af artikel 58, stk. 1, litra a), EF, at artikel 56 EF »ikke [griber] ind i medlemsstaternes ret til [...] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, der sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret«.

- 42 Denne bestemmelse i artikel 58 EF skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes strengt. Derfor kan denne bestemmelse ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sondrer mellem de afgiftspligtige personer afhængigt af det sted, hvor de er bosiddende, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten (jf. dom af 17.1.2008, sag C-256/06, Jäger, Sml. I, s. 123, præmis 40, dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 57, Arens-Sikken-dommen, præmis 51, og Mattner-dommen, præmis 32).
- 43 Den undtagelse, der er fastsat i artikel 58, stk. 1, litra a), EF, er nemlig begrænset af samme artikels stk. 3, som fastsætter, at de nationale bestemmelser, der er omhandlet i nævnte stk. 1, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 56« (jf. Jäger-dommen, præmis 41, dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 58, Arens-Sikken-dommen, præmis 52, og Mattner-dommen, præmis 33).
- 44 Der må derfor sondres mellem forskellig behandling, som er tilladt i medfør af artikel 58, stk. 1, litra a), EF, og vilkårlig forskelsbehandling, som er forbudt i medfør af samme bestemmelses stk. 3. Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at for at en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede – der med henblik på beregning af arveafgift hvad angår størrelsen af det bundfradrag, der finder anvendelse på afgiftsgrundlaget for en fast ejendom beliggende i den pågældende medlemsstat, sondrer mellem, om afdøde eller erhververen er bosiddende i denne medlemsstat, eller om begge er bosiddende i en anden medlemsstat – kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, er det nødvendigt, at den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i et tvingende alment hensyn. Desuden er en forskellig behandling kun begrundet, hvis den ikke går videre end nødvendigt for at virkeliggøre det mål, som forfølges med den omhandlede lovgivning (jf. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 29, dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 58 og 59, Arens-Sikken-dommen, præmis 52 og 53, samt Mattner-dommen, præmis 34).

Sammenligneligheden af de omhandlede situationer

- 45 Den tyske regering har, støttet af den belgiske regering, gjort gældende, at arv i en situation med ikke-bosiddende personer og en situation, hvor én person er bosiddende, er objektivt forskellige. I den første situation er arvingen nemlig begrænset arveafgiftspligtig i Tyskland og vil udelukkende blive beskattet i denne medlemsstat af de aktiver, som er opregnet i BewG's § 121, og som har forbindelse til denne stat og udgør en »indenlandsk formue«. I den anden situation er arvingen derimod fuldt arveafgiftspligtig i Tyskland og vil blive beskattet i denne medlemsstat af hele den erhvervede formue, uanset hvad den består af, og hvor den er, i henhold til princippet om »globalformue«.
- 46 Ifølge disse regeringer er den lovgivning, der er omhandlet i hovedsagen, i denne henseende forenelig med den retspraksis, der fulgte af dom af 14. februar 1995, Schumacker (sag C-279/93, Sml. I, s. 225), hvorefter det er bopælslandet, som principielt er forpligtet til at vurdere en bosiddende persons samlede skatteevne og i givet fald indrømme vedkommende et bundfradrag under hensyn til dennes personlige omstændigheder, idet indkomst optjent i en stat af en person, som ikke er bosiddende dér, som oftest kun udgør en del af vedkommendes samlede indkomst. Tilsvarende er arveafgiften i den foreliggende sag i princippet mindre for en ikke-bosiddende person end for en bosiddende person.
- 47 Den tyske og den belgiske regering har endvidere i samme forbindelse og i lighed med den forelæggende ret bemærket, at selv om Domstolen ikke fulgte dette ræsonnement i Mattner-dommen, der drejede sig om en forskellig behandling ligesom den, der er omhandlet i den foreliggende hovedsag, drejede denne dom sig ikke om beregningen af arveafgift for hele den faldne arv, men om gaveafgift af en enkelt fast ejendom, hvorfor der i et sådant tilfælde ikke var nogen objektiv forskel mellem en gave omfattet af en begrænset skattepligt og en gave omfattet af en fuld skattepligt.

- 48 Det bemærkes imidlertid, at Domstolen har forkastet det nævnte ræsonnement ikke blot, som anført af disse regeringer, for så vidt angår beregningen af skyldig gaveafgift for en fast ejendom (Mattner-dommen, præmis 35-38), men også beregningen af skyldig arveafgift for en sådan ejendom (jf. Jäger-dommen, præmis 44, dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 61-63, og Arens-Sikken-dommen, præmis 55-57).
- 49 I denne forbindelse har Domstolen for så vidt angår størrelsen af arveafgiften vedrørende en fast ejendom beliggende i Tyskland fastslået, at der ikke foreligger nogen objektiv forskel, der kan begrunde en skattemæssigt forskellig behandling mellem henholdsvis den situation, hvor ingen af personerne er bosiddende i denne medlemsstat, og den situation, hvor mindst en af dem er bosiddende dér. Størrelsen af arveafgiften for en fast ejendom beliggende i Tyskland beregnes nemlig i henhold til ErbStG under hensyntagen til både værdien af denne ejendom og til den personlige relation mellem afdøde og arvingen. Ingen af disse to kriterier er imidlertid afhængige af deres bopælssted (jf. i denne retning Jäger-dommen, præmis 44, dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 61, og Arens-Sikken-dommen, præmis 55).
- 50 Desuden anses i princippet både erhververen af en arv mellem ikke-bosiddende personer og en arv, der involverer mindst en bosiddende person, i den tyske lovgivning for afgiftspligtige med henblik på opkrævning af arveafgift af fast ejendom beliggende i Tyskland. Det er kun for så vidt angår det bundfradrag, der anvendes på afgiftsgrundlaget, at arv mellem ikke-bosiddende personer i denne lovgivning med henblik på beregning af arveafgiften af fast ejendom beliggende i Tyskland behandles forskelligt fra arv, der involverer en bosiddende person. Ved fastsættelse af skatteklasse og skattesats i henhold til ErbStG's § 15 og § 19 følges derimod de samme regler.
- 51 Når en national lovgivning med hensyn til beskatning af en fast ejendom erhvervet ved arv og beliggende i den pågældende medlemsstat ligestiller på den ene side en ikke-bosiddende arving, der har erhvervet dette formueaktiv fra en ikke-bosiddende afdød person, og på den anden side en ikke-bosiddende eller bosiddende arving, der har erhvervet et sådant formueaktiv fra en bosiddende afdød person, og en bosiddende arving, der har erhvervet dette formueaktiv fra en ikke-bosiddende afdød person, kan denne lovgivning ikke inden for rammerne af selv samme beskatningsordning behandle disse arvinger forskelligt for så vidt angår anvendelsen af bundfradraget på afgiftsgrundlaget for denne faste ejendom uden at komme i strid med EU-rettens krav. Da den nationale lovgiver, bortset fra størrelsen af arvingens bundfradrag, behandler arv til disse to persongrupper ens, har lovgiver anerkendt, at disse persongrupper med hensyn til de nærmere regler og vilkår for opkrævning af gaveafgift ikke befinder sig i objektivt forskellige situationer, som kan begrunde en forskellig behandling (jf. analogt dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 63, Arens-Sikken-dommen, præmis 57, og Mattner-dommen, præmis 38).
- 52 Den tyske og den belgiske regering skal ganske vist medgives, at afgiftsgrundlaget for en arv, der tilfalder en ikke-bosiddende arving, som er begrænset arveafgiftspligtig i Tyskland, med disse regeringers egne ord »i princippet« er mindre end for en bosiddende eller ikke-bosiddende arving, som er fuldt arveafgiftspligtig i denne medlemsstat.
- 53 Det ovenfor fastslåede kan imidlertid ikke drages i tvivl af denne grund, eftersom størrelsen af bundfradraget i det afgiftsgrundlag, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede lovgivning, ikke varierer afhængigt af størrelsen af afgiftsgrundlaget for arven, men er det samme uanset størrelsen af sidstnævnte. Som det fremgår af det for Domstolen oplyste, indrømmes enhver arving nemlig automatisk dette bundfradrag i sin egenskab af arveafgiftspligtig person i Tyskland med henblik på at sikre, at en del af en familieformue fritages for beskatning ved at blive fratrukket den samlede arv. Lige så vel som denne egenskab af arveafgiftspligtig person ikke afhænger af bopælsstedet, idet den omhandlede lovgivning pålægger afgiftspligt for enhver erhvervelse af fast ejendom beliggende i Tyskland, uanset om den afdøde eller arvingen er bosiddende dér eller ej, vedrører formålet med den

delvise skattefritagelse af en familieformue tilsvarende alle personer, der er arveafgiftspligtige i Tyskland, uanset om de er bosiddende dér eller ej, eftersom denne fritagelse har til formål at reducere den samlede arv.

- 54 Således kan erhververen af en arv, hvis afgiftsgrundlag i Tyskland er begrænset, som det er tilfældet for Yvon Welte i hovedsagen, som består i en fast ejendom beliggende i denne medlemsstat, til forskel fra Yvon Welte påberåbe sig et bundfradrag på 500 000 EUR, hvis denne erhverver har erhvervet et sådant formuegode fra en person, som var bosiddende i Tyskland, og som erhververen var gift med, eller hvis nævnte erhverver er bosiddende dér og har erhvervet dette formuegode fra en person, som ikke var bosiddende dér.
- 55 Det følger heraf, at bundfradragets størrelse ikke beror på afgiftsgrundlagets størrelse, men at bundfradraget indrømmes arvingen i dennes egenskab af arveafgiftspligtig person, hvorfor en begrænset afgiftspligt for en ikke-bosiddende arving ikke udgør en omstændighed, der for så vidt angår dette bundfradrag kan gøre denne arvings situation objektivt forskellig fra situationen for en ikke-bosiddende arving efter en bosiddende afdød person eller for en bosiddende arving efter en bosiddende eller ikke-bosiddende afdød person.
- 56 Heraf følger, at Yvon Weltes situation i hovedsagen er sammenlignelig med situationen for enhver arving, der ved arv erhverver en fast ejendom i Tyskland fra en afdød person, som var bosiddende i denne medlemsstat, og som erhververen var gift med, og situationen for en i Tyskland bosiddende arving, som erhverver ejendommen fra en afdød ægtefælle, der ikke var bosiddende i denne medlemsstat.
- 57 Det skal følgelig undersøges, hvorvidt en lovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, kan begrundes objektivt i tvingende almene hensyn som påstået subsidiært af den tyske regering.

Forekomsten af tvingende almene hensyn

- 58 For det første har den tyske regering anført, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning er i overensstemmelse med princippet om den skattemæssige sammenhæng. Efter ordningen om begrænset skattepligt udlignes fordelene ved det begrænsede afgiftsgrundlag af ulempen ved et begrænset bundfradrag, mens fordelene ved et højere bundfradrag efter ordningen om fuld skattepligt udlignes af ulempen ved et større afgiftsgrundlag.
- 59 Herved bemærkes, at det ganske vist fremgår af Domstolens praksis, at hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten. For at der kan gives medhold i et sådant anbringende, kræves imidlertid, at det godtgøres, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende tildelte skattefordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. Manninen-dommen, præmis 42, og dom af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 77 og 78).
- 60 I det foreliggende tilfælde er det tilstrækkeligt at fastslå, at den skattefordel, der opstår i medlemsstaten, hvori den faste ejendom, der overdrages ved arv, er beliggende, ved anvendelsen af det fulde bundfradrag på afgiftsgrundlaget, når arven involverer mindst én bosiddende i denne stat, ikke udlignes i denne stat ved en særlig skatteopkrævning i form af arveafgift (jf. analogt Mattner-dommen, præmis 54).
- 61 Den i hovedsagen omhandlede lovgivning kan derfor ikke begrundes i hensynet til at opretholde sammenhængen i den tyske beskatningsordning.

- 62 For det andet har den tyske regering gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning sikrer en effektiv skattekontrol. Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EUT L 336, s. 15) fastsatte nemlig en ramme for samarbejde mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som ikke eksisterer mellem disse og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når sidstnævnte ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand. De tyske skattemyndigheder har ikke mulighed for med sikkerhed at opnå kendskab til arven efter en afdød person, som var bosiddende i Schweiz. Navnlig gælder civilstandsmyndighedernes pligt til at bekendtgøre dødsfald, retternes og notarernes pligt til at bekendtgøre trufne bestemmelser vedrørende dødsfald eller udlevere dødsattester og visse depositarer eller formueforvalteres oplysningspligt kun tyske enheder. Under disse omstændigheder kunne den nationale skatteforvaltning kun gengive arvingens angivelser uden at kunne efterprøve dem.
- 63 Det følger af Domstolens praksis, at når muligheden for i henhold til en medlemsstats lovgivning at opnå en skattefordel er afhængig af, at man opfylder nogle betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres ved, at der indhentes oplysninger fra de kompetente myndigheder i et tredjeland, er det som udgangspunkt lovligt, at denne medlemsstat nægter at indrømme denne fordel, hvis det, bl.a. på grund af at dette tredjeland ikke er aftalemæssigt forpligtet til at afgive oplysninger, viser sig umuligt at indhente disse oplysninger fra nævnte land (jf. A-dommen, præmis 63, samt dom af 28.10.2010, sag C-72/09, *Établissements Rimbaud*, Sml. I, s. 10659, præmis 44, og af 19.7.2012, sag C-48/11, A, præmis 36).
- 64 Som generaladvokaten har anført i punkt 76 og 77 i forslaget til afgørelse, kan de oplysninger, som den tyske regering har henvist til, og som bl.a. omfatter dødsattester og dokumentation udstedt af civilstandsmyndighederne i det land, hvor bobehandlingen foretages, fremsendes af arvingerne eller i påkommende fald af denne stats skattemyndigheder inden for rammerne af anvendelsen af en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst, og de kræver som hovedregel ikke nogen kompleks vurdering.
- 65 Under alle omstændigheder har en arving, der er bosiddende i Tyskland, i henhold til den nationale lovgivning ret til fuldt bundfradrag i afgiftsgrundlaget, når vedkommende ved arv erhverver en fast ejendom beliggende i denne medlemsstat fra en person, som på dødstidspunktet var bosiddende i et tredjeland.
- 66 En sådan arv fordrer imidlertid i lighed med den arv, der er omhandlet i hovedsagen, at de tyske kompetente myndigheder efterprøver oplysningerne vedrørende en afdød person, som var bosiddende i et tredjeland.
- 67 Under disse omstændigheder kan den tyske regering ikke hævde, at den nationale lovgivning, som er omhandlet i hovedsagen, for så vidt som den afskærer en arving til en arv mellem personer bosiddende i et tredjeland såsom Det Schweiziske Forbund fra at få fuldt bundfradrag i afgiftsgrundlaget, er påkrævet til sikring af en effektiv skattekontrol.
- 68 Følgelig skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning om beregning af arveafgifter, som i tilfælde af erhvervelse ved arv af en fast ejendom, som er beliggende på denne medlemsstats område, foreskriver et bundfradrag i afgiftsgrundlaget, der under omstændigheder som i hovedsagen, hvor afdøde og arvingen på tidspunktet for dødsfaldet var bosiddende i et tredjeland såsom Det Schweiziske Forbund, er mindre end det bundfradrag, der ville have fundet anvendelse, hvis mindst én af dem på nævnte tidspunkt havde været bosiddende i nævnte medlemsstat.

Sagens omkostninger

- ⁶⁹ Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning om beregning af arveafgifter, som i tilfælde af erhvervelse ved arv af en fast ejendom, som er beliggende på denne medlemsstats område, foreskriver et bundfradrag i afgiftsgrundlaget, der under omstændigheder som i hovedsagen, hvor afdøde og arvingen på tidspunktet for dødsfaldet var bosiddende i et tredjeland såsom Det Schweiziske Forbund, er mindre end det bundfradrag, der ville have fundet anvendelse, hvis mindst én af dem på nævnte tidspunkt havde været bosiddende i nævnte medlemsstat.

Underskrifter