



# Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
J. RICHARD DE LA TOUR  
fremsat den 16. september 2021<sup>1</sup>

**Sag C-394/20**

**XY**

**mod**

**Finanzamt V**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – de frie kapitalbevægelser – artikel 63 TEUF og 65 TEUF – arveafgift – national lovgivning om arveafgift – forskellig behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende – begrænset arveafgiftspligt – fast ejendom beliggende i indlandet – proportionalt bundfradrag for ikke-hjemmehørende – restriktion – foreligger ikke – national lovgivning, der ikke fastsætter ret for ikke-hjemmehørende personer til fradrag af til tvangsarv knyttede passiver – manglende økonomisk tilknytning til den beskattede formue – restriktion – begrundelse – foreligger ikke«

## I. Indledning

1. Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF.

2. Denne anmodning blev indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland) inden for rammerne af en tvist mellem XY og Finanzamt V (skattecenter V, Tyskland)<sup>2</sup> vedrørende beregningen af arveafgifter på faste ejendomme beliggende i Tyskland.

3. De spørgsmål, der er forelagt Domstolen, ligger i forlængelse af Domstolens tidligere afgørelser på området for arveafgift i relation til de frie kapitalbevægelser sikret ved traktaten. Disse spørgsmål giver Domstolen lejlighed til – i lyset af de principper, som den allerede har udledt – at undersøge en national lovgivning, som er delvist ændret for at tage hensyn til disse. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om – og i givet fald i hvilket omfang – der, afhængigt af omfanget af den omhandlede medlemsstats skattemæssige kompetence, kan tillades en forskellig behandling ved tildeling af skattefordele vedrørende personlige bundfradrag eller fradrag for gæld i boet, der er knyttet til arven, alt efter om arveafgiftspligten omfatter hele arveladers formue eller er begrænset til den del af formuen, der er beliggende i denne medlemsstat.

<sup>1</sup> – Originalsprog: fransk.

<sup>2</sup> – Herefter »Finanzamt«.

4. Således fremhæver denne nye sag, at der trods udviklingen af Domstolens praksis forbliver betydelige udfordringer og spændinger i forhold til de principper, der følger af traktaten, på grund af manglende koordinering af de nationale skatteregler og dette navnlig i tilfælde af en medlemsstats valg om at beskatte en arveafgiftspligtig hjemmehørende globalformue på sit område, mens spredning af de opholdssteder og aktiver, der udgør en arv, er begunstiget af den frie bevægelighed for EU-borgerne.

5. Jeg vil redegøre for de grunde, der gør, at jeg er af den opfattelse:

- at en medlemsstats lovgivning, der fastsætter, at når hverken arvelader eller arvingen var skattemæssigt hjemmehørende i en stat på tidspunktet for dødsfaldet, har arvingen ret til et proportionalt bundfradrag som grundlag for beskattningen, ikke berører de frie kapitalbevægelser sikret ved traktaten, eftersom denne lovgivning ikke har den virkning, at den overførte formue reduceres, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, og
- at den i den omhandlede lovgivning fastsatte udelukkelse af fradrag i boet af værdien af tvangsarv som passiver i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt i samme situation udgør en restriktion for kapitalbevægelserne, som ikke kan begrundes i et tvingende alment hensyn.

## II. Retsforskrifter

### A. Tysk ret

6. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lov om arve- og gaveafgifter) af 27. februar 1997<sup>3</sup>, som senest ændret ved artikel 4 i Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (lov om bekæmpelse af skatteunddragelse og om ændring af andre skattebestemmelser) af 23. juni 2017<sup>4</sup>, bestemmer i § 1, der har overskriften »Afgiftspligtige begivenheder«, følgende:

»(1) Arveafgift (gaveafgift) svares af

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

[...]«

7. ErbStG's § 2 med overskriften »Personlig afgiftspligt«, bestemmer:

»(1) Arveafgiftspligten indtræder

1. i de i § 1, stk. 1, nr. 1-3, nævnte tilfælde for samtlige formueaktiver (fuld arveafgiftspligt), når arvelader på dødstidspunktet, gavegiver på tidspunktet for gavens ydelse eller erhverver på tidspunktet for arveafgiftens opståen (§ 9) er hjemmehørende. Ved hjemmehørende forstås:

- a) fysiske personer, der har bopæl eller sædvanligt ophold i Tyskland

<sup>3</sup> – BGBl. 1997 I, s. 378.

<sup>4</sup> – BGBl. 2017 I, s. 1682 (herefter »ErbStG«).

b) tyske statsborgere, der i ikke mere end fem år har opholdt sig i udlandet uden at have en bopæl i Tyskland

[...]

3. i alle andre tilfælde, med forbehold af stk. 3, 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«) (begrænset arveafgiftspligt) [...]

[...]«

8. ErbStG's § 3 med overskriften »Erhvervelse som følge af dødsfald« bestemmer i stk. 1 følgende:

»Ved erhvervelse som følge af dødsfald forstås

1. erhvervelse ved arvefald [...], ved legat [...] eller på grund af ret til tvangsarv, som gøres gældende (§§ 2303 ff. i Bürgerliches Gesetzbuch (borgerlig lovbog i den den 2.1.2002<sup>5</sup> offentliggjorte version, herefter »BGB«)

[...]«

9. ErbStG's § 10 med overskriften »Arveafgiftspligtige erhvervelser« bestemmer:

»(1) Ved arveafgiftspligtig erhvervelse forstås det beløb, som erhververen arver, medmindre dette beløb er skattefrit [...]. I de i § 3 nævnte tilfælde anses det beløb, som erhververen arver, for at udgøre det beløb, der fremkommer, når gæld i boet [...], som er fradragsberettiget i henhold til stk. 3-9, trækkes fra [...] værdien af den samlede formue, såfremt den er omfattet af afgift i henhold til denne lov [...]

[...]

(5) Medmindre andet følger af stk. 6-9, kan følgende fradrages erhvervelsen som gæld i boet:

1. gæld hidrørende fra arvelader [...]

2. forpligtelser i henhold til legater, pålæg og tvangsarv og indirekte arverettigheder, som gøres gældende

[...]

(6) Gæld og forpligtelser, som er økonomisk knyttet til aktiver, der ikke er arveafgiftspligtige i henhold til denne lov, kan ikke fradrages. Hvis beskatningen er begrænset til enkelte aktiver (§ 2, stk. 1, nr. 3 [...]), kan kun gæld og forpligtelser, der er knyttet til disse aktiver, fradrages [...]

<sup>5</sup> – BGBl. 2002 I, s. 42, berigtiget i BGBl. 2002 I, s. 2909, og BGBl. 2003 I, s. 738.

10. ErbStG's § 15 med overskriften »Skatteklasser« bestemmer i stk. 1, følgende:

»Afhængigt af erhververs personlige relation til arvelader eller gavegiver sondres mellem følgende tre skatteklasser:

Skatteklasse I:

1. ægtefællen og den registrerede partner

2. børn og stedbørn

[...]«

11. ErbStG's § 16 med overskriften »Bundfradrag« bestemmer:

»(1) Fritaget for afgift er i de tilfælde med fuld arveafgiftspligt (§ 2, stk. 1, nr. 1, og § 2, stk. 3) erhvervelser, der tilgår

1. ægtefælle og registreret partner op til et beløb af 500 000 EUR

2. børn, jf. skatteklasse I, nr. 2, og af børn af afdøde børn, jf. skatteklasse I, nr. 2 op til et beløb af 400 000 EUR

[...]

(2) I tilfælde af begrænset arveafgiftspligt (§ 2, stk. 1, nr. 3) reduceres bundfradraget i henhold til stk. 1 til et delbeløb. Dette delbeløb svarer til forholdet mellem på den ene side summen af værdierne af de aktiver, der er erhvervet på samme tidspunkt og ikke er omfattet af den begrænsede arveafgiftspligt, og de aktiver, der ikke er omfattet af den begrænsede arveafgiftspligt, og som er erhvervet fra samme person i løbet af ti år, og på den anden side værdien af den formue, som i alt er erhvervet fra den samme person i løbet af ti år. De tidligere erhvervelser ansættes til deres tidligere værdi.«

12. Værdiansættelseslovens § 121, i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, med overskriften »Indenlandsk formue« bestemmer følgende:

»Til en indenlandsk formue hører:

1. indenlandske land- og skovbrugsmæssige aktiver

2. fast ejendom beliggende i indlandet

[...]«

13. BGB's § 2303 med overskriften »Tvangsarvsberettigede; tvangsarvens størrelse« bestemmer i stk. 1 følgende:

»Hvis en efterkommer til arvelader ved dødsdisposition er udelukket fra arvefølgen, kan den pågældende forlange sin tvangsarv af arvingerne. Tvangsarven udgør halvdelen af værdien af den legale arvelod.«

14. BGB's § 2311 med overskriften »Boets værdi« bestemmer følgende:

»(1) Beregningen af tvangsarven baseres på boets beståen og værdi på tidspunktet for arvefaldet [...]

(2) Værdien fastsættes om nødvendigt efter et skøn. En værdifastsættelse foretaget af arvelader er ikke afgørende.«

### **B. Østrigsk ret**

15. Artikel 756 i Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (borgerlig lovbog, herefter »ABGB«) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer:

»Tvangsarven er den del af afdødes formue, som tilfalder den, der har ret til tvangsarv.«

16. ABGB's artikel 759 bestemmer følgende:

»Tvangsarven udgør for hver person, som er berettiget til tvangsarv, halvdelen af det, der ville tilfalde vedkommende ved arv efter loven.«

17. ABGB's artikel 761, stk. 1, bestemmer følgende:

»Tvangsarven skal udredes i penge [...]«

18. Den tyske regering har i sine skriftlige indlæg præciseret, at der ikke foreligger nogen bilateral aftale mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig med hensyn til undgåelse af dobbeltbeskatning af arveafgift<sup>6</sup>.

### **III. Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

19. Sagsøgeren i hovedsagen, som er østrigsk statsborger og bosiddende i Østrig, er datter af en statsborger af samme nationalitet, som afgik ved døden den 12. august 2018 i denne medlemsstat, hvor også han var bosiddende.

20. Arvelader ejede tre bebyggede grunde samt en ubebygget grund i Tyskland. Han havde oprettet et testamente, hvori sagsøgeren var indsat som enearving, og hvorefter arveladers hustru og søn dermed kun havde ret til tvangsarv.

<sup>6</sup> – Ifølge C. Watrin, »Droit de succession et de donation«, *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruylant, Bruxelles, 2011, s. 514-532, navnlig s. 525, blev den tysk-østrigske aftale annulleret efter Republikken Østrigs ophævelse af arveafgiften i 2008. For en oversigt over medlemsstaternes valg med hensyn til beskatning af arv og gaver samt en liste over de, der ikke beskatter arv, jf. N. Weber-Frisch og R. Duquennois-Djoua, »Domestic inheritance tax rules in EU Member States regarding cross-border successions«, *ERA Forum*, Springer, Heidelberg, bind 15, 2014, s. 409-424, som findes på følgende internetadresse: <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027-014-0357-9.pdf>, navnlig tabel nr. 1, s. 410. Seks bilaterale aftaler vedrørende arve- og gaveafgift var gældende i Tyskland fra den 1.1.2021, jf. Bundesfinanzministeriums liste (forbundsfinansministerium, Tyskland), som findes på følgende internetadresse: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerecht/Allgemeine\\_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3) (s. 7).

21. Som enearving forpligtede sagsøgeren sig ved aftale til at betale disse arvinger henholdsvis 1 700 000 EUR og 2 850 000 EUR til betaling af deres tvangsarv. I boopgørelsen, som blev indgivet til Finanzamt, anmodede hun om, at forpligtelserne i henhold til tvangsarven, svarende til 43%, dvs. i alt 1 956 500 EUR, skulle fradrages fra værdien af hendes arv som gæld i boet. Hun nåede frem til denne beregning ved at vurdere den del af ejendomsaktiverne, som var underlagt arveafgift i Tyskland, til 4 970 000 EUR, hvilket svarer til 43% af værdien af det samlede bo på 11 592 598,10 EUR, som omfatter den formue, der ikke er underlagt arveafgift i Tyskland, bestående af kapitalformue og en grund i Spanien, som hun beregnede til 6 622 598,10 EUR.

22. Finanzamt fastsatte en arveafgift på 642 333 EUR for sagsøgeren vedrørende de faste ejendomme beliggende i Tyskland. Finanzamt afslog fradraget af tvangsarven som gæld i boet med den begrundelse, at det følger af ErbStG's § 10, stk. 6, andet punktum, at denne ikke var knyttet økonomisk til de forskellige elementer i boets formue. Desuden tog den ved beregningen af arveafgiften under henvisning til ErbStG's § 16, stk. 1, nr. 2, kun hensyn til et bundfradrag på 171 489 EUR, idet fradraget var nedsat med et delbeløb på 228 511 EUR i forhold til det bundfradrag på 400 000 EUR, som egentlig er fastsat for arveladers børn i henhold til ErbStG's § 16, stk. 2.

23. Sagsøgeren har for den forelæggende ret nedlagt påstand om nedsættelse af arveafgiften til 227 181 EUR. Hun er af den opfattelse, at hun har ret til det fulde bundfradrag på 400 000 EUR i henhold til ErbStG's § 16, stk. 1, nr. 2, med den begrundelse, at denne bestemmelses stk. 2 er i strid med EU-retten. Sagsøgeren har desuden gjort gældende, at det er i strid med EU-retten, at der blev meddelt afslag på delvist fradrag af den tvangsarv, hun skal betale, som gæld i boet, hvilket beløb hun har beregnet.

24. Den forelæggende ret har bemærket, at idet arvelader og sagsøgeren ikke på tidspunktet for dødsfaldet havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i Tyskland, er det kun den indenlandske ejendom, der er underlagt afgiften.

25. I dette tilfælde af begrænset arveafgiftspligt er det efter den forelæggende rets opfattelse tvivlsomt, om ErbStG's § 16, stk. 2, og § 10, stk. 6, andet punktum, er i overensstemmelse med artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF, således som disse fortolkes af Domstolen.

26. For det første har denne ret præciseret, at § 16, stk. 2, blev indført i tysk lovgivning som opfølgning på dom af 8. juni 2016, Hünnebeck<sup>7</sup>. Den har endvidere bemærket, at Domstolen i dom af 17. oktober 2013, Welte<sup>8</sup>, og af 4. september 2014, Kommissionen mod Tyskland<sup>9</sup>, for så vidt angår de tidligere udgaver af § 16, stk. 2, dels har fastslået, at den mindre fordelagtige behandling af arvingen på grund af bundfradraget, der i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt var fastsat til 2 000 EUR, ikke kan begrundes med henvisning til nødvendigheden af at bevare sammenhængen i det tyske skattesystem. Dels har Domstolen fastslået, at der ikke er nogen grund til at behandle arvingerne forskelligt alt efter, om der er fuld eller begrænset arveafgiftspligt knyttet til deres opholdssted.

<sup>7</sup> – C-479/14 (EU:C:2016:412).

<sup>8</sup> – C-181/12 (EU:C:2013:662, præmis 61). Den forelæggende ret har endvidere henvist til generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, punkt 84 ff.).

<sup>9</sup> – C-211/13, ikke trykt i Sml. (EU:C:2014:2148, præmis 49 ff.).

27. For det andet har den forelæggende ret stillet spørgsmål vedrørende den forskelsbehandling, som følger af ErbStG's § 10, stk. 6, andet punktum, mellem personer hjemmehørende i Tyskland og ikke-hjemmehørende personer. Den forelæggende ret har præciseret, at sagsøgeren som en konsekvens af denne bestemmelse ikke i sin arv som gæld i boet kan fradrage værdien af sine forpligtelser vedrørende tvangsarven til arveladers hustru og søn.

28. I øvrigt følger det af retspraksis fra Bundesfinanzhof (Forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland)<sup>10</sup>, at betingelsen i ErbStG's § 10, stk. 6, om, at der skal være en økonomisk tilknytning med henblik på fradragsretten for gæld og forpligtelser, ikke er opfyldt for så vidt angår tvangsarven. Denne løsning kan anvendes på den tvangsarv, der i det foreliggende tilfælde skal betales i henhold til østrigsk ret. I denne henseende har den forelæggende ret henvist til Domstolens praksis navnlig vedrørende forbuddet mod med hensyn til arv at sondre mellem hjemmehørende personer og ikke-hjemmehørende personer i bestemmelserne vedrørende den begrænsede fradragsret for gæld<sup>11</sup>.

29. Under disse omstændigheder har Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal artikel 63, stk. 1, [TEUF] og artikel 65 [TEUF] fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse i en medlemsstat om opkrævning af arveafgift, som med hensyn til beregningen af afgiften fastsætter, at [bundfradraget] i forhold til afgiftsberegningsgrundlaget i tilfælde af erhvervelse af fast ejendom beliggende i indlandet er lavere, hvis arvelader på dødstidspunktet og arvingen på samme tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i en anden medlemsstat, end det [bundfradrag], der ville finde anvendelse, hvis mindst en af dem på dette tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i den førstnævnte medlemsstat?
- 2) Skal artikel 63, stk. 1, [TEUF] og artikel 65 TEUF fortolkes således, at de er til hinder for en national bestemmelse i en medlemsstat om opkrævning af arveafgift, som med hensyn til beregningen af afgiften fastsætter, at forpligtelser vedrørende tvangsarv i tilfælde af fast ejendom beliggende i indlandet ikke kan fradrages, hvis arvelader på dødstidspunktet og arvingen på samme tidspunkt havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i en anden medlemsstat, mens disse forpligtelser kan fradrages fuldt ud fra værdien af erhvervelsen ved arv, hvis enten arvelader eller arvingen på tidspunktet for arveladers død havde bopæl eller sædvanligt opholdssted i den førstnævnte medlemsstat?«

30. Den tyske og den spanske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. De har ligeledes som sagsøgeren afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 9. juni 2021.

<sup>10</sup> – Den forelæggende ret har henvist til dom af 22.7.2015, nr. II R 12/14.

<sup>11</sup> – Den forelæggende ret har nævnt dom af 11.12.2003, Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, præmis 76), samt domme af 11.9.2008, Eckelkamp m.fl. (C-11/07, EU:C:2008:489, præmis 46) og Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, præmis 38).

#### IV. Bedømmelse

31. Den forelæggende ret har stillet spørgsmål vedrørende foreneligheden med artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF af visse bestemmelser i den tyske arveafgiftslov, nærmere bestemt med hensyn til virkningerne af, at arvelader og dennes arving<sup>12</sup> ikke er bosiddende i Tyskland, for så vidt angår det personlige bundfradrag og fradragsretten for tvangsarv som gæld i boet.

32. Det følger af de for Domstolen fremlagte oplysninger, at arveafgiftspligten i tysk skatteret i tilfælde af erhvervelse som følge af dødsfald<sup>13</sup> indtræder for samtlige formueaktiver, uanset hvilken stat de befinder sig i, når enten arvelader eller arvingen har bopæl eller ophold i Tyskland<sup>14</sup>. Det drejer sig om tilfælde af fuld arveafgiftspligt<sup>15</sup>.

33. Når hverken arvelader eller arvingen har bopæl eller ophold i Tyskland<sup>16</sup>, indtræder arveafgiftspligten for de af indenlandsk formue omfattede aktiver, hvilket navnlig vil sige fast ejendom. Det drejer sig om tilfælde af begrænset arveafgiftspligt<sup>17</sup>.

34. Det arveafgiftspligtige beløb, som erhververen arver (eller med andre ord arveafgiftsgrundlaget), omfatter hele boet<sup>18</sup> med fradrag af fradragsberettiget gæld<sup>19</sup> og med fradrag af bundfradraget<sup>20</sup>. Ordningen vedrørende disse afgiftsfritagelser eller fradrag er forskellig alt efter, om betingelsen om ophold i Tyskland er opfyldt af enten arvelader eller arvingen eller ej.

35. Dette er ikke tilfældet for så vidt angår beskatningen. Denne bestemmes af slægtskabet mellem de personer, der bestemmer skatteklassen<sup>21</sup>, som den anvendelige afgiftssats afhænger af alt efter størrelsen af afgiftsgrundlaget<sup>22</sup>.

36. Eftersom den forelæggende rets spørgsmål angår forskellene i behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende med hensyn til arveafgifter, for så vidt som de kan udgøre restriktioner for kapitalbevægelserne, bemærkes, at det følger af Domstolens faste praksis, at arv, der består i

<sup>12</sup> – I dette forslag til afgørelse forstås »arving« i bred forstand, således at det omfatter både den, der har erhvervet ved arv, og den, der har ret dertil.

<sup>13</sup> – Jf. punkt 6 i dette forslag til afgørelse.

<sup>14</sup> – Af hensyn til en redaktionel forenkling sigter udtrykket »hjemmehørende« i dette forslag til afgørelse til denne situation. Om den almindelige opfattelse af den skattemæssige bopæl i tysk ret, jf. M. Weiss, »The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act«, *European taxation*, IBFD Journal Articles, Amsterdam, 2016, bind 56, s. 444-450, navnlig punkt 2.1.2, s. 445.

<sup>15</sup> – Jf. punkt 7 i dette forslag til afgørelse. Jf. hvad angår et valg mellem identisk beskatning i visse medlemsstater, N. Weber-Frisch og R. Duquenois-Djoua, op.cit., navnlig tabel nr. 3 og 4, s. 416.

<sup>16</sup> – Af hensyn til en redaktionel forenkling sigter udtrykket »ikke-bosiddende« til denne situation.

<sup>17</sup> – Jf. punkt 7 og 12 i dette forslag til afgørelse. Derfor er ingen andre aktiver, herunder bl.a. kontanter eller bankindlån, underlagt beskatning, selv om de befinder sig i Tyskland.

<sup>18</sup> – Hvad angår skattefritagelser, jf. M. Weiss, op.cit., navnlig punkt 2.2, s. 445, hvor bl.a. betingelserne for overdragelse af familiens hjem helt skattefrit nævnes. Jf. også hvad angår det i retsmødet nævnte eksempel, punkt 59 i dette forslag til afgørelse.

<sup>19</sup> – Jf. punkt 9 i dette forslag til afgørelse.

<sup>20</sup> – Jf. punkt 11 i dette forslag til afgørelse.

<sup>21</sup> – Jf. punkt 10 i dette forslag til afgørelse.

<sup>22</sup> – Jf. ErbStG's § 19, stk. 1. Denne paragraf findes på følgende internetadresse: [https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg\\_1974/\\_19.html](https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/_19.html). Jf. for uddybende forklaringer af fastsættelsen af skattesatsen, M. Weiss, op.cit., navnlig punkt 2.2, s. 445 og 446. I det foreliggende tilfælde varierer skattesatsen for en arving i skatteklasse I (barn) mellem 7 og 30%. Jf. også hvad angår ensartetheden af denne sats, som ligeledes finder anvendelse på en ægtefælle, Welte-dommen (præmis 5). Skattesatserne er de samme, hvad enten arvingen er bosiddende eller ikke-bosiddende.



overførsel til en eller flere personer af aktiver efterladt af en afdød person, udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven er begrænset til en medlemsstat<sup>23</sup>.

37. I denne sag er det ubestridt, at den i hovedsagen omhandlede situation er omfattet af artikel 63, stk. 1, TEUF.

#### **A. Det første præjudicielle spørgsmål**

38. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat vedrørende arveafgift, som i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt fastsætter et personligt bundfradrag beregnet proportionalt med den del af formuen, hvoraf der skal svares arveafgift til denne medlemsstat, i forhold til samtlige formueaktiver, mens dette bundfradrag ikke er begrænset til denne formue i tilfælde af fuld arveafgiftspligt, hvilket finder anvendelse, hvis enten arvelader eller arvingen var hjemmehørende på tidspunktet for dødsfaldet i den omhandlede medlemsstat.

39. Som den forelæggende ret med rette har anført, har Domstolen allerede udtalt sig om foreneligheden med de frie kapitalbevægelser af den tyske skattelovgivning, som for ikke-hjemmehørende begrænset arveafgiftspligtige fastsatte et bundfradrag, der var mindre end det, der gjaldt for en arving i tilfælde af fuld arveafgiftspligt<sup>24</sup>.

40. At anmodningen om præjudiciel afgørelse rejser et nyt spørgsmål, følger af, at den vedrører den lovgivning, som finder anvendelse på arv, hvor afgiften er opstået senere end den 24. juni 2017<sup>25</sup>, i henhold til hvilken lovgivning størrelsen af bundfradraget i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt er forholdsmæssigt i forhold til andelen af ejendomsaktiver beliggende i Tyskland, som omfattes af arven<sup>26</sup>.

41. Jeg vil nævne, at tvisten i det foreliggende tilfælde vedrører tildelingen af et bundfradrag svarende til ca. 43% af det i ErbStG's § 16 fastsatte beløb, nemlig 171 489 EUR, i stedet for 400 000 EUR, hvilket svarer til den del, som udgøres af fast ejendom beliggende i Tyskland, som er erhvervet af den i Østrig hjemmehørende arving, efter dødsfaldet af dennes far, som ligeledes var bosiddende i denne sidstnævnte medlemsstat<sup>27</sup>.

<sup>23</sup> – Jf. bl.a. dom af 30.6.2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>24</sup> – Jf. dom af 22.4.2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), Welte-dommen og Hünnebeck-dommen. I såvel den sag, der gav anledning til Mattner-dommen, som i de sager, der gav anledning til Welte-dommen og Hünnebeck-dommen, var størrelsen af det faste fribeløb i tilfælde af begrænset afgiftspligt betydeligt mindre end det, som er fastsat i tilfælde af fuld afgiftspligt (i den første sag: 1 100 EUR i stedet for 205 000 EUR, og i de to andre: 2 000 EUR i stedet for 400 000 EUR eller 500 000 EUR). Hünnebeck-dommen omhandler en særlig beskatningsmekanisme (jf. punkt 51 i dette forslag til afgørelse). I denne doms præmis 24-26 har Domstolen analyseret den ændring af denne lovgivning, som opstod efter Mattner-dommen og dommen af 4.9.2014, Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2148). Jf. også for en kort beskrivelse af Domstolens praksis på dette område, I. van Vijfeijken, J.F.A. »One Inheritance, One Tax«, *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Alphen-sur-le-Rhin, 2017, bind 26, s. 214-219, navnlig s. 215.

<sup>25</sup> – Jf. ErbStG's § 37, stk. 14.

<sup>26</sup> – I den sag, der gav anledning til Welte-dommen, præciserede den forelæggende ret i punkt 16 i dennes anmodning om præjudiciel afgørelse følgende: »Nedsættelsen af fribeløbet til kun 2 000 EUR i medfør af ErbStG[']s artikel 16, stk. 2, går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre ligebehandling med bosiddende personer. I den foreliggende sag svarer værdien på 329 200 EUR af ejendommen i Düsseldorf, der er det eneste, der er blevet beskattet, ikke desto mindre til næsten 62% af arvens samlede værdi på 532 397,76 EUR. Man kan dermed spørge, om det forhold, at næsten 38% af arvens værdi ikke er blevet beskattet, kan berettige, at der kun indrømmes et fribeløb på 2 000 EUR i stedet for 500 000 EUR.«

<sup>27</sup> – Jf. punkt 22 i dette forslag til afgørelse.

42. Det må således undersøges, om – som Kommissionen i modsætning til den tyske regering har gjort gældende – den omhandlede nationale lovgivning, som fastsætter et bundfradrag, der ikke længere er fast som i de tidligere sager, men som beregnes alt efter afgiftsgrundlaget, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der er forbudt ved artikel 63, stk. 1, TEUF<sup>28</sup>.

*1. Spørgsmålet, om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser i den i artikel 63 TEUF omhandlede forstand*

43. I Welte-dommen fandt Domstolen, at den omhandlede nationale lovgivning udgjorde en restriktion for de frie kapitalbevægelser<sup>29</sup> med den begrundelse, at denne lovgivning ved at lade anvendelsen af et bundfradrag i afgiftsgrundlaget for den omhandlede faste ejendom afhænge af, hvor afdøde eller erhververen havde bopæl på tidspunktet for dødsfaldet, bevirkede, at en arv mellem ikke-bosiddende personer, som omfatter en sådan ejendom, *beskattes hårdere* end en arv, som involverer mindst én i indlandet bosiddende person, og derfor medfører en formindskelse af værdien af den pågældende arv<sup>30</sup>.

44. Helt konkret havde Yvon Welte, som var arving efter sin ægtefælle, i sin egenskab af begrænset arvearveafgiftspligtig person kun ret til at trække et bundfradrag på 2 000 EUR fra i arven. Yvon Welte ville imidlertid have haft ret til et bundfradrag på 500 000 EUR, hvis afdøde eller han selv havde været bosiddende i Tyskland på tidspunktet for dødsfaldet. Han skulle således ikke have betalt nogen arveafgift<sup>31</sup>.

45. Domstolen bemærkede, at denne nationale lovgivning foreskrev *et mindre* bundfradrag i afgiftsgrundlaget end det bundfradrag, der ville finde anvendelse, hvis afdøde eller erhververen havde haft bopæl i Tyskland på tidspunktet for dødsfaldet<sup>32</sup>.

46. Domstolen henviste til tre domme, som den havde afsagt mellem 2008 og 2011 vedrørende tilfælde, hvor ikke-bosiddende personer blev beskattet hårdere end bosiddende, således at værdien af en arv omfattende det gode, som udgjorde afgiftsgrundlaget, blev formindsket i forhold til bosiddendes arv<sup>33</sup>.

47. I den første af de nævnte domme, nemlig dommen i sagen Eckelkamp m.fl., vedrørte anmodningen om præjudiciel afgørelse nationale bestemmelser, hvorefter en arv, som omfatter en fast ejendom beliggende i Belgien, pålægges en ejerskifteafgift, som er højere end den ejerskifteafgift, der ville være blevet pålagt, hvis arvelader på dødstidspunktet havde været bosiddende i denne medlemsstat<sup>34</sup>. I den nævnte sag skulle der betales afgift ved ejerskifte som følge af dødsfald af al arveladers ejendom beliggende i Belgien, *uden at hendes gæld til en af arvingerne, der hvilede på den omhandlede ejendom, kunne fratrækkes*, med den begrundelse, at hun ikke var bosiddende i Belgien ved sin død<sup>35</sup>.

<sup>28</sup> – Jf. Feilen-dommen, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis.

<sup>29</sup> – Jf. Welte-dommen, præmis 26.

<sup>30</sup> – Jf. Welte-dommen, præmis 25.

<sup>31</sup> – Jf. Welte-dommen, præmis 12, og fodnote 26 i dette forslag til afgørelse.

<sup>32</sup> – Jf. Welte-dommen, præmis 24.

<sup>33</sup> – Jf. Welte-dommen, præmis 25.

<sup>34</sup> – Jf. dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 45 og 46. I denne doms præmis 8 citeres artikel 18 i den flamske arveafgiftslov vedrørende ikke-hjemmehørende, der har følgende ordlyd: »Der betales afgift ved ejerskifte som følge af dødsfald af al fast ejendom beliggende i Belgien, der var ejet af afdøde eller af den borteblevne, uden hensyn til gæld og passiver i ejendommen.«

<sup>35</sup> – Jf. dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 17. Domstolen bemærkede i denne doms præmis 61, at beregningen af arveafgiften og afgiften ved ejerskifte var direkte forbundet med værdien af den faste ejendom.

48. I den anden dom, som blev nævnt i Welte-dommen, nemlig Mattner-dommen, omhandlede tvisten den tyske lovgivning, der fandt anvendelse tidligere end den i hovedsagen omhandlede. Denne foreskrev, at *et fradrag i beskatningsgrundlaget var mindre* – når gavegiver og -modtager var bosiddende i en anden medlemsstat – end det fradrag, der ville finde anvendelse, hvis en af dem havde været bosiddende i Tyskland<sup>36</sup>.

49. Den tredje dom, som Domstolen henviste til i Welte-dommen, er dommen af 10. februar 2011 i sagen Missionswerk Werner Heukelbach<sup>37</sup>. Denne afgørelse vedrører en national lovgivning, som forbeholdt muligheden for at få arv beskattet efter den nedsatte sats til organisationer, der drives uden gevinst for øje, og som har deres sæde for deres aktivitet i Belgien eller i den medlemsstat, i hvilken arvelader havde sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted på dødstidspunktet, eller i hvilken han tidligere havde haft sin faktiske bopæl eller sit arbejdssted<sup>38</sup>.

50. I disse tidligere afgørelser afhæng eksistensen af eller nedsættelsen af afgiftsfordelen vedrørende retten til fradrag for gæld i form af et bundfradrag eller af den nedsatte afgiftssat af en betingelse om ophold i den medlemsstat, der fastsatte arveafgiften. Derfor er det klart, at afgiftsgrundlaget i den situation, hvor boets værdi var den samme for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, var forskellig, hvilket tilsvarende nedsatte det beløb, som erhververen arvede, for ikke-hjemmehørende, og derfor kunne afskrække fra investeringer i den omhandlede medlemsstat som omhandlet i Domstolens praksis<sup>39</sup>.

51. Jeg vil desuden nævne, at Hünnebeck-dommen og Feilen-dommen, der blev afsagt i 2016 efter Welte-dommen, hviler på samme logik. I den første af disse domme fandt Domstolen, at »den omstændighed, at der anvendes en længere periode ved sammenlægningen for overdragelser mellem ikke-hjemmehørende end for overdragelser, ved hvilke mindst én af parterne er hjemmehørende, i givet fald kan føre til, at bundfradraget for den første kategori af overdragelser vedrører et større beskatningsgrundlag end for den anden kategori, og at denne første kategori af overdragelser følgelig er underlagt højere gaveafgifter end dem, som pålægges for den anden kategori af overdragelser. En sådan mekanisme fører til en restriktion for kapitalbevægelserne, idet den kan formindske værdien af den gave, som omfatter et sådant gode«<sup>40</sup>.

52. I Feilen-dommen bemærkede Domstolen, at i henhold til »denne lovgivning afhænger indrømmelsen af arveafgifts-nedsættelse [...] af stedet for de aktiver, der var omfattet af arven i forbindelse med den tidligere arvesag, og af arveladers eller arveerhververs bopælssted på tidspunktet for denne tidligere arvesag. Lovgivningen medfører, at en arv, der indeholder aktiver, som befandt sig i en anden medlemsstat i forbindelse med en tidligere arvesag, under hvilken ingen af parterne var bosiddende i Tyskland, pålægges en højere arveafgift end den, der opkræves

<sup>36</sup> – Jf. Mattner-dommen, præmis 27 og 28, hvori der henvises analogt til dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 45 og 46. Jf. hvad angår den omhandlede lovgivning fodnote 24 i dette forslag til afgørelse. Jf. også dom af 4.9.2014, Kommissionen mod Tyskland (C-211/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:2148, præmis 40 og 43).

<sup>37</sup> – C-25/10 (EU:C:2011:65).

<sup>38</sup> – Jf. dom af 10.2.2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, præmis 23).

<sup>39</sup> – I denne henseende kan det udledes af de forskellige faktuelle omstændigheder ved de tvister, inden for rammerne af hvilke anmodningerne om præjudicielle afgørelser er forelagt Domstolen, at valg af aktiver for personer, der modtager arv, ikke forekommer at være sket under hensyntagen til beskatningen af arv.

<sup>40</sup> – Hünnebeck-dommen, præmis 45. I samme doms præmis 41 præciserede Domstolen, at »den beskatningsmekanisme, der blev indført med vedtagelsen af ErbStG's § 2, stk. 3, og som gør det muligt for erhververen af en gave mellem ikke-hjemmehørende personer at drage fordel af det forhøjede bundfradrag, som er fastsat i tilfælde af overdragelser, som involverer mindst én hjemmehørende person, er fakultativ, og [...] at den ikke-hjemmehørende erhververs valg af at anvende denne mulighed indebærer en sammenlægning – med henblik på beregningen af de afgifter, som skyldes som følge af denne overdragelse – af alle de gaver, som denne gavemodtager har modtaget fra den samme person i ti år før og ti år efter denne overdragelse, mens det for så vidt angår overdragelser, som involverer mindst én hjemmehørende person, alene er gaver modtaget i en periode på ti år, som sammenlægges«. Jf. også fodnote 24 i dette forslag til afgørelse.

i tilfælde af arv, som kun indeholder aktiver, der i forbindelse med en tidligere arvesag befandt sig i Tyskland, eller som indeholder aktiver, der befandt sig i en anden medlemsstat i forbindelse med en tidligere arvesag, under hvilken mindst én af parterne var bosiddende i Tyskland. Som fastslået af den forelæggende ret medfører denne lovgivning således en formindskelse af værdien af arven«<sup>41</sup>.

53. Eftersom den i Mattner-dommen og Welte-dommen omhandlede lovgivning er ændret, og eftersom denne i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt bestemmer, at bundfradraget afhænger af værdien af den indenlandske formue, hvoraf der skal svares arveafgift, kan Domstolens analyse i disse afgørelser så anvendes?

54. Det mener jeg ikke. For det første har den forelæggende ret – til forskel fra de sager, der gav anledning til navnlig Welte-dommen og Feilen-dommen<sup>42</sup> – ikke givet Domstolen nogen oplysninger, som gør det muligt at anse det omhandlede bos værdi for at være formindsket i forhold til værdien af en arv vedrørende en arvelader eller arving, der er bosiddende i Tyskland.

55. For det andet må der efter min opfattelse tages hensyn til det forhold, at den omhandlede lovgivning ikke længere fastsætter et fast bundfradrag, der er betydeligt mindre for ikke-hjemmehørende end det for hjemmehørende fastsatte beløb, hvilket klart medførte en forskel i beskattningen i hovedparten af arvesager<sup>43</sup>. Derfor kan det ikke længere udledes af den blotte ordlyd af ErbStG's § 16, at der skulle være tale om forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, medmindre det blot konstateres, at størrelsen af det bundfradrag, der indrømmes afhængigt af slægtskabet i tilfælde af fuld arveafgiftspligt, ikke varierer og ikke fastættes i betragtning af en formue, der udelukkende er beliggende i Tyskland, eller at en ikke-bosiddende arving efter en ikke-bosiddende arvelader aldrig kan have ret til det samme bundfradrag som det, der indrømmes, når enten arvingen eller arvelader er hjemmehørende, uanset hvor de andre elementer af arven befinder sig.

56. Ændringen af ErbStG's § 16 begrundes efter min opfattelse en undersøgelse af, hvilke endelige afgiftsforskelle der kan følge af den omhandlede lovgivnings samlede elementer, ved at anlægge en økonomisk tilgang<sup>44</sup> i overensstemmelse med det af den nationale lovgiver forfulgte formål, nemlig at fritage hele eller dele af den arv, der er underlagt den tyske skattemæssige kompetence for arveafgift, afhængigt af dennes værdi<sup>45</sup>.

57. Sagt med andre ord må det med hensyn til de i Welte-dommen, som jeg har henvist til<sup>46</sup>, angivne kriterier fastslås, om beskattningen i det foreliggende tilfælde helt konkret grundet beregningsmetoden af det personlige bundfradrag i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt ikke svarer til bundfradraget i tilsvarende situationer<sup>47</sup>.

<sup>41</sup> – Feilen-dommen, præmis 21.

<sup>42</sup> – Jf. Welte-dommen, præmis 12, og Feilen-dommen, præmis 21 in fine.

<sup>43</sup> – Jf. fodnote 24 i dette forslag til afgørelse.

<sup>44</sup> – I tråd hermed, jf. generaladvokat Hogans forslag til afgørelse Autoridade Tributária e Aduaneira (Afgift af ejendomsavancer) (C-388/19, EU:C:2020:940, punkt 31, 54 og 74) samt UBS Real Estate (C-478/19 og C-479/19, EU:C:2021:148, punkt 63), som vedrørte realkredit- og tinglysningsafgifter.

<sup>45</sup> – Jf. for et resumé af udviklingen af medlemsstaternes beskattning ved erhvervelser inden for familien, N. Weber-Frisch og R. Duquenois-Djoua, op.cit., navnlig punkt 1.1.3, s. 413. Jf. også om medlemsstaternes begrundelser for de forskellige retningslinker med hensyn til overførsel af aktiver på tværs af generationer, E.-J. Navez, »La fiscalité des successions face à l'évolution des systèmes fiscaux étatiques«, *La fiscalité successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, op.cit., s. 50-72, navnlig s. 59.

<sup>46</sup> – Jf. punkt 43 i dette forslag til afgørelse – for en konkret illustration især Welte-dommen, præmis 54.

<sup>47</sup> – Jf. analogt Domstolens konstateringer i Arens-Sikken-dommen, præmis 34 og 35.

58. I denne henseende har parterne divergerende synspunkter. Kommissionen, som i sine meget generelle skriftlige indlæg har angivet, at »[v]ed første øjekast udgør det forhold, at der indrømmes et bundfradrag, som beregnes proportionalt, til ikke-hjemmehørende arvinger [...], en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet forbydes ved artikel 63 TEUF«, har i retsmødet tilsluttet sig de konklusioner på baggrund af eksempler, som sagsøgeren har fremført mundtligt.

59. Sagsøgeren har fremlagt følgende eksempel: En arveafgiftspligtig, som er fuldt arvearveafgiftspligtig, fordi den pågældendes bopæl befinder sig i Tyskland, efterlader en udlejningsejendom beliggende i Tyskland til en værdi af 400 000 EUR og et hus til personlig brug beliggende i Tyskland til en værdi af 500 000 EUR til sin datter, som fortsætter med at bo der. Arven er på 900 000 EUR. I henhold til tysk arveret er enfamilieshuset fritaget med 500 000 EUR. For det resterende afgiftsgrundlag på 400 000 EUR finder bundfradraget på 400 000 EUR, der er indrømmet datteren, anvendelse. Dette beskattes således ikke. Sagsøgeren har sammenlignet denne situation med en situation, hvor en begrænset arveafgiftspligtig er bosiddende i Nederlandene. Den pågældende efterlader til sin datter, som ligeledes er bosiddende i Nederlandene, en udlejningsejendom til en værdi af 400 000 EUR, som er beliggende i Tyskland, og et parcelhus, som han selv bruger, beliggende i Nederlandene, til en værdi af 500 000 EUR. Arven er i alt på 900 000 EUR. Da den fremmede formue ikke er arveafgiftspligtig, er afgiftsgrundlaget 400 000 EUR, dvs. værdien af udlejningsejendommen beliggende i Tyskland. I tilfælde af begrænset arveafgiftspligt beregnes det personlige bundfradrag af et beløb på 400 000 EUR i forhold til formuen. Efter bundfradraget er der 222 223 EUR tilbage. Arveafgiften er på 11%<sup>48</sup>, hvilket medfører afgifter på 24 444 EUR i Tyskland.

60. Jeg tvivler på relevansen af den af denne sammenligning udledte konklusion, som ifølge sagsøgeren er følgende: For en formue af samme betydning og for den samme grad af slægtskab, dvs. under omstændigheder, hvor der ikke er nogen objektiv forskel, fører dette til, at i de nævnte eksempler opkræver staten i Tyskland i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt 24 444 EUR mere i arveafgift end i tilfælde af fuld arveafgiftspligt.

61. Der må redegøres for forskellene på situationen vedrørende den anden faste ejendom, som arven består af, og beskatning på grund af skattefritagelse for en arving, der er fuldt arvearveafgiftspligtig<sup>49</sup>.

62. Derimod er jeg blevet overbevist af den tyske regerings aritmetiske demonstration, som ikke er blevet bestridt i retsmødet, i punkt 54-59 i dennes skriftlige indlæg, som lyder således:

»54. Til illustration kan nævnes følgende eksempel, inden for rammerne af hvilket arven er som følger: Den begrænset arveafgiftspligtige formue er på 430 000 EUR, og den fremmede formue, der ikke er omfattet af den begrænsede arveafgiftspligt, er på 570 000 EUR, hvorefter samtlige formueaktiver således er på 1 000 000 EUR.

55. I overensstemmelse med bestemmelsen i ErbStG's § 16, stk. 2, reduceres det personlige bundfradrag (på 400 000 EUR), der er fastsat i samme lovs § 16, stk. 1, med op til den del af formuen, der ikke er omfattet af beskatningen i Tyskland (570 000 EUR i forhold til 1 000 000 EUR), eller 228 000 EUR (57%). Det fradragsberettigede bundfradrag er således på 172 000

<sup>48</sup> – Jf. fodnote 22 i dette forslag til afgørelse.

<sup>49</sup> – I denne henseende har den tyske regering i retsmødet gjort gældende, at situationerne ikke er sammenlignelige, og at den omhandlede lovgivning i den i Welte-dommens præmis 54 tilsigtede situation har den virkning, at der drages fordel af et tilsvarende fribeløb. Jf. også punkt 65 i dette forslag til afgørelse.

EUR<sup>50</sup> (400 000 EUR minus 228 000 EUR). Afgiftspligtige erhvervelser er således inden fradrag af gæld i boet på 258 000 EUR (430 000 EUR minus 172 000 EUR). Dette svarer til et forhold på 60% mellem arveafgiftspligtige erhvervelser og den overførte formue, som er begrænset arveafgiftspligtig med hensyn til tysk arveafgift (258 000 EUR i forhold til 430 000 EUR). Med andre ord er [...] afgiftsgrundlaget (foreløbigt) (inden fradrag af gæld i boet) på 60% af den formue, der er underlagt afgift.

56. Hvis man derimod tog det ikke-reducerede bundfradrag i betragtning, ville arveafgiftspligtige erhvervelser være på 30 000 EUR (430 000 EUR minus 400 000 EUR). Forholdet mellem arveafgiftspligtige erhvervelser og den overførte formue, som er begrænset arveafgiftspligtig med hensyn til tysk arveafgift, er på 6,97% (30 000 EUR i forhold til 430 000 EUR), formuen underlagt afgift beskattes således kun med op til 6,97%. I forhold til samtlige formueaktiver på 1 000 000 EUR er forholdet mellem arveafgiftspligtige erhvervelser og den overførte formue på 3% (30 000 EUR i forhold til 1 000 000 EUR).
57. Ved sammenligning med den fulde arveafgiftspligt er situationen væsentligt mere gunstig. Hvis erhvervelse var underlagt fuld arveafgiftspligt, skulle der tages hensyn til samtlige formueaktiver, herunder den fremmede formue. Det følger af en arveafgiftspligtig erhvervelse inden fradrag af gælden i boet på 600 000 EUR (1 000 000 EUR minus 400 000 EUR). Forholdet mellem arveafgiftspligtige erhvervelser og arveafgiftspligtig formue er ligeledes på 60% (600 000 EUR i forhold [til] 1 000 000 EUR).
58. En proportional nedsættelse af bundfradraget bevirker derfor, at den arveafgiftspligtige formue indgår i afgiftsgrundlaget med op til den samme sats, og at den af denne grund beskattes på samme måde som i tilfælde af fuld arveafgiftspligt.
59. At der ikke foreligger en mindre fordelagtig behandling, er ligeledes klart, når beskatningen af sagsøgeren i sagen, beregnet på grundlag af de værdier, som er angivet heri uden at tage hensyn til andre omstændigheder (nemlig 911 715 EUR)<sup>51</sup>, sammenlignes med beskatningen af en fuldt arvearveafgiftspligtig arving i tilfælde af overdragelse af det samme aktiv og [...] på i øvrigt tilsvarende betingelser: 2 126 575 EUR<sup>52</sup>. Såvel i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt med en værdi af den indenlandske formue på 4 970 000 EUR som i tilfælde af en fuld arveafgiftspligt med en værdi af den samlede formue på 11 592 598 EUR er den faktiske skattesats på 18,34%.«

63. Jeg bemærker endvidere, at rækkevidden af ændringerne af den nationale lovgivning, som trådte i kraft den 24. juni 2017<sup>53</sup>, skal undersøges i lyset af begrundelsen for Domstolens afgørelse vedrørende sammenligneligheden af de i Welte-dommens præmis 50-53 omhandlede situationer<sup>54</sup>. Domstolen fastslog i den nævnte dom, at *det forhold, at afgiftsgrundlaget for en arv,*

<sup>50</sup> – Dette svarer til 43% af fribeløbet på 400 000 EUR.

<sup>51</sup> – Beskatningen er beregnet på grundlag af værdierne af samtlige formueaktiver, som sagsøgeren har angivet, og som er anført i den forelæggende rets kendelse [...]

<sup>52</sup> – Selv om man har henvist til samtlige formueaktiver med op til 11 592 598 EUR minus fribeløbet på 400 000 EUR, vil man i overensstemmelse med de bindende regler om afrunding opnå afgiftspligtige erhvervelser på 11 192 500 EUR og derfor reelt en skattesats, der finder anvendelse i overensstemmelse med ErbStG's § 19, stk. 1, som ville være på 23% eller højere. For at forbedre sammenligningen, har man imidlertid ligeledes anvendt en skattesats på 19%.

<sup>53</sup> – Jf. punkt 40 i dette forslag til afgørelse.

<sup>54</sup> – Denne tilnærmelse forekommer mig at være tilladt, eftersom sammenligningen af situationerne efter min opfattelse udgør en generel forudsætning for at kunne konstatere en forskelsbehandling. Jf. også i denne retning generaladvokat Hogans forslag til afgørelse UBS Real Estate (C-478/19 og C-479/19, EU:C:2021:148, punkt 57 og 62). Jf. desuden E.-J. Navez, »L'influence de la Cour de justice de l'UE«, *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, op.cit., s. 197-230, navnlig s. 214.

der tilfalder en ikke-bosiddende arving, som er begrænset arvearveafgiftspligtig i Tyskland, i princippet er *mindre end for en bosiddende eller ikke-bosiddende arving, som er fuldt arvearveafgiftspligtig* i denne medlemsstat, ikke kan rejse tvivl om konstateringen af, at bopælen ikke har nogen indvirkning hvad angår klassen og skattesatsen, *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.

64. Domstolen fastslog i Welte-dommens præmis 55, at bundfradragets størrelse ikke beror på afgiftsgrundlagets størrelse, men at bundfradraget indrømmes arvingen i dennes egenskab af arvearveafgiftspligtig person, for at fastslå, at der ikke er nogen forskel med hensyn til dette bundfradrag på situationen for bosiddende arvinger og situationen for ikke-bosiddende arvinger.

65. Denne begrundelse skal som foreslået af den forelæggende ret ses i sammenhæng med generaladvokat Mengozzis analyse i dennes forslag til afgørelse i Welte-sagen<sup>55</sup> af den situation, hvor Yvon Welte havde været berettiget til det fulde bundfradrag, selv om den del af boet, der beskattes i Tyskland, og som han har arvet, til forskel fra fuldt arveafgiftspligtige personer i hovedreglen rent interne situationer ikke omfatter hele arven. Generaladvokaten behandlede forholdet således: »Dette spørgsmål skal efter min opfattelse besvares bekræftende. [...] Yvon Weltes situation [forekommer mig ikke] 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* [56]. Under i øvrigt tilsvarende omstændigheder ville det fulde bundfradrag være blevet indrømmet en sådan bosiddende person, og denne ville ikke skulle betale arveafgift af arven.«

66. I det foreliggende tilfælde er det siden ændringen af den tyske lovgivning, som var genstand for Domstolens afgørelse i Welte-dommen, objektivt uomtvisteligt, at hvis arven kun omfatter ejendomsaktiver beliggende i Tyskland, er beskatningen af en arv, som indebærer ikke-hjemmehørende eller mindst en hjemmehørende, tilsvarende. I en situation, hvor arven også omfatter aktiver beliggende uden for Tyskland, beskattes arvingen ens, uanset om den pågældende er hjemmehørende i Tyskland eller ej<sup>57</sup>. Desuden er der, hvis ingen af de faste ejendomme, som udgør arven, er beliggende i Tyskland, ikke spørgsmål om det bundfradrag, der indrømmes en ikke-bosiddende arving. I øvrigt bør der ikke på noget stadium af analysen stilles spørgsmål ved den beskatning, der er fastsat i en sådan situation af den anden berørte stat<sup>58</sup>.

<sup>55</sup> – C-181/12 (EU:C:2013:384, punkt 83 og 84).

<sup>56</sup> – Min fremhævelse. Jf. Welte-dommen, præmis 54, og fodnote 49 i dette forslag til afgørelse.

<sup>57</sup> – I retsmødet har den tyske regering fremlagt følgende nye eksempel for at vise resultaterne i den situation, hvor der indrømmes et tilsvarende fribeløb uden at tage hensyn til graden af afgiftspligt og fremhæve de forfatningsmæssige spørgsmål, som følger heraf: En arv består af to faste ejendomme, en i udlandet og en i indlandet, til samlet set 800 000 EUR, hver ejendom har en værdi af 400 000 EUR. Et barn til arvelader er i henhold til ErbStG's § 16 berettiget til et personligt fribeløb. I tilfælde af fuld afgiftspligt er det hele boet, dvs. de to faste ejendomme, som beskattes i Tyskland, nemlig 800 000 EUR minus det personlige fribeløb på 400 000 EUR. Afgiftsgrundlaget vil således være på 400 000 EUR, dvs. 50% af arven. I tilfælde af begrænset afgiftspligt er det kun den faste ejendom til 400 000 EUR beliggende i Tyskland, som er omfattet af tysk arveafgift og tysk beskatningsbeføjelse. Hvis hele fribeløbet på 400 000 EUR indrømmes fuldt ud, vil afgiftsgrundlaget være 0.

<sup>58</sup> – Jf. punkt 108 i dette forslag til afgørelse.

67. Dog forekommer det ved læsning af visse tyske forfattere, som udtrykker forbeholdne synspunkter vedrørende den omhandlede lovgivnings forenelighed med artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF, at der skal tages andre argumenter end dem, der er forelagt Domstolen til vurdering, i betragtning<sup>59</sup>.

68. Disse bekræfter efter min opfattelse, at konstateringen af en forskelsbehandling på området for arveafgift<sup>60</sup> skal baseres på en samlet analyse af afgiftsordningen og af alle de elementer, som tjener til beregningen af den faktiske skattesats<sup>61</sup> for det beløb, som arvingen arver, i betragtning af dennes vilkårlige karakter og af manglen på sammenhæng med dennes aktivitet.

69. Under disse omstændigheder er det med forbehold af den efterprøvelse, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, min opfattelse, at den omhandlede nationale lovgivning, for så vidt som denne indfører en proportionalitetsregel for beregningen af størrelsen af det bundfradrag, der indrømmes en ikke-bosiddende arving, ikke udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser i den i artikel 63 TEUF omhandlede forstand.

70. Såfremt Domstolen imidlertid på grundlag af den blotte konstatering af<sup>62</sup>, at bundfradraget er en skattefordel knyttet til den familiemæssige tilknytning mellem arvelader og den arveafgiftspligtige arving, hvorpå beløbet i tilfælde af fuld arveafgiftspligt fastsættes uden, at boets værdi tages i betragtning, skulle fastslå, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning fører til en mindre fordelagtig behandling af arvingen i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt, der kan afskrække ikke-hjemmehørende i Tyskland fra at foretage investeringer i denne medlemsstat, og følgelig medføre en restriktion for de frie kapitalbevægelser, må det afgøres, om denne forskelsbehandling vedrører situationer, som er objektivt sammenlignelige, eller om den er begrundet af et tvingende alment hensyn<sup>63</sup>.

<sup>59</sup> – Jf. H. Billig, »Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sicht«, *NWB-Erben und Vermögen*, Herne, 2018, bind 2, s. 54-56, navnlig s. 55, som henviser til de følgende artikler: J. Stalleiken og M. Holtz, »Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG«, *ErbR*, Nomos, Baden-Baden, 2017, s. 602-606, R. Halaczinsky, »Gestaltungen zur Steuererminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes«, *UVR*, Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2017, s. 249-253, B. Bockhoff og L.-M. Flecke, »Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?«, *ZEV*, Nomos, Baden-Baden, 2017, s. 552-556, som findes på følgende internetadresse:

<https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017%2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos=1&hlwords=on&lasthit=True>.

Kommentarerne i denne sidstnævnte artikel hviler på taleksempler. Jf. navnlig punkt 4.1 og 4.2. Disse forfattere fremhæver ligeledes i artiklens punkt 4.3 de vanskeligheder, som følger af, at der tages hensyn til globale aktiver ved beregning af det beløb, der er fritaget for afgift. Jf. i denne henseende – hvad angår ErbStG's § 21, der nævnes heri: [https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg\\_1974/\\_\\_21.html](https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html) – kommentar af M. Weiss, op.cit., navnlig punkt 2.3, s. 446. Jf. også dom af 12.2.2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92). Jeg bemærker imidlertid dels, at såvel H. Billig, op.cit., punkt 2, s. 54, som B. Bockhoff, og L.-M. Flecke, op.cit., punkt 4.3, har fremhævet, at Bundesfinanzhof (Forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) i afgørelse nr. II R 53/14 af 10.5.2017, som findes på følgende internetadresse:

<https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/>, bemærkede, at det tilkommer den nationale lovgiver at fastsætte en ordning for fribeløb, der er forskellig for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende. Dels beskriver Niedersächsisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Land de Basse-Saxe, Tyskland) i sin afgørelse nr. 3 K 163/19, af 22.7.2020, som findes på følgende internetadresse: <https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase=1&paramfromHL=true#focuspoint>, punkt 44 hos flere andre forfatters divergerende opfattelser med hensyn til, hvorvidt ændringen af ErbStG's § 16, stk. 2, er i overensstemmelse med EU-retten.

<sup>60</sup> – I denne henseende må der tages hensyn til den reelle karakter af afgift på arveområdet, som generelt adskiller denne fra indkomstskat. Denne karakter udspringer af betingelserne for erhvervelse ved arv og begrundes en undersøgelse af de nærmere regler for beskatning. Jf. i denne henseende dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 63.

<sup>61</sup> – Jf. i denne retning hvad angår anvendelsen af fribeløbet i tilfælde af skattefritagelse af visse elementer af arven eller i tilfælde af manglende beskatning i henhold til en overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning, dom af Bundesfinanzhof (Forbundsdomstol i skatte- og skatte- og afgiftsretlige sager) nr. II R 53/14, af 10.5.2017, præmis 29, 32 og 33.

<sup>62</sup> – Med andre ord uden at tage hensyn til, om beskatningen er hårdere eller ej. Jf. hvad angår dette kriterium punkt 43 og 46 i dette forslag til afgørelse.

<sup>63</sup> – Jf. navnlig for en udtømmende gennemgang af de principper, der finder anvendelse, dom af 26.5.2016, Kommissionen mod Grækenland (C-244/15, EU:C:2016:359, præmis 33-35 og den deri nævnte retspraksis).



## 2. Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en objektivt sammenlignelig situation

71. I Welte-dommen fastslog Domstolen, at den omhandlede nationale lovgivning, bortset fra størrelsen af arvingens bundfradrag, behandler arv til disse to persongrupper ens, hvad end arvingen eller arvelader er bosiddende eller ej<sup>64</sup>.

72. Domstolen forkastede argumentet om et afgiftsgrundlag afhængigt af, om hele arven omfattes eller kun ejendomsaktiver i Tyskland, i betragtning af, at størrelsen af bundfradraget var fast i de to tilfælde<sup>65</sup>. Domstolen baserede sig ligeledes på det forhold, at en persons egenskab af arveafgiftspligtig ikke afhænger af bopælen<sup>66</sup>, at bundfradraget har til formål at reducere den samlede arveafgift<sup>67</sup>, og at bundfradraget indrømmes en arving i dennes egenskab af arvearveafgiftspligtig person<sup>68</sup>.

73. Domstolen udledte heraf, at »en begrænset arveafgiftspligt 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«<sup>69</sup> og dermed, 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«<sup>70</sup>.

74. Hvis arven kun havde omfattet en indenlandsk formue beliggende i Tyskland, ville den eneste forskel i medfør af den i Welte-dommen omhandlede lovgivning mellem arvinger afhængigt af deres eller arveladers bopæl vedrøre bundfradragets størrelse på enten 2 000 EUR for ikke-bosiddende og 500 000 EUR for bosiddende<sup>71</sup>.

75. Domstolens afgørelse i Welte-dommen forekommer mig derfor ikke at kunne anvendes på den situation, som foreligger i tvisten i hovedsagen, medmindre tilpasningen af skattefordelen til den reelle forpligtelse, der pålægges en arveafgiftspligtig, som er forskellig afhængigt af dennes eller arveladers bopælssted, ikke tages i betragtning. Bundfradraget svarer forholdsmæssigt til det endelige beløb, som erhververen arver, for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, hvilket

<sup>64</sup> – Jf. Welte-dommen, præmis 51. I denne doms præmis 50 konstaterede Domstolen, at skatteklassen og skattesatsen fastsættes ud fra regler, som ikke medfører nogen forskelsbehandling afhængigt af bopæl. Jf. også dom af 26.5.2016, Kommissionen mod Grækenland (C-244/15, EU:C:2016:359, præmis 36).

<sup>65</sup> – Jf. Welte-dommen, præmis 53.

<sup>66</sup> – Jf. Welte-dommen, præmis 53. Denne konstatering forekommer mig at måtte være begrænset til ikke-hjemmehørende, eftersom det ved arveformue, som kun omfatter boer i udlandet, kun er hjemmehørende, der er skattepligtige.

<sup>67</sup> – Jf. Welte-dommen, præmis 53. Det skal bemærkes, at hvis den nationale lovgivning ikke bestemmer, at skattesatsen varierer alt efter, om der er fuld eller begrænset skattepligt, fastsættes afgiften af en arv, som omfatter en globalformue med en lille del af indenlandsk formue, helt konkret på grundlag af en højere sats end den, der gælder for en rent indenlandsk formue. Jf. til illustration fodnote 52 i dette forslag til afgørelse.

<sup>68</sup> – Jf. Welte-dommen, præmis 55.

<sup>69</sup> – Welte-dommen, præmis 55.

<sup>70</sup> – Welte-dommen, præmis 56.

<sup>71</sup> – Jf. punkt 44 i dette forslag til afgørelse samt Welte-dommen, præmis 54.

udgør genstanden for arvebeskatning<sup>72</sup> inden for grænserne af Tysklands skattemæssige kompetence<sup>73</sup>, nemlig globalformuen for de førstnævnte og en del af den overførte formue for de sidstnævnte. I denne henseende henviser jeg til mine tidligere fremførte argumenter<sup>74</sup>.

76. Derfor foreslår jeg subsidiært Domstolen at fastslå, at situationerne i et skattesystem, hvor størrelsen af bundfradraget fastsættes afhængigt af arveafgiftspligtsområdet, ikke er objektivt sammenlignelige<sup>75</sup>.

77. En anden løsning på linje med Welte-dommen ville således indebære, at situationen for en ikke-bosiddende arving efter en ikke-bosiddende arvelader anses for sammenlignelig med situationen for en bosiddende arving eller arvelader på grund af et skattesystem, hvorefter egenskaben af arveafgiftspligtig ikke afhænger af bopælen og arveskatteklassen, og hvor bundfradraget fastlægges alene ud fra slægtskabet.

78. I et sådant tilfælde bør Domstolen undersøge, om en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan begrundes objektivt af et tvingende alment hensyn, som den tyske regering har gjort gældende subsidiært.

### 3. Spørgsmålet, om der foreligger et tvingende alment hensyn

79. Efter den tyske regerings opfattelse begrundes de omhandlede lovgivninger af tvingende almene hensyn, nemlig hensynet til at bevare sammenhængen mellem de tyske lovgivninger vedrørende arveafgift samt sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

80. Hvad angår begrundelsen vedrørende princippet om den skattemæssige sammenhæng<sup>76</sup>, som Domstolen allerede har undersøgt med hensyn til den lovgivning, der fandt anvendelse tidligere end den i hovedsagen omhandlede, fandt Domstolen ikke dette begrundet med henvisning til, at det er »tilstrækkeligt at fastslå, at den skattefordel, der opstår i medlemsstaten, hvori den faste

<sup>72</sup> – Jf. punkt 9 i dette forslag til afgørelse. Jeg fremhæver i denne henseende, at dette system i overensstemmelse med EU-retten indebærer den fordel, at beskatningsordningen kan tilpasses ulighederne i situationerne for ikke-hjemmehørende, og især hvor størstedelen af den beskattede formue befandt sig i den omhandlede medlemsstat.

<sup>73</sup> – Jf. dom af 12.2.2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, præmis 30 og 31). Jf. ligeledes til sammenligning elementer, der anvendes med henblik på beregning af arveafgift i tilfælde af arv af de samme aktiver inden for en frist på ti år til en arving, der er hjemmehørende i Tyskland, Feilen-dommen, præmis 27, og note nederst på s. 79 i dette forslag til afgørelse.

<sup>74</sup> – Jf. punkt 62, 63 og 68 i dette forslag til afgørelse.

<sup>75</sup> – Jf. hvad angår argumenterne om forskellen på beskatningsgrundlagene for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, nemlig hele arven for de førstnævnte og kun den indenlandske formue for de sidstnævnte, navnlig med hensyn til ligebehandling, forarbejderne til Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (lovforslag om bekæmpelse af skatteunddragelse og om ændring af andre skattebestemmelser), Bundestags dok. 18/11132, som findes på følgende internetadresse: <https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf> (s. 35), som Kommissionen har nævnt i sine skriftlige indlæg. Jf. for henvisninger til reformen i 2017, punkt 6 i dette forslag til afgørelse. Jf. også vedrørende konteksten til den lovgivningsmæssige indgriben, H. Billig, op.cit., navnlig s. 54 og 55. Jeg bemærker ikke desto mindre, at Kommissionen ændrede holdning i retsmødet, idet denne henviste til Welte-dommen, præmis 53, med henblik på at gøre gældende, at fribeløbet altid skal være det samme, uanset arvets værdi og hvilken del af arven der beskattes i Tyskland. Kommissionen har fremhævet, at for en skattepligtig, hvad enten denne er bosiddende eller ikke-bosiddende, ændrer det slægtskab, som begrundet fribeløbet, sig ikke. Eftersom Tysklands skattemæssige kompetence ikke omfatter globalformue for en ikke-bosiddende arving, skal denne formue desuden ikke tages i betragtning ved beregningen af størrelsen af det begrænsede fribeløb.

<sup>76</sup> – I denne henseende fastslog Domstolen i Feilen-dommen, præmis 30, dels, at den allerede havde anerkendt, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de bevægelighedsfriheder, der er sikret ved traktaten. Dels bemærkede den, at for at en sådan begrundelse kan antages, kræves det imidlertid, at det godtgøres, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattefordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet den direkte karakter af denne sammenhæng desuden skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning.

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«<sup>77</sup>.

81. I det foreliggende tilfælde har den tyske regering i det væsentlige påberåbt sig Domstolens afgørelse i Feilen-dommen<sup>78</sup>. Den har i analogi hermed gjort gældende, at det forhold, at der foreligger en direkte forbindelse mellem det reducerede beløb af bundfradraget og den sats, med hvilken der skal svares tysk arveafgift af formueaktiverne, følger en reflektiv logik.

82. Imidlertid vedrører Domstolens afgørelse i den nævnte dom en situation, der er meget forskellig fra den i hovedsagen omhandlede, hvor det kun er for arveafgiftsnedsettelse, der kan kumuleres, at den omhandlede lovgivning behandler arvingerne forskelligt, i forhold til, om de pågældende aktiver befandt sig i Tyskland i forbindelse med den tidligere arvesag, og i forhold til, om parterne i denne arvesag var bosiddende i Tyskland<sup>79</sup>.

83. I et sådant tilfælde viser udligningen af skattefordelen ved en særlig skatteopkrævning sig klart. Dette er ikke tilfældet for så vidt angår den bundfradragmekanisme, der har til formål i hovedparten af tilfældene at fritage arvingerne fra enhver beskatning uden modydelse. Domstolen bemærkede, at den skattemæssige logik hvilede på opkrævningen af arveafgift i forbindelse med en tidligere arvesag i den samme medlemsstat<sup>80</sup>. Da den tyske regering ikke har fremført udførlige argumenter om, hvorfor den mener, at den i hovedsagen omhandlede situation har egenskaber, som gør det muligt at afvige fra Domstolens analyse i Welte-dommen, foreslår jeg Domstolen at fastslå, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke kan begrundes med henvisning til nødvendigheden af at bevare sammenhængen i det tyske skattesystem.

84. Hvad angår begrundelsen vedrørende territorialprincippet og den hævdede nødvendighed af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne har Domstolen fastslået, at det drejer sig om et lovligt formål<sup>81</sup>, men at en sådan begrundelse ikke kan anses for at foreligge, når forskelsbehandlingen alene udspringer af anvendelsen af den omhandlede nationale lovgivning, eller det ikke er godtgjort, at denne forskelsbehandling er nødvendig for at sikre den omhandlede medlemsstats beskatningskompetence<sup>82</sup>.

85. I det foreliggende tilfælde har den tyske regering bemærket, at da EU ikke har vedtaget foranstaltninger med henblik på tilnærmelse eller harmonisering på området for arveafgift, har denne udøvet sin kompetence til ensidigt at definere kriterierne for fordeling af beskatningskompetencen i tilfælde af arv, der indeholder grænseoverskridende elementer. Den

<sup>77</sup> – Welte-dommen, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis med hensyn til gaver. Om manglende begrundelse for en sådan godtgørelsesmekanisme hvad angår den omstændighed, at der ved anvendelsen af det forhøjede bundfradrag tages hensyn til perioden på ti år forud en overdragelse, ved hvilken mindst én af parterne er hjemmehørende i Tyskland, jf. også Hünnebeck-dommen, præmis 63.

<sup>78</sup> – Regeringen har navnlig henvist til Feilen-dommen, præmis 30 og 37.

<sup>79</sup> – Jf. Feilen-dommen, præmis 27. Domstolen præciserede, at det drejer sig om en situation, hvor lovgivningen »ligestiller de af skatteklasse I omfattede og i Tyskland bosiddende personer, der ved arv erhverver aktiver, som indeholder aktiver, der inden for de seneste ti år inden arven allerede er blevet arvet af personer omfattet af samme skatteklasse, uanset situationen for disse aktiver eller bopælsstedet for arveparterne i forbindelse med denne tidligere arvesag«. På det faktuelle plan præciseres det i dommens præmis 17, at den i hovedsagen omhandlede arv indeholder aktiver, der hidrører fra en tidligere arvesag mellem Feilens søster og moder i Østrig, hvor disse aktiver da befandt sig, og hvor de to var bosiddende på tidspunktet for søsterens død. Opkrævningen af arveafgift i form af aktiverne i denne medlemsstat og ikke i Tyskland er grunden til, at Feilen ikke er blevet indrømmet den i den nationale lovgivning fastsatte arveafgiftsnedsettelse.

<sup>80</sup> – Jf. Feilen-dommen, præmis 33.

<sup>81</sup> – Jf. Hünnebeck-dommen, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis.

<sup>82</sup> – Jf. Hünnebeck-dommen, præmis 66. Om den omhandlede lovgivning, jf. note nederst på s. 24 i dette forslag til afgørelse.

tyske regering har tilføjet, at den er inspireret af anerkendte principper om afgift<sup>83</sup> og sonderer mellem tilfælde med fuld arveafgiftspligt, som omfatter formueaktiver i hele verden, og tilfælde med begrænset arveafgiftspligt, som kun vedrører erhvervelser af formue, der kan kvalificeres som indenlandsk. Med denne fordeling forfølger den pågældende regering såvel et mål om at forhindre<sup>84</sup> eller afskaffe<sup>85</sup> en dobbeltbeskatning som et mål om at undgå en dobbelt begrænset ikke-påligning af formueaktiver.

86. Efter min opfattelse har den tyske regering godtgjort, at forskelsbehandlingen er nødvendig for at sikre dennes beskatningskompetence, og at den er proportional med det forfulgte formål, eftersom denne tager hensyn til de forskellige afgiftsgrundlag.

87. Det forhold, at de personlige bundfradrag indrømmes på grundlag af den sats, op til hvilken der skal svares tysk arveafgift af formuen, og som derfor afspejler Tysklands skattemæssige kompetence vedrørende ikke-hjemmehørende i forhold til Tysklands skattemæssige kompetence vedrørende hjemmehørende, skal tages i betragtning.

88. Det følger efter min opfattelse subsidiært heraf, at restriktionen for kapitalbevægelserne, der følger af en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, kan begrundes med henvisning til territorialprincippet.

### ***B. Det andet præjudicielle spørgsmål***

89. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat vedrørende beregningen af arveafgiften, som i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt, der er begrænset til den indenlandske faste ejendom, som finder anvendelse, når hverken arvelader eller arvingen var bosiddende på denne medlemsstats område på tidspunktet for dødsfaldet, bestemmer, at forpligtelser vedrørende tvangsarv ikke kan fradrages, selv forholdsmæssigt, fra boets værdi, mens værdien af disse forpligtelser kan fradrages fuldt ud i tilfælde af fuld arveafgiftspligt for arven, hvilket er tilfældet, når enten arvelader eller arvingen var hjemmehørende på tidspunktet for dødsfaldet i den nævnte medlemsstat.

90. Den tyske regering har anerkendt, at den omhandlede lovgivning udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser i den i artikel 63, stk. 1, TEUF omhandlede forstand.

91. Som den forelæggende ret har anført, kan sagsøgeren i overensstemmelse med ErbStG's artikel 10, stk. 6, andet punktum, ikke fradrage de forpligtelser vedrørende tvangsarv til hendes mor og bror, som hun skal udrede, fra hendes arv som gæld i boet. Således kan i tilfælde af *begrænset arveafgiftspligt* i henhold til denne bestemmelse kun gæld og forpligtelser, der er knyttet til disse aktiver, fradrages<sup>86</sup>.

<sup>83</sup> – Den tyske regering har navnlig henvist til den af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) udarbejdede modelkonvention vedrørende arv og gaver. Jf. i denne henseende dom af 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, præmis 48).

<sup>84</sup> – Den tyske regering har som eksempel nævnt manglende skat på fremmed formue inden for rammerne af den begrænsede skattepligt.

<sup>85</sup> – Den tyske regering har som eksempel nævnt godskrivning af fremmed arveafgift i overensstemmelse med ErbStG's § 21 eller fradrag af fremmed arveafgift som gæld i boet.

<sup>86</sup> – Jf. punkt 27 i dette forslag til afgørelse.

92. Desuden har den forelæggende ret anført, at den økonomiske tilknytning, som kræves i henhold til ErbStG's artikel 10, stk. 6, første og andet punktum, ifølge retspraksis fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) ikke er fastlagt mellem de særlige aktiver, der er inkluderet i arven og tvangsarven, selv om den beregnes ud fra boets værdi<sup>87</sup>.

93. For at en national skattelovgivning under disse omstændigheder kan anses for forenelig med traktatbestemmelserne vedrørende de frie kapitalbevægelser, må det som allerede anført fastslås, om denne forskelsbehandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller om den begrundes af et tvingende alment hensyn<sup>88</sup>.

### *1. Spørgsmålet, om der foreligger en objektivt sammenlignelig situation*

94. Som den tyske regering og Kommissionen har gjort gældende, kan den omhandlede lovgivning ses i sammenhæng med den lovgivning, som blev undersøgt af Domstolen i Arens-Sikken-dommen. I den sag, der har givet anledning til denne dom, bestemte den nationale lovgivning, at når arvelader på dødstidspunktet var bosiddende i en anden medlemsstat end den omhandlede, kan overfordelingsgæld i henhold til en testamentarisk reguleret bodeling ikke fradrages ved beregningen af ejerskifteafgiften for den faste ejendom, som er faldet i arv<sup>89</sup>.

95. Domstolen har navnlig undersøgt argumenterne om for det første, at overfordelingsgæld ikke kan anses for direkte knyttet til den faste ejendom i medfør af dom af 12. juni 2003, Gerritse<sup>90</sup> og af 11. december 2003, Barbier<sup>91</sup>, dernæst, at denne gæld ikke er en del af gælden i boet, men en gæld, som den længstlevende ægtefælle har påtaget sig, og som er opstået efter arveladerens død som en konsekvens af det testamente, sidstnævnte efterlod, og endelig, at denne gæld ikke hviler på ejendommen, og at personer, der har fordringer på den længstlevende ægtefælle, som har påtaget sig overfordelingsgælden, ikke kan påberåbe sig en tinglig rettighed over denne ejendom<sup>92</sup>.

96. Selv om Domstolen i den sag, der gav anledning til Arens-Sikken-dommen, bemærkede, at overfordelingsgæld var forbundet med den omhandlede faste ejendom, udtalte den sig imidlertid ikke om spørgsmålet om, hvorvidt der er en direkte forbindelse mellem overfordelingsgæld og den faste ejendom, der overdrages ved arv. Domstolen fandt det tilstrækkeligt at undersøge

<sup>87</sup> – Jf. punkt 28 i dette forslag til afgørelse.

<sup>88</sup> – Jf. punkt 70 i dette forslag til afgørelse.

<sup>89</sup> – Jf. Arens-Sikken-dommen, præmis 34. I denne doms præmis 16 præciseres det, at D.M.M.A. Arens-Sikken som følge af denne bodeling havde modtaget aktiver og passiver, hvis værdi oversteg værdien af hendes legale arvelod. Hun fik således et overskud. Hendes børn derimod fik et underskud, eftersom de ikke modtog nogle af de goder, der indgik i dødsboet. I henhold til bestemmelserne vedrørende bodeling var hun forpligtet til at udbetale børnenes arveandele i kontanter. Hun påtog sig således en overfordelingsgæld til hvert af sine børn, der som følge af deres underfordeling blev indehavere af fordringer mod sagsøgeren. I overensstemmelse med den nederlandske ejerskifteafgiftsordning ville sagsøgeren i hovedsagen, såfremt arvelader havde haft bopæl i beskatningsmedlemsstaten på dødstidspunktet, have kunnet fradrage overfordelingsgælden på samme måde som al anden gæld i tilknytning til boet *med henblik på beregningen af grundlaget for den arveafgift*, der i så fald skulle have været betalt (den pågældende doms præmis 23).

<sup>90</sup> – C-234/01 (EU:C:2003:340). Denne dom vedrørte en national lovgivning, der nægtede ikke-hjemmehørende samme skattefradrag af erhvervsmæssige udgifter, som umiddelbart hang sammen med den virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der var skattepligtig i den omhandlede medlemsstat.

<sup>91</sup> – C-364/01 (EU:C:2003:665). I denne sag bestemte den omhandlede nationale lovgivning vedrørende beregningen af den skat, der opkræves i forbindelse med erhvervelse ved arv af en fast ejendom, der er beliggende i den omhandlede medlemsstat, at der ved opgørelsen af værdien af den faste ejendom kan tages hensyn til en ubetinget forpligtelse, der påhvilede indehaveren af den tinglige rettighed, til at levere denne rettighed til en tredjemand, der har den økonomiske ejendomsret til den faste ejendom, hvis indehaveren af den tinglige rettighed ved sin død havde bopæl i denne stat, hvorimod der ikke kan tages hensyn til forpligtelsen, hvis han ved sin død havde bopæl i en anden medlemsstat.

<sup>92</sup> – Jf. Arens-Sikken-dommen, præmis 42. I det foreliggende tilfælde, som det præciseres i den pågældende doms præmis 35 og 39, hvis arvelader havde haft bopæl i Nederlandene på dødstidspunktet, ville den fulde afgiftsbyrde være blevet fordelt på samtlige arvinger. Blot af den grund, at han ikke havde bopæl i denne medlemsstat, skulle den fulde afgiftsbyrde bæres af en enkelt arving.

forskelsbehandlingen som følge af den omhandlede lovgivning, der havde til virkning at fordele afgiften mellem arvingerne forskelligt alt efter, om arveladeren på dødstidspunktet var bosiddende i den pågældende medlemsstat eller ej<sup>93</sup>.

97. Jeg udleder heraf – i modsætning til det, som den tyske regering har gjort gældende – hvad angår tvangsarv, at Domstolen ikke, som i dommen i sagen Eckelkamp m.fl.<sup>94</sup>, har fastslået, at det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, om der er en direkte forbindelse mellem passivet og elementerne i den beskattede formue.

98. Den tyske regering har anført, at retten til tvangsarv ifølge national retspraksis<sup>95</sup> omfatter hele arven, og at der derfor ikke er nogen sammenhæng mellem elementerne i den indenlandske formue og dette passiv. Den tyske regering har tilføjet, at manglende fradragsret for passiver ikke udgør nogen økonomisk tilknytning til de beskattede aktiver i det tilfælde, hvor den begrænsede arveafgiftspligt har til formål at opnå det med ErbStG's artikel 10 forfulgte formål, hvorefter det kun er nettoformueindgåelsen, som følger af erhvervelsen af aktiver, der kan bruges som afgiftsgrundlag for arveafgift.

99. Disse argumenter til støtte for, at der ikke er sammenlignelighed mellem de situationer, som i det væsentlige er identiske med de af den spanske regering nævnte, for så vidt som de vedrører forskellen i afgiftsgrundlag, er ikke overbevisende. I tråd med det af Kommissionen anførte kan jeg konstatere, at i en situation, hvor arven kun omfatter en eneste fast ejendom i Tyskland, vil passivet i form af tvangsarv være fradragsberettiget, såfremt arvingen eller arvelader er hjemmehørende, og vil ikke være det, hvis ingen af disse er hjemmehørende. Ved at anvende den samme logik som den angående anvendelsen af bundfradraget til arveaktivet<sup>96</sup> foreslåede forekommer det således, at der skal opretholdes en sammenhæng mellem det beløb, som arvingen arver, beskatningen og skattefordelen. Såfremt dette ikke er tilfældet, vedrører beskatningen af arvingen en del af værdien af en formue, som ikke overføres, eller med andre ord en del af det beløb, som erhververen arver, som ikke findes helt konkret.

100. Derfor foreslår jeg – i analogi med den i Arens-Sikken-dommen foretagne fortolkning<sup>97</sup> – Domstolen at fastslå, at en national lovgivning, som med henblik på beskatningen af en fast ejendom, som erhverves ved arv og er beliggende i den omhandlede medlemsstat, ligestiller arvingerne til en person, der på dødstidspunktet er hjemmehørende, med arvingerne til en person, der på dødstidspunktet ikke er hjemmehørende, ikke uden herved at føre til forskelsbehandling, kan behandle disse arvinger forskelligt inden for rammerne af denne beskatning hvad angår fradragsretten for de forpligtelser, der påhviler arven.

<sup>93</sup> – Jf. Arens-Sikken-dommen, præmis 45.

<sup>94</sup> – Jf. dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 53.

<sup>95</sup> – Jeg nævner i denne henseende, at Kommissionen i sine skriftlige indlæg har præciseret følgende: »I modsætning til de tyske skatte- og afgiftsdomstole, som mener, at tvangsarven ikke baserer nogen økonomisk tilknytning med boets ejendele [jf. forelæggelsesafgørelsen, præmis 36], har de tyske finansielle myndigheder angivet det modsatte i en udtalelse: »Hvad angår retten til tvangsarv er det økonomisk tilknytning til boets forskellige ejendele, som er erhvervet uafhængigt at, i hvilket omfang de er skattepligtige eller fritagne, således at denne forpligtelse dækkes af restriktionen for fradraget. Derimod er der ikke en sådan økonomisk tilknytning til boets forskellige erhvervede ejendele i tilfælde af anden generel arveretlig gæld.« Afgørelser i denne henseende fra de øverste finansielle myndigheder i delstaterne af 25.6.2009, *Bundessteuerblatt* (tidende om skatteoplysninger), 2009 I, s. 713, »Zu § 10 ErbStG«, afdeling 1, »Limitation de la déduction des dettes et des charges«, stk. 2 (findes på følgende internetadresse: <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/>).

<sup>96</sup> – Jf. punkt 56 i dette forslag til afgørelse.

<sup>97</sup> – Jf. denne doms præmis 57, i hvilken Domstolen henviste analogt til dommen i sagen Eckelkamp m.fl. I Arens-Sikken-dommens præmis 56 bemærkede Domstolen, at det ifølge den omhandlede lovgivning »[a]lene [er] ved fradrag af overfordelingsgæld som følge af en testamentarisk reguleret bodeling, at arv efter hjemmehørende personer og arv efter ikke-hjemmehørende personer behandles forskelligt«.

## 2. Spørgsmålet, om der foreligger et tvingende alment hensyn

101. Subsidiært har den tyske regering gjort gældende, at den omhandlede nationale lovgivning er begrundet i de samme tvingende almene hensyn som de af denne regering vedrørende bundfradraget anførte<sup>98</sup>. Den tyske regering mener især, at anvendelsen af en anden ordning for fradrag af gæld i arven er i overensstemmelse med afgiftsgrundlaget i Tyskland.

102. På samme måde som for spørgsmålet vedrørende bundfradraget har den tyske regering hvad angår bevarelsen af den skattemæssige sammenhæng henvist til Feilen-dommen og har begrænset sig til at gøre gældende, at nedsættelse kun kan indrømmes i de tilfælde, hvor den omhandlede formue beskattes i Tyskland.

103. Dels henviser jeg til min analyse vedrørende anvendeligheden af denne dom på den i hovedsagen omhandlede situation, som ligeledes gælder for fradragsretten af tvangsarv<sup>99</sup>. Dels konstaterer jeg i relation til udligning, som er et kriterium, der bruges af Domstolen, når sammenhæng i skattesystemet er gjort gældende<sup>100</sup>, at den tyske regering ikke har forelagt Domstolen nogen oplysninger med henblik på denne vurdering.

104. Imidlertid kan det i analogi med det, som Domstolen fastslog i dommen i sagen Eckelkamp m.fl.<sup>101</sup>, konstateres, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning ganske enkelt udelukker, at der fradrages et passiv knyttet til tvangsarv<sup>102</sup>, selv når hele den arveafgiftspligtige arv er beliggende i Tyskland, uden at andre elementer end arveladers eller arvingens opholdssted, når dette er beliggende uden for Tyskland, tages i betragtning.

105. Hvad angår territorialprincippet og nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, som den tyske regering har påberåbt, har denne også gjort gældende, at fradrag af et sådant passiv overstiger grænserne for den tyske regerings skattemæssige kompetence, og at det eventuelle dobbelte fradrag af passivet skal tages i betragtning.

106. Imidlertid har Domstolen i sin praksis vedrørende de frie kapitalbevægelser og arveafgift fastslået, at en statsborger ikke kan fratages muligheden for at påberåbe sig traktatbestemmelserne, fordi han har gjort brug af skattefordele, der lovligt kan anvendes i henhold til de bestemmelser, der gælder i en anden medlemsstat end den, hvori han har bopæl<sup>103</sup>, hvis ikke der foreligger en overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning<sup>104</sup>.

107. Det bemærkes, at der i det foreliggende tilfælde ikke foreligger nogen bilateral aftale mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Republikken Østrig på arveafgiftsområdet<sup>105</sup>.

<sup>98</sup> – Jf. punkt 79 i dette forslag til afgørelse.

<sup>99</sup> – Jf. punkt 82 og 83 i dette forslag til afgørelse.

<sup>100</sup> – Jf. punkt 80 i dette forslag til afgørelse.

<sup>101</sup> – Jf. dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 70.

<sup>102</sup> – Det skal bemærkes, at fradraget i visse tilfælde kan være proportionalt med den fritagne værdi. Den tyske regering har i sine skriftlige indlæg præciseret, at hvis aktivet kun er begrænset udelukket fra beskatning, skal gæld og forpligtelser knyttet til denne i overensstemmelse med ErbStG's § 10, stk. 6, tredje punktum, fordeles proportionalt. Jf. også M. Weiss, op.cit., navnlig punkt 2.1.1, s. 445.

<sup>103</sup> – Jf. dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 66 og den deri nævnte retspraksis.

<sup>104</sup> – Jf. for en sammenfatning af Domstolens praksis i denne forbindelse et resumé af Kommissionens henstilling af 15.12.2011 vedrørende foranstaltninger, som gør det muligt at undgå dobbeltbeskatning af arv (C(2011) 8819 final) og analyseelementer vedrørende spørgsmålet om grænseoverskridende arv ud fra en økonomisk vinkel, I. van Vijfeijken, J.F.A., op.cit., navnlig s. 214-217.

<sup>105</sup> – Jf. punkt 18 i dette forslag til afgørelse.

108. På denne baggrund er jeg af den opfattelse, at den medlemsstat, hvori den arvede faste ejendom er beliggende, ikke med henblik på at begrunde en restriktion af de frie kapitalbevægelser, som følger af dens lovgivning, kan påberåbe sig, at der eksisterer en mulighed, som ligger uden for dennes kontrol, og som tilbydes en arving for en skattefordel givet af en anden medlemsstat, f.eks. den medlemsstat, hvori arvelader var bosiddende på dødstidspunktet, som helt eller delvist vil kunne kompensere for det tab, som denne persons arvinger lider på grund af den manglende fradragsret for passiver knyttet til tvangsarven ved beregningen af arveafgiften i den medlemsstat, hvori den arvede faste ejendom er beliggende<sup>106</sup>.

109. Derfor er jeg af den opfattelse, at den systematiske udelukkelse af personer, som ikke er hjemmehørende i Tyskland, fra adgangen til fradrag af passiver, der er koblet til tvangsarv, fra det beløb, der overdrages efter et dødsfald i tilfælde af begrænset arveafgiftspligt, uden at afgiftsgrundlaget – end ikke proportionalt – tages i betragtning, til trods for, at dette defineres med henblik på at fastlægge det beløb, som arvingen arver, jf. ErbStG's artikel 10, stk. 1, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser i den i artikel 63 TEUF omhandlede forstand, som ikke er begrundet i et tvingende alment hensyn.

## V. Forslag til afgørelse

110. Henset til ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de af Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland) forelagte præjudicielle spørgsmål som følger:

- »1) Artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning vedrørende arveafgift, som i tilfælde af delvis arveafgiftspligt, der er begrænset til fast ejendom beliggende i indlandet, som finder anvendelse, når hverken arvelader eller arvingen var bosiddende på denne medlemsstats område på tidspunktet for dødsfaldet, fastsætter et personligt bundfradrag beregnet proportionalt med den del af formuen, hvoraf der skal svares arveafgift til den omhandlede medlemsstat i forhold til samtlige formueaktiver, mens dette bundfradrag ikke er begrænset i tilfælde af fuld arveafgiftspligt af denne formue, som finder anvendelse, hvis enten arvelader eller arvingen på tidspunktet for dødsfaldet var hjemmehørende i den omhandlede medlemsstat.
- 2) Artikel 63, stk. 1, TEUF og artikel 65 TEUF skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats lovgivning vedrørende beregningen af arveafgift, som i tilfælde af arveafgiftspligt, der er begrænset til fast ejendom beliggende i indlandet, hvilken begrænsning finder anvendelse, når hverken arvelader eller arvingen var bosiddende på denne medlemsstats område på tidspunktet for dødsfaldet, bestemmer, at forpligtelser vedrørende tvangsarv ikke kan fradrages, selv proportionalt, fra værdien af erhvervelse som følge af dødsfald, mens værdien af disse forpligtelser kan fratrækkes fuldt ud i tilfælde af fuld arveafgiftspligt, hvilket er tilfældet, hvis enten arvelader eller arvingen var hjemmehørende på tidspunktet for dødsfaldet i den nævnte medlemsstat.«

<sup>106</sup> – Jf. analogt Arens-Sikken-dommen, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis.