

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
MAZÁK

föredraget den 11 september 2007<sup>1</sup>

1. I detta mål begär Bundesfinanzhof en tolkning av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital. Vad målet särskilt gäller är tillämpningen av tyska arvskatteregler vad gäller egendom i form av jord- och skogsbruk, vilka gör skillnad på inhemsk egendom och sådan som innehas i en annan medlemsstat.

skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.”

**I — Tillämpliga bestämmelser**

*A — Gemenskapsrätten*

2. Artikel 56.1 EG (tidigare artikel 73b.1 i EG-fördraget) har följande lydelse: ”Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel

3. Å andra sidan föreskriver artikel 58 EG (tidigare artikel 73d i EG-fördraget) följande: ”1. Bestämmelserna i artikel [56 EG] skall inte påverka medlemsstaternas rätt att a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort, ... 3. De åtgärder och förfaranden som avses i [punkt 1] får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel [56].”

4. Vid en konferens mellan representanter för medlemsstaternas regeringar antogs den 7 februari 1992 en förklaring angående

<sup>1</sup> — Originalspråk: engelska.

artikel 73d i EG-fördraget<sup>2</sup> (nedan kallad Förklaringen) som har följande lydelse:

”Konferensen bekräftar att medlemsstaternas rätt att tillämpa bestämmelserna i sin skattelagstiftning enligt artikel 73d.1a i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen endast skall avse bestämmelser som föreligger vid utgången av år 1993. Denna förklaring gäller dock enbart kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstaterna.”

5. Arv och testamentsförordnanden förtecknas i punkt D under rubriken XI ”Personliga kapitalrörelser” i bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG.<sup>3</sup>

## B — Den nationella lagstiftningen

1. Arvsbeskattning av egendom belägen i en annan medlemsstat

6. Enligt 2.1 § första stycket första meningen i Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

(lag om arvsskatt och gåvoskatt, nedan kallad ErbStG), i den lydelse som var tillämplig år 1998, är arvingen skyldig att erlægga tysk arvsskatt för hela den av honom ärvda kvarlåtenskapen (inhemsk och utländsk) för det fall arvlåtaren vid sitt frånfalle var bosatt i Tyskland.

7. Under förutsättning att ett dubbelbeskattningsavtal inte är tillämpligt skall, enligt 21.1 § första meningen jämförd med 2.1 § första stycket punkt a ErbStG – i den mån det är relevant för målet – en arvtagare som i en annan stat skall betala skatt för sin utländska egendom som motsvarar tysk arvsskatt ha rätt att avräkna den utländska skatten från den tyska arvsskatten för det fall arvlåtaren vid sitt frånfalle var bosatt i Tyskland i den utsträckning som den utländska egendomen även blir föremål för tysk arvsbeskattning. Om arvet endast till en del består av utländsk egendom skall den tyska arvsskatten på denna del enligt 21.1 § andra meningen ErbStG beräknas så, att arvsskatten för hela den skattepliktiga kvarlåtenskapen inklusive den skattepliktiga utländska egendomen, fördelas i proportion till den skattepliktiga

2 — Detta skedde i samband med undertecknandet av slutakten och förklaringarna från Regeringskonferensen om Europeiska unionen (EGT C 191, s. 99).

3 — Direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (denna artikel upphävdes genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44).

utländska egendomens förhållande till hela den skattepliktiga kvarlåtenskapen.

3. Bestämmelser om beräkning av arvsskatt på jord- och skogsbruksegendom

2. Regler för värdering av jord- och skogsbruksegendom

10. ErbStG, i den lydelse som var tillämplig år 1998, medger grundavdrag för viss egendom. Såvitt gäller förvärv av jord- och skogsbruksegendom genom arv medger således 13a.1 § första stycket ett grundavdrag om 500 000 DEM (256 000 euro).

8. Enligt 12.6 § ErbStG jämförd med 31 § och 9 § Bewertungsgesetz (lag om värdering av egendom, nedan kallad BewG) skall utländsk egendom i form av jord- och skogsbruk liksom utländsk egendom i form av fastighet och egendom nedlagd i näringsverksamhet värderas till skäligt marknadsvärde som enligt 9.2 § BewG utgörs av det pris som kan erhållas vid försäljning under normala affärsförhållanden för egendom i samma skick.

11. Enligt 13a.2 § ErbStG, i den lydelse som var tillämplig år 1998, skall värdet av egendom i form av jord- och skogsbruksegendom efter avdrag av (objektrelaterade) grundavdraget enligt nyssnämnda bestämmelser tas upp till endast 60 procent. Slutligen begränsar 13a.4 § i den lagen ovan nämnda fördelar till särskilda fall, vilket innebär att fördelarna inte gäller för exempelvis jord- och skogsbruksegendom belägen utomlands.

### C — Internationell rätt

9. Enligt 12.3 § ErbStG värderas däremot egendom i form av jord- och skogsbruk i Tyskland som förvärvats efter den 31 december 1995 enligt ett särskilt förfarande som föreskrivs i 140–144 §§ BewG, vilket i regel medför ett värde om endast 10 procent av det gällande marknadsvärdet.

12. Det finns inget avtal mellan Tyskland och Frankrike för undvikande av dubbelbeskattning av arvsskatt.

## II — Faktiska omständigheter, förfarandet och tolkningsfrågan

13. Klaganden, Theodor Jäger, som är bosatt i Frankrike, är ensam arvinge efter sin mor. Hans mor dog år 1998 och var senast bosatt i Landau/Pfalz (Tyskland). I kvarlåtenskapen ingick fast egendom i Frankrike, som användes för jord- och skogsbruk och som enligt tysk inkomstskatterätt ingick i tillgångarna i två jord- och skogsbruksföretag när egendomen tillhörde den avlidna.

14. Vid förvärvet av denna fasta egendom i Frankrike, som värderades till 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM), påfördes fransk arvsskatt om 1 192 148 FRF. Genom beslut av den 3 januari 2000 fastställde Finanzamt Kusel-Landstuhl (nedan kallad Finanzamt) arvsskatten för klaganden till 17 405 DEM. Beslutet grundades på en nettobehållning om 1 737 167 DEM, varav den utländska kvarlåtenskapen utgjorde 1 618 152 DEM. De återstående 119 015 DEM utgjordes av inhemsk egendom.

15. Efter det personliga grundavdraget om 400 000 DEM återstod det avrundade beloppet om 1 337 100 DEM. På begäran av klaganden enligt 21 § ErbStG medgavs

avräkning för den franska arvsskatten på 354 306,38 DEM (1 192 148 FRF  $\times$  0,2972) med ett belopp om 236 644 DEM från skatten om 254 049 DEM.

16. Klagandens invändning mot Finanzamts skatteberäkning och hans överklagande till Finanzgericht var utan framgång. Han överklagade då Finanzgerichts beslut till Bundesfinanzhof, som har uppfattningen att det, i vart fall efter domstolens dom i målet Barbier,<sup>4</sup> är tveksamt om de tyska bestämmelserna<sup>5</sup> är förenliga med den fria rörligheten för kapital i den del som de har olika innehåll beroende på platsen där kvarlåtenskapen eller del därav är belägen vid tidpunkten för arvlåtarens död. Genom beslut av den 11 april 2006 vilandeförklarade Bundesfinanzhof målet och hänsköt följande fråga till domstolen för förhandsavgörande:

”Är det med avseende på arvsskatt förenligt med artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG)

4 — Dom av den 11 december 2003 i mål C-364/01, Barbier (REG 2003, s.I-15013).

5 — Det vill säga de rättsliga följderna av tillämpningen av 31 § BewG och utebliven tillämplighet av 13a § ErbStG för fast egendom i utlandet vid beskattning av egendom inom landet.

- a) att (utländsk) egendom i form av jord- och skogsbruk belägen i en annan medlemsstat skall värderas i förhållande till sitt marknadsvärde medan det för egendom i form av jord- och skogsbruk inom landet finns ett särskilt värderings-system som i regel medför att ett värde som endast utgör 10 procent av marknadsvärdet tillämpas, och

17. Skriftliga inlagor har ingetts av klaganden, Finanzamt, den tyska regeringen och kommissionen. Parterna har inte begärt muntlig förhandling och sådan har ej hållits.

### III — Bedömning

- b) att det vid förvärv av egendom i form av jord- och skogsbruk inom landet medges ett särskilt grundavdrag och att det resterande värdet endast skall tas upp till 60 procent,

#### A — Parternas huvudargument

när detta för en person som ärver en kvarlåtenskap, som dels består av egendom inom landet och dels utländsk egendom i form av jord- och skogsbruk, leder till att förvärvet av egendomen inom landet, på grund av att egendomen i form av jord- och skogsbruk är belägen i utlandet, påförs en högre arvsskatt än vad som hade varit fallet om även egendomen i form av jord- och skogsbruk hade varit belägen inom landet?”

18. *Klaganden* gör i huvudsak gällande att förhållandet att skatten på egendom utomlands endast till en del får räknas av innebär att den inhemska kvarlåtenskapen beskattas hårdare<sup>6</sup> och att detta innebär dubbelbeskattning som strider mot artikel 293 EG. Han menar att den tyska arvsskatten avseende inhemsk egendom blir högre än den skulle vara om utomlands belägen egendom i stället vore belägen i Tyskland och att följden därav begränsar den fria rörligheten för kapital.<sup>7</sup> Slutligen anser klaganden att

6 — Detta skulle inte ha varit fallet om kvarlåtenskapen ej hade omfattat fast egendom, oavsett om denna hade varit belägen utomlands eller i Tyskland.

7 — Den hänskjutande domstolen anför att med förevarande mål som exempel, med samma faktiska omständigheter men där Frankrike, och inte Tyskland, är platsen för den fasta egendomen, blir följden av en förhöjd beskattning av egendom inom landet uppenbar.

ifrågavarande bestämmelser inte omfattas av artikel 58 EG, eftersom de infördes efter år 1993 och att de ändå skulle innebära en förtäckt begränsning, i den mening som avses i artikel 58.3 EG. Det finns inget som motiverar en jämförelsevis mindre förmånlig behandling av jord- och skogsbruk som innehas i en annan medlemsstat.

avvikelsen därifrån enligt artikel 58.1a EG begränsas av artikel 58.3 EG, som föreskriver att nationella bestämmelser inte får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

19. *Finanzamt* och *den tyska regeringen* gör i huvudsak gällande att de nationella bestämmelserna i fråga inte strider mot den fria rörligheten för kapital och att de inte begränsar kapitalrörelser. Den tyska regeringen menar att skillnaden i värdering är alltför indirekt för att få inverkan på köpslutet. Inverkan av bestämmelserna i fråga skulle i vart fall vara en oundviklig följd av den lagenliga samexistensen mellan nationella skattesystem. Slutligen påstår den tyska regeringen att det värde som åsattes enligt tysk lag för egendom i Frankrike motsvarar det värde som följer av franska arvsskatteregler.

21. Klaganden har som svar på en skriftlig fråga från domstolen om det exakta datumet för det ursprungliga förvärvet i fråga bekräftat att hans far förvärvade den första egendomen den 9 augusti 1988 och den andra den 26 januari 1990.

## B — Överväganden

20. *Kommissionen* anser att den fria rörligheten för kapital begränsas när egendom i en annan medlemsstat beskattas hårdare än egendom i hemlandet. När det gäller berättigandet därför anser kommissionen att

22. Som en inledande anmärkning konstaterar jag att Bundesfinanzhofs begäran om förhandsavgörande inte gäller den nationella bestämmelsen i 21 § ErbStG rörande avräkning av den utländska (franska) arvsskatten. Domstolen kan därför, trots att klaganden menar att den nämnda bestämmelsen strider mot artikel 293 EG, inte anses ha blivit ombedd att pröva om sådan avräkning av skatten är förenlig med gemenskapsrätten.

## 1. Arvet i fråga som kapitalrörelse

23. Det bör noteras att enligt fast rättspraxis skall medlemsstaterna, trots att direkt beskattning faller inom deras behörighet, ändå utöva den behörigheten i enlighet med gemenskapsrätten,<sup>8</sup> däri inräknade de bestämmelser som fastlägger grundsatsen om fri rörlighet för kapital.

24. Det bör ihågkommas att artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG) fastställer den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna och mellan medlemsstater och tredje land. I det syftet föreskrivs i fördraget, i ett kapitel med rubriken ”Kapital och betalningar”, att alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land skall vara förbjudna.<sup>9</sup>

25. Vad gäller begreppet kapitalrörelse finns ingen definition därav i fördraget. Av fast rättspraxis framgår att eftersom artikel 56 EG i det väsentliga återger innehållet i artikel 1 i direktiv 88/361 och trots att det direktivet

antogs med stöd av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget (artiklarna 67–73 i EEG-fördraget har ersatts av artiklarna 73b–73g i EG-fördraget, nu artiklarna 56–60 EG), har den till direktivet bilagda nomenklaturen vad gäller ”kapitalrörelser” fortfarande samma vägledande betydelse när det gäller att definiera begreppet kapitalrörelser.<sup>10</sup>

26. Som nämnts i punkt 5 ovan förtecknas arv och testamentsförordnanden i punkt D under rubriken ”Personliga kapitalrörelser” i bilaga 1 till direktiv 88/361. Dessutom är det i beaktande av domstolens gällande praxis<sup>11</sup> ingen tvekan om att arv är kapitalrörelser enligt artikel 56 EG förutom då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat.

27. Det framgår också klart av omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen

8 — Se särskilt dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 16, av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier (REG 2005, s. I-2057), punkt 14, och, nyligen, av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, Van Hilten-van der Heijden (REG 2006, s. I-1957), punkt 36.

9 — Domen i det ovannämnda målet Van Hilten-van der Heijden, punkt 37.

10 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer (REG 1999, s. I-1661), punkt 21, och av den 5 mars 2002 i de förenade målen C-515/99, C-519/99–C-524/99 och C-526/99–C-540/99, Reisch (REG 2002, s. I-2157), punkt 30, samt domen i målet i Van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 8), punkt 39, och dom av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz (REG 2006, s. I-9521), punkt 41.

11 — Domen i målet Barbier (ovan fotnot 4) och domen i målet Van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 8).

som beskrivits ovan att ifrågavarande arv inte är begränsat till en enda medlemsstat.<sup>12</sup>

28. Vad gäller tiden för förvärv och den tyska regeringens argument att den ifrågavarande egendomen ursprungligen förvärvades (det vill säga köptes) före införandet av direktiv 88/361 (den 1 juli 1990), vilket således skulle beröva klaganden möjligheten att grunda någon rätt på direktivet och fördraget, anser jag att det faktiskt finns tre skilda förvärv i målet vid den nationella domstolen. Det första är klagandens fars köp av egendomen, det andra är klagandens mors förvärv av egendomen genom arv och det tredje är klagandens nu aktuella förvärv genom arv.

29. Den avgörande omständigheten i målet, vad avser domstolens bedömning, är arvlåtarens frånfälle, vilket inträffade år 1998. Den avgörande tidpunkten för bedömning av arvet i målet vid den nationella domstolen är dagen för förvärvet av egendomen, närmare bestämt klagandens förvärv, vilket skedde den dag som hans mor avled.

30. Kommissionen gör rätt i att framhålla att bedömningen att det arv som klaganden erhåller är den relevanta kapitalrörelsen inte enbart bekräftas av domskälen i målet Barbier, utan också av omständigheterna i det fallet. Där inträffade arvet 1993, efter genomförandet av direktiv 88/361 medan däremot de förvärv som den avlidne gjorde under sin livstid ägde rum mellan 1970 och 1988, det vill säga före införandet av det direktivet.

31. Härav följer att den ifrågavarande situationen skall bedömas enligt reglerna för fri rörlighet för kapital och att klaganden kan härleda rättigheter från direktiv 88/361 och fördraget.

2. Den nationella lagstiftningen som en restriktion för kapitalrörelse

32. Det är nödvändigt att utreda om nationell lagstiftning av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion för kapitalrörelser.

33. I det avseendet följer det av fast rättspraxis att sådana åtgärder som är förbjudna

12 — Se i det sammanhanget domen i målet Barbier (ovan fotnot 4), punkt 58, och domen i målet Van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 8), punkt 42.



enligt artikel 56.1 EG, i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser, omfattar sådana åtgärder som avskräcker personer som inte är bosatta i en viss medlemsstat från att investera i denna medlemsstat eller som avskräcker dem som är bosatta i denna medlemsstat från att investera i andra stater eller, när det gäller arv, som leder till en minskning av värdet på det arv som tillkommer en person som är bosatt i en annan stat än den medlemsstat i vilken de berörda tillgångarna finns och vilken tar ut arvsskatt för denna egendom.<sup>13</sup>

Följden av sådan åtskillnad, som främst består i olika metoder för värdering av egendomen i fråga, är att högre arvsskatt uttas av klaganden endast på grund av att den ärvda egendomen är belägen i en annan medlemsstat. Ifrågavarande lagar ger inte heller klaganden rätt att åtnjuta förmånen av den lägre värderingen vad gäller den del av arvet som är beläget i Frankrike. Som den nationella domstolen angav i sin begäran leder själva förvägran av fördelarna i de aktuella olika tyska bestämmelserna rörande jord- och skogsbruk belägen i Tyskland till högre skatt på egendom belägen i en annan medlemsstat.

34. Som generaladvokaten Mischo framhöll i sitt förslag till avgörande i målet Barbier<sup>14</sup> är det viktigt, även om effekterna för arvsskatten av att utöva fri rörlighet för kapital inte längre definitionsmässigt berör den avlidne, att dessa effekter riskerar att utgöra ett hinder för utövandet av den ovan nämnda friheten. Dessa effekter ingår i de övervakanden som måste göras av vederbörande i samband med beslutet att utnyttja rätten till fri rörlighet för kapital.

36. Såvitt gäller ärvd egendom belägen utomlands är värdet av den ärvda egendomen dessutom lägre i jämförelse med det fall där endast inhemsk egendom ingår. Detta är en följd av den högre skatten enligt de bestämmelser av det slag som föreligger i målet vid den nationella domstolen.<sup>15</sup>

35. Såsom de tillämpats i detta mål gör ErbStG (arvs- och gåvoskattelagen) och BewG (värderingslagen) skillnad mellan fall där den ärvda egendomen är belägen i Tyskland och fall där den är belägen utomlands.

37. Det framgår av fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital och av domstolens

13 — Se, för ett sådant resonemang, domen i målet Van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 8), punkt 44.

14 — Generaladvokaten Mischos förslag till avgörande i målet Barbier (ovan fotnot 4), punkterna 30 och 31.

15 — Med andra ord skulle klaganden genom arv från sin mor ha erhållit egendom med ett högre värde om den blivit föremål för en lägre beskattning, det vill säga om de förmånliga bestämmelserna som gäller för egendom inom landet också var tillämpliga beträffande egendom i utlandet.

praxis att vad som skall förhindras är minskning av det ekonomiska värdet av övergång av egendom genom arv som innehåller ett gränsoverskridande element i jämförelse med övergångar som är begränsade till Tyskland.

38. Ifrågavarande bestämmelser får till följd att investeringar i egendom belägen i en annan medlemsstat av personer boende i Tyskland blir mindre attraktiva än investeringar av liknande slag i Tyskland.

39. Detta gäller avseende värdering av egendomen, tillämpningen av det objektrelaterade undantaget och det skattefria beloppet enligt 13a § ErbStG.

40. De nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen får således till följd att den fria rörligheten för kapital begränsas.

### 3. Rättfärdigande av restriktionen

41. Medan artikel 56 EG innehåller ett generellt förbud mot restriktioner för

kapitalrörelse, klarlägger artikel 58.1a EG att det förbudet inte inkräktar på medlemsstaternas rätt att tillämpa lämpliga bestämmelser i sin skatterätt, som skiljer mellan skattebetalare vad gäller deras bosättningsort och platsen för deras investerade kapital. Den rätten är emellertid inskränkt genom artikel 58.3 EG, som föreskriver att den åtskillnad som medlemsstaterna gör mellan skattskyldiga vad gäller deras bosättningsort och platsen för deras investerade kapital inte får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.<sup>16</sup>

42. För att den nationella lagstiftning som skiljer mellan skattebetalare beroende på platsen där deras kapital är investerat skall anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital skall skillnaden i behandling gälla situationer som inte är objektivt jämförbara eller vara motiverade på grund av tvingande hänsyn till det allmänna intresset såsom behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang eller en effektiv skatteövervakning.<sup>17</sup>

16 — Vad gäller direkt beskattning har dessa grundsatser tillämpats upprepade gånger, i bland annat dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 28, och av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (REG 2006, s. I-8203), punkt 31.

17 — Se, för ett sådant resonemang, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkt 43, samt domarna i målen Manninen (ovan fotnot 16), punkt 29, och Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 16), punkt 32.

43. Därutöver skall skillnaden, för att vara motiverad, mellan skattebetalare vad gäller platsen där deras kapital är investerat inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med lagstiftningen i fråga.<sup>18</sup>

44. Som jag har nämnt i punkt 4 ovan har medlemsstaterna rätt enligt förklaringen att tillämpa artikel 58.1a EG endast vad avser tillämpliga bestämmelser som fanns i slutet av år 1993.

45. I detta mål är det uteslutet att tillämpa undantaget i artikel 58.1a EG redan på grund av att både 13a § ErbStG och 31 § BewG tillkom år 1996, vilket framgår av begäran om förhandsavgörande. Vad gäller den förstnämnda bestämmelsen anger den hänskjutande domstolen tydligt att de skattefördelar som föreskrivs däri inte förrän efter 1993 utsträcktes till egendom i form av jord- och skogsbruk och utvidgades ytterligare, vilket medför att artikel 58.1a EG saknar betydelse.

46. Vad gäller 31 § BewG anför den hänskjutande domstolen att det är tveksamt om artikel 58.1a EG kan åberopas då värderingen av inhemsk egendom i form av jord- och skogsbruk för beräkning av arvsskatt erhållit ny reglering i annan lag genom punkt 36 i artikel 1 i Jahressteuergesetz (årliga taxeringslagen) 1997,<sup>19</sup> nämligen i 140 § och följande paragrafer BewG, med retroaktiv verkan från den 1 januari 1996. Även om innehållet i den nya bestämmelsen delvis har ett samband med den tidigare regeln i 36 § och följande paragrafer BewG bör den bestämmelsen anses ha tillkommit efter år 1993.

47. Detta i sig självt förhindrar enligt min mening att ifrågavarande bestämmelser är motiverade enligt artikel 58 EG.

48. När det gäller berättigande på grund av tvingande hänsyn till det allmänna intresset måste för det första, som angetts ovan, fastställas om skillnad i behandling gäller fall som inte är objektivt jämförbara eller om sådan behandling rent objektivt kan vara motiverad av tvingande hänsyn till det allmänna intresset.

18 — Se, för ett sådant resonemang domarna i målen Verkooijen (ovan fotnot 17), punkt 43, och Manninen (ovan fotnot 16), punkt 29, samt Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 16), punkt 32.

19 — Jahressteuergesetz (årliga taxeringslagen; JStG) 1997 av den 20 december 1996 (BGBl.1996 I, s. 2049)

49. Arvingar till egendom belägen inom landet och arvingar till egendom belägen i en annan medlemsstat befinner sig i en jämförbar situation. Den tyska regeringen tycks inte bestrida den ståndpunkten i sitt yttrande. Om en arvlåtares senaste bosättningsort var i Tyskland, är arvingen skattskyldig för arvsskatt för hela kvarlåtenskapen (inhemsk och i utlandet). Det framgår klart av begäran om förhandsavgörande att arvingarna till egendom belägen i en annan medlemsstat beskattas hårdare, till följd av olika värderingsmetoder, än arvingarna till egendom belägen i Tyskland.

arvsskatten.<sup>20</sup> I andra hand söker den nationella lagstiftningen förhindra att jord- och skogsbruksföretag läggs ned, vilka garanterar produktivitet och arbetstillfällen och vilka har att fullgöra sina skyldigheter som följer av den nationella lagstiftningen. Det synes som om den fördelen är avsedd för företag som är belägna i landet med uteslutande av företag i andra medlemsstater.

51. Den tyska regeringen och Finanzamt hänvisar därutöver till samma påståenden som anges i den nationella domstolens begäran om förhandsavgörande i form av en synpunkt utformad av Finanzgericht. Å ena sidan har inte ett jord- och skogsbruksföretag samma utsträckta samhällliga skyldighet i en annan medlemsstat i EU och å andra sidan behöver inte de nationella myndigheterna i samma utsträckning beakta andra medlemsstaters liknande samhällsintressen.

50. Vad gäller villkoret att uppnå ett mål i det allmänna intresset gör den tyska regeringen, och även Finanzamt till viss del, gällande i huvudsak att den nationella lagstiftningen i första hand söker kompensera för nackdelen som uppstår för den som är föremål för arvsbeskattning – det vill säga att ta med i beräkningen en arvinges begränsade finansiella förmåga i en situation där han ej ärver likvida tillgångar utan egendom som är knuten till ett jordbruksföretag och att han icke tvingas att sälja eller avyttra för att betala

52. Vad gäller ståndpunkten att de nationella myndigheterna inte behövde beakta andra medlemsstaters liknande samhällsintressen delar jag kommissionens uppfattning att den grundar sig på förutsättningen att medlemsstaterna får särskilt gynna sin egen ekonomi vid tillämpning av bestämmelserna om fri rörlighet för kapital. Jag anser inte att ett gynnande av jord- och skogsbruk i det egna landet motiverar en restriktion för kapitalrörelser. I det avseendet har domstolen

20 – Även om bevarandet av sammanhållningen av skattesystemet icke förefaller ha diskuterats per se, anser den tyska regeringen att detta är jämförbart med det allmänna målet att söka ”kompensera för de nackdelar som uppstår för det företag som är föremål för arvsbeskattning”.

i domen Verkooijen<sup>21</sup> funnit att enligt fast rättspraxis innebär inte rent ekonomiska syften en tvingande orsak i det allmänna intresset som kan utgöra grund för en restriktion för en grundläggande frihet tillförsäkrad av fördraget. Visserligen må det ligga i det allmänna intresset att bevara arbetstillfällen och produktivitet samt att förhindra att sådana företag läggs ned, men det motiverar inte en restriktion för kapitalrörelser.

54. Argumentet att de tyska myndigheterna ej har tillgång till uppgifter om egendom belägen i andra medlemsstater är inte heller övertygande. Domstolen har funnit att eventuella svårigheter eller nackdelar av rent administrativ natur vid beskattningen inte är tillräckliga för att motivera en restriktion för kapitalrörelser.<sup>23</sup> I vart fall är skattskyldiga vanligtvis tvungna att tillhandahålla erforderlig information och handlingar för att visa bland annat det värde som görs gällande, vilket *prima facie* framstår som tillräckligt för att råda bot på den svårigheten. Dessutom erbjuder direktiv 77/799 om administrativt bistånd mellan skattemyndigheterna vad gäller direkt beskattning<sup>24</sup> ett lämpligt medel för att avhjälpa sådana svårigheter. Domstolen har framhållit att behöriga myndigheter i en medlemsstat alltid enligt detta direktiv får begära att behöriga myndigheter i en annan medlemsstat tillhandahåller dem all information som gör det möjligt för dem att säkerställa att det rätta skattebeloppet betalas enligt tillämplig lagstiftning.<sup>25</sup>

53. Vad beträffar den tyska regeringens jämförelse av syftet att kompensera för de nackdelar som direkt uppstår för det företag som träffas av arvsskatt med behovet att bevara skattesystemets inre sammanhang, har det inte klarlagts för domstolen hur detta inre sammanhang kan skadas av att inhemsk och utländsk jord- och skogsbruksegendom behandlas lika. Detta skulle inte hota det tyska skattesystemets inre sammanhang och skulle innebära ett mindre ingrepp i den fria rörligheten för kapital än vad som följer av ifrågasvarande bestämmelser.<sup>22</sup>

21 — Punkt 48 (ovan fotnot 17). Se, i detta avseende, även dom av den 25 juli 1991 i mål C-288/89, Antennevoorziening Gouda med flera (REG 1991, s. I-4007; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-331), punkt 10, och av den 28 april 1998 i mål C-158/96, Kohll (REG 1998, s. I-1931), punkt 41.

22 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Manninen (ovan fotnot 16), punkt 46.

23 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike (REG 2004, s. I-2229), punkt 29, och generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till yttrande i det målet, punkterna 29 och 30, domen i målet Manninen (ovan fotnot 16), punkt 54, dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), punkt 70.

24 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaterna behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64, som har ändrats flera gånger).

25 — Se bland annat dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 41, domarna i målen kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 23), punkt 31, och Centro di Musicologia Stauffer (ovan fotnot 16), punkt 50, samt dom av den 22 mars 2007 i mål C-383/05, Raffaele Talotta (REG 2007, s. I-2555), punkt 29, och av den 5 juli 2007 i mål C-522/04, kommissionen mot Belgien (REG 2007, s. I-501), punkt 52.

55. Jag vill också tillägga att den tyska regeringen inte har visat att de ifrågavarande bestämmelserna är nödvändiga och lämpliga för att utgöra tvingande skäl i det allmänna intresset.

56. Det framgår av ovanstående överväganden att den tyska regeringens skäl till stöd för ett rättfärdigande av ifrågavarande restriktion inte är övertygande.

#### **IV — Förslag till avgörande**

57. Jag anser därför att domstolen skall ge följande svar på de av Bundesfinanzhof hänskjutna frågorna:

I ett fall som det förevarande utgör artikel 56.1 EG (tidigare artikel 73b.1 i EG-fördraget) hinder för nationell lagstiftning avseende arvsbeskattning enligt vilken

- (a) egendom i form av jord- och skogsbruk belägen i en annan medlemsstat värderas till dess skäligena marknadsvärde (gällande marknadsvärde), medan ett särskilt värderingsförfarande gäller för inhemsk egendom i form av jord- och skogsbruk som i regel medför ett värde som endast utgör 10 procent av marknadsvärdet, och
- (b) vid värdering av förvärv av egendom i form av jord- och skogsbruk inom landet medges ett särskilt grundavdrag och det resterande värdet tas upp endast till 60 procent.