



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PAOLO MENGOZZI
föredraget den 12 juni 2013¹

Mål C-181/12

**Yvon Welte
mot
Finanzamt Velbert**

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland))

”Fri rörlighet för kapital — Artiklarna 56 EG, 57 EG och 58 EG — Arvsskatt — Arvlåtare och arvtagare med hemvist i Schweiz — Direktinvesteringar — Investeringar i fast egendom — Standstill-klausul — Motiveringar”

I – Inledning

1. Ska artiklarna 56 EG och 58 EG tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats nationella lagstiftning om arvsskatt, i vilken det föreskrivs att personer som saknar hemvist i Tyskland endast har rätt till ett grundavdrag på 2 000 euro vid arv, från en arvlåtare som saknar hemvist i landet, av en fastighet som är belägen i det landet, medan ett grundavdrag på 500 000 euro beviljas om arvlåtaren eller förvärvaren har sitt hemvist i den berörda medlemsstaten vid tidpunkten för frånfallet?

2. Denna fråga har hänskjutits av Finanzgericht Düsseldorf i ett mål mellan Yvon Welte, som är schweizisk medborgare med hemvist i Schweiz, och Finanzamt Velbert (nedan kallad Finanzamt). Målet avser kvarlåtenskapen efter Yvon Weltes maka, Frigga Ingeborg Welte-Schenkel, som avled 2009 i Schweiz. Frigga Ingeborg Welte-Schenkel var född i Tyskland, men blev schweizisk medborgare med hemvist i Schweiz när hon ingick äktenskap med Yvon Welte.

3. Som enda arvtagare erhöll Yvon Welte vid sin makas död en fastighet i Düsseldorf², vars värde vid tidpunkten för arvlåtarens frånfälle fastställdes till 329 200 euro. Arvlåtaren hade även konton i två banker i Tyskland där tillgodohavandena uppgick till totalt 33 689,72 euro. Vidare hade arvlåtaren konton i schweiziska banker där tillgodohavandena uppgick till totalt 169 508,04 euro.

4. Yvon Welte behövde inte erlägga någon arvsskatt i Schweiz.

5. I beslut av den 31 oktober 2011 fastställde Finanzamt att Yvon Welte skulle erlägga 41 450 euro i arvsskatt. Detta belopp erhöles genom att ett grundavdrag på 2 000 euro drogs av från beskattningsunderlaget, vilket hade fastställts endast på grundval av värdet av fastigheten i Düsseldorf, med avdrag för ett schablonbelopp avseende omkostnaderna i samband med arvsöverlåtelsen (10 300 euro).

¹ — Originalspråk: franska.

² — Vid förhandlingen i domstolen uppgav parterna i det nationella målet att fastigheten rymmer Frigga Ingeborg Welte-Schenkels föräldrahem, som hon själv hade ärvt några månader före sin död.

6. Enligt lagen om arvs- och gåvoskatt (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) (nedan kallad ErbStG),³ ska arvsskatt i situationer när varken arvlåtaren eller arvtagaren har hemvist i Tyskland erläggas för överförda tillgångar bestående av den avlidna personens "inhemska tillgångar" i den mening som avses i 121 § lagen om värdering av tillgångar (Bewertungsgesetz),⁴ vilket omfattar fastigheter belägna i Tyskland, med undantag för bankfordringar.⁵ Enligt 16 § ErbStG omfattas överföringar till make av ett grundavdrag på 500 000 euro som dras av från beskattningsunderlaget, utom när arvlåtaren och förvärvaren såsom i det nationella målet båda saknar hemvist i Tyskland, i vilket fall grundavdraget är 2 000 euro i enlighet med andra stycket i samma paragraf. Denna skillnad förklaras av att arvsskatten i det fallet att antingen arvlåtaren eller arvtagaren har sitt hemvist i Tyskland omfattar samtliga överförda tillgångar i enlighet med 2 § första stycket i ErbStG.

7. Finanzamt beslutade vid omprövning den 23 januari 2012 att inte bifalla Yvon Weltes yrkande om ett grundavdrag på 500 000 euro.

8. Yvon Welte överklagade detta beslut vid Finanzgericht Düsseldorf och anförde att skillnaden i behandling mellan skattskyldiga personer med hemvist i landet och skattskyldiga personer utan hemvist i landet begränsar den fria rörlighet för kapital som garanteras i EG-fördraget.

9. Enligt den hänskjutande domstolen är det tveksamt om 16 § andra stycket ErbStG är förenlig med artiklarna 56.1 EG och 58 EG. Enligt 16 § andra stycket ErbStG har Yvon Welte, i egenskap av begränsat skattskyldig, endast rätt till ett grundavdrag på 2 000 euro. Om arvlåtaren eller Yvon Welte hade haft hemvist i Tyskland vid tidpunkten för frånfallet, skulle Yvon Welte emellertid ha erhållit ett grundavdrag på 500 000 euro och skulle följaktligen inte ha behövt erlägga någon arvsskatt.

10. Den hänskjutande domstolen har påpekat att domstolen i domen i målet Mattner⁶ slog fast att artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för bestämmelsen i 16 § andra stycket ErbStG, i vilken det föreskrivs att det grundavdrag som vid beräkningen av gåvoskatt ska minska beskattningsunderlaget vid gåva i form av en i denna stat belägen fastighet är lägre, när givare och gåvotagare vid den tidpunkt då gåvan fullbordas har hemvist i en annan medlemsstat, än det grundavdrag som skulle ha tillämpats om åtminstone en av dessa vid samma tidpunkt hade haft sitt hemvist i förstnämnda medlemsstat.

11. Den hänskjutande domstolen har emellertid påpekat att förevarande mål skiljer sig från det ovannämnda målet Mattner på två punkter. Dels hade arvlåtaren och Yvon Welte vid tiden för frånfallet inte hemvist i en medlemsstat, utan i ett tredjeland. Dels utgjordes den kvarlåtenskap som Yvon Welte erhöll inte endast av arvlåtarens fastighet, utan även av tillgångar i tyska och schweiziska banker. Det kan därför vara berättigat att inte bevilja Yvon Welte hela grundavdraget på 500 000 euro, eftersom endast en del av kvarlåtenskapen i Tyskland beskattades.

12. Den hänskjutande domstolen är emellertid, mot bakgrund av domarna i målet A⁷ och det ovannämnda målet Mattner, tveksam till huruvida dessa argument kan motivera den skillnad i behandling som avses i det nationella målet mellan personer som har hemvist i landet och personer som inte har hemvist i landet. Den hänskjutande domstolen anser framför allt att den omständigheten att Yvon Welte endast beviljades ett grundavdrag på 2 000 euro går utöver vad som är nödvändigt för

3 — I den lydelse som offentliggjordes den 27 februari 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), ändrad genom artikel 1 i lagen om reform av arvsskattesystemet och värderingsreglerna (Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) av den 24 december 2008 (BGBl. 2008 I, s. 3018, 1997 I, s. 3018).

4 — I lydelsen enligt den årliga skattelagen (Jahressteuergesetz) av den 20 december 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2049), ändrad genom 2 § i lagen om reform av arvsskattesystemet och värderingsreglerna av den 24 december 2008.

5 — Arvsskatt på bankfordringar tycks också omfattas av behörigheten för arvlåtarens hemviststat, enligt artikel 8 i avtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Schweiziska edsförbundet av den 30 november 1978 för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatt på arv (BGBl. 1980 II, s. 594).

6 — Dom av den 22 april 2010 i mål C-510/08, Mattner (REU 2010, s. I-3553), punkt 56.

7 — Dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A (REG 2007, s. I-11531), punkterna 27 och 31.

att garantera lika behandling med personer som har hemvist i landet. Värdet på fastigheten i Düsseldorf, som är den enda tillgång som beskattats, uppgår till 329 200 euro, vilket motsvarar nästan 62 procent av kvarlåtenskapens hela värde, vilket är 532 397 euro. Att drygt 38 procent av värdet på kvarlåtenskapen inte har beskattats kan således knappast motivera ett avdrag på 2 000 euro i stället för 500 000 euro.

13. Mot denna bakgrund beslutade den hänskjutande domstolen att vilandeförklara målet och ställa den tolkningsfråga till domstolen som återges ovan i punkt 1. Skriftliga yttranden har inkommit till domstolen från sökanden i det nationella målet, den tyska regeringen och Europeiska kommissionen. Dessa parter samt den belgiska regeringen har även utvecklat sin talan vid förhandlingen som hölls den 13 mars 2013.

II – Bedömning

A – Föremålet för tolkningsfrågan

14. Yvon Welte har i sina yttranden föreslagit att domstolen i sitt svar på tolkningsfrågan ska ta hänsyn till det avtal som ingåtts mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, om fri rörlighet för personer, vilket undertecknades i Luxemburg den 21 juni 1999 och trädde i kraft den 1 juni 2002⁸ (nedan kallat avtalet om fri rörlighet för personer).

15. Det är riktigt att även om den hänskjutande domstolen inte har ställt någon fråga till domstolen om tolkningen av ovannämnda avtal, har domstolen möjlighet att, för att kunna ge den domstol som har begärt ett förhandsavgörande ett användbart svar, med hänsyn till de faktiska och rättsliga omständigheterna i det nationella målet och de yttranden som ingetts till EU-domstolen av de berörda parterna, beakta normer i unionens rättsordning, vilka den hänskjutande domstolen inte har hänvisat till i sin tolkningsfråga.⁹

16. Enligt min mening var det emellertid korrekt av den hänskjutande domstolen att inte ställa någon fråga till domstolen om tolkningen av avtalet om fri rörlighet för personer mellan unionen och dess medlemsstater respektive Schweiziska edsförbundet, eftersom Yvon Weltes situation inte omfattas av avtalets tillämpningsområde.

17. Det bör erinras om att avtalet om fri rörlighet för personer, enligt artikel 1 a–d däri, syftar till att, till förmån för de avtalsslutande parternas medborgare, ge rätt till inresa, vistelse, upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet som arbetstagare och etablering som egenföretagare samt rätt att stanna kvar på de avtalsslutande parternas territorier, underlätta tillhandahållandet av tjänster på dessa parters territorier, ge personer som inte utövar ekonomisk förvärvsverksamhet i värdlandet rätt till inresa och vistelse, och ge samma levnads-, anställnings- och arbetsvillkor som de egna medborgarna har rätt till.

18. Det framgår emellertid att Yvon Welte, som är bosatt i Schweiz, inte på något sätt vill arbeta eller etablera sig i en av unionens medlemsstater, eller tillhandahålla tjänster i den mening som avses i artikel 1 a–c i avtalet om fri rörlighet för personer, utan vill att de skattelättnader som i Tyskland tillämpas på arv när arvlåtaren eller arvtagaren vid tidpunkten för arvlåtarens frånfälle har hemvist i denna medlemsstat även ska tillämpas på den kvarlåtenskap som hans maka lämnat honom.

8 — EGT L 114, 2002, s. 6.

9 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden (REG 2006, s. I-1957), punkterna 25 och 26 och där angiven rättspraxis, och av den 15 juli 2010 i mål C-70/09, Hengartner och Gasser (REU 2010, s. I-7233), punkterna 27 och 28.

19. När det gäller rätten till samma levnadsvillkor som de egna medborgarna, vilken föreskrivs i artikel 1 d i avtalet, har Yvon Welte i sina yttranden visserligen inte preciserat vilka bestämmelser i avtalet han anser är relevanta för svaret på tolkningsfrågan, men enligt min åsikt är det endast artikel 25 i bilaga I till avtalet, med rubriken ”Förvärv av fast egendom”, som kan ha ett samband med föremålet för tvisten i det nationella målet.

20. Med en person som har samma rätt att förvärva fast egendom som medborgare i värdlandet avses emellertid enligt denna artikel en medborgare (en fysisk person) i en avtalslutande part ”som har uppehållstillstånd” i värdlandet eller som är ”gränsarbetare”,¹⁰ det vill säga som utövar ekonomisk förvärvsverksamhet i nämnda land, utan att emellertid uppehålla sig där. Ingen av omständigheterna i förevarande mål ger anledning att anse att Yvon Welte uppfyller något av dessa villkor. När det gäller den kategori medborgare som åtnjuter uppehållsrätt i värdlandet, utan att ha sin huvudsakliga bostad där, såsom är fallet med gränsarbetare, preciseras i artikel 25 i bilaga I till avtalet om fri rörlighet för personer att avtalet ”inte [ska] påverka gällande regler i värdlandet om renodlad kapitalplacering” – en princip som med desto större skäl bör gälla i situationer som inte omfattas av avtalets tillämpningsområde, om inte annat följer av bestämmelserna i EG-fördraget.

21. Jag föreslår därför att domstolen i sitt svar på tolkningsfrågan inte ska beakta avtalet om fri rörlighet för personer.

22. Eftersom Yvon Welte har sitt hemvist i Schweiz, det vill säga i ett tredjeland, och med hänsyn till domstolens rättspraxis om fri rörlighet för kapital, kan det däremot vara användbart att i svaret ta med överväganden som avser tolkningen av artikel 57.1 EG, vilken den hänskjutande domstolen inte uttryckligen har hänvisat till, men som ändå har varit föremål för de berörda parternas yttranden.

23. Som bekant tillåter artikel 57.1 EG, på de villkor som där anges och trots det förbud mot restriktioner för den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna och tredjeländer som föreskrivs i artikel 56.1 EG, restriktioner som enligt nationell lagstiftning var i kraft den 31 december 1993, när kapitalrörelserna i fråga gäller ”direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader”.

24. Det är riktigt att gränsöverskridande arv, i egenskap av ”personliga” kapitalrörelser enligt den nomenklatur som utgör bilaga till direktiv 88/361/EEG,¹¹ vilken enligt rättspraxis endast är vägledande, eftersom fördraget inte innehåller någon definition av begreppet kapitalrörelser,¹² inte finns med bland de kategorier som förtecknas i artikel 57.1 EG och att medlemsstaterna inte har tillåtelse att utsträcka denna bestämmelses materiella tillämpningsområde till andra transaktioner än de som där anges.¹³

10 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 februari 2010 i mål C-541/08, Fokus Invest (REU 2010, s. I-1025), punkterna 35 och 36.

11 — Se rubrik XI i bilaga I till rådets 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, som avser framför allt transaktioner genom vilka hela eller en del av en persons kvarlåtenskap överförs, antingen under personens levnad eller efter dennes frånfälle. På denna grundval har domstolen slagit fast att arv utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EG, utom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat. Se, bland annat, domen i målet van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 9), punkt 42, dom av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl. (REG 2008, s. I-6845), punkt 39, och i mål C-43/07, Arens-Sikken (REG 2008, s. I-6887), punkt 30, av den 12 februari 2009 i mål C-67/08, Block (REG 2009, s. I-883), punkt 20, och av den 15 oktober 2009 i mål C-35/08, Busley och Cibrian Fernandez (REG 2009, s. I-9807), punkt 18.

12 — Se särskilt domarna i målen Eckelkamp m.fl. (ovan fotnot 11), punkt 38, Arens-Sikken (ovan fotnot 11), punkt 29, och Block (ovan fotnot 11), punkt 19.

13 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 1995 i de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Sanz de Lera m.fl. (REG 1995, s. I-4821), punkterna 35–37.

25. Man bör emellertid, såsom kommissionen gjorde i sina yttranden, ställa frågan om vilka konsekvenser resonemanget i domstolens dom i målet Scheunemann¹⁴ kan ha för avgörandet av förevarande mål. I domen i det målet slog domstolen i huvudsak fast att skattemässig behandling av arv inte rättsligt kan kvalificeras så att den automatiskt omfattas av tillämpningsområdet för artikel 63.1 FEUF (tidigare artikel 56.1 EG), eftersom den rättsliga kvalificeringen är beroende av vilka tillgångar som ingår i arvet. När den tillgång som är föremål för arvet blir ett avgörande kriterium för att fastställa vilken av de fria rörligheterna som är tillämplig, såsom var fallet i det ovannämnda målet Scheunemann, finns det desto större skäl att anse att detta kriterium även är relevant när det gäller tillämpningen av undantag från en av dessa fria rörligheter.

26. Med andra ord, om ett gränsöverskridande arv utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EG och i princip inte omfattas av det materiella tillämpningsområdet för artikel 57.1 EG, kan den sistnämnda bestämmelsen ändå vara tillämplig med hänsyn till föremålet för arvet, som i förevarande fall utgörs av fast egendom.

27. Under dessa omständigheter är det lämpligt att i det aktuella målet undersöka huruvida artikel 57.1 EG är tillämplig, efter att först ha undersökt huruvida den nationella åtgärden i fråga utgör en restriktion för den fria rörligheten i den mening som avses i artikel 56.1 EG.

B – Huruvida det föreligger en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EG

28. Sådana åtgärder som är förbjudna enligt artikel 56.1 EG, i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser, omfattar bland annat sådana åtgärder som avskräcker personer som inte har sitt hemvist i en viss medlemsstat från att investera i denna medlemsstat och sådana åtgärder som minskar värdet på arvet för en person som har sitt hemvist i en annan stat – således inbegripet ett tredjeland – än den medlemsstat där de aktuella tillgångarna finns, och som innebär en beskattning av dessa tillgångar.¹⁵

29. Den nationella skattelagstiftning som avses i det nationella målet, enligt vilken ett grundavdrag enligt schablon på 2 000 euro ska dras av från beskattningsunderlaget för de överförda tillgångarna när arvlåtaren och arvtagaren vid tidpunkten för arvlåtarens frånfälle har hemvist i en annan stat än den medlemsstat där de skattepliktiga tillgångarna finns, medan motsvarande avdrag är 500 000 euro i det fallet att antingen arvlåtaren eller arvtagaren har sitt hemvist i nämnda medlemsstat, innebär att en sammantaget högre arvsskatt tas ut på arv som överförs till personer som inte har sitt hemvist i medlemsstaten, vilket är fallet i det nationella målet.¹⁶

14 — Dom av den 19 juli 2012 i mål C-31/11, Scheunemann, punkterna 21–23. I det målet utgjordes den kvarlåtenskap som överfördes till en tysk medborgare av en andel på 100 % i ett kapitalbolag med säte i Kanada, för vilken tysk lagstiftning uteslöt vissa skattelättnader. Domstolen slog fast (se punkterna 31–34 i domen) att denna situation innebar en möjlighet att utöva ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och verksamhet och följaktligen borde prövas mot bakgrund av bestämmelserna om etableringsfrihet, vilka inte är tillämpliga på förbindelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer. Det bör påpekas att domstolen tidigare hade tillämpat bestämmelserna om etableringsfrihet i samband med skattelagstiftning rörande arvsskatt tillämplig på ett familjeägt bolag där upp till 50 procent av bolagskapitalet innehafts av den avlidne. Se dom av den 25 oktober 2007 i mål C-464/05, Geurts och Vogten (REG 2007, s. I-9325), punkterna 13 och 14.

15 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat domarna i målen van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 9), punkt 44, och Block (ovan fotnot 11), punkt 24, samt dom av den 10 februari 2011 i mål C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach (REU 2011, s. I-497), punkt 22. Målet van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 9) avsåg kvarlåtenskapen efter en nederländsk medborgare som hade sitt skattemässiga hemvist i Schweiz vid tidpunkten för sin bortgång.

16 — Se även, för ett liknande resonemang, domen i målet Arens-Sikken (ovan fotnot 11), punkterna 38 och 40, avseende nationell lagstiftning enligt vilken olika beräkningsmetoder tillämpas för att fastställa den arvsskatt som faktiskt ska erläggas vid överföringen av tillgångarna, beroende på om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i den medlemsstat där den fastighet som är föremål för arvet är belägen eller inte.

30. En sådan skattemässig nackdel kan avhålla personer som inte har sitt hemvist i den medlemsstat där de skattepliktiga tillgångarna finns från att investera i denna medlemsstat, och särskilt från att, såsom är fallet i det nationella målet, köpa fast egendom eller behålla den som en del av sina tillgångar. Den nationella lagstiftning som avses utgör således en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EG.

31. En sådan restriktion kan emellertid tillåtas enligt unionsrätten, om den skillnad i behandling som gett upphov till restriktionen avser situationer som inte är objektivt jämförbara,¹⁷ vilket den tyska och den belgiska regeringen har hävdad är fallet i det aktuella målet. Dessa båda regeringar har gjort gällande att endast den stat där arvlåtaren hade sitt hemvist och i vilken arvsöverlåtelsen sker är i stånd att beakta hela kvarlåtenskapen. Eftersom Tyskland, till skillnad från när det är fråga om personer med hemvist i Tyskland, endast har begränsad beskattningsrätt när det gäller arv där varken arvlåtaren eller arvtagaren vid tidpunkten för frånfallet har sitt hemvist i Tyskland, kan denna medlemsstat således rent logiskt endast bevilja ett begränsat grundavdrag i sistnämnda fall.

32. Det bör påpekas att domstolen tidigare har ogillat en liknande argumentering i domarna i de ovannämnda målen *Eckelkamp m.fl.*, *Arens-Sikken* och *Mattner*. De båda förstnämnda målen avsåg huruvida nationella bestämmelser om arvsskatt som var tillämpliga på fastigheter och innebar olika behandling beroende på arvlåtarens hemvist var förenliga med den fria rörligheten för kapital. Det tredje målet avsåg den tyska skattelagstiftning som avses i det aktuella målet och dess tillämpning vid gåva i form av en fastighet mellan levande personer.

33. Oberoende av särdragen i dessa olika mål tillämpade domstolen i huvudsak samma resonemang i alla tre målen och slog fast att situationen för personer med hemvist i landet och situationen för personer utan hemvist i landet var objektivt jämförbara. Domstolens resonemang grundade sig på den nationella lagstiftningens inre sammanhang och kan sammanfattas på följande sätt: Eftersom medlemsstaten tillämpar i princip samma former och villkor för beskattning av den tillgång som är föremål för arvet eller gåvan, oberoende av kriteriet huruvida de berörda personerna har hemvist i landet,¹⁸ kan detta kriterium inte motivera en skillnad i behandlingen mellan personer med hemvist i landet och personer utan hemvist i landet vid fastställandet av och beviljandet av en skattelättnad, oavsett om denna tar formen av en avdragsrätt för skulder som belastar en fastighet (vilket var fallet i målen *Eckelkamp m.fl.* och *Arens-Sikken*) eller ett grundavdrag (domen i målet *Mattner*).¹⁹

34. Det är riktigt att den hänskjutande domstolen i det aktuella målet har betonat att kvarlåtenskapen efter *Frigga Ingeborg Welte-Schenkel* omfattar såväl fast egendom som lösa tillgångar, vilket är en omständighet som kan förefalla innebära en skillnad från de tre ovannämnda målen, vilka alla avsåg tvister som rörde överförda tillgångar i form av en enda fast egendom.

35. Jag anser emellertid inte att man av denna omständighet kan dra slutsatsen i det aktuella målet att situationen för personer utan hemvist i Tyskland och situationen för personer med hemvist i Tyskland inte är objektivt jämförbara.

36. Denna typ av överväganden bidrar enligt min mening till en processuell osäkerhet eller innebär en avgränsning av tvisten i det nationella målet. Även om det är riktigt att tolkningsfrågorna i det ovannämnda målet *Arens-Sikken* uteslutande avsåg den skattemässiga behandlingen av arvlåtarens del i en fastighet i ett fall där arvlåtaren inte hade sitt hemvist i den medlemsstat där fastigheten var belägen (Nederländerna), omfattade själva arvet även andra tillgångar, vars skattemässiga behandling

17 — Se, bland annat, domarna i målen *Mattner* (ovan fotnot 6), punkt 30, och *Missionswerk Werner Heukelbach* (ovan fotnot 15), punkt 29.

18 — Bland annat när det gäller släktskapsbanden och tillgångarnas värde, vilka bestämmer beskattningsunderlaget, samt skatteskalen och skattesatsen.

19 — Se domarna i målen *Eckelkamp m.fl.* (ovan fotnot 11), punkterna 62–63, *Arens-Sikken* (ovan fotnot 11), punkterna 56–57, respektive *Mattner* (ovan fotnot 6), punkterna 36–38.

inte var föremål för begäran om förhandsavgörande.²⁰ Konungariket Nederländerna hade för övrigt en lika begränsad beskattningsrätt som Förbundsrepubliken Tyskland har i det aktuella målet. Nederländernas beskattningsrätt med avseende på kvarlåtenskapen efter en arvlåtare som inte hade sitt hemvist i Nederländerna vid tidpunkten för sitt frånfälle, vilket var fallet med fru Arens-Sikkens make, var begränsad till "inhemsk egendom", det vill säga fast egendom belägen i Nederländerna och därtill hörande rättigheter.²¹ Denna omständighet hindrade emellertid inte domstolen från att för lösningen i det ovannämnda målet Arens-Sikken anse att skattskyldiga som inte har sitt hemvist i landet, men som är begränsat skattskyldiga i Nederländerna, befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för skattskyldiga med hemvist i Nederländerna, vilka är obegränsat skattskyldiga i denna medlemsstat.

37. Det framgår att i enlighet med tysk lagstiftning har den lösa egendom som ingår i kvarlåtenskapen efter Frigga Ingeborg Welte-Schenkel inte beaktats i beskattningsunderlaget i Tyskland och att det nationella målet följaktligen är avgränsat till den skattemässiga behandlingen av den fastighet som maken ärvt.

38. Enligt min åsikt finns det ingen grundläggande skillnad mellan denna situation och beskattningen av ett arv som en person med hemvist i Tyskland och som är obegränsat skattskyldig i Tyskland erhåller antingen som arvlåtarens make eller som arvtagare, och vilket endast avser en enda fast egendom belägen i Tyskland. I det fallet beviljas en sådan person med hemvist i Tyskland det omtvistade grundavdraget på 500 000 euro även om kvarlåtenskapen är begränsad.

39. För det fallet att domstolen skulle anse att man bör beakta den omständigheten att det arv som Yvon Welte erhållit omfattar olika slag av tillgångar, utgör fastigheten i fråga emellertid nästan 62 procent av värdet av hela kvarlåtenskapen, vilket den hänskjutande domstolen också har betonat, och de övriga delarna av arvet har inte beskattats. Även om man, tvärtemot domstolens resonemang i domarna i de ovannämnda målen Eckelkamp m.fl., Arens-Sikken och Mattner, skulle godta den tyska regeringens argumentering att det i förevarande mål är möjligt att analogt tillämpa rättspraxisen i målen Schumacker²² och D²³, vilka avsåg skatt på inkomst och kapital, enligt vilken situationen för personer med hemvist i landet och situationen för personer utan hemvist i landet som regel inte är jämförbara,²⁴ finns en väsentlig del, eller till och med huvuddelen, av kvarlåtenskapen i det nationella målet i den medlemsstat där den fastighet som omfattas av arvet är belägen och enligt min mening är det således denna medlemsstat som är bäst ägnad att beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation vid tillämpningen av det omtvistade grundavdraget.²⁵ Den omständigheten, vilken har påpekats av den hänskjutande domstolen, att ingen arvsskatt har tagits ut enligt skattelagstiftningen i Yvon Weltes hemviststat, borde nämligen analogt med den rättspraxis som utvecklats inom området inkomstskatt,²⁶ likställas med en situation där det inte föreligger någon "inkomst" genom arv i den staten, vilket innebär att det bör vara den medlemsstat där fastigheten – vilken utgör nästan hela värdet av den skattepliktiga kvarlåtenskapen – är belägen som ska beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation, eftersom denna situation i annat fall inte kommer att beaktas i någon av de båda staterna.²⁷

20 — Se domen i målet Arens-Sikken (ovan fotnot 11), punkt 17.

21 — Ibidem, punkterna 7 och 8.

22 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkterna 31, 32 och 34. Se även dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind (REG 1999, s. I-5451), punkterna 22 och 23.

23 — Dom av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D (REG 2005, s. I-5821), punkt 38.

24 — Det är emellertid tveksamt om någon analogi alls föreligger, eftersom arvsskatten, i motsats till inkomstskatt och förmögenhetsskatt, inte är beroende av den skattskyldiges skatteförmåga, utan av släktskapsbanden med arvlåtaren och kvarlåtenskapens värde.

25 — Se, analogt, när det gäller inkomstskatt, domarna i målen Schumacker (ovan fotnot 22), punkterna 36 och 37, och Gschwind (ovan fotnot 22), punkt 27.

26 — Se, bland annat, dom av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin (REG 2004, s. I-6443), punkterna 17 och 18, av den 25 januari 2007 i mål C-329/05, Meindl (REG 2007, s. I-1107), punkt 26, och av den 10 maj 2012 i mål C-39/10, kommissionen mot Estland, punkt 53.

27 — Se, analogt, bland annat domarna i målen Wallentin (ovan fotnot 26), punkt 17, och kommissionen mot Estland (ovan fotnot 26), punkt 53.

40. Av det ovan anförda följer att domstolen, oberoende av vilket resonemang den tillämpar vid prövningen av huruvida situationen för personer med hemvist i landet och situationen för personer utan hemvist i landet är objektivt jämförbara i det aktuella målet, borde komma fram till samma slutsats och följaktligen slå fast att den åtgärd som avses i det nationella målet utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital som inte kan godtas, utom om den omfattas av standstill-klausulen i artikel 57.1 EG, eller kan motiveras av ett tvingande skäl av allmänintresse.

C – Huruvida artikel 57.1 EG är tillämplig

41. Som jag har angett ovan ger artikel 57.1 EG medlemsstaterna befogenhet att gentemot tredjeländer behålla restriktioner som var i kraft den 31 december 1993 och som avser kapitalrörelser som gäller ”direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom”.

42. Det råder ingen tvekan om att Schweiziska edsförbundet ska anses vara ett tredjeländ i den mening som avses i denna bestämmelse,²⁸ men det är inte lika enkelt att avgöra huruvida den tyska lagstiftning som avses i det nationella målet omfattas av det tidsmässiga och materiella tillämpningsområdet för denna standstill-klausul.

43. När det gäller det tidsmässiga tillämpningsområdet för artikel 57.1 EG, bör det påpekas att ErbStG i den lydelse som avses i det aktuella målet antogs efter den 31 december 1993.

44. Domstolen har emellertid tidigare förklarat att alla nationella bestämmelser som antagits efter detta datum inte enbart av denna anledning automatiskt är uteslutna från den undantagsordning som har inrättats genom unionsrätten. En bestämmelse omfattas nämligen av en sådan undantagsordning om den till sitt innehåll är identisk med tidigare lagstiftning eller om den enbart reducerar eller undanröjer ett hinder för utövandet av unionsrättsliga rättigheter och friheter som förekommer i tidigare lagstiftning. En lagstiftning som grundar sig på en annan logik än den som låg till grund för de äldre bestämmelser som var i kraft den 31 december 1993 och som innebär att nya förfaranden införs omfattas däremot inte av undantagsordningen. I det fallet kan lagstiftningen i fråga inte jämföras med lagstiftning som var i kraft vid den tidpunkten.²⁹

45. Av den hänskjutande domstolens svar på domstolens begäran om klagörenden framgår att bortsett från de grundavdragsbelopp som beviljas enligt ErbStG tillämpades den skillnad i behandling som avses i det aktuella målet redan enligt lagen i dess lydelse av den 19 februari 1991 och dess ändrade lydelse av den 21 december 1993.

46. Med undantag för avdragsbeloppen är ErbStG, i sin lydelse efter den 31 december 1993, således till sitt innehåll och sin logik identisk med den lydelse som var i kraft före det datumet. Den omständigheten att avdragsbeloppen har ändrats och att skillnaden mellan de beviljade avdragen har ökat, vilket kommissionen har påpekat, innebär emellertid inte att logiken i denna lag har ändrats efter den 31 december 1993 eller att nya förfaranden för personer med hemvist i tredjeländ har införts från och med det datumet i den mening som avses i ovannämnda rättspraxis.

28 — Artikel 57.1 EG är inte tillämplig på de tre övriga staterna i Europeiska frihandelssammanslutningen (Efta), det vill säga Island, Norge och Liechtenstein, som är avtalsslutande parter i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), eftersom rörligheten för kapital, i deras förbindelser med varandra och med unionens medlemsstater, regleras av artikel 40 i det avtalet, vilken i huvudsak är identisk med artikel 56.1 EG. Se dom av den 23 september 2003 i mål C-452/01, Ospelt och Schlössle Weissenberg (REG 2003, s. I-9743), punkterna 30–32, och beslut av den 24 juni 2011 i mål C-476/10, projektart m.fl. (REU 2011, s. I-5615), punkterna 36–38, i vilket situationen i Schweiziska edsförbundet ställs mot situationen i de tre övriga Efta-staterna, som är parter i EES-avtalet.

29 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck (REG 2007, s. I-4051), punkt 41, och domarna i målen A (ovan fotnot 7), punkt 49, och Fokus Invest (ovan fotnot 19), punkt 42. Se även dom av den 5 maj 2011 i mål C-384/09, Prunus och Polonium (REU 2011, s. I-3319), punkt 36.

47. Mot bakgrund av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat anser jag därför att det villkor avseende det tidsmässiga tillämpningsområdet (*ratione temporis*) som anges i artikel 57.1 EG är uppfyllt.

48. Jag anser däremot inte att lagstiftningen i fråga omfattas av denna artikels materiella tillämpningsområde, av de skäl som anges nedan.

49. Det är, för det första, tveksamt huruvida kapitalrörelser som gäller arv som erhållits av tredjelandsmedborgare och som regleras i en medlemsstats skattelagstiftning utgör "direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom" i den mening som avses i artikel 57.1 EG.

50. Som jag har angett ovan har domstolen hittills, i avsaknad av en definition av begreppet kapitalrörelser, systematiskt hänvisat till definitionerna i nomenklaturen i bilaga I till direktiv 88/361 och tillhörande förklaringar, såväl när det gäller tolkningen av artikel 56 EG som tolkningen av artikel 57 EG.³⁰ Medan arv emellertid omfattas av kategori XI i nomenklaturen, med rubriken "Personliga kapitalrörelser", omfattas direkta investeringar, med vilket enligt förklaringarna avses "investeringar av alla slag ... som har till syfte att upprätta varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och den företagare eller det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet", av kategori I i samma nomenklatur.

51. Artikel 57.1 EG ska dessutom tolkas strikt, eftersom den utgör ett undantag från en särskilt vittomfattande frihet som föreskrivs i unionsrätten.³¹ Jag anser följaktligen inte att denna bestämmelse kan utsträckas till gränsöverskridande arv som involverar tredjelandsmedborgare.

52. Vidare är artikel 57.1 EG, enligt min åsikt, inte tillämplig i en sådan situation som den som avses i det nationella målet, och detta inte ens om man skulle godta kommissionens synsätt, vilket den utvecklats analogt med domen i det ovannämnda målet Scheunemann, och enligt vilket bestämmelserna om gränsöverskridande arv är beroende av föremålet för arvet, som i förevarande fall utgörs av fast egendom.³²

53. Även i detta hänseende kan det hänvisas till nomenklaturen och de tillhörande förklaringarna.

54. Enligt nomenklaturen omfattar de investeringar i fast egendom som avses i kategori II, och som i förklaringarna definieras som "[k]öp av byggnader och mark samt uppförande av byggnader i privat regi i vinstsyfte eller för personligt bruk", investeringar "i den mån de ej omfattas av [kategori] I", det vill säga direkta investeringar.

55. "Direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom"³³ i artikel 57.1 EG bör följaktligen förstås som investeringar i fast egendom som utgör direktinvesteringar, det vill säga, för att parafrasera förklaringarna, investeringar i fast egendom som skapar eller upprätthåller direkta förbindelser med en företagsledare eller ett företag i syfte att utöva en ekonomisk verksamhet.

56. Investeringar i fast egendom som erhållits genom arv och inte har något samband med fullgörandet av en ekonomisk verksamhet omfattas däremot inte av tillämpningsområdet för artikel 57.1 EG.

30 — Se, bland annat, domen i målet Holböck (ovan fotnot 29), punkt 34 och där angiven rättspraxis.

31 — Se även, för ett liknande resonemang, punkt 64 i generaladvokaten Cruz Villalóns förslag till avgörande i målet Prunus och Polonium (ovan fotnot 29).

32 — Det bör påpekas att i motsats till fallet med en överföring av arv som utgörs av andelar i ett bolag, vilken – enligt den rättspraxis som följer av domarna i målen Geurts och Vogten (ovan fotnot 14) samt Scheunemann (ovan fotnot 14) – kan omfattas av tillämpningsområdet för bestämmelserna om etableringsfrihet, har domstolen hittills alltid ansett att gränsöverskridande arv som omfattar både lös och fast egendom eller endast fast egendom omfattas av bestämmelserna om fri rörlighet för kapital. Se, bland annat, domen i målet Busley och Cibrian Fernandez (ovan fotnot 11), punkt 18 och där angiven rättspraxis.

33 — Min kursivering.* [* Kursiveringarna är inte möjliga i den svenska översättningen. Övers. anm.]

57. Denna tolkning stärks av ytterligare tre överväganden.

58. För det första stärks denna tolkning av att det undantag som föreskrivs i artikel 57.1 EG ska tolkas strikt, för att den vittomfattande frihet som föreskrivs i artikel 56.1 EG inte ska förlora en stor del av sin ändamålsenliga verkan.

59. För det andra ska artikel 57.1 EG (tidigare artikel 73c EG) tolkas i överensstämmelse med andra primärrättsliga bestämmelser, särskilt protokollet om förvärv av egendom i Danmark, vilket är bifogat till fördraget om Europeiska unionen, som undertecknades i Maastricht den 7 februari 1992,³⁴ och akten om Österrikes, Finlands och Sveriges anslutning till Europeiska unionen.³⁵ Av dessa akter framgår att de tre nämnda medlemsstaterna trots bestämmelserna i fördragen under en övergångsperiod får behålla gällande nationell lagstiftning om förvärv av fritidsbostäder.³⁶ Det är uppenbart att det hade varit onödigt att förhandla om och anta sådana akter om artikel 73c EG hade omfattat investeringar i fast egendom som erhålls genom arv och inte har något samband med utövandet av en ekonomisk verksamhet.

60. För det tredje, slutligen, är den restriktiva tolkning av begreppet investeringar i fast egendom som här föreslås inte på något sätt oförenlig med domstolens rättspraxis, även om den inte baseras på denna.³⁷

61. Varken domen i det ovannämnda målet Fokus Invest eller domen i det ovannämnda målet Prunus och Polonium, som båda avsåg tredjelandsmedborgares förvärv av fast egendom, är enligt min mening avgörande för tolkningen av det materiella tillämpningsområdet för artikel 57.1 EG, eller har åtminstone inte gett ett svar på frågan om huruvida investeringar i fast egendom som erhållits genom arv och som inte har något samband med utövandet av en ekonomisk verksamhet ska uteslutas från denna bestämmelses tillämpningsområde.

62. När det gäller målet Fokus Invest avsåg detta mål ett österrikiskt fastighetsbolags förvärv av andelar i fast egendom, som gav bolaget rätt till ett stort antal bostadslägenheter och parkeringsplatser, vilka var uthyrda. Vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet ägdes alla andelar i bolaget av schweiziska aktiebolag.³⁸ Även om domstolen slog fast att det system med förvärvstillstånd som inrättats i Österrike för förvärv av detta slag av fast egendom omfattas av tillämpningsområdet för artikel 64.1 FEUF (tidigare artikel 57.1 EG) och följaktligen får tillämpas gentemot bolag med säte i Schweiziska edsförbundet, förelåg i det nationella målet ett oförnekligt samband med en ekonomisk verksamhet som juridiska personer med säte i ett tredjeland bedrev i en medlemsstat.

63. Det är riktigt att vissa stycken i domen i det ovannämnda målet Fokus Invest kan ge intrycket att domstolen var beredd att godkänna systemet med förvärvstillstånd oberoende av den situation som föranlett tvisten i det nationella målet. Domstolens bedömningar i dessa stycken förefaller emellertid inte helt slutgiltiga och den precision med vilken domstolen redogjorde för omständigheterna i målet får mig att tro att den inte skulle ha kommit fram till samma lösning om investeringen i fast egendom hade avsett förvärv genom arv av en enda fast egendom.

34 — EGT C 224, 1992, s. 104 (konsoliderad version).

35 — EGT C 241, 1994, s. 21.

36 — Se artiklarna 70, 87 respektive 114 i anslutningsakten för Österrike, Finland och Sverige.

37 — Denna tolkning delas emellertid av flera franska förvaltningsdomstolar. Se, bland annat, dom av den 7 oktober 2011 av Cour administrative d'appel de Paris, Caisse autonome des travailleurs salariés de Monaco, *Droit fiscal*, 2011, nr 49, comm. 616, concl. Ph. Blanc, och dom av den 13 mars 2012 av Cour administrative d'appel de Marseille, Min. mot M. Graetz, *Droit fiscal*, 2012, nr 25, comm. 342 Ch. Laroche, concl. G. Guidal. Ingen fransk domstol har emellertid hittills ställt någon tolkningsfråga till domstolen rörande denna fråga. Även en stor del av den franska skattedoktrinen förefaller instämma i den tolkning som gjorts av ovannämnda domstolar. Se särskilt Maitrot de la Motte, A., "La libre circulation des capitaux et l'imposition des plus-values de cessions immobilières par des résidents d'États tiers à l'UE", *Droit fiscal*, 2011, nr 18, comm. 338, Dinh, E., "Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de l'article 64 TFUE ('clause de gel')? À propos de TA Montreuil, 8 december 2011, Mme Beaufour", *Droit fiscal*, 2012, nr 25, 339, och Laroche, Ch., "Article 164 C du CGI et liberté de circulation des capitaux: ça chauffe pour la clause de gel", *Droit fiscal*, 2012, nr 25, comm. 342.

38 — Domen i målet Fokus Invest (ovan fotnot 10), punkt 18.

64. Det ovannämnda målet *Prunus* och *Polonium* avsåg i huvudsak vilken personkrets som omfattas av artikel 64.1 EG, det vill säga huruvida en medlemsstats utomeuropeiska länder och territorier i förhållande till en annan medlemsstat ska betraktas som tredjeland i den mening som avses i denna bestämmelse. Detta mål avsåg en skatt som togs ut på ägandet av fastigheter vilka utnyttjades ekonomiskt via det franska företaget *Prunus*, som moderbolagen, med säte på Brittiska Jungfruöarna, använde sig av för att genomföra direktinvesteringar i fast egendom.³⁹ Under dessa omständigheter kunde domstolen, utan att ens särskilt motivera sin dom vad gäller det materiella tillämpningsområdet för artikel 64.1 FEUF, slå fast att de restriktioner som följer av den omtvistade skatten är tillåtna gentemot utomeuropeiska länder och territorier enligt denna bestämmelse.⁴⁰

65. Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden anser jag att den tyska lagstiftning som avses i det nationella målet, vilken reglerar den skattemässiga behandlingen av ett arv mellan tredjelandsmedborgare, vilket utgörs av en fast egendom belägen i Tyskland, inte uppfyller det materiella villkor som föreskrivs i artikel 57.1 EG.

66. Under dessa omständigheter bör det undersökas huruvida lagstiftningen i fråga kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.

D – Huruvida restriktionen motiveras av tvingande skäl av allmänintresse

67. Den tyska regeringen har hävdatt att den lagstiftning som avses i det nationella målet motiveras av såväl behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang som behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll.

68. När det gäller den första av dessa båda motiveringar har den tyska regeringen påpekat att medan fördelen med det mindre beskattningsunderlaget enligt systemet med begränsad skattskyldighet kompenseras av ett mindre grundavdrag, kompenseras fördelen med ett högre grundavdrag i systemet med obegränsad skattskyldighet av ett större beskattningsunderlag. Domen i det ovannämnda målet *Mattner* motsäger inte detta. Omständigheterna i det målet var emellertid annorlunda, eftersom skillnaderna mellan systemet med begränsad skattskyldighet respektive systemet med obegränsad skattskyldighet inte märks vid en överföring genom gåva, som i allmänhet endast avser en enda egendom.

69. Denna argumentering är inte övertygande.

70. Det är visserligen riktigt att domstolen har godtagit att upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang kan rättfärdiga en inskränkning av den fria rörligheten för kapital,⁴¹ men för att denna motivering ska kunna godtas krävs att det finns en direkt koppling mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag.⁴²

71. Detta villkor är emellertid inte uppfyllt. Som jag angett ovan beviljas personer med hemvist i Tyskland ett grundavdrag på 500 000 euro oberoende av kvarlåtenskapens värde. Det finns således inget direkt samband mellan avdraget och ett visst skatteuttag. Framför allt beviljas grundavdraget på 500 000 euro även för personer med hemvist i Tyskland som ärver en enda fast egendom, när kvarlåtenskapen på grund av arvlåtarens hemvist vid tidpunkten för frånfallet är belägen i utlandet och Förbundsrepubliken Tyskland av olika skäl inte kan beskatta den. Det finns således i detta fall inget direkt samband eller enhetlig logik mellan skattefördelen och ett visst skatteuttag.

39 — Se punkt 44 i generaladvokaten Cruz Villalóns förslag till avgörande i målet *Prunus* och *Polonium* (ovan fotnot 29).

40 — Domen i målet *Prunus* och *Polonium* (ovan fotnot 29), punkt 37.

41 — Se, bland annat, dom av den 17 september 2009 i mål C-182/08, *Glaxo Wellcome* (REG 2009, s. I-8591), punkt 77, och av den 1 december 2011 i mål C-250/08, kommissionen mot Belgien (REU 2011, s. I-12341), punkt 70.

42 — Domarna i målen *Glaxo Wellcome* (ovan fotnot 41), punkt 78, och kommissionen mot Belgien (ovan fotnot 41), punkt 71.

72. Motiveringen att det finns ett behov av att upprätthålla det inre sammanhanget i det skattesystem som avses i det nationella målet kan således inte godtas.

73. Den andra av de båda motiveringar som åberopats av den tyska regeringen, det vill säga behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll,⁴³ kan enligt min mening inte heller godtas.

74. Som den tyska regeringen har påpekat är rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område⁴⁴ inte tillämpligt på förhållandena mellan medlemsstaterna och tredjeländers behöriga myndigheter.

75. Det samarbete som inrättats genom direktivet omfattar emellertid inte ens inom ramen för förhållandena mellan medlemsstaternas skattemyndigheter uppgifter om erlagd arvsskatt, utan endast uppgifter om skatter på inkomst och kapital, samt från och med 2004 skatter på försäkringspremier.

76. Det bör även påpekas att de uppgifter som den tyska regeringen har hänvisat till, vilka i första hand ska lämnas av arvtagaren och vars tillförlitlighet enligt den tyska regeringen ska kontrolleras via samarbete med skattemyndigheterna i den stat där arvsöverlåtelsen sker, i huvudsak utgörs av dödsfallsintyg och andra handlingar som utfärdas av folkbokföringsmyndigheten i den stat där arvlåtaren hade sitt hemvist, vilka såsom kommissionen har påpekat kan erhållas genom tillämpning av artikel 13 i avtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Schweiziska edsförbundet av den 30 november 1978 om undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatt på arv, även om det är tveksamt huruvida detta faktiskt omfattas av samarbetet mellan skattemyndigheterna.

77. Oberoende av denna omständighet kan detta slags uppgifter och officiella handlingar, som i allmänhet inte kräver någon komplicerad bedömning, mycket väl lämnas av arvtagaren, utan att man behöver använda sig av ett systematiskt samarbete med de behöriga myndigheterna i det berörda tredjelandet för att bevilja ett skatteavdrag. Det bör erinras om att enligt den lagstiftning som är föremål för tvisten i det nationella målet beviljas grundavdraget på 500 000 euro för arvtagare med hemvist i Tyskland, som ärver tillgångar belägna i ett tredjeland från en person som vid tidpunkten för sitt frånfälle hade sitt hemvist i tredjelandet i fråga. Det är minst sagt paradoxalt att de tyska myndigheterna inte ser något hinder för att bevilja ett sådant avdrag i ett sådant fall, trots att de i lika hög grad är beroende av att arvtagaren samarbetar för att de ska kunna erhålla information om dödsfallet och arvet efter en äkta make som inte har hemvist i Tyskland, som den situationen att de, i likhet med vad som är fallet i det nationella målet vägrar att bevilja detta skattemässiga avdrag.

78. Under dessa omständigheter kan den tyska regeringen enligt min åsikt inte vinna framgång med något av de båda skäl av allmänintresse som den åberopat.

79. Det finns följaktligen ingen anledning att undersöka huruvida de nationella bestämmelser som avses i det nationella målet är proportionerliga.

80. För det fallet att domstolen emellertid skulle anse att det är nödvändigt att ta ställning i denna fråga, instämmer jag i kommissionens åsikt att de nationella bestämmelser som avses i det nationella målet går utöver vad som är nödvändigt för att förverkliga de mål av allmänintresse som åberopats. Det bör framför allt påpekas att trots att den kvarlåtenskap som i det aktuella målet är belägen i Tyskland och som beskattas i denna medlemsstat utgör mer än 60 procent av värdet av

43 — Domstolen har godtagit att en sådan motivering kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom unionsrätten. Se, bland annat, dom av den 11 juni 2009 i de förenade målen C-155/08 och C-157/08, X och Passenheim-van Schoot (REG 2009, s. I-5093), punkt 45 och där angiven rättspraxis.

44 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64). Detta direktiv har ändrats flera gånger, senast den 20 november 2006 (EUT L 363, s. 129). Det samarbete som inrättats genom direktivet avser även skatter på försäkringspremier, såsom framgår av direktivets rubrik efter ändringen den 16 november 2004.

kvarlåtenskapen, motsvarar det schablonavdrag på 2 000 euro som sökanden i det nationella målet har beviljats endast 0,4 procent av det avdrag som han skulle ha beviljats om han hade haft sitt hemvist i Tyskland vid tidpunkten för makans frånfälle. Det står klart att en sådan skillnad i behandling är oproportionerlig i förhållande till de skäl av allmänintresse som den tyska regeringen har åberopat.

81. Frågan om vilken nivå eller sats för grundavdraget som är lämplig med avseende på personer som inte har hemvist i Tyskland, för att de nationella bestämmelser som avses i det nationella målet ska vara proportionerliga, ankommer det på de behöriga myndigheterna i beskattningsmedlemsstaten att avgöra.

82. När det gäller situationen för sökanden i det nationella målet är det inte uteslutet att den hänskjutande domstolen, på vilken det ankommer att avgöra det mål som är anhängigt vid den, inom ramen för en eventuell behörighet att gå längre än att endast upphäva det omtvistade beslutet kan slå fast att tillämpning av schablonavdraget inte tillåts.

83. För det fallet att den hänskjutande domstolen har en sådan behörighet, ligger svårigheten i att avgöra huruvida det, för att garantera likabehandling av personer med hemvist i landet och personer utan hemvist i landet, krävs att hela avdraget på 500 000 euro ska beviljas, trots att den del av kvarlåtenskapen som Yvon Welte har ärvt som beskattas i Tyskland inte utgör hela det ärvda beloppet, till skillnad från vad som i allmänhet är fallet vid rent inhemska situationer som avser obegränsat skattskyldiga personer.

84. Jag anser att denna fråga ska besvaras jakande. Som jag har angett ovan förefaller situationen för Yvon Welte inte märkbart skilja sig från situationen för en person med hemvist i Tyskland som ärver kvarlåtenskap efter sin maka eller make, som också hade hemvist i Tyskland vid tidpunkten för sitt frånfälle, när kvarlåtenskapen endast utgörs av en enda fast egendom. När alla övriga omständigheter är lika skulle en sådan person med hemvist i Tyskland ha beviljats grundavdrag med fullt belopp och skulle inte ha behövt betala arvsskatt på den överförda tillgången.

85. Med beaktande av omständigheterna i det nationella målet och särskilt att den fasta egendom som Yvon Welte ärvde motsvarar en betydande andel av det totala värdet av kvarlåtenskapen efter maken, förefaller Förbundsrepubliken Tyskland vara bäst ägnat att beakta den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation. I analogi med mitt förslag till avgörande inför domen i målet Beker och Beker,⁴⁵ vilket stöddes av domstolen i punkt 60 i domen i det målet, bör grundavdrag med fullt belopp beviljas för den del av arvet som uppbärs i denna medlemsstat.

III – Förslag till avgörande

86. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar Finanzgericht Düsseldorf's tolkningsfråga på följande sätt:

Artiklarna 56 EG, 57 EG och 58 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats nationella lagstiftning om arvsskatt, enligt vilken en person med hemvist i tredjeland, som från en person med hemvist i samma tredjeland ärver en fastighet som är belägen i medlemsstaten, endast har rätt till ett grundavdrag på 2 000 euro, medan ett grundavdrag på 500 000 euro skulle ha beviljats om arvlåtaren eller arvtagaren hade haft sitt hemvist i medlemsstaten vid tidpunkten för arvlåtarens frånfälle.

45 — Se punkt 54 i mitt förslag till avgörande av den 12 juli 2012 inför domen av den 28 februari 2013 i mål C-168/11, Beker och Beker.