



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
ANTHONY COLLINS  
föredraget den 9 februari 2023<sup>1</sup>

**Mål C-670/21**

**BA**  
**mot**  
**Finanzamt X**

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Köln (Skattedomstolen, Köln, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 63–65 FEUF – Arvsskatt – Fast egendom belägen i ett tredjeland – Förmånlig behandling av fastigheter belägna i en medlemsstat eller i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet – Begränsning – Motivering av hänsyn till socialpolitik – Bostadspolitik – Proportionalitet”

## I. Inledning

1. I detta förslag till avgörande kommer jag att svara på EU-domstolens begäran om behandling av en ny fråga, närmare bestämt huruvida medlemsstaterna får eftersträva socialpolitiska mål på Europeiska unionens territorium, såsom främjande av hyresbostäder till överkomligt pris genom åtgärder som utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital till och från tredjeländer.

## II. Tillämpliga bestämmelser

### A. Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

2. I artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (nedan kallat EES-avtalet) av den 2 maj 1992,<sup>2</sup> förklaras att det inom ramen för bestämmelserna i detta avtal inte får finnas några restriktioner mellan de avtalsslutande parterna avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i medlemsstater i Europeiska unionen eller i stater i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (Efta) och inte heller någon diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat.

<sup>1</sup> Originalspråk: engelska.

<sup>2</sup> EGT L 1, 1994, s. 3.

## **B. Tysk rätt**

3. Enligt 1 § stycke 1 led 1 i Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lagen om arvs- och gåvoskatt) av den 27 februari 1997,<sup>3</sup> ändrad genom Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (lagen om reformering av arvsskattesystemet och värderingsreglerna) av den 24 december 2008,<sup>4</sup> ska arvsskatt tillämpas på förvärv till följd av dödsfall.

4. Enligt 2 § stycke 1 led 1 i lagen om arvs- och gåvoskatt inträder skattskyldighet

”...

1. i de fall som avses i 1 § stycke 1 leden 1–3, för samtliga tillgångar, när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle, gåvogivaren vid tidpunkten för gåvans fullbordande eller förvärvaren vid tidpunkten för den beskattningsutlösande händelsen har hemvist i landet. Som person med hemvist i landet räknas:

a) fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland,

...”

5. I 13c<sup>5</sup> § i lagen om arvs- och gåvoskatt med rubriken ”Undantag från skatteplikt för fastigheter som hyrs ut som bostad” föreskrivs följande:

”1) Fastigheter i den mening som avses i stycke 3 ska tas upp till 90 procent av sitt marknadsvärde.

...

3) Det reducerade värdet ska gälla för fastigheter eller delar av fastigheter som

1. hyrs ut som bostad,

2. är belägna i Tyskland, i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en medlemsstat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och

3. inte hör till rörelsetillgångar eller innehav av tillgångar i jord- eller skogsbruksfastigheter i den mening som avses i 13a §.

...”

<sup>3</sup> BGBl. 1997 I, s. 378.

<sup>4</sup> BGBl. 2008 I, s. 3018.

<sup>5</sup> I beslutet om hänskjutande hänvisas till 13c § i lagen om arvs- och gåvoskatt. Den bestämmelsen har sedermera blivit 13d § i lagen om arvs- och gåvoskatt. Se Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (lagen om anpassning av lagen om arvs- och gåvoskatt till rättspraxis från den federala högsta förvaltningsdomstolen) av den 4 november 2016 (BGBl. 2016 I, s. 2464).

### ***C. Dubbelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och Kanada***

6. Den 19 april 2001 ingick Förbundsrepubliken Tyskland och Kanada ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och vissa andra skatter, förebyggande av skatteflykt och tillhandahållande av stöd på skatteområdet (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet).<sup>6</sup> Dubbelbeskattningsavtalet är enligt dess artikel 2 inte tillämpligt på arvsskatt. Oavsett detta förskrivs följande i artikel 26:

”1) De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna ska utbyta sådan information som krävs för att genomföra bestämmelserna i detta avtal eller i nationell lagstiftning i de avtalsslutande staterna avseende skatter som omfattas av avtalet i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av information begränsas inte av artikel 1.

...

4. Enligt denna artikel avses med de skatter som omfattas av avtalet alla skatter som påförs av en avtalsslutande stat, oavsett bestämmelserna i artikel 2.”

### **III. Målet vid den nationella domstolen, begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid EU-domstolen**

7. När A avled år 2016 var han bosatt i Tyskland. Till sin son, BA, som också var bosatt i Tyskland, testamenterade han en andel i en fastighet belägen i Kanada som hyrdes ut som bostad.

8. Genom beslut av den 17 juli 2017 fastställde Finanzamt X (Skattemyndigheten X) att BA skulle betala arvsskatt för denna egendom.

9. I enlighet med 13c § stycke 1 i lagen om arvs- och gåvoskatt ansökte BA den 19 mars 2018 om en ändring av denna arvsskatt så att egendomen i Kanada skulle tas upp till 90 procent av marknadsvärdet. BA gjorde gällande att fastigheten uppfyllde alla villkor i nämnda bestämmelse med undantag för var den var belägen. I den mån det i lagen om arvs- och gåvoskatt krävdes att fastigheten skulle vara belägen i Tyskland, i en annan medlemsstat eller i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) för att dra nytta av skatteförmånen enligt 13c § stycke 1 gjorde BA gällande att detta utgjorde en begränsning av den fria rörlighet för kapital mellan medlemsstaterna och tredjeländer som stadgas i artikel 63 FEUF.

10. Genom beslut av den 25 april 2018 avslog Finanzamt X (Skattemyndigheten X) BA:s ansökan. BA begärde omprövning av detta beslut. Finanzamt X (Skattemyndigheten X) avslog hans begäran den 23 april 2019 och förklarade att den förmånliga behandlingen i arvsskattehänseende av egendom som hyrs ut som bostad och är belägen i en medlemsstat eller i en EES-stat inte strider mot artikel 63 FEUF. Den 24 maj 2019 väckte BA talan vid Finanzgericht Köln (Skattedomstolen, Köln, Tyskland) och yrkade att beslutet att avslå hans klagomål skulle ogiltigförklaras.

11. I begäran om förhandsavgörande har Finanzgericht Köln (Skattedomstolen, Köln) uttryckt tvivel om huruvida de relevanta bestämmelserna i lagen om arvs- och gåvoskatt är förenliga med artikel 63 FEUF. Fastigheten i fråga uppfyller alla krav enligt nationell rätt för att beviljas en nedsättning med 10 procent av beskattningsunderlaget, med undantag av att den är belägen i en stat utanför EES. Enligt rättspraxis utgör en överföring av tillgångar, inbegripet fast egendom,

<sup>6</sup> BGBl. 2002 II, s. 670.

från en avlidens persons dödsbo till en eller flera personer, kapitalrörelser enligt artikel 63 FEUF.<sup>7</sup> Finanzgericht Köln (Skattedomstolen, Köln) har påpekat att med begränsningar av den fria rörligheten för kapital avses sådana åtgärder som kan avhålla personer som är bosatta i en medlemsstat från att investera i andra stater<sup>8</sup> inklusive tredjeländer. Finanzgericht Köln (Skattedomstolen, Köln) hyser även tvivel om huruvida denna begränsning av den fria rörligheten för kapital kan motiveras av standstill-bestämmelsen i artikel 64 FEUF, av de rättfärdigande grunder som anges i artikel 65 FEUF eller av tvingande skäl av allmänintresse. Nämnda domstol anser att standstill-bestämmelsen inte är tillämplig, eftersom skatteförmånen infördes år 2008. Oberoende av om egendom som hyrs ut som bostad är belägen i en medlemsstat, i en EES-stat eller i ett tredjeland befinner den sig i samma situation när det gäller en tillämpning av artikel 65.1 a FEUF. Finanzgericht Köln (Skattedomstolen, Köln) har slutligen påpekat att det inte tycks finnas något tvingande skäl av allmänintresse som motiverar denna begränsning.

12. Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Köln (Skattedomstolen, Köln) att vilandeförklara målet och hänskjuta följande fråga till EU-domstolen med begäran om förhandsavgörande:

”Ska artiklarna 63.1, 64 och 65 FEUF tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats nationella lagstiftning om arvsskatt, enligt vilken arvsskatten ska beräknas så, att en bebyggd fastighet som ingår bland de privata tillgångarna och är belägen i ett tredjeland (i förevarande mål Kanada), vilken hyrs ut som bostad, ska tas upp till sitt fulla värde, medan en fastighet som ingår bland de privata tillgångarna och är belägen inom landet, i en av Europeiska unionens medlemsstater eller i en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, vilken hyrs ut som bostad, däremot endast ska tas upp till 90 procent av sitt värde vid beräkningen av arvsskatten?”

13. Den tyska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Vid den muntliga förhandlingen den 17 november 2022 yttrade sig BA, den tyska regeringen och kommissionen muntligen samt besvarade de frågor som ställdes av domstolen.

14. I enlighet med domstolens begäran kommer jag i detta förslag till avgörande att undersöka huruvida medlemsstaterna får motivera begränsningar av den fria rörligheten för kapital till och från tredjeländer genom att åberopa tvingande skäl av allmänintresse.

## IV. Bedömning

### A. Parternas argument

15. Artikel 63 FEUF avser kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer. Eftersom det underlag som används för att beräkna den arvsskatt som ska betalas för fast egendom belägen i ett tredjeland är BA, den tyska regeringen och kommissionen överens om att de nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den hänskjutande domstolen begränsar den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63 FEUF. De är oense om huruvida denna begränsning kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.

<sup>7</sup> Dom av den 15 oktober 2009, Buseley och Cibrian Fernandez (C-35/08, EU:C:2009:625, punkt 18), och dom av den 17 oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 20).

<sup>8</sup> Dom av den 22 januari 2009, STEKO Industriemontage (C-377/07, EU:C:2009:29, punkt 23).

16. Vid den muntliga förhandlingen gjorde BA gällande att den tyska lagstiftningen inte främjar tillgången till hyresbostäder till överkomligt pris, eftersom skatteförmånen gäller för all egendom oberoende av dess värde. Det finns ingen anledning till att egendom belägen i tredjeländer inte bör omfattas av denna skatteförmån.

17. Den tyska regeringen betonade att det nationella målet avser den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna och tredjeländer, till skillnad från den fria rörligheten för kapital mellan EES-stater. Vid bedömningen av huruvida det finns tvingande skäl av allmänintresse måste hänsyn tas till den högre graden av rättslig integration mellan medlemsstaterna. En begränsning av den fria rörligheten för kapital till eller från tredjeländer kan följaktligen motiveras av skäl som inte skulle motivera en begränsning av den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna.

18. Den tyska regeringen påpekade vid den muntliga förhandlingen att fyra av tio hushåll i de större tyska städerna lägger ut över 30 procent av sin disponibla inkomst på hyra. Det finns ett liknande problem i andra medlemsstater, och det oroar deras respektive offentliga myndigheter. Såsom framgår av förslaget till lagen om reformering av arvsskattesystemet och värderingsreglerna antog den tyska lagstiftaren 13c §, för att uppnå ett mål av allmänintresse, nämligen att öka tillgången till bostäder i fastigheter som ägs av enskilda, för att minska koncentrationen av hyresfastigheter som ägs av investerargrupper.<sup>9</sup> Den tyska regeringen har påpekat att investerargrupper inte omfattas av arvsskatt, till skillnad från enskilda. Skatteförmånen syftar till att minska pressen på enskilda som äger egendom som hyrs ut som bostad att sälja denna för att betala skatt, så att egendomen används för detta ändamål även i fortsättningen.

19. Den tyska regeringen har förklarat att en ökad konkurrens på marknaden för hyresbostäder bidrar till tillgången till och finansieringen av bostäder till överkomligt pris, vilket kan utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse.<sup>10</sup> Att underlätta tillgången till bostäder till överkomligt pris är ett europeiskt politiskt mål, varför den tillämpliga tyska lagstiftningen utsträckte den aktuella skatteförmånen till att gälla för fast egendom belägen i EES. Varken den tyska regeringen, Europeiska unionen eller EES har ansvar för att främja tillgången till bostäder till överkomligt pris i tredjeländer. Det är omöjligt att bedöma behovet av subventionerade bostäder i tredjeländer, eftersom det skulle krävas en hög grad av samarbete med dessa länder. Om skatteförmånen utsträcktes till att gälla för fastigheter belägna i tredjeländer skulle detta även öka kostnaden för statskassan för åtgärden utan att befolkningen i Europeiska unionen eller i EES skulle dra någon ytterligare nytta. Om skatteförmånen begränsas till hyresfastigheter i Europeiska unionen eller i EES stimuleras investeringarna i sådana tillgångar, och det bidrar härigenom till att det eftersträvade sociala målet nås. Den tyska regeringen anser att den kan ”dra en gräns” genom att utesluta egendom belägen i tredjeländer från skatteförmånen.

20. Den tyska regeringen har gjort gällande att begränsningen av tillgången till skatteförmånen är proportionerlig, eftersom den är lämplig för att uppnå det eftersträvade målet och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det. Den har i detta sammanhang påpekat att tillgången till skatteförmånen är beroende av var fastigheten är belägen, och inte av var den avlidna personen eller hans eller hennes arvingar är bosatta.

<sup>9</sup> Se Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (förslag till lag om reformering av arvsskattesystemet och värderingsreglerna) 16/7918, av den 28 januari 2008, s. 25 och 36.

<sup>10</sup> Dom av den 1 oktober 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, punkt 30).

21. Den tyska regeringen motiverar också begränsningen av tillgången till skatteförmånen med behovet av att skydda en effektiv skattekontroll. Om det saknas mekanismer för informationsutbyte med tredjeländer kan de tyska myndigheterna inte kontrollera att en fastighet hyrs ut som bostad. Vid den muntliga förhandlingen medgav den tyska regeringen ändå att dubbelbeskattningsavtalet gör det möjligt för de tyska myndigheterna att begära relevant information från de kanadensiska myndigheterna för uppörd av arvsskatt.

22. Kommissionen anser att inget tvingande skäl av allmänintresse kan motivera den begränsning som är i fråga i det nationella målet.

23. När det gäller främjande av hyresbostäder till överkomligt pris har kommissionen i sitt skriftliga yttrande förklarat att det inte finns något som visar att fast egendom belägen i tredjeländer, såsom Kanada, inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för egendom som är belägen i Tyskland, i Europeiska unionen eller i EES. Som svar på domstolens frågor vid den muntliga förhandlingen medgav kommissionen att främjande av hyresbostäder till överkomligt pris kan utgöra ett giltigt skäl för en begränsning av den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna eller EES-staterna och tredjeländer, oavsett om det finns ett jämförbart behov i dessa tredjeländer. Det kommer ändå an på Tyskland att visa att dess lagstiftning på ett berättigat sätt eftersträvar ett socialpolitiskt mål och att den är proportionerlig. I det sammanhanget ger den tillämpliga tyska lagstiftningen upphov till åtminstone två problem. För det första kan en person som ärver egendom som hyrs ut som bostad erhålla skatteförmånen och sedan sälja denna egendom till en institutionell investerare. För det andra gäller skatteförmånen för all fast egendom inklusive lyxfastigheter.

24. Kommissionen har vidare förklarat att begränsningen i fråga inte kan motiveras av en effektiv skattekontroll, eftersom skatteförmånen inte gäller för egendom som är belägen i ett tredjeland, oberoende av om Förbundsrepubliken Tyskland har ingått ett avtal om informationsutbyte med detta land, vilket den har med Kanada.

## ***B. Allmänna principer***

25. Genom artikel 63.1 FEUF gäller den fria rörligheten för kapitalrörelser både mellan medlemsstaterna och mellan medlemsstaterna och tredjeländer utan något villkor om ömsesidighet.<sup>11</sup> Denna egenskap skiljer den fria rörligheten för kapital från alla de andra friheterna på den inre marknaden, eftersom de senare gäller enbart på medlemsstaternas territorium.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen (C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkterna 127 och 128).

<sup>12</sup> Det pågår en diskussion om den ekonomiska nyttan av en fullständig liberalisering av kapital i förhållande till tredjeländer. Det finns en mycket kortfattad översikt över de båda motsatta teorierna i Antonaki, I., *Capital, Market and the State. Reconciling Free Movement of Capital with Public Interest Objectives*, Brill Nijhoff, Leiden, 2022, s. 11–16. Se även Stiglitz, J., *Capital Market Liberalization, Economic Growth and Instability*, World Development, volym 28, utgåva 6, 2000, s. 1075–1086; Alesina, A., Grilli, V., och Milsei-Ferretti, G. M., "The Political Economy of Capital Controls" i Leiderlman, L., och Razin, A. (red.), *Capital Mobility: The Impact on Consumption, Investment and Growth*, Cambridge University Press, 1994, s. 380.

26. Beviljandet av en fördel i uppbörderna av arvsskatt med villkoret att en tillgång ska vara belägen på en medlemsstats eller en EES-stats territorium utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63.1 FEUF.<sup>13</sup> Den förmånliga behandlingen i skattehänseende av fast egendom belägen i medlemsstaterna eller EES-staterna kan motverka investeringar i denna tillgångsklass när egendomen är belägen i tredjeländer.

27. Enligt fast rättspraxis ska begreppet ”begränsning av den fria rörligheten för kapital” tolkas på samma sätt med avseende på transaktioner mellan medlemsstater, transaktioner till och från EES-stater<sup>14</sup> och transaktioner mellan medlemsstater och tredjeländer.<sup>15</sup>

28. Utöver de rättfärdigande grunder som anges i fördraget kan begränsningar av den fria rörligheten för kapital godtas när de motiveras av tvingande skäl av allmänintresse, förutsatt att de uppfyller proportionalitetsprincipen.<sup>16</sup>

29. Möjligheten att åberopa tvingande skäl av allmänintresse finns endast i den mån det inte finns några åtgärder för unionsharmonisering för att tillvarata skyddet av dessa intressen. I avsaknad av sådana harmoniseringsåtgärder ankommer det i princip på medlemsstaterna att besluta om vilken skyddsnivå som ska gälla för sådana berättigade intressen och hur denna nivå ska uppnås. Sådana åtgärder måste hållas inom de gränser som fastställs i fördraget, och de måste vara proportionerliga.<sup>17</sup>

30. Medlemsstaterna får i princip åberopa tvingande skäl av allmänintresse för att motivera begränsningar av kapitalrörelser till och från tredjeländer. I dessa skäl kan ingå att säkerställa en effektiv skattekontroll och bekämpa skatteundandragande,<sup>18</sup> förhindra rent konstlade upplägg<sup>19</sup> och upprätthålla både skattesystemens inre sammanhang<sup>20</sup> och en välavvägd fördelning av beskattningsrätten i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer.<sup>21</sup> Medan domstolen ofta har förkastat de motiveringar som har framlagts till stöd för sådana begränsningar har den i

<sup>13</sup> Se, analogt, dom av den 22 november 2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, punkt 19), och dom av den 17 januari 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 35).

<sup>14</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 november 2009, kommissionen/Italien (C-540/07, EU:C:2009:717, punkt 66), och dom av den 5 maj 2011, kommissionen/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punkt 51).

<sup>15</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkterna 28 och 31).

<sup>16</sup> För vilket krävs att begränsningarna måste vara lämpliga för att uppnå de eftersträvade målen och inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 maj 2003, kommissionen/Spanien (C-463/00, EU:C:2003:272, punkt 68), och dom av den 22 november 2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

<sup>17</sup> Dom av den 28 september 2006, kommissionen/Nederländerna (C-282/04 och C-283/04, EU:C:2006:608, punkterna 32 och 33).

<sup>18</sup> Dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 172), dom av den 18 december 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 55), dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen (C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 69), dom av den 5 maj 2011, kommissionen/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punkt 42), dom av den 17 oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 63), dom av den 10 april 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 71), och dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkterna 73 och 74).

<sup>19</sup> Dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkterna 81 och 84).

<sup>20</sup> Dom av den 17 oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 59), och dom av den 10 april 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkterna 91 och 92).

<sup>21</sup> Dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel and Österreichische Salinen (C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkterna 118 och 121), dom av den 10 april 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 98), och dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkt 72).

ett antal fall godtagit motiveringarna för begränsningar av kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer under omständigheter där den inte skulle ha godtagit begränsningar av motsvarande rörelser mellan medlemsstaterna.<sup>22</sup>

31. Detta tillvägagångssätt förklaras av att kapitalrörelserna till eller från tredjeländer äger rum i ett annat rättsligt sammanhang än kapitalrörelserna mellan medlemsstaterna<sup>23</sup> eller inom EES.<sup>24</sup> På grund av graden av rättslig integration mellan medlemsstaterna kan beskattningen av gränsöverskridande ekonomisk verksamhet mellan medlemsstaterna inte alltid jämföras med beskattningen av liknande verksamhet mellan dessa stater och tredjeländer. Den omständigheten att den fria rörligheten för kapital till och från tredjeländer äger rum i ett annat rättsligt sammanhang förklarar också varför det i artiklarna 64, 65.4 och 66 FEUF anges att medlemsstaterna får anta särskilda undantag från den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna och tredjeländer. Att det rättsliga sammanhanget är ett annat får konsekvenser för medlemsstaternas åberopande av tvingande skäl av allmänintresse. En medlemsstat kan i princip visa att en begränsning av den fria rörligheten för kapital till eller från tredjeländer är motiverad av ett skäl som inte nödvändigtvis motiverar en begränsning av kapitalrörelser mellan medlemsstaterna.<sup>25</sup>

### C. *Bedömning*

32. I förevarande mål har den tyska regeringen framfört två tvingande skäl av allmänintresse för att motivera de begränsningar som lagstiftningen föreskriver, nämligen främjande av hyresbostäder till överkomligt pris som ett socialpolitiskt mål och en effektiv skattekontroll.

33. Vad beträffar den första rättfärdigandegrunden har EU-domstolen godtagit socialpolitik som tvingande skäl av allmänintresse i samband med den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna. I domen *Jäger* behandlade domstolen den tyska regeringens motivering för en arvsskattelagstiftning som var mer förmånlig i taxeringshänseende för jord- och skogsbruksfastigheter belägna i Tyskland jämfört med liknande tillgångar i en annan medlemsstat. Efter att ha förklarat att den mer förmånliga behandlingen av tillgångar belägna inom det nationella territoriet utgjorde en begränsning av den fria rörligheten för kapital<sup>26</sup> fann domstolen att den samhällsliga funktion som jord- och skogsbruken fyller, inbegripet bevarandet av arbetstillfällen i de fall där sådana företag går i arv, utgjorde tvingande skäl av allmänintresse.<sup>27</sup>

<sup>22</sup> Se, till exempel, dom av den 27 januari 2009, *Porsche* (C-318/07, EU:C:2009:33, punkterna 66–70), dom av den 19 november 2009, kommissionen/Italien (C-540/07, EU:C:2009:717, punkterna 64, 72 och 73), och dom av den 5 maj 2011, kommissionen/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punkterna 46, 57 och 58). Se även dom av den 18 december 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkterna 60–66), dom av den 10 april 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, punkterna 85–88), och dom av den 26 februari 2019, X (*Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeländ*) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkterna 94 och 95). Dessa domar visar att det kommer an på de hänskjutande domstolarna att mot bakgrund av omständigheterna i varje enskilt fall avgöra huruvida begränsningar av den fria rörligheten för kapital är motiverade särskilt med hänvisning till en effektiv skattekontroll.

<sup>23</sup> Dom av den 18 december 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 36).

<sup>24</sup> Dom av den 19 november 2009, kommissionen/Italien (C-540/07, EU:C:2009:717, punkt 69), och dom av den 5 maj 2011, kommissionen/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punkt 54).

<sup>25</sup> Dom av den 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, punkterna 170 och 171), och dom av den 18 december 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 37). I doktrinen har det påpekats att den utomeuropeiska aspekten av den fria rörligheten för kapital, särskilt rättfärdigandegrunderna, inte har undersökts tillräckligt. Se Snell, J., "Free movement of capital: evolution as a non-linear process", i: Craig, P., och de Búrca G., (red.), *The Evolution of EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, s. 597–607.

<sup>26</sup> Dom av den 17 januari 2008, *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, punkt 35).

<sup>27</sup> *Ibidem*, punkterna 47 och 50.



Domstolen drog trots det slutsatsen att denna begränsning inte var motiverad, eftersom det inte fanns något som tydde på att den samhällsliga funktion som eftersträvades inte var lika skyddsvärd i andra medlemsstater.<sup>28</sup>

34. I domen *Woningstichting Sint Servatius* undersökte domstolen ett projekt avseende allmännyttiga bostäder i Nederländerna, där en investering i ett experimentellt projekt i Belgien nära den nederländska gränsen inte godkändes. Kravet på förhandstillstånd och avslaget på ansökan ansågs båda utgöra begränsningar av den fria rörligheten för kapital.<sup>29</sup> Domstolen påpekade att syftet med projektet avseende allmännyttiga bostäder var att säkerställa ett tillräckligt utbud av bostäder för personer med låga inkomster bosatta i Nederländerna.<sup>30</sup> Den slog fast att de krav som har samband med den sociala bostadspolitiken kan utgöra tvingande skäl av allmänintresse.<sup>31</sup> Vad gäller proportionalitetsprincipen kan ett krav på förhandstillstånd vara nödvändigt och lämpligt för att uppnå målet med bostadspolitiken.<sup>32</sup> Domstolen kritiserade ändå tillståndssystemet, eftersom det inte grundades på objektiva, icke-diskriminerande kriterier som var kända på förhand och därigenom begränsade myndigheternas utrymme för skönsmässig bedömning. Begränsningen av den fria rörligheten för kapital var omotiverad, eftersom det enda kriteriet var att ett projekt skulle ”genomföras för att främja bostäder för sociala ändamål i Nederländerna”.<sup>33</sup>

35. Domstolen har även prövat tillämpningen av medlemsstaternas bostadspolitiska mål i domen *Busley och Cibrián Fernández*. Den tyska lagstiftningen behandlade inkomst av hyresfastigheter belägna i Tyskland mer förmånligt i skattehänseende än inkomst av bostadsfastigheter belägna i andra medlemsstater, vilket utgjorde en begränsning av den fria rörligheten för kapital.<sup>34</sup> Domstolen godtog att det socialpolitiska mål som eftersträvades med den nationella lagstiftningen, nämligen att främja byggandet av hyresfastigheter för att uppfylla den tyska befolkningens behov, kunde vara ett tvingande skäl av allmänintresse. Ändå drog den slutsatsen att en nationell lagstiftning som inte beaktade proportionalitetsprincipen, eftersom den gällde för alla hyresfastigheter, inklusive lyxfastigheter, och inte riktade sig till platser i Tyskland där det rådde akut bostadsbrist.<sup>35</sup>

36. Av detta följer att en medlemsstat i princip får åberopa socialpolitiska mål, exempelvis främjande av tillgången till bostäder till överkomligt pris, som tvingande skäl av allmänintresse för att motivera en begränsning av den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna. I detta sammanhang förklaras i ingressen till fördraget om Europeiska unionen att medlemsstaterna är beslutna att främja sociala framsteg för sina folk. Enligt artikel 3 tredje stycket i fördraget ska bland annat social sammanhållning samt solidaritet mellan medlemsstaterna främjas. På samma sätt fastställs i artikel 151 FEUF i avdelning X, som har rubriken ”Socialpolitik”, att ett fullgott socialt skydd ska säkerställas som ett mål för både Europeiska unionen och dess medlemsstater. Det är svårt att föreställa sig hur medlemsstaterna skulle kunna utföra den uppgiften utan att ha rätt att bedriva politik på nationell nivå för att främja social sammanhållning och solidaritet.

<sup>28</sup> Ibidem, punkt 52.

<sup>29</sup> Dom av den 1 oktober 2009, *Woningstichting Sint Servatius* (C-567/07, EU:C:2009:593, punkterna 21–24).

<sup>30</sup> Ibidem, punkt 27.

<sup>31</sup> Ibidem, punkt 30.

<sup>32</sup> Ibidem, punkterna 32–34.

<sup>33</sup> Ibidem, punkterna 35–38.

<sup>34</sup> Dom av den 15 oktober 2009, *Busley och Cibrián Fernández* (C-35/08, EU:C:2009:625, punkterna 26 och 27).

<sup>35</sup> Ibidem, punkterna 31 och 32.

37. Domstolen har vidare slagit fast att eftersom Europeiska unionen har ett ekonomiskt och socialt ändamål ska de rättigheter som följer av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital vägas mot de mål som eftersträvas med socialpolitiken, bland annat att åstadkomma ett fullgott socialt skydd.<sup>36</sup> Av artikel 4.2 FEUF framgår att Europeiska unionen och dess medlemsstater ska ha delade befogenheter på området socialpolitik. Samtidigt som det i artikel 9 FEUF föreskrivs att Europeiska unionen ska garantera ett fullgott socialt skydd vid fastställandet och genomförandet av sin egen politik och verksamhet, anges i artikel 153 FEUF att unionen ska understödja och komplettera medlemsstaternas verksamhet för att bekämpa social utslagning.

38. Det tycks således inte finnas någon anledning till att en medlemsstat inte skulle få åberopa socialpolitiska skäl för att motivera en begränsning av den fria rörligheten för kapital till och från tredjeländer. Det finns emellertid inget i dessa bestämmelser eller någon annanstans i fördragen som tvingar medlemsstaterna att eftersträva socialpolitiska mål i tredjeländer.<sup>37</sup> Av detta följer att de offentliga myndigheternas ansvar för att säkerställa socialt skydd i princip avser Europeiska unionens befolkning och att de får vidta åtgärder i detta syfte.

39. I motsats till vad kommissionen låtit förstå i sitt skriftliga yttrande anser jag att unionsrätten inte kräver att medlemsstaterna ska ta hänsyn till tillgången till bostäder till överkomligt pris i tredjeländer för att motivera en begränsning av den fria rörligheten för kapital mellan Europeiska unionen och tredjeländer. Graden av rättslig integration mellan medlemsstaterna och deras gemensamma politiska mål, vilka förklarar den strikta inställningen i rättspraxis när det gäller att godta motiveringar för begränsningar av den fria rörligheten för kapital mellan medlemsstaterna,<sup>38</sup> ska inte automatiskt tillämpas på dessa motiveringar när de tillämpas på kapitalrörelserna mellan medlemsstaterna och tredjeländer. Såsom jag påpekat i punkt 31 i detta förslag till avgörande förklarar detta övervägande varför domstolen har slagit fast att begränsningar av den fria rörligheten för kapital till eller från tredjeländer kan vara motiverad under omständigheter där samma begränsning för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna inte skulle vara motiverad.

40. Denna slutsats påverkas inte av att en medlemsstat kan utsträcka en skatteförmån till att gälla för egendom belägen i stater som är parter i EES-avtalet. När en medlemsstat gör detta undviker den helt enkelt en begränsning av den fria rörligheten för kapital till och från EES-stater, vilka genom EES-avtalet har en högre grad av rättslig integration med Europeiska unionen än tredjeländer.

41. Det ankommer i princip på den hänskjutande domstolen att bedöma den nationella lagstiftningens förenlighet med proportionalitetsprincipen. När den gör denna bedömning bör den ta hänsyn till att medlemsstaterna har stort utrymme för skönsmässig bedömning när de väljer åtgärder genom vilka socialpolitiska mål kan nås, trots att utövandet av detta utrymme för skönsmässig bedömning inte får undergräva en enskild persons rättigheter enligt fördragen.<sup>39</sup>

42. Begränsningar ska anses vara på sin plats när de är lämpliga för att uppnå det mål av allmänt samhällsintresse som de avser att eftersträva, i det aktuella fallet tillgången till hyresbostäder till överkomligt pris i Europeiska unionen och EES. Det ankommer på den hänskjutande domstolen

<sup>36</sup> Se dom av den 21 december 2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 77), och artikel 151 första stycket FEUF.

<sup>37</sup> Detta påverkar inte Europeiska unionens möjligheter att ingå internationella avtal med tredjeländer, såsom handelsavtal, med vilka ett stort antal olika mål kan eftersträvas, till exempel socialt skydd och miljöskydd.

<sup>38</sup> Se den rättspraxis till vilken hänvisas i punkterna 33 och 35 ovan.

<sup>39</sup> Dom av den 21 december 2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 81).

att, på grundval av den bevisning som lagts fram vid denna, avgöra om en minskning med 10 procent av det underlag som används för beräkning av arvsskatt för egendom som hyrs ut som bostad kan minska pressen på arvingarna att sälja sådan egendom och konsekvenserna när det gäller tillgången på hyresbostäder.

43. Vid bedömningen av om en begränsning går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det eftersträvade målet uppkommer frågan huruvida mindre ingripande åtgärder skulle kunna säkerställa att målet uppnås lika effektivt.<sup>40</sup> Även om det återigen är en fråga för den hänskjutande domstolen att avgöra, skulle effekterna av begränsningen av den fria rörligheten för kapital till och från tredjeländer mildras, om skatteförmånen var mindre och begränsad till fast egendom till ett värde under en viss gräns och lyxfastigheter var uteslutna. En sådan begränsning skulle också kunna få till följd att beskattningsunderlaget blev progressivt, varigenom tillgången till hyresbostäder till överkomligt pris skulle främjas.

44. Jag föreslår således att domstolen ska slå fast att artikel 63.1 FEUF inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som, vid beräkningen av arvsskatt, för att främja tillgången till hyresbostäder till överkomligt pris i Europeiska unionen och i EES, behandlar värdet av fast egendom som hyrs ut som bostad i en medlemsstat eller i en EES-stat mer förmånligt än egendom som är belägen i ett tredjeland och används för samma ändamål. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida denna nationella lagstiftning är lämplig för att uppnå det eftersträvade målet och huruvida det finns mindre begränsande men ändå lika effektiva åtgärder för att uppnå detta mål.

45. Jag övergår till det andra tvingande skälet av allmänintresse som den tyska regeringen har anfört för att motivera begränsningen, nämligen en effektiv skattekontroll.

46. I den rättspraxis till vilken hänvisas i punkt 30 i detta förslag till avgörande finns ett stort antal exempel där domstolen har medgett att en effektiv skattekontroll motiverat begränsningar av den fria rörligheten för kapital till och från tredjeländer.<sup>41</sup> I de fall där vissa villkor enligt nationell lagstiftning ska vara uppfyllda för att en skatteförmån ska beviljas och det inte finns någon rättslig ram för informationsutbyte mellan medlemsstaterna och tredjeländer kan det vara omöjligt för medlemsstaterna att kontrollera att villkoren för att erhålla skatteförmånen är uppfyllda.

47. I det aktuella fallet framgår det av handlingarna i målet vid EU-domstolen att ett villkor för att beviljas skatteförmånen i fråga är att egendomen hyrs ut som bostad. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera att det finns en rättslig ram för informationsutbytet mellan de behöriga skattemyndigheterna. Även om dubbelbeskattningsavtalet inte är tillämpligt på arvsskatt medgav den tyska regeringen vid den muntliga förhandlingen att skyldigheten att utbyta information enligt artikel 26 i detta avtal avser alla skatter som påförs av de avtalslutande staterna.

48. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen, beträffande den andra aspekten som den hänskjutande domstolen har tagit upp, slår fast att artikel 63.1 FEUF, i de fall där det finns en rättslig ram för utbytet av relevant information mellan de behöriga skattemyndigheterna, utgör

<sup>40</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, punkt 93).

<sup>41</sup> Domstolen drog otvetydigt denna slutsats i dom av den 5 maj 2011, kommissionen/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273, punkterna 53–58). Se även dom av den 18 december 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, punkterna 55–66), och dom av den 26 februari 2019, X (Mellanliggande bolag med hemvist i tredjeland) (C-135/17, EU:C:2019:136, punkterna 74 och 93–95), där domstolen antydde att begränsningen skulle kunna vara motiverad, men överlät åt den hänskjutande domstolen att avgöra detta.

hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken, vid beräkningen av arvsskatt, värdet av fast egendom som hyrs ut som bostad i en medlemsstat eller i en EES-stat ska behandlas mer förmånligt än egendom som är belägen i ett tredjeland och används för samma ändamål, för att säkerställa en effektiv skattekontroll.

## V. Förslag till avgörande

49. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Finanzgericht Köln (Skattedomstolen, Köln, Tyskland) på följande sätt:

Artikel 63.1 FEUF ska tolkas så,

- att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som, vid beräkningen av arvsskatt, för att främja tillgången till hyresbostäder till överkomligt pris i Europeiska unionen och i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, behandlar värdet av fast egendom som hyrs ut som bostad i en medlemsstat eller i en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet mer förmånligt än egendom som är belägen i ett tredjeland och används för samma ändamål, förutsatt att denna nationella lagstiftning är lämplig för att uppnå det eftersträvade målet och att det inte finns några mindre begränsande men lika effektiva åtgärder för att uppnå detta mål.
- att den, i de fall där det finns en rättslig ram för utbytet av relevant information mellan de behöriga skattemyndigheterna, utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken, vid beräkningen av arvsskatt, värdet av fast egendom som hyrs ut som bostad i en medlemsstat eller i en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska behandlas mer förmånligt än egendom som är belägen i ett tredjeland, vilken används för samma ändamål, för att säkerställa en effektiv skattekontroll i de fall där det finns en rättslig ram för utbytet av relevant information mellan de behöriga skattemyndigheterna.