

Mål C-394/20

Begäran om förhandsavgörande:

Datum för ingivande:

18 augusti 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

20 juli 2020

Klagande:

XY

Motpart:

Finanzamt V

[Utelämnas]

I målet mellan, XY, klaganden [utelämnas] och Finanzamt V [utelämnas], motpart rörande arvsskatt, har Finanzgericht Düsseldorf, fjärde avdelningen [utelämnas], den 20 juli 2020 fattat följande beslut:

Målet vilandeförklaras.

Följande frågor hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande:

Ska artiklarna 63.1 och 65 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning i en medlemsstat om uppbörd av arvsskatt, i vilken det föreskrivs att det grundavdrag som vid beräkningen av arvsskatt ska minska beskattningsunderlaget vid förvärv i form av en i denna stat belägen fastighet är lägre, när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt fränfalle och arvingen vid denna tidpunkt har hemvist eller stadigvarande vistas i en annan

medlemsstat än det grundavdrag som skulle ha tillämpats om åtminstone en av dem vid samma tidpunkt hade haft sitt hemvist eller stadigvarande hade vistats i förstnämnda medlemsstat?

Ska artiklarna 63.1 och 65 FEUF tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning i en medlemsstat om uppbörd av arvsskatt i vilken det avseende beräkningen av sådan arvsskatt föreskrivs [**orig. s. 2**] att avdrag inte får göras för skulder som uppkommer på grund av laglotten, vid förvärv av en i denna stat belägen fastighet när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle och arvingen vid denna tidpunkt har hemvist eller stadigvarande vistas i en annan medlemsstat, inte är avdragsgilla, medan dessa skulder i sin helhet skulle ha kunnat dras av från arvets värde, om åtminstone arvlåtaren eller arvingen vid tidpunkten för arvlåtarens frånfälle hade sitt hemvist eller sin vanliga vistelseort i förstnämnda medlemsstat?

Detta beslut har vunnit laga kraft:[**orig. s. 3**]

S k ä l:

I.

1. Klaganden är österrikisk medborgare och är sedan 2014 bosatt i Österrike. Hon är dotter till arvlåtaren E, som också var österrikisk medborgare och bosatt i Österrike.
2. Arvlåtaren ägde tre bebyggda fastigheter i staden F, och en obebyggd fastighet i staden G.
3. Genom testamente som arvlåtaren upprättade förordnande han att klaganden skulle vara enda testamentstagare. Arvlåtaren förordnade att hans hustru, EF [utelämnas] och hans son S [utelämnas] skulle utfå sin laglott. Arvlåtaren avled i Österrike den 12 augusti 2018.
4. Efter att arvlåtaren avlidit åtog sig klaganden, i egenskap av enda arvtagare, i ett avtal om laglott att till EF och S, betala ett belopp på 1 700 000 euro och 2 850 000 euro, för att tillgodose deras rätt till laglott. I den deklaration om arvsskatt som klaganden ingav till Finanzamt yrkade hon att 43 procent av de skulder som uppkommit till följd av laglotterna, det vill säga totalt 1 956 500 euro, skulle dras av från värdet av hennes arv såsom dödsboets skulder. Klaganden kom fram till detta belopp genom att beräkna att den andel av den fasta egendom som var belägen i Tyskland som var föremål för tysk arvsskatt, med ett av klaganden fastställt värde på 4 970 000 euro, uppgick till 43 procent av värdet på samtliga tillgångar i arvet motsvarande 11 592 598,10 euro. Klaganden beräknade att värdet på den egendom som inte omfattades av tysk arvsskatt (kapital och en fastighet som var belägen i Spanien) uppgick till 6 622 598,10 euro.
5. Finanzamt (svaranden) (skattemyndigheten) fastställde den arvsskatt som klaganden skulle erlägga till 642 333 euro. Härvid beskattades endast fast

egendom som var belägen i Tyskland. Finanzamt nekade avdrag för laglotterna såsom dödsboets skulder med motiveringen att de inte hade ett ekonomiskt samband med ovannämnda fastigheter. Vid beräkningen av den arvsskatt som hade fastställts beaktade Finanzamt vidare istället för ett grundavdrag på 400 000 euro som föreskrevs för arvlåtarens barn enligt 16 § första stycket punkt 2 i den tyska lagen om arvs- och gåvoskatt (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) (nedan även kallad ErbStG). **[orig. s. 4]** med hänvisning till 16 § andra stycket ErbStG endast ett grundavdrag på 171 489 euro som hade reducerats med ett delbelopp på 228 511 euro.

6. Klaganden har yrkat att domstolen ska sätta ned arvsskatten till 227 181 euro. Klaganden anser sig ha rätt till det grundavdrag på 400 000 euro som föreskrivs i 16 § första stycket punkt 2 ErbStG i sin helhet. 16 § andra stycket ErbStG strider enligt henne mot unionsrätten. Det skulle dessutom strida mot unionsrätten att inte i vart fall delvis tillåta avdrag för de belopp avseende laglotter som klaganden ska betala såsom skulder i dödsboet, åtminstone upp till det belopp på 1 956 500 euro som klaganden har beräknat.
7. Finanzamt (svaranden) har gjort gällande följande. Enligt 16 § andra stycket ErbStG ska det grundavdrag som föreskrivs i 16 § första stycket punkt 2 ErbStG sättas ned med ett delbelopp. Enligt 10 § sjätte stycket andra meningen ErbStG ska de laglotter som klaganden är skyldig att betala inte dras av såsom skulder i dödsboet, eftersom de inte har ett ekonomiskt samband med enskilda tillgångar som ingår i arvet.

II.

8. För svaret på begäran om förhandsavgörande har följande bestämmelser i den tyska lagen om arvs- och gåvoskatt (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes) (ErbStG), i dess lydelse av den 27 februari 1997 [utelämnas], senast ändrad genom artikel 4 i lagen av den 23 juni 2017 [utelämnas], betydelse:
9. 1 § Skattepliktiga transaktioner
 - (1) Transaktioner som omfattas av arvsskatt (eller gåvoskatt)
 1. Förvärv till följd av dödsfall,
 2. Gåvor mellan levande personer,
 - ...
10. 2 § Personlig skattskyldighet **[orig. s. 5]**
 - (1) Skattskyldighet inträder

1. för samtliga överförda tillgångar (obegränsad skattskyldighet) i de fall som avses i 1 § första stycket punkterna 1–3 när arvlåtaren vid tidpunkten för sitt frånfälle, gåvogivaren vid tidpunkten för gåvans fullbordande eller förvärvaren vid tidpunkten för den beskattningsutlösande händelsen (9 §) är bosatt i landet. Som person med hemvist i landet räknas:

- a) fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i landet,
- b) tyska medborgare som inte har varit varaktigt bosatta utomlands längre än 5 år utan att ha hemvist i Tyskland.

...

3. i alla andra fall för överförda tillgångar bestående av tillgångar i Tyskland i den mening som avses i 121 § i [lagen om värdering av tillgångar (Bewertungsgesetz) (nedan kallad BewG)] (begränsad skattskyldighet).

...

11. 3 § Förvärv till följd av dödsfall

(1) Med förvärv till följd av dödsfall avses

1. Förvärv till följd av dödsfall ... genom arv ... eller på grund av en rätt till laglott som åberopats av arvtagaren (§ 2303 och följande §§ i Bürgerliches Gesetzbuch civillagen),

12. 9 § Skattens utkrävbarhet

(1) Skatt ska betalas

1. vid övergång av egendom till följd av dödsfall vid arvlåtarens frånfälle, ...

13. 10 § Skattepliktigt förvärv

(1) Med skattepliktigt förvärv avses vinst för förvärvaren i den mån den inte är undantagen från skatteplikt ... I de fall som avses i § 3 ska som vinst anses det belopp som följer när de skulder i dödsboet som är avdragsgilla enligt punkterna 3–9 dras av från värdet av samtliga överförda tillgångar, i den mån de är föremål för beskattning enligt denna lag **[orig. s. 6]**

(5) Rätt till avdrag vid övergång av egendom föreligger för följande skulder såsom skulder i dödsboet, såvida inte annat föreskrivs i punkterna 6–9:

1. de skulder som härrör från arvlåtaren,
2. Förpliktelser som följer av legat, skyldigheter och laglotter som gjorts gällande ...

(6) Skulder och pålagor som har ett ekonomiskt samband med tillgångar som inte är skattepliktiga enligt denna lag är inte avdragsgilla. När beskattningen är förbehållen enskilda tillgångar (2 § första stycket punkt 3...) är endast de skulder och pålagor som har ett ekonomiskt samband med dessa tillgångar avdragsgilla.

14. 15 § – Skatteklasser

(1) Beroende på det personliga förhållandet mellan mottagaren och arvlåtaren eller gåvogivaren gäller följande tre skatteklasser:

Skatteklass I:

1. Äkta make/maka och partner,
2. Barn och styvbarn,...

15. 16 § – Grundavdrag

(1) I fall av obegränsad skattskyldighet (2 § första stycket punkt 1 och 2 § tredje stycket) undantas från skatteplikt tillgångar som förvärvas av

1. äkta makar och livspartners och som har ett värde på högst 500 000 euro,
2. barn i den mening som avses i skatteklass I punkt 2 och barn till avlidna barn i den mening som avses i skatteklass I punkt 2 och som har ett värde på högst 400 000 euro,

...

(2) I fall av begränsad skattskyldighet (2 § första stycket punkt 3) reduceras grundavdraget enligt första stycket med ett delbelopp. Detta delbelopp [**orig. s. 7**] motsvarar förhållandet mellan, å ena sidan, summan av värdet på de tillgångar som förvärvats vid samma tidpunkt som inte omfattas av skatteplikt och, å andra sidan, de förmögenhetsförmåner som inte omfattas av den begränsade skattskyldighet som samma person överlåter under en tioårsperiod, och det förmögenhetsvärde som överlåtits av samma person inom tio år. Tidigare förvärv ska värderas med deras tidigare värde.

16. 37 § Tillämpning av lagen

...

(14) ... 16 § första och andra stycket, i den lydelse som gällde till den 25 juni 2017, ska tillämpas på förvärv för vilka skatten blir utkrävbar efter den 24 juni 2017.

17. Vidare är följande bestämmelse i lagen om värdering av tillgångar (Bewertungsgesetz) (BewG) i dess lydelse av den 1 februari 1991 [utelämnas],

senast ändrad genom artikel 2 i lag av den 4 november 2016 [utelämnas], av betydelse:

121 § Egendom i landet

Till egendom i landet hör

1. i Tyskland belägen jord- och skogsegendom,
2. fast egendom belägen i Tyskland,...

18. I civilrättsligt hänseende är följande bestämmelser i civillagen (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, nedan kallad ABGB) relevanta för samtliga tyska arvländer i den österrikiska monarkin [utelämnas], senast ändrad genom artikel 6 i den federala lag som offentliggjordes den 13 november 2017 [utelämnas] av betydelse:

19. 756 §

Laglotten är den del av värdet av arvlåtarens tillgångar som ska utges till den person som har rätt till laglotten.

20. 757 § [orig. s. 8]

Släktingar i rakt nedstigande led samt den avlidnes make eller registrerade partner är laglotsberättigade.

21. 759 §

Den laglott som varje laglotsberättigad person har rätt till utgörs av hälften av det som han eller hon skulle ha erhållit enligt den legala arvsordningen.

22. 761 §

(1) Laglotten ska utges i form av pengar

23. 764 §

(1) Rätten till laglott ska tillgodoses ur dödsboet och enligt ett domstolsavgörande av arvtagarna ...

24. 765 §

(1) Den laglotsberättigade förvärvar denna rätt, för sig själv och sina efterträdare, vid den avlidnes frånfälle.

(2) Den laglotsberättigade kan kräva laglotten i form av pengar först ett år efter den avlidnes frånfälle.

25. 778 §

- (1) På begäran av en laglottsberrättigad ska en precis beskrivning och uppskattning av hela kvarlåtenskapen göras vid fastställandet av laglotten.
- (2) Bedömningen ska ske med utgångspunkt i den avlidnes frånfälle. Lagstadgad ränta ska utgå till den laglottsberrättigade fram till dess att laglotten utges.
26. Dessutom är följande bestämmelser i den tyska civillagen (Bürgerliches Gesetzbuch, nedan kallad BGB), i dess lydelse av den 2 januari 2002 [utelämnas], relevanta.
27. § 2303 Laglottsberrättigade, laglottens storlek [**orig. s. 9**]
- (1) Om en ättling till arvlåtaren har uteslutits från arv genom ett förordnande om kvarlåtenskap, kan han eller hon kräva sin laglott från arvtagaren. Laglotten utgörs av hälften av värdet av den lagliga arvsloten ...
28. § 2311 Kvarlåtenskapens värde
- (1) Laglotten ska beräknas på grundval av kvarlåtenskapens bestånd och värde vid tidpunkten för dödsfallet...
- (2) Värdet ska om så är nödvändigt fastställas genom en uppskattning. Ett av arvlåtaren fastställt värde är inte avgörande.
- III.**
29. Finanzgericht Düsseldorf har beslutat att vilandeförklara det mål som anhängiggjorts vid den [utelämnas] och att inhämta ett förhandsavgörande angående den ovan formulerade tolkningsfrågan från Europeiska unionens domstol enligt artikel 267 andra stycket i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). Svaret på dessa frågor är avgörande för målet.
30. Finanzgericht Düsseldorf hyser tvivel om huruvida 16 § andra stycket ErbStG är förenlig med artikel 63.1 jämförd med artikel 65 FEUF.
31. Som svar på EU-domstolens dom av den 8 juni 2016 i mål C-479/14 (ECLI:EU:C:2016:412), införde den tyska lagstiftaren en nyreglering i 16 § andra stycket ErbStG. Enligt denna bestämmelse ska det grundavdrag som föreskrivs i 16 § första stycket ErbStG minskas med ett delbelopp som ska beräknas i enlighet med 16 § andra stycket andra och tredje meningen ErbStG vid förvärv för vilka skatt uppkommer efter den 24 juni 2017 (37 § fjortonde stycket ErbStG).
32. Finanzgericht Düsseldorf hyser tvivel om huruvida denna nyreglering är förenlig med artiklarna 63 och 65 FEUF, såsom de har tolkats av EU-domstolen. EU-domstolen har redan slagit fast att den nackdel som det förhållandet att ett mindre grundavdrag på enbart 2000 euro beviljades vid den aktuella tidpunkten medför för förvärvaren enligt 16 § andra stycket ErbStG i den lydelse av artikel 1 i lagen

om reform av arvsskattesystemet och värderingsreglerna (Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts) som offentliggjordes den 24 december 2008 (BGBI. I, s. 3018) vid **[orig. s. 10]** begränsad skattskyldighet (2 § första stycket punkt 3 ErbStG), inte kan motiveras med behovet att säkerställa det tyska skattesystemets inre sammanhang (EU-domstolens dom av den 17 oktober 2013 i mål C-181/12 ECLI:EU:C:2013:662, punkt 61). EU-domstolen har i ett fördragsbrottsförfarande avseende artikel 16 § andra stycket ErbStG, i dess tidigare lydelse, dessutom slagit fast att det inte finns några skäl som motiverar en skillnad i behandling mellan förvärvarna vid obegränsad skattskyldighet och begränsad skattskyldighet (EU-domstolens dom av den 4 september 2014 i mål C-211/13, ECLI:EU:C:2014:2148, punkt 49 och följande punkter). Dessutom har generaladvokat Mengozzi i sitt förslag till avgörande av den 12 juni 2013 i mål C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:384) i punkt 84 och följande punkter anfört att förvärvaren vid begränsad skattskyldighet enligt 16 § första stycket punkt 1 ErbStG har rätt till grundavdrag i dess helhet. Generaladvokaten Mengozzi vägrade att sätta ned grundavdraget, trots att det enligt vad Finanzamt Velbert anfört i sitt beslut om hänskjutande av den 2 april 2012 som gav upphov till mål C-181/12, i punkt 16, även räkenskapsmässigt hade kommit i fråga att bevilja ett avdrag på cirka 62 procent.

33. Finanzgericht Düsseldorf hyser även tvivel om huruvida 10 § sjätte stycket andra meningen ErbStG är förenlig med artikel 63.1 jämförd med artikel 65 FEUF.
34. I förevarande fall rör det sig om ett fall av begränsad skattskyldighet, eftersom varken arvlåtaren eller klaganden vid tidpunkten för arvlåtarens frånfälle hade hemvist eller stadigvarande vistades i Tyskland (2 § första stycket punkt 3 första meningen ErbStG). Finanzamt, svaranden, beskattade således endast den fasta egendom som var belägen inom landet (121 § punkt 2 BewG).
35. 10 § sjätte stycket andra meningen ErbStG innebär i målet vid den nationella domstolen att klaganden enligt 10 § femte stycket punkt 2 ErbStG överhuvudtaget inte kan dra av de skulder i form av sin moders och sin broders laglott som hon måste betala, såsom skulder i dödsboet, från sitt förvärv till följd av dödsfall. Enligt 10 § sjätte stycket andra meningen ErbStG är vid begränsad skattskyldighet där skatten är begränsad till enskilda tillgångar (2 § första stycket punkt 3 ErbStG) endast de skulder och pålagor som har ett ekonomiskt samband med dessa avdragsgilla. **[Orig. s. 11]**
36. Enligt rättspraxis från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland, nedan kallad BFH) föreligger ett sådant ekonomiskt samband som förskrivs i 10 § sjätte stycket första och andra meningen ErbStG endast om skulderna eller pålagorna kan hänföras till vissa tillgångar som ingår i arvet. Fastställandet av laglotten utifrån arvets värde (2311 § BGB) ger således inte upphov till ett ekonomiskt samband, utan på sin höjd ett rättsligt samband mellan skyldigheten att utge laglotten och de tillgångar som ingår i arvet [utelämnas].

37. Enligt Finanzgericht Düsseldorf gäller detsamma i fråga om den laglott som enligt österrikisk rätt tillkommer klagandens moder och broder i målet vid den nationella domstolen. Dessa rättigheter kan inte heller hänföras till en viss egendom som ingår i arvet. Tvärtom är laglotten enligt 756 § ABGB endast en andel av värdet av den avlidnes tillgångar som ska utges till den laglotsberättigade. Enligt 759 § ABGB ska beloppet för den laglotsberättigade personen beräknas på grundval av hälften av det belopp som skulle ha erhållits enligt den legala arvsordningen. Enligt 761 § första stycket första meningen ABGB ska laglotten i princip betalas i form av pengar.
38. 10 § sjätte stycket andra meningen ErbStG medför således i målet vid den nationella domstolen att det för klaganden enligt 10 § femte stycket punkt 2 ErbStG inte ens är möjligt att dra av ett delbelopp av de laglotter som hon måste utge till sin moder och sin broder såsom skulder i dödsboet. Om arvlåtaren vid sitt fränfalle eller klaganden vid denna tidpunkt hade haft hemvist eller sin vanliga vistelseort i Tyskland och en obegränsad skattskyldighet därför hade förelegat (2 § första stycket punkt 1 andra meningen a ErbStG), hade klaganden, enligt 10 § femte stycket punkt 2 ErbStG, fullt ut kunna dra av moderns och broderns laglotter som skulder i dödsboet från sitt förvärv till följd av dödsfall.
39. Enligt Finanzgericht Düsseldorf är det tveksamt om denna skillnad i behandling mellan inhemska medborgare och personer som inte är bosatta i Tyskland genom 10 § sjätte stycket andra meningen ErbStG är förenlig med artikel 63 första stycket jämförd med artikel 65 FEUF. EU-domstolen har vad beträffar arv redan slagit fast **[orig. s. 12]** att de åtgärder som är otillåtna enligt artikel 63.1 AEUV då de utgör restriktioner för kapitalrörelser även avser sådana åtgärder som leder till en minskning av värdet på det arv som tillkommer en person med hemvist i en annan stat än den medlemsstat i vilken de berörda tillgångarna är belägna och vilken tar ut arvsskatt för denna egendom (EU-domstolens dom av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131 punkt 44, dom av den 17 oktober 2013 i mål C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662 punkt 23 samt dom av den 26 maj 2016 i mål C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359 punkt 28). Det är således inte tillåtet att vid beskattning av ett förvärv genom arv skilja mellan personer som vid sitt fränfalle hade hemvist i landet och personer som vid en sådan tidpunkt inte hade hemvist i den berörda medlemsstaten, till exempel genom bestämmelser om begränsad möjlighet att göra avdrag för förpliktelser (EU-domstolens dom av den 11 december 2003 i mål C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665 punkt 76, dom av den 11 september 2008 i mål C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489 punkt 46, dom av den 11 september 2008 i mål C-43/07, ECLI:EU:C:2008:490 punkt 38).

[Utelämnas]