

Mål C-256/06

Theodor Jäger

mot

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

”Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG) – Arvsskatt – Värdering av de tillgångar som ingår i kvarlåtenskapen – Egendom i form av en jord- och skogsbruksfastighet belägen i en annan medlemsstat – Mindre förmånlig metod för värdering av sådan egendom och för beräkning av den skatt som skall betalas ”

Förslag till avgörande av generaladvokat J. Mazák föredraget den 11 september 2007

Domstolens dom (andra avdelningen) av den 17 januari 2008

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Arvsskatt

(EG-fördraget, artikel 73b.1 och 73d (nu artiklarna 56.1 EG och 58 EG))

Artikel 73b.1 i fördraget (nu artikel 56.1 EG), jämförd med artikel 73d i fördraget (nu artikel 58 EG), skall tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det för beräkningen av skatten på ett arv som består av tillgångar belägna inom nämnda medlemsstat samt av en jord- och skogsbruksfastighet belägen i en annan medlemsstat

– föreskrivs att den tillgång som är belägen i denna andra medlemsstat skall tas upp till sitt marknadsvärde medan en identisk tillgång som är belägen inom landet omfattas av ett särskilt värderingsförfarande som leder till ett värde som i genomsnitt endast uppgår till 10 procent av marknadsvärdet på denna tillgång, och

– enligt vilken endast de jord- och skogsbruksfastigheter som är belägna inom landet omfattas av ett tillgångsrelaterat fribelopp och enligt vilken dessa tillgångar endast tas upp till 60 procent av det återstående värdet.

Eftersom en sådan lagstiftning medför att ett arv som omfattar en jord- och skogsbruksfastighet belägen i en annan medlemsstat påförs en högre arvsskatt i förstnämnda medlemsstat än den som skulle ha påförts där om de tillgångar som arvet omfattar uteslutande varit belägna inom den statens territorium, leder den nämligen till restriktioner för den fria rörligheten för kapital som minskar värdet på arv som omfattar en sådan utanför det nationella territoriet belägen tillgång.

En sådan nationell lagstiftning kan inte rättfärdigas med att den avser situationer som inte är objektivt jämförbara. Beräkningen av arvsskatten är nämligen med tillämpning av nämnda lagstiftning direkt knuten till värdet på de tillgångar som ingår i arvet varför det objektivt sett inte existerar någon skillnad mellan de situationer som kan rättfärdiga en ojämlig skattemässig behandling i fråga om nivån på den arvsskatt som skall erläggas för en tillgång belägen inom det nationella territoriet respektive för en tillgång belägen i en annan medlemsstat.

Ändamålet att undvika att skattebelastningen på arv äventyrar den fortsatta verksamheten i jord- och skogsbruksföretag, och därmed upprätthållandet av deras samhällsliga funktion, kan för övrigt inte rättfärdiga den ifrågavarande lagstiftningen med hänsyn till att det inte finns någon omständighet som medger ett konstaterande av att företag i andra medlemsstater inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för företag belägna inom det nationella territoriet.

Detsamma gäller med avseende på eventuella svårigheter som uppstår vid fastställandet av värdet på en i en annan medlemsstat belägen tillgång, vilket sker enligt ett särskilt nationellt förfarande, då dessa svårigheter inte kan utgöra en tillräcklig grund för att rättfärdiga en kategorisk vägran att bevilja skattefördelen sådan den framgår av den ifrågavarande lagstiftningen vilken, förutom nämnda värderingsförfarande, även reserverar tillämpningen av de två övriga skattefördelarna för tillgångar som är belägna inom det nationella territoriet.

(se punkterna 32, 43, 44, 52, 54, 55 och 57 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 17 januari 2008 (*)

”Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG) – Arvsskatt – Värdering av de tillgångar som ingår i kvarlåtenskapen – Egendom i form av en jord- och skogsbruksfastighet belägen i en annan medlemsstat – Mindre förmånlig metod för värdering av sådan egendom och för beräkning av den skatt som skall betalas”

I mål C-256/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 11 april 2006, som inkom till domstolen den 8 juni 2006, i målet

Theodor Jäger

mot

Finanzamt Kusel-Landstuhl,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna L. Bay Larsen (referent), K. Schiemann, J. Makarczyk, och C. Toader,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Theodor Jäger, genom K. Cronauer, Rechtsanwältin,
- Finanzamt Kusel-Landstuhl, genom M. Trauten, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 11 september 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Theodor Jäger och Finanzamt Kusel-Landstuhl (nedan kallat Finanzamt) angående beräkningen av skatt på arv bestående av tillgångar i Tyskland och en egendom avsedd för jord- och skogsbruk belägen i Frankrike samt, i synnerhet, bestämmelser avseende värderingen av dessa tillgångar.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 I bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (artikeln upphävdes genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), med beteckningen "Nomenklatur för kapitalrörelser som avses i direktivets artikel 1", omfattar tretton kategorier av kapitalrörelser.

4 Den elfte av dessa kategorier avser "Personliga kapitalrörelser" och omfattar bland annat rubriken "Arv och testamentsförordnanden".

Den nationella lagstiftningen

Tillämpningen av arvsskatt på tillgångar i en annan medlemsstat

5 Enligt 2 § första stycket punkt 1 arvs- och gåvoskattelagen (ErbSchafftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), i den lydelse som offentliggjorts i BGBl. 1997 I, s. 378 (nedan kallad ErbStG), omfattas samtliga tillgångar i det arv som tillfaller en person med hemvist i Tyskland av arvsskatteplikt vid den tidpunkt då skatten uppstår. Detta gäller även tillgångar i utlandet.

6 I 21 § ErbStG regleras hur arvsskatt som erlagts i en annan stat skall avräknas vid beräkningen av arvsskatten i Tyskland för det fall avtal för att undvika dubbelbeskattning saknas. I första stycket första meningen föreskrivs följande:

”När förvärvare som för sina tillgångar i utlandet har påförts en skatt i en utländsk stat (utländsk skatt) som motsvarar den tyska arvsskatten får den utländska skatt som den skattskyldige påförts och betalat utan möjlighet till nedsättning, i de fall som omfattas av 2 § första stycket punkt 1 och på yrkande av den skattskyldige avräknas från den tyska arvsskatten såvida inte bestämmelserna i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning är tillämpliga. Avräkning får ske i den mån de utländska tillgångarna är skattepliktiga till arvsskatt även i Tyskland.”

7 I andra meningen i denna bestämmelse föreskrivs följande:

”Består förvärvet endast till en del av tillgångar i utlandet skall den del av den tyska arvsskatten som belöper på dessa tillgångar fastställas på ett sådant sätt att den arvsskatt som belöper på samtliga skattepliktiga tillgångar, inklusive skattepliktiga tillgångar i utlandet, fördelas proportionellt efter förhållandet mellan de skattepliktiga tillgångarna i utlandet och samtliga skattepliktiga tillgångar.”

Bestämmelserna om värdering av jord- och skogsbruksfastigheter

8 Enligt 12 § sjätte stycket ErbStG, jämförd med 9 och 31 §§ lagen om värdering av tillgångar (Bewertungsgesetz, BGBl. 1991 I, s. 230) (nedan kallad BewG), värderas en jord- och skogsbruksfastighet som är belägen i utlandet till sitt marknadsvärde. Detta definieras enligt 9 § andra stycket BewG som det pris till vilket denna tillgång skulle kunna försälas inom ramen för normala affärstransaktioner.

9 En jord- och skogsbruksfastighet som är belägen i Tyskland värderas däremot i enlighet med 12 § tredje stycket ErbStG enligt ett särskilt förfarande som föreskrivs i 140–144 §§ BewG. Värderingen enligt detta förfarande motsvarar i genomsnitt endast 10 procent av marknadsvärdet på den aktuella fastigheten.

10 Dessa bestämmelser i BewG, vilka infördes i nämnda lag genom 1 § punkt 36 i den årliga skattelagen av år 1997 (Jahressteuergesetz 1997, BGBl. 1996 I, s. 2049, av den 20 december 1996, tillåter att rörelsedelen i jord- och skogsbruksfastigheten värderas enligt ett förenklat förfarande för beräkningen av avkastningsvärdet genom att de hänvisar till standardiserade värden för olika typer av rörelser och genom att de baserar sig bland annat på den varaktiga medelinkomsten i rörelser som drivs med vinstsyfte, i Tyskland, per den 1 januari 1996. I andra hand föreskrivs i BewG en värdering enligt ett förfarande baserat på den individuella inkomsten, vilket tillämpas på yrkande av den skattskyldige.

Reglerna om beräkning av arvsskatt på jord- och skogsbruksfastighet

11 I 13a § första stycket punkt 1 ErbStG föreskrivs för förvärv genom arv av en jord- och skogsbruksfastighet belägen i Tyskland ett "tillgångsrelaterat fribelopp" uppgående till 500 000 DEM på värdet av denna egendom, vilket läggs till det personliga fribeloppet på 400 000 DEM, som medges med stöd av 16 § i samma lag.

12 Vidare gäller enligt 13a § andra stycket ErbStG att det återstående värdet av nämnda egendom, efter avdrag för det tillgångsrelaterade fribeloppet, vid beräkningen av skatten tas upp endast till 60 procent genom att det sker en "värdering till reducerat värde".

13 Enligt 13a § fjärde stycket i samma lag skall det tillgångsrelaterade fribeloppet samt värderingen till ett reducerat värde inte tillämpas på jord- och skogsbruksfastigheter belägna i utlandet.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 Theodor Jäger har sitt hemvist i Frankrike och är ensam arvinge efter sin mor som avled år 1998 och som hade sitt senaste hemvist i Tyskland.

15 Arvet omfattade förutom i Tyskland belägna tillgångar även en fastighet i Frankrike som drevs för jord- och skogsbruk. Theodor Jägers far, som avled år 1994, hade förvärvat en del av denna fastighet i augusti år 1988 för att sedan i januari år 1990 förvärva den mark som utgör den resterande delen av den aktuella fastigheten.

16 Efter det att fastighetens marknadsvärde hade fastställts i Frankrike till 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM), påförde denna medlemsstat arvsskatt för egendomen med 1 192 148 FRF (354 306 DEM).

17 I beslut av den 3 januari 2000 beräknade Finanzamt den arvsskatt som Theodor Jäger hade att erlägga.

18 Denna skatt beräknades på en kvarlåtenskap som netto uppgick till 1 737 167 DEM inklusive den i Frankrike belägna fastighetens värde på 1 618 152 DEM, det vill säga dess marknadsvärde, och i Tyskland belägna tillgångar till ett värde av 119 015 DEM. Efter avdrag för det personliga fribeloppet på 400 000 DEM reducerades det skattepliktiga värdet till 1 337 100 DEM efter avrundning. Med detta belopp som underlag beräknade Finanzamt skatten till 254 049 DEM.

19 På av Theodor Jäger framställt yrkande enligt 21 § första stycket andra meningen ErbStG medgav Finanzamt avräkning från sistnämnda belopp med 236 644 DEM för arvsskatt som redan erlagts i Frankrike.

20 På detta underlag beräknade Finanzamt i sitt ovannämnda beslut av den 3 januari 2000 arvsskatten för Theodor Jäger till 17 405 DEM.

21 Theodor Jäger begärde omprövning av Finanzamts beslut och överklagade detta till Finanzgericht. Då hans yrkanden i dessa förfaranden inte bifölls väckte han revisionstalan vid Bundesfinanzhof, som fann att det åtminstone sedan meddelandet av dom av den 11 december 2003 i mål C-364/01, Barbier (REG 2003, s. I-15013) tycks vara oklart huruvida bestämmelserna i tysk rätt är förenliga med principen om fri rörlighet för kapital i det att de medför en åtskillnad beroende på den plats där alla eller delar av de tillgångar som ingår i arvet är belägna. Bundesfinanzhof beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"Är det med avseende på arvsskatt förenligt med artikel 73b.1 i fördraget om inrättandet av

Europeiska gemenskapen (nu artikel 56.1 EG)

- att (utländsk) jord- och skogsbruksfastighet belägen i en annan medlemsstat skall värderas till sitt marknadsvärde medan ett särskilt värderingsförfarande tillämpas för jord- och skogsbruksfastighet inom landet, vilket i genomsnitt leder till ett värde som endast utgör 10 procent av marknadsvärdet, och
- att det vid förvärv av jord- och skogsbruksfastighet inom landet medges ett särskilt fribelopp och att det resterande värdet endast skall tas upp till 60 procent,

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

Prövning av tolkningsfrågan

22 Bundesfinanzhof har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida artikel 73b.1 i fördraget utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i vilken det för beräkningen av skatten på ett arv som består av tillgångar belägna inom nämnda medlemsstat samt av en jord- och skogsbruksfastighet belägen i en annan medlemsstat

- föreskrivs att den tillgång som är belägen i denna andra medlemsstat skall tas upp till sitt marknadsvärde medan en identisk tillgång som är belägen inom landet omfattas av ett särskilt värderingsförfarande som leder till ett värde som i genomsnitt endast uppgår till 10 procent av marknadsvärdet på denna tillgång, och
- enligt vilken endast de jord- och skogsbruksfastigheter som är belägna inom landet omfattas av ett tillgångsrelaterat fribelopp och enligt vilken dessa tillgångar endast tas upp till 60 procent av det återstående värdet.

23 Det skall inledningsvis erinras om att även om frågor om direkta skatter i och för sig omfattas av medlemsstaternas behörighetsområde, skall dessa inte desto mindre iakttas gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, dom av den 7 september 2004 i mål C?319/02, Manninen, REG 2004, s. I?7477, punkt 19, av den 14 september 2006 i mål C?386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I?8203, punkt 15, och av den 29 mars 2007 i mål C?347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I?2647, punkt 21).

24 Inte heller definieras begreppet kapitalrörelser i EG?fördraget. Det följer emellertid av fast rättspraxis att eftersom innehållet i artikel 73b i fördraget i sak är detsamma som innehållet i artikel 1 i direktiv 88/361, och trots att direktivet antogs med stöd av artiklarna 69 och 70.1 i EEG?fördraget (artiklarna 67–73 i EEG?fördraget ersattes senare av artiklarna 73b–73g i EG?fördraget och motsvaras nu av artiklarna 56–60 EG), har den nomenklatur över kapitalrörelser som bifogats detta direktiv fortfarande betydelse som vägledning för vad som skall definieras som kapitalrörelser (se, bland annat, dom av den 23 februari 2006 i mål C?513/03, van Hilten-van der Heijden, REG 2006, s. I?1957, punkt 39, och av den 3 oktober 2006 i mål C?452/04, Fidium Finanz, REG 2006, s. I?9521, punkt 41).

25 Domstolen har i detta avseende, med påpekande bland annat om att arv, som ju består av en överföring till en eller flera personer av den kvarlåtenskap som den avlidne efterlämnat, ingår under rubrik XI i bilaga 1 till direktiv 88/361 med lydelsen ”Personliga kapitalrörelser”, i punkt 42 i

domen i det ovannämnda målet van Hilten-van der Heijden slagit fast att arv utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b i fördraget (se även, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Barbier, punkt 58), utom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat.

26 En situation där en person med hemvist i Tyskland vid sin bortgång till en annan person med hemvist i Frankrike efterlämnar ett arv som omfattar tillgångar belägna i dessa två medlemsstater och som samtliga ingår i beräkningen av arvsskatten i Tyskland utgör dock inte alls en situation som enbart rör inhemska förhållanden, vilket Europeiska gemenskapernas kommission också helt riktigt har påpekat.

27 Det arv som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör således en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 73b.1 i fördraget.

28 Därmed skall det alltså inledningsvis prövas huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion för kapitalrörelser i enlighet med vad Theodor Jäger och Europeiska gemenskapernas kommission har hävdad.

29 Den tyska regeringen har anfört att den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte utgör någon restriktion för kapitalrörelserna. Den har gjort gällande att det initiala förvärvet av den i Frankrike belägna tillgången företogs av Theodor Jägers far före den 1 juni 1990, vid vilket datum direktiv 88/361 skulle införlivas med nationell rätt, varför förvärvaren av den aktuella tillgången inte kunde åberopa de rättigheter som följer direkt av detta direktiv eller fördraget. Vidare anser nämnda regering att en sådan förvärvare inte kan avhållas av de verkningar som följer av en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, då denna lagstiftning på intet sätt belastar den berörde själv, utan snarare hans arvinge. Av denna anledning är verkningarna av en sådan lagstiftning alltför indirekta för att de skall kunna utgöra en restriktion för kapitalrörelserna.

30 Det framgår i detta avseende av domstolens rättspraxis att nationella bestämmelser som avgör värdet på fast egendom vid beräkningen av den skatt som skall erläggas vid förvärv genom arv inte bara kan avhålla en person med hemvist i en annan medlemsstat än den berörda från att köpa fast egendom belägen i den berörda medlemsstaten eller att överlåta denna till andra personer. De kan också leda till en minskning av värdet på arvet för en person med hemvist i en annan medlemsstat än den där nämnda tillgångar är belägna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Barbier, punkt 62).

31 Vad beträffar arv har det dessutom bekräftats i rättspraxis att åtgärder som är otillåtna enligt artikel 73b.1 i fördraget 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 (domen i det ovannämnda målet van Hilten-van der Heijden, punkt 44).

32 Genom att de nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen medför att ett arv som omfattar en jord- och skogsbruksfastighet belägen i en annan medlemsstat påförs en högre arvsskatt i Tyskland än den som skulle ha påförts där om de tillgångar som arvet omfattar uteslutande varit belägna inom den statens territorium, leder nämnda bestämmelser i förevarande fall till restriktioner för den fria rörligheten för kapital som minskar värdet på arv som omfattar en sådan utanför det tyska territoriet belägen tillgång.

33 Denna slutsats påverkas inte av den tyska regeringens argument, som återgetts ovan i punkt 29 i förevarande dom, eftersom dessa saknar betydelse för de kriterier som följer av den rättspraxis som angetts i punkterna 30 och 31 i denna dom. I förevarande fall inverkar den

nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen på värdet på arvet efter den 1 juni 1990 och det är uppenbart att denna inverkan inte är alltför indirekt för att den skall kunna utgöra en restriktion för kapitalrörelserna.

34 Detsamma gäller den tyska regeringens argument att en minskning av värdet på arvet inte kan medföra någon restriktion för den fria rörligheten för kapital eftersom inverkan av en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen endast är en oundviklig konsekvens av att nationella skattesystem samexisterar. Denna omständighet är nämligen irrelevant när det gäller de kriterier som följer av den rättspraxis som återgivits i punkterna 30 och 31 i förevarande dom. Det skall för övrigt konstateras att minskningen av värdet på arvet under alla omständigheter är ett resultat av tillämpningen av den berörda tyska lagstiftningen, och endast den.

35 Av detta följer att den omständigheten att beviljandet av arvsskatterättsliga fördelar villkoras av att den tillgång som förvärvats genom arv är belägen inom det nationella territoriet utgör en restriktion för den fria rörligheten som i princip är otillåten enligt artikel 73b.1 i fördraget.

36 Domstolen prövar här efter huruvida den sålunda konstaterade restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan rättfärdigas med hänsyn till bestämmelserna i fördraget.

37 Domstolen erinrar i detta avseende om artikel 73d.1 a i fördraget, enligt vilken "[b]estämmelserna i artikel 73b ... inte [skall] påverka medlemsstaternas rätt att ... tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som ... har investerat sitt kapital på olika ort".

38 Enligt Finanzamt och den tyska regeringen följer det av denna bestämmelse att Förbundsrepubliken Tyskland har rätt att reservera förmånen i form av en värdering enligt det särskilda förfarandet utslutande för tillgångar som är belägna inom dess territorium. Finanzamt har tillagt att 31 § BewG rättfärdigas av artikel 73d.1 a i fördraget, läst mot bakgrund av förklaring nr 7 som fogats till slutakten till fördraget om Europeiska unionen, eftersom det värderingsförfarande för tillgångar belägna i utlandet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, existerade vid utgången av år 1993 i den mening som avses i denna förklaring.

39 Det saknas skäl att ta ställning till huruvida detta värderingsförfarande för tillgångar som är belägna i utlandet existerade den 31 december 1993 eller ej, men domstolen erinrar om att den i sin dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), föranleddes att uttala sig angående en argumentation baserad på artikel 73d.1 a i fördraget, medan omständigheterna i målet vid den nationella domstolen avsåg tiden före denna bestämmelses ikraftträdande. Domstolen underströk att nationella skattebestämmelser av den typ som avses i artikel 73d.1 a i fördraget, vilka innebär vissa åtskillnader, kunde vara förenliga med gemenskapsrätten redan innan denna bestämmelse trädde i kraft om bestämmelserna var tillämpliga på situationer som inte var objektivt jämförbara (punkt 43).

40 Sedan detta klargjorts skall det påpekas att artikel 73d.1 a i fördraget, som utgör ett avsteg från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital, skall tolkas strikt. Denna bestämmelse kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort eller i vilken medlemsstat de har investerat sitt kapital automatiskt är förenliga med fördraget.

41 Det i artikel 73d.1 a i fördraget föreskrivna avsteget begränsas nämligen i sig självt av artikel 73d.3 i fördraget, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel "inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 73b" (se domarna i de ovannämnda målen

Verkooijen, punkt 44, och Manninen, punkt 28). För att den åtskillnad som görs mellan jord- och skogsbruksfastigheter belägna i Tyskland och sådana fastigheter som är belägna i de andra medlemsstaterna skall vara motiverad får den inte gå längre än vad som krävs för att uppnå det mål som eftersträvas med den ifrågavarande lagstiftningen.

42 Man måste alltså skilja mellan ojämlig behandling som är tillåten enligt artikel 73d.1 a i fördraget och sådan godtycklig diskriminering som är otillåten enligt punkt 3 i samma artikel. Av rättspraxis framgår emellertid att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken det för beräkningen av arvsskatten skall skiljas mellan tillgångar som är belägna i en annan medlemsstat och tillgångar som är belägna inom Tysklands territorium, kan anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital endast om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset (se domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkt 43, och Manninen, punkt 29, samt dom av den 11 oktober 2007 i mål C?443/06, Hollman, REG 2007, s. I?0000, punkt 45).

43 Det skall i detta avseende för det första konstateras att skillnaden i de skattebelopp som erläggs beroende på om arvet endast omfattar en jord- och skogsbruksfastighet som är belägen i Tyskland eller om det även omfattar en sådan egendom belägen i en annan medlemsstat inte kan rättfärdigas med att åtskillnaden hänför sig till situationer som inte är objektivt jämförbara.

44 Beräkningen av arvsskatten är nämligen med tillämpning av den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen direkt knuten till värdet på de tillgångar som ingår i arvet varför det objektivt sett inte existerar någon skillnad mellan de situationer som kan rättfärdiga en ojämlig skattemässig behandling i fråga om nivån på den arvsskatt som skall erläggas för en tillgång belägen i Tyskland respektive för en tillgång belägen i en annan medlemsstat. En sådan situation som den som Theodor Jäger befinner sig i är alltså jämförbar med situationen för vilken arvinge som helst vars arv endast omfattar en jord- och skogsbruksfastighet belägen i Tyskland och för vilken arvlåtaren är en person med hemvist i denna stat.

45 Avslutningsvis skall det undersökas om den restriktion för de fria kapitalrörelserna som följer av en sådan lagstiftning som den som är i fråga vid den nationella domstolen objektivt kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.

46 Enligt den tyska regeringen kan denna lagstiftning rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.

47 För det första framgår det att nämnda lagstiftning är avsedd att kompensera för de särskilda kostnader som är förenade med upprätthållandet av den samhällseliga funktion som jord- och skogsbruken fyller. Genom denna lagstiftning undviks dels att den som ärver ett jordbruksföretag tvingas sälja detta eller överge det för att kunna betala arvsskatten, dels att sådana företag, vilka säkerställer produktivitet och arbetstillfällen och vilka dessutom har att iaktta de skyldigheter som åvilar dem enligt nationell rätt, styckas upp.

48 Enligt den tyska regeringen kan detta tvingande skäl till allmänintresset åberopas likaväl som behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Det finns nämligen ett direkt samband mellan de särskilda skyldigheter som följer av att dessa företag lyder under allmänintresset och den särskilda värdering som tillämpas på dessa vid arvfall.

49 Finanzamt och den tyska regeringen har hävdats att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan rättfärdigas av att de tyska myndigheterna inte är skyldiga att beakta förekomsten av ett jämförbart allmänintresse i andra medlemsstater. Så är fallet eftersom de skyldigheter och de särskilda kostnader som belastar en jord- eller skogsbruksfastighet belägen i

Tyskland inte nödvändigtvis belastar tillgångar av samma slag belägna i andra medlemsstater på samma sätt. Finanzamt har i detta avseende tillagt att även om jämförbara skyldigheter och kostnader skulle åvila detta slags tillgångar även i andra medlemsstater, så är Förbundsrepubliken Tyskland inte skyldig att ge någon kompensation för dessa.

50 Det kan visserligen inte uteslutas att mål avseende den fortsatta driften av verksamheten i jord- och skogsbruksföretag, samt bevarandet av arbetstillfällena i dessa vid arvsöverlåtelser, under vissa omständigheter och vissa förhållanden i sig kan vara av allmänintresse och därmed rättfärdiga restriktioner för den fria rörligheten för kapital (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen, REG 2007, s. I-1129, punkt 28).

51 När det emellertid gäller de överväganden som framförts av Finanzamt och den tyska regeringen skall det påpekas att dessa inte förmått bevisa att det är nödvändigt att fördelen i form av en förmånlig värdering och andra skattefördelar inte medges varje arvinge som genom arv förvärvar ett jord- och skogsbruksföretag som inte är beläget inom det tyska territoriet (se, för ett liknande resonemang rörande en skattefördel som är begränsad till forskning som utförts i den berörda medlemsstaten, dom av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier, REG 2005, s. I-2057, punkt 23, och, angående ett undantag från arvsskatt som förbehållits vissa företag som bevarar arbetstillfällena inom den berörda medlemsstatens territorium, dom av den 25 oktober 2007 i mål C-464/05, Geurts och Vogten, REG 2007, s. I-0000, punkt 27).

52 Det skall nämligen påpekas att när det gäller ändamålet att undvika att skattebelastningen på arv äventyrar den fortsatta verksamheten i jord- och skogsbruksföretag, och därmed upprätthållandet av deras samhällseliga funktion, finns det inte någon omständighet i målet vid den nationella domstolen som medger ett konstaterande av att företag i andra medlemsstater inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för företag i Tyskland.

53 Den tyska regeringen har slutligen för att rättfärdiga den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen åberopat praktiska hinder som försvårar en tillämpning av de kriterier för värderingen som föreskrivs i denna lagstiftning på jord- och skogsbruksfastigheter som är belägna i andra medlemsstater. Nämnda regering har förklarat att denna värdering baserar sig på standardiserade avkastningsvärden för olika slags företag som berörs och att dessa värden har hämtats ur statistiska handlingar som upprättats av den tyska förvaltningen. Motsvarande uppgifter finns inte att tillgå för jord- och skogsbruksfastigheter som är belägna i andra medlemsstater.

54 Det skall i detta sammanhang påpekas att även om det kan visa sig vara svårt för de nationella myndigheterna att tillämpa det värderingsförfarande som föreskrivs i 140–144 §§ BewG på en jord- och skogsbruksfastighet som är belägen i en annan medlemsstat, kan denna svårighet inte rättfärdiga ett kategoriskt nekande av den ifrågavarande skattefördelen, eftersom de skattskyldiga som berörs skulle kunna åläggas att själva tillhandahålla nämnda myndigheter de uppgifter som myndigheterna anser sig behöva för att kunna säkerställa att detta förfarande tillämpas på ett sätt som är anpassat till de företag som är belägna i andra medlemsstater.

55 Det skall tilläggas att eventuella svårigheter som uppstår vid fastställandet av värdet på en i en annan medlemsstat belägen tillgång, vilket sker enligt ett särskilt nationellt förfarande, ändock inte räcker för att rättfärdiga sådana hinder för den fria rörligheten för kapital som dem som följer av den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och vilken, förutom nämnda värderingsförfarande, även reserverar tillämpningen av de två övriga skattefördelarna för tillgångar som är belägna inom det tyska territoriet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 29).

56 Domstolen konstaterar följaktligen att eftersom det inte har visats att den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan rättfärdigas av tvingande

hänsyn till allmänintresset utgör artikel 73b.1 i fördraget hinder för en sådan lagstiftning.

57 Frågan som ställts skall följaktligen besvaras på följande sätt. Artikel 73b.1 i fördraget, jämförd med artikel 73d däri, skall tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det för beräkningen av skatten på ett arv som består av tillgångar belägna inom nämnda medlemsstat samt av en jord- och skogsbruksfastighet belägen i en annan medlemsstat

- föreskrivs att den tillgång som är belägen i denna andra medlemsstat skall tas upp till sitt marknadsvärde medan en identisk tillgång som är belägen inom landet omfattas av ett särskilt värderingsförfarande som leder till ett värde som i genomsnitt endast uppgår till 10 procent av marknadsvärdet på denna tillgång, och
- enligt vilken endast de jord- och skogsbruksfastigheter som är belägna inom landet omfattas av ett tillgångsrelaterat fribelopp och enligt vilken dessa tillgångar endast tas upp till 60 procent av det återstående värdet.

Rättegångskostnader

58 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG), jämförd med artikel 73d i EG-fördraget (nu artikel 58 EG), skall tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det för beräkningen av skatten på ett arv som består av tillgångar belägna inom nämnda medlemsstat samt av en jord- och skogsbruksfastighet belägen i en annan medlemsstat

- föreskrivs att den tillgång som är belägen i denna andra medlemsstat skall tas upp till sitt marknadsvärde medan en identisk tillgång som är belägen inom landet omfattas av ett särskilt värderingsförfarande som leder till ett värde som i genomsnitt endast uppgår till 10 procent av marknadsvärdet på denna tillgång, och
- enligt vilken endast de jord- och skogsbruksfastigheter som är belägna inom landet omfattas av ett tillgångsrelaterat fribelopp och enligt vilken dessa tillgångar endast tas upp till 60 procent av det återstående värdet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.