

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

JEAN MISCHO

fremsat den 12. december 2002¹

1. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederlandene) har forelagt Domstolen fem præjudicielle spørgsmål om afgiftspålæggelse af arven efter en ikke-hjemme-hørende arvelader.

traktatens artikel 67 (EF-traktatens artikel 67, ophævet ved Amsterdam-traktaten), som gennemført ved Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67³ relevante.

I — Retsforskrifter

3. EF-traktatens artikel 6 og 8A (efter ændring nu artikel 12 EF og 18 EF) er ligeledes blevet anført.

A — Fællesskabsbestemmelser

B — Nationale bestemmelser

2. De faktiske omstændigheder i den foreliggende sag fandt sted, før Maastricht-traktaten trådte i kraft. De fællesskabsretlige bestemmelser, der finder anvendelse, følger derfor af EØF-traktaten. Med hensyn til den frie bevægelighed for personer er nærmere bestemt EØF-traktatens artikel 48 og 52 (EF-traktatens artikel 48 og 52, efter ændring nu artikel 39 EF og artikel 43 EF) og Rådets direktiv 90/364/EØF af 28. juni 1990 om opholdsret² blevet påberåbt. Med hensyn til de frie kapitalbevægelser er EØF-

4. Følgende fremgår af sagens akter.

5. Efter nederlandsk ret svares der afgift af al arv. I artikel 1, stk.1, i Successiewet 1956 (lov om arv og gave fra 1956⁴) sondres der

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EFT L 180, s. 26.

3 — EFT L 178, s. 5.

4 — Stbl. 1956, s. 362, herefter »SW 1956«.

mellem, om en afdød person havde bopæl i Nederlandene eller i udlandet:

- 1) Hvis den afdøde person havde bopæl i Nederlandene, svares der arveafgift af værdien af samtlige de goder, der falder i arv.
- 2) Hvis den afdøde person ikke havde bopæl i Nederlandene, svares der afgift af overførslen af værdien af »indlandske besiddelser« (hvilket, for så vidt det er relevant for denne sag, omfatter fast ejendom, der er beliggende i Nederlandene), eventuelt med fradrag af gæld.

6. I henhold til artikel 13 i Wet op de vermogensbelasting 1964 (lov om formueskat fra 1964)⁵, som fortolket af de nederlandske domstole, er det ved ansættelsen af arven efter en afdød, der ikke havde bopæl i Nederlandene, imidlertid ikke muligt at foretage fradrag af anden gæld end den, der er sikret ved pant i en fast ejendom beliggende i Nederlandene. Denne bestemmelse finder også anvendelse, når en afdød før sin død har overdraget den såkaldte økonomiske ejendomsret til en anden juridisk person ved en købekontrakt. I modsætning til en arving efter en afdød hjemmehørende, skal en arving efter en afdød ikke-hjemmehørende medregne den faste ejendoms fulde værdi, uanset at den økonomiske ejendomsret til den faste ejendom tilhører tredjemand.

II — De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

7. H. Barbier, der var nederlandsk statsborger og født i 1941, døde den 24. august 1993 i Belgien, hvor han havde sin sidste bopæl. Han efterlod sig som arvinger sin ægtefælle og sin eneste søn (herefter i forening »arvingerne«).

8. H. Barbier erhvervede i tiden fra 1970 til 1988, mens han havde bopæl i Belgien, et antal faste ejendomme i Nederlandene, hvorfra han havde lejeindtægter. Flertallet af disse faste ejendomme tjente erhvervsmæssige formål som pakhuse, lagerbygninger eller udskænkingssteder.

9. I 1988 foretog H. Barbier en række salgstransaktioner, hvorved han overdrog den økonomiske ejendomsret til sine faste ejendomme til private nederlandske selskaber, som han kontrollerede.

10. Ved overdragelsen af de faste ejendomme i Nederlandene blev tinglysningen undgået ved udelukkende at overdrage den såkaldte »økonomiske ejendomsret«, hvilket gjorde det muligt at undgå en tinglysningsafgift på 6%. H. Barbier påtog sig en forpligtelse til at overdrage de solgte ejendomme (dvs. den tinglige ret) og fraskrev sig i mellemtiden alle tilhørende rettigheder. Denne forpligtelse var dog ikke sikret ved pant.

⁵ — Stbl. 1964, s. 520, herefter »WB 1964«.

11. Efter H. Barbiers død lagde hans notar i anmeldelsen vedrørende afgiften af formueoverførslen værdien af tre andre faste ejendomme, som H. Barbier havde den fulde ejendomsret over, til grund efter fradrag af den pantegæld, der var blevet påtaget til erhvervelse af ejendommene. Værdien af de faste ejendomme, som H. Barbier havde overdraget den økonomiske ejendomsret til, var ikke opført i anmeldelsen.

12. Chefen for Rijksbelastingsdiensts afdeling Particulieren/Onderneming en buitenland (herefter »afgiftsmyndigheden«) lagde værdien af alle de faste ejendomme, som H. Barbier havde den juridiske ejendomsret til, til den anmeldte erhvervelse. Afgiftsmyndigheden gav ikke herved fradrag for leveringsforpligtelsen.

13. Arvingerne indbragte afgiftsmyndighedens afgørelse for Gerechtshof te 's-Hertogenbosch med påstand om, at skatten skulle ansættes til nul, med den begrundelse, at afgiftsmyndigheden havde afvist at give fradrag for leveringsforpligtelsen. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har forelagt Domstolen følgende fem præjudicielle spørgsmål:

»1) Kræves der på nuværende tidspunkt stadig en grænseoverskridende økonomisk aktivitet som betingelse for adgangen til at påberåbe sig fællesskabsretten?

2) Er fællesskabsretten til hinder for, at en medlemsstat (beliggenhedsstaten) i forbindelse med, at en fast ejendom, der er beliggende i den pågældende stat, erhverves ved arv, opkræver en afgift af den faste ejendoms værdi, hvorved beliggenhedsstaten tillader, at værdien af en leveringsforpligtelse vedrørende den faste ejendom fradrages, hvis arveladeren ved sin død havde bopæl i beliggenhedsstaten, men ikke, hvis han på dødstidspunktet havde bopæl i en anden medlemsstat (bopælsstaten)?

3) Skal spørgsmål 2 besvares anderledes, såfremt arveladeren på tidspunktet for erhvervelsen af den faste ejendom ikke længere havde bopæl i beliggenhedsstaten?

4) Har det betydning for svaret på spørgsmål 2, hvordan arveladerens kapital har været fordelt mellem beliggenhedsstaten, hans bopælsstat og eventuelle andre stater?

5) I bekræftende fald ønskes det oplyst, i hvilken stat en kapital, der er investeret i en mellemregningsfordring på et »besloten vennootschap« (anpartsselskab), som omhandlet i [forelæggelseskendelsens] punkt 2.4, er investeret?»

III — Gennemgang

købte derefter fra Belgien faste ejendomme beliggende i Nederlandene.

A — Om det første spørgsmål

14. Den forelæggende ret har anført, at der er blevet rejst forskellige fællesskabsretlige spørgsmål i sagen. Forudsat at det i betragtning af vedtagelsen af direktivet om opholdsret⁶ og Maastricht-traktatens bestemmelser om unionsborgerskab endnu er af betydning, om en grænseoverskridende økonomisk aktivitet foreligger eller ej, stiller den forelæggende ret spørgsmålet om, hvilke grundlæggende friheder der er berørt i den foreliggende sag.

15. Ifølge den forelæggende ret kan den frie bevægelighed for personer ikke anses for hindret, idet hverken den afdøde eller hans arvinger var hindret i deres personlige valg af bopæl eller etablering. De boede allerede i Belgien, da afdøde købte den første ejendom.

16. Gerechtshof mener derimod, at der foreligger grænseoverskridende kapitalbevægelser fra 1970, hvor den afdøde flyttede fra Nederlandene til Belgien. Arveladeren

17. Den nederlandske regering har imidlertid anført, at det første spørgsmål er uden betydning for sagen. Regeringen har hertil anført, at artikel 18 EF af tidsmæssige årsager ikke finder anvendelse, og at direktiv 90/364 bl.a. har til formål at harmonisere de nationale bestemmelser om opholdsret for medlemsstaternes statsborgere i en anden medlemsstat end deres egen. De i hovedsagen omtvistede bestemmelser i SW 1956 har imidlertid ikke nogen tilknytning til betingelserne for adgang til og ophold på en anden medlemsstats område og begrænser eller hindrer på ingen måde Barbier-familiens ret til at etablere sig uden for Nederlandene.

18. Med hensyn til bestemmelserne vedrørende den frie bevægelighed for kapital finder disse heller ikke anvendelse. Der er således i den foreliggende sag ingen grænseoverskridende økonomisk aktivitet, der hindres af den nederlandske afgiftslovgivning. De køb af faste ejendomme i Nederlandene, der blev foretaget af arveladeren, der havde bopæl i Belgien, blev på ingen måde hindret, og det samme gælder for overdragelsen af den økonomiske ejendomsret, idet arveladeren i forbindelse hermed blev behandlet på samme måde som en hjemmehørende i Nederlandene.

19. Erhvervelse af fast ejendom ved arv er derimod ifølge regeringen ikke en økonomisk aktivitet. Det samme gælder investering i rent juridiske ejendomsrettigheder

⁶ — Det må formodes, at den forelæggende ret henviser til Rådets direktiv 90/364/EØF af 28.6.1990 om opholdsret, EFT L 180, s. 26.

uden besiddelse af den økonomiske ejendomsret til godet. Den nederlandske regering har herved understreget, at arveladeren valgte de nævnte transaktioner udelukkende af skatte- og afgiftsmæssige hensyn. Det er derfor ikke nødvendigt med nogen traktatbeskyttelse.

situationen vurderes på grundlag af fællesskabsretten, som den var i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Maastricht-traktaten var imidlertid endnu ikke trådt i kraft på tidspunktet for H. Barbiers død.

20. Sagsøgerne i hovedsagen har til gengæld gjort gældende, at både den frie bevægelighed for personer og for kapital er berørt i hovedsagen. De har herved henvist til Baars-dommen⁷ og til Verkooijen-dommen⁸. Sagsøgerne har anført, at Domstolen implicit i Baars-dommen har fastslået, at der ikke er nogen betingelse om grænseoverskridende økonomisk aktivitet, eller at der foreligger en sådan aktivitet, når det som i hovedsagen drejer sig om grænseoverskridende investeringer i faste ejendomme ved et selskab som mellemmand, og investeringerne skaber grænseoverskridende renteindkomst (der grundlæggende set kan sammenlignes med de grænseoverskridende udbytter, der var omtvistet i Verkooijen-sagen).

23. Med hensyn til direktiv 90/364 er jeg af den opfattelse, at det ligeledes er uden betydning, selv om det ikke er af de samme grunde som dem, den nederlandske regering har fremført. Dette direktiv, der har hjemmel i EF-traktatens artikel 235, bestemmer, at medlemsstaterne under visse betingelser skal give opholdsret til statsborgere fra andre medlemsstater, som ikke har denne ret »på grundlag af andre bestemmelser i fællesskabslovgivningen«. Dette udtryk henviser i det væsentlige til bestemmelserne om arbejdstagernes frie bevægelighed og etableringsfriheden.

21. Hvad skal man mene om disse forskellige argumenter?

24. Det kan ikke udelukkes, at H. Barbiers opholdsret faktisk har haft grundlag i dette direktiv, og at det samme gælder for hans arvinger, men så vidt jeg ved, er disses opholdsret i Belgien aldrig blevet anfægtet.

22. Jeg er enig i den nederlandske regerings opfattelse af, at traktatens artikel 8 A af tidsmæssige årsager ikke finder anvendelse. Som regeringen har gjort gældende, skal

25. Problemet i denne sag er anderledes. Det drejer sig om, hvorvidt arvingerne efter H. Barbier af traktatens bestemmelser om etableringsfriheden og om den frie bevægelighed for kapital kan udlede en ret til ikke

7 — Dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Sml. I, s. 2787.

8 — Dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Sml. I, s. 4071.

at betale en afgift af formueoverførsler, der er anderledes end den afgift af formueoverførsler, de ville skulle betale, hvis arveladeren hele tiden havde haft bopæl i Nederlandene, og om de kan gøre denne ret gældende over for de nederlandske myndigheder.

26. De nederlandske afgiftsmyndigheder har ikke bestridt, at de med hensyn til arveafgift eller tilsvarende skatter behandler fast ejendom, der er beliggende i Nederlandene, forskelligt alt efter, om den afdøde havde eller ikke havde bopæl i Nederlandene på tidspunktet for hans død.

27. Heraf følger, at arven efter H. Barbier er berørt af, at han havde bopæl i Belgien. Det fremgår imidlertid bl.a. af forelæggelseskendelsen, at H. Barbier, efter at han var flyttet fra Nederlandene til Belgien, fortsat arbejdede som direktør for et nederlandsk selskab. Det fremgår derimod ikke af forelæggelseskendelsen, at han efterfølgende ophørte med dette arbejde.

28. Man må således anvende Domstolens praksis, hvorefter »traktatens artikel 52 ikke [kan] fortolkes således, at fællesskabsretten ikke skulle gælde for en bestemt medlemsstats egne statsborgere, når disse på grund af deres adfærd i forhold til oprindelsesstaten befinder sig i en situation, som kan sammenlignes med situationen for alle andre retssubjekter, der er omfattet af

de ved traktaten sikrede rettigheder og friheder«⁹.

29. Det bemærkes desuden, at de omtvistede nederlandske bestemmelser kan påvirke en erhvervsdrivendes frihed til at etablere sig i en anden medlemsstat, selv om de — som den forelæggende ret og den nederlandske regering har gjort gældende — ikke direkte berører retten til indrejse eller ophold i en anden medlemsstat. En sådan erhvervsdrivende, der besidder faste ejendomme i Nederlandene, eller som påtænker at erhverve sådanne ejendomme, kan således blive afskrækket fra at udøve sin ret til fri bevægelighed, fordi han udsætter sig for en ufavorabel arveafgiftsbehandling.

30. Ganske vist vedrører de arveafgiftsmæssige konsekvenser af at udøve en ret til fri bevægelighed pr. definition ikke længere direkte den pågældende. De kan ikke desto mindre, som Kommissionen med rette har anført, udgøre en hindring for udøvelsen af den frie bevægelighed. Det bemærkes herved, at disse konsekvenser hører under de overvejelser, som enhver person skal tage hensyn til på det tidspunkt, hvor han beslutter, om han vil eller ikke vil gøre brug af retten til fri bevægelighed.

9 — Jf. i denne retning dom af 7.2.1979, sag 115/78, Knoors, Sml. s. 399, præmis 24, af 3.10.1990, sag C-61/89, Bouchoucha, Sml. I, s. 3551, præmis 13, af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 15, af 23.2.1994, sag C-419/92, Scholz, Sml. I, s. 505, og af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 32.

31. Dette gælder desuden for såvel den frie bevægelighed for personer som for den frie bevægelighed for kapital, som jeg — lige som Kommissionen — mener også er berørt i denne sag.

32. Kommissionen har med rette henvist til direktiv 88/361, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen og gennemførte traktatens artikel 67 om den frie bevægelighed for kapital. Det fremgår af direktivet, at det finder anvendelse på valutaudlændinges investeringer i fast ejendom i indlandet. H. Barbiers køb af fast ejendomme i Nederlandene fra hans bopæl i Belgien, som beskrevet i forelæggelseskendelsen, er utvivlsomt omfattet af denne kategori.

33. Det bemærkes herved, at denne kvalificering er ren objektiv og på ingen måde vedrører begrundelserne for de pågældende bevægelser. Det eventuelle afgiftsmæssige formål, som den nederlandske regering har påstået forelå, kan derfor ikke fratage transaktionen dens karakter af en kapitalbevægelse i fællesskabsrettens forstand.

34. Man kan endvidere spørge sig selv, om der ikke er en vis selvmodsigelse i den nederlandske regerings argumentation, der på den ene side anfører, at transaktionerne ikke svarer til en økonomisk realitet, idet de kun angår den juridiske ejendomsret, og på

den anden side i hovedsagen prøver at beskatte indehaveren af den juridiske ejendomsret, som om han havde den økonomiske ejendomsret.

35. Det foreslås på denne baggrund, at det første spørgsmål besvares således:

— Artikel 1 i direktiv 88/361 skal fortolkes således, at den i denne bestemmelse omhandlede frihed berøres under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, der vedrører arven efter en person, der var hjemmehørende i en anden medlemsstat end Nederlandene, og som havde købt en fast ejendom beliggende i Nederlandene.

— Traktatens artikel 48 og 52 skal fortolkes således, at den i disse bestemmelser omhandlede frihed berøres under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, der vedrører arven efter en nederlandsk indlænding, der havde flyttet sin bopæl til en anden medlemsstat og opretholdt sin erhvervsmæssige virksomhed i Nederlandene, og som efterfølgende havde erhvervet en fast ejendom i Nederlandene.

B — *Om det andet spørgsmål*

36. Den forelæggende ret ønsker med dette spørgsmål oplyst, om fællesskabsretten er til hinder for, at arven efter en ikke-hjemmehørende arvelader beskattes anderledes end arven efter en hjemmehørende arvelader.

37. Den nederlandske regering har ikke bestridt, at der foreligger en forskelsbehandling på grundlag af et bopælskriterium. Den har således medgivet, at når arveladeren var hjemmehørende i Nederlandene, er det muligt at foretage fradrag for leveringsforpligtelsen, hvorimod dette ikke er muligt, når arveladeren havde bopæl i en anden medlemsstat.

38. Regeringen har imidlertid gjort gældende, at identiske situationer i den foreliggende sag ikke behandles forskelligt. Regeringen er nemlig af den opfattelse, at situationen for en arvelader, der var hjemmehørende i Nederlandene, ikke kan sammenlignes med situationen for en arvelader, der havde bopæl i en anden medlemsstat.

39. Ifølge regeringen bør man i denne forbindelse anvende det almindelige princip i den internationale skatteret om fordelingen af beskatningskompetencen mellem staterne, hvorefter tinglige forpligtelser hører under den stat, hvori godet befinder

sig, og der i bopælsstaten skal tages hensyn til personlige forpligtelser som den omtvistede leveringsforpligtelse.

40. I betragtning af dette princip er situationen for en arvelader, der har haft bopæl i Nederlandene, forskellig fra situationen for en arvelader, der har haft bopæl i en anden medlemsstat. I det første tilfælde henhører hele formuen, herunder personlige forpligtelser, under Nederlandene som den stat, hvori godet befinder sig, og som den pågældendes bopælsstat.

41. I det andet tilfælde er det ifølge regeringen derimod kun de tinglige forpligtelser, der skal tages hensyn til i Nederlandene, som den stat, hvori godet befinder sig, hvorimod personlige forpligtelser hører under bopælsstatens beskatningskompetence.

42. Det bemærkes, at den forelæggende ret bestrider, at der findes et sådant princip om fordelingen af beskatningskompetencen.

43. Det bemærkes endvidere, at kategorierne i den nationale ret, såsom opdelingen mellem reelle forpligtelser og personlige forpligtelser, eller det påståede princip i den internationale skatteret ikke kan begrunde en tilsidesættelse af fællesskabsretten.

44. Ganske vist vil en arving efter en arvelader, der af den nederlandske lovgivning stilles dårligere, i teorien have en »kompensativ fordel« i henhold til lovgivningen i bopælsmedlemsstaten, forudsat selvfølgelig, at denne anvender de samme kriterier for beskatningskompetence som Nederlandene.

45. Det må imidlertid fastslås, at den nederlandske lovgivning ikke tager hensyn til behandlingen i bopælsmedlemsstaten. Såfremt denne stat ikke tager hensyn til hele værdien af den omhandlede personlige forpligtelse, og der derfor ikke er nogen »kompensativ fordel« af denne type, er en arving efter en arvelader, der havde bopæl i denne medlemsstat, i samme situation som en arving efter en arvelader, der har haft bopæl i Nederlandene, der heller ikke kan få en anden medlemsstats myndigheder til at tage hensyn til sine personlige forpligtelser. Der er derfor i dette tilfælde ingen grund til at behandle vedkommende anderledes end en arving efter en arvelader, der har haft bopæl i Nederlandene.

46. I modsætning til hvad den nederlandske regering har påstået, kan der derfor foreligge forskellig behandling af identiske situationer. Den nederlandske lovgivning forudsætter, at det er muligt for den afgiftspligtige at foretage fradrag i en anden medlemsstat, uden at der er nogen sikkerhed for, at dette er tilfældet, og uden at give den afgiftspligtige mulighed for at bevise, at der ikke foreligger en sådan mulighed. Dette er så meget desto mere alvorligt, fordi der, som jeg har anført, består tvivl om — således som den forelæggende ret har

givet udtryk for — hvorvidt princippet om fordelingen af beskatningsretten, som de nederlandske myndigheder anvender, er universelt.

47. Over for den omtvistede nederlandske lovgivning kan man derfor i det mindste fremsætte præcis den samme bebrejdelse som den, Domstolen gav udtryk for vedrørende den tyske lovgivning i Schumackerdommen¹⁰, nemlig at det — i modsætning til den tyske lovgivning, der var omhandlet i Gschwind-dommen¹¹, hvortil den nederlandske regering også har henvist — er udelukket, at en afgiftsmyndighed med hensyn til den pågældende skat kan tage hensyn til samtlige den afgiftspligtiges personlige omstændigheder.

48. Et andet argument forekommer mig at tale endnu mere afgørende imod den nederlandske regering opfattelse.

49. Det bemærkes, at det adskillelseskriterium, som Nederlandene har påberåbt sig, ingen forbindelse har med de reelle ejendomsforhold og behandler økonomisk lignende situationer fuldstændigt forskelligt.

10 — Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Sml. I, s. 225.

11 — Dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Sml. I, s. 5451.

50. Den nederlandske lovgivning tillader i et tilfælde som det i hovedsagen foreliggende, at arvingerne efter en arvelader, der var hjemmehørende, beskattes i henhold til de reelle ejendomsforhold, således at et gode, hvorpå der hviler en leveringsforpligtelse, holdes ude fra afgiftsgrundlaget for arveafgiften. Arvinger efter en arvelader, der ikke var hjemmehørende, og som befinder sig i nøjagtigt den samme ejendomsretlige situation med hensyn til det pågældende gode, afgiftspålægges derimod, som om dette gode var vedblevet med fuldstændigt at være arveladerens ejendom.

51. Man kan ikke i lyset af disse identiske ejendomsretlige situationer lade den reelle eller personlige karakter af de omhandlede forpligtelser være afgørende. Det afgørende er, at identiske ejendomsretlige situationer, nemlig at der foreligger goder, hvorpå der hviler en leveringsforpligtelse, behandles ens, i stedet for, at behandlingen af disse situationer udelukkende afhænger af, hvor arveladeren var hjemmehørende.

52. Dette er så meget desto mere tilfældet, som den i sagen omhandlede personlige forpligtelse, nemlig til at levere den økonomiske ejendomsret til det afgiftspålagte gode, er meget tæt forbundet med det pågældende gode og har en afgørende indflydelse på den værdi, som godet har for arvingerne. Denne forbindelse er fuldt ud lige så snæver som i tilfælde af en reel forpligtelse vedrørende godet, og der er derfor næppe nogen bydende grunde til at nægte fradrag for personlige forpligtelser, når fradrag for reelle forpligtelser accepteres.

53. Det bemærkes desuden, at under alle omstændigheder kan den nederlandske regerings påstand, i modsætning til hvad regeringen har anført, næppe finde støtte i retspraksis.

54. Den nederlandske regering har påstået, at det fremgår af Gilly-dommen¹², at en medlemsstat er berettiget til at fastlægge de beskatningskriterier, den anvender, og at den i denne henseende kan lade sig inspirere af den model, som OECD har udfærdiget. Medlemsstaten kan ligeledes tage hensyn til en fast ejendoms beliggenhed.

55. Domstolen har imidlertid altid understreget, at medlemsstaterne under udøvelsen af denne kompetence skal overholde deres forpligtelser i henhold til fællesskabsretten¹³.

56. Den nederlandske regering har ligeledes påberåbt sig den retspraksis, hvorefter de hjemmehørende skattepligtige personers situation generelt ikke kan sammenlignes med ikke-hjemmehørende skattepligtige personers situation¹⁴. Det bemærkes imidlertid, at denne betragtning ikke har affholdt Domstolen fra i mange tilfælde at konstatere, at hjemmehørende og ikke-hjemme-

12 — Dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Sml. I, s. 2793.

13 — Jf. f.eks. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 58.

14 — Jf. Schumacker-dommen.

hørende var i en sammenlignelig situation med hensyn til de pågældende nationale regler.

57. Det fremgår særligt af fast retspraksis, at det, når en medlemsstat med hensyn til en bestemt beskatning sidestiller hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, påhviler medlemsstaten også at sidestille dem med hensyn til fradragene vedrørende den samme beskatning¹⁵.

58. Ved at behandle hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ens med hensyn til beskatningen har medlemsstatens lovgiver erkendt, at der med hensyn til gennemførelsen og betingelserne for beskatningen ikke er nogen objektive forskelle mellem de hjemmehørende og de ikke-hjemmehørende, der kan begrunde en forskellig behandling.

59. Den nederlandske regering har herved anført, at arven efter en person, der havde bopæl i Nederlandene, i medfør af territorialbeskatningsprincippet beskattes af sin globale formue, hvorimod arveafgiftspligten for arvingerne efter en arvelader, der havde sin bopæl i en anden medlemsstat, er begrænset til de formuegoder, der befinder sig i Nederlandene.

60. Det står ikke desto mindre fast, at de nederlandske myndigheder med hensyn til arveafgiften vedrørende faste ejendomme, der er beliggende i Nederlandene, anser hjemmehørende og ikke-hjemmehørende for afgiftspligtige på samme måde. De kan derfor ikke i forbindelse med denne beskatning nægte de ikke-hjemmehørende de fradrag, som de giver de hjemmehørende.

61. På dette punkt er det slående, hvor ens denne situation er med Saint-Germain ZN-sagen, hvor den tyske regering påberåbte sig, at selskaber, der var etablerede i Tyskland, blev beskattet af deres globale formue, hvorimod selskaber, der var etablerede i en anden medlemsstat, kun havde en begrænset skattepligt af deres formue i Tyskland. Denne betragtning hindrede ikke Domstolen i at fastslå, at de to kategorier var i en sammenlignelig situation med hensyn til den omtvistede skat.

62. Der foreligger således en forskellig behandling på grundlag af bopæl, hvilket kan stille statsborgere fra andre medlemsstater ringere. Den nederlandske regering har ikke fremført nogen overbevisende begrundelse for denne forskelsbehandling.

63. Den nederlandske regering har ganske vist fremhævet lovændringer, der er foretaget i 2000, dvs. syv år efter H. Barbiers død, hvorefter en tvist som den i hovedsagen foreliggende ikke længere kan opstå

15 — Jf. Saint-Germain-dommen, og dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, den såkaldte »skattegodtgørelse«-dom, Sml. s. 273.

på nuværende tidspunkt. Da bestemmelserne imidlertid ikke finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, og Domstolen på ingen måde er blevet anmodet herom, skal Domstolen ikke udtale sig om disse bestemmelser.

64. Den nederlandske regering har også gjort gældende, at forbindelsen mellem forskelsbehandlingen vedrørende arven og de finansielle transaktioner, som arveladeren har foretaget, er så indirekte, at det ikke kan påstås, at der foreligger en hindring for den frie bevægelighed for kapital. Det skal imidlertid bemærkes, at dette ikke ændrer på den omstændighed, at der foreligger en ufordelagtig behandling med væsentlige virkninger, der udelukkende er baseret på et bopælskriterium.

65. Det fremgår derefter af forelæggelseskendelsen, at afgiftsmyndighederne, der er sagsøgte i hovedsagen, i denne forbindelse har gjort yderligere argumenter gældende, som Kommissionen har gennemgået.

66. Det er således blevet anført, at der i tilfælde af fradrag for værdien af leveringsforpligtelsen hverken i forbindelse med den oprindelige overdragelse eller ved døden ville blive opkrævet nogen afgift. Jeg er imidlertid af samme opfattelse som Kommissionen, hvorefter tinglysningsafgiften og arveafgiften ingen forbindelse har med hinanden.

67. Desuden ville det samme problem med, at afgifterne ikke ville være betalt, opstå i tilfælde af en arvelader, som havde bopæl i Nederlandene, og som havde foretaget de samme overdragelser af den økonomiske ejendomsret til de nævnte ejendomme som dem, H. Barbier foretog, uden tinglysning af panteretten.

68. Endelig kan dette argument så meget desto mindre godtages, som arvingerne, uden at det på dette punkt er blevet bestridt, under retsmødet har gjort gældende, at tinglysningsafgiften under alle omstændigheder vil forfalde på det tidspunkt, hvor den juridiske ejendomsret endeligt overdrages.

69. Ifølge den forelæggende ret har afgiftsmyndighederne, der er sagsøgte i hovedsagen, også gjort gældende, at det ud fra et kontrolmæssigt synspunkt er lovligt at tage hensyn til overdragelsen af den juridiske ejendomsret, men ikke til bindende aftaler, der fastsætter en forpligtelse til overdragelse af denne ejendomsret.

70. Jeg deler også her Kommissionens opfattelse, hvorefter det ikke fremgår, hvorved kontrolproblemet er forskelligt alt efter, hvor arveladeren var hjemmehørende. I det tilfælde, hvor arveladeren var hjemmehørende i Nederlandene, godkendte myndighederne imidlertid de bindende aftaler.

71. Det fremgår af det ovenfor anførte, at der ved den omtvistede nationale lovgivning foretages en indirekte forskelsbehandling svarende til en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, og at der ikke kan findes noget tvingende hensyn, der kan begrunde forskelsbehandlingen.

72. Påberåbelsen af EF-traktatens artikel 73 D kan heller ikke støtte den nederlandske regerings påstand. Ikke blot var denne bestemmelse, som den nederlandske regering har anført, ikke trådt i kraft på det tidspunkt, der er relevant for denne sag, men det følger desuden udtrykkeligt af bestemmelsen, at den ikke kan bruges som grundlag for vilkårlig forskelsbehandling¹⁶.

73. Den forelæggende rets spørgsmål må derfor besvares med, at traktaten er til hinder for anvendelsen af den omtvistede nationale lovgivning.

C — Om det tredje spørgsmål

74. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst af Domstolen, om det i

forbindelse med besvarelsen af det andet spørgsmål er afgørende, om arveladeren på tidspunktet for erhvervelsen af den pågældende faste ejendom ikke længere havde bopæl i beliggenhedsstaten.

75. Ifølge den nederlandske regering, der er den eneste af parterne, der har afgivet indlæg specifikt vedrørende dette spørgsmål, er der ingen grund til at sondre mellem de to situationer. Den omtvistede afgiftspåleggelse vedrører således ikke erhvervelsen af godet i sig selv, men arveoverdragelsen. Det er kun såfremt arveladeren har bopæl uden for Nederlandene på dødstidspunktet, og den økonomiske og den juridiske ejendomsret på dette tidspunkt er delt, at der kan forekomme en forskellig behandling.

76. Det fremgår efter min opfattelse klart af besvarelsen af det andet spørgsmål, at det ikke påvirkes af, hvorvidt arveladeren havde bopæl i beliggenhedsstaten på tidspunktet for erhvervelsen af den faste ejendom, der afgiftspålægges. Forskelsbehandlingen afhænger ikke af dette spørgsmål, men — og jeg deler den nederlandske regerings opfattelse på dette punkt — udelukkende af det sted, hvor arveladeren havde bopæl på tidspunktet for sin død. Desuden, og ikke mindst, er den manglende begrundelse for forskelsbehandlingen heller ikke knyttet til det sted, hvor arveladeren havde bopæl på tidspunktet for erhvervelsen af ejendommen.

77. Den argumentation, der er fremført ovenfor i forbindelse med det andet præju-

¹⁶ — Jf. i denne retning Verkoijen-dommen.

dicielle spørgsmål, og hvoraf det fremgår, at der foreligger en forskelsbehandling, der ikke er objektivt begrundet, er gyldig, uanset hvilket sted arveladeren havde bopæl på tidspunktet for erhvervelsen af den pågældende ejendom.

78. Selv om fastlæggelsen af arveladerens bopælssted på tidspunktet for erhvervelsen af den faste ejendom ikke kunne have nogen betydning i forbindelse med den forelæggende rets andet præjudicielle spørgsmål, må det imidlertid bemærkes, at det samme ikke er tilfældet for så vidt angår det første spørgsmål.

80. Det følger imidlertid af mine bemærkninger vedrørende det første spørgsmål, at bestemmelserne vedrørende den frie bevægelighed for personer i dette tilfælde fortsat finder anvendelse.

81. Af de ovenfor anførte grunde foreslås det, at det tredje præjudicielle spørgsmål besvares med, at det andet spørgsmål ikke skal besvares anderledes, såfremt arveladeren på tidspunktet for erhvervelsen af den faste ejendom ikke længere havde bopæl i beliggenhedsstaten

D — Om det fjerde spørgsmål

79. Jeg mener, at det fremgår af mine bemærkninger vedrørende det første spørgsmål, at såfremt den omtvistede afgiftspålæggelse vedrørte en fast ejendom, der var erhvervet af arveladeren på det tidspunkt, hvor han endnu havde bopæl i Nederlandene, hvilket ikke synes at være tilfældet i denne sag, idet den forelæggende ret kun henviser til ejendomme erhvervet efter, at H. Barbier flyttede, ville der a priori ikke foreligge en foranstaltning, der påvirkede den frie bevægelighed for kapital, fordi der i dette tilfælde ikke i forbindelse med erhvervelsen af ejendommen ville være en kapitalbevægelse i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktiv 88/361. Det er heller ikke gjort gældende, at der har været nogen som helst hindring for opkrævningen af indtægter fra den pågældende ejendom.

82. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om det har betydning for svaret på det andet spørgsmål, hvordan arveladerens kapital har været fordelt mellem hans bopælsstat, beliggenhedsstaten og eventuelle andre medlemsstater?

83. Den nederlandske regering har gjort gældende, at spørgsmålet skal besvares bekræftende, idet kriteriet er, at når arveladerens formue udelukkende eller næsten udelukkende befinder sig i en anden stat end bopælsstaten, skal beliggenhedsstaten

ved afgiftspåleggelsen bl.a. tage hensyn til personlige forpligtelser. Det er interessant at bemærke, at det ikke fremgår af sagens dokumenter, at der er fastsat et sådant kriterium i de nationale bestemmelser, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen.

ulempe for personer, der er bosiddende i en anden medlemsstat, kan påberåbe sig, at det er nødvendigt at opveje en fordel, som de har i den stat¹⁷.

84. Jeg er under alle omstændigheder ikke enig i den nederlandske regerings opfattelse. Det afgørende forhold i denne sag er den parallelitet, der bør være mellem afgiftspligt og muligheden for fradrag. Når faste ejendomme, der tilhører ikke-hjemmehørende, afgiftspålægges på samme måde som faste ejendomme, der tilhører hjemmehørende, må de tilhørende fradrag også, som jeg har anført, gælde for ikke-hjemmehørende på samme måde som for hjemmehørende.

87. De fjerde spørgsmål skal derfor besvares nægtende.

E — *Om det femte spørgsmål*

85. Der er derfor ingen grund til at foretage en sondring i henhold til hvordan ikke-hjemmehørendes formue er fordelt, således at visse af dem nægtes fradrag, hvorimod samtlige hjemmehørende har adgang til fradrag.

88. I henhold til fast retspraksis tilkommer det den forelæggende ret at vurdere nødvendigheden og relevansen af de spørgsmål, som den forelægger Domstolen¹⁸. Den forelæggende ret har imidlertid kun stillet det femte spørgsmål for det tilfælde, at det fjerde spørgsmål besvares bekræftende.

86. Den omstændighed, at visse ikke-hjemmehørende eventuelt kan opnå fradrag i bopælsstaten, ændrer ikke på det ovenfor anførte. Det fremgår således af fast retspraksis, at en medlemsstat ikke som begrundelse for en forskelsbehandling til

89. Det følger af det ovenfor anførte, at dette ikke er tilfælde i denne sag. Det er derfor ufornuddent at besvare dette spørgsmål.

17 — Dom af 26.10.1999, sag C-294/97, Europwings Luftverkehr, Sml. I, s. 7447, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis.

18 — Jf. f.eks. dom af 26.11.1998, sag C-7/97, Bronner, Sml. I, s. 7791, præmis 16.

IV — Forslag til afgørelse

90. Af de ovenfor anførte grunde foreslår jeg, at de af Gerechtshof te 's-Hertogenbosch stillede spørgsmål besvares som følger:

Det første spørgsmål:

»Artikel 1 i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 skal fortolkes således, at den i denne bestemmelse omhandlede frihed berøres under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, der vedrører arven efter en person, der var hjemmehørende i en anden medlemsstat end Nederlandene, og som havde købt en fast ejendom beliggende i Nederlandene.

EØF-traktatens artikel 48 og 52 (EF-traktatens artikel 48 og 52, efter ændring nu artikel 39 EF og 43 EF) skal fortolkes således, at den ved disse bestemmelser sikrede frihed berøres under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, der vedrører arven efter en person, der havde bopæl i Nederlandene og flyttede sin bopæl til en anden medlemsstat og opretholdt sin erhvervsmæssige virksomhed i Nederlandene, og som efterfølgende havde erhvervet en fast ejendom i Nederlandene.«

Det andet spørgsmål:

»Fællesskabsretten er til hinder for, at en medlemsstat (beliggenhedsstaten) i forbindelse med, at en fast ejendom, der er beliggende i den pågældende stat,

erhverves ved arv, opkræver en afgift af den faste ejendoms værdi, hvorved beliggenhedsstaten tillader, at værdien af en leveringsforpligtelse vedrørende den faste ejendom fradrages, hvis arveladeren ved sin død havde bopæl i beliggenhedsstaten og ikke i en anden medlemsstat (bopælsstaten).«

Det tredje spørgsmål

»Det andet spørgsmål skal ikke besvares anderledes, såfremt arveladeren på tidspunktet for erhvervelsen af den faste ejendom ikke længere havde bopæl i beliggenhedsstaten.«

Det fjerde spørgsmål

»Det har ingen betydning for besvarelsen af det andet spørgsmål, hvordan arveladerens kapital har været fordelt mellem beliggenhedsstaten, hans bopælsstat og eventuelle andre stater.«

Det femte spørgsmål

»Det er ufornuddent at besvare det femte spørgsmål.«