

Arrêt de la Cour
Mål C-364/01

**Arvingarna efter H. Barbier
mot
Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen**

(begäran om förhandsavgörande från Gerechtshof te 's-Hertogenbosch)

«Tolkning av artiklarna 48 och 52 i EEG-fördraget (därefter artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget och nu artiklarna 39 EG och 43 EG i ändrad lydelse), artikel 67 i EEG-fördraget (därefter artikel 67 i EG-fördraget och sedan upphävd genom Amsterdamfördraget), artiklarna 6 och 8a i EG-fördraget (nu artiklarna 12 EG och 18 EG i ändrad lydelse) – Direktiven 88/361/EEG och 90/364/EEG – Arvsskatt – Krav på gränsöverskridande ekonomisk verksamhet – Förbud mot diskriminering på grund av hemviststaten»

Förslag till avgörande av generaladvokat J. Mischo föredraget den 12 december 2002

Domstolens dom (femte avdelningen) av den 11 december 2003

Sammanfattning av domen

1. Fri rörlighet för kapital – Liberalisering av kapitalrörelser – Direktiv 88/361 – Tillämpningsområde (Rådets direktiv 88/361, artikel 1.1)

2. Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Nationella bestämmelser om beräkning av arvsskatt på fastigheter som innebär att det vid beräkningen av fastigheternas värde inte medges avdrag för skyldigheten för utomlands bosatta ägare att innan de avlider överföra den formella äganderätten till innehavaren av den "ekonomiska äganderätten" – Otillåtet

1. Enbart det faktum att en bestämmelse i nationell lagstiftning har till följd att kapitalrörelserna för en investerare, som är medborgare i en medlemsstat, begränsas beroende på hans hemvist är tillräckligt för att artikel 1.1 i direktiv 88/361 skall vara tillämplig för genomförandet av artikel 67 i fördraget (upphävd genom Amsterdamfördraget). Enligt artikel 1.1 är medlemsstaterna skyldiga att avskaffa alla restriktioner för kapitalrörelser utan att det för att komma i åtnjutande av de rättigheter som ges i nämnda direktiv kan krävas andra gränsöverskridande omständigheter. Det är härvid inte heller relevant att den bestämmelse som är i fråga har vidtagits av den berörda personens ursprungsstat.

(se punkterna 59 och 61)

2. Gemenskapsrätten utgör hinder för nationell lagstiftning om beräkning av det skattebelopp som skall påföras vid förvärv genom arv av en fastighet som är belägen i den berörda medlemsstaten när det i denna lagstiftning föreskrivs att den ovillkorliga skyldighet som åvilade innehavaren av den formella äganderätten att överföra denna äganderätt till en annan person, som innehar den "ekonomiska äganderätten" till nämnda egendom, kan tas i beaktande vid beräkningen av egendomens värde om innehavaren vid sitt frånfälle var bosatt i denna medlemsstat, medan denna skyldighet inte kan tas i beaktande om han eller hon var bosatt i en annan medlemsstat.

(se punkt 76 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 11 december 2003(1)

Tolkning av artiklarna 48 och 52 i EEG-fördraget (därefter artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget och nu artiklarna 39 EG och 43 EG i ändrad lydelse), artikel 67 i EEG-fördraget (därefter artikel 67 i EG-fördraget och sedan upphävd genom Amsterdamfördraget), artiklarna 6 och 8a i EG-fördraget (nu artiklarna 12 EG och 18 EG i ändrad lydelse) – Direktiven 88/361/EEG och 90/364/EEG – Arvsskatt – Krav på gränsöverskridande ekonomisk verksamhet – Förbud mot diskriminering på grund av hemviststaten

I mål C-364/01,
angående en begäran enligt artikel 234 EG, från *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* (Nederländerna), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan
arvingarna efter H. Barbier

och

Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,
angående tolkningen av artiklarna 48 och 52 i EEG-fördraget (därefter artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget och nu artiklarna 39 EG och 43 EG i ändrad lydelse), artikel 67 i EEG-fördraget (därefter artikel 67 i EG-fördraget och sedan upphävd genom Amsterdamfördraget), artiklarna 6 och 8a i EG-fördraget (nu artiklarna 12 EG och 18 EG i ändrad lydelse) samt bestämmelserna i rådets direktiv 90/364/EEG av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning (EGT L 180, s. 26; svensk specialutgåva, område 6, volym 3, s. 58) och 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen),

sammansatt av domarna P. Jann, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, D.A.O. Edward (referent) och A. La Pergola,
generaladvokat: J. Mischo,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,
med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

– arvingarna efter H. Barbier, genom P. Kavelaars, conseiller fiscal,
– Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, i egenskap av ombud,
– Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och H.M.H. Speyart, båda i egenskap av ombud,
efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 24 oktober 2002 av: arvingarna efter H. Barbier, företrädna av P. Kavelaars, Nederländernas regering, företrädd av C. Wissels, i egenskap av ombud, samt kommissionen, företrädd av R. Lyal och H.M.H. Speyart,

och efter att den 12 december 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* har, genom beslut av den 5 september 2001 som inkom till domstolen den 24 september samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt fem frågor om tolkningen av artiklarna 48 och 52 i EEG-fördraget (därefter artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget och nu artiklarna 39 EG och 43 EG i ändrad lydelse), artikel 67 i EEG-fördraget (därefter artikel 67 i EG-fördraget och sedan upphävd genom Amsterdamfördraget), artiklarna 6 och 8a i EG-fördraget (nu artiklarna 12 EG och 18 EG i ändrad lydelse) samt bestämmelserna i rådets direktiv 90/364/EEG av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning (EGT L 180, s. 26; svensk specialutgåva, område 6, volym 3, s. 58) och 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan arvingarna efter H. Barbier och Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (nedan kallad skattemyndigheten) beträffande skattemyndighetens vägran att vid värderingen av H. Barbiers fastigheter i Nederländerna göra avdrag för skyldigheten att överföra äganderätten till denna egendom med motiveringen att han inte var bosatt i denna medlemsstat vid sitt frånfälle.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 67.1 i fördraget, som var i kraft vid H. Barbiers frånfälle, föreskrevs följande:

"I den utsträckning det är nödvändigt för att säkerställa den gemensamma marknadens funktion skall medlemsstaterna under övergångstiden sinsemellan gradvis avskaffa alla restriktioner avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i medlemsstaterna och all diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat."

4 Denna bestämmelse har genomförts genom flera direktiv, bland annat direktiv 88/361 som var tillämpligt vid tiden för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. I artikel 1.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

"I den mån annat inte föreskrivs i det följande skall medlemsstaterna avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna. För att underlätta tillämpning av detta direktiv skall kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1."

5 I för målet relevanta delar föreskrivs följande i bilaga 1 till direktiv 88/361 under rubriken "Nomenklatur för kapitalrörelser som avses i direktivets artikel 1":

"I denna nomenklatur klassificeras kapitalrörelser efter den ekonomiska arten av de tillgångar och skulder som de avser, uttryckta antingen i inhemsk eller utländsk valuta.

De kapitalrörelser som förtecknas i denna nomenklatur omfattar följande:

–Alla de aktiviteter som fordras för kapitalrörelser: avtal om och genomförande av transaktioner och dithörande överföringar. Transaktionerna sker i allmänhet mellan personer bosatta i skilda medlemsstater, även om vissa kapitalrörelser utförs av en och samma person för hans egen räkning (t.ex. överföringar av utvandrares tillgångar).

–Aktiviteter som utförs av envar fysisk eller juridisk person ...

–Tillgång för marknadsaktörer till all den finansiella teknik som står till buds på den marknad där transaktionen är avsedd att genomföras. Sålunda täcker begreppet förvärv av värdepapper och andra finansiella instrument inte endast avistatransaktioner utan samtliga förekommande transaktionstyper: terminsaffärer, options- och garantitransaktioner, swaptransaktioner mot andra tillgångar, etc. ...

Nomenklaturen utgör inte en uttömmande förteckning över kapitalrörelser därav rubriken XIII-F. 'Andra kapitalrörelser: Diverse'. Den skall därför inte tolkas som avsedd att inskränka räckvidden för principen om fullständig liberalisering av kapitalrörelser, ... som avses i artikel 1 i direktivet."

6 Nämnda nomenklatur innehåller tretton kategorier med olika kapitalrörelser. Den andra kategorin avser investeringar i fast egendom vilka definieras enligt följande:

"A. Utlänningars investeringar i fast egendom i landet.

B. Inlänningars investeringar i fast egendom utomlands."

7 I den elfte kategorin i nomenklaturen med rubriken "Personliga kapitalrörelser" återfinns "arv och testamentsförordnanden".

8 I artikel 4 i direktiv 88/361 föreskrivs följande:

"Detta direktiv skall inte hindra medlemsstaterna att vidta alla åtgärder som erfordras för att hindra överträdelse av staternas lagar och andra författningar, bl.a. avseende beskattning och tillsyn av finansiella institut, eller att fastställa regler för deklaration av kapitalrörelser för administrativa och statistiska ändamål.

Tillämpningen av sådana åtgärder och regler får inte verka hindrande för kapitalrörelser som genomförs i enlighet med gemenskapslagstiftning."

9 I artikel 1.1 första stycket i direktiv 90/364 föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna skall bevilja rätt till bosättning för medborgare i medlemsstater som inte åtnjuter denna rätt enligt andra bestämmelser i gemenskrätten och för deras familjemedlemmar enligt definition i punkt 2, under förutsättning att medborgarna och deras familjemedlemmar omfattas av en heltäckande sjukförsäkring som gäller i värdmedlemsstaten och har tillräckliga tillgångar för att undvika att ligga det sociala bidragssystemet i värdmedlemsstaten till last under den tid de bor där."

Den nationella lagstiftningen

10 Enligt nederländsk rätt beskattas arv i samtliga fall. Enligt artikel 1.1 i Successiewet 1956 (1956 års arvslag) av den 28 juni 1956 (Stbl. 1956, s. 362) (nedan kallad SW 1956) görs åtskillnad beroende på om den avlidne (nedan kallad arvlåtaren) hade sitt hemvist i Nederländerna eller utomlands. I denna artikel föreskrivs följande:

"1. Enligt denna lag skall följande skatter påföras:

1. Arvsskatt utgår på egendom som enligt arvsrättsliga bestämmelser överförs på annan från den som vid sitt frånfälle var bosatt i Nederländerna ...

2. Överlåtelseskatt utgår på värdet av sådan egendom som avses i artikel 5.2 och som erhållits genom gåva eller arv efter en person som vid gåvotillfället eller sitt frånfälle inte var bosatt i Nederländerna.

..."

11 Artikel 5.2 SW 1956 har följande lydelse:

"2. Överlåtelseskatt skall utgå på värdet av

1. sådan inhemsk egendom som avses i artikel 13 i Wet op de vermogensbelasting 1964 (Stbl. 520) eventuellt med avdrag för de skulder som omnämns i denna artikel.

..."

12 I artikel 13.1 första strecksatsen i Wet op de vermogensbelasting 1964 (1964 års förmögenhetsskattelag) av den 16 december 1964 (Stbl. 1964, s. 513, nedan kallad WB 1964) definieras inhemsk egendom som "i Nederländerna belägen fast egendom och därtill hörande rättigheter" (såvitt de inte tillhör ett nederländskt företag).

13 Enligt artikel 13.2 b i WB 1956 är det möjligt att göra avdrag för skulder för vilka säkerhet ställts i form av inteckning i en fastighet belägen i Nederländerna endast i den utsträckning räntor och kostnader som hänger samman med skulden beaktas vid beräkningen av den inhemska bruttoinkomsten i den mening som avses i artikel 49 i Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (1964 års inkomstskattelag), av den 16 december 1964 (Stbl. 1964, s. 519, nedan kallad IB 1964).

14 Enligt artikel 49 IB 1964 omfattar den inhemska bruttoinkomsten i den mening som avses i denna bestämmelse det totala belopp en person som inte är bosatt i Nederländerna uppbär i form av nettoinkomster från i Nederländerna belägna fastigheter.

15 Artikel 13 WB 1956 medför, såsom den tolkats av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) (dom av den 5 december 1962, BNB 1963/23), att en arvlåtare som vid sitt frånfälle fortfarande var ägare till en i Nederländerna belägen fastighet trots att han inte var bosatt i denna medlemsstat men som dessförinnan hade överlätit den "ekonomiska äganderätten" till egendomen genom ett avtal om köp/försäljning till en annan juridisk

16 Hoge Raad har för övrigt fastställt att när den officiella handling där inteckningen fastställs, i strid med kraven i den nederländska civillagen, inte upptagits i offentliga register utgör den rättighet som sammanhänger med en sådan inteckning ingen "skuld för vilken säkerhet ställts i form av inteckning i en fastighet" vad beträffar tillämpningen av artikel 13.2 b i WB 1956 (dom av den 23 december 1992, BNB 1993/78).

17 Vid arv från en person som inte var bosatt i Nederländerna vid sitt frånfälle ingår följaktligen inte skyldigheten att överföra äganderätten till en fastighet som är belägen i denna medlemsstat i de inhemska skulderna i den mening som avses i artikel 13 WB 1964. Avdrag för denna skyldighet kan därför inte göras från det beskattningsunderlag som avses i artikel 5.2 SW 1964. Vid arv efter en i Nederländerna bosatt person kan avdrag däremot göras för en sådan skyldighet, eftersom arvsskatten grundas på dödsboets samtliga tillgångar och skulder.

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 H. Barbier, som var nederländsk medborgare född år 1941, avled den 24 augusti 1993. Arvtagare till honom är hans maka och hans ende son (nedan kallade arvingarna).

19 H. Barbier flyttade år 1970 från Nederländerna för att bosätta sig i Belgien. I Belgien fortsatte han sin verksamhet som företagsledare för ett privat företag. Företaget hade sitt säte i Nederländerna och drev bland annat klädesbutiker.

20 Barbier förvärvade under perioden från år 1970 till år 1988, när han hade sitt hemvist i Belgien, vissa fastigheter belägna i Nederländerna, för vilka han uppbar hyror. Enligt artikel 49.1 b andra stycket IB 1964 ingick dessa hyror i den skattskyldiges inhemska bruttoinkomst. Till fastigheterna hörde skulder för vilka säkerhet ställts i form av inteckning i fastighet.

21 I nederländsk rätt finns möjlighet att särskilja den formella äganderätten (juridische eigendom) till en fastighet från den "ekonomiska äganderätten" (economische eigendom). Under år 1988 genomförde H. Barbier en rad transaktioner, bland annat upplät han den "ekonomiska äganderätten" till sina fastigheter till privata nederländska bolag som han kontrollerade. Bolagen övertog, i förhållande till det långivande bolaget, de skulder för vilka säkerhet ställts i form av inteckning i fastighet trots att H. Barbier formellt fortfarande stod kvar som gäldenär. I förhållande till dessa bolag åtog sig H. Barbier, på ett till synes ovillkorligt sätt, att överföra äganderätten till fastigheterna och avsåg sig i väntan härpå samtliga rättigheter till dessa.

22 Transaktionerna medförde vissa skattemässiga fördelar för H. Barbier, bland annat undvek han att betala inskrivningsavgift på 6 procent.

23 Efter det att H. Barbier hade avlidit deklarerade hans advokat, vad gäller betalningen av överlåtelseskatt, värdet på vissa andra fastigheter som ägdes av H. Barbier med full äganderätt, med avdrag för de skulder för vilka säkerhet ställts i form av inteckning i fastighet som avtalats i samband med förvärvet av fastigheterna.

24 Värdet på de fastigheter beträffande vilka H. Barbier överfört den "ekonomiska äganderätten" var inte medtaget i denna deklaration från advokaten. Skattemyndigheten lade emellertid i arvsdeklarationen till värdet på samtliga dessa fastigheter utan att medge något avdrag som motsvarade skyldigheten att överföra äganderätten.

25 Arvingarna begärde omprövning av det skattebelopp som fastställts av skattemyndigheten med motiveringen att fastigheternas värde borde nedsättas till noll på grund av skyldigheten att överföra äganderätten. Skattemyndigheten omprövade beslutet utan att ändra det och fastställde skattebeloppet. Arvingarna väckte talan mot detta beslut vid Gerechtshof te 's-Hertogenbosch endast av det skälet att den nationella lagstiftningen stred mot gemenskapsrätten.

26 Under dessa omständigheter beslutade Gerechtshof te 's-Hertogenbosch att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Krävs det fortfarande att det är fråga om gränsöverskridande ekonomisk verksamhet för att gemenskapsrätten skall kunna åberopas?

2)Utgör gemenskapsrätten hinder för att en medlemsstat (den stat där fastigheten är belägen) vid förvärv genom arv av en fastighet som är belägen i denna stat tar ut skatt på fastighetens värde och medger avdrag för värdet av skyldigheten att överföra äganderätten till denna fastighet om den avlidne (arvlåtaren) vid sitt frånfälle var bosatt i den stat där fastigheten är belägen, men inte medger sådant avdrag om vederbörande var bosatt i en annan medlemsstat (hemviststaten)?

3)Har frågan huruvida arvlåtaren vid tiden för förvärvet av denna fastighet inte längre var bosatt i den stat där fastigheten är belägen någon betydelse för hur den andra frågan skall besvaras?

4)Har fördelningen av arvlåtarens kapital mellan den stat där fastigheten är belägen, den stat där arvlåtaren var bosatt och eventuellt andra stater någon betydelse för hur fråga två skall besvaras?

5)Om ovanstående fråga besvaras jakande, i vilken stat skall kapitalet anses investerat i fråga om en fordran på ett inlåningskonto mot ett privat bolag av den typ som avses i punkt 2.4 [i begäran om förhandsavgörande]?"

Tolkningsfrågorna

27 Den nationella domstolen har ställt dessa frågor, som skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida gemenskapsrätten, särskilt fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital och personer samt direktiv 88/361, utgör hinder för nationell lagstiftning om beräkning av det skattebelopp som skall påföras vid förvärv genom arv av en fastighet som är belägen i den berörda medlemsstaten när det i denna lagstiftning föreskrivs att arvlåtarens ovillkorliga skyldighet att överföra äganderätten till en annan person som innehar den "ekonomiska äganderätten" till nämnda egendom, kan tas i beaktande vid beräkningen av egendomens värde om arvlåtaren vid sitt frånfälle var bosatt i denna medlemsstat, medan denna skyldighet inte kan tas i beaktande om han var bosatt i en annan medlemsstat.

28 I detta sammanhang önskar den nationella domstolen få klarhet i huruvida det krävs en gränsöverskridande ekonomisk verksamhet för att kunna åberopa dessa friheter. Den nationella domstolen har härvid hänvisat till artikel 8a i fördraget beträffande unionsmedborgarskap och till direktiv 90/364. Den nationella domstolen önskar även att domstolen klargör huruvida det är relevant att arvlåtaren, som var medborgare i den medlemsstat där egendomen är belägen, hade överfört sitt hemvist men inte sin ekonomiska verksamhet till en annan medlemsstat innan han förvärvade egendomen i fråga. Den nationella domstolen önskar slutligen få klarlagt huruvida det är relevant att kapitalet är fördelat mellan flera medlemsstater.

Yttranden som inkommit till domstolen

Avdrag för skyldigheten att överföra äganderätten beroende på arvlåtarens hemvist

29 Arvingarna har påpekat att den nederländska lagstiftningen medför en form av dold diskriminering på grund av nationalitet genom att den skapar en situation där viss egendom i en förmögenhet som är belägen i Nederländerna, och för vilken gäller en skyldighet att överföra äganderätten, i skattemässigt hänseende behandlas olika beroende på om arvlåtaren var bosatt i Nederländerna eller i utlandet då han avled (dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank, REG 1993, s. I-4017, svensk specialutgåva, volym 14, s. 275, av den 12 april 1994 i mål C-1/93, Halliburton Services, REG 1994, s. I-1137, svensk specialutgåva, volym 15, s. 71, och av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161).

30 Den nederländska regeringen har inte bestritt att det föreligger en skillnad i behandling som enbart beror på hemvisten och har vidare medgett att avdrag för skyldigheten att överföra äganderätten är möjligt i fråga om en person som vid sitt frånfälle var bosatt i Nederländerna medan ett sådant avdrag inte är möjligt i fråga om en person som var bosatt i en annan medlemsstat när han avled.

31 Nämnda regering har emellertid hävdade att identiska situationer inte behandlas olika i förevarande fall. Den har i detta avseende påpekat att det är viktigt att skilja mellan den situation där arvlåtaren innehade egendom med full äganderätt och den där han, såsom i

32 Med stöd av denna distinktion har den nederländska regeringen vidare hävdade att den allmänna internationella skatterättsliga principen om fördelning av beskattningsbehörigheten mellan stater skall tillämpas. Enligt denna princip omfattas de skyldigheter som är hänförliga till själva egendomen av behörigheten för den stat där egendomen är belägen medan de personliga skyldigheterna, såsom den i målet omtvistade skyldigheten att överföra äganderätten, skall beaktas av hemviststaten.

33 Med hänsyn till denna princip är situationen för en arvlåtare som hade hemvist i Nederländerna olik situationen för en arvlåtare som hade hemvist i en annan medlemsstat. I det första fallet är samtliga tillgångar, inklusive de personliga skyldigheterna, hänförliga till Nederländerna i egenskap av stat där egendomen är belägen och där vederbörande hade sitt hemvist.

34 I det andra fallet är det däremot endast de skyldigheter som är hänförliga till själva egendomen som skall beaktas av Nederländerna, den stat där egendomen är belägen, medan de personliga skyldigheterna omfattas av hemviststatens beskattningsbehörighet. Även om andra skyldigheter som är hänförliga till och ekonomiskt sammanhänger med själva egendomen i vissa fall beaktas med tillämpning av denna princip, inklusive skulder som uppkommit vid förvärv, ombyggnad, renovering och underhåll av denna egendom i förmögenheten, utgör personliga skyldigheter, såsom den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skyldigheten att överföra äganderätten, enligt den nederländska regeringen inte skyldigheter som är hänförliga till själva egendomen. Enligt internationell skatterätt omfattas de därför av hemviststatens behörighet.

35 Det framgår dessutom av såväl artikel 73b.1 a i EG-fördraget (nu artikel 58.1 a EG) som domstolens fasta rättspraxis (domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305, dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind, REG 1999, s. I-5451, och av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 43) att det kan vara motiverat att göra skillnad mellan skattskyldiga med hemvist inom landet och skattskyldiga med hemvist utomlands.

36 Kommissionen har påpekat att även om det är medlemsstaterna som är behöriga i frågor avseende direkta skatter skall dessa dock iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 32).

37 Kommissionen har i detta avseende anfört att den särbehandling som är i fråga inte består i att beskattningsbehörighet utövas utan i att en skyldighet som arvet är belastat med inte beaktas. Det faktum att en fordrans ekonomiska värde inte beaktas ökar beskattningsunderlaget artificiellt.

38 Till skillnad från i det fall som låg till grund för domen i det ovannämnda målet Schumacker föreligger det i målet vid den nationella domstolen inga objektiva skillnader som motiverar en sådan särbehandling mellan personer med hemvist inom respektive utom landet.

39 Till skillnad från vad den nederländska regeringen har anfört är det inte motiverat ur kontrollhänseende att beakta överföringen av äganderätten och inte de bindande avtal som hänför sig härtill. Kommissionen har påpekat att nämnda regering endast beaktar det bindande avtalet när arvlåtaren hade hemvist i Nederländerna. Situationen för en person med hemvist utomlands företer inga skillnader i kontrollhänseende.

Den fria rörligheten för kapital

40 Arvingarna anser att det inte föreligger något krav på gränsöverskridande ekonomisk verksamhet eller att sådan verksamhet föreligger så snart det rör sig om gränsöverskridande placeringar i fastigheter som sker genom ett företag. De stödjer sig härvid på domen i det ovannämnda målet Verkooijen.

41 De har anfört att den omtvistade särbehandlingen i målet vid den nationella domstolen är oförenlig med den fria rörligheten för kapital av det skälet att en person med hemvist utomlands kommer att tveka att investera i Nederländerna genom förvärv av fastigheter, eftersom hans arvingar i sådant fall skulle belastas med högre skatt än om han inte investerat i denna medlemsstat eller om han investerat där men på ett annat sätt.

42 Den nederländska regeringen anser däremot att det inte föreligger någon gränsöverskridande ekonomisk verksamhet som hindras av nederländsk skatterätt. H. Barbiers förvärv av fastigheter i Nederländerna medan han var bosatt i Belgien har inte hindrats på något sätt. Sak samma gäller för överföringen av den "ekonomiska äganderätten" till denna egendom. H. Barbier har i detta avseende behandlats på samma sätt som en person med hemvist i Nederländerna.

43 Förvärv av egendom genom arv utgör emellertid inte i sig en ekonomisk verksamhet. Investeringar i enbart en egendoms formella äganderätt, utan att inneha den "ekonomiska äganderätten" härtill, utgör inte heller någon sådan verksamhet. Den nederländska regeringen har i detta avseende understrukit att H. Barbier gjort denna investering av rent skattemässiga skäl.

44 Vid förhandlingen har den nederländska regeringen påpekat att det faktum att en person behåller den formella äganderätten till en fastighet inte utgör vare sig en ekonomisk verksamhet eller en investering. Den rent formella äganderätten har inget ekonomiskt värde i det ekonomiska kretsloppet. Det är till skillnad från vad arvingarna har anfört inte fråga om någon egentlig kapitaltransaktion.

45 Den nederländska regeringen har vidare understrukit att i målet vid den nationella domstolen förvärvade H. Barbier fastigheter i Nederländerna trots att han redan var bosatt i Belgien och att förvärvet inte på något sätt har hindrats. H. Barbier stötte inte heller på några hinder vare sig för att behålla den formella äganderätten till sina fastigheter eller för att överföra den "ekonomiska äganderätten" till dem.

46 Med hänvisning till att överföringen av den "ekonomiska äganderätten" till egendomen i stort sett endast var motiverad av en önskan att undgå eller skjuta upp inskrivningsavgiften har den nederländska regeringen anfört att det inte förelåg någon egentlig ekonomisk verksamhet och att skydd enligt fördraget därför inte är nödvändigt. Även om det skulle anses att en sådan transaktion utgjorde en verklig ekonomisk verksamhet är sambandet mellan beslutet att konstruera en så komplicerad transaktion, bland annat för att undgå överlåtelseskatt, och den senare omöjligheten att göra avdrag för den personliga skyldigheten att överföra äganderätten så svagt att det inte kan hävdas att den fria rörligheten av kapital kan hindras härav.

47 Kommissionen har inledningsvis gjort gällande att artikel 1.1 i direktiv 88/361, vars direkta effekt är ostridig, medför en skyldighet för medlemsstaterna att avskaffa samtliga restriktioner för kapitalrörelser.

48 Arvet efter H. Barbier påverkas dessutom enligt kommissionen av det faktum att han vid sitt frånfälle ägde fastigheter i Nederländerna utan att vara bosatt där. Det skall härvid påpekas att H. Barbier förvärvade denna egendom sedan han lämnat Nederländerna och han befann sig därför objektivt i samma situation som en person som i egenskap av bosatt i en annan medlemsstat önskar förvärva en fastighet i Nederländerna. Även den fria rörlighet för kapital som föreskrivs i artikel 1 i direktiv 88/361 ingår därför i tvistens föremål. Varje gränsöverskridande investering utgör i sig en gränsöverskridande ekonomisk verksamhet.

Den fria rörligheten för personer

49 Enligt arvingarna är de nederländska bestämmelserna som är i fråga i målet vid den nationella domstolen även oförenliga med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för personer med motiveringen att den nederländska rättsordningen hindrar personer bosatta i Nederländerna som befinner sig i samma situation som H. Barbier från att emigrera. Vid en emigration blir skattebördan tyngre när dessa personer avlider än om de hade fortsatt att vara bosatta i nämnda medlemsstat. I annat fall måste de uppfylla skyldigheten att överföra äganderätten medan de är i livet.

50 Den nederländska regeringen anser att målet vid den nationella domstolen inte avser de arvsrättsliga konsekvenserna av att rätten till fri rörlighet för personer såsom den föreskrivs i fördraget har utövats. Innan H. Barbier flyttade var han företagsledare för ett nederländskt företag. Han fortsatte denna yrkesverksamhet även sedan han flyttat. Nämnda regering har med hänvisning till domen av den 26 januari 1993 i mål C-112/91, Werner (REG 1993, s. I-429; svensk specialutgåva, volym 14, s. 7), anfört att H. Barbier endast bytt

51 Den nederländska regeringen har i detta avseende för det första understrukit att endast den lagstiftning som var i kraft vid H. Barbiers frånfälle den 24 augusti 1993 är relevant för utgången av tvisten vid den nationella domstolen. Eftersom artikel 8a i fördraget trädde i kraft först den 1 november 1993 skall den inte beaktas i förevarande mål.

52 Direktiv 90/364 syftar för det andra till att harmonisera nationella bestämmelser angående rätten för medlemsstaternas medborgare att vistas i en annan medlemsstat än den där de är bosatta för att säkerställa den fria rörligheten för personer. Bestämmelserna i SW 1964 saknar emellertid samband med villkoren för inresa och vistelse i en annan medlemsstat. Nederländsk lagstiftning har varken hindrat eller begränsat familjen H. Barbiers rätt att vistas på belgiskt territorium.

53 Kommissionen har beträffande denna fråga inledningsvis påpekat att eventuella arvsrättsliga följder av att någon utövar en fri rörlighet som föreskrivs i fördraget ingår bland de överväganden som varje person måste göra då vederbörande beslutar att använda sig av denna fria rörlighet eller inte. Även om dessa följder per definition inte längre är av intresse för vederbörande kan de likväl utgöra ett hinder för utövandet av de fria rörligheterna.

54 Kommissionen har påpekat att det av begäran om förhandsavgörande inte framgår att H. Barbier efter det att han flyttat från Nederländerna till Belgien upphörde med den ekonomiska verksamhet han tidigare utövade.

55 Kommissionen har dragit slutsatsen att arvet efter H. Barbier under omständigheterna i förevarande fall har påverkats av att han använt sin frihet att i egenskap av anställd eller egenföretagare etablera sig i en annan medlemsstat. Den omständigheten att den i målet vid den nationella domstolen omstridda skatteåtgärden har vidtagits av ursprungsmedlemsstaten är härvid irrelevant (se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21, och av den 21 september 1999 i mål C-378/97, Wijzenbeek, REG 1999, s. I-6207, punkt 21).

Domstolens svar

56 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om det är medlemsstaterna som är behöriga i frågor avseende direkta skatter skall dessa dock iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 21, dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, samt domarna i de ovannämnda målen Gschwind, punkt 20, och Verkooijen, punkt 32).

57 Vidare genomförs genom direktiv 88/361 en fullständig avreglering av kapitalrörelser. Medlemsstaterna är enligt artikel 1.1 i det direktivet skyldiga att avskaffa alla restriktioner för kapitalrörelser (se domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 33). Domstolen har angett att dessa bestämmelser har direkt effekt i dom av den 23 februari 1995 i de förenade målen C-358/93 och C-416/93, Bordessa m.fl. (REG 1995, s. I-361), punkt 33.

58 Investeringar i fast egendom av den typ som H. Barbier gjort på nederländskt territorium från Belgien, utgör helt klart kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 1.1 i direktiv 88/36. Detsamma gäller när fastigheter tillhörande en person som är ensam ägare här till avyttras till ett privat bolag där vederbörande innehar samtliga aktier samt när det blir fråga om arv av denna egendom.

59 För att komma i åtnjutande av de rättigheter som ges i nämnda direktiv krävs inga andra gränsöverskridande omständigheter. Enbart det faktum att en bestämmelse i nationell lagstiftning har till följd att kapitalrörelserna för en investerare, som är medborgare i en medlemsstat, begränsas beroende på hans hemvist är tillräckligt för att artikel 1.1 i direktiv 88/361 skall vara tillämplig.

60 Varken den omständigheten att H. Barbier hade överfört sin hemvist till en annan medlemsstat innan han förvärvade egendomen i fråga eller den eventuella fördelningen av hans kapital mellan två medlemsstater är således relevant för tillämpningen av nämnda bestämmelse.

61 Det är inte heller relevant att den skatteåtgärd som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har vidtagits av den berörda personens ursprungsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 februari 1979 i mål 115/78, Knoors, REG 1979, s. 399, punkt 24, svensk specialutgåva, volym 4, s. 297, av den 3 oktober 1990 i mål C-61/89, Bouchoucha,

62 Vad gäller frågan huruvida det föreligger en restriktion i den mening som avses i artikel 1.1 i direktiv 88/361 har nationella bestämmelser, såsom dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen om fastställelse av en fastighets värde för beräkning av det skattebelopp som skall betalas vid förvärv genom arv, en avskräckande verkan i fråga om förvärv av fastigheter som är belägna i den berörda medlemsstaten och i fråga om avyttring av den "ekonomiska äganderätten" till sådan egendom till en annan person av en person som är bosatt i en annan medlemsstat. Dessa nationella bestämmelser leder vidare till en minskning av värdet på arvet efter en person som var bosatt i en annan medlemsstat än den där egendomen är belägen och som befinner sig i en liknande situation som H. Barbier.

63 De bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen leder följaktligen till att kapitalrörelserna hindras.

64 Den nederländska regeringen har emellertid, dock utan att beakta direktiv 88/361, åberopat en rad omständigheter till stöd för skillnaden i behandling mellan skattskyldiga med hemvist inom respektive utom landet.

65 Nämda regering har för det första anfört att lika situationer inte behandlas olika i förevarande mål mot bakgrund av den internationella skatterättsliga principen att de skyldigheter som är hänförliga till själva egendomen omfattas av behörigheten för den stat där egendomen är belägen medan de personliga skyldigheterna, såsom den i målet vid den nationella domstolen omtvistade skyldigheten att överföra äganderätten, skall beaktas av hemviststaten.

66 Den nationella domstolen har härvid använt sig av en argumentation som påminner om den som skattemyndigheten åberopat. Enligt denna argumentation följer det av den allmänt vedertagna fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan stater att den åtskillnad som görs utifrån hemvisten kompenseras av att denna beskattningsbehörighet är begränsad när en arvlåtare som inte var bosatt i den berörda medlemsstaten avlider. Den nationella domstolen anser emellertid att det inte existerar någon sådan fördelningsprincip. Det föreligger nämligen alltför stora skillnader mellan medlemsstaternas rättssystem och uppfattningar i skattehänseende vad gäller äganderätt till egendom. Det är enbart med hjälp av en bilateral konvention som följderna av dessa skillnader kan organiseras. Mellan Konungariket Nederländerna och Konungariket Belgien finns emellertid ingen konvention om undvikande av dubbelbeskattning av arv.

67 De juridiska svårigheter som den nationella domstolen hänvisar till illustreras av den möjlighet i nederländsk rätt, som H. Barbier använt sig av, att skilja den formella äganderätten (juridische eigendom) till en fastighet från den "ekonomiska äganderätten" (economische eigendom), en åtskillnad som är okänd i vissa andra rättssystem. Om denna möjlighet är okänd i arvsrätten i den medlemsstat där arvlåtaren hade sitt hemvist är det endast genom en bilateral konvention som det kan säkerställas att den avlidnes skyldighet att överföra äganderätten beaktas i denna stat som grund för ett avdrag från den personliga förmögenheten och att denna rättighet i sådant fall ges samma värde som i Nederländerna.

68 Enligt de uppgifter som lämnats till domstolen vid förhandlingen värderas inte förmögenheten tillhörande en person som hade sitt hemvist i Nederländerna när han eller hon avled, under sådana omständigheter som i målet vid den nationella domstolen, med tillämpning av en strikt åtskillnad mellan rättigheter som är hänförliga till egendom och personliga rättigheter, utan skyldigheten att överföra äganderätten beaktas helt enkelt som ett avdrag. Följden härav är att den rättighet som är hänförlig till egendom som ingår i vederbörandes förmögenhet vid dennes frånfälle värderas till noll.

69 Till stöd för särbehandlingen i fråga har den nederländska regeringen för det andra anfört att om avdrag görs för värdet av skyldigheten att överföra äganderätten någon skatt inte kommer att påföras vare sig för överföringen av den "ekonomiska äganderätten" år 1988 (inskrivningsavgift) eller för arvet år 1993 (överlåtelseskatt).

70 Det finns härvid, såsom kommissionen har gjort gällande, inte något samband mellan överlåtelseskatten och arvsskatten. Såsom generaladvokaten påpekat i punkt 66 i sitt förslag till avgörande tas inte någon sådan skatt ut när en arvlåtare som haft hemvist i Nederländerna överfört den "ekonomiska äganderätten" till nämnda egendom på samma sätt som H. Barbier men utan att registrera inteckning i fastigheten. Arvingarna har vidare

71 Vad gäller den nederländska regeringens argument att det faktum att överföringen av den "ekonomiska äganderätten" fastigheterna syftade till att undgå eller skjuta upp överlåtelseskatten borde frånta arvingarna deras skydd enligt gemenskapsrätten är det tillräckligt att erinra om att en gemenskapsmedborgare inte kan fråntas möjligheten att göra bestämmelser i fördraget gällande av den anledningen att han drar nytta av skattemässiga fördelar som lagligen erbjuds enligt bestämmelser som är i kraft i en annan medlemsstat än den där han är bosatt.

72 Den nederländska regeringen har också åberopat bestämmelserna i artikel 73d.1 a i fördraget till stöd för sitt argument att det i förevarande fall kan vara motiverat att göra åtskillnad mellan skattskyldiga med hemvist inom respektive utom landet.

73 Utöver det faktum att artikel 73d i fördraget trädde i kraft sedan H. Barbier avlidit skall det erinras om att det i artikel 73.3 d föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i samma artikel inte får utgöra en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

74 Den nederländska regeringen har inte åberopat någon annan omständighet som styrker att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen borde omfattas av undantagsbestämmelserna i direktiv 88/361. Härav följer att artikel 1.1 här i utgör hinder för en nationell lagstiftning sådan som den i målet vid den nationella domstolen.

75 Av det ovan anförda följer att det saknas skäl att pröva tolkningsfrågorna i den mån de avser fri rörlighet för personer. Det är härvid tillräckligt att erinra om att skattelagstiftningens följder i arvshänseende ingår bland de överväganden som en medborgare i en medlemsstat med fog kan ta i beaktande när han beslutar att använda den fria rörlighet som föreskrivs i fördraget eller inte.

76 De ställda frågorna skall därför besvaras så att gemenskapsrätten utgör hinder för nationell lagstiftning om beräkning av det skattebelopp som skall påföras vid förvärv genom arv av en fastighet som är belägen i den berörda medlemsstaten när det i denna lagstiftning föreskrivs att den ovillkorliga skyldighet som åvilade innehavaren av den formella äganderätten att överföra denna äganderätt till en annan person, som innehar den "ekonomiska äganderätten" till nämnda egendom, kan tas i beaktande vid beräkningen av egendomens värde om innehavaren vid sitt frånfälle var bosatt i denna medlemsstat, medan denna skyldighet inte kan tas i beaktande om han eller hon var bosatt i en annan medlemsstat.

Rättegångskostnader

77 De kostnader som har förorsakats den nederländska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

– angående de frågor som genom beslut av den 5 september 2001 har ställts av *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* – följande dom:

Jann

Edward

La Pergola

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 11 december 2003.

R. Grass

V. Skouris

Justitiesekreterare

Ordförande

1 – Rättegångsspråk: nederländska.