

Sag C-43/07

D.M.M.A. Arens-Sikken

mod

Staatssecretaris van Financiën

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden)

»Frie kapitalbevægelser ? EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF, henholdsvis artikel 58 EF) – national lovgivning om arveafgift og ejerskifteafgift, som ved beregningen af disse afgifter ikke tildeler et fradrag for overfordelingsgæld som følge af en testamentarisk reguleret bodeling, når arvelader på dødstidspunktet ikke var bosiddende i den medlemsstat, hvori den arvede faste ejendom er beliggende – restriktion ? berettigelse ? foreligger ikke ? manglende bilateral overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning ? følgevirkningerne for restriktionen for de frie kapitalbevægelser, hvis arveladers bopælsmedlemsstat yder godtgørelse for at hindre dobbeltbeskatning på et lavere niveau«

Sammendrag af dom

Frie kapitalbevægelser – restriktioner – arveafgift

(EF-traktatens art. 73 B og 73 D (nu art. 56 EF og 58 EF))

Bestemmelserne i EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF, henholdsvis artikel 58 EF) skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning vedrørende beregning af skyldig arveafgift og ejerskifteafgift for en fast ejendom beliggende i en medlemsstat, hvorefter der ved beregningen af disse afgifter ikke indrømmes fradrag for overfordelingsgæld som følge af en testamentarisk reguleret bodeling, når arvelader på dødstidspunktet ikke var bosiddende i denne stat, men i en anden medlemsstat, hvorimod et sådant fradrag tildeles, når arvelader på dødstidspunktet var bosiddende i den stat, hvori den arvede faste ejendom er beliggende, hvis der i en sådan lovgivning anvendes en progressiv afgiftssats, og hvis den manglende hensyntagen til nævnte gæld kombineret med denne progressive afgiftssats vil kunne føre til en større afgiftsbyrde for de arvinger, som ikke kan påberåbe sig et sådant fradrag.

Restriktionen for de frie kapitalbevægelser skyldes den omstændighed, at en sådan national lovgivning, når den kombineres med anvendelsen af en progressiv afgiftssats, fører til en forskellig behandling ved fordelingen af afgiftsbyrden mellem de forskellige arvinger efter en person, som på dødstidspunktet var bosiddende i den pågældende medlemsstat, og en person, som på dødstidspunktet ikke var bosiddende dér.

Denne forskelsbehandling kan ikke begrundes med, at den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige. Når en national lovgivning med hensyn til beskatning af en fast ejendom erhvervet ved arv og beliggende i den pågældende medlemsstat ligestiller arvinger efter en person, der er hjemmehørende på dødstidspunktet, og arvinger efter en person, der ikke er hjemmehørende på dødstidspunktet, kan denne lovgivning ikke inden for rammerne af selv samme beskatningsordning behandle disse arvinger forskelligt for så vidt angår fradrag for gæld, der hviler på denne ejendom, uden at der er tale om forskelsbehandling. Da den nationale lovgiver bortset fra fradrag for gæld behandler arv til disse to persongrupper ens for så vidt angår

dødsbøbeskatningen, har lovgiver anerkendt, at disse persongrupper med hensyn til de nærmere regler og vilkår for den nævnte beskatning ikke befinder sig i en objektivt forskellig situation, som kan begrunde en forskellig behandling.

Det har ikke betydning ved denne vurdering, at lovgivningen i den medlemsstat, hvor arvelader var bosiddende på dødstidspunktet, ensidigt fastsætter en mulighed for at tildele en skattegodtgørelse med hensyn til skyldig arveafgift i en anden medlemsstat for fast ejendom, som er beliggende i denne anden stat. Den medlemsstat, hvori den faste ejendom er beliggende, kan ikke med henblik på at begrunde en restriktion af de frie kapitalbevægelser, som følger af dens lovgivning, påberåbe sig, at der er en mulighed, som ligger uden for dennes kontrol, for, at en skattegodtgørelse vil blive tildelt af en anden medlemsstat – f.eks. den medlemsstat, hvori arvelader var bosiddende på dødstidspunktet – som helt eller delvist vil kunne kompensere for det tab, som denne persons arvinger lider, fordi der i den medlemsstat, hvori den faste ejendom er beliggende, ved beregningen af ejerskifteafgift ikke gives fradrag for overfordelingsgæld som følge af en testamentarisk reguleret bodeling.

(jf. præmis 46, 54, 57, 60, 65 og 67 samt domskonkl. 1 og 2)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

11. september 2008 (*)

»Frie kapitalbevægelser ? EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF, henholdsvis artikel 58 EF) – national lovgivning om arveafgift og ejerskifteafgift, som ved beregningen af disse afgifter ikke tildeler et fradrag for overfordelingsgæld som følge af en testamentarisk reguleret bodeling, når arvelader på dødstidspunktet ikke var bosiddende i den medlemsstat, hvori den arvede faste ejendom er beliggende – restriktion ? berettigelse ? foreligger ikke ? manglende bilateral overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning ? følgevirkningerne for restriktionen for de frie kapitalbevægelser, hvis arveladers bopælsmedlemsstat yder godtgørelse for at hindre dobbeltbeskatning på et lavere niveau«

I sag C-43/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 12. januar 2007, indgået til Domstolen den 2. februar 2007, i sagen:

D.M.M.A. Arens-Sikken

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (refererende dommer) og A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. december 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den nederlandske regering ved C. Wissels og M. de Mol, som befuldmægtigede
- den belgiske regering ved L. Van den Broeck, som befuldmægtiget, bistået af advocaat A. Haelterman
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, A. Weimar og R. Troosters, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. marts 2008,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF, henholdsvis artikel 58 EF) vedrørende de frie kapitalbevægelser.

2 Anmodningen er blevet fremsat som led i en sag mellem D.M.M.A. Arens-Sikken, som var ægtefælle til en nederlandsk statsborger, der afgik ved døden i Italien, og Staatssecretaris van Financiën (skatteministeriet) vedrørende beregningen af ejerskifteafgift for en ejendom, som arveladeren ejede i Nederlandene.

Retsforskrifter

Fællesskabsretlige bestemmelser

3 I artikel 1 i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (senere EF-traktatens artikel 67 (nu ophævet ved Amsterdamtraktaten)) (EFT L 178, s. 5) bestemmes:

»1. Medlemsstaterne ophæver de restriktioner for kapitalbevægelser, der finder sted mellem valutaindlændinge i medlemsstaterne, medmindre andet er fastsat i nedenstående bestemmelser. For at lette gennemførelsen af dette direktiv, klassificeres kapitalbevægelserne efter nomenklaturen i bilag I.

2. Overførsler i tilknytning til kapitalbevægelser foregår under samme valutabetingelser som dem, der gælder for betalinger i forbindelse med løbende transaktioner.«

4 Blandt kapitalbevægelser, som er opregnet i bilag I til direktiv 88/361, anføres i rubrik XI »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, hvilke omfatter arv.

Nationale bestemmelser

5 Efter nederlandsk ret opkræves der afgift af al arv. I artikel 1, stk. 1, i Successiewet (lov om afgift af arv og gave) af 28. juni 1956 (Stb. 1956, nr. 362, herefter »SW 1956«) sondredes der mellem, om arvelader på dødstidspunktet havde bopæl i Nederlandene eller i udlandet.

6 Denne bestemmelse var i perioden fra den 1. januar 1992 til den 31. december 2001 affattet således:

»I henhold til denne lov opkræves følgende afgifter:

1. Arveafgift på værdien af samtlige de goder, der overføres i henhold til arvelovgivningen, som følge af at en person, der på dødstidspunktet havde bopæl i Nederlandene, afgår ved døden [...]

2. Ejerskifteafgift af værdien af den i artikel 5, stk. 2, nærmere definerede erhvervelse af goder ved gave eller ved arv som følge af, at en person, som på gavetidspunktet eller ved dødsfaldet ikke havde bopæl i Nederlandene, afgår ved døden.

3. Gaveafgifter [...]«

7 Artikel 5, stk. 2, i SW 1956 bestemte i den affattelse, som fandt anvendelse fra den 8. december 1995 til den 31. december 2000, følgende:

»Ejerskifteafgift opkræves af værdien af:

1. de indenlandske formuegoder, som er anført i artikel 13 i Wet op de Vermogensbelasting [lov om formueskat] af 16. december 1964 [Stb. 1964, nr. 520, herefter »WB 1964«], eventuelt efter fradrag af den i artiklen nævnte gæld.

[...]«

8 I den affattelse, som fandt anvendelse fra den 1. januar 1992 til den 31. december 2000, definerede artikel 13, stk. 1, første led, i WB 1964 »indenlandske formuegoder« som »faste ejendomme beliggende i Nederlandene og rettigheder vedrørende sådanne faste ejendomme« (for så vidt som de ikke tilhører en nederlandsk virksomhed).

9 I henhold til artikel 13, stk. 2, litra b), i WB 1964 kan der kun anerkendes fradrag af gæld, der er sikret ved pant i en fast ejendom, som er beliggende i Nederlandene, for så vidt som omkostninger og renter vedrørende gælden kan tages i betragtning ved opgørelsen af den indenlandske bruttoindkomst som omhandlet i artikel 49 i Wet op de inkomstenbelasting (lov om indkomstskat) af 16. december 1964 (Stb. 1964, nr. 519).

10 Der er ingen bilateral overenskomst mellem Kongeriget Nederlandene og Den Italienske Republik om undgåelse af dobbeltbeskatning med hensyn til arveafgift.

11 Det fremgår af den nederlandske regerings indlæg, at arveafgiftssatsen er dobbelt progressiv. Dels afhænger satsen af, hvilken forbindelse der var mellem den afgiftspligtige og arveladeren, dels varierer den afhængigt af det arvedes værdi.

12 Det fremgår tillige af nævnte indlæg, at fra og med den 1. januar 1985 blev den proportionale sats på 6%, der fandt anvendelse for ejerskifteafgift, ophævet og erstattet af den progressive sats for arve- og gaveafgift. Ejerskifteafgiften beregnes derfor også efter en dobbelt progressiv sats, der fastlægges under hensyntagen til forbindelsen mellem den afgiftspligtige og arveladeren og – efter denne dato – i henhold til det arvedes værdi.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 13 D.M.M.A. Arens-Sikkens ægtefælle afgik ved døden den 8. november 1998. Han havde på dødstidspunktet ikke haft bopæl i Nederlandene i over ti år, men var bosiddende i Italien.
- 14 Da arvelader havde skrevet testamente, skulle arven fordeles i lige dele mellem sagsøgeren i hovedsagen og hvert af de fire børn, som var blevet født under hendes ægteskab med arvelader.
- 15 I overensstemmelse med bestemmelsen om en testamentarisk reguleret bodeling i den dagældende artikel 1167 i den nederlandske borgerlige lovbog overgik alle dødsboets aktiver og passiver dog til D.M.M.A. Arens-Sikkens som længstlevende ægtefælle.
- 16 Ifølge forelæggelsesafgørelsen og den nederlandske regerings indlæg modtog sagsøgeren i hovedsagen som følge af denne bodeling aktiver og passiver, hvis værdi oversteg værdien af hendes legale arvelod. Hun fik således et overskud. Hendes børn derimod fik et underskud, eftersom de ikke modtog nogle af de goder, der indgik i dødsboet. I henhold til den testamentarisk regulerede bodeling var sagsøgeren i hovedsagen forpligtet til at udbetale børnenes arveandele i kontanter. Hun påtog sig således en overfordelingsgæld til hvert af sine børn, der som følge af deres underfordeling blev indehavere af fordringer mod sagsøgeren.
- 17 Boet omfattede bl.a. arveladers andel af en fast ejendom beliggende i Nederlandene. Andelens værdi var på 475 000 NLG.
- 18 Arvingerne efter arvelader indgav en opgørelse med henblik ejerskifteafgift, idet de tog udgangspunkt i en værdi på 95 000 NLG for dem hver, nemlig en femtedel af værdien af den faste ejendom på 475 000 NLG.
- 19 Imidlertid vurderede skattemyndigheden, at sagsøgeren i hovedsagen havde erhvervet den fulde andel af nævnte faste ejendom, og pålagde hende at betale et ejerskifteafgiftsbeløb beregnet på grundlag af en værdi på 475 000 NLG. D.M.M.A. Arens-Sikkens børn blev ikke afkrævet en ejerskifteafgift.
- 20 Sagsøgeren i hovedsagen påklagede skattemyndighedens afgørelse, der imidlertid blev stadfæstet.
- 21 D.M.M.A. Arens-Sikkens anlagde sag for Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (appelretten i 's-Hertogenbosch) til prøvelse af nævnte myndigheds stadfæstelse. Under sagen gjorde hun gældende, at hun ikke var forpligtet til at betale en ejerskifteafgift beregnet på grundlag af værdien på 475 000 NLG, men at dette beløb skulle nedsættes på grund af hendes overfordelingsgæld.
- 22 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch fastslog, at ejerskifteafgiften for så vidt angik sagsøgeren i hovedsagen knyttede sig til hendes erhvervelse af den faste ejendom i henhold til de arveretlige regler. Inden for rammerne af den testamentarisk regulerede bodeling fastslog retten, at det gode, som sagsøgeren var blevet tildelt, repræsenterede arveladers andel af den pågældende faste ejendom.
- 23 Sagsøgeren iværksatte derefter kassationsanke til prøvelse af Gerechtshof te 's-Hertogenbosch' afgørelse ved Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes højesteret). I forelæggelsesafgørelsen har sidstnævnte fastslået, at Gerechtshof te 's-Hertogenbosch med rette fastslog, at sagsøgeren i hovedsagen – med henblik på beregningen af ejerskifteafgiften – i henhold til den nederlandske arveret må anses for ved arv at have modtaget hele arveladers andel af den faste ejendom. Den forelæggende ret har konstateret, at i henhold til den nederlandske ejerskifteafgiftsordning kan sagsøgeren ikke med henblik på beregningen af afgiftsgrundlaget

fradrage overfordelingsgælden (ligesom hun heller ikke kan fradrage en forholdsmæssig andel af al gæld i boet). Såfremt D.M.M.A. Arens-Sikkens ægtefælle derimod havde haft bopæl i Nederlandene på dødstidspunktet, ville sagsøgeren have kunnet fradrage overfordelingsgælden (på samme måde som al anden gæld i tilknytning til boet) med henblik på beregningen af grundlaget for den arveafgift, der i så fald skulle have været betalt.

24 Under disse omstændigheder har den forelæggende ret stillet det spørgsmål, om det forhold, at overfordelingsgæld ikke kan fradrages ved beregningen af grundlaget for ejerskifteafgiften, er en ulovlig restriktion for de frie kapitalbevægelser. I denne forbindelse har den forelæggende ret tillige spurgt, om der er en tilstrækkelig forbindelse mellem overfordelingsgælden og den pågældende faste ejendom, som omhandlet i Domstolens praksis, jf. dom af 12. juni 2003, Gerritse (sag C-234/01, Sml. I, s. 5933), og af 11. december 2003, Barbier (sag C-364/01, Sml. I, s. 15013).

25 Da Hoge Raad der Nederlanden finder, at tvisten rejser spørgsmål om fortolkningen af fællesskabsretten, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal [...]traktatens artikel 73 B og 73 D fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat for så vidt angår en fast ejendom beliggende i denne stat, som er del af boet efter en person, som på dødstidspunktet var bosiddende i en anden medlemsstat, opkræver en afgift af erhvervelsen ved arv af denne faste ejendom på grundlag af dens værdi uden at tage hensyn til den overfordelingsgæld, for hvilken den begunstigede hæfter i medfør af en testamentarisk bestemmelse?
- 2) For det tilfælde, at det første spørgsmål besvares bekræftende, og det desuden ved sammenligning skal afgøres, om og i hvilket omfang der skal tages hensyn til overfordelingsgæld, hvilken metode [...] skal da anvendes på et tilfælde som det foreliggende med henblik på afgørelsen af, om den arveafgift, der ville være blevet opkrævet, hvis arvelader på dødstidspunktet havde haft bopæl i Nederlandene, ville have været mindre end ejerskifteafgiften?
- 3) Skal der med henblik på vurderingen af, om der foreligger en eventuel forpligtelse, der i medfør af [EF-]traktaten påhviler den medlemsstat, hvor ejendommen er beliggende, til at tillade helt eller delvist fradrag for overfordelingsgæld, tages hensyn til den omstændighed, at dette fradrag kan føre til, at den medlemsstat, der – henset til arveladers bopæl – har beskatningskompetencen, reducerer godtgørelsen for at hindre dobbeltbeskatning?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet spørgsmål

26 Med disse spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om bestemmelserne i EF-traktatens artikel 73 B og 73 D skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede vedrørende beregning af arveafgift og ejerskifteafgift, der skal betales for en fast ejendom beliggende i denne medlemsstat, og hvorefter der ved beregningen af disse afgifter ikke indrømmes fradrag for overfordelingsgæld som følge af en testamentarisk reguleret bodeling, når arvelader på dødstidspunktet ikke var bosiddende i den stat, hvori denne faste ejendom er beliggende, men i en anden medlemsstat, hvorimod et sådant fradrag tildeles, når arvelader på dødstidspunktet var bosiddende i den stat, hvori den faste ejendom er beliggende.

27 Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, og henset til Gerritse-dommen og Barbier-dommen, ønsker den forelæggende ret desuden oplyst, hvilken metode der skal anvendes på et

tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, med henblik på afgørelsen af, om den arveafgift, der ville være blevet opkrævet, hvis arvelader på dødstidspunktet havde haft bopæl i Nederlandene, ville have været mindre end ejerskifteafgiften.

28 Artikel 56, stk. 1, EF indeholder et generelt forbud mod restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne (dom af 6.12.2007, forenede sager C-463/04 og C-464/04, Federconsumatori m.fl., Sml. I, s. 10419, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

29 Da begrebet »kapitalbevægelser« i henhold til artikel 56, stk. 1, EF ikke er defineret i traktaten, har Domstolen tidligere anerkendt, at den nomenklatur, der er indeholdt i bilaget til direktiv 88/361, er af vejledende værdi, selv om direktivet er udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1 (senere EF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1, nu ophævet ved Amsterdamtraktaten), idet den i nomenklaturen indeholdte liste, som anført i indledningen hertil, ikke er udtømmende (jf. bl.a. dom af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 39, og af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 41, dommen i sagen Federconsumatori m.fl., præmis 20, samt dom af 17.1.2008, sag C-256/06, Jäger, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 24).

30 Under henvisning til, at arv – som består i overførsel til en eller flere personer af aktiver efterladt af en person, der er afgået ved døden, eller med andre ord i overførsel til arvingerne af ejerskabet til de forskellige aktiver, rettigheder mv., som formuen består af – henhører under afsnit XI i bilag I til direktiv 88/361 med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, har Domstolen fastslået, at arv udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56 EF med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven er begrænset til en medlemsstat (jf. Barbier-dommen, præmis 58, van Hilten-van der Heijden-dommen, præmis 42, og Jäger-dommen, præmis 25).

31 En situation, hvor en person, som er bosat i Italien på tidspunktet for sin død, som arv til andre personer bosiddende i Italien, eller i givet fald i andre medlemsstater, efterlader en fast ejendom, der er beliggende i Nederlandene, og for hvilken der beregnes ejerskifteafgift i Nederlandene, udgør på ingen måde en rent intern situation.

32 Den i hovedsagen omhandlede arv er derfor en kapitalbevægelse som omhandlet i artikel 56, stk. 1, EF.

33 Det må først undersøges, om en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, således som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende.

34 Herved bemærkes indledningsvis, at det følger af den nederlandske lovgivning, at når arvelader på dødstidspunktet var bosiddende i en anden medlemsstat end Kongeriget Nederlandene, kan overfordelingsgæld i henhold til en testamentarisk reguleret bodeling som den, D.M.M.A. Arens-Sikkens har påtaget sig i hovedsagen, ikke fradrages ved beregningen af ejerskifteafgiften for den faste ejendom, som er faldet i arv. Følgelig skal den ejerskifteafgift, som sagsøgeren i hovedsagen skal betale, fordi hun har erhvervet denne faste ejendom ved arv, beregnes på grundlag af en værdi på 475 000 NLG, dvs. den pågældende ejendoms fulde værdi.

35 Såfremt en sådan arvelader derimod har bopæl i Nederlandene på dødstidspunktet, vil der ved beregningen af den ejerskifteafgift, som skal betales for en fast ejendom erhvervet ved arv, blive taget hensyn til en sådan gæld. I en situation identisk med sagsøgerens, der er karakteriseret ved tilstedeværelsen af fire arvinger og en arvet fast ejendom på en værdi af 475 000 NLG, ville den ejerskifteafgift, som skulle betales af ægtefællen, der har påtaget sig overfordelingsgælden, blive beregnet på grundlag af et beløb på 95 000 NLG, hvilket udgør en femtedel af ejendommens

værdi.

36 Det fremgår af Domstolen praksis, at nationale bestemmelser, der fastsætter værdien af en fast ejendom med henblik på beregning af den afgift, der skal opkræves i tilfælde af erhvervelse ved arv, ikke kun kan afholde en person, der har bopæl i en anden medlemsstat, fra at købe en fast ejendom, der er beliggende i den pågældende medlemsstat, men ligeledes kan formindske værdien af arven efter en person, der har bopæl i en anden medlemsstat end den, hvori ejendommen er beliggende (jf. i denne retning Barbier-dommen, præmis 62, og Jäger-dommen, præmis 30).

37 Med hensyn til arv er det i retspraksis blevet fastslået, at de foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 56, stk. 1, EF, fordi de udgør restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter foranstaltninger, som medfører en formindskelse af værdien af den arv, som tilkommer en person, der har bopæl i en anden stat end i den medlemsstat, hvor de pågældende goder befinder sig, og som pålægger disse goder arveafgift (van Hilten-van der Heijden-dommen, præmis 44, og Jäger-dommen, præmis 31).

38 I en situation som den i hovedsagen omhandlede er den afgiftspligtige værdi af den arvede faste ejendom ganske vist den samme ved anvendelsen af den nationale lovgivning, uanset om der indrømmes fradrag eller ej for at tage hensyn til den testamentarisk regulerede bodeling. Som Kommissionen med rette har gjort gældende, forholder det sig ikke desto mindre således, at den nederlandske lovgivning for så vidt angår den beregningsmetode, der anvendes for at fastlægge størrelsen af den afgift, som reelt skal betales, sondrer mellem personer, som ved deres død var hjemmehørende i denne medlemsstat, og personer, som ikke var hjemmehørende på dødstidspunktet.

39 Det fremgår således af denne doms præmis 34 og 35, at hvis en hjemmehørende person havde ladet en fast ejendom beliggende i Nederlandene falde i arv til fem arvinger og tillige havde truffet bestemmelse om en testamentarisk reguleret bodeling, ville den fulde afgiftsbyrde for denne ejendom være blevet fordelt på samtlige arvinger, hvorimod den fulde afgiftsbyrde efter en ikke-hjemmehørende persons død, f.eks. ægtefællen til sagsøgeren i hovedsagen, skal bæres af en enkelt arving. Som Kommissionen har konstateret, vil der i det første tilfælde være flere arvinger, og det beløb, som opkræves fra hver enkelt af dem, vil, henset til den pågældende faste ejendoms værdi, ikke nødvendigvis overstige tærsklen eller tærsklerne for at anvende en højere afgiftssats. En afgiftsopkrævning, der foretages på grundlag af en fast ejendoms fulde værdi, og som pålægges en enkelt arving, der har påtaget sig overfordelingsgæld som følge af en testamentarisk reguleret bodeling, vil derimod kunne føre til, at der anvendes en højere afgiftssats, eller vil endog uundgåeligt føre til et sådant resultat.

40 Det følger heraf, at på grund af afgiftstrinenes progressive karakter i den nederlandske lovgivning, der, som Kommissionen har understreget under den mundtlige forhandling, ikke i sig selv er kritisabel, vil en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kunne påføre arven efter en ikke-hjemmehørende person en større samlet afgiftsbyrde.

41 Denne konklusion ændres ikke af argumentet anført af den nederlandske regering om, at den lovgivning, som finder anvendelse i Nederlandene, ikke udgør nogen restriktion, idet den forskel i behandlingen, som sagsøgeren i hovedsagen har påberåbt sig, er en følge af, at beskatningskompetencen er opdelt mellem medlemsstaterne. Denne omstændighed er således uden relevans i forhold til de kriterier, som fremgår af den i denne doms præmis 36 og 37 nævnte retspraksis. Desuden er den forskellige behandling i forhold til fradrag for overfordelingsgæld udelukkende en følge af anvendelsen af den omhandlede nederlandske lovgivning (jf. tillige i denne retning Jäger-dommen, præmis 34).

42 Den nederlandske regering har imidlertid gjort gældende, at overfordelingsgælden ikke kan anses for direkte forbundet med den faste ejendom i den forstand, der var tale om i Gerritse-dommen og i Barbier-dommen. Denne gæld er ikke en del af gælden i boet, men en gæld, som den længstlevende ægtefælle har påtaget sig, og som er opstået efter arveladerens død som en konsekvens af det testamente, sidstnævnte efterlod. Denne gæld hviler ikke på ejendommen, og personer, der har fordringer på den længstlevende ægtefælle, som har påtaget sig overfordelingsgælden, kan ikke påberåbe sig en tinglig rettighed over denne ejendom.

43 I denne forbindelse bemærkes, at i Barbier-dommen vedrørte det i sagen forelagte spørgsmål beregningen af den afgift, der opkræves i forbindelse med erhvervelse ved arv af en fast ejendom, der er beliggende i en medlemsstat, og hvorvidt der ved opgørelsen af værdien af den faste ejendom skulle tages hensyn til en ubetinget forpligtelse, der påhvilede indehaveren af den tinglige rettighed, til at levere denne til en tredjemand, der havde den økonomiske ejendomsret til den faste ejendom. Denne forpligtelse var således direkte forbundet med den faste ejendom, som faldt i arv.

44 Tilsvarende har Domstolen inden for rammerne af artikel 49 EF og 50 EF fastslået, at hvis en national lovgivning nægter ikke-hjemmehørende skattefradrag for erhvervsmæssige udgifter, som er direkte forbundet med den virksomhed i den pågældende medlemsstat, hvorfra den skattepligtige indtægt oppebæres, men derimod indrømmer hjemmehørende et sådant skattefradrag, risikerer denne lovgivning navnlig at ramme borgere fra andre medlemsstater og er derfor i strid med disse artikler (jf. i denne retning Gerritse-dommen, præmis 27 og 28).

45 Selv om det er korrekt, således som den forelæggende ret selv har fremhævet, at overfordelingsgælden i hovedsagen er forbundet med den omhandlede faste ejendom, for så vidt som gælden skyldes den omstændighed, at sagsøgeren i hovedsagen i medfør af den testamentarisk regulerede bodeling har erhvervet dette gode i sin helhed, er det imidlertid ikke nødvendigt for at konstatere, at der foreligger en restriktion, som principielt er forbudt i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, at undersøge, om der er en direkte forbindelse mellem overfordelingsgælden og den faste ejendom, som er faldet i arv. I modsætning til de ovenfor nævnte sager vedrører den foreliggende sag nemlig de for arvingerne forskellige konsekvenser af en national lovgivning, der ved fordelingen af afgiftsgrundlaget som følge af en testamentarisk reguleret bodeling sondrer alt efter, om arveladeren på dødstidspunktet var bosiddende i den pågældende medlemsstat eller ej.

46 Som det fremgår af denne doms præmis 38 og 40, skyldes restriktionen for de frie kapitalbevægelser den omstændighed, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, når den kombineres med anvendelsen af en progressiv afgiftssats, fører til en forskellig behandling ved fordelingen af afgiftsbyrden mellem de forskellige arvinger efter en person, som på dødstidspunktet var bosiddende i den pågældende medlemsstat, og en person, som på dødstidspunktet ikke var bosiddende dér.

47 Under den mundtlige forhandling har den nederlandske regering selv anerkendt, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede vil den manglende hensyntagen til fordringer knyttet til en underfordeling af de øvrige arvinger efter en ikke-hjemmehørende person kunne medføre en større afgiftsbyrde, eftersom ejerskifteafgiften udelukkende opkræves fra den længstlevende ægtefælle.

48 Endvidere må det konstateres, at i en situation som den i hovedsagen omhandlede forværres den restriktion, som følger af, at den længstlevende ægtefælle er forpligtet til at betale en ejerskifteafgift på grundlag af den faste ejendoms fulde værdi uden hensyntagen til overfordelingsgælden, yderligere af den omstændighed, at ejerskifteafgiftens beregning, som det fremgår af denne doms præmis 12 og af Kommissionens skriftlige indlæg for Domstolen, ikke blot

er afhængig af det erhvervedes værdi, men også af den forbindelse, der var mellem den skattepligtige og arvelader. Ifølge Kommissionen er den afgiftsfritagelse, der gælder for den længstlevende ægtefælle, almindeligvis betragtelig, i modsætning til den, som finder anvendelse for børn.

49 Herefter skal det undersøges, om denne restriktion for de frie kapitalbevægelser kan begrundes i traktatens bestemmelser.

50 Det bemærkes herved, at i henhold til artikel 58, stk. 1, litra a), EF »[griber] artikel 56 [...] ikke ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret«.

51 Denne bestemmelse i artikel 58 EF skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes indskrænkende. Den kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sondrer mellem de afgiftspligtige alt afhængig af det sted, hvor de er bosat, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten (jf. Jäger-dommen, præmis 40).

52 Undtagelsen i artikel 58, stk. 1, litra a), EF er således selv begrænset i medfør af traktatens artikel 58, stk. 3, EF, som fastsætter, at de i stk. 1 omtalte nationale bestemmelser »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 56« (jf. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 44, og af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 28, samt Jäger-dommen, præmis 41). Desuden må den forskellige behandling, der er indført med hensyn til arveafgift og ejerskifteafgift, som skal betales for en fast ejendom beliggende på Kongeriget Nederlandenes område, mellem en person, som på dødstidspunktet var bosiddende i denne medlemsstat, og en person, som på dødstidspunktet var bosiddende i en anden medlemsstat, for at være begrundet ikke gå videre end nødvendigt for at virkeliggøre det mål, som forfølges med den omhandlede lovgivning (jf. i denne retning Manninen-dommen, præmis 29).

53 Der må derfor sondres mellem forskellig behandling, som er tilladt i medfør af artikel 58, stk. 1, litra a), EF, og vilkårlig forskelsbehandling, som er forbudt i medfør af samme bestemmelses stk. 3. Det fremgår imidlertid af retspraksis, at for at en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede – der med henblik på beregning af arveafgift hvad angår fradrag af overfordelingsgæld sondrer alt efter, om arveladeren på dødstidspunktet var bosiddende i denne medlemsstat eller i en anden medlemsstat – kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, er det nødvendigt, at den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller kan begrundes i et tvingende alment hensyn (jf. Verkooijen-dommen, præmis 43, Manninen-dommen, præmis 29, og Jäger-dommen, præmis 43).

54 Det bemærkes herved, at i modsætning til, hvad den nederlandske regering har anført, kan denne forskelsbehandling ikke begrundes med, at den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige.

55 Den situation, som arvingerne efter arveladeren i hovedsagen befinder sig i, kan således sammenlignes med situationen for enhver anden arving, hvis arv omfatter en fast ejendom beliggende i Nederlandene, som falder i arv efter en person, der ved sin død var bosiddende i denne samme medlemsstat.

56 Den nederlandske regering har anført, at både arvinger efter personer, som var

hjemmehørende ved deres død, og arvinger efter personer, som ikke var hjemmehørende ved deres død, i den nederlandske lovgivning principielt bliver anset for arveafgiftspligtige og/eller ejerskifteafgiftspligtige af fast ejendom beliggende i Nederlandene. Det er alene ved fradrag af overfordelingsgæld som følge af en testamentarisk reguleret bodeling, at arv efter hjemmehørende personer og arv efter ikke-hjemmehørende personer behandles forskelligt.

57 Når en national lovgivning med hensyn til beskatning af en fast ejendom erhvervet ved arv og beliggende i den pågældende medlemsstat ligestiller arvinger efter en person, der er hjemmehørende på dødstidspunktet, og arvinger efter en person, der ikke er hjemmehørende på dødstidspunktet, kan denne lovgivning ikke inden for rammerne af selv samme beskatningsordning behandle disse arvinger forskelligt for så vidt angår fradrag for gæld, der hviler på denne ejendom, uden at der er tale om forskelsbehandling. Da den nationale lovgiver bortset fra fradrag for gæld behandler arv til disse to persongrupper ens for så vidt angår dødsbopeskatningen, har lovgiver anerkendt, at disse persongrupper med hensyn til de nærmere regler og vilkår for den nævnte beskatning ikke befinder sig i en objektivt forskellig situation, som kan begrunde en forskellig behandling (jf. analogt vedrørende etableringsretten dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 20, og af 14.12.2006, sag C-170/05, Denavit Internationaal og Denavit France, Sml. I, s. 11949, præmis 35, samt vedrørende de frie kapitalbevægelser og arveafgift dom af dags dato, sag C-11/07, Eckelkamp m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 63).

58 Hvad endelig angår spørgsmålet om, hvorvidt den restriktion for de frie kapitalbevægelser, der følger af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, objektivt kan begrundes i et tvingende alment hensyn, må det konstateres, at den nederlandske regering, bortset fra de argumenter, som er fremført i forbindelse med det tredje præjudicielle spørgsmål, ikke har anført en sådan begrundelse.

59 Med hensyn til det andet spørgsmål bemærkes, at restriktionen for de frie kapitalbevægelser følger af den omstændighed, at den manglende hensyntagen til overfordelingsgæld ved beregningen af ejerskifteafgift kombineret med den nationale lovgivnings progressive afgiftstrin vil kunne føre til en større samlet afgiftsbyrde end den, der fremkommer ved beregningen af arveafgift. Desuden stiller den forelæggende ret dette spørgsmål med henvisning til Gerritse-dommen og Barbier-dommen, der, som det fremgår af denne doms præmis 45, ikke har relevans i det foreliggende tilfælde. Under disse omstændigheder er det ufornuddent at besvare det andet spørgsmål.

60 Henset til det ovenfor anførte, skal det første spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i EF-traktatens artikel 73 B og 73 D skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede vedrørende beregning af skyldig arveafgift og ejerskifteafgift for en fast ejendom beliggende i en medlemsstat, hvorefter der ved beregningen af disse afgifter ikke indrømmes fradrag for overfordelingsgæld som følge af en testamentarisk reguleret bodeling, når arvelader på dødstidspunktet ikke var bosiddende i denne stat, men i en anden medlemsstat, hvorimod et sådant fradrag tildeles, når arvelader på dødstidspunktet var bosiddende i den stat, hvori den arvede faste ejendom er beliggende, hvis der i en sådan lovgivning anvendes en progressiv afgiftssats, og hvis den manglende hensyntagen til nævnte gæld kombineret med denne progressive afgiftssats vil kunne føre til en større afgiftsbyrde for de arvinger, som ikke kan påberåbe sig et sådant fradrag.

Det tredje spørgsmål

61 Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det første spørgsmål skal besvares anderledes, hvis den medlemsstat, hvor arvelader var bosiddende på dødstidspunktet, i medfør af den lovgivning om undgåelse af dobbeltbeskatning, som finder

anvendelse på dens område, tildeler en skattegodtgørelse med hensyn til arveafgift, der betales i en anden medlemsstat for goder, som er beliggende på denne anden stats område.

62 Det fremgår af Domstolens praksis, at afskaffelse af dobbeltbeskatning er et af Det Europæiske Fællesskabs formål, hvis gennemførelse påhviler medlemsstaterne i medfør af artikel 293, andet led, EF. Medlemsstaterne har, når der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, bevaret kompetencen til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning. I denne sammenhæng har medlemsstaterne frihed til i bilaterale overenskomster, der indgås med det formål at undgå dobbeltbeskatning, at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen (jf. dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 24 og 30, af 21.9.1999, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57, og af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 49, samt dommen i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France, præmis 43).

63 Med hensyn til udøvelsen af beskatningskompetencen, som fordelt på denne måde, kan medlemsstaterne dog ikke undlade at overholde fællesskabsreglerne (jf. Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 58, og Bouanich-dommen, præmis 50, samt dommen i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France, præmis 44).

64 En sådan bilateral overenskomst mellem den medlemsstat, hvor arvelader var bosiddende på dødstidspunktet, og den stat, hvori den arvede faste ejendom er beliggende, ville muligvis kunne udligne virkningerne af den restriktion for de frie kapitalbevægelser, der er nævnt i forbindelse med besvarelsen af det første spørgsmål. Imidlertid må det konstateres, at der ikke er en bilateral overenskomst mellem Kongeriget Nederlandene og Den Italienske Republik om undgåelse af dobbeltbeskatning med hensyn til arveafgift.

65 På denne baggrund er det tilstrækkeligt at fastslå, at den medlemsstat, hvori den faste ejendom er beliggende, ikke med henblik på at begrunde en restriktion af de frie kapitalbevægelser, som følger af dens lovgivning, kan påberåbe sig, at der er en mulighed, som ligger uden for dennes kontrol, for, at en skattegodtgørelse vil blive tildelt af en anden medlemsstat – f.eks. den medlemsstat, hvori arvelader var bosiddende på dødstidspunktet – som helt eller delvist vil kunne kompensere for det tab, som denne persons arvinger lider, fordi der i den medlemsstat, hvori den faste ejendom er beliggende, ved beregningen af ejerskifteafgift ikke gives fradrag for overfordelingsgæld som følge af en testamentarisk reguleret bodeling (jf. i denne retning dommen i sagen Eckelkamp m.fl., præmis 68).

66 En medlemsstat kan nemlig ikke påberåbe sig en fordel, som ensidigt er indrømmet af en anden medlemsstat, i det foreliggende tilfælde den medlemsstat, hvori arvelader var bosiddende på dødstidspunktet, med henblik på at undgå de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten, bl.a. i medfør af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser (jf. i denne retning dom af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 78).

67 Henset til det ovenfor anførte, skal det tredje spørgsmål besvares med, at det ikke har betydning for besvarelsen af det første spørgsmål, at lovgivningen i den medlemsstat, hvor arvelader var bosiddende på dødstidspunktet, ensidigt fastsætter en mulighed for at tildele en skattegodtgørelse med hensyn til skyldig arveafgift i en anden medlemsstat for fast ejendom, som er beliggende i denne anden stat.

Sagens omkostninger

68 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer

for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

- 1) **Bestemmelserne i EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF, henholdsvis artikel 58 EF) skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede vedrørende beregning af skyldig arveafgift og ejerskifteafgift for en fast ejendom beliggende i en medlemsstat, hvorefter der ved beregningen af disse afgifter ikke indrømmes fradrag for overfordelingsgæld som følge af en testamentarisk reguleret bodeling, når arvelader på dødstidspunktet ikke var bosiddende i denne stat, men i en anden medlemsstat, hvorimod et sådant fradrag tildeles, når arvelader på dødstidspunktet var bosiddende i den stat, hvori den arvede faste ejendom er beliggende, hvis der i en sådan lovgivning anvendes en progressiv afgiftssats, og hvis den manglende hensyntagen til nævnte gæld kombineret med denne progressive afgiftssats vil kunne føre til en større afgiftsbyrde for de arvinger, som ikke kan påberåbe sig et sådant fradrag.**
- 2) **Det har ikke betydning for besvarelsen i denne domskonklusions punkt 1, at lovgivningen i den medlemsstat, hvor arvelader var bosiddende på dødstidspunktet, ensidigt fastsætter en mulighed for at tildele en skattegodtgørelse med hensyn til skyldig arveafgift i en anden medlemsstat for fast ejendom, som er beliggende i denne anden stat.**

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.