

Sag C-11/07

Hans Eckelkamp m.fl.

mod

Belgische Staat

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af hof van beroep te Gent)

»Frie kapitalbevægelser ? artikel 56 EF og 58 EF – arveafgift ? national lovgivning om fastsættelse af ejerskifteafgift for fast ejendom, hvorefter det ikke er tilladt at fradrage pantehæftelser, der påhviler en fast ejendom, i værdien af denne ejendom, såfremt arvelader var bosiddende i en anden medlemsstat på dødstidspunktet ? restriktion ? berettigelse ? foreligger ikke«

Sammendrag af dom

1. *Præjudicielle spørgsmål – Domstolens kompetence – grænser – den nationale rets kompetence*

(Art. 234 EF)

2. *Præjudicielle spørgsmål – Domstolens kompetence – grænser – åbenbart irrelevante spørgsmål og hypotetiske spørgsmål stillet i en sammenhæng, der udelukker et hensigtsmæssigt svar*

(Art. 234 EF)

3. *Frie kapitalbevægelser – restriktioner – arveafgift*

(Art. 56 EF og 58 EF)

1. Inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 234 EF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører enhver bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder under den nationale rets kompetence. Domstolen har derfor alene kompetence til at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen og gyldigheden af en fællesskabsretsakt på grundlag af de faktiske omstændigheder, som den nationale ret har anført i forelæggelsen. Det tilkommer ligeledes udelukkende den nationale retsinstans, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af fællesskabsretten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse.

(jf. præmis 27 og 52)

2. Inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 234 EF kan Domstolen kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en

saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål.

(jf. præmis 28)

3. Artikel 56 EF, sammenholdt med 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 ikke indrømmes fradrag for gæld, der hviler på denne faste ejendom, 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.

Når en sådan lovgivning lader fradragsretten for visse former for gæld, der hviler på en given fast ejendom, være afhængig af arveladers bopæl på dødstidspunktet, vil den større skattemæssige byrde, som arv efter ikke-hjemmehørende personer følgelig er pålagt, således udgøre en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

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 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.

Den medlemsstat, hvori den faste ejendom, der er faldet i arv, er beliggende, kan heller 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, der er faldet i arv, er beliggende, ved beregningen af ejerskifteafgift ikke gives fradrag for gæld, der hviler på nævnte faste ejendom.

(jf. præmis 46, 60, 63, 68 og 71 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

11. september 2008 (*)

»Frie kapitalbevægelser ? artikel 56 EF og 58 EF – arveafgift ? national lovgivning om fastsættelse af ejerskifteafgift for fast ejendom, hvorefter det ikke er tilladt at fradrage pantehæftelser, der påhviler en fast ejendom, i værdien af denne ejendom, såfremt arvelader var bosiddende i en

anden medlemsstat på dødstidspunktet ? restriktion ? berettigelse ? foreligger ikke«

I sag C-11/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af hof van beroep te Gent (Belgien) ved afgørelse af 11. januar 2007, indgået til Domstolen den 18. januar 2007, i sagen:

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

mod

Belgische Staat,

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: fuldmægtig B. Fülöp,

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

efter at der er afgivet indlæg af:

- Hans Eckelkamp, Natalie Eckelkamp, Monica Eckelkamp, Saskia Eckelkamp, Thomas Eckelkamp, Jessica Eckelkamp og Joris Eckelkamp ved advokaten B. Coopman og M. Van Daele
- 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 artikel 12 EF, 17 EF, 18 EF, 56 EF og 58 EF.

2 Anmodningen er blevet fremsat som led i en sag mellem arvingerne efter den tyske statsborger Reintges Hildegard Eckelkamp, der afgik ved døden i Tyskland, og FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen (den offentlige myndighed for skatter, moms, registrering og ejendomsbesiddelser), fordi sidstnævnte ved beregningen af ejerskifteafgift for en ejendom, som Reintges Hildegard Eckelkamp ejede i Belgien, nægtede at give fradrag for gælden i denne ejendom med den begrundelse, at arvelader ikke var bosiddende på det belgiske område på dødstidspunktet.

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 valutaindlænde 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 I Belgien henhører fastsættelsen af afgiftssatser, afgiftsgrundlaget, fritagelser og nedsættelser på arveafgiftsområdet under regionernes kompetence.

6 Artikel 1 i den flamske arveafgiftslov (Wetboek Successierechten, herefter »WS«) bestemmer:

»Herved indføres følgende afgifter:

1. en arveafgift på værdien, efter fradrag af gæld, af det samlede bo efter en person, der var bosiddende i Kongeriget Belgien

2. en afgift på ejerskifte af bo som følge af dødsfald på værdien af fast ejendom, der er beliggende i Belgien og indgår i boet efter en person, som ikke var bosiddende i Kongeriget Belgien.

En person anses for at være bosiddende i Kongeriget Belgien, hvis denne ved sin død havde fast bopæl i Kongeriget Belgien eller havde sine aktiver dér.«

7 I henhold til artikel 15 i WS skal der betales arveafgift, efter fradrag af gæld, for alle aktiver ejet af afdøde eller bortblevne uanset deres beliggenhed.

8 Artikel 18 i WS, der vedrører ikke-hjemmehørende personer, har følgende ordlyd:

»Der betales afgift ved ejerskifte som følge af dødsfald af al fast ejendom beliggende i Belgien, der var ejet af afdøde eller af den borteblevne, uden hensyn til gæld og passiver i ejendommen.«

9 I henhold til artikel 29 i WS skal en gæld, for at blive godkendt som et passiv, stadig foreligge på dødstidspunktet. Dette kan dokumenteres med et hvilket som helst bevis, som kan anvendes vedrørende en handling, hvorved der ydes kredit eller stiftes gæld.

10 Artikel 40 i WS bestemmer, at fristen for indgivelse af en boopgørelse er fem måneder fra dødstidspunktet, hvis arvelader døde i Kongeriget Belgien, og seks måneder fra dødstidspunktet, hvis arvelader døde i et andet europæisk land.

11 Artikel 41 i WS fastsætter:

»Fristen for indgivelse af boopgørelse kan forlænges af generaldirektøren for afgiftsmyndigheden.

En boopgørelse, der er indgivet inden for den ved lov foreskrevne frist eller inden for den af generaldirektøren forlængede frist, kan korrigeres, såfremt denne frist ikke er udløbet, medmindre de berørte parter udtrykkeligt har givet afkald på denne ret i en erklæring, som er indgivet i overensstemmelse med retlige krav.«

12 Artikel 48, stk. 1, i WS indeholder tabeller over afgiftssatserne for arveafgift og afgift ved ejerskifte som følge af dødsfald. Artikel 48, stk. 2, fjerde afsnit, har følgende ordlyd:

»Gæld og begravelsesomkostninger fratrækkes, som det første, løsøret og de aktiver, der er omhandlet i artikel 60a, medmindre de erklærende godtgør, at en gæld blev pådraget specifikt med det formål at erhverve eller vedligeholde fast ejendom.«

13 Der er ingen bilateral overenskomst mellem Kongeriget Belgien og Forbundsrepublikken Tyskland om undgåelse af dobbeltbeskatning med hensyn til arveafgift.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

14 Sagsøgerne i hovedsagen er arvinger efter Reintges Hildegard Eckelkamp, der den 30. december 2003 afgik ved døden i Düsseldorf (Tyskland).

15 Den 13. november 2002 havde Reintges Hildegard Eckelkamp underskrevet et dokument, som indeholdt en anerkendelse af hendes gæld til Hans Eckelkamp, der er en af sagsøgerne i hovedsagen. Desuden havde Reintges Hildegard Eckelkamp i et dokument oprettet for notar den 5. juni 2003 givet fuldmagt til Hans Eckelkamp til som sikkerhed for denne gæld at tage pant i en fast ejendom beliggende i Knokke-Heist (Belgien).

16 Den 29. juni 2004 indgav sagsøgerne i hovedsagen inden for den gældende frist på seks måneder fra tidspunktet for Reintges Hildegard Eckelkamps død en boopgørelse i Belgien, hvori denne ejendom under boets aktiver var anført til en værdi af 200 000 EUR. Under boets passiver indeholdt boopgørelsen angivelsen »nul«.

17 Det fremgår af indlægget fra sagsøgerne i hovedsagen og af den belgiske regerings indlæg, at der før indgivelsen af boopgørelsen havde været en korrespondance pr. e-mail mellem en af sagsøgerne og den belgiske skattemyndighed. Sidstnævnte gjorde i denne forbindelse opmærksom på, at der ifølge de relevante bestemmelser i den flamske lovgivning skal betales ejerskifteafgift af alle arveladers aktiver beliggende i Belgien uden fradrag for gæld. Da Reintges

Hildegard Eckelkamp ikke var bosiddende i Belgien ved sin død, kunne der ikke tages hensyn til hendes gæld ved beregningen af ejerskifteafgiften.

18 Den i hovedsagen omhandlede ejerskifteafgift ved dødsfald blev beregnet på grundlag af booppgørelsen indgivet den 29. juni 2004.

19 Sagsøgerne i hovedsagen betalte denne afgift, idet de ifølge deres eget udsagn i indlægget tog »forbehold for alle deres rettigheder«, hvorefter de den 31. december 2004 indgav en kontradiktorisk begæring (*requête contradictoire*) til *rechtbank van eerste aanleg te Brugge* (retten i første instans i Brugge) med påstand om, at den betalte afgift blev beregnet på ny, og navnlig at der også blev taget hensyn til Reintges Hildegard Eckelkamps gæld ved denne beregning.

20 Den 30. maj 2005 afviste denne ret sagsøgernes søgsmål med den begrundelse, at fristen i WS for at tage hensyn til nye elementer i grundlaget for beregningen af den skyldige arveafgift eller ejerskifteafgift var udløbet, da søgsmålet blev anlagt.

21 Sagsøgerne i hovedsagen appellerede denne afgørelse til den forelæggende ret, idet de gjorde gældende, at bestemmelserne i WS vedrørende beregningen af ejerskifteafgift som følge af dødsfald tilsidesætter fællesskabsretten. De finder, at disse bestemmelser udgør en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet og en hindring for de frie kapitalbevægelser.

22 For den forelæggende ret gjorde Belgische Staat gældende, at fristen i WS for at tage hensyn til nye elementer i grundlaget for beregningen af ejerskifteafgiften var udløbet, og anførte, at det under alle omstændigheder ikke var bevist, at den omtvistede gæld fortsat eksisterede på tidspunktet for Reintges Hildegard Eckelkamps død. Da arvelader ikke var bosiddende i Belgien på dødstidspunktet, kan ingen passiver trækkes fra afgiftsgrundlaget ved beregningen af ejerskifteafgiften. Artikel 58 EF griber ikke ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning.

23 Ifølge den forelæggende ret fremgår det klart af de omhandlede private og offentlige dokumenter af 13. november 2002, henholdsvis af 5. juni 2003, at Reintges Hildegard Eckelkamp havde pådraget sig en gæld på 220 000 EUR.

24 Da hof van beroep te Gent fandt, at tvisten i hovedsagen rejste spørgsmål om fortolkningen af fællesskabsretten, besluttede den at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 12 [EF], 17 [EF] og 18 EF samt artikel 56 [EF] og [58] EF til hinder for en national bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter staten ved erhvervelse ved arv af fast ejendom i en medlemsstat (beliggenhedsstaten) opkræver en afgift af værdien af denne ejendom, der er beliggende i denne stat, idet staten indrømmer fradrag for byrder, der hviler på ejendommen (såsom gæld, der er sikret ved pant i ejendommen), såfremt arvelader ved sin død var bosiddende i beliggenhedsstaten, men ikke i tilfælde, hvor arvelader ved sin død var bosiddende i en anden medlemsstat (bopælsstaten)?«

Formaliteten med hensyn til anmodningen om præjudiciel afgørelse

25 Den belgiske regering finder, at anmodningen om præjudiciel afgørelse bør afvises fra realitetsbehandling. Regeringen har for det første gjort gældende, at den forelæggende ret, henset til, at søgsmålet om genberegning af den omhandlede ejerskifteafgift er anlagt for sent, under ingen omstændigheder kan imødekomme sagsøgernes anmodning. Den frist, som sagsøgerne i henhold til de belgiske processuelle regler havde til at ændre de oplysninger, på grundlag af hvilke ejerskifteafgiften beregnes, er allerede udløbet for flere måneder siden. Følgelig er en besvarelse

af det forelagte spørgsmål ikke alene uforholdsmæssigt, men også klart uden relevans for den afgørelse, som den forelæggende ret skal træffe.

26 For det andet finder regeringen, at det forelagte spørgsmål er hypotetisk på det trin, hvor proceduren i hovedsagen befinder sig. På dette trin har den forelæggende ret endnu ikke besvaret afgørende spørgsmål for løsningen af tvisten i hovedsagen, bl.a. spørgsmålet om, hvorvidt der var en sådan forbindelse mellem gælden og den pågældende faste ejendom, at der foreligger en byrde hvilende på ejendommen. I denne forbindelse har den belgiske regering under den mundtlige forhandling understreget, at der i den foreliggende sag ikke er tale om et pant, der hviler på ejendommen beliggende i Belgien, men alene om en fuldmagt til at tage pant, som Reintges Hildegard Eckelkamp gav sin bror, før hun afgik ved døden. Regeringen har anført, at eftersom en fuldmagt til at tage pant kun udgør en ret overladt til tredjemand til eventuelt at lade registrere et pant i en given ejendom, og at en sådan registrering ikke er sket, foreligger der ikke nogen byrde, der hviler på nævnte ejendom, i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i Domstolens praksis. Det forelagte spørgsmål er således hypotetisk.

27 Herved bemærkes, at inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 234 EF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører enhver bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder under den nationale rets kompetence. Det tilkommer ligeledes udelukkende den nationale retsinstans, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af fællesskabsretten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (jf. bl.a. dom af 12.4.2005, sag C-145/03, Keller, Sml. I, s. 2529, præmis 3, og af 18.7.2007, sag C-119/05, Lucchini, Sml. I, s. 6199, præmis 43).

28 Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. dom af 13.3.2001, sag C-379/98, PreussenElektra, Sml. I, s. 2099, præmis 39, og af 22.1.2002, sag C-390/99, Canal Satélite Digital, Sml. I, s. 607, præmis 19, samt Lucchini-dommen, præmis 44).

29 Det bemærkes, at dette ikke er tilfældet i den foreliggende sag.

30 Domstolen er således blevet anmodet om at tage stilling til, om de nationale domstole i henhold til fællesskabsretten er forpligtet til at undlade at anvende visse bestemmelser i WS vedrørende beregningen af ejerskifteafgift som følge af dødsfald, som sagsøgerne i hovedsagen betragter som en hindring for de frie kapitalbevægelser. Følgelig fremgår det, at det stillede spørgsmål har forbindelse med hovedsagens genstand, således som den er defineret af den forelæggende ret, og at svaret på dette spørgsmål kan være nyttigt for denne ret ved at gøre det muligt for den at træffe afgørelse om, hvorvidt bestemmelserne i WS er i overensstemmelse med fællesskabsretten.

31 Den belgiske regering har ganske vist dels bestridt, at der er en sådan forbindelse mellem Reintges Hildegard Eckelkamps gæld til sin bror og den faste ejendom, som er faldet i arv, at der kan tales om en byrde hvilende på ejendommen, dels understreget, at fristerne i de relevante belgiske bestemmelser for at føje nye elementer til grundlaget for beregningen af den skyldige ejerskifteafgift var udløbet, da hovedsagen blev anlagt.

32 Det bemærkes imidlertid, at alene den forelæggende ret har kompetence til at fastslå og vurdere de faktiske omstændigheder i den sag, der er forelagt den, samt til at fortolke og anvende den nationale ret (jf. dom af 4.5.1999, sag C-262/96, Sürül, Sml. I, s. 2685, præmis 95). Det tilkommer denne ret og ikke Domstolen at fastlægge, hvilken rækkevidde og virkning en fuldmagt til at tage pant har i belgisk ret, samt en sådan fuldmagts konsekvenser for en fast ejendom, der er faldet i arv, og som er beliggende i Belgien.

33 I øvrigt fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at sagsøgernes manglende angivelse af den omtvistede gæld i den af dem indgivne boopgørelse for det første var begrundet i bestemmelserne i WS, som netop fastsatte, at der ikke skulle tages hensyn til en sådan gæld, når arveladeren ikke var bosiddende i Belgien på dødstidspunktet – hvilke bestemmelser har foranlediget den forelæggende ret til at forelægge et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af fællesskabsretten. For det andet havde de kompetente myndigheder før indleveringen af den omtvistede boopgørelse oplyst sagsøgerne i hovedsagen om, at der ikke kunne tages hensyn til Reintges Hildegard Eckelkamps gæld ved beregningen af ejerskifteafgiften, eftersom afdøde ikke var bosiddende i Belgien på dødstidspunktet. For det tredje har sagsøgerne tilsyneladende indgivet boopgørelsen med forbehold for alle deres rettigheder, jf. denne doms præmis 19.

34 Endvidere bemærkes, at den præjudicielle forelæggelse baserer sig på en dialog mellem domstole, hvis iværksættelse alene afhænger af den nationale rets bedømmelse af relevansen og nødvendigheden af forelæggelsen (jf. dom af 12.2.2008, sag C-2/06, Kempter, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 42). Selv om den nationale dommer ganske vist har fastslået, at den af arvingerne udarbejdede boopgørelse blev endelig på det tidspunkt, hvor den lovbestemte frist for indlevering af en boopgørelse udløb, forholder det sig ikke desto mindre således, at det præjudicielle spørgsmål gør det muligt at udlede de elementer til fortolkning af fællesskabsretten, som den forelæggende ret finder det relevant at kunne benytte med henblik på ud fra fællesskabsretten at træffe afgørelse i den for retten verserende sag (jf. i denne retning dom af 16.9.1982, sag 132/81, Vlaeminck, Sml. s. 2953, præmis 13 og 14).

35 Det følger heraf, at anmodningen om præjudiciel forelæggelse skal antages til realitetsbehandling.

Om det præjudicielle spørgsmål

36 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om bestemmelserne i artikel 12 EF, 17 EF og 18 EF samt i artikel 56 EF og 58 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som den i hovedsagen omhandlede, vedrørende beregning af ejerskifteafgift og arveafgift, der skal betales for en fast ejendom beliggende i denne medlemsstat, og hvorefter der ikke indrømmes fradrag for gæld, der hviler på denne faste ejendom, 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.

37 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).

38 Da begrebet »kapitalbevægelser« i henhold til artikel 56, stk. 1, EF ikke er defineret i EF-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).

39 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. dom af 11.12.2003, sag C-364/01, Barbier, Sml. I, s. 15013, præmis 58, van Hilten-van der Heijden-dommen, præmis 42, og Jäger-dommen, præmis 25).

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

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

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

43 I denne henseende bemærkes, 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).

44 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).

45 I det forelæggende tilfælde har de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser, idet de indebærer, at en arv, som omfatter en fast ejendom beliggende på Kongeriget Belgiens område, pålægges en ejerskifteafgift, som er højere end den ejerskifteafgift, der ville blive pålagt, hvis arvelader på dødstidspunktet havde været bosiddende i denne medlemsstat, den virkning, at de frie kapitalbevægelser begrænses, eftersom de formindsker værdien af en arv, som omfatter en sådan ejendom.

46 Når denne lovgivning lader fradragsretten for visse former for gæld, der hviler på en given fast ejendom, være afhængig af arveladers bopæl på dødstidspunktet, vil den større skattemæssige byrde, som arv efter ikke-hjemmehørende personer følger, således

udgøre en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

47 Denne konklusion ændres ikke af argumentet anført af den belgiske regering om, at WS ikke udgør en restriktion, eftersom der er en objektiv forskel mellem den situation, hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i ved beregningen af arveafgift og ejerskifteafgift, idet det kun er den medlemsstat, hvor arvelader var bosiddende, som det ved beregningen af arveafgift naturligt tilkommer at tage hensyn til alle arvens bestanddele, dvs. aktiver, passiver, løsøre og fast ejendom. Disse omstændigheder er således uden relevans i forhold til de kriterier, som fremgår af den i denne doms præmis 43 og 44 citerede retspraksis (jf. tillige i denne retning Jäger-dommen, præmis 34).

48 Den belgiske regering har imidlertid også gjort gældende, at den foreliggende hovedsag er karakteriseret ved, at der i modsætning til den sag, som gav anledning til Barbier-dommen, ikke er en ubetinget forpligtelse til at levere den juridiske ejendomsret til den omhandlede ejendom, og heller ikke foreligger en tidligere overdragelse af den økonomiske ejendomsret til denne ejendom eller en hæftelse på ejendommen, idet den fuldmagt til at tage pant, som sagsøgerne i hovedsagen har påberåbt sig, på ingen måde udgør en gæld, der hviler på nævnte faste ejendom i denne doms forstand.

49 Det 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.

50 Tilsvarende har Domstolen inden for rammerne af artikel 49 EF og 50 EF allerede 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 dom af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 27 og 28).

51 Under den mundtlige forhandling for Domstolen har både sagsøgerne i hovedsagen og Kommissionen gjort gældende, at der, henset til den omhandlede fuldmagt til at tage pant, var en tilstrækkelig forbindelse mellem den faste ejendom erhvervet ved arv og den omhandlede gæld. Kommissionen har imidlertid indrømmet, at så snart fuldmagten til at tage pant ikke hviler på den pågældende faste ejendom beliggende i Belgien, men eventuelt på andre faste ejendomme, kan forbindelsen mellem gælden og nævnte faste ejendom anfægtes.

52 Ifølge ordlyden af det spørgsmål, den forelæggende ret har stillet, er den gæld, som er sikret ved en fuldmagt til at tage pant i en fast ejendom, imidlertid en byrde, der hviler på sidstnævnte. Inden for rammerne af proceduren i henhold til artikel 234 EF har Domstolen alene kompetence til at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen og gyldigheden af en fællesskabsretsakt på grundlag af de faktiske omstændigheder, som den nationale ret har anført i forelæggelsen (jf. i denne retning dom af 16.7.1998, sag C-235/95, Dumon og Froment, Sml. I, s. 4531, præmis 25).

53 Som det fremgår af denne doms præmis 32, tilkommer det ikke Domstolen, men den forelæggende ret at efterprøve, hvilken beskaffenhed og virkning en fuldmagt til at tage pant, som den, der er omhandlet i hovedsagen, har i belgisk ret, samt at afgøre, om der reelt er en direkte

forbindelse mellem den gæld, som påberåbes, og den faste ejendom, som den i hovedsagen omhandlede ejerskifteafgift beregnes for.

54 Under alle omstændigheder bemærkes, at det udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som principielt er forbudt i medfør af artikel 56, stk. 1, EF, såfremt et fradrag for gæld, der hviler på en fast ejendom, gøres betinget af, at arvelader på dødstidspunktet var bosiddende i den stat, hvori denne faste ejendom er beliggende.

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

56 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 sonder imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret«.

57 Artikel 58 EF skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes indskrænkende. Denne bestemmelse kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sonder 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).

58 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 Belgiens 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.

59 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 gæld, som hviler på en fast ejendom beliggende i den pågældende medlemsstat, sonder 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).

60 Det bemærkes herved for det første, at i modsætning til hvad den belgiske regering har anført, jf. denne doms præmis 47, kan denne forskelsbehandling ikke begrundes med, at den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige.

61 Med forbehold for den undersøgelse, som skal foretages af den forelæggende ret vedrørende beskaffenheden og virkningen af den i hovedsagen omhandlede fuldmagt til at tage pant og vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt denne fuldmagt hviler på den faste ejendom, der er faldet i arv – hvilket ud fra sagens akter synes at være tilfældet – er beregningen af arveafgift og

ejerskifteafgift i medfør af denne lovgivning således direkte forbundet med værdien af denne faste ejendom. I dette tilfælde foreligger der ikke nogen objektiv forskel, der kan begrunde en forskellig skattemæssig behandling med hensyn til størrelsen af den arveafgift og ejerskifteafgift, som skal betales for henholdsvis en fast ejendom beliggende i Belgien og tilhørende en person, der på dødstidspunktet var bosiddende i Belgien, og en fast ejendom beliggende i Belgien, men tilhørende en person, der på dødstidspunktet var bosiddende i en anden medlemsstat. Følgelig kan den situation, som Reintges Hildegard Eckelkamps arvinger befinder sig i, sammenlignes med situationen for enhver anden arving, hvis arv omfatter en fast ejendom beliggende i Belgien, som falder i arv efter en person, der ved sin død var bosiddende i denne samme medlemsstat (jf. også i denne retning Jäger-dommen, præmis 44).

62 Som sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, bliver både arvinger efter personer, som var hjemmehørende ved deres død, og arvinger efter personer, som ikke var hjemmehørende ved deres død, i den belgiske lovgivning anset for arveafgiftspligtige og/eller ejerskifteafgiftspligtige af fast ejendom beliggende i Belgien. Det er alene ved fradrag af gæld i arven efter ikke-hjemmehørende personer, at disse sidstnævnte og hjemmehørende personer behandles forskelligt.

63 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 dødsbopbeskatningen, 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-43/07, Arens-Sikken, trykt i nærværende Samling af Afgørelser, præmis 57).

64 Afslutningsvis må det undersøges, om den restriktion for de frie kapitalbevægelser, der følger af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, objektivt kan begrundes i et tvingende alment hensyn.

65 Den belgiske regering har anført, at i henhold til den tyske lovgivning, der finder anvendelse på arveladers formue, vil den gæld, som sagsøgerne kræver fradrag for i Belgien, i praksis blive genstand for et dobbeltfradrag, hvilket ifølge Domstolens praksis skal undgås (dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837).

66 Herved bemærkes for det første, at Domstolen i sin praksis vedrørende de frie kapitalbevægelser og arveafgift har fastslået, at en statsborger ikke kan fratages muligheden for at påberåbe sig traktatbestemmelserne, fordi han har gjort brug af skattefordele, der lovligt kan anvendes i henhold til de bestemmelser, der gælder i en anden medlemsstat end den, hvori han har bopæl (Barbier-dommen, præmis 71).

67 Herefter bemærkes, at som anført i denne doms præmis 13, er der ingen bilateral overenskomst mellem Kongeriget Belgien og Forbundsrepublikken Tyskland om undgåelse af dobbeltbeskatning med hensyn til arveafgift.

68 Den medlemsstat, hvori den faste ejendom, der er faldet i arv, 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, der er faldet i arv, er beliggende, ved beregningen af ejerskifteafgift ikke gives fradrag for gæld, der hviler på nævnte faste ejendom (jf. i denne retning Arens/Sikken-dommen, præmis 65).

69 En medlemsstat kan derfor 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).

70 Endelig fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den nationale lovgivning ved beregningen af ejerskifteafgiften ganske enkelt udelukker fradrag for gæld, der hviler på den faste ejendom, som er faldet i arv, når arvelader på dødstidspunktet ikke var bosiddende i den medlemsstat, hvori den arvede ejendom er beliggende, uden at der tages hensyn til, hvorledes denne gæld behandles – herunder at der ikke tildeles en skattegodtgørelse – i en anden medlemsstat, f.eks. den medlemsstat, hvori afdøde var bosiddende.

71 Følgelig skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 56 EF, sammenholdt med 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 ikke indrømmes fradrag for gæld, der hviler på denne faste ejendom, 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.

72 Henset til det ovenfor anførte er det uforholdt at besvare det præjudicielle spørgsmål, i det omfang det angår fortolkningen af artikel 12 EF, 17 EF og 18 EF.

Sagens omkostninger

73 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 nævnte parter 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:

Artikel 56 EF, sammenholdt med 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 ikke indrømmes fradrag for gæld, der hviler på denne faste ejendom, 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.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.