

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. MAZÁK

fremsat den 13. marts 2008 (1)

Sag C-11/07

Hans Eckelkamp m.fl.

mod

Belgische Staat

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hof van Beroep te Gent (Belgien))

»Frie kapitalbevægelser – artikel 56 EF og 58 EF – begrænsninger – arveafgift – fradrag for gæld sikret ved en fuldmagt til at optage pant – afslag med den begrundelse, af arvelader ikke var bosat i den pågældende stat på dødstidspunktet«

I – Indledning

1. Med det præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Hof van Beroep te Gent ved kendelse af 9. januar 2007, ønsker denne ret nærmere bestemt oplyst, om belgisk lovgivning om arveafgift er forenelig med artikel 56 EF og 58 EF om de frie kapitalbevægelser og artikel 12 EF, 17 EF og 18 EF om unionsborgeres ret til frit at bosætte sig i en anden medlemsstat. Den forelæggende ret ønsker helt konkret oplyst, om disse bestemmelser i traktaten er til hinder for en national lovgivning, hvorefter der – i forbindelse med fastsættelsen af grundlaget for arveafgiften af en fast ejendom beliggende i den pågældende medlemsstat – kan tages hensyn til visse byrder, der hviler på ejendommen, såsom gæld, der er sikret ved en ret for kreditor til at tage pant i ejendommen, hvis arvelader ved sin død var bosiddende i den pågældende medlemsstat, men ikke hvis han var bosiddende i en anden medlemsstat.

2. De spørgsmål, der rejses i denne sag, ligner i høj grad spørgsmålene i Arens-Sikken-sagen (2) – som jeg også fremsætter forslag til afgørelse i i dag – der ligeledes vedrører en national lovgivning, hvorefter der ikke indrømmes fradrag for visse byrder i forbindelse med fastsættelsen af grundlaget for afgift på erhvervelsen ved arv af fast ejendom i den pågældende medlemsstat, hvis arvelader ved sin død var bosiddende i en anden medlemsstat.

3. Besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål i nærværende sag vil give Domstolen lejlighed til at udvikle og uddybe sin eksisterende praksis om beskatning af arv i forbindelse med frie kapitalbevægelser, især den praksis, der følger af Barbier-dommen (3) og dommen i sagen van Hilten-van der Heijden (4).

II – Relevante retsfor skrifter

A – Fællesskabslovgivningen

4. Artikel 56, stk. 1, EF (tidligere artikel 73 B, stk. 1, i EF-traktaten) fastsætter:

»Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.«

5. Artikel 58 EF (tidligere artikel 73 D i EF-traktaten) fastsætter:

»1. Bestemmelserne i artikel 56 [EF] griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

(a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonderer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret«.

[...]

3. De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 [...], må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 56 [EF].«

6. I bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (som senere blev ophævet ved Amsterdamtraktaten) (5), der har overskriften »Nomenklatur for kapitalbevægelser omhandlet i artikel 1 i direktivet«, nævnes 13 forskellige kategorier af kapitalbevægelser. Følgende er opført under kategori XI, »Kapitalbevægelser af personlig karakter«:

»[...]

D – Arv

[...]«

B – National ret

7. Hvad angår arveafgift har de forskellige regioner i Kongeriget Belgien kompetence til at fastsætte afgiftssatsen, det afgiftspligtige beløb, afgiftsfritagelser og afgiftsnedsættelser.

8. I artikel 1 i den flamske arveafgiftslov, Wetboek Successierechten (herefter »WS«), sondres, hvad angår beskatning af arv, på grundlag af, om arveladeren ved sin død var hjemmehørende i Belgien eller i udlandet. Denne bestemmelse fastslår:

»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.«

9. I henhold til artikel 15 i WS skal der betales arveafgift, efter fradrag af gæld, på ejendom ejet af den afdøde uanset ejendommens beliggenhed.

10. 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 er ejet af afdøde [...], uden hensyn til gæld og passiver i ejendommen.«

11. 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.

12. 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.

13. 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.«

14. Artikel 48, stk. 1, i WS indeholder tabeller over afgiftssatserne for arveafgift og afgift ved ejerskifte på grund af dødsfald (ejerskifteafgift). Artikel 48, stk. 2, fjerde afsnit, har følgende ordlyd:

»Gæld og begravesomkostninger 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.«

15. For så vidt angår arveafgifter har Belgien og Tyskland ikke indgået nogen aftale om undgåelse af dobbeltbeskatning.

III – Sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og det præjudicielle spørgsmål

16. Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica og Joris Eckelkamp, appellanterne i hovedsagen (herefter under ét »arvingerne«), er arvinger efter Reintges Hildegard Eckelkamp (herefter »Reintges Eckelkamp«), der døde i Düsseldorf den 30. december 2003.

17. Den 13. november 2002 havde Reintges Eckelkamp underskrevet et dokument, som indeholdt en anerkendelse af hendes gæld til Hans Eckelkamp. Desuden havde Reintges Eckelkamp givet fuldmagt til at stille sikkerhed for tilbagebetaling af gælden i form af et pant på 220 000 EUR, med tillæg af renter på 11 000 EUR, i en fast ejendom beliggende i Knokke-Heist, Belgien.

18. Den 29. juni 2004 indgav arvingerne en boopgørelse for Reintges Eckelkamps ejendom (herefter »boopgørelsen«), hvori denne ejendom under aktiver var anført til en værdi af 200 000 EUR. Under passiver viste boopgørelsen »nul«.

19. På grundlag af boopgørelsen – og således uden at tage hensyn til Reintges Eckelkamps gæld til Hans Eckelkamp – blev den skyldige ejerskifteafgift ved afgørelse af 14. juli 2004 beregnet

til 110 000,04 EUR.

20. Det fremgår af sagsakterne, at der før indgivelse af boopgørelsen havde været en korrespondance pr. e-mail mellem de belgiske skattemyndigheder og arvingerne, hvori skattemyndighederne gjorde opmærksom på, at der skal betales ejerskifteafgift (der anvendes i de tilfælde, hvor den afdøde var ikke-hjemmehørende) af værdien af fast ejendom i Belgien uden fradrag for gæld, og at den pågældende gæld derfor ikke skulle anføres i boopgørelsen.

21. Efter at have betalt arveafgiften rejste arvingerne den 7. oktober 2004 en skattesag, hvori de bl.a. nedlagde påstand om annullation af afgørelsen af 14. juli 2004. Søgsmålet blev forkastet ved Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugges dom af 30. maj 2005. I dommen fastslog Rechtbank, at den i artikel 40 i WS omhandlede frist for indgivelse af boopgørelsen under alle omstændigheder var udløbet den 1. juli 2004, mens skattesagen først blev rejst den 7. oktober 2004, hvilket betød, at boopgørelsen var endelig, og at der ikke kunne tages hensyn til et passiv, som ikke var angivet heri. Rechtbank gav også udtryk for det synspunkt, at sagsøgerne skulle have anført den pågældende gæld i boopgørelsen som et passiv, som bestemmelserne i artikel 1 og 2 i WS, sammenholdt med artikel 18, ikke finder anvendelse på, da den er i strid med fællesskabsretten.

22. Arvingerne appellerede herefter Rechtbanks dom til Hof van Beroep. Til støtte for appellen har appellanterne i alt væsentligt gjort gældende, at fællesskabsretten har direkte virkning, og at de administrative myndigheder er forpligtede til at genoptage afgørelser, der er truffet i strid med fællesskabsretten. Artikel 41 i WS er ikke til hinder for fællesskabsrettens fulde virkning. Med henvisning til Barbier-dommen (6) har de desuden gjort gældende, at den sondring mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i Belgien, der gøres i artikel 2, stk. 1, i WS, sammenholdt med artikel 18, er i strid med traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed. De har endvidere hævdet, at disse bestemmelser i WS griber ind i borgernes ret til frit at bosætte sig i en anden medlemsstat og er i strid med artikel 12 EF, sammenholdt med artikel 17 EF og 18 EF. Den belgiske stat, indstævnte i hovedsagen, har bestridt, at der foreligger en hindring for kapitalens frie bevægelighed, og hævdet, at hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes situationer ikke er sammenlignelige.

23. I forelæggelseskendelsen har Hof van Beroep angivet, at det er fastslået, at Reintges Eckelkamp rent faktisk havde en gæld på 220 000 EUR på dødstidspunktet.

24. I lyset af disse omstændigheder har Hof van Beroep te Gent besluttet at udsætte sagen og stille Domstolen følgende spørgsmål:

»Er artikel 12 EF, 17 EF og 18 EF samt artikel 56 EF og 57 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)?«

IV – Retlig bedømmelse

A – Parternes væsentligste argumenter

25. Der er under denne sag indgivet indlæg af arvingerne, den belgiske regering og Kommissionen. Disse parter var også alle repræsenteret i retsmødet den 13. december 2007.

26. Arvingerne har for det første gjort gældende, at belgisk lovgivning om afgift på erhvervelse af fast ejendom ved arv udgør forskelsbehandling og tilsidesætter artikel 56 EF, sammenholdt med artikel 58 EF, idet den ved beregningen af grundlaget for afgiften giver mulighed for at tage hensyn til visse former for gæld, hvis afdøde var bosiddende i Belgien på dødstidspunktet, men ikke hvis afdøde var bosiddende uden for Belgien. Arvingerne har hævdet, at en hjemmehørendes situation og en ikke-hjemmehørendes situation er sammenlignelige i denne sammenhæng. De har i denne henseende gjort gældende, at den belgiske lovgivning i princippet anser både hjemmehørende og ikke-hjemmehørende for afgiftspligtige personer hvad angår arveafgift. Arvingerne har med henvisning til Domstolens praksis (7) fremført som argument, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende også skal behandles lige hvad angår fradragsret for byrder eller gæld.

27. For det andet har arvingerne gjort gældende – hovedsagelig med henvisning til Barbierdommen (8) – at den relevante lovgivning udgør en hindring for de frie kapitalbevægelser, da bestemmelserne om, at der ikke kan foretages fradrag fra gæld i fast ejendom, har den virkning, at arvets værdi reduceres, hvis afdøde var ikke-hjemmehørende, mens der ikke sker nogen reduktion, hvis afdøde var hjemmehørende i Belgien. En person, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, kan således afholde sig fra at investere i en fast ejendom beliggende i Belgien, hvis han ved, at hans arvinger kommer til at betale en højere ejerskifteafgift, end hvis han ikke havde investeret i Belgien eller havde investeret på en anden måde.

28. For det tredje har arvingerne, på grundlag af lignende argumenter, anført, at den pågældende belgiske lovgivning er i strid med unionsborgernes ret i henhold til artikel 12 EF og 18 EF til at bosætte sig i en anden medlemsstat uden at blive udsat for forskelsbehandling.

29. I retsmødet bestred arvingerne den belgiske regerings argument om, at det præjudicielle spørgsmål bør afvises, og gjorde gældende, at den pågældende gæld er tilstrækkeligt tæt knyttet til den pågældende faste ejendom – også ifølge belgisk lov. Der er i denne henseende ingen relevante forskelle mellem et pant og den fuldmagt til at optage pant, som sagen drejer sig om. De har desuden understreget, at gælden på 220 000 EUR ikke var medtaget i boopgørelsen, fordi dette ikke er tilladt i henhold til belgisk lov, når den afdøde var ikke-hjemmehørende, og fordi de oven i købet havde fået af vide af de ansvarlige nationale myndigheder, at de ikke skulle gøre det (og dette var en informationskilde, som de kunne stole på med hensyn til princippet om beskyttelse af berettigede forventninger) (9).

30. Den belgiske regering har derimod hævdet, at nærværende præjudicielle forelæggelse bør afvises med den begrundelse, at det præjudicielle spørgsmål er hypotetisk og ikke relevant for afgørelsen af tvisten i hovedsagen. Den belgiske regering har understreget, at den pågældende gæld ikke var anført i boopgørelsen, som blev endelig ved udløbet af den frist for indgivelsen, som er fastsat i WS. Det centrale spørgsmål er således rent faktisk udløbet af fristen for indgivelse eller ændring af boopgørelsen, og Hof van Beroep har ikke påvist, hvordan den under disse omstændigheder kan tage hensyn til en præjudiciel dom vedrørende det pågældende spørgsmål. I henhold til Domstolens praksis er EF-retten principielt ikke til hinder for anvendelsen af processuelle regler i national ret som f.eks. tidsfrister (10).

31. Vedrørende realiteten har den belgiske regering anført, at den forskellige behandling hvad angår gæld, alt efter om det er en arv efter en hjemmehørende eller en ikke-hjemmehørende, ikke udgør tilsidesættelse af de traktatbestemmelser, der er påberåbt i denne sag. Den har fremhævet, at hjemmehørendes og ikke-hjemmehørendes situation principielt ikke er sammenlignelige hvad angår direkte beskatning, især beskatning af arv.

32. Den belgiske regering har hævdet, at kun den medlemsstat, hvori den afdøde var hjemmehørende, er i stand til at vurdere dennes fulde økonomiske situation og tage hensyn til alle

aktiver og al gæld ved beregningen af arveafgiften. Den afdødes bopælsmedlemsstat tager således principielt altid hensyn til en gæld som den, der er omhandlet her. Der findes imidlertid ikke nogen retlige rammer på fællesskabsplan for koordineringen af medlemsstaternes beføjelser inden for arveafgift. Fradrag for en gæld som den pågældende i den medlemsstat, hvor den faste ejendom er beliggende, kunne rent faktisk resultere i dobbeltfradrag, hvilket medlemsstaterne har ret til at hindre. I denne sag tages al gæld i den afdødes bo i betragtning i Tyskland, den medlemsstat, hvor hun boede.

33. I henhold til den belgiske regering skal der sondres mellem denne sag og Barbier-sagen (11), da den gæld, som arvingerne ønskede fradrag for i sidstnævnte sag, var en uadskillelig del af den faste ejendom, som var skattepligtig i den medlemsstat, hvor den var beliggende. I nærværende sag er der derimod intet, der tyder på, at den pågældende gæld – som kun er sikret ved en fuldmagt til at optage pant, og ikke et pant – vil være tilstrækkelig tæt knyttet til den faste ejendom i den samme betydning som i Barbier-dommen. Denne fuldmagt til at optage pant vedrører rent faktisk alle den pågældende persons nuværende og fremtidige ejendomme.

34. Såfremt den medlemsstat, hvor den faste ejendom er beliggende, er forpligtet til at tillade fradrag for gæld i ejendommen, bør dette ifølge den belgiske regering kun være tilfældet, hvis gælden er tæt knyttet til den faste ejendom og ikke også kan fradrages i den afdødes bopælsmedlemsstat.

35. Med den samme begrundelse er det den belgiske regerings opfattelse, at den pågældende belgiske lovgivning ikke er i strid med artikel 12 EF, 17 EF og 18 EF.

36. Kommissionen har gjort gældende, at den sondring, der i forbindelse med beregningen af arveafgift foretages mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i Belgien, og som medfører, at arv af fast ejendom efter en ikke-hjemmehørende pålægges ejerskifteafgift uden fradrag for gæld, udgør en hindring for kapitalens frie bevægelighed, som er forbudt i henhold til traktaten. En sådan bestemmelse kan kun anses for at være i overensstemmelse med kapitalens frie bevægelighed, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i tvingende alment hensyn (12).

37. Ifølge Kommissionen er en hjemmehørendes og en ikke-hjemmehørendes situation fuldt sammenlignelige i denne sammenhæng. Den afdødes status som hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende har nemlig ingen betydning for værdien af den faste ejendom, der er beliggende i Belgien, og den tilknyttede gæld eller arven. Som det blev præciseret i retsmødet, anser Kommissionen gælden i denne sag for at være direkte knyttet til den faste ejendoms værdi gennem fuldmagten til at optage pant.

38. Desuden er der ikke anført noget tvingende alment hensyn, der kan begrunde den pågældende forskelsbehandling. Især hvad angår påstanden om, at det er vanskeligt for de nationale myndigheder at bekræfte eksistensen af gæld, hvis afdøde var hjemmehørende i en anden medlemsstat, påhviler det under alle omstændigheder arvingerne at fremlægge tilstrækkeligt bevis for denne gæld. Kommissionen har tilføjet, at en medlemsstat ikke kan begrunde en hindring for kapitalens frie bevægelighed med henvisning til en skattegodtgørelse eller skattefordel, som en anden medlemsstat måtte give, hvis den ønsker det.

39. Endelig finder Kommissionen det ikke nødvendigt at besvare det præjudicielle spørgsmål hvad angår artikel 12 EF, 17 EF og 18 EF.

B – *Retlig bedømmelse*

1. Formaliteten med hensyn til det præjudicielle spørgsmål

40. Hvad angår den belgiske regerings formalitetsindsigelse gør jeg opmærksom på, at det i henhold til fast retspraksis udelukkende tilkommer den national ret, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retslige afgørelse, 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 (13).

41. Når spørgsmål, som er stillet af nationale retsinstanser, vedrører fortolkning af en fællesskabsretlig bestemmelse, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse, medmindre det er åbenbart, at anmodningen om præjudiciel afgørelse i virkeligheden har til formål at få Domstolen til at træffe afgørelse på grundlag af en konstrueret tvist eller at afgive responsa om generelle eller hypotetiske spørgsmål, at den fortolkning af fællesskabsretten, der anmodes om, ikke har nogen forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, eller at Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en relevant besvarelse af de forelagte spørgsmål (14).

42. Det bemærkes, at det i nærværende sag er ubestridt, at arvingerne ikke havde anført den pågældende gæld inden for den i WS fastsatte frist for indgivelse eller berigtigelse af boopgørelsen, som blev endelig ved fristens udløb.

43. Den belgiske regering har også – med rette – påpeget, at fællesskabsretten principielt ikke er til hinder for anvendelsen af sådanne præklusive tidsfrister i henhold til national ret. I denne henseende fremgår det af fast retspraksis, at såvel fastsættelsen af rimelige tidsfrister i administrative eller retslige procedurer som princippet om, at en forvaltningsafgørelse bliver endelig ved udløbet af en sådan tidsfrist, i princippet er i overensstemmelse med kravene om fællesskabsrettens effektivitet, for så vidt som de pågældende processuelle regler er udtryk for det grundlæggende retssikkerhedsprincip (15).

44. Det fremgår dog klart af sagens akter og arvingernes indlæg, at denne sag ikke kun drejer sig om det forhold alene, at arvingerne ikke har overholdt tidsfristerne for indgivelse af boopgørelsen – som jeg ikke mener, der kan indvendes noget imod som sådan. At den pågældende gæld ikke er medtaget, hænger tilsyneladende sammen med det forhold, at belgisk arveret ikke giver mulighed for at medtage en sådan gæld, samt det forhold, at dette var, hvad arvingerne fik oplyst af de belgiske skattemyndigheder.

45. I sidste instans drejer denne sag sig ikke så meget om procedurebestemmelserne som om de materielle bestemmelser i WS, som muligvis – afhængigt af hvorledes Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål – var baseret på en fejlagtig anvendelse af fællesskabsretten (16).

46. På denne baggrund er det langt fra fastslået, at den forelæggende ret ved prøvelsen af arvingernes appel ville være forhindret i at tage hensyn til en præjudiciel dom vedrørende det pågældende spørgsmål alene af den årsag, at boopgørelsen blev endelig, uden at den pågældende gæld var angivet.

47. Det er derfor ikke åbenlyst i henhold til den ovennævnte praksis, at det præjudicielle spørgsmål i denne sag er hypotetisk eller ikke relevant for afgørelsen af hovedsagen, sådan som den belgiske regering har hævdet.

48. Jeg mener derfor, at det præjudicielle spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

2. Realiteten

49. Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om fællesskabsretten, især traktatens bestemmelser om unionsborgeres ret til frit at bosætte sig i en anden medlemsstat og om kapitalens frie bevægelighed, er til hinder for en national lovgivning om beskatning af arv som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der med henblik på bestemmelsen af grundlaget for beregningen af den afgift, der skal betales ved arv af en fast ejendom beliggende på den pågældende medlemsstats område, kan tages hensyn til visse byrder som f.eks. gæld, der er sikret ved pant i ejendommen, såfremt arveladeren ved sin død var bosiddende i denne medlemsstat (arveafgift), men ikke hvis personen var bosiddende i en anden medlemsstat (17) (ejerskifteafgift).

50. Som parterne i denne sag har foreslået, og i overensstemmelse med Domstolens praksis om beskatning af erhvervelse ved arv, vil jeg først undersøge spørgsmålet i forhold til kapitalens frie bevægelighed (18).

51. Indledningsvis skal jeg desuden bemærke, som Kommissionen helt korrekt har gjort opmærksom på, at den traktatbestemmelse, der er mest relevant for omstændighederne i denne sag, er artikel 58 EF, sammenholdt med artikel 56 EF, snarere end artikel 57 EF, som det er anført i det præjudicielle spørgsmål.

52. Jeg vil med det samme gøre opmærksom på, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten (19).

53. Hvad mere specifikt angår det forhold, at det materielle anvendelsesområde for traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser omfatter en situation som i denne sag – hvilket ingen af parterne i sagen har bestridt – er det fast praksis, at arv udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56 EF (tidligere EF-traktatens artikel 73 B) med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven er begrænset til en enkelt medlemsstat (20).

54. Det er i denne henseende tilstrækkeligt at bemærke, at situationen i den sag, som Hof van Beroep te Gent skal afgøre, tydeligvis ikke er af ren indenlandsk karakter, da den vedrører beskatning af erhvervelse af en fast ejendom ved arv fra en person, der på dødstidspunktet var bosiddende i en anden medlemsstat end Belgien, og altså en anden medlemsstat end den, hvor den faste ejendom er beliggende.

55. Den i hovedsagen omhandlede arv er følgelig omfattet af anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed.

56. Det er derfor nødvendigt at undersøge, om en national lovgivning som den pågældende udgør en hindring for de frie kapitalbevægelser, som er forbudt i henhold til traktaten.

57. Det bør i denne henseende bemærkes, at Domstolen i Barbier-dommen – som også vedrørte beskatning af en fast ejendom erhvervet ved arv efter en ikke-hjemmehørende – fastslog, at foranstaltninger, der er forbudt i henhold til artikel 56 EF, fordi de udgør hindringer for frie kapitalbevægelser, omfatter foranstaltninger, der formindsker værdien af arven efter en person, som har bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor de pågældende aktiver er beliggende, og som beskatter arven af disse aktiver (21).

58. Det er i denne sag ikke bestridt, at virkningen af den lovgivning, hvorefter der ikke er fradrag for gæld som den i hovedsagen omtvistede i forbindelse med fast ejendom, der er arvet

efter en ikke-hjemmehørende person – som arvingerne og Kommissionen har gjort gældende – er, at værdien af arven reduceres, for så vidt som den medfører, at arven i Belgien pålægges en højere afgift end den, som skulle betales, hvis den faste ejendom var arvet efter en person, som på dødstidspunktet var bosiddende i denne medlemsstat.

59. Heraf følger, at den omtvistede nationale lovgivning om arveafgift i princippet kan være en begrænsning for de frie kapitalbevægelser, for så vidt som den betyder, at visse former for gæld kun kan fradrages, hvis den pågældende faste ejendom er arvet efter en person, der var bosiddende i denne medlemsstat.

60. Det er derfor nødvendigt at undersøge, om denne begrænsning kan begrundes efter traktatens bestemmelser.

61. Den belgiske regering har i alt væsentligt fremført to hovedargumenter for at vise, at den omtvistede lovgivning er forenelig med traktatbestemmelserne om de frie kapitalbevægelser, og at den sontring, den er baseret på, kan begrundes. For det første har den, med henvisning til praksis i henhold til Schumacker-dommen (22), hævdet, at den pågældende forskellige behandling afspejler en objektiv forskel mellem en hjemmehørendes og en ikke-hjemmehørendes situation. For det andet, og i snæver sammenhæng med dette argument, har den påpeget, at det i henhold til reglerne om fordelingen af beskatningskompetencen tilkommer den medlemsstat, hvor den afdøde var bosiddende – der som den eneste er i stand til at vurdere dennes fulde økonomiske stilling – at tage alle aktiver og al gæld vedrørende arven i betragtning, herunder gæld som den, der er omhandlet i denne sag.

62. I denne henseende er det korrekt, som den belgiske regering også har bemærket, at Domstolen i sin praksis i henhold til Schumacker-dommen har fastslået, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende med hensyn til direkte skatter som udgangspunkt ikke er sammenlignelig – hvorved den anerkendte bopælskriteriets rolle som tilknytningsfaktor i forbindelse med fordelingen af beskatningskompetencen – og at det inden for skatteretten således er muligt at lade skatteyderens bopæl være en faktor, der begrundes nationale regler, som medfører forskellig behandling alt efter, om skatteyderne er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende (23).

63. Desuden fremgår det udtrykkeligt af artikel 58, stk. 1, litra a), EF, at »bestemmelserne i artikel 56 [EF] [ikke] griber [...] ind i medlemsstaternes ret til: [...] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer mellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted [...]«.

64. Domstolen har dog gentagne gange understreget, at denne bestemmelse, for så vidt som den er en undtagelse fra det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser, skal fortolkes strengt, og at en skattelovgivning, der indebærer en sontring mellem skatteydere afhængigt af deres bopæl, eller i hvilken medlemsstat de investerer deres kapital, ikke altid og uden videre er forenelig med traktaten (24).

65. Desuden er undtagelsen i artikel 58, stk. 1, litra a), EF selv begrænset af artikel 58, stk. 3, EF, hvorefter de nationale bestemmelser, der er nævnt i artikel 58, stk. 1, »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 [EF]«.

66. Der skal derfor sondres mellem forskellig behandling, der er tilladt efter artikel 58, stk. 1, litra a), EF, og vilkårlig forskelsbehandling, der er forbudt efter samme artikels stk. 3. Som det i denne henseende fremgår af Domstolens praksis, kan en national foranstaltning kun anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis den forskellige

behandling berører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i tvingende almene hensyn (25).

67. Med hensyn til at identificere situationer, der er objektivt sammenlignelige hvad angår en bestemt national skattemæssig foranstaltning (26), følger det af retspraksis, at hvis en medlemsstat har valgt at pålægge ikke-hjemmehørende såvel som hjemmehørende en bestemt afgift, skal hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som følge heraf også anses for at være sammenlignelige hvad angår alle fradrag vedrørende denne afgift (27). I samme forbindelse fandt Domstolen det også relevant at fastslå, om omkostninger, byrder eller forpligtelser, hvor muligheden for at trække dem fra eller tage hensyn til dem i forbindelse med en afgift omtvistes, på den ene eller anden måde er »direkte knyttet« til den indtægt, det aktiv eller den begivenhed, som udløser skattepligt, og som afgiften pålægges (28).

68. I lyset heraf bør det i denne sag for det første bemærkes, at hvad angår arveafgifter på fast ejendom, der er beliggende i Belgien, pålægges både en hjemmehørendes og en ikke-hjemmehørendes ejendom afgift efter WS. Selv om det formelt set er »arveafgift«, der opkræves, når det er en hjemmehørende person, og »ejerskifteafgift«, når det er en ikke-hjemmehørende person, er det efter min opfattelse en kendsgerning, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i princippet anses for at være sammenlignelige efter belgisk arvebeskatningslovgivning, hvad angår pligt til at betale arveafgift på fast ejendom beliggende i Belgien.

69. For det andet må man ikke se bort fra, at, selv om arveafgiften formelt opkræves af værdien af den faste ejendom, der indgår i boet efter en ikke-hjemmehørende, beskattes arven, efter at den er overgået til arvingerne. Således vedrører sagen ikke udelukkende den afdødes personlige situation og bopælsmedlemsstatens pligt til at tage hensyn til alle dennes personlige forhold og forpligtelser i henhold til det bopælsprincip, som den belgiske regering har påberåbt sig, da det er arvingerne, der er de skattepligtige personer i henhold til WS, og som skal betale afgift af deres andel af arven.

70. I et tilfælde, hvor arvingerne selv var hjemmehørende i Belgien, og således åbenbart ville være omfattet af den samme regel om, at gæld ikke kan trækkes fra i forbindelse med arv af fast ejendom efter en ikke-hjemmehørende, kunne man med rette spørge, om den afdødes bopælsstat rent faktisk ville være bedre i stand til at tage hensyn til forpligtelser som de omhandlede. Som Kommissionen har påpeget, er det desuden under alle omstændigheder arvingerne, der skal bevise, at den pågældende gæld eksisterer, hvad enten den person, hvis ejendom gælden er tilknyttet, var hjemmehørende eller ikke.

71. Endelig skal det bemærkes, at den i hovedsagen omtvistede gæld ifølge parternes og den forelæggende rets oplysninger er sikret ved en fuldmagt til at udtage pant, som medfører, at den arvede faste ejendom kan behæftes med et tilsvarende pant.

72. Selv om tilknytningen mellem den faste ejendom og den pågældende forpligtelse i denne sag, som den belgiske regering har fremhævet, tydeligvis afviger i teknisk forstand fra f.eks. den i Barbier-dommen omtvistede leveringsforpligtelse vedrørende den faste ejendom (29), mener jeg ikke, at denne forskel er relevant i denne sammenhæng, og heller ikke, at den er tilstrækkelig til, at Domstolen kan sondre mellem denne sag og Barbier-sagen. Det er en kendsgerning, at der er en tilknytning, idet den sikrede gæld under alle omstændigheder kan udgøre en byrde på den pågældende faste ejendom, som beskattes (30).

73. I lyset af ovenstående betragtninger er det ikke blevet påvist, at det forhold alene, at afdøde på dødstidspunktet ikke var bosiddende i den medlemsstat, hvor den faste ejendom, som indgik i hans bo, er beliggende, udgør en objektiv begrundelse for at afvise at indrømme en arving i en situation som i hovedsagen fradrag for en sådan gæld, hvis en arving, der er i den samme

situation, men er arving efter en hjemmehørende person, havde ret til at udnytte denne skattefordel.

74. Til sidst bemærkes, at hvad angår den belgiske regerings argument om, at det kan føre til dobbeltfradrag, hvis der tages hensyn til den omtvistede gæld, fremgår det af fast retspraksis, at en fællesskabsborger 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 (31).

75. Da der heller ikke er anført nogen tvingende almene hensyn, som kan begrunde den omtvistede lovgivning, må det fastslås, at den forskellige behandling, den medfører i skattemæssig henseende, udgør vilkårlig forskelsbehandling som omhandlet i artikel 58, stk. 3, EF og ovennævnte retspraksis (32) og derfor er uforenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.

76. Det følger af det ovenstående, at det er uforholdende at gennemgå det præjudicielle spørgsmål, for så vidt som det vedrører traktatens bestemmelser om unionsborgernes ret til frit at bosætte sig i en anden medlemsstat (33).

77. Det er derfor min opfattelse, at det præjudicielle spørgsmål bør besvares således, at traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der – i forbindelse med bestemmelsen af grundlaget for arveafgiften af en fast ejendom beliggende i den pågældende medlemsstat – kan tages hensyn til visse byrder, der hviler på ejendommen, såsom gæld, der er sikret ved pant i ejendommen, hvis arvelader ved sin død var bosiddende i denne medlemsstat, men ikke hvis han var bosiddende i en anden medlemsstat.

V – Forslag til afgørelse

78. Af ovenstående grunde foreslår jeg, at det af Hof van Beroep te Gent forelagte spørgsmål besvares som følger:

»Traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der – i forbindelse med bestemmelsen af grundlaget for arveafgiften af en fast ejendom beliggende i den pågældende medlemsstat – kan tages hensyn til visse byrder, der hviler på ejendommen, såsom gæld, der er sikret ved pant i ejendommen, hvis arvelader ved sin død var bosiddende i denne medlemsstat, men ikke hvis han var bosiddende i en anden medlemsstat.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Sag C-43/07, der verserer for Domstolen.

3 – Dom af 11.12.2003, sag C-364/01, Sml. I, s. 15013.

4 – Dom af 23.2.2006, sag C-513/03, Sml. I, s. 1957.

5 – EFT L 178, s. 5.

6 – Nævnt ovenfor i fodnote 3.

7 – Især dom af 18.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, og af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, samt Barbier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3.

8 – Nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 62.

9 – Der er i denne henseende henvist til dom af 14.9.2006, forenede sager C-181/04 – C-183/04, Elmeka, Sml. I, s. 8167.

10 – Jf. dom af 16.9.1976, sag 45/76, Comet, Sml. s. 2043, præmis 19.

11 – Nævnt ovenfor i fodnote 3.

12 – Dom af 8.9.2005, sag C-512/03, Blanckaert, Sml. I, s. 7685, præmis 42.

13 – Jf. herom især dom af 29.1.2008, sag C-275/06, Promusicae, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 36, af 30.3.2000, sag C-236/98, JämO, Sml. I, s. 2189, præmis 30, og af 10.7.1997, sag C-261/95, Palmisani, Sml. I, s. 4025, præmis 18.

14 – Jf. i denne henseende især Promusicae-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 37, og dom af 14.12.2006, sag C-217/05, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, Sml. I, s. 11987, præmis 16 og den deri nævnte praksis.

15 – Jf. herom især Palmisani-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 28, dom af 13.1.2004, sag C-453/00, Kühne & Heitz, Sml. I, s. 837, præmis 24, og Comet-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 18.

16 – Endvidere kan tvisten i hovedsagen, som arvingerne har hævdet, også rejse spørgsmål vedrørende beskyttelsen af berettigede forventninger.

17 – Dvs. på dødstidspunktet bosiddende i en anden medlemsstat end den, hvor den pågældende faste ejendom er beliggende.

18 – Jf. herom bl.a. Barbier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 57, 58 og 75. Da de to sager strukturelt set ligner hinanden, svarer nedenstående bedømmelse i store træk til bedømmelsen i mit forslag til afgørelse i Arens-Sikken-sagen, som jeg vil henvise til, hvor dette er relevant.

19 – Jf. bl.a. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19, af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 15, og af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 21.

20 – Jf. herom bl.a. dom af 17.1.2008, sag C-256/06, Jäger, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 25, og dommen i sagen van Hilten-van der Heijden, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 42.

21 – Jf. i denne retning Barbier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 62, og dommen i sagen van Hilten-van der Heijden, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 44, samt, senest, Jäger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 30.

22 – Dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Sml. I, s. 225.

23 – Jf. således Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 22, præmis 31 og 33.

24 – Jf. f.eks. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 37, Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 28, og Jäger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 40.

25 – Jf. herom bl.a. Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 28 og 29, samt dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43, og af 5.7.2005, sag C-376/03, D., Sml. I, s. 5821, præmis 25, samt Blanckaert-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 42.

26 – Jf. mit forslag til afgørelse i Arens-Sikken-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 2, punkt 73-77, hvor der gives en mere grundig redegørelse vedrørende dette spørgsmål.

27 – Jf. herom dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 20, og dom af 14.12.2006, sag C-170/05, Denkavit Internationaal og Denkavit France, Sml. I, s. 11949, præmis 35. Jf. desuden generaladvokat Lenz' forslag til afgørelse i sagen Futura Participations og Singer, dom af 15.5.1997, sag C-250/95, Sml. I, s. 2471, punkt 38 og 39.

28 – Jf. herom bl.a. dom af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 27 og 28, og af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 40, samt Jäger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 44.

29 – Nævnt ovenfor i fodnote 3.

30 – Jf. i denne retning mit forslag til afgørelse i Arens-Sikken-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 2, punkt 79 og fodnote 35.

31 – Jf. bl.a. Barbier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 71. Se desuden i denne forbindelse en grundigere redegørelse vedrørende dette spørgsmål i mit forslag til afgørelse i Arens-Sikken-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 2, punkt 66 og 86-89.

32 – Jf. ovenfor, punkt 67.

33 – Jf. herom Barbier-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 75.