

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JÁN MAZÁK

föredraget den 13 mars 2008¹(1)

Mål C-11/07

Hans Eckelkamp m.fl.

mot

belgiska staten

(begäran om förhandsavgörande från Hof van Beroep te Gent (Belgien))

”Fri rörlighet för kapital – Artiklarna 56 EG och 58 EG – Restriktioner – Arvsskatt – Avdragsrätt för vissa skulder för vilka säkerhet lämnats i form av fullmakt att upplåta panträtt – Avslag på den grunden att den avlidne inte var bosatt i landet vid tidpunkten för sin död”

I – Inledning

1. Hof van Beroep te Gent (överrätten i Gent) (Belgien) har ställt sin tolkningsfråga i begäran om förhandsavgörande av den 9 januari 2007 för att få klarhet i huruvida den belgiska arvsskattelagstiftningen är förenlig med artiklarna 56 EG och 58 EG om fri rörlighet för kapital och artiklarna 12 EG, 17 EG och 18 EG om unionsmedborgares frihet att bosätta sig i en annan medlemsstat. Den hänskjutande domstolen vill i synnerhet veta huruvida dessa fördragsbestämmelser utgör hinder mot nationell lagstiftning enligt vilken, när underlaget fastställs för den skatt som skall betalas för arv av fast egendom belägen i det aktuella landet, hänsyn kan tas till vissa belastningar – såsom skulder för vilka säkerhet lämnats i form av en fullmakt att upplåta panträtt i nämnda egendom – om den avlidne vid tidpunkten för sin död var bosatt i den medlemsstaten, men inte om personen i fråga var bosatt i en annan medlemsstat.

2. De frågor som aktualiseras i förevarande mål är mycket lika dem i mål C-43/07(2) – där jag också meddelar mitt förslag till avgörande idag – som även det rör nationell lagstiftning enligt vilken vissa belastningar inte är avdragsgilla vid beskattningen av arv av fast egendom om den avlidne vid tidpunkten för sin död var bosatt i en annan medlemsstat.

3. Domstolen kommer, när den besvarar de tolkningsfrågor som ställts i detta förfarande, att få tillfälle att bygga vidare på och utveckla föreliggande rättspraxis om arvsbeskattning i förhållande till den fria rörligheten för kapital, särskilt domarna i målen Barbier(3) och van Hiltten-van der Heijden(4).

II – Tillämpliga bestämmelser

A – *Gemenskapsrätten*

4. Artikel 56.1 EG (f.d. artikel 73b.1 i EG-fördraget) har följande lydelse:

"Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna."

5. I artikel 58 EG (f.d. artikel 73d i EG-fördraget) föreskrivs följande:

"1. Bestämmelserna i artikel 56 skall inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer sig mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort ...

3. De åtgärder och förfaranden som avses i [punkt 1] får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56 [EG]."

6. I bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (en artikel som senare upphävdes genom Amsterdamfördraget), (5) med rubriken "Nomenklatur för kapitalrörelser som avses i direktivets artikel 1", anges 13 olika slags kapitalrörelser. Under rubrik XI, "Personliga kapitalrörelser", nämns följande:

"...

D. Arv och testamentsförordnanden

..."

B – *Nationell rätt*

7. Vad gäller arvsskatten är det de olika regionerna i Belgien som är behöriga att bestämma skattesatsen, det skattepliktiga beloppet, skatteundantag och skattenedsättningar.

8. I artikel 1 i den flamländska arvsskattelagen (Wetboek Successierechten) (nedan kallad WS) görs en åtskillnad vid arvsbeskattning beroende på om arvlåtaren vid tidpunkten för sin död var bosatt i Belgien eller utomlands. I denna artikel anges följande:

"Härvid införs följande skatter:

1) en arvsskatt på värdet, efter avdrag för skulder, av den samlade kvarlåtenskapen efter en person bosatt i Belgien,

2) en skatt på övergång av egendom till följd av dödsfall på värdet av fast egendom som är belägen i Belgien och tillhör den samlade kvarlåtenskapen efter en person som inte var bosatt i Belgien.

En person skall anses ha varit bosatt i Belgien om denne vid tidpunkten för sin död hade sin hemvist i Belgien eller hade sina tillgångar där."

9. Enligt artikel 15 WS skall arvsskatt betalas för all egendom som den avlidne ägde, oavsett var denna är belägen, med avdrag för skulder.

10. Artikel 18 WS, som gäller personer som inte var bosatta i Belgien, har följande lydelse:

"Skatt på övergång av egendom till följd av dödsfall skall betalas för all fast egendom som är belägen i Belgien och som ägdes av den avlidne ..., utan hänsyn tagen till dödsboets skulder och belastningar."

11. Enligt artikel 29 WS måste en skuld fortfarande föreligga på dödsdagen för att räknas som en belastning. Detta kan styrkas med vilken form av bevisning som helst som är tillåtlig för en handling som innebär att en kredit ges och en skuld uppkommer.

12. I artikel 40 WS föreskrivs att den tidsfrist inom vilken bouppteckningen skall inges är fem månader från dödsdagen när arvlåtaren avled i Belgien och sex månader från dödsdagen när arvlåtaren avled i ett annat europeiskt land.

13. I artikel 41 WS föreskrivs följande:

"Den tidsfrist inom vilken bouppteckningen skall inges kan förlängas av generaldirektören för registerföring och offentlig egendom.

En bouppteckning som inges inom den lagstadgade tidsfristen eller inom den av generaldirektören förlängda fristen får korrigeras, såvida inte de berörda parterna uttryckligen har avstått från den rätten i ett yttrande som framförts i enlighet med gällande rättsliga krav."

14. Artikel 48.1 WS innehåller tabeller över de skattsatser som gäller för arvsskatt och för skatt på övergång av egendom till följd av dödsfall. Artikel 48.2 fjärde stycket har följande lydelse:

"Skulder och begravningskostnader skall dras av, med företrädesrätt, från den lösa egendomen och de tillgångar som anges i artikel 60a, såvida inte dödsbodelägarna visar att en skuld uppkommit specifikt för att förvärva eller underhålla fast egendom."

15. Vad gäller arvsskatt finns det inget dubbelbeskattningsavtal mellan Konungariket Belgien och Förbundsrepubliken Tyskland.

III – Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågan

16. Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica och Joris Eckelkamp, klagandena i målet vid den nationella domstolen (nedan gemensamt kallade arvingarna), är arvingarna efter Reintges Hildegard Eckelkamp (nedan kallad arvlåtaren), som avled i Düsseldorf den 30 december 2003.

17. Den 13 november 2002 undertecknade arvlåtaren en handling där hon medgav en skuld till Hans Eckelkamp. Genom handling upprättad av notarie den 5 juni 2003 lämnade arvlåtaren en fullmakt att upplåta panträtt i en fastighet i Knokke-Heist (Belgien) som säkerhet för återbetalning av denna skuld med beloppet 220 000 euro jämte 11 000 euro i ränta.

18. Den 29 juni 2004 ingav arvingarna en bouppteckning över dödsboet efter arvlåtaren (nedan kallad bouppteckningen). I denna angavs på tillgångssidan att nämnda egendom hade ett värde av 200 000 euro. Under skulder angavs "Inga".

19. På grundval av denna bouppteckning, och således utan hänsyn tagen till arvlåtarens skuld till Hans Eckelkamp, bestämdes skatten för egendomsövergången genom beslut av den 14 juli 2004 till 110 000,04 euro.

20. Det framgår av handlingarna i målet att det innan bouppteckningen upprättades hade

förekommit mejlkorrespondens mellan de belgiska skattemyndigheterna och arvingarna, där myndigheterna uppgav att skatt för egendomsövergång (tillämplig när den avlidne inte var bosatt i Belgien) skall betalas på värdet av fast egendom i Belgien utan avdrag för några skulder och att skulden i fråga följaktligen inte skulle nämnas i bouppteckningen.

21. Efter det att arvingarna hade betalat arvsskatten väckte de talan i skattemål den 7 oktober 2004 och yrkade bland annat att beslutet av den 14 juli 2004 skulle ogiltigförklaras. Talan ogillades i dom som meddelades av Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugge (underrätten i Brygge) den 30 maj 2005. I sin dom fann Rechtbank att den tidsfrist som föreskrivs i artikel 40 WS för att inge en bouppteckning i alla händelser hade löpt ut den 1 juli 2004, medan talan i skattemålet inte väcktes förrän den 7 oktober 2004, varför bouppteckningen således var slutlig och ingen hänsyn kunde tas till en belastning som inte nämdes där. Rechtbank fann vidare att klagandena borde ha tagit upp den berörda skulden i bouppteckningen som en belastning som regeln i artiklarna 1 och 2 WS, jämförda med artikel 18 WS, inte skall tillämpas på, eftersom denna strider mot gemenskapsrätten.

22. Arvingarna överklagade Rechtbanks dom till Hof van Beroep. De har till stöd för sitt överklagande gjort gällande att gemenskapsrätten har direkt effekt och att förvaltningsmyndigheter är skyldiga att ompröva beslut som fattats i strid med gemenskapsrätten. Artikel 41 WS kan inte utgöra hinder mot att gemenskapsrätten ges full verkan. De har också, på grundval av domen i det ovannämnda målet Barbier,⁽⁶⁾ hävdatt att den distinktion som görs i artikel 2.1 WS, jämförd med artikel 18 WS, mellan personer bosatta i respektive utanför Belgien strider mot fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital. De har också hävdatt att dessa bestämmelser i WS är en begränsning av friheten att bosätta sig i en annan medlemsstat och strider mot artikel 12 EG, jämförd med artiklarna 17 EG och 18 EG. Belgiska staten, som är motpart i målet vid den nationella domstolen, har bestritt att det är fråga om en restriktion av den fria rörligheten för kapital och har gjort gällande att personer bosatta i respektive utanför landet inte befinner sig i en jämförbar situation.

23. I begäran om förhandsavgörande angav Hof van Beroep att den funnit det styrkt att arvlåtaren faktiskt hade en skuld på 220 000 euro på dagen för dödsfallet.

24. Under de omständigheterna beslutade Hof van Beroep te Gent att vilandeförklara målet och begära ett förhandsavgörande från domstolen avseende följande tolkningsfråga:

”Utgör artikel 12 EG, jämförd med artiklarna 17 EG och 18 EG, och artikel 56 EG, jämförd med artikel 57 EG, hinder för en nationell bestämmelse i en medlemsstat enligt vilken förvärv genom arv av en fastighet belägen i en medlemsstat (situsstaten) beskattas utifrån fastighetens värde, och värdet på belastningarna på denna fastighet (såsom skulder för vilka säkerhet lämnats i form av fullmakt att upplåta panträtt i fastigheten) får dras av om arvlåtaren vid tidpunkten för sin död bodde i situsstaten men däremot inte om arvlåtaren vid denna tidpunkt bodde i en annan medlemsstat (bosättningsstaten)?”

IV – Rättslig bedömning

A – Parternas huvudargument

25. I förevarande förfarande har yttranden ingetts av arvingarna, av den belgiska regeringen och av kommissionen. Samtliga dessa var också företrädare vid förhandlingen den 13 december 2007.

26. Arvingarna har för det första anfört att den belgiska lagstiftningen om beskattning av förvärv av fast egendom genom arv är diskriminerande och strider mot artikel 56 EG, jämförd med artikel

58 EG, genom att den ger utrymme att beräkna beskattningsunderlaget med hänsyn tagen till vissa skulder om den avlidne var bosatt i Belgien vid tidpunkten för sin död, men inte om denne var bosatt någon annanstans. Arvingarna anser att situationen för en person som bor i landet och en som inte gör det är jämförbara i detta sammanhang. De har därvid anfört att både personer bosatta i och utanför landet i princip betraktas som arvsskattskyldiga i den belgiska lagstiftningen. Med hänvisning till domstolens rättspraxis⁽⁷⁾ har arvingarna hävdade att personer bosatta i respektive utanför landet följaktligen skall behandlas lika vad gäller avdragsrätt för belastningar och skulder.

27. För det andra har arvingarna anfört, främst på grundval av domen i det ovannämnda målet Barbier⁽⁸⁾, att lagstiftningen i fråga utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital, då bestämmelserna enligt vilka avdragsrätt inte medges för skulder avseende fast egendom får till följd att värdet av arvet reduceras om den avlidne inte var bosatt i Belgien, medan så inte blir fallet om denne var bosatt där. En person bosatt i en annan medlemsstat kan därmed avskräckas från att investera i fast egendom belägen i Belgien, då denne vet att hans arvingar kommer att få betala högre arvsskatt än om han inte hade investerat i Belgien eller hade investerat annorlunda.

28. För det tredje har arvingarna anfört, med stöd av liknande argument, att den belgiska lagstiftningen i fråga är oförenlig med unionsmedborgares rätt att bosätta sig i en annan medlemsstat utan att bli diskriminerade, såsom denna stadgats i artiklarna 12 EG och 18 EG.

29. Arvingarna har vid förhandlingen bemött den belgiska regeringens påstående att förevarande begäran om förhandsavgörande skall avvisas med att skulden i fråga enligt belgisk rätt är tillräckligt nära förbunden med den aktuella fastigheten. Det är därvid ingen relevant skillnad mellan en pantsättning och den fullmakt att upplåta panträtt som det är fråga om här. De har också betonat att skulden på 220 000 euro inte togs upp i bouppteckningen av den anledningen att detta enligt belgisk rätt är förbjudet när den avlidne inte var bosatt i landet. Dessutom hade de blivit tillsagda av den behöriga nationella myndigheten att inte göra det (vilket, när det gäller principen om skydd för berättigade förväntningar, var en informationskälla som de hade anledning att förlita sig på).⁽⁹⁾

30. Den belgiska regeringen anser tvärtom att den aktuella begäran om förhandsavgörande skall avvisas, på den grunden att den ställda tolkningsfrågan är hypotetisk och inte relevant för att slita tvisten i målet vid den nationella domstolen. Den har betonat att skulden i fråga inte nämndes i bouppteckningen, som fastställdes slutligt när den tidsfrist som föreskrivs i WS för att inge denna löpte ut. Den centrala frågan är således i själva verket utgången av tidsfristen för att inge eller korrigera bouppteckningen, och Hof van Beroep har inte visat på vilket sätt den under dessa omständigheter kan beakta ett förhandsavgörande avseende den ställda tolkningsfrågan. Det framgår av domstolens rättspraxis att gemenskapsrätten i princip inte utgör hinder mot tillämpning av processuella bestämmelser i nationell rätt, såsom tidsfrister.⁽¹⁰⁾

31. Den belgiska regeringen har i sak anfört att skillnaden i behandling vad gäller skulder, beroende på om arvet var efter en person som var bosatt i respektive utanför landet, inte utgör ett åsidosättande av de fördragsbestämmelser som åberopats i detta mål. Regeringen i fråga har betonat att situationen för personer bosatta i respektive utanför landet som regel inte är jämförbara när det gäller direkt beskattning, särskilt inte när det gäller skatt på förvärv genom arv.

32. Den belgiska regeringen har anfört att endast den medlemsstat där den avlidne var bosatt har förutsättningar att bedöma dennes ekonomiska situation i sin helhet och beakta alla tillgångar och skulder vid beräkningen av arvsskatt. En skuld som den här aktuella beaktas således i princip alltid av medlemsstaten där den avlidne var bosatt. Det finns dock inga rättsliga bestämmelser på gemenskapsnivå för att samordna medlemsstaternas befogenheter på arvsskatteområdet. Avdrag för en skuld som den här aktuella i den medlemsstat där fastigheten är belägen kan i själva verket

leda till dubbla avdrag, vilket medlemsstaterna har rätt att förhindra. I förevarande fall beaktas alla dödsboets skulder i Tyskland, den medlemsstat där hon var bosatt.

33. Enligt den belgiska regeringen är det nödvändigt att göra skillnad mellan förevarande mål och det ovannämnda målet Barbier(11), då den skuld som arvingarna i det sistnämnda målet ville dra av utgjorde en oskiljaktig del av den fasta egendom som var skattepliktig i den medlemsstat där denna var belägen. I förevarande mål finns det däremot ingen antydning om att skulden i fråga – för vilken den enda säkerheten är en fullmakt att upplåta panträtt, inte en faktisk pantsättning – är tillräckligt nära förbunden med den fasta egendomen i den mening som avses i domen i det ovannämnda målet Barbier. Denna fullmakt att upplåta panträtt avser i själva verket den berörda personens all nutida och framtida fasta egendom.

34. För det fall den medlemsstat där fastigheten är belägen medger avdrag för skulder som hör samman med den egendomen, anser den belgiska regeringen att detta skall gälla enbart om skulden är nära förbunden med fastigheten och om den inte även är avdragsgill i den medlemsstat där den avlidne var bosatt.

35. Av liknande skäl anser den belgiska regeringen att den belgiska lagstiftningen i fråga inte strider mot artiklarna 12 EG, 17 EG och 18 EG.

36. Kommissionen har anfört att den åtskillnad som görs vid beräkningen av arvsskatt mellan personer bosatta i respektive utanför Belgien, och som leder till att arv av fast egendom efter en person bosatt utanför landet omfattas av beskattning på egendomsövergången utan avdragsrätt för skulder, utgör en otillåten restriktion av den fria rörligheten för kapital. En sådan bestämmelse kan anses vara förenlig med den fria rörligheten för kapital bara om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt lika eller om skillnaden kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.(12)

37. Enligt kommissionen är situationen för personer bosatta i respektive utanför landet fullt jämförbara, för de syften som är aktuella här. Den avlidnes ställning som bosatt i respektive utanför landet saknar betydelse för värdet på den fasta egendomen belägen i Belgien och de därmed förbundna skulderna eller arvet. Såsom har klargjorts vid förhandlingen anser kommissionen att skulden i förevarande fall, genom fullmakten att upplåta panträtt, är direkt kopplad till värdet på den fasta egendomen.

38. Inte heller har några tvingande hänsyn till allmänintresset anförts som skulle kunna motivera den aktuella skillnaden i behandling. Vad särskilt rör den påstådda svårigheten för de nationella myndigheterna att bekräfta förekomsten av skulder när den avlidne var bosatt i en annan medlemsstat, ankommer det hur som helst på arvingarna att styrka dessa skulder. Kommissionen har tillagt att en medlemsstat inte för att motivera en restriktion av den fria rörligheten för kapital kan stödja sig på ett skattetillgodohavande eller en skatteeftergift som en annan medlemsstat kan tänkas ge, om den så önskar.

39. Slutligen anser kommissionen att det inte är nödvändigt att besvara den hänskjutna tolkningsfrågan såvitt avser artiklarna 12 EG, 17 EG och 18 EG.

B – Rättslig bedömning

1. Upptagande av den hänskjutna tolkningsfrågan till sakprövning

40. Vad gäller den belgiska regeringens invändning om rättegångshinder, erinrar domstolen om att det enligt fast rättspraxis uteslutande ankommer på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att, mot bakgrund av de särskilda

omständigheterna i målet, bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen.(13)

41. När de frågor som de nationella domstolarna ställt avser tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse är EG-domstolen följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande, såvida det inte är uppenbart att begäran om förhandsavgörande i verkligheten syftar till att få domstolen att uttala sig utan att det föreligger en verklig tvist eller att avge rådgivande utlåtanden om allmänna eller hypotetiska frågor, att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten saknar samband med de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen eller med tvistens föremål eller när EG-domstolen inte har kännedom om de faktiska eller rättsliga omständigheter som är nödvändiga för att på ett ändamålsenligt sätt kunna besvara de frågor som ställts till den.(14)

42. Det skall noteras att det i förevarande mål är ostridigt att arvingarna inte tog upp skulden i fråga inom den tidsfrist som föreskrivs i WS för att inge och korrigera bouppteckningen, vilken fastställdes slutligt när denna frist löpte ut.

43. Den belgiska regeringen har också med rätta påpekat att gemenskapsrätten inte som regel utgör hinder mot tillämpning av tidsfrister som föreskrivs i nationell rätt. Det framgår av rättspraxis att såväl fastställande av skäliga tidsfrister i administrativa och rättsliga förfaranden som principen att ett förvaltningsbeslut fastställs slutligt när en sådan frist löper ut i princip är förenliga med kravet på gemenskapsrättens ändamålsenliga verkan, såtillvida att sådana processuella regler utgör en tillämpning av den grundläggande principen om rättssäkerhet.(15)

44. Det framgår emellertid av handlingarna i målet och av arvingarnas inlagor att detta mål rör mer än bara den omständigheten att arvingarna inte iakttagit tidsfristen för att inge bouppteckningen, en frist som jag i sig finner oproblematiske. Att skulden i fråga inte togs upp tycks hänga samman med att sådana skulder enligt den belgiska arvsrättsliga lagstiftningen inte skall tas upp, vilket också var precis vad arvingarna fick besked om från de belgiska skattemyndigheterna.

45. I slutändan är det således de materiella bestämmelserna i WS som är avgörande för denna tvist snarare än de processuella, vilka i sin tur möjligen, beroende på hur den hänskjutna tolkningsfrågan skall besvaras, grundade sig på en oriktig tillämpning av gemenskapsrätten.(16)

46. Mot denna bakgrund är det långt ifrån utrett att den hänskjutande domstolen, när den prövar arvingarnas överklagande, är förhindrad – redan av den anledningen att bouppteckningen fastställdes slutligt utan att den aktuella skulden nämndes – att beakta förhandsavgörandet av den ställda tolkningsfrågan.

47. Det är följaktligen inte uppenbart, i den mening som avses i ovannämnda rättspraxis, att den hänskjutna tolkningsfrågan i förevarande förfarande är hypotetiskt eller irrelevant för att avgöra målet vid den hänskjutande domstolen, som den belgiska regeringen har hävdat.

48. Jag anser därför att den hänskjutna tolkningsfrågan kan prövas i sak.

2. Prövning i sak

49. Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida gemenskapsrätten, särskilt fördragsbestämmelserna om unionsmedborgares frihet att bosätta sig i en annan medlemsstat och den fria rörligheten för kapital, utgör hinder mot nationell arvsskattelagstiftning, såsom den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken, när underlaget fastställs för den skatt som skall betalas för arv av fast egendom belägen i det

aktuella landet, hänsyn kan tas till vissa belastningar – såsom skulder för vilka säkerhet lämnats i form av fullmakt att upplåta panträtt i nämnda egendom – om den arvlåtare som efterlämnade den fasta egendomen vid tidpunkten för sin död var bosatt i den medlemsstaten (arvsskatt), men inte om denne var bosatt i en annan medlemsstat(17) (skatt på övergång av egendom).

50. Som parterna i detta förfarande har föreslagit och i enlighet med relevant rättspraxis från domstolen rörande beskattning av förvärv genom arv, skall jag börja med att pröva den frågan i förhållande till den fria rörligheten för kapital.(18)

51. Det skall inledningsvis också noteras att, som kommissionen med rätta har observerat, den fördragsbestämmelse som är mest relevant i förhållande till omständigheterna i detta mål är artikel 58 EG, jämförd med artikel 56 EG, snarare än artikel 57 EG, som föreslås i tolkningsfrågan.

52. Jag vill erinra om att även om frågor om direkta skatter tillhör medlemsstaternas behörighet, skall dessa enligt fast rättspraxis inte desto mindre iakta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet.(19)

53. Vad mer specifikt gäller den materiella tillämpligheten av fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital i en situation som den aktuella – vilken ingen av parterna i detta förfarande har bestritt – är det fastslaget i rättspraxis att arv utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56 EG (f.d. artikel 73b i EG-fördraget), utom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat.(20)

54. Det räcker därvid att notera att situationen i målet vid Hof van Beroep te Gent uppenbart inte bara har beröringspunkter med ett land, då den rör beskattning av förvärv av en fastighet genom arv efter en person som vid tidpunkten för sin död var bosatt i en annan medlemsstat än Belgien, det vill säga i en annan medlemsstat än den där den fasta egendomen är belägen.

55. Arvet i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas således av fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital.

56. Det är därför nödvändigt att pröva huruvida nationell lagstiftning som den här aktuella utgör en otillåten restriktion av den fria rörligheten för kapital.

57. Det skall därvid noteras att domstolen i sin dom i det ovannämnda målet Barbier, som också rörde beskattning av en fastighet förvärvad genom arv efter en person bosatt utanför landet, fann att åtgärder som är förbjudna enligt artikel 56 EG i egenskap av restriktioner av den fria rörligheten för kapital innefattar sådana åtgärder vars effekt är att reducera värdet av arvet efter en person bosatt i en annan stat än den medlemsstat där de berörda tillgångarna är belägna och som beskattar arvet av dessa tillgångar.(21)

58. I förevarande mål har det inte bestritts att – såsom arvingarna och kommissionen har hävdats – effekten av lagstiftningen, enligt vilken skulder såsom dem i fråga i målet vid den nationella domstolen inte är avdragsgilla i förhållande till fast egendom som ärvts efter en person som inte var bosatt i landet, blir att värdet av detta arv reduceras såtillvida att arvet blir föremål för en högre skatt i Belgien än den som skulle ha utkrävts om egendomen hade ärvts efter en person som vid tidpunkten för sin död var bosatt i den medlemsstaten.

59. Av detta följer att den aktuella nationella arvsskattelagstiftningen i princip utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital, såtillvida att den innebär att vissa skulder endast är avdragsgilla om den berörda fasta egendomen har ärvts efter en person som var bosatt i den medlemsstaten.

60. Det måste därför prövas huruvida den restriktionen kan vara motiverad med hänsyn till fördragsbestämmelserna.

61. Den belgiska regeringen har väsentligen stött sig på två huvudargument för att visa att lagstiftningen i fråga är förenlig med fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital och att den distinktion som denna grundar sig på är motiverad. Den har för det första, med stöd av domen i målet Schumacker(22), hävdatt att skillnaden i behandling återspeglar en objektiv skillnad mellan situationen för en person bosatt i och en bosatt utanför landet. För det andra har den påpekat, vilket hänger nära samman med det första argumentet, att enligt reglerna för fördelningen av beskattningsrätten ankommer det på den medlemsstat där den avlidne var bosatt – som är ensam om att kunna bedöma dennes ekonomiska ställning i dess helhet – att beakta alla tillgångar och skulder som har samband med arvet, inklusive sådana skulder som den här aktuella.

62. Det är därvid korrekt, som den belgiska regeringen noterat, att domstolen i sin rättspraxis enligt domen i det ovannämnda målet Schumacker och följande avgöranden funnit att situationen för personer bosatta i respektive utanför ett visst land som regel inte är jämförbara vad gäller direkt beskattning – och därmed erkänt bosättning som ett relevant kriterium vid fördelningen av beskattningsrätten – och att det således är möjligt i skatterätten att skattebetalarens bostadsort kan utgöra en faktor som motiverar nationella bestämmelser enligt vilka skattebetalare behandlas olika beroende på om de är bosatta i eller utanför landet.(23)

63. Det anges också uttryckligen i artikel 58.1 a EG att "[b]estämmelserna i artikel 56 [EG inte skall] påverka medlemsstaternas rätt att ... tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort ...".

64. Domstolen har dock upprepade gånger betonat att den bestämmelsen skall tolkas snävt, eftersom den är ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital, och att inte all skattelagstiftning där det görs en åtskillnad mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort automatiskt är förenlig med fördraget.(24)

65. Undantaget i artikel 58.1 a EG begränsas också i sin tur av artikel 58.3 EG, där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses i artikel 58.1 EG inte får "utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56 [EG]".

66. Det är därför nödvändigt att skilja mellan ojämlig behandling, som är tillåtet enligt artikel 58.1 a EG, och godtycklig diskriminering, som är förbjudet enligt artikel 58.3 EG. Såsom följer av domstolens rättspraxis kan en nationell åtgärd bara vara förenlig med fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital om skillnaden i behandling rör situationer som inte är objektivt jämförbara eller grundar sig på tvingande hänsyn till allmänintresset.(25)

67. När det gäller att identifiera situationer som är objektivt jämförbara avseende en viss nationell skatteåtgärd,(26) framgår det av rättspraxis i synnerhet att när en medlemsstat har valt att ta ut en viss sorts skatt av personer boende utanför landet likaväl som av personer bosatta i landet, skall dessa två kategorier betraktas som jämförbara såvitt avser avdrag i samband med denna skatt.(27) Domstolen fann också att det i detta sammanhang var relevant att avgöra huruvida kostnader, belastningar eller skyldigheter, för vilka frågan är huruvida de kan dras av eller beaktas i samband med en viss skatt, på sätt och vis är "direkt kopplade" till den inkomst, tillgång eller skattepliktiga händelse som beskattas.(28)

68. Mot denna bakgrund skall det i förevarande mål noteras för det första att vad gäller arvsbeskattning av fast egendom belägen i Belgien beskattas enligt WS både egendomen efter en

person bosatt i landet och efter en person bosatt utanför landet. Även om det formellt sett är "arvsskatt" som tas ut när arvlåtaren var bosatt i landet och "skatt på övergång av egendom" när arvlåtaren bodde utanför landet, är det enligt min mening ändå så, att personer bosatta i respektive utanför landet i princip betraktas som jämförbara enligt den belgiska arvsskattelagstiftningen såvitt avser arvsskatteplikt för fast egendom belägen i Belgien.

69. För det andra kan det inte bortses från att även om den tillämpliga arvsskatten visserligen formellt sett tas ut på värdet av den fasta egendom som ingår dödsboet efter en person som var bosatt utanför landet, beskattas arvet efter att det har övergått till arvingarna. Med tanke på att det är arvingarna som är skattskyldiga enligt WS och skall betala skatt utifrån sin andel av arvet, rör målet således inte enbart den avlidnes personliga situation och ansvaret för den medlemsstat där denne var bosatt att i enlighet med bosättningsprincipen, som åberopats av den belgiska regeringen, beakta alla dennes personliga omständigheter och skyldigheter.

70. I en situation där arvingarna själva var bosatta i Belgien, och då uppenbarligen skulle omfattas av regeln att skulder inte fick dras av vid arv av fast egendom efter en person som inte var bosatt i landet, kan man fråga sig om den avlidnes bosättningsstat verkligen skulle ha bättre möjlighet att ta hänsyn till skyldigheter såsom den här aktuella. Som kommissionen har påpekat är det hur som helst arvingarna som har att styrka att det föreligger en skuld, oavsett om den person vars dödsbo skulden tillhör var bosatt i landet eller inte.

71. Det skall slutligen noteras att säkerhet för skulden i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vad parterna och den hänskjutande domstolen har angett, har lämnats i form av en fullmakt att upplåta panträtt, som gör det möjligt att pantsätta den ärvda fastigheten.

72. Även om, som den belgiska regeringen har betonat, kopplingen i det här målet mellan fastigheten och skyldigheten i fråga uppenbart skiljer sig i tekniskt hänseende från exempelvis kopplingen mellan skyldigheten att överlåta äganderätten och boet i fråga i det ovannämnda målet Barbier(29), anser jag inte att den skillnaden är relevant i detta sammanhang. Jag anser inte heller att den räcker för att domstolen skall kunna göra en åtskillnad mellan förevarande mål och det målet. Faktum kvarstår att det finns en koppling, genom att de skulder för vilka säkerhet har lämnats på detta sätt i alla händelser kan belasta den berörda fastigheten som är föremål för beskattning.(30)

73. Mot bakgrund av vad som anförts har det inte visats att enbart den omständigheten att den avlidne inte vid tidpunkten för sin död var bosatt i den medlemsstat där fast egendom som ingår i dennes dödsbo är belägen kan utgöra ett objektivt skäl för att neka en arvinge, i en situation som den i målet vid den hänskjutande domstolen, avdragsrätt för en sådan skuld, om en arvinge som befann sig i samma situation men ärvde en person som var bosatt i landet skulle ha haft rätt att utnyttja en sådan skattefördel.

74. Vad slutligen gäller den belgiska regeringens argument att beaktandet av skulden i fråga kan leda till dubbla avdrag, framgår det av fast rättspraxis att en gemenskapsmedborgare inte kan fräntas möjligheten att göra gällande bestämmelser i fördraget med motiveringen att han drar nytta av skattemässiga fördelar som lagligen erbjuds enligt bestämmelser som är i kraft i en annan medlemsstat än den där han är bosatt.(31)

75. Eftersom det inte heller har anförts några tvingande hänsyn till allmänintresset som skulle kunna motivera den berörda lagstiftningen, måste slutsatsen bli att skillnaden i behandling i skattehänseende utgör godtycklig diskriminering i den mening som avses i artikel 58.3 EG och ovannämnda rättspraxis(32) och därmed är oförenlig med fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital.

76. Av vad som anförts framgår att den hänskjutna tolkningsfrågan inte behöver prövas i den mån den rör fördragsbestämmelserna om unionsmedborgares frihet att bosätta sig i en annan medlemsstat.(33)

77. Jag anser därför att den hänskjutna tolkningsfrågan skall besvaras så, att fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital utgör hinder mot nationell lagstiftning som den i fråga i målet vid den hänskjutande domstolen, enligt vilken, när underlaget fastställs för den skatt som skall betalas för arv av fast egendom belägen i det aktuella landet, hänsyn kan tas till vissa belastningar – såsom skulder för vilka säkerhet lämnats i form av fullmakt att upplåta panträtt i nämnda egendom – om den avlidne vid tidpunkten för sin död var bosatt i den medlemsstaten, men inte om personen i fråga var bosatt i en annan medlemsstat.

V – Förslag till avgörande

78. Mot denna bakgrund föreslår jag att tolkningsfrågan från Hof van Beroep te Gent besvaras på följande sätt:

Fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital utgör hinder mot nationell lagstiftning som den i fråga i målet vid den hänskjutande domstolen, enligt vilken, när underlaget fastställs för den skatt som skall betalas för arv av fast egendom belägen i det aktuella landet, hänsyn kan tas till vissa belastningar – såsom skulder för vilka säkerhet lämnats i form av fullmakt att upplåta panträtt i nämnda egendom – om den avlidne vid tidpunkten för sin död var bosatt i den medlemsstaten, men inte om personen i fråga var bosatt i en annan medlemsstat.

1 – Originalspråk: engelska.

2 – Mål C-43/07, Arens-Sikken, anhängigt vid domstolen.

3 – Dom av den 11 december 2003 i mål C-364/01, Barbier (REG 2003, s. I-15013).

4 – Dom av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden (REG 2006, s. I-1957).

5 – EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44.

6 – Se hänvisning i fotnot 3.

7 – Särskilt dom av den 18 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), och av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain (REG 1999, s. I-6161), samt domen i målet Barbier (ovan fotnot 3).

8 – Domen i målet Barbier (ovan fotnot 3), punkt 62.

9 – De har därvid anfört dom av den 14 september 2006 i de förenade målen C-181/04–C-183/04, Elmeka (REG 2006, s. I-8167).

10 – Se dom av den 16 december 1976 i mål 45/76, Comet (REG 1976, s. 2043), punkt 19.

11 – Se fotnot 3.

12 – Dom av den 8 september 2005 i mål C-512/03, Blanckaert (REG 2005, s. I-7685), punkt 42.

13 – Se, för liknande resonemang, bland annat dom av den 29 januari 2008 i mål C-275/06, Promusicae (REG 2008, s. I-0000), punkt 36, av den 30 mars 2000 i mål C-236/98,

Jämställdhetsombudsmannen (REG 2000, s. I?2189), punkt 30, och av den 10 juli 1997 i mål C?261/95, Palmisani (REG 1997, s. I?4025), punkt 18.

14 – Se, för liknande resonemang, bland annat domen i målet Promusicae (ovan fotnot 13), punkt 37, och dom av den 14 december 2006 i mål C?217/05, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio (REG 2006, s. I?11987), punkt 16 och där angiven rättspraxis.

15 – Se, för liknande resonemang, bland annat domen i målet Palmisani (ovan fotnot 13), punkt 28, dom av den 13 januari 2004 i mål C?453/00, Kühne & Heitz (REG 2004, s. I?837), punkt 24, och domen i målet Comet (ovan fotnot 10), punkt 18.

16 – Dessutom kan tvisten i målet vid den nationella domstolen, såsom arvingarna har anfört, aktualisera frågor kring skyddet för berättigade förväntningar.

17 – Det vill säga om denne vid tidpunkten för sin död var bosatt i en annan medlemsstat än den medlemsstat där den fasta egendomen i fråga är belägen.

18 – Se därvid bland annat domen i målet Barbier (ovan fotnot 3), punkterna 57, 58 och 75. Den följande bedömningen motsvarar väsentligen den i mitt förslag till avgörande i målet Arens-Sikken (ovan fotnot 2), som jag kommer att hänvisa till när så är lämpligt, i den mån de två målen är strukturellt likartade.

19 – Se bland annat dom av den 7 september 2004 i mål C?319/02, Manninen (REG 2004, s. I?7477), punkt 19, av den 14 september 2006 i mål C?386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (REG 2006, s. I?8203), punkt 15, och av den 29 mars 2007 i mål C?347/04, Rewe Zentralfinanz (REG 2007, s. I?2647), punkt 21.

20 – Se, för liknande resonemang, bland annat dom av den 17 januari 2008 i mål C?256/06, Jäger (REG 2008, s. I?0000), punkt 25, och domen i målet van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 4), punkt 42.

21 – Se därvid domarna i målen Barbier (ovan fotnot 3), punkt 62, van Hilten-van der Heijden (ovan fotnot 4), punkt 44, och, senast, Jäger (ovan fotnot 20), punkt 30.

22 – Dom av den 14 februari 1995 i mål C?279/93, Schumacker (REG 1995, s. I?225).

23 – Se därvid domen i målet Schumacker (ovan fotnot 22), punkterna 31 och 33.

24 – Se exempelvis dom av den 13 december 2005 i mål C?446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I?10837), punkt 37, samt domarna i målen Manninen (ovan fotnot 19), punkt 28, och Jäger (ovan fotnot 20), punkt 40.

25 – Se, för liknande resonemang, bland annat domen i målet Manninen (ovan fotnot 19), punkterna 28 och 29, dom av den 6 juni 2000 i mål C?35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I?4071), punkt 43, och av den 5 juli 2005 i mål C?376/03, D (REG 2005, s. I?5821), punkt 25, samt domen i målet Blanckaert (ovan fotnot 12), punkt 42.

26 – Se därvid i närmare detalj mitt förslag till avgörande i målet Arens-Sikken (ovan fotnot 2), punkterna 73–77.

27 – Se, för liknande resonemang, domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 7), punkt 20, och dom av den 14 december 2006 i mål C?170/05, Denkavit (REG 2006, s. I?11949), punkt 35. Se även generaladvokaten Lenz förslag till avgörande av den 5 november 1996 i mål C?250/95, Futura Participations och Singer, där domstolen meddelade dom den 15 maj 1997

(REG 1997, s. I?2471), punkterna 38 och 39.

28 – Se, för liknande resonemang, bland annat dom av den 12 juni 2003 i mål C?234/01, Gerritse (REG 2003, s. I?5933), punkterna 27 och 28, och av den 19 januari 2006 i mål C?265/04, Bouanich (REG 2006, s. I?923), punkt 40, samt domen i målet Jäger (ovan fotnot 20), punkt 44.

29 – Ovan fotnot 3.

30 – Se därvid mitt förslag till avgörande i målet Arens-Sikken (ovan fotnot 2), punkt 79 och fotnot 35.

31 – Bland annat domen i målet Barbier (ovan fotnot 3), punkt 71. Se därvid även i närmare detalj mitt förslag till avgörande i målet Arens-Sikken (ovan fotnot 2), punkterna 66 och 86–89.

32 – Se ovan punkt 67.

33 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Barbier (ovan fotnot 3), punkt 75.