

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JEAN MISCHO
föredraget den 12 december 2002¹

1. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederländerna) har till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande avseende fem frågor om beskattningen av kvarlåtenskapen efter en arvlåtare med hemvist utomlands.

fördraget (därefter artikel 67 i EG-fördraget och sedan upphävd genom Amsterdamfördraget) tillämplig, såsom den genomförs genom rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget.³

I — Tillämpliga bestämmelser

3. Vidare åberopas artiklarna 6 och 8a i EG-fördraget (nu artiklarna 12 och 18 EG i ändrad lydelse).

A — *Gemenskapsrätten*

2. De faktiska omständigheterna i målet inträffade innan Maastrichtfördraget trädde i kraft. De tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelserna är således hänförliga till EEG-fördraget. Eftersom det rör sig om den fria rörligheten för personer åberopas särskilt artiklarna 48 och 52 i EEG-fördraget (därefter artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget och nu artiklarna 39 och 43 EG i ändrad lydelse) och rådets direktiv 90/364/EEG av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning.² Beträffande den fria rörligheten för kapital är artikel 67 i EG-

B — *Den nationella lagstiftningen*

4. Följande omständigheter framgår av handlingarna i målet.

5. Enligt nederländsk rätt beskattas arv i samtliga fall. Enligt artikel 1.1, i Successiewet 1956 (1956 års arvs⁴) görs åtskil-

1 — Originalspråk: franska.

2 — EGT L 180, s. 26.

3 — EGT L 178, s. 5.

4 — Stbl 1956, s. 362, nedan kallad SW 1956.

lnad beroende på om den avlidne hade sitt hemvist i Nederländerna eller utomlands enligt följande:

- 1) Om den avlidne hade sitt hemvist i Nederländerna blir den egendom han lämnar efter sig föremål för arvsskatt på värdet av all egendom som överförs.
- 2) Om den avlidne inte hade sitt hemvist i Nederländerna blir värdet på "in-hemsk egendom" föremål för överlåtelseskatt (vilket, såvitt är av intresse i förevarande fall, inbegriper fastigheter belägna i Nederländerna), eventuellt efter avdrag för skulder.

6. Enligt artikel 13 i Wet op de vermogensbelasting 1964 (lag om förmögenhets-skatt⁵), såsom den tolkats av de nederländska domstolarna vid värderingen av kvarlåtenskapen efter en avliden som inte hade sitt hemvist där, är det dock inte möjligt att vid beräkningen av skatteunderlaget göra avdrag för andra skulder än de som är förenade med säkerhet i form av inteckning i en fastighet belägen i Nederländerna. I synnerhet är denna bestämmelse tillämplig i de fall då den avlidne, före sitt fränfalle, genom ett avtal om köp/försäljning till en juridisk person hade överlåtit det ekonomiska intresse som är hänförligt till egendomen i fråga. Till skillnad från arvtagaren till en avliden som hade sitt hemvist inom landet, måste arvtagaren till en avliden som inte hade sitt hemvist inom

landet deklarerar hela värdet på den ifrågasvarande fastigheten trots att en tredje person innehar nyttjanderätten (economische eigendom).

II — Bakgrund och förfarande

7. Barbier, som var nederländsk medborgare född 1941, avled den 24 augusti 1993 i Belgien, som var hans sista bosättningsort. Arvtagare till honom är hans maka och hans ende son (nedan gemensamt kallade arvingarna).

8. Barbier förvärvade under perioden 1970 till 1988, när han hade sitt hemvist i Belgien, vissa fastigheter belägna i Nederländerna, för vilka han uppbar hyror. De flesta av hans fastigheter var affärslokaler, lagerlokaler eller utskänkningslokaler och användes för kommersiella ändamål.

9. Under 1988 genomförde Barbier en rad försäljningar, genom vilka han överlät flertalet av sina fastigheter till privata nederländska bolag som han kontrollerade.

10. I samband med överlåtelsen av fastigheterna belägna i Nederländerna, undveks inskrivning i härför avsedda offentliga register genom att enbart nyttjanderätten till fastigheterna uppläts, vilket gjorde det möjligt att undgå inskrivningsavgiften på sex procent. Barbier åtog sig skyldigheten att överföra äganderätten till den sålda egendomen och avsåg sig i förväg samtliga rättigheter på området. För denna skyldighet hade ingen säkerhet i form av pantbrev ställts.

⁵ — Stbl 1964, s. 520, nedan kallad WB 1964.

11. Efter det att Barbier avlidit deklarerade hans advokat, för beräkning av arvsskatt, värdet på tre andra fastigheter som innehades med full äganderätt, minskat med skulder, för vilka pantbrev ställts som säkerhet, som ingåtts i samband med förvärvet av fastigheterna. Värdet på de fastigheter vars nyttjanderätt hade upplåtits till privata bolag var inte medtaget i denna deklaration.

12. Enhetschefen för Particulieren/Ondernemeningen buitenland vid Rijksbelastingdienst (nedan kallad skatteinspektören) lade emellertid i arvsdeklarationen till värdet på samtliga fastigheter som Barbier innehade äganderätten (juridische eigendom) till. I samband därmed gjorde han inte något avdrag som motsvarade skyldigheten att överföra äganderätten.

13. Arvingarna överklagade skatteinspektörens beslut till Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, och yrkade att skatten skulle nedsättas till noll på den grunden att skatteinspektören hade vägrat avdrag motsvarande traditionsskyldigheten. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har ställt följande fem tolkningsfrågor till domstolen:

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

2) Utgör gemenskapsrätten hinder för att en medlemsstat (den stat där objektet befinner sig) vid arv av en fastighet i denna stat tar ut skatt på fastighetens värde och medger avdrag för värdet på skyldigheten att överföra äganderätten till denna fastighet om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i den stat där objektet befinner sig, men inte tar ut nämnda skatt om vederbörande hade sitt hemvist i en annan medlemsstat (hemviststaten)?

3) Har frågan huruvida arvlåtaren vid tiden för förvärvet av denna fastighet inte längre hade hemvist i den stat där objektet befinner sig någon betydelse för hur den andra frågan skall besvaras?

4) Har fördelningen av arvlåtarens kapital mellan den stat där objektet befinner sig, den stat där arvlåtaren hade sitt hemvist och eventuellt andra stater någon betydelse för hur den andra frågan skall besvaras?

5) Om svaret på ovanstående fråga besvaras jakande, i vilken stat skall kapitalet anses investerat i fråga om en fordran på ett inlåningskonto mot ett privat bolag av den typ som avses i förevarande fall?"

III — Bedömning

dess från Belgien köpt fastigheter belägna i Nederländerna.

A — Den första frågan

14. Den hänskjutande domstolen konstaterar att den ställs inför flera olika frågor som rör gemenskapsrätten. Om det antas att frågan om huruvida det föreligger en gränsöverskridande ekonomisk verksamhet eller inte har ytterligare betydelse uppstår, mot bakgrund av att man antagit direktivet om rätt till bosättning⁶ och bestämmelser i Maastrichtfördraget om europeiskt medborgarskap, frågan om vilken av de grundläggande friheterna som berörs i detta fall.

15. I det avseendet kan man, enligt den hänskjutande domstolen, inte påstå att den fria rörligheten för personer skulle vara i fråga, eftersom varken arvlåtaren eller hans arvingar hindrats i sina personliga val av hemvist eller etablering. De hade nämligen redan hemvist i Belgien när arvlåtaren köpte den första av fastigheterna.

16. *Gerechthof* anser däremot att det rör sig om gränsöverskridande rörlighet av kapital sedan 1970, den tidpunkt då arvlåtaren flyttade från Nederländerna till Belgien. I själva verket har denne alltsedan

17. Den nederländska regeringen anser emellertid att den första frågan saknar relevans. Den påminner i det avseendet om att artikel 18 EG inte är tillämplig av tidsmässiga skäl och att direktiv 90/364 bland annat har till syfte att harmonisera nationella bestämmelser angående rätten för medlemsstaternas medborgare att bo i en annan medlemsstat än sin egen. I förevarande fall har emellertid bestämmelserna i SW 1956 som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inget samband med villkoren för tillträde till och bosättning i en annan medlemsstat och har inte på något sätt begränsat eller hindrat familjen Barbiers rätt att etablera sig utanför Nederländerna.

18. Vad sedan gäller bestämmelserna om fri rörlighet för kapital, så anser regeringen att inte heller de är tillämpliga. Det föreligger inte någon gränsöverskridande ekonomisk aktivitet som hindras av nederländsk skattelag i detta fall. Köpet av fastigheter i Nederländerna som gjorts av arvlåtaren med hemvist i Belgien har inte varit föremål för något som helst hinder och samma sak gäller för upplåtelsen av nyttjanderätten, i samband med vilken arvlåtaren behandlats på samma sätt som en person med hemvist i Nederländerna.

19. Förvärvet av fastigheter genom arv utgör däremot, enligt den nederländska regeringen, inte ekonomisk verksamhet. Samma sak gäller för investeringen i enbart äganderätt, utan att vederbörande samti-

6 — Det förutsätts att den hänskjutande domstolen avser rådets direktiv 90/364/EEG av den 28 juni 1990 om rätt till bosättning, EGT L 180, s. 26.

dig har nyttjanderätt. I detta avseende har den nederländska regeringen understrukit att arvlåtaren valt att vidta de ovan beskrivna åtgärderna av skattemässiga skäl. Att åberopa det skydd som fördraget ger är således inte nödvändigt.

vilket regeringen i fråga påminner om, finns det anledning att bedöma situationen utifrån den gemenskapsrätt som var i kraft vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i fallet. Maastrichtfördraget hade emellertid inte trätt i kraft då Barbier avled.

20. Sökandena i målet vid den nationella domstolen har i stället gjort gällande att såväl den fria rörligheten för personer som den för kapital påverkas i fallet. I detta avseende hänvisar de särskilt till domarna i målen Baars⁷ och Verkooijen.⁸ Enligt dem har domstolen i det ovannämnda målet Baars underförstått ansett att det inte existerar något villkor om att gränsöverskridande ekonomisk verksamhet eller att en sådan verksamhet föreligger så snart som det, i likhet med detta fall, rör sig om gränsöverskridande placeringar i fastigheter via ett bolag, placeringar som genererar gränsöverskridande ränteinkomster (i sak jämförbara med de gränsöverskridande utdelningarna i det ovannämnda målet Verkooijen).

21. Vad skall man anse om dessa olika argument?

22. Jag delar den nederländska regeringens bedömning att artikel 18 EG inte är tillämplig av tidsmässiga skäl. I själva verket,

23. Vad sedan gäller direktiv 90/364, anser jag att även det saknar relevans även om det är av andra skäl än dem som den nederländska regeringen framfört. Detta direktiv, som grundas på artikel 235 i EG-fördraget, ålägger i själva verket medlemsstaterna att på vissa villkor bevilja andra medlemsstaters medborgare rätt till bosättning då de inte åtnjuter denna rätt "enligt andra bestämmelser i gemenskapsrätten". Detta sistnämnda uttryck syftar huvudsakligen på bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare och etableringsfrihet.

24. Man kan inte utesluta att Barbiers rätt till bosättning i realiteten grundade sig på detta direktiv och att detsamma gäller hans arvingar, men såvitt framgår har deras rätt till bosättning i Belgien aldrig ifrågasatts.

25. Det problem som aktualiseras i förevarande mål är ett annat. Frågan gäller huruvida Barbiers arvingar utifrån fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital gentemot nederländska myndigheter kan kräva att inte

7 — Dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98 (REG 2000, s. I-2787).

8 — Dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98 (REG 2000, s. I-4071).

utsätts för en överlåtelseskatt som skiljer sig från den arvsskatt som skulle tas ut om arvlåtaren alltid hade haft sitt hemvist i Nederländerna.

andra enskilda befinner sig i vilka har rättigheter och friheter som är säkerställda genom fördraget”.⁹

26. Det är obestritt att den nederländska skatteförvaltningen, vad gäller arvsskatt och därmed jämförbara skatter, behandlar fastigheter belägna i Nederländerna olika beroende på om den avlidne vid tidpunkten för dödsfallet hade sitt hemvist i Nederländerna eller inte.

27. Härav följer att arvet efter Barbier påverkas av att han hade sitt hemvist i Belgien. Emellertid framgår det vidare av begäran om förhandsavgöranden att Barbier, efter det att han lämnat Nederländerna för Belgien, fortsatte sin verksamhet som direktör för ett bolag etablerat i Nederländerna. Däremot framgår det inte av begäran att han senare skulle ha upphört med det.

28. I detta fall är således domstolens rättspraxis tillämplig varav framgår att ”omfattningen av artikel 52 i fördraget [kan] inte tolkas på så sätt att en viss medlemsstats egna medborgare hindras från att åberopa gemenskapsrätten, då dessa på grund av sitt handlande, i förhållande till den stat där de är medborgare befinner sig i en situation som kan jämföras med den som samtliga

29. Dessutom finns det anledning att understryka att de omtvistade nederländska bestämmelserna kan påverka friheten för en ekonomisk aktör att etablera sig i en annan medlemsstat även om, vilket den hänskjutande domstolen och den nederländska regeringen har påpekat, bestämmelserna inte direkt påverkar rätten till tillträde eller bosättning i en annan medlemsstat. I själva verket kan en sådan aktör som äger fastigheter i Nederländerna, eller som avser att förvärva fastigheter där, komma att avstå från att utöva sin rätt till fri rörlighet eftersom han vad gäller sin kvarlåtenskap utsätts för en missgynnande skattebehandling.

30. Det är riktigt att effekterna för arvsskatten av att utöva fri rörlighet, definitionsmässigt, inte längre berör vederbörande direkt. Det är inte desto mindre så att dessa effekter, vilket kommissionen med rätta redogör för, riskerar att utgöra ett hinder för utövandet av ovan nämnda friheter. I det avseendet skall det understrykas att nämnda effekter ingår bland de överväganden som ovillkorligen skall göras av vederbörande i samband med beslutet att utnyttja denna fria rörlighet eller inte.

9 — Se i detta avseende dom av den 7 februari 1979 i mål 115/78, Knoors (REG 1979, s. 399; svensk specialutgåva, volym 4, s. 297), punkt 24, dom av den 3 oktober 1990 i mål C-61/89, Bouchoucha (REG 1990, s. I-3551), punkt 13, dom av den 31 mars 1993 i mål C-19/92, Kraus (REG 1993, s. I-1663; svensk specialutgåva, volym 14, s. 167), punkt 15, dom av den 23 februari 1994 i mål C-419/92, Scholz (REG 1994, s. I-505), och dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3122), punkt 32.

31. För övrigt gäller detta resonemang såväl för den fria rörligheten för personer som för kapital, vilken jag i likhet med kommissionen anser också aktualiseras i fallet.

32. Det är på goda grunder som kommissionen citerar ovan nämnda direktiv 88/361, som var tillämpligt vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet i den nationella domstolen och som genomför artikel 67 i fördraget om den fria rörligheten för kapital. Av direktivet följer att det är tillämpligt på utlänningars investeringar i fast egendom i landet. De fastighetsköp som Barbier gjort i Nederländerna från sitt hemvist i Belgien tillhör således, såsom beskrivs i begäran om förhandsavgörande, otvivelaktigt denna kategori.

33. I detta sammanhang finns det anledning att påpeka att denna kvalificering enbart är objektiv och på inget sätt förknippad med aktörens motiv för de ifrågavarande kapitalrörelserna. Det eventuella skattemotiv som den nederländska regeringen påstår föreligger är följaktligen inte av sådant slag att agerandet förlorar sin karaktär av kapitalrörelse i den mening som avses i gemenskapsrätten.

34. För övrigt kan man fråga sig om det inte finns en viss motsägelsefullhet i den nederländska regeringens argumentation då den, å ena sidan, påstår att transaktionerna som endast inbegriper äganderätten inte

motsvarar den ekonomiska verkligheten och, å andra sidan, påstår att beskattning av innehavaren av äganderätten i förevarande fall sker som om han hade nyttjanderätt.

35. Jag föreslår av ovan angivna skäl att domstolen skall besvara den första frågan på följande sätt:

- Artikel 1 i direktiv 88/361 skall tolkas så att den avser den frihet som bestämmelsen föreskriver under de omständigheter som föreligger i målet i den nationella domstolen och som rör arvet efter en person med hemvist i en annan medlemsstat än Nederländerna och som har förvärvat en fastighet belägen i Nederländerna.
- Artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget skall tolkas så att de avser den frihet som bestämmelserna föreskriver under sådana omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen och som rör arvet efter en person som haft sitt hemvist i Nederländerna och som flyttat sitt hemvist till en annan medlemsstat samtidigt som han fortsatt sin yrkesverksamhet i Nederländerna och som därefter har förvärvat en fastighet belägen i Nederländerna.

B — *Den andra frågan*

36. Den hänskjutande domstolen vill genom denna fråga utröna om gemenskapsrätten utgör hinder för att arvet efter en arvlåtare som inte hade hemvist inom landet beskattas annorlunda än arvet efter en arvlåtare med hemvist inom landet.

37. Den nederländska regeringen bestrider inte att det förekommer en särbehandling som grundas enbart på hemvistkriteriet. Den medger att det i de fall då arvlåtaren hade sitt hemvist i Nederländerna är möjligt att göra avdrag för skyldigheten att överföra äganderätten, medan så inte är fallet då arvlåtaren hade hemvist i en annan medlemsstat.

38. Den nederländska regeringen påstår dock bestämt att det i förevarande fall inte är fråga om olika behandling av identiska situationer. Enligt regeringen är inte situationen med en arvlåtare med hemvist i Nederländerna jämförbar med den där arvlåtaren hade hemvist i en annan medlemsstat.

39. Det finns härvid anledning att tillämpa den allmänna principen i internationell skatterätt om fördelning av beskattningsbehörigheten mellan stater, enligt vilken de skyldigheter som är hänförliga till själva egendomen omfattas av behörigheten för den stat där egendomen är belägen och de personliga skyldigheterna, såsom den i målet omtvistade skyldigheten att överföra

äganderätten, skall beaktas av hemviststaten.

40. Mot bakgrund av denna princip är situationen för en arvlåtare med hemvist i Nederländerna olik situationen för en arvlåtare med hemvist i en annan medlemsstat. I det första fallet är samtliga tillgångar, inklusive de personliga skyldigheterna, hänförliga till Nederländerna i egenskap av den stat där egendomen är belägen och den stat där vederbörande har sitt hemvist.

41. I det andra fallet är det däremot endast de skyldigheter som är hänförliga till själva egendomen som skall beaktas av Nederländerna, den stat där egendomen befinner sig, medan de personliga skyldigheterna är hänförliga till hemviststatens beskattningsbehörighet, som antagligen är en annan än Nederländernas.

42. Det skall påpekas att den hänskjutande domstolen bestrider att det finns en sådan princip om fördelning av beskattningsbehörigheten.

43. Det finns vidare anledning att understryka att den nationella rättens klassificering, som exempelvis den åtskillnad som görs mellan skyldigheter som är hänförliga till själva egendomen och personliga skyldigheter, eller i ännu högre grad de principer inom den internationella skatterätten som åberopas, inte är av sådant slag att de motiverar att gemenskapsrätten åsidosätts.

44. Det är riktigt att, i teorin, arvingen till en arvlåtare som missgynnas av den nederländska lagstiftningen skulle kunna tillerkännas en "kompensationsförmån" med stöd av lagstiftningen i sin hemviststat, naturligtvis under förutsättning att den staten tillämpar samma kriterier för beskattningsbehörighet som Nederländerna.

45. Det är dock nödvändigt att påpeka att den nederländska lagstiftningen inte tar någon hänsyn till hemviststatens behandling. För det fall att den staten inte tar hänsyn till hela omfattningen av de ifrågasvarande personliga skyldigheterna och att det således inte förekommer någon "kompensationsförmån" av detta slag, är arvingen till en arvlåtare med hemvist i den staten i samma situation som arvingen till en arvlåtare med hemvist i Nederländerna, som inte heller kan få myndigheterna i en annan medlemsstat att beakta hans personliga skyldigheter. Det saknas således skäl att i ett sådant fall behandla den arvingen annorlunda än arvingen till en arvlåtare med hemvist i Nederländerna.

46. Till skillnad från vad den nederländska regeringen gör gällande kan det således förekomma att identiska situationer behandlas olika. Den nederländska lagstiftningen förutsätter att det finns en möjlighet för den skattskyldige att göra ett avdrag i en annan medlemsstat trots att det inte finns någon som helst visshet om att så är fallet och trots att man inte ger den skattskyldige rätt att bevisa att en sådan möjlighet saknas. Detta är desto allvarigare eftersom

vi noterat att det, såsom den nationella domstolen påpekat, föreligger tvivel om huruvida principen om fördelning av beskattningsbehörigheten som tillämpas av de nederländska myndigheterna är av universell karaktär.

47. Mot den nationella lagstiftningen i fråga kan således samma kritik riktas som den som domstolen uttryckte gentemot den tyska lagstiftningen i domen i målet Schumacker,¹⁰ det vill säga att utesluta skattemyndighetens möjlighet att, när det gäller skatten i fråga, beakta samtliga den skattskyldiges personliga omständigheter, till skillnad från den tyska lagstiftning som är i fråga i domen i målet Gschwind,¹¹ som också åberopas av den nederländska regeringen.

48. Ett andra argument talar ännu starkare emot den nederländska regeringens ståndpunkt.

49. Det finns anledning att understryka att det kriterium för differentiering som Nederländerna vidmakthåller helt saknar samband med den verkliga förmögenhetssituationen och innebär att likartade ekonomiska situationer behandlas på helt olika sätt.

10 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93 (REG 1995, s. I-225).

11 — Dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97 (REG 1999, s. I-5451).

50. I fall som det förevarande möjliggör nederländsk rätt för arvingarna till en arvlätare med hemvist inom landet att beskattas på ett sätt som överensstämmer med den verkliga förmögenhetssituationen, det vill säga att egendom som är belastad med en skyldighet att överföra äganderätten undantas från den egendom som utgör underlag för beräkning av arvsskatt. Där emot blir arvingarna till en arvlätare med hemvist utom landet och som befinner sig i exakt samma förmögenhetssituation vad gäller egendomen i fråga, beskattade som om egendomen fullt ut hade förblivit arvlätarens.

51. När man ställs inför dessa identiska förmögenhetssituationer saknar det betydelse om den skyldighet som avdraget gäller anses hänförlig till egendomen eller den person den åvilar. Det som faktiskt räknas är att identiska förmögenhetssituationer, det vill säga förekomsten av tillgångar belastade med en skyldighet att överföra äganderätten, behandlas på samma sätt i stället för att låta behandlingen av dem enbart bero på platsen för arvlätarens hemvist.

52. Detta gäller så mycket mer när, som i det aktuella fallet, den ifrågavarande personliga skyldigheten, det vill säga skyldigheten att överföra nyttjanderätten till den beskattade egendomen, är mycket nära förbunden med egendomen i fråga och har en avgörande betydelse för det värde den representerar för arvingarna. Detta samband är lika nära som då det finns en skyldighet som är hänförlig till egendomen och det finns således knappast några tving-

ande skäl för att vägra avdrag för personliga skyldigheter när avdrag för skyldigheter som är hänförliga till egendomen godtas.

53. Jag konstaterar dessutom att den nederländska regeringens ståndpunkt, i motsats till vad denna regering gör gällande, knappast finner stöd i rättspraxis.

54. Den framhåller i detta hänseende att det framgår av domen i målet Gilly¹² att en medlemsstat har rätt att definiera de kriterier för beskattning som den tillämpar och att den, för det ändamålet, kan utgå från den modell som utarbetats av OECD. Den kan även ta hänsyn till den plats där en fastighet är belägen.

55. Domstolen har dock alltid betonat¹³ att vid utövandet av beskattningsbehörigheten kan medlemsstaterna inte underlåta att iakttä sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten.

56. Den nederländska regeringen åberopar även den rättspraxis¹⁴ av vilken framgår att situationen för skattskyldiga med hemvist inom landet som regel inte är jämförbar med den för skattskyldiga med hemvist utomlands. Det är dock nödvändigt att understryka att detta övervägande inte har

12 — Dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96 (REG 1998, s. I-2793).

13 — Exempelvis dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain (REG 1999, s. I-6161), punkt 58.

14 — Se domen i det ovannämnda målet Schumacker.

hindrat domstolen från att, i ett stort antal fall, fastslå att såväl personer med hemvist inom som utom landet befann sig i jämförbara situationer enligt de ifrågavarande nationella reglerna.

57. Det framgår särskilt av fast rättspraxis¹⁵ att när en medlemsstat jämställer personer med hemvist inom landet med personer med hemvist utom landet i ett visst skattehänseende, åligger det den att göra så även beträffande avdrag som är hänförliga till samma beskattning.

58. Genom att behandla dem på exakt samma sätt i skattehänseende har lagstiftaren i den medlemsstaten medgivit att det, med avseende på sättet och villkoren för beskattningen, inte finns någon objektiv skillnad mellan personer med hemvist inom respektive utom landet som är av sådant slag att en särbehandling är berättigad.

59. I detta hänseende medger den nederländska regeringen att med stöd av territorialitetsprincipen arvsbeskattas de globala tillgångarna efter en person med hemvist i Nederländerna, medan skyldigheten för arvingarna efter en person med hemvist i en annan medlemsstat att erlægga arvsskatt är begränsad till de tillgångar som finns i Nederländerna.

15 — Se dom i det ovannämnda målet Saint-Gobain, och dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, kallad skattekredit vid aktieutdelning (REG 1986, s. 273).

60. När det gäller arvsskatt på fastigheter belägna i Nederländerna betraktar de nederländska myndigheterna personer med hemvist inom landet och personer med hemvist utom landet som beskattningsbara på samma grund. De kan således inte inom ramen för denna beskattning, vägra de senare avdrag som de beviljar de förra.

61. På denna punkt har den förevarande situationen en slående likhet med den i det ovannämnda målet Saint-Gobain, där den tyska regeringen åberopade att bolag i Tyskland beskattades på sina globala tillgångar medan bolag med säte i en annan medlemsstat enbart hade en skattskyldighet som var begränsad till tillgångarna som fanns i Tyskland. Detta förhållande hindrade inte domstolen från att göra bedömningen att de två kategorierna var i en jämförbar situation vad gäller den omtvistade beskattningen.

62. Det föreligger således en särbehandling beroende på hemvist, ett kriterium som kan missgynna medborgare från andra medlemsstater. Den nederländska regeringen har inte framfört några övertygande skäl för denna diskriminering.

63. Den nederländska regeringen betonar förvisso de ändringar i lagstiftningen som genomförts under år 2000, det vill säga sju år efter Barbiers frånfälle, enligt vilka en tvist som den i målet vid den nationella domstolen inte längre skulle kunna uppstå. Eftersom nämnda bestämmelser emellertid

inte är tillämpliga i tvisten vid den nationella domstolen och eftersom domstolen inte har att tolka den saknas det anledning att uttala sig i det hänseendet.

64. Den nederländska regeringen gör vidare gällande att kopplingen mellan den särbehandling som rör arvet och de ekonomiska transaktioner som utförts av arvlåtaren är så avlägsen att man inte kan påstå att det föreligger en inskränkning i den fria rörligheten för kapital. Faktum kvarstår dock att det är fråga om en missgynnande behandling som är grundad enbart på kriteriet hemvist och som får betydande konsekvenser.

65. Det framgår vidare av begäran om förhandsavgörande att skattemyndigheten, svarande i målet vid den nationella domstolen, har framfört andra argument i detta sammanhang, argument som kommissionen har analyserat.

66. Det har följaktligen framkommit att för det fall avdrag medges för värdet på skyldigheten att överföra äganderätten tas inte någon skatt ut, varken vid den ursprungliga överlåtelsen eller vid dödsfallet. Jag delar dock kommissionens ståndpunkt att det inte finns något samband mellan överlåtelseskatten och arvsskatten.

67. Samma problem vad gäller utebliven skattebetalning uppstår då en arvlåtare med hemvist i Nederländerna ägnat sig åt samma slags upplåtelser av nyttjanderätt som Barbier gjort utan att säkerhet i form av pantbrev ställts.

68. Argument är slutligen än mindre godtagbart eftersom arvingarna vid förhandlingen, utan att bli motsagda på denna punkt, gjorde gällande att skatt på överlåtelsen kan utkrävas vid den tidpunkt då äganderätten slutligen överförs.

69. Enligt den hänskjutande domstolen har skattemyndigheten, svarande i målet vid den nationella domstolen, vidare gjort gällande att det från kontrollsynpunkt är rimligt att enbart ta hänsyn till överlåtelsen av äganderätten och inte till tvingande avtal som föreskriver en skyldighet att överföra denna äganderätt.

70. Jag delar även här kommissionens ståndpunkt att det inte framgår på vilket sätt detta kontrollproblem förändras beroende på platsen för arvlåtarens hemvist. Om denna plats emellertid var i Nederländerna skulle de behöriga myndigheterna nöja sig med tvingande avtal.

71. Av vad som anförts följer att den omtvistade nationella lagstiftningen leder till en indirekt diskriminering som påminner om en diskriminering på grund av nationalitet och att det saknas tvingande skäl som motiverar det.

72. Åberopandet av artikel 73d (nu artikel 58 EG) kan inte heller anses utgöra något som helst stöd för den nederländska regeringens ståndpunkt. I själva verket var denna bestämmelse inte i kraft vid den tidpunkt som är relevant i målet, vilket den nederländska regeringen själv påpekar, och dessutom följer det uttryckligen av artikeln att den inte kan utgöra grund för en godtycklig diskriminering.¹⁶

73. Den hänskjutande domstolens andra fråga skall följaktligen besvaras så att fördraget utgör hinder för tillämpningen av den omtvistade nationella lagstiftningen.

C — Den tredje frågan

74. Med denna fråga önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det

har någon betydelse för svaret på den andra frågan att arvlåtaren vid tiden för förvärvet av den ifrågavarande fastigheten inte längre hade sitt hemvist i den stat där objektet är beläget.

75. Enligt den nederländska regeringen, som är ensam om att ha ingivit yttrande där denna fråga särskilt berörs, saknas det anledning att göra åtskillnad mellan dessa två situationer. Den omtvistade beskattningen rör inte förvärvet av själva fastigheten, utan arvet. Det är endast om arvlåtaren hade sitt hemvist utanför Nederländerna vid tiden för sitt frånfälle och om nyttjanderätten och äganderätten, vid den tidpunkten, splittrades som en särbehandling skulle kunna uppstå.

76. Jag anser att det följer klart av svaret på den andra frågan att detta inte påverkas av huruvida arvlåtaren hade sitt hemvist i den stat där objektet är beläget vid tidpunkten för förvärvet av den fastighet som skall beskattas. I själva verket är inte särbehandlingen beroende av detta förhållande, och jag delar i det avseendet den nederländska regeringens ståndpunkt, utan enbart av platsen för arvlåtarens hemvist vid tiden för hans frånfälle. Dessutom är frånvaron av skäl för särbehandlingen inte heller knuten till platsen för arvlåtarens hemvist vid tiden för köpet av fastigheten.

77. Resonemanget som utvecklats ovan i samband med den andra frågan och av vilket framgår att det är fråga om en

¹⁶ — Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Verkooyen.

särbehandling utan saklig grund, är giltigt oavsett platsen för arvlåtarens hemvist vid tiden för förvärvet av den ifrågakvarande fastigheten.

78. Även om fastställandet av platsen för arvlåtarens hemvist vid tiden för köpet av fastigheten inte har någon relevans vad gäller den hänskjutande domstolens andra fråga skall det emellertid påpekas att så inte riktigt är fallet när det gäller den första frågan.

79. Jag anser att det följer av mina synpunkter i den frågan att om den omtvistade beskattningen skulle avse en fastighet förvärvad av arvlåtaren vid den tid då han fortfarande hade sitt hemvist i Nederländerna, ett antagande som inte tycks vara aktuellt i förevarande fall eftersom begäran om förhandsavgörande endast hänvisar till egendom förvärvad efter det att Barbier flyttat, rör det sig inte i första hand om en åtgärd som påverkar den fria rörligheten för kapital eftersom förvärvet av egendomen i detta fall inte var förknippat med någon kapitalrörelse i den mening som avses i ovan nämnda direktiv 88/361. Det har inte heller gjorts gällande att det föreligger något hinder för att erhålla inkomster från nämnda egendom.

80. Det följer emellertid av mina synpunkter angående den första frågan att bestämmelserna om fri rörlighet för personer vid ett sådant antagande fortfarande skulle vara tillämpliga.

81. Av vad som anförts följer att den tredje frågan skall besvaras så, att frågan huruvida arvlåtaren vid tiden för förvärvet av denna fastighet inte längre hade sin hemvist i den stat där objektet är beläget saknar betydelse för svaret på den andra frågan.

D — Den fjärde frågan

82. Genom denna fråga önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida fördelningen av arvlåtarens kapital mellan den stat där arvlåtaren hade sitt hemvist, den stat där objektet är beläget och eventuellt andra medlemsstater har någon betydelse för hur den andra frågan skall besvaras.

83. Enligt den nederländska regeringen skall frågan besvaras jakande eftersom, i de fall då arvlåtarens tillgångar uteslutande eller nästan uteslutande finns i en annan stat än hemviststaten, skall den stat där objektet befinner sig vid beskattningen bland annat ta hänsyn till de personliga

skyldigheterna. Det är intressant att notera att det inte framgår av handlingarna i målet att ett sådant kriterium föreskrivs i den nationella lagstiftning som är tillämplig i målet i den nationella domstolen.

diskriminerande behandling av personer med hemvist i en annan medlemsstat, inte kan åberopa nödvändigheten av att kompensera en förmån som de åtnjuter i den andra staten.¹⁷

84. Under alla förhållanden så delar jag inte den nederländska regeringens bedömning. Den avgörande faktorn i förevarande fall är den överensstämmelse som skall finnas mellan skattskyldigheten och möjligheten till avdrag. Så snart fastigheter tillhörande personer med hemvist utom landet är beskattningsbara på samma sätt som de som tillhör personer med hemvist inom landet skall därmed förknippade avdrag, som vi har sett, även medges personer med hemvist utom landet på samma sätt som personer med hemvist inom landet.

87. Den fjärde frågan skall således besvaras nekande.

IV — Den femte frågan

85. Det finns således ingen som helst anledning att göra skillnad beroende på fördelningen av tillgångar som tillhör personer med hemvist utom landet genom att vägra vissa av dem avdrag trots att avdrag medges alla personer med hemvist inom landet.

88. Det framgår av fast rättspraxis att det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma nödvändigheten och relevansen av de frågor som den ställer till domstolen.¹⁸ Den femte frågan har endast ställts under förutsättning att den föregående frågan besvaras jakande.

89. Av vad som anförts ovan följer att denna förutsättning inte föreligger i förevarande fall. Det saknas således anledning att besvara denna fråga.

86. Det förhållandet att vissa personer med hemvist utom landet eventuellt kan komma i åtnjutande av avdrag i den stat där de har sitt hemvist ändrar inte något av det som anförts ovan. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att en stat, för att motivera en

17 — Dom av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehr (REG 1999, s. I-7447), punkt 44 med vidare hänvisningar.

18 — Se, exempelvis, dom av den 26 november 1998 i mål C-7/97, Bronner (REG 1998, s. I-7791), punkt 16.

V — Förslag till avgörande

90. Jag föreslår av ovan angivna skäl att domstolen skall lämna följande svar på frågorna från *Gerechthof te 's-Hertogenbosch*:

Den första frågan:

- Artikel 1 i rådets direktiv 88/361 av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget skall tolkas så att den avser den frihet som bestämmelsen föreskriver under de omständigheter som föreligger i målet i den nationella domstolen och som rör arvet efter en person som har hemvist i en annan medlemsstat än Nederländerna och som har förvärvat en fastighet belägen i Nederländerna.

- Artiklarna 48 och 52 i EEG-fördraget (därefter artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget och nu artiklarna 39 och 43 EG i ändrad lydelse) skall tolkas så att de avser den frihet som bestämmelserna föreskriver under omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen och som rör arvet efter en person som haft sitt hemvist i Nederländerna och som flyttat sitt hemvist till en annan medlemsstat samtidigt som han fortsatt sin yrkesverksamhet i Nederländerna och som därefter har förvärvat en fastighet belägen i Nederländerna.

Den andra frågan:

Gemenskapsrätten utgör hinder för att en medlemsstat (den stat där objektet är beläget) vid arv av en fastighet som är belägen i denna stat tar ut skatt på fastighetens värde och medger avdrag för värdet på skyldigheten att överföra

äganderätten till denna fastighet om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i den stat där objektet befinner sig, men inte tar ut nämnda skatt om vederbörande hade sitt hemvist i en annan medlemsstat (hemviststaten).

Den tredje frågan:

Frågan huruvida arvlåtaren vid tiden för förvärvet av denna fastighet inte längre hade sitt hemvist i den stat där objektet är beläget har inte någon betydelse för hur den andra frågan skall besvaras.

Den fjärde frågan:

Fördelningen av arvlåtarens kapital mellan den stat där objektet är beläget, den stat där arvlåtaren hade sitt hemvist och eventuellt andra stater har inte någon betydelse för hur den andra frågan skall besvaras.

Den femte frågan:

Det saknas anledning att besvara den femte frågan.