DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

11. december 2003 *

I sag C-364/01,

angående en anmodning, som Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederlandene) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Arvingerne efter H. Barbier

mod

Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikel 48 og 52 (EF-traktatens artikel 48 og 52, efter ændring nu artikel 39 EF og 43 EF), EØF-traktatens artikel 67 (EF-traktatens artikel 67, ophævet ved Amsterdam-traktaten) og EF-traktatens artikel 6 og 8 A (efter ændring nu

* Processprog: nederlandsk.

artikel 12 EF og 18 EF) samt bestemmelserne i Rådets direktiv 90/364/EØF af 28. juni 1990 om opholdsret (EFT L 180, s. 26) og i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5),

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af dommerne P. Jann, som fungerende formand for Femte Afdeling, D. A.O. Edward (refererende dommer) og A. La Pergola,

generaladvokat: J. Mischo
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— arvingerne efter H. Barbier ved belastingadviseur P. Kavelaars

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og H.M.H. Speyart, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 24. oktober 2002 er afgivet mundtlige indlæg af arvingerne efter H. Barbier ved P. Kavelaars, af den nederlandske regering ved C. Wissels, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved R. Lyal og H.M.H. Speyart,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 12. december 2002,

har

Dom

1 Ved kendelse af 5. september 2001, indgået til Domstolen den 24. september 2001, har Gerechtshof te 's-Hertogenbosch i medfør af artikel 234 EF forelagt fem præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikel 48 og 52 (EF-traktatens artikel 48 og 52, efter ændring nu artikel 39 EF og 43 EF), EØF-traktatens artikel 67 (EF-traktatens artikel 67, ophævet ved Amsterdam-traktaten) og EF-traktatens artikel 6 og 8 A (efter ændring nu artikel 12 EF og 18 EF) samt bestemmelserne i Rådets direktiv 90/364/EØF af 28. juni 1990 om opholdsret (EFT L 180, s. 26) og i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag anlagt af arvingerne efter H. Barbier mod Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (herefter »afgiftsmyndigheden«) til prøvelse af dennes afslag på, i forbindelse med værdiansættelsen af nogle faste ejendomme, som H. Barbier ejede i Nederlandene, at fradrage en leveringsforpligtelse vedrørende disse ejendomme med den begrundelse, at arveladeren på dødstidspunktet ikke havde bopæl på denne medlemsstats område.

Relevante retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Traktatens artikel 67, stk. 1, der var i kraft på tidspunktet for H. Barbiers død, bestemte:

»I det omfang, det er nødvendigt for fællesmarkedets tilfredsstillende funktion, afskaffer medlemsstaterne gradvis i løbet af overgangsperioden indbyrdes restriktioner for kapitalbevægelser, såfremt kapitalen tilhører personer, der er bosat eller har hjemsted i medlemsstaterne, ligesom de ophæver enhver forskelsbehandling, der støttes på parternes nationalitet eller bopæl eller på stedet for kapitalens anbringelse.«

4 Bestemmelsen blev gennemført ved flere direktiver, herunder direktiv 88/361, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Direktivets artikel 1, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

5 For så vidt det er relevant i denne sag, har bilag I til direktiv 88/361, der har overskriften »Nomenklatur for kapitalbevægelser omhandlet i artikel 1 i direktivet«, følgende ordlyd:

»I denne nomenklatur er kapitalbevægelserne klassificeret efter den økonomiske art af de tilgodehavender og forpligtelser i indenlandsk eller udenlandsk valuta, som de vedrører.

De kapitalbevægelser, der er opført i nærværende nomenklatur, omfatter:

— samtlige transaktioner, der er nødvendige for realiseringen af kapitalbevægelser: indgåelse og gennemførelse af transaktionen samt hermed forbundne overførsler. Transaktionerne gennemføres normalt mellem valutaindlændinge i de forskellige medlemsstater, men der kan være tale om, at visse kapitalbevægelser gennemføres af en og samme person for egen regning (f. eks. overførsler af tilgodehavender tilhørende emigranter),

— transaktioner gennemført af enhver fysisk eller juridisk person [...]

— adgang til enhver finansiel teknik, der er til rådighed på det marked, der benyttes ved transaktionens gennemførelse. For eksempel omfatter begrebet erhvervelse af værdipapirer og andre finansielle instrumenter ikke blot kontanthandel, men også enhver anden handelsteknik, der findes: terminsforretninger, optioner eller warrants, konvertering til andre papirer [...]

[...]

Denne nomenklatur er ikke udtømmende for så vidt angår begrebet kapitalbevægelser, og der er derfor indsat en rubrik XIII — F 'Andre kapitalbevægelser: Diverse kapitalbevægelser'. Den kan således ikke fortolkes på den måde, at den begrænser rækkevidden af princippet om en fuldstændig liberalisering af kapitalbevægelserne som fastsat i artikel 1 i direktivet.«

6 Nomenklaturen omfatter 13 forskellige kapitalbevægelseskategorier. Den anden kategori vedrører »Investeringer i fast ejendom«, der defineres således:

»A. valutaudlændinges investeringer i fast ejendom i indlandet

B. valutaindlændinges investeringer i fast ejendom i udlandet«.

7 Nomenklaturens 11. kategori, der har overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, omfatter bl.a. »[a]rv«.

8 Artikel 4 i direktiv 88/361 bestemmer:

»Bestemmelserne i dette direktiv er ikke til hinder for, at medlemsstaterne kan træffe foranstaltninger, der er tvingende nødvendige for at imødegå overtrædelser af deres love og forskrifter, især på skatteområdet eller inden for tilsynet med penge- og finansieringsinstitutter, og at de af administrative eller statistiske hensyn kan fastlægge procedurer for anmeldelse af kapitalbevægelser.

Iværksættelsen af sådanne foranstaltninger og procedurer må ikke resultere i, at kapitalbevægelser, der foretages i overensstemmelse med fællesskabsretlige bestemmelser, forhindres.«

9 Artikel 1, stk. 1, første afsnit, i direktiv 90/364 bestemmer:

»Medlemsstaterne giver opholdsret til statsborgere fra en medlemsstat, som ikke har denne ret på grundlag af andre bestemmelser i fællesskabslovgivningen, samt til medlemmerne af deres familie, som defineret i stk. 2, når de selv og

medlemmerne af deres familie er omfattet af en sygeforsikringsordning, der dækker samtlige risici i værtsmedlemsstaten, og råder over tilstrækkelige midler til at undgå, at de under deres ophold falder værtsmedlemsstatens sociale system til byrde.«

Nationale bestemmelser

10 Efter nederlandsk ret opkræves der en afgift af al arv. I artikel 1, stk. 1, i Successiewet 1956 (lov af 1956 om afgift af arv og gave) af 28. juni 1956 (Stbl. 1956, s. 362, herefter »SW 1956«) sondres der mellem, om den afdøde person, hvis bo tages under skiftebehandling (herefter »arveladeren«), havde bopæl i Nederlandene eller i udlandet. Artiklen bestemmer:

»1. I henhold til denne lov opkræves følgende afgifter:

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

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

[...]«

11 Artikel 5, stk. 2, i SW 1956 foreskriver:

»2. Afgift af formueoverførsler opkræves af værdien af:

1. De indenlandske formuegoder, som er anført i artikel 13 i Wet op de vermogensbelasting (Stbl. 520), eventuelt efter fradrag af den i artiklen nævnte gæld.

[...]«

12 I artikel 13, stk. 1, første led, i Wet op de Vermogensbelasting 1964 (lov af 1964 om formueskat) af 16. december 1964 (Stbl. 1964, s. 513, herefter »Wet VB 1964«) defineres »indenlandske formuegoder« som »faste ejendomme beliggende i Nederlandene og rettigheder vedrørende sådanne faste ejendomme« (for så vidt som de ikke tilhører en nederlandsk virksomhed).

13 I henhold til artikel 13, stk. 2, litra b), i Wet VB 1964 kan der kun anerkendes fradrag af gæld, der er sikret ved pant i en fast ejendom, som er beliggende i Nederlandene, i det omfang renter og omkostninger vedrørende gælden kan tages i betragtning ved opgørelsen af den indenlandske bruttoindkomst som omhandlet i artikel 49 i Wet op de inkomstenbelasting 1964 (lov af 1964 om indkomstskat) af 16. december 1964 (Stbl. 1964, s. 519, herefter »Wet IB 1964«).

14 I henhold til artikel 49 i Wet IB 1964 består »den indenlandske bruttoindkomst« i denne bestemmelses forstand bl.a. af det samlede beløb af, hvad en person, der ikke har bopæl i Nederlandene, oppebærer som nettoindkomst af faste ejendomme, der er beliggende i denne medlemsstat.

15 Artikel 13 i Wet VB 1964, som fortolket af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) (dom af 5.12.1962, BNB 1963/23), indebærer, at en arvelader — såfremt han på dødstidspunktet, skønt han ikke havde bopæl i Nederlandene, stadig var indehaver af en fast ejendom, der var beliggende i denne medlemsstat, men forud for sin død ved en købekontrakt havde overdraget den økonomiske ejendomsret til den faste ejendom til en anden juridisk person — skulle medregne den faste ejendoms fulde værdi som et indenlandsk formuegode, med henblik på såvel opkrævning af formueskat som opkrævning af afgift af formueoverførsler, selv om den økonomiske ejendomsret til den faste ejendom tilhørte en anden.

16 Hoge Raad har i øvrigt udtalt, at når det af notaren udarbejdede pantedokument i strid med kravene i henhold til den nederlandske Burgerlijk Wetboek (den borgerlige lovbog) ikke er indført i de offentlige registre, er en sådan »panteret« ikke en »gæld, der er sikret ved pant«, med henblik på anvendelsen af artikel 13, stk. 2, litra b), i Wet VB 1964 (dom af 23.12.1992, BNB 1993/78).

17 I tilfælde af arv fra en person, der på dødstidspunktet ikke havde bopæl i Nederlandene, hører en leveringsforpligtelse vedrørende en fast ejendom, som er beliggende i denne medlemsstat, derfor ikke til de indenlandske gældsforpligtelser som omhandlet i artikel 13 i Wet VB 1964 og kan derfor ikke fratrækkes i det afgiftsgrundlag, der er omhandlet i artikel 5, stk. 2, i SW 1956. I tilfælde af arv fra en person, der havde bopæl i Nederlandene, kan en sådan forpligtelse derimod fradrages, idet arveafgiften beregnes af samtlige aktiver og passiver vedrørende arven.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 H. Barbier, der var nederlandsk statsborger og født i 1941, døde den 24. august 1993. Han efterlod sig som arvinger sin ægtefælle og sin eneste søn (herefter »arvingerne«).

19 I 1970 var H. Barbier flyttet fra Nederlandene for at slå sig ned i Belgien, hvorfra han vedblev at virke som direktør for et anpartsselskab, som havde hjemsted i Nederlandene og bl.a. drev tøjbutikker.

20 H. Barbier erhvervede i tiden fra 1970 til 1988, mens han havde bopæl i Belgien, et antal faste ejendomme i Nederlandene, og han havde fra disse ejendomme lejeindtægter, som i henhold til artikel 49, stk. 1, litra b), nr. 2, i Wet IB 1964 indgår i den skattepligtiges indenlandske bruttoindkomst. Der var pantesikret gæld i ejendommene.

21 Efter nederlandsk ret er det muligt at adskille den tinglige ret til en fast ejendom fra den såkaldte »økonomiske ejendomsret«. I 1988 foretog H. Barbier en række transaktioner, herunder overdragelse af den økonomiske ejendomsret til sine faste ejendomme til nederlandske anpartsselskaber, som han kontrollerede. Disse selskaber overtog pantegældsforpligtelserne over for realkreditinstituttet, mens H. Barbier formelt fortsat var pantsætter. H. Barbier var således tilsyneladende ubetinget forpligtet over for selskaberne til at levere den tinglige rettighed over de faste ejendomme og havde i mellemtiden fraskrevet sig alle tilhørende rettigheder vedrørende ejendommene.

22 Disse transaktioner gav H. Barbier visse skatte- og afgiftsmæssige fordele, herunder at han undgik at betale en tinglysningsafgift på 6%.

23 Efter H. Barbiers død lagde hans notar i anmeldelsen vedrørende afgiften af formueoverførslen værdien af visse andre faste ejendomme, som H. Barbier havde den fulde ejendomsret over, til grund efter fradrag af den pantegæld, der var blevet påtaget til erhvervelse af ejendommene.

24 Værdien af de faste ejendomme, som H. Barbier havde overdraget den økonomiske ejendomsret til, var ikke opført i notarens anmeldelse, men afgiftsmyndigheden lagde værdien af alle disse faste ejendomme til den anmeldte erhvervelse uden at give fradrag for forpligtelsen til at levere de tinglige rettigheder.

25 Arvingerne indgav en klage over afgiftsmyndighedens afgiftsansættelse med den begrundelse, at værdien af de faste ejendomme på grund af forpligtelsen til at levere de tinglige rettigheder skulle ansættes til nul. Afgiftsmyndigheden afviste imidlertid klagen og fastholdt afgiftsansættelsen. Arvingerne indbragte afgørelsen for Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, med den ene begrundelse, at den nationale lovgivning ikke var i overensstemmelse med fællesskabsretten.

26 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har derfor udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kræves der på nuværende tidspunkt stadig en grænseoverskridende økonomisk aktivitet som betingelse for adgangen til at påberåbe sig fællesskabsretten?

2) Er fællesskabsretten til hinder for, at en medlemsstat (beliggenhedsstaten) i forbindelse med, at en fast ejendom, der er beliggende i den pågældende stat,

erhverves ved arv, opkræver en afgift af den faste ejendoms værdi, hvorved beliggenhedsstaten tillader, at værdien af en leveringsforpligtelse vedrørende den faste ejendom fradrages, hvis arveladeren ved sin død havde bopæl i beliggenhedsstaten, men ikke, hvis han på dødstidspunktet havde bopæl i en anden medlemsstat (bopælsstaten)?

3) Skal spørgsmål 2 besvares anderledes, såfremt arveladeren på tidspunktet for erhvervelsen af den faste ejendom ikke længere havde bopæl i beliggenhedsstaten?

4) Har det betydning for svaret på spørgsmål 2, hvordan arveladerens kapital har været fordelt mellem beliggenhedsstaten, hans bopælsstat og eventuelle andre stater?

5) I bekræftende fald ønskes det oplyst, i hvilken stat en kapital, der er investeret i en mellemregningsfordring på et 'besloten vennootschap' (anpartsselskab), som omhandlet i [forelæggelseskendelsens] punkt 2.4, er investeret?«

De præjudicielle spørgsmål

27 Den nationale ret ønsker med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, om fællesskabsretten, navnlig traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for kapital og personer samt direktiv 88/361, er til hinder for en national lovgivning vedrørende beregningen af den afgift, der opkræves i forbindelse med erhvervelse ved arv af en fast ejendom, der er beliggende i den

pågældende medlemsstat, hvorefter der ved opgørelsen af værdien af den faste ejendom kan tages hensyn til en ubetinget forpligtelse, der påhvilede arveladeren, til at levere den tinglige rettighed til en anden person, der har den økonomiske ejendomsret til den faste ejendom, hvis arveladeren ved sin død havde bopæl i denne stat, hvorimod der ikke kan tages hensyn til forpligtelsen, hvis han ved sin død havde bopæl i en anden medlemsstat.

28 Den forelæggende ret ønsker i denne sammenhæng oplyst, om muligheden for at påberåbe sig de nævnte friheder forudsætter, at der foreligger en grænseoverskridende økonomisk virksomhed. Retten har herved henvist til traktatens artikel 8 A om unionsborgerskabet og til direktiv 90/364. Retten har ligeledes spurgt Domstolen, om det har nogen betydning, at arveladeren, der var statsborger i den medlemsstat, hvori ejendommen er beliggende, havde taget bopæl i, men ikke forlagt sin økonomiske aktivitet til en anden medlemsstat, før han erhvervede den pågældende ejendom, eller eventuelt om det har betydning, om formuen var fordelt mellem flere medlemsstater.

Indlæg for Domstolen

Fradraget for leveringsforpligtelsen afhængigt af stedet for arveladerens bopæl

29 Arvingerne har anført, at man i den nederlandske lovgivning — ved at skabe en situation, hvori visse formuegoder, der befinder sig i Nederlandene, og hvorpå der hviler en leveringsforpligtelse, afgiftsmæssigt behandles forskelligt, alt efter om arveladeren på dødstidspunktet havde bopæl i Nederlandene eller i udlandet — anvender en skjult form for forskelsbehandling på grundlag af nationalitet (dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, af 12.4.1994, sag C-1/93, Halliburton Services, Sml. I, s. 1137, og af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161).

30 Den nederlandske regering har ikke bestridt, at forholdet behandles forskelligt alene på grundlag af bopælen, idet den har erkendt, at det, hvis der er tale om en person, der ved sin død havde bopæl i Nederlandene, er muligt at fradrage leveringsforpligtelsen, hvorimod det ikke er muligt i tilfælde, hvor en person på dødstidspunktet havde bopæl i en anden medlemsstat.

31 Regeringen har imidlertid gjort gældende, at der ikke i den foreliggende sag er tale om en forskellig behandling af identiske tilfælde. Den har herved gjort gældende, at der skal skelnes mellem den situation, hvor arveladeren havde den fulde ejendomsret til en fast ejendom, og den i hovedsagen foreliggende situation, hvor han kun havde den juridiske ejendomsret til ejendommen. I sidstnævnte situation har indehaveren en forpligtelse til at levere den juridiske ejendomsret på et givet tidspunkt, hvilket efter den nederlandske regerings opfattelse er en personlig forpligtelse og ikke en tinglig forpligtelse, der er knyttet til de faste ejendomme.

32 Den nederlandske regering har under påberåbelse af denne sondring gjort gældende, at man bør anvende det almindelige princip i den internationale skatteret om fordelingen af beskatningskompetencen mellem staterne, hvorefter tinglige forpligtelser henhører under den stat, hvori godet befinder sig, hvorimod der i bopælsstaten skal tages hensyn til personlige forpligtelser som den i hovedsagen omtvistede leveringsforpligtelse.

33 I betragtning af dette princip er situationen for en arvelader, der har haft bopæl i Nederlandene, forskellig fra situationen for en arvelader, der har haft bopæl i en anden medlemsstat. I det første tilfælde er situationen for hele formuen, herunder personlige forpligtelser, knyttet til Nederlandene som den stat, hvori godet befinder sig, og som den pågældendes bopælsstat.

34 I det andet tilfælde er det derimod kun de tinglige forpligtelser, der skal tages hensyn til i Nederlandene, som den stat, hvori godet befinder sig, hvorimod personlige forpligtelser hører under bopælsstatens beskatningskompetence. Selv om den nederlandske regering har erkendt, at andre tinglige forpligtelser — der økonomisk er knyttet til den faste ejendom, herunder gæld forbundet med erhvervelse, ombygning, renovering eller vedligeholdelse af dette formuegode — i visse tilfælde tages i betragtning under anvendelse af dette princip, er personlige forpligtelser som den i hovedsagen omtvistede leveringsforpligtelse efter regeringens opfattelse ikke en tinglig forpligtelse og hører derfor i henhold til international skatteret under bopælsstaten.

35 Det følger desuden af både EF-traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a) [nu artikel 58, stk. 1, litra a), EF], og af Domstolens faste praksis (domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, af 14.9.1995, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, og af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43), at det kan være begrundet at sondre mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende.

36 Kommissionen har anført, at selv om direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, skal disse ikke desto mindre udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten (Verkooijen-dommen, præmis 32).

37 Kommissionen har hertil gjort gældende, at den i hovedsagen omtvistede ulige behandling ikke skyldes udøvelse af en beskatningskompetence, men det forhold, at der ikke tages hensyn til en forpligtelse, der hviler på arven. At der ikke tages hensyn til den økonomiske værdi af en fordring, forhøjer kunstigt afgiftsgrundlaget.

38 Til forskel fra, hvad der var tilfældet i Schumacker-sagen, findes der i hovedsagen ikke nogen objektiv forskel, der kan begrunde en sådan forskel i behandlingen af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende.

39 I modsætning til, hvad den nederlandske regering har anført, er det heller ikke ud fra et kontrolmæssigt synspunkt lovligt at tage hensyn til overdragelsen af den juridiske ejendomsret, men ikke til de bindende aftaler vedrørende denne ejendomsret. Kommissionen har anført, at regeringen kun tager hensyn til den bindende aftale, såfremt arveladeren havde bopæl i Nederlandene. Situationen for en ikke-hjemmehørende er ikke anderledes ud fra et kontrolsynspunkt.

Den frie bevægelighed for kapital

40 Arvingerne har gjort gældende, at der ikke stilles krav om udøvelse af en grænseoverskridende økonomisk aktivitet eller om, at en sådan aktivitet foreligger, idet der simpelthen er tale om grænseoverskridende investeringer i faste ejendomme via et selskab. De har herved henvist til Verkooijen-dommen.

41 Arvingerne har gjort gældende, at den i hovedsagen omtvistede forskellige behandling er uforenelig med den frie bevægelighed for kapital, idet en ikke-hjemmehørende person vil tøve med i Nederlandene at investere i køb af fast ejendom, fordi vedkommendes arvinger i så fald vil blive pålagt en større afgiftsbyrde, end hvis arveladeren ikke havde investeret i denne medlemsstat, eller hvis han havde investeret i denne medlemsstat, men på en anden måde.

42 Den nederlandske regering har derimod gjort gældende, at der ikke findes nogen grænseoverskridende økonomiske aktiviteter, der hindres af de nederlandske afgiftsbestemmelser. H. Barbiers køb af faste ejendomme i Nederlandene, mens han havde bopæl i Belgien, blev således på ingen måde hindret, og det samme gælder for overdragelsen af den økonomiske ejendomsret, idet han i forbindelse hermed blev behandlet på samme måde som en hjemmehørende i Nederlandene.

43 Erhvervelse af en fast ejendom ved arv er imidlertid ikke i sig selv en økonomisk aktivitet. Investering i rent juridiske goder uden besiddelse af den økonomiske ejendomsret til godet er heller ikke en økonomisk aktivitet. Den nederlandske regering har herved understreget, at H. Barbier foretog investeringen udelukkende af skatte- og afgiftshensyn.

44 Den nederlandske regering har under retsmødet anført, at det forhold, at den juridiske ejendomsret til en fast ejendom beholdes, hverken er en økonomisk aktivitet eller en investering. Den juridiske ejendomsret har ingen omsætningsværdi. I modsætning til det af arvingerne anførte foreligger der ikke en virkelig kapitaltransaktion.

45 Den nederlandske regering har desuden gjort gældende, at H. Barbier i hovedsagen erhvervede faste ejendomme i Nederlandene, skønt han allerede havde bopæl i Belgien, og at denne erhvervelse på ingen måde blev hindret. H. Barbier blev heller ikke udsat for hindringer for at beholde den juridiske ejendomsret til sine faste ejendomme eller for at overdrage den økonomiske ejendomsret til ejendommene.

46 Den nederlandske regering har desuden — idet den har gjort gældende, at salget af den økonomiske ejendomsret til de faste ejendomme næsten udelukkende var begrundet i ønsket om at undgå eller udskyde tinglysningsafgifter — anført, at der ikke foreligger faktiske økonomiske aktiviteter, og at der derfor ikke er behov for

nogen beskyttelse i medfør af traktaten. Subsidiært har den anført, at selv hvis en sådan transaktion måtte anses for at være en faktisk økonomisk aktivitet, ville forbindelsen mellem beslutningen om at gennemføre en så kompliceret konstruktion bl.a. med henblik på at undgå tinglysningsafgifter og det forhold, at det efterfølgende ville være umuligt at fradrage den personlige leveringsforpligtelse, være så fjern, at det ikke kan hævdes, at forholdet vil kunne hindre den frie bevægelighed for kapital.

47 Kommissionen har indledningsvis gjort gældende, at medlemsstaterne ved artikel 1, stk. 1, i direktiv 88/361, hvis direkte virkning er ubestridt, pålægger en forpligtelse til at ophæve alle restriktioner for kapitalbevægelser.

48 Arven efter H. Barbier berøres desuden af det forhold, at han på dødstidspunktet ejede faste ejendomme i Nederlandene, uden at han havde bopæl der. Hertil har Kommissionen anført, at H. Barbier havde erhvervet ejendommene, efter at han havde forladt Nederlandene, og at han derfor objektivt befandt sig i den samme situation som enhver anden person, der, som hjemmehørende i en anden medlemsstat, ønsker at erhverve en fast ejendom i Nederlandene. Den frie bevægelighed for kapital, der er omhandlet i artikel 1 i direktiv 88/361, er derfor også genstanden for tvisten i hovedsagen. Enhver investering i et andet land er i sig selv en grænseoverskridende økonomisk aktivitet.

Den frie bevægelighed for personer

49 Arvingerne har gjort gældende, at de i hovedsagen omtvistede nederlandske bestemmelser også er uforenelige med traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for personer, idet den nederlandske retsorden hindrer personer, som er bosiddende i Nederlandene og befinder sig i en situation som H. Barbiers, i at fraflytte landet. I tilfælde af fraflytning indebærer bestemmelserne således en

større afgiftsbyrde ved disse personers død, end hvis de var vedblevet at have bopæl i medlemsstaten, eller også skal de inden deres død opfylde leveringsforpligtelsen.

50 Den nederlandske regering har anført, at hovedsagen ikke vedrører de arveretlige konsekvenser af udøvelsen af retten til fri bevægelighed for personer, som omhandlet i traktaten. H. Barbier var, før han flyttede, direktør for en nederlandsk virksomhed. Efter at han flyttede, vedblev han blot at udøve denne erhvervsmæssige virksomhed. Regeringen har under henvisning til dom af 26. januar 1993 (sag C-112/91, Werner, Sml. I, s. 429) gjort gældende, at H. Barbier derfor blot har flyttet sin bopæl, hvilket ikke er en økonomisk aktivitet.

51 Regeringen har herved for det første anført, at kun de bestemmelser, der var i kraft på tidspunktet for H. Barbiers død, der indtraf den 24. august 1993, kan være af betydning ved afgørelsen af tvisten i hovedsagen. Da bestemmelsen i traktatens artikel 8 A først trådte i kraft den 1. november 1993, skal der derfor ikke tages hensyn til den i denne sag.

52 For det andet har direktiv 90/364 navnlig til formål at harmonisere de nationale bestemmelser om opholdsret for medlemsstaternes statsborgere i en anden medlemsstat end den, hvori de har bopæl, for at sikre den frie bevægelighed for personer. Bestemmelserne i SW 1956 har imidlertid ingen forbindelse med betingelserne for adgang til og ophold på en anden medlemsstats område. Den nederlandske lovgivning har hverken hindret eller indskrænket familien Barbiers ret til at opholde sig på belgisk område.

53 Kommissionen har behandlet spørgsmålet ved indledningsvis at anføre, at eventuelle arveafgiftsmæssige konsekvenser af at udøve en i traktaten fastsat ret til fri bevægelighed hører under de overvejelser, som enhver person skal tage

hensyn til på det tidspunkt, hvor han beslutter, om han vil eller ikke vil gøre brug af den frie bevægelighed. Selv om disse arveafgiftsmæssige konsekvenser således pr. definition ikke længere direkte vedrører den pågældende, kan de ikke desto mindre udgøre en hindring for udøvelsen af den frie bevægelighed.

54 Kommissionen har således anført, at det i forelæggelseskendelsen ikke er anført, om H. Barbier, efter at han var flyttet fra Nederlandene til Belgien, ophørte med at udøve den økonomiske aktivitet, som han udøvede forud herfor.

55 Kommissionen har anført, at arven efter H. Barbier under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder berørtes af det forhold, at han havde gjort brug af retten til at tage bopæl, som arbejdstager eller selvstændig, i en anden medlemsstat. Det er herved uden betydning, at den i hovedsagen omtvistede afgiftsforanstaltning er truffet af oprindelsesstaten (jf. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 21, og af 21.9.1999, sag C-378/97, Wijsenbeek, Sml. I, s. 6207, præmis 21).

Domstolens besvarelse

56 Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning hører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten (jf. Schumacker-dommen, præmis 21, dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, samt Gschwind-dommen, præmis 20, og Verkooijen-dommen, præmis 32).

57 Desuden bemærkes, at der ved direktiv 88/361 er gennemført en fuldstændig liberalisering af kapitalbevægelser, og at medlemsstaterne med henblik herpå, i

artikel 1, stk. 1, er pålagt en forpligtelse til at ophæve alle restriktioner for kapitalbevægelser (Verkooijen-dommen, præmis 33). Den direkte virkning af denne bestemmelse er blevet anerkendt af Domstolen i dom af 23. februar 1995 (forenede sager C-358/93 og C-416/93, Bordessa m.fl., Sml. I, s. 361, præmis 33).

58 Imidlertid udgør investeringer i fast ejendom som dem, H. Barbier fra Belgien gennemførte på nederlandsk område, helt åbenbart »kapitalbevægelser« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 1, stk. 1, i direktiv 88/361, hvilket også gælder det forhold, at en person, der er enkejer, overdrager fast ejendom til et selskab, hvori han ejer alle anparterne, samt overførsel ved arv af disse ejendomme.

59 Adgangen til at opnå de rettigheder, der gives i direktivet, er ikke betinget af, at der foreligger andre grænseoverskridende forhold. Den omstændighed, at en national bestemmelse hindrer kapitalbevægelserne for en investor, der er statsborger i en medlemsstat, på grundlag af hans bopæl, er i sig selv tilstrækkelig til, at artikel 1, stk. 1, i direktiv 88/361 finder anvendelse.

60 Hverken det forhold, at H. Barbier havde flyttet sin bopæl til en anden medlemsstat, før han erhvervede de omhandlede ejendomme, eller den eventuelle fordeling af hans formue mellem to medlemsstater er derfor af betydning for anvendelsen af denne bestemmelse.

61 Det forhold, at den i hovedsagen omtvistede afgiftsforanstaltning er truffet af den pågældendes oprindelsesstat, er ligeledes uden betydning (jf. i denne retning dom af 7.2.1979, sag 115/78, Knoors, Sml. s. 399, præmis 24, af 3.10.1990, sag C-61/89, Bouchoucha, Sml. I, s. 3551, præmis 13, af 31.3.1993, sag C-19/92, Kraus, Sml. I, s. 1663, præmis 15, af 23.2.1994, sag C-419/92, Scholz, Sml. I, s. 505, præmis 8 og 9, og af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 32).

62 Med hensyn til, om der består en »restriktion« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 1 i direktiv 88/361, kan nationale bestemmelser som de i hovedsagen omtvistede, der fastsætter værdien af en fast ejendom med henblik på beregningen af den afgift, der skal opkræves i tilfælde af erhvervelse ved arv, afholde en person, der har bopæl i en anden medlemsstat, fra at købe faste ejendomme, der er beliggende i den pågældende medlemsstat, og fra at overdrage den økonomiske ejendomsret til sådanne faste ejendomme til en anden person. Bestemmelserne formindsker desuden værdien af arven efter en person, som har bopæl i en anden medlemsstat end den, hvori ejendommene er beliggende, og som befinder sig i en tilsvarende situation som H. Barbier.

63 De i hovedsagen omtvistede nationale bestemmelser hindrer derfor kapitalbevægelserne.

64 Den nederlandske regering har imidlertid — uden herved at tage hensyn til direktiv 88/361 — påberåbt sig en række betragtninger til støtte for, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende afgiftspligtige kan behandles forskelligt.

65 Regeringen har for det første gjort gældende, at det i den foreliggende sag ikke drejer sig om forskellig behandling af sammenlignelige tilfælde, idet der skal tages hensyn til princippet i den internationale skatteret om, at tinglige forpligtelser henhører under den stat, hvori godet befinder sig, hvorimod der i bopælsstaten skal tages hensyn til personlige forpligtelser som den i hovedsagen omtvistede leveringsforpligtelse.

66 Den forelæggende ret har med hensyn hertil redegjort for en tilsvarende argumentation, der er fremført af afgiftsmyndigheden, hvorefter det følger af den almindeligt anerkendte fordeling af kompetence til opkrævning af skatter og afgifter i forholdet mellem stater, at sondringen på grundlag af bopælssted opvejes af, at kompetencen er begrænset i forbindelse med en arvelader, der ikke havde

bopæl i den pågældende medlemsstat. Den forelæggende ret mener imidlertid ikke, at der findes et sådant fordelingsprincip. Der er således mellem medlemsstaterne for store forskelle i retssystemerne og i opfattelserne vedrørende afgifter på tinglige rettigheder. Virkningerne af de forskelligartede regler kan kun reguleres ved bilateral overenskomst. Der findes imidlertid ingen overenskomst mellem Kongeriget Nederlandene og Kongeriget Belgien til undgåelse af dobbelt opkrævning af arveafgift.

67 De retlige vanskeligheder, som den forelæggende ret har henvist til, kan illustreres ved den af H. Barbier benyttede mulighed efter nederlandsk ret for at adskille den tinglige rettighed over en fast ejendom fra den såkaldte »økonomiske« ejendomsret. Denne sondring er ukendt i andre retssystemer. Såfremt arvelovgivningen i den stat, hvori arveladeren havde bopæl, ikke anerkender denne mulighed, kan kun en bilateral overenskomst sikre, at der i denne stat, ved fradrag i den personlige formue, tages hensyn til skyldnerens forpligtelse til at levere den tinglige rettighed, og at denne ret i givet fald ansættes til samme værdi som i Nederlandene.

68 Ifølge de oplysninger, som Domstolen har fået forelagt under retsmødet, foretages opgørelsen af formuens størrelse for en person, der på dødstidspunktet havde bopæl i Nederlandene, under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, ikke i alle tilfælde efter en streng sondring mellem tinglige rettigheder og fordringsrettigheder, idet der ganske simpelt tages hensyn til leveringsforpligtelsen som et fradrag, således at værdien af den tinglige rettighed, der på dødstidspunktet tilhører personens formue, ansættes til nul.

69 Den nederlandske regering har for det andet til støtte for den forskellige behandling gjort gældende, at der i tilfælde af fradrag for værdien af leveringsforpligtelsen hverken i forbindelse med overdragelsen af den økonomiske ejendomsret i 1988 eller i 1993 ved arveerhvervelsen ville blive opkrævet nogen afgift (dvs. henholdsvis tinglysningsafgift eller afgift af formueoverførslen).

70 Tinglysningsafgiften og arveafgiften har, som Kommissionen har gjort gældende, ingen forbindelse med hinanden. Som generaladvokaten har anført i punkt 66 i forslaget til afgørelse, ville sådanne afgifter heller ikke være betalt i tilfælde af en arvelader, som havde bopæl i Nederlandene, og som havde foretaget de samme overdragelser af den økonomiske ejendomsret til de nævnte ejendomme, som dem H. Barbier foretog, uden tinglysning af panteretten. I øvrigt har arvingerne, uden at det på dette punkt er blevet bestridt, gjort gældende, at tinglysningsafgiften under alle omstændigheder vil forfalde på det tidspunkt, hvor den juridiske ejendomsret endeligt overdrages.

71 Med hensyn til den nederlandske regerings argument om, at arvingerne ikke bør nyde fællesskabsretlig beskyttelse, idet salget af den økonomiske ejendomsret til de nævnte faste ejendomme alene havde til formål at undgå eller at udskyde tinglysningsafgiften, findes det tilstrækkeligt at bemærke, 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.

72 Den nederlandske regering har også påberåbt sig bestemmelserne i traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), til støtte for sit argument om, at det i den foreliggende sag kan være berettiget at sondre mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende afgiftspligtige.

73 Hertil skal det — ud over det forhold, at traktatens artikel 73 D først er trådt i kraft efter H. Barbiers død — bemærkes, at artikel 73 D, stk. 3, bestemmer, at de nationale bestemmelser, der bl.a. er nævnt i stk. 1, ikke må udgøre en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital.

74 Den nederlandske regering har ikke påberåbt sig noget andet forhold, der kan godtgøre, at den i hovedsagen omtvistede lovgivning kan være omfattet af undtagelsesbestemmelserne til direktiv 88/361. Heraf følger, at direktivets artikel 1, stk. 1, er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omtvistede.

75 Det er derfor ufornødent at gennemgå de præjudicielle spørgsmål, for så vidt som de vedrører den frie bevægelighed for personer. Det er herved tilstrækkeligt at bemærke, at de arveafgiftsmæssige konsekvenser også er blandt de overvejelser, som en statsborger i en medlemsstat gyldigt kan tage hensyn til ved sin beslutning om at gøre eller ikke at gøre brug af den i traktaten fastsatte frie bevægelighed.

76 De forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at fællesskabsretten er til hinder for en national lovgivning vedrørende beregningen af den afgift, der opkræves i forbindelse med erhvervelse ved arv af en fast ejendom, der er beliggende i den pågældende medlemsstat, hvorefter der ved opgørelsen af værdien af den faste ejendom kan tages hensyn til en ubetinget forpligtelse, der påhvilede indehaveren af den tinglige rettighed, til at levere denne rettighed til en anden person, der har den økonomiske ejendomsret til den faste ejendom, hvis indehaveren af den tinglige rettighed ved sin død havde bopæl i denne stat, hvorimod der ikke kan tages hensyn til forpligtelsen, hvis han ved sin død havde bopæl i en anden medlemsstat.

Sagens omkostninger

77 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ved kendelse af 5. september 2001, for ret:

Fællesskabsretten er til hinder for en national lovgivning vedrørende beregningen af den afgift, der opkræves i forbindelse med erhvervelse ved arv af en fast ejendom, der er beliggende i den pågældende medlemsstat, hvorefter der ved opgørelsen af værdien af den faste ejendom kan tages hensyn til en ubetinget forpligtelse, der påhvilede indehaveren af den tinglige rettighed, til at levere denne rettighed til en anden person, der har den økonomiske ejendomsret til den faste ejendom, hvis indehaveren af den tinglige rettighed ved sin død havde bopæl i denne stat, hvorimod der ikke kan tages hensyn til forpligtelsen, hvis han ved sin død havde bopæl i en anden medlemsstat.

Jann Edward La Pergola

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 11. december 2003.

R. Grass V. Skouris

Justitssekretær Præsident

I - 15058