DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 11 september 2008 *

I mål C-11/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hof van Beroep te Gent (Belgien) genom beslut av den 11 januari 2007, som inkom till domstolen den 18 januari 2007, i målet

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

* Rättegångsspråk: nederländska.

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

mot

Belgische Staat,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (referent) och A. Arabadjiev,

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 december 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Hans Eckelkamp m.fl., genom B. Coopman och M. Van Daele, advocaten,

— Belgiens regering, genom L. Van den Broeck, i egenskap av ombud, biträdd av A. Haelterman, advocaat,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, A. Weimar och R. Troosters, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 13 mars 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 12 EG, 17 EG, 18 EG, 56 EG och 58 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan arvtagarna till en tysk medborgare, Reintges Hildegard Eckelkamp, som avlidit i Tyskland, och FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen (Förvaltningen för skatter, mervärdesskatt, registerföring och offentligägd mark), med anledning av nämnda förvaltnings vägran att, vid beräkningen av den övergångsskatt som skulle erläggas för en fastighet som fru Eckelkamp innehade i Belgien, medge avdrag för skulder hänförliga till denna fastighet på grund av att hon inte hade sitt hemvist i Belgien vid sitt frånfälle.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 1 i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget [vilken blev artikel 67 i EG-fördraget och senare upphävdes genom Amsterdamfördraget] (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), föreskrivs följande:

”1. I den mån annat inte föreskrivs i det följande skall medlemsstaterna avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna. För att underlätta tillämpning av detta direktiv skall kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1.

2. För överföringar relaterade till kapitalrörelser skall gälla samma valutakursbestämmelser som tillämpas för löpande betalningar.”

4 Bland de kapitalrörelser som räknas upp i bilaga 1 till direktiv 88/361 återfinns under rubrik XI, ”Personliga kapitalrörelser”, bland annat arv och testamentsförordnanden.

De nationella bestämmelserna

5 Vad gäller arvsskatten är det de olika regionerna i Belgien som är behöriga att bestämma skattesatsen, beskattningsunderlaget, undantag från skatteplikt och skattenedsättningar.

6 I artikel 1 i arvsskattelagen för Regionen Flandern (nedan kallad arvsskattelagen) föreskrivs följande:

”Härvid införs följande skatter:

1) en arvsskatt på värdet, efter avdrag för skulder, av den samlade kvarlåtenskapen efter en person med hemvist 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 hade sitt hemvist i Belgien.

En person ska anses ha haft hemvist i Belgien om denne vid tidpunkten för sitt frånfälle hade sin hemvist i Belgien eller hade sina tillgångar där.”

7 Enligt artikel 15 i arvsskattelagen ska arvsskatt betalas för all egendom som den avlidne eller den saknade ägde, oavsett var denna är belägen, med avdrag för skulder.

8 Artikel 18 i arvsskattelagen, som gäller personer som inte hade sitt hemvist i Belgien, har följande lydelse:

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

9 Enligt artikel 29 i arvsskattelagen måste en skuld fortfarande föreligga på dödsdagen för att räknas som en belastning. Detta kan styrkas med vilken form av bevisning som helst som tillåts för att styrka en handling som innebär att en kredit ges och en skuld uppkommer.

10 I artikel 40 i arvsskattelagen föreskrivs att den tidsfrist inom vilken arvsskattedeklarationen ska inges är fem månader från dödsdagen när arvlåtaren avled i Belgien och sex månader från dödsdagen när arvlåtaren avled i ett annat europeiskt land.

11 I artikel 41 i arvsskattelagen anges följande:

”Den tidsfrist inom vilken arvsskattedeklarationen ska inges kan förlängas av generaldirektören för registerföring och offentligägd mark.

En arvsskattedeklaration som inges inom den lagstadgade tidsfristen eller inom den av generaldirektören förlängda fristen får korrigeras, så länge den inte löpt ut,

förutsatt att de berörda parterna uttryckligen inte har avstått från den rätten i en förklaring som framförts i enlighet med gällande formföreskrifter.”

12 Artikel 48.1 i arvsskattelagen 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 ska dras av, med företrädesrätt, från den lösa egendomen och de tillgångar som anges i artikel 60a, såvida inte deklaranterna visar att en skuld uppkommit specifikt för att förvärva eller underhålla fast egendom.”

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

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 Sökandena i målet vid den nationella domstolen är arvtagare till fru Eckelkamp, som avled i Düsseldorf (Tyskland) den 30 december 2003.

15 Den 13 november 2002 undertecknade fru Eckelkamp en handling där hon medgav en skuld till en av sökandena i målet vid den nationella domstolen, Hans Eckelkamp. Genom handling upprättad av notarius publicus den 5 juni 2003 lämnade arvlåtaren en fullmakt till Hans Eckelkamp att upplåta panträtt i en fastighet i Knokke-Heist (Belgien) som säkerhet för denna skuld.

16 Den 29 juni 2004 ingav sökandena i målet vid den nationella domstolen en arvsskattedeklaration över dödsboet i Belgien inom den lagstadgade fristen på sex månader från dagen för fru Eckelkamps frånfälle. I denna upptogs nämnda egendom som en tillgång till ett värde av 200 000 euro, och under skulder angavs ”Inga”.

17 Det framgår av yttranden som lämnats av sökandena i målet vid den nationella domstolen och av den belgiska regeringens yttranden att det innan arvsskattedeklarationen upprättades hade förekommit mejlkorrespondens mellan den behöriga nationella skatteförvaltningen och en av dessa sökande, där skatteförvaltningen uppgav att enligt de relevanta bestämmelserna i den flamländska lagstiftningen utgår skatt för övergång av egendom till följd av dödsfall (nedan kallad övergångsskatt vid dödsfall) på all egendom som arvlåtaren innehar i Belgien och utan avdrag för några skulder. Eftersom fru Eckelkamp inte hade sitt hemvist i Belgien vid sitt frånfälle kunde hennes skuld inte beaktas vid beräkningen av övergångsskatten vid dödsfall.

18 Den i målet vid den nationella domstolen aktuella övergångsskatten vid dödsfall beräknades på grundval av arvsskattedeklarationen som ingavs den 29 juni 2004.

19 Efter det att sökandena vid den nationella domstolen hade betalat denna skatt, vilket enligt deras yttranden skedde ”med bibehållande av samtliga rättigheter”, väckte de den 31 december [2004] talan vid Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugge (underrätten i Brygge) i ett kontradiktoriskt förfarande och yrkade att den betalda skatten skulle bli föremål för en ny beräkning, och i synnerhet att även fru Eckelkamps skuld skulle beaktas vid denna beräkning.

20 Denna domstol avvisade de berörda sökandenas talan den 30 maj 2005, med motiveringen att den tidsfrist som föreskrivs i arvsskattelagen för att beakta nya omständigheter vid beräkningen av den förfallna arvsskatten eller övergångsskatten hade löpt ut vid tidpunkten för talans väckande.

21 Sökandena i målet vid den nationella domstolen överklagade detta beslut till den hänskjutande domstolen och gjorde gällande att bestämmelserna i arvsskattelagen

rörande beräkningen av övergångsskatten vid dödsfall strider mot gemenskapsrätten. Sökandena anser att dessa bestämmelser utgör en indirekt diskriminering på grund av nationalitet och ett hinder för den fria rörligheten för kapital.

22 Belgische Staat har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att den i arvsskattelagen fastställda fristen för att beakta nya omständigheter i beräkningsunderlaget för övergångsskatten hade löpt ut och hävdat att det under alla omständigheter inte var styrkt att den omtvistade skulden fortfarande existerade vid fru Eckelkamps frånfälle. Eftersom den berörda personen inte hade sitt hemvist i Belgien vid sitt frånfälle, kunde avdrag för skulder inte göras från det belopp som låg till grund för övergångsskatten. Artikel 58 EG utgör inte hinder för medlemsstaternas rätt att tillämpa relevanta bestämmelser i sin skattelagstiftning.

23 Enligt den hänskjutande domstolen framgår det klart av en handling som undertecknats den 13 november 2002 och en bestyrkt handling av den 5 juni 2003 att fru Eckelkamp hade en skuld på 220 000 euro.

24 Hof van Beroep te Gent ansåg att tvisten i den nationella domstolen gav upphov till frågor som rör tolkningen av gemenskapsrätten och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör artikel 12 [EG], jämförd med artiklarna 17 [EG] och 18 EG, och artikel 56 [EG], jämförd med artikel [58] EG, hinder för en nationell bestämmelse i en medlemsstat enligt vilken förvärv genom arv av en fastighet belägen i en medlemsstat (situsstaten) beskattas där utifrån fastighetens värde, och värdet på belastningarna på denna fastighet (såsom skulder för vilka säkerhet ställts i form av fullmakt att upplåta panträtt i fastigheten) får dras av om arvlåtaren vid sitt frånfälle bodde i situsstaten men däremot inte om arvlåtaren vid denna tidpunkt bodde i en annan medlemsstat (bosättningsstaten)?”

Huruvida tolkningsfrågan kan upptas till prövning

25 Den belgiska regeringen anser att begäran om förhandsavgörande ska avvisas. Den har för det första gjort gällande att eftersom den talan som syftar till att få till stånd en ny beräkning av den berörda övergångsskatten har väckts för sent, kan den hänskjutande domstolen inte i något fall bifalla det yrkande som framställts av sökandena i den nationella domstolen. Den frist inom vilken sökandena enligt belgiska processrättsliga regler hade möjlighet att ändra de uppgifter som låg till grund för beräkningen av övergångsskatten hade redan löpt ut sedan flera månader. Följaktligen är det inte nödvändigt att besvara den ställda frågan och besvarandet saknar för övrigt relevans för det beslut som den hänskjutande domstolen ska fatta.

26 För det andra anser den belgiska regeringen att i det skede som förfarandet vid den nationella domstolen befinner sig är den ställda frågan rent hypotetisk. I detta skede har den hänskjutande domstolen ännu inte besvarat de avgörande frågorna för att avgöra tvisten vid den nationella domstolen, vilka bland annat rör frågan huruvida det mellan skulden och den berörda fastigheten förelåg ett sådant samband som medför att fastigheten belastas. I detta hänseende har den belgiska regeringen vid förhandlingen framhållit att det i förevarande fall inte föreligger någon inskriven panträtt som belastar denna fastighet belägen i Belgien, utan enbart en fullmakt, att upplåta panträtt i fast egendom, som fru Eckelkamp före sin död utfärdat till sin son. Nämnda regering anser att eftersom en fullmakt att upplåta panträtt i fast egendom endast utgör en rätt för tredje man att eventuellt skriva in en panträtt i icke angiven fast egendom och eftersom en sådan inskrivning inte har skett, belastas inte nämnda fastighet på något sätt i den mening som avses i domstolens rättspraxis. Den fråga som ställts är således av hypotetiskt karaktär.

27 Domstolen erinrar i detta hänseende om att i ett förfarande enligt artikel 234 EG, vilken grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och domstolen, är det den nationella domstolen som ska bedöma omständigheterna i målet. Det ankommer också uteslutande på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att mot bakgrund av omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Följaktligen är domstolen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som har ställts avser tolkningen av gemenskapsrätten (dom av den 12 april 2005 i

mål C-145/03, Keller, REG 2005, s. I-2529, punkt 33, och av den 18 juli 2007 i mål C-119/05, Lucchini, REG 2007, s. I-6199, punkt 43).

28 Domstolen har endast möjlighet att underlåta att besvara en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt då det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, bland annat, dom av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, PreussenElektra, REG 2001, s. I-2099, punkt 39, av den 22 januari 2002 i mål C-390/99, Canal Satélite Digital, REG 2002, s. I-607, punkt 19, och domen i det ovannämnda målet Lucchini, punkt 44).

29 Så är inte fallet i detta mål.

30 Domstolen ska nämligen pröva huruvida de nationella domstolarna enligt gemenskapsrätten är skyldiga att avstå från att tillämpa vissa bestämmelser i arvsskattelagen rörande beräkningen av övergångsskatt vid dödsfall som sökandena i målet vid den nationella domstolen anser utgör ett hinder för den fria rörligheten för kapital. Härav framgår det således att den fråga som ställts har ett samband med föremålet för tvisten vid den nationella domstolen, sådant det angetts av den nationella domstolen, och att svaret på denna fråga kan vara användbart för denna domstol vid bedömningen av huruvida dessa bestämmelser i arvsskattelagen är förenliga med gemenskapsrätten.

31 Den belgiska regeringen har visserligen bestritt att det föreligger ett sådant samband mellan den skuld som fru Eckelkamp har gentemot sin son och den fastighet som omfattas av arvet som medför att egendomen belastas. Den har vidare framhållit att fristerna i de relevanta bestämmelserna i belgisk lagstiftning, för att inkomma med nya omständigheter till grund för beräkningen av underlaget för den påförda övergångsskatten, hade löpt ut då talan väcktes i målet vid den nationella domstolen.

32 Domstolen erinrar för det första om att den hänskjutande domstolen är ensam behörig att fastställa och bedöma de faktiska omständigheterna i den anhängiga tvisten samt att tolka och tillämpa nationell rätt (se dom av den 4 maj 1999 i mål C-262/96, Sürül, REG 1999, s. I-2685, punkt 95). Det ankommer på den nationella domstolen och inte på domstolen att avgöra innebörden och verkan enligt belgisk rätt av en fullmakt att upplåta panträtt i fast egendom samt följderna av en sådan fullmakt för den fastighet som är föremål för arv och som är belägen i Belgien.

33 Av de handlingar som ingetts till domstolen framgår dessutom för det första att den omtvistade skulden inte nämndes i den arvsskattedeklaration som ingavs av sökandena vid den nationella domstolen på grund av att bestämmelserna i arvsskattelagen innebar att sådana skulder inte skulle upptas när arvlåtaren vid sitt frånfälle inte hade sitt hemvist i Belgien – bestämmelser som låg till grund för den nationella domstolens beslut att begära ett förhandsavgörande angående tolkningen av gemenskapsrätten. För det andra hade de behöriga myndigheterna före ingivandet av arvsskattedeklarationen rörande det omtvistade arvet informerat sökandena i målet vid den nationella domstolen om att fru Eckelkamps skuld inte kunde beaktas vid beräkningen av övergångsskatten vid dödsfall, eftersom hon inte hade sitt hemvist i Belgien vid sitt frånfälle. För det tredje framgår det av punkt 19 i förevarande dom att sökandena i målet vid den nationella domstolen tycks har ingett nämnda arvsskattedeklaration med bibehållande av samtliga rättigheter.

34 För det andra erinrar domstolen om att begäran om förhandsavgörande bygger på en dialog mellan domstolar. Denna dialog kommer till stånd uteslutande genom att den nationella domstolen bedömer relevansen och behovet av att en sådan begäran hänskjuts (se dom av den 12 februari 2008 i mål C-2/06, Kempter, REG 2008, s. I-411, punkt 42). Även om den hänskjutande domstolen visserligen konstaterade att den arvsskattedeklaration som arvtagarna ingett blev slutgiltig vid utgången av den frist som föreskrivs för ingivande av sådana arvsskattedeklarationer, medför inte desto mindre den fråga som ställts att den hänskjutande domstolen erhåller sådana tolkningsdata för gemenskapsrätten som den anser sig på ett ändamålsenligt sätt kunna tillämpa för att avgöra den anhängiggjorda tvisten i enlighet med gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 september 1982 i mål 132/81, Vlaeminck, REG 1982, s. 2953, punkterna 13 och 14).

35 Härav följer att förevarande begäran om förhandsavgörande kan upptas till prövning.

Prövning av tolkningsfrågan

36 Den nationella domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i artiklarna 12 EG, 17 EG och 18 EG jämte artiklarna 56 EG och 58 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är föremål för prövning i den nationella domstolen, angående beräkningen av sådan övergångsskatt och arvsskatt som uttas på en fastighet belägen i denna medlemsstat, vilken inte medger någon avdragsrätt för skulder som belastar denna fastighet när arvlåtaren vid sitt frånfälle inte hade sitt hemvist i den stat där fastigheten är belägen utan i en annan medlemsstat, medan denna avdragsrätt föreligger när den berörda personen vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i den stat där fastigheten är belägen.

37 Artikel 56.1 EG innebär ett allmänt förbud mot alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater (dom av den 6 december 2007 i de förenade målen C-463/04 och C-464/04, Federconsumatori m.fl., REG 2007, s. I-10419, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

38 Eftersom fördraget inte definierar begreppet kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EG, har domstolen tidigare ansett att den nomenklatur som utgör bilaga till direktiv 88/361 är vägledande, trots att direktivet antogs på grundval av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget (artiklarna 67–73 i EEG-fördraget ersattes av artikel 73b–73g i EG-fördraget, nu artiklarna 56 EG–60 EG), eftersom förteckningen i direktivet, såsom anges i inledningen till densamma, inte är uttömmande (se, särskilt, dom av 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden, REG 2006, s. I-1957, punkt 39, av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz, REG 2006, s. I-9521, punkt 41, domen i det ovannämnda målet Federconsumatori m.fl., punkt 20, och dom av den 17 januari 2008 i mål C-256/06, Jäger, REG 2008, s. I-123, punkt 24).

39 Domstolen har i detta avseende, med påpekande bland annat om att arv – som ju består av en överföring till en eller flera personer av den kvarlåtenskap som den avlidne efterlämnat, eller med andra ord en överföring till arvtagarna av äganderätten

till olika slags egendom, rättigheter med mera som ingår i denna kvarlåtenskap – ingår under rubrik XI i bilaga 1 till direktiv 88/361, med lydelsen ”Personliga kapitalrörelser”, slagit fast att arv utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56 EG, utom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat. (Se domen i det ovannämnda målet Hilten-van der Heijden, punkt 42, dom av den 11 december 2003 i mål C-364/01, Barbier, REG 2003, s. I-15013, punkt 58, och domen i det ovannämnda målet Jäger, punkt 25).

40 En situation där en person som har hemvist i Tyskland vid sitt frånfälle efterlämnar ett arv till personer med hemvist i Tyskland och Nederländerna, innefattande en i Belgien belägen fastighet som där är föremål för beräkning av övergångsskatt, utgör inte en situation som enbart rör inhemska förhållanden.

41 Det arv som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör således en kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 56.1 EG.

42 Det ska inledningsvis prövas huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion för kapitalrörelser i enlighet med vad sökandena i målet vid den nationella domstolen och Europeiska gemenskapernas kommission har hävdat.

43 Domstolen erinrar i detta avseende om att det följer av domstolens rättspraxis att nationella bestämmelser som avgör värdet på fast egendom vid beräkningen av den skatt som ska erläggas vid förvärv genom arv inte bara kan avhålla från köp av fast egendom belägen i den berörda medlemsstaten, utan de kan också leda till en minskning av värdet på arvet för en person med hemvist i en annan medlemsstat än den där nämnda tillgångar är belägna (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Barbier, punkt 62, och Jäger, punkt 30).

44 Vad beträffar arv har det dessutom bekräftats i rättspraxis att åtgärder som är otillåtna enligt artikel 56.1 EG då de utgör restriktioner för kapitalrörelser även avser

sådana åtgärder som leder till en minskning av värdet på det arv som tillkommer en person med hemvist i en annan stat än den medlemsstat i vilken de berörda tillgångarna är belägna och vilken tar ut arvsskatt för denna egendom (domarna i de ovannämnda målen van Hilten-van der Heijden, punkt 44, och Jäger, punkt 31).

45 Genom att de nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen medför att ett arv som omfattar en fastighet belägen i Konungariket Belgien påförs en övergångsskatt som är högre än den arvsskatt som skulle ha påförts om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade haft sitt hemvist i denna medlemsstat, leder nämnda bestämmelser i förevarande fall till restriktioner för kapitalrörelser som minskar värdet på ett arv som omfattar en sådan egendom.

46 Eftersom avdragsrätten för vissa skulder som belastar den berörda fastigheten enligt denna lagstiftning är beroende av var arvlåtaren vid sitt frånfälle hade sitt hemvist, utgör följaktligen den högre skatt som uttas på arv efter personer som ej är hemmahörande i den aktuella medlemsstaten en begränsning av den fria rörligheten för kapital.

47 Denna slutsats påverkas inte av den belgiska regeringens argument att arvsskattelagen inte utgör en restriktion på grund av att det objektivt sett finns en skillnad mellan i medlemsstaten hemmahörande och icke hemmahörande personer när det gäller beräkningen av arvsskatten och övergångsskatten, eftersom endast den medlemsstat i vilken arvlåtaren hade sitt hemvist logiskt sett har möjlighet att vid beräkningen av arvsskatten beakta samtliga omständigheter kring arvet, som består av tillgångar och skulder, lös egendom och fast egendom. Dessa omständigheter saknar nämligen relevans när det gäller de kriterier som följer av den rättspraxis som återgetts ovan i punkterna 46 och 47 i förevarande dom (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Jäger, punkt 34).

48 Den belgiska regeringen har emellertid gjort gällande att det i målet vid den nationella domstolen, till skillnad från det mål som gav upphov till domen i det ovannämnda målet Barbier, inte föreligger en ovillkorlig skyldighet att överföra den

verkliga äganderätten till den ifrågavarande fastigheten, samt att det inte heller föreligger en tidigare överföring av den ekonomiska äganderätten till denna fastighet eller belastning av densamma. Den fullmakt att upplåta panträtt i fast egendom som åberopats av sökandena i målet vid den nationella domstolen utgör inte någon skuld som belastar denna fastighet i den mening som avses i denna dom.

49 Domstolen erinrar om att den fråga som ställts i det mål som gav upphov till domen i det ovannämnda målet Barbier rörde beräkningen av det skattebelopp som ska påföras vid förvärv genom arv av fast egendom som är belägen i en medlemsstat och beaktandet, vid beräkningen av egendomens värde, av den ovillkorliga skyldigheten för sakrättsinnehavaren att överföra denna rätt till tredje man, som innehar den ekonomiska äganderätten till nämnda egendom. Denna skuld hade således ett direkt samband med den fasta egendom som var föremål för arv.

50 Inom ramen för artiklarna 49 EG och 50 EG har domstolen redan fastslagit att nationella bestämmelser enligt vilka personer som saknar hemvist i landet vid beskattningen inte har rätt till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande som har ett direkt samband med verksamhet i den berörda medlemsstaten genom vilken de skattepliktiga intäkterna förvärvats, medan personer som har hemvist i landet har en sådan avdragsrätt, riskerar att vara till förfång framför allt för medborgare från andra medlemsstater, varför de strider mot dessa artiklar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I-5933, punkterna 27 och 28).

51 Vid förhandlingen vid domstolen gjorde såväl sökandena i målet vid den nationella domstolen som kommissionen gällande att det genom den ifrågavarande fullmakten att upplåta panträtt i fast egendom förelåg ett tillräckligt samband mellan den fastighet som förvärvats genom arv och den berörda skulden. Kommissionen medgav emellertid att för det fall fullmakten att upplåta panträtt i fast egendom inte belastar den berörda fastigheten belägen i Belgien, utan eventuellt annan fast egendom, skulle sambandet mellan skulden och nämnda fastighet kunna ifrågasättas.

52 Enligt lydelsen i den fråga som ställts av den hänskjutande domstolen utgör den skuld för vilken säkerhet ställts i form av en fullmakt att upplåta panträtt i fast egendom en skuld som belastar denna fastighet. Inom ramen för ett förfarande enligt artikel 234 EG är domstolen endast behörig att uttala sig om tolkningen

eller giltigheten av en gemenskapsrättsakt utifrån de faktiska omständigheter som angetts av den nationella domstolen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 1998 i mål C-235/95, Dumon och Froment, REG 1998, s. I-4531, punkt 25).

53 Det framgår ovan av punkt 32 i förevarande dom att det ankommer på den nationella domstolen och inte på domstolen att avgöra innebörden och verkan enligt belgisk rätt av en sådan fullmakt att upplåta panträtt i fast egendom som är föremål för bedömning vid den nationella domstolen samt avgöra om det verkligen föreligger ett direkt samband mellan den åberopade skulden och den fastighet som utgör föremålet för beräkning av övergångsskatt i det aktuella målet vid den nationella domstolen.

54 Domstolen påpekar att det förhållandet att avdragsrätten för skulder som belastar en fastighet görs beroende av huruvida arvlåtaren vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i den stat där fastigheten är belägen under alla omständigheter utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 56.1 EG.

55 Det ska härefter prövas om den således konstaterade begränsningen av den fria rörligheten för kapital kan vara motiverad med hänsyn till bestämmelserna i fördraget.

56 Domstolen erinrar i detta avseende om artikel 58.1 a EG, enligt vilken ”[b]estämmelserna i artikel 56 … inte [skall] påverka medlemsstaternas rätt att… tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort”.

57 Denna bestämmelse i artikel 58 EG, som utgör ett avsteg från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital, ska tolkas strikt. Denna bestämmelse kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort eller i vilken medlemsstat de har investerat sitt kapital automatiskt är förenlig med fördraget (se domen i det ovannämnda målet Jäger, punkt 40).

58 Det i artikel 58.1 a EG föreskrivna avsteget begränsas nämligen i sin tur av artikel 58.3 EG, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56” (se dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 44, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 28, samt domen i det ovannämnda målet Jäger, punkt 41). För att vara motiverad får den åtskillnad som görs beträffande arvsskatt och övergångsskatt på en fastighet belägen i Konungariket Belgien, mellan en person som vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i denna medlemsstat och en person som vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i en annan medlemsstat, inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det mål som eftersträvas med den ifrågavarande lagstiftningen.

59 Man måste alltså skilja mellan ojämlik behandling som är tillåten enligt artikel 58.1 a EG och sådan godtycklig diskriminering som är otillåten enligt punkt 3 i samma artikel. Av rättspraxis framgår emellertid att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken det för beräkningen av arvsskatten görs en åtskillnad i fråga om avdragsrätt för skulder som belastar en fastighet belägen i den berörda medlemsstaten beroende på om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i denna medlemsstat eller i en annan medlemsstat, kan anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital endast om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset (se domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkt 43, Manninen, punkt 29, och Jäger, punkt 43).

60 Det ska i detta hänseende – i motsats till vad den belgiska regeringen har hävdat och såsom erinrats ovan i punkt 47 i denna dom – för det första konstateras att denna skillnad i behandling inte kan anses motiverad på grund av att den hänför sig till situationer som inte är objektivt jämförbara.

61 Beräkningen av den arvsskatt och övergångsskatt som ska tas ut med tillämpning av den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är nämligen, med reservation för den kontroll som den hänskjutande domstolen ska göra dels beträffande arten och verkan av en sådan fullmakt att upplåta panträtt i fast

egendom som är föremål för bedömning i målet vid den nationella domstolen, dels beträffande frågan huruvida fullmakten i fråga belastar den fastighet som är föremål för arv – såsom tycks framgå av handlingarna – direkt knuten till värdet på den fastighet som är föremål för arv. I det fallet kan det objektivt sett inte existera någon skillnad mellan situationerna som kan motivera en ojämlik skattemässig behandling i fråga om nivån på den arvsskatt och övergångsskatt som ska erläggas för en fastighet belägen i Belgien, då denna tillhörde en person som vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i denna medlemsstat respektive då den tillhörde en person som vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i en annan medlemsstat. En sådan situation som den som fru Eckelkamps arvingar befinner sig i är alltså jämförbar med situationen för vilken arvinge som helst vars arv omfattar en fastighet belägen i Belgien och där arvlåtaren är en person som hade sitt hemvist i denna medlemsstat vid sitt frånfälle (se även, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Jäger, punkt 44).

62 Såsom sökandena i målet vid den nationella domstolen har gjort gällande följer det av den belgiska lagstiftningen att såväl arvtagarna till personer som hade hemvist i landet som personer som saknade hemvist i landet vid tidpunkten för deras frånfälle i princip anses vara skattskyldiga för erläggande av arvsskatt och övergångsskatt på fast egendom belägen i Belgien. Det är endast beträffande avdrag för skulder vid arv efter personer som saknade hemvist i landet som dessa personer och personer med hemvist i landet behandlas olika.

63 När arvtagarna till en person som vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i en medlemsstat och arvtagarna till en person som vid sitt frånfälle inte hade sitt hemvist i denna stat enligt en nationell lagstiftning behandlas lika, vid beskattningen av en fastighet som förvärvas genom arv som är belägen i den berörda medlemsstaten, kan dessa personer enligt denna lagstiftning inte behandlas olika inom ramen för samma beskattning såvitt avser avdragsrätten för skulder som belastar denna fastighet utan att det blir fråga om diskriminering. Genom att behandla arvet från dessa båda kategorier av personer på samma sätt vid arvsbeskattningen, med undantag för avdragsrätten för skulder, har den nationella lagstiftaren nämligen erkänt att det inte finns någon objektiv skillnad mellan dessa båda kategorier när det gäller formerna och villkoren för denna beskattning som skulle kunna motivera olika behandling (se, analogt, inom ramen för etableringsrätten, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 20, och av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France, REG 2006, s. I-11949, punkt 35, samt vad gäller den fria rörligheten för kapital och arvsskatt, dom av den 11 september 2008 i mål C-43/07, Arens-Sikken, REG 2008, s. I-6887, punkt 57).

64 Avslutningsvis ska det undersökas om den restriktion för de fria kapitalrörelserna som följer av en sådan lagstiftning som den som är i fråga vid den nationella domstolen objektivt kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.

65 Den belgiska regeringen har hävdat att enligt den tyska lagstiftning som är tillämplig på arvlåtarens tillgångar skulle den skuld som de berörda sökandena har yrkat avdrag för i Belgien i praktiken kunna bli föremål för dubbla avdrag, vilket enligt domstolens rättspraxis (dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837) bör undvikas.

66 Domstolen erinrar härvid för det första om att det följer av domstolens rättspraxis angående fri rörlighet för kapital och arvsskatt att en gemenskapsmedborgare inte kan fråntas 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 har sitt hemvist (domen i det ovannämnda målet Barbier, punkt 71).

67 Vidare har domstolen ovan i punkt 13 i förevarande dom erinrat om att det inte föreligger något bilateralt dubbelbeskattningsavtal rörande arvsskatt mellan Konungariket Belgien och Förbundsrepubliken Tyskland.

68 Medlemsstaten där den fastighet är belägen som är föremål för arv kan inte, för att motivera en begränsning av den fria rörligheten för kapital i enlighet med dess lagstiftning, göra gällande att det finns en möjlighet, över vilken den saknar inflytande, att en annan medlemsstat, såsom den medlemsstat där arvlåtaren hade sitt hemvist vid sitt frånfälle, beviljar avräkning, vilket helt eller delvis skulle kunna kompensera den skada för arvtagarna som uppkommer på grund av att avdragsrätt inte medges vid beräkningen av övergångsskatten i den medlemsstat där den fastighet är belägen som är föremål för arv, såvitt avser skulder som belastar denna fastighet (se även, för ett liknande resonemang, domen av den 11 september 2008 i det ovannämnda målet Arens-Sikken, punkt 65).

69 En medlemsstat kan inte åberopa förekomsten av en skattefördel som en annan medlemsstat ensidigt beviljat, i förevarande fall den medlemsstat i vilken den berörda personen hade sitt hemvist vid sitt frånfälle, för att undandra sig sina skyldigheter enligt fördraget, särskilt fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta, REG 2007, s. I-9569, punkt 78).

70 Det följer slutligen av de handlingar som ingetts till domstolen att enligt den nationella lagstiftning som är föremål för bedömning i den nationella domstolen bortses det helt enkelt från de skulder som belastar den fastighet som är föremål för arv vid beräkningen av övergångsskatten när den berörda personen vid sitt frånfälle inte hade sitt hemvist i den stat i vilken fastigheten som är föremål för arvet är belägen, utan att behandlingen av dessa skulder, särskilt avsaknaden av en avräkning i en annan medlemsstat, såsom den medlemsstat där den avlidna personen hade sitt hemvist, beaktas.

71 Tolkningsfrågan ska således besvaras på följande sätt. Artiklarna 56 EG och 58 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen – angående beräkningen av sådan övergångsskatt och arvsskatt som uttas på en fastighet belägen i en medlemsstat – vilken inte medger någon avdragsrätt för skulder som belastar denna fastighet när arvlåtaren vid sitt frånfälle inte hade sitt hemvist i denna stat utan i en annan medlemsstat, medan sådan avdragsrätt föreligger när den berörda personen vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i den stat där den fastighet som är föremål för arvet är belägen.

72 Mot bakgrund av det ovanstående är det inte nödvändigt att besvara den del av tolkningsfrågan som rör tolkningen av artiklarna 12 EG, 17 EG och 18 EG.

Rättegångskostnader

73 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artiklarna 56 EG och 58 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen – angående beräkningen av sådan övergångsskatt och arvsskatt som uttas på en fastighet belägen i en medlemsstat – vilken inte medger någon avdragsrätt för skulder som belastar denna fastighet när arvlåtaren vid sitt frånfälle inte hade sitt hemvist i denna stat utan i en annan medlemsstat, medan sådan avdragsrätt föreligger när den berörda personen vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i den stat där den fastighet som är föremål för arvet är belägen.

Underskrifter