DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 11 september 2008*

I mål C-43/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 12 januari 2007, som inkom till domstolen den 2 februari 2007, i målet

D. M. M. A. Arens-Sikken

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

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

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 december 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Nederländernas regering, genom C. Wissels och M. de Mol, båda i egenskap av ombud,

— 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 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG) om fri rörlighet för kapital.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan fru Arens-Sikken, maka till en nederländsk medborgare som avlidit i Italien, och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren för finansiella frågor) angående beräkningen av den arvsskatt på fastighet som tas ut i Nederländerna när fastigheten är belägen i landet medan arvlåtaren har hemvist i utlandet (nedan kallad övergångsskatt), på en fastighet som arvlåtaren innehade i Nederländerna.

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 (sedermera artikel 67 i EG-fördraget, vilken i sin tur 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 tillämpningen 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 I till direktiv 88/361 återfinns, under rubrik XI, ”Personliga kapitalrörelser”, som omfattar ”Arv och testamentsförordnanden”.

Den nationella lagstiftningen

5 Enligt nederländsk rätt beskattas arv i samtliga fall. I artikel 1.1 i Successiewet (lag om arv) av den 28 juni 1956 (Stbl. 1956, nr 362) (nedan kallad SW 1956) gjordes en åtskillnad beroende på om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade hemvist i Nederländerna eller i utlandet.

6 Denna bestämmelse hade under perioden mellan den 1 januari 1992 och den 31 december 2001 följande avfattning:

”I enlighet med denna lag ska följande skatter tas ut:

1. Arvsskatt på värdet av samtliga tillgångar som övergått på grund av arv efter en person som vid sitt frånfälle hade hemvist i Nederländerna …

2. Övergångsskatt på värdet av tillgångar som anges i artikel 5.2, vilka förvärvats genom gåva från eller arv efter en person som vid tidpunkten för gåvan eller frånfället inte hade hemvist i Nederländerna.

3. Gåvoskatt …”

7 I den lydelse som var tillämplig från den 8 december 1995 till och med den 31 december 2000, föreskrevs i artikel 5.2 SW 1956 följande:

”Övergångsskatt tas ut på värdet av

1. inhemsk egendom som anges i artikel 13 i förmögenhetsskattelagen (Wet op de vermogensbelasting) av den 16 december 1964 (Stbl. 529) (nedan kallad WB 1964), efter eventuella avdrag för skulder som avses i den artikeln.

…”

8 I sin mellan den 1 januari 1992 och 31 december 2000 gällande lydelse definierades i artikel 13.1 första strecksatsen i WB 1964 (1964 års förmögenhetsskattelag) begreppet inhemsk egendom såsom omfattande ”i Nederländerna belägen fast egendom och därtill hörande rättigheter” (såvitt den inte ägs av ett nederländskt företag).

9 Enligt artikel 13.2 b i WB 1964 är det möjligt att göra avdrag för skulder för vilka säkerhet ställts i form av panträtt i en fastighet belägen i Nederländerna endast i den utsträckning kostnader och räntor som hänför sig till skulden beaktas vid beräkningen av den inhemska bruttoinkomsten i den mening som avses i artikel 49 i inkomstskattelagen (Wet op de Inkomstenbelasting 1964) av den 16 december 1964 (Stbl. 1964, nr. 519).

10 Mellan Konungariket Nederländerna och Republiken Italien saknas avtal för att undvika dubbelbeskattning av arv.

11 Av den nederländska regeringens yttranden framgår att skattesatsen när det gäller arvsskatt är progressiv i dubbelt hänseende. Dels beror den på den befintliga relationen mellan den skattskyldige och arvlåtaren, dels varierar den på grundval av fångets värde.

12 Av yttrandet framgår också att den proportionella skattesatsen på 6 procent som tillämpades i fråga om övergångsskatt, slopades från och med den 1 januari 1985 och ersattes med den progressiva skattesats som gäller för arvs- och gåvoskatt. Övergångsskatten tas alltså även den ut efter en i dubbelt avseende progressiv skattesats som bestäms med beaktande av det befintliga förhållandet mellan den skattskyldige och arvlåtaren samt, från detta datum, på grundval av fångets värde.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13 P.L. Arens, gift med fru Arens-Sikken, avled den 8 november 1998. Vid sitt frånfälle hade P.L. Arens hemvist i Italien och hade då varit bosatt utanför Nederländerna i mer än tio år.

14 Arvlåtaren hade upprättat ett testamente enligt vilket han fördelade sin egendom i lika delar till fru Arens-Sikken och vart och ett av deras fyra gemensamma barn.

15 Enligt ett testamentariskt förordnande om bodelning i enlighet med den gamla artikel 1167 i den nederländska civilkoden tilldelades emellertid den efterlevande makan, det vill säga fru Arens-Sikken, samtliga tillgångar och skulder.

16 Enligt beslutet om hänskjutande och den nederländska regeringens yttranden erhöll klaganden i målet vid den nationella domstolen till följd av denna bodelning tillgångar och skulder till ett värde som översteg värdet på den lagstadgade arvslotten. Hon erhöll således en övertilldelning. Vad beträffar hennes barn blev resultatet för dem ett underskott eftersom de inte erhöll några tillgångar ur den kvarlåtenskap som omfattades av arvet. Enligt det testamentariska förordnandet om bodelning

var klaganden i målet vid den nationella domstolen skyldig att till sina barn erlägga värdet av deras respektive arvslotter i kontanter. Hon påtog sig alltså en skuld för en övertilldelning till vart och ett av hennes barn och dessa fick fordringar på klaganden som föranleddes av ett underskott vid tilldelningen.

17 Arvet omfattade bland annat arvlåtarens del i en fastighet belägen i Nederländerna, vilken värderas till 475 000 NLG.

18 De berörda arvtagarna upprättade en deklaration avseende övergångsskatt med utgångspunkt i ett av vart och ett av barnen förvärvat värde på 95 000 NLG, eller en femtedel av fastighetens värde på 475 000 NLG.

19 Skattemyndigheten ansåg dock att klaganden i målet vid den nationella domstolen hade förvärvat hela den del i nämnda fastighet som ingick i kvarlåtenskapen och ålade henne att betala övergångsskatt beräknad på värdet 475 000 NLG. Fru Arens-Sikkens barn påfördes inte någon övergångsskatt.

20 Klaganden i målet vid den nationella domstolen begärde omprövning, vilken inte föranledde någon ändring av skattemyndighetens beslut.

21 Fru Arens-Sikken överklagade skattemyndighetens omprövningsbeslut till Gerechtshof te ‘s-Hertogenbosch (appellationsdomstolen i ‘s-Hertogenbosch). Hon yrkade därvid att hon inte skulle betala övergångsskatt beräknad på värdet

475 000 NLG utan detta belopp skulle sättas ned på grund av de skulder som var hänförliga till övertilldelningen.

22 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch slog fast att övergångsskatten beträffande klaganden vid den nationella domstolen hänförde sig till det arvsrättsliga förvärvet av fastigheten. Domstolen fann inom ramen för det testamentariska förordnandet om bodelning att den egendom som tilldelats klaganden motsvarade arvlåtarens del i den berörda fastigheten.

23 Klaganden överklagade Gerechtshof te 's-Hertogenboschs dom genom att väcka kassationstalan vid Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol). I sitt beslut om hänskjutande har sistnämnda domstol konstaterat att Gerechtshof te 's-Hertogenbosch på goda grunder slog fast att klaganden i målet vid den nationella domstolen, när det gäller påförandet av övergångsskatten, i enlighet med nederländsk arvsrätt skulle anses ha erhållit hela den del i fastigheten som tilldelats henne. Nämnda domstol har konstaterat att den berörda personen är förhindrad, enligt det nederländska systemet med övergångsskatt, att vid fastställandet av underlaget för den skatten dra av skulder hänförliga till en övertilldelning (och är även förhindrad att dra av en proportionell del av samtliga skulder som ingår i arvet). Däremot gäller att om fru Arens-Sikkens make vid sitt frånfälle hade haft sitt hemvist i Nederländerna, skulle fru Arens-Sikkens ha kunnat beakta skulder som var hänförliga till en övertilldelning (liksom alla skulder hänförliga till arvet) vid beräkningen av underlaget för den arvsskatt som skulle ha påförts i ett sådant fall.

24 Den hänskjutande domstolen har mot denna bakgrund ställt sig frågan huruvida det faktum att skulder hänförliga till en övertilldelning inte är avdragsgilla vid fastställandet av beräkningsunderlaget för övergångsskatten utgör en otillåten begränsning av den fria rörligheten för kapital. Den har i det avseendet även frågat sig om det föreligger ett tillräckligt samband mellan de skulder som är knutna till övertilldelningen och den berörda fastigheten, i den mening som avses i domstolens rättspraxis i form av dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933), och av den 11 december 2003 i mål C-364/01, Barbier (REG 2003, s. I-15013).

25 Hoge Raad der Nederlanden har funnit att tvisten i förevarande mål ger upphov till frågor om tolkningen av gemenskapsrätten, och har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget […] tolkas så, att dessa artiklar hindrar en medlemsstat från att beskatta det successionsrättsliga fånget av en i medlemsstaten belägen fastighet, som ingår i kvarlåtenskapen från en medborgare som vid sitt frånfälle hade hemvist i en annan medlemsstat, beräknat på fastighetens värde utan hänsyn till de övertilldelningsskulder som arvtagaren har enligt ett testamentariskt förordnande om bodelning?

2) Om ovanstående fråga besvaras jakande, och framför allt om det genom en jämförelse måste fastställas om, och i så fall i hur hög grad, övertilldelningsskulderna ska beaktas, vilken jämförelsemetod … ska i så fall tillämpas i ett fall som det aktuella, för att avgöra huruvida den arvsskatt som skulle ha påförts om arvlåtaren vid sin död hade haft hemvist i Nederländerna skulle ha varit lägre än övergångsskatten?

3) Vid bedömningen av om EG-fördraget eventuellt innebär en skyldighet för den medlemsstat i vilken den fasta egendomen är belägen att tillåta avdrag för hela eller en del av övertilldelningsskulden, gör det någon skillnad om avdraget leder till en lägre avräkning för att förhindra dubbelbeskattning i den medlemsstat som på grundval av arvlåtarens hemvist är behörig att påföra skatt på kvarlåtenskapen?”

Tolkningsfrågorna

Första och andra frågan

26 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i artikel 73b jämförda med bestämmelserna i artikel 73d i EG-fördraget ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen avseende beräkningen av arvsskatt och övergångsskatt, som ska erläggas för en fastighet som är belägen i denna medlemsstat, när det i denna lagstiftning för beräkningen av nämnda skatter inte föreskrivs någon avdragsrätt för skulder som är hänförliga till en övertilldelning till följd av ett testamentariskt förordnande om bodelning, då arvlåtaren vid sitt frånfälle inte hade hemvist i den medlemsstat i vilken denna fastighet är belägen utan i en annan medlemsstat, medan sådant avdrag medges när den berörda personen vid sitt frånfälle hade hemvist i den medlemsstat i vilken nämnda fastighet är belägen.

27 Den hänskjutande domstolen har, för det fall denna fråga besvaras jakande och med hänsyn till domarna i de ovannämnda målen Gerritse och Barbier, dessutom frågat vilken jämförelsemetod som är tillämplig på en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, när det gäller att avgöra huruvida den arvsskatt som skulle ha tagits ut om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade haft hemvist i Nederländerna, hade varit lägre än övergångsskatten.

28 Artikel 56.1 EG innebär ett förbud mot alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna (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 citerad rättspraxis).

29 Eftersom begreppet kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EG inte definieras i EG-fördraget har domstolen tidigare tillmätt den nomenklatur som bilagts direktiv 88/361 vägledande betydelse, även om denna antogs med stöd av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget (sedermera artiklarna 69 och 70.1 i EG-fördraget, vilka upphävts genom Amsterdamfördraget), eftersom den förteckning som nomenklaturen innehåller, enligt dess inledning inte är uttömmande (se, bland annat, dom av den 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, liksom dom av den 17 januari 2008 i mål C-256/06, Jäger, REG 2008, s. I-123, punkt 24).

30 Domstolen har i detta avseende, med erinran bland annat om att arv – som innebär en överföring till en eller flera personer av de tillgångar som en person vid sitt frånfälle lämnat efter sig eller, med andra ord, av en övergång till arvtagarna av äganderätten till den egendom och av de rättigheter etcetera som tillgångarna består av – 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 domarna i de ovannämnda målen Barbier, punkt 58, van Hilten-van der Heijden, punkt 42, och Jäger, punkt 25).

31 En situation där en person, som vid sitt frånfälle har hemvist i Italien, efterlämnar ett arv till andra personer som har hemvist i Italien eller i förekommande fall i andra medlemsstater, bestående av en fastighet som är belägen i Nederländerna och som utgör underlag för beräkningen av övergångsskatt i Nederländerna är alls inte någon situation som enbart rör inhemska förhållanden.

32 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.

33 Det ska inledningsvis undersökas 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 Europeiska gemenskapernas kommission har hävdat.

34 Domstolen erinrar först om bestämmelserna i den nederländska lagstiftningen som innebär att när arvlåtaren vid sitt frånfälle har hemvist i en annan medlemsstat än Konungariket Nederländerna, får sådana av en övertilldelning enligt ett testamentariskt förordnande om bodelning föranledda skulder, som dem som fru Arens-Sikken ådragit sig i målet vid den nationella domstolen, inte dras av vid beräkningen av den övergångsskatt som tas ut för den fastighet som ingår i arvet. Den övergångsskatt som klaganden i målet vid den nationella domstolen har att erlägga, till följd av den genom arv förvärvade fastigheten, ska beräknas på ett värde av 475 000 NLG, det vill säga hela värdet på nämnda egendom.

35 När däremot en person vid sitt frånfälle har hemvist i Nederländerna, ska beräkningen av den arvsskatt som belöper på en genom arv förvärvad fastighet ske med beaktande av sådana skulder. I en situation som är identisk med situationen för klaganden i målet vid den nationella domstolen, vilken kännetecknas av att det finns ytterligare fyra arvtagare och en fastighet som ingår i arvet och som har ett värde av 475 000 NLG, ska den arvsskatt som ska betalas av den make som ådragit sig de skulder som är hänförliga till övertilldelningen beräknas på grundval av ett belopp på 95 000 NLG, alltså en femtedel av värdet på nämnda egendom.

36 Det framgår i detta avseende av domstolens rättspraxis att nationella bestämmelser med föreskrifter om fastställandet av värdet på en fastighet vid beräkningen av den skatt som ska erläggas vid förvärv genom arv inte bara kan avhålla en person som har hemvist i en annan medlemsstat än den berörda från att köpa 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).

37 Vad beträffar arv har det dessutom bekräftats i rättspraxis att de 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).

38 Visserligen gäller i en sådan situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen att det skattepliktiga värdet på den fastighet som ingår i arvet förblir detsamma vid tillämpningen av den nationella lagstiftningen, oavsett om avdrag medges med hänsyn till ett testamentariskt förordnande om bodelning eller ej. Som kommissionen med rätta har påpekat gäller dock likafullt att det i den nederländska lagstiftningen görs en skillnad, i fråga om den beräkningsmetod som tillämpas för fastställandet av den skatt som faktiskt ska erläggas, mellan personer som vid sitt frånfälle hade hemvist i landet och personer som vid en sådan tidpunkt inte hade hemvist i den berörda medlemsstaten.

39 Som framgår av punkterna 34 och 35 i förevarande dom gäller nämligen att om en person med hemvist i landet till fem arvtagare hade efterlämnat en fastighet belägen i Nederländerna och även testamentariskt förordnat om bodelning, skulle den totala skatten för denna fastighet ha fördelats på samtliga arvtagare, medan en ensam arvtagare får betala den totala skatten när en person som saknar hemvist i landet, såsom maken till klaganden i målet vid den nationella domstolen, avlider. Som kommissionen konstaterat skulle det i det första fallet ha funnits flera arvtagare och det belopp som var och en av dem skulle ha erhållit hade inte med hänsyn till värdet på fastigheten nödvändigtvis överstigit den eller de tröskelvärden som gäller för tillämpning av en högre skattesats. Hade däremot skatten tagits ut på det totala värdet på en fastighet och påförts endast en arvtagare, vilken påtagit sig de skulder som föranleds av en övertilldelning till följd av ett testamentariskt förordnande om bodelning, skulle detta kunna leda till, eller skulle till och med oundvikligen leda till, en tillämpning av en högre skattesats.

40 På grund av den progressiva beskattning som föreskrivs i den nederländska lagstiftningen, och som i likhet med vad kommissionen underströk vid förhandlingen inte i sig kan kritiseras, följer härav att en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet

vid den nationella domstolen skulle kunna medföra en högre beskattning av arv från en person som saknar hemvist i landet.

41 Denna slutsats kan inte ifrågasättas med den nederländska regeringens argument att den lagstiftning som tillämpas i Nederländerna inte innehåller någon restriktion då den åtskillnad i behandling som klaganden i målet vid den nationella domstolen åberopat följer av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Denna omständighet saknar nämligen betydelse när det gäller de kriterier som framgår av den rättspraxis som citerats i punkterna 36 och 37 i förevarande dom. Dessutom är åtskillnaden i behandling vid beaktandet av skulder som föranletts av en övertilldelning en följd av att endast den berörda nederländska lagstiftningen tillämpas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Jäger, punkt 34).

42 Den nederländska regeringen har emellertid gjort gällande att de skulder som är hänförliga till en övertilldelning inte ska anses ha ett direkt samband med fastigheten i den mening som avses i domarna i de ovannämnda målen Gerritse och Barbier. Dessa skulder utgör inte skulder som ingår i arvet. De utgör i stället skulder som den efterlevande makan har påtagit sig och som uppkommit efter den berörda personens frånfälle på grund av verkningarna av det testamente som den sistnämnda personen efterlämnat. Nämnda skulder belastar inte fastigheten och de personer som har fordringar på den efterlevande makan, vilken påtagit sig den skuld som föranletts av övertilldelningen, kan inte göra någon sakrätt gällande i denna fastighet.

43 Domstolen erinrar i detta hänseende om att den fråga som ställdes i det ovannämnda målet Barbier rörde beräkningen av det skattebelopp som kunde påföras vid förvärv, genom arv, av en fastighet belägen i en medlemsstat samt beaktandet, för värderingen av denna fastighet, av den ovillkorliga skyldighet som åvilade innehavaren av sakrätten att överföra denna på tredje man, som innehade den ekonomiska äganderätten till egendomen. Denna skuld var alltså direkt knuten till den fastighet som omfattades av arvet.

44 Domstolen har likaså inom ramen för artiklarna 49 EG och 50 EG påpekat att en nationell lagstiftning enligt vilken personer som saknar hemvist i landet inte har rätt att vid beskattningen dra av kostnader för tjänsteinkomstens förvärvande som har direkt anknytning till den verksamhet som genererat den skattepliktiga inkomsten i den berörda medlemsstaten, medan samma lagstiftning medger sådan avdragsrätt för personer som har hemvist i landet, riskerar att medföra nackdelar framför allt för medborgare i andra medlemsstater varför den strider mot nämnda artiklar (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Gerritse, punkterna 27 och 28).

45 I målet vid den nationella domstolen gäller dock att även om det, i likhet med vad den nationella domstolen själv har konstaterat, är korrekt att de skulder som är förenade med övertilldelningen har samband med den ifrågavarande fastigheten, i den mån de är ett resultat av att nämnda egendom med stöd av ett testamentariskt förordnande om bodelning i sin helhet har förvärvats av klaganden i målet vid den nationella domstolen, är det för slutsatsen att det i princip föreligger en otillåten restriktion enligt artikel 56.1 EG inte nödvändigt att pröva huruvida det finns ett direkt samband mellan de skulder som är knutna till övertilldelningen och den fastighet som omfattas av arvet. I motsats till de ovannämnda målen avser förevarande mål de för arvtagarna olika konsekvenserna av en nationell lagstiftning enligt vilken det, vid fördelningen av beskattningsunderlaget till följd av ett testamentariskt förordnande om bodelning, görs en åtskillnad beroende på om arvlåtaren vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i den berörda medlemsstaten eller ej.

46 Som framgår av punkterna 38–40 i förevarande dom är begränsningen av den fria rörligheten för kapital ett resultat av att en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, jämförd med tillämpningen av den progressiva skatteskalan, leder till att fördelningen av skattebördan mellan de olika arvtagarna efter en arvlåtare som vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i landet blir en annan än om arvlåtaren vid nämnda tidpunkt saknade hemvist i den berörda medlemsstaten.

47 Den nederländska regeringen har vid förhandlingen själv medgett att i en sådan situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skulle det faktum att fordringar som är hänförliga till ett tilldelningsunderskott för övriga arvtagare efter en sådan person som saknar hemvist i landet inte beaktas kunna leda till en högre skattebörda eftersom övergångsskatten uteslutande påförs den efterlevande makan.

48 Det ska även konstateras att den restriktion som följer av att den efterlevande makan måste betala en övergångsskatt på hela värdet av fastigheten, utan hänsyn till de skulder som är hänförliga till en övertilldelning, skärps ytterligare i en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, eftersom övergångsskatten – i likhet med vad som framgår av punkt 12 i förevarande dom och av kommissionens skriftliga yttrande till domstolen – beräknas inte bara utifrån förvärvsvärdet utan också med hänsyn till de band som finns mellan den skattskyldige och arvlåtaren. Enligt kommissionen är det undantag som tillämpas för efterlevande makar normalt betydande i motsats till vad som är fallet för barnen.

49 Domstolen prövar härefter huruvida den sålunda konstaterade begränsningen för den fria rörligheten för kapital kan rättfärdigas med hänsyn till bestämmelserna i fördraget.

50 Domstolen erinrar i detta avseende om artikel 58.1 a EG, enligt vilken ”[b]estämmelserna i artikel 56 … inte [ska] 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”.

51 Artikel 58 EG i fördraget, 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).

52 Det i artikel 58.1 a EG föreskrivna undantaget begränsas nämligen i sig självt 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, och domen i det ovannämnda målet Jäger, punkt 41). För att kunna rättfärdigas måste den skillnad i behandling som beträffande arvsskatt respektive övergångsskatt på en fastighet belägen i Konungariket Nederländerna görs mellan den person som vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i den medlemsstaten och den person som vid motsvarande tidpunkt hade sitt hemvist i en annan medlemsstat, får den inte gå längre än vad som krävs för att uppnå det mål som eftersträvas med den ifrågavarande lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 29).

53 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 ska skiljas mellan avdrag för skulder hänförliga till en övertilldelning enligt vilken arvlåtaren vid sitt frånfälle hade sitt hemvist i denna medlemsstat eller i en annan medlemsstat, kan anses vara förenligt med bestämmelserna i fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, måste skillnaden i behandling röra situationer som inte är objektivt jämförbara, eller kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset (se domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkt 43, Manninen, punkt 29, och Jäger, punkt 43).

54 Det ska i detta avseende för det första konstateras att denna skillnad i behandling i motsats till vad den nederländska regeringen har hävdat inte kan rättfärdigas med att den avser situationer som inte är objektivt jämförbara.

55 Situationen för arvtagarna till den ifrågavarande arvlåtaren är nämligen jämförbar med situationen för vilken annan arvtagare som helst, vars arv omfattar en fastighet belägen i Nederländerna vilken efterlämnats av en person som hade sitt hemvist i denna stat vid sitt frånfälle.

56 I den nederländska lagstiftningen anses i princip såväl arvtagarna efter personer med hemvist i landet som arvtagarna efter personer som inte har hemvist i landet vid frånfället vara skattskyldiga såvitt avser arvsskatt och/eller övergångsskatt på fastigheter belägna i Nederländerna. Det är alltså inte förrän vid avdraget för skulder hänförliga till en övertilldelning till följd av ett testamentariskt förordnande om bodelning som arv efter personer med hemvist i landet respektive personer som saknar hemvist i landet behandlas olika.

57 När en nationell lagstiftning för beskattningen av en fastighet som förvärvats genom arv och som är belägen i den berörda medlemsstaten jämställer arvtagarna efter en person som vid sitt frånfälle hade hemvist i landet med arvtagarna efter en person som saknade hemvist i landet vid motsvarande tidpunkt, kan inte dessa arvtagare behandlas olika enligt denna lagstiftning inom ramen för en och samma beskattning när det gäller avdragsrätten för de kostnader som är hänförliga till fastigheten, utan att detta också innebär en diskriminering. Genom att arven för dessa två personkategorier, med undantag för avdragsrätten för skulderna, är föremål för en identisk behandling beträffande arvsskatten, har den nationella lagstiftaren nämligen medgett att det mellan sistnämnda personer, med hänsyn till sätten och villkoren för denna beskattning, inte finns någon objektiv skillnad mellan deras respektive situation som skulle kunna rättfärdiga en skillnad i 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, av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France, REG 2006, s. I-11949, punkt 35, samt – inom ramen för fri rörlighet för kapital och arvsskatt – dom meddelad denna dag i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl., REG 2008, s. I-6845, punkt 63).

58 Vad slutligen beträffar frågan huruvida den restriktion för kapitalrörelser som följer av en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan vara objektivt rättfärdigad av tvingande hänsyn till allmänintresset ska det konstateras att den nederländska regeringen – med förbehåll för de argument som framförts inom ramen för den tredje tolkningsfrågan – inte har framfört någon rättfärdigandegrund av denna typ.

59 När det gäller den andra frågan påpekar domstolen att begränsningen av den fria rörligheten för kapital består i den omständigheten att underlåtenheten att vid beräkningen av övergångsskatten beakta skulder hänförliga till en övertilldelning

kombinerad med den omständigheten att de progressiva skatteskalor som föreskrivs i den nationella lagstiftningen skulle kunna utmynna i en högre skattebörda än den som är tillämplig vid beräkningen av arvsskatten. Den hänskjutande domstolen har dessutom formulerat denna fråga genom att hänvisa till domarna i de ovannämnda målen Barbier och Gerritse vilka, i likhet med vad som framgår av punkt 45 i förevarande dom, saknar betydelse i målet. Det finns under dessa omständigheter inte någon anledning att besvara den andra frågan.

60 Den första frågan ska mot bakgrund av det ovan anförda besvaras på följande sätt. Artiklarna 73b och 73d i fördraget ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken avser beräkningen av arvsskatt och övergångsskatt som ska erläggas för en fastighet som är belägen i en medlemsstat, när det i denna lagstiftning för beräkningen av nämnda skatter inte föreskrivs någon avdragsrätt för skulder som är hänförliga till en övertilldelning till följd av ett testamentariskt förordnande om bodelning, om arvlåtaren vid sitt frånfälle inte hade sitt hemvist i denna stat utan i en annan medlemsstat, medan sådant avdrag medges när denna person vid den tidpunkten hade sitt hemvist i den medlemsstat där den fastighet som omfattas av arvet är belägen, i den mån det i en sådan lagstiftning föreskrivs att en progressiv skatteskala ska tillämpas, eftersom det faktum att dessa skulder inte beaktas kombinerat med en tillämpning av en progressiv skatteskala skulle kunna leda till en större skattebörda för de arvtagare som saknar sådan avdragsrätt.

Den tredje frågan

61 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida svaret på den första frågan blir annorlunda, när den medlemsstat stat i vilken arvlåtaren vid sitt frånfälle hade sitt hemvist medger avräkning, med stöd av en lagstiftning för att undvika dubbelbeskattning som är tillämplig inom statens territorium, för den arvsskatt som ska erläggas i en annan medlemsstat för egendom som är belägen inom denna andra stats territorium.

62 Av domstolens rättspraxis framgår att avskaffandet av dubbelbeskattning är en av Europeiska gemenskapens målsättningar, vars uppnående enligt artikel 293 andra strecksatsen EG är beroende av medlemsstaterna. Medlemsstaterna är, i avsaknad av enhetliggörande eller harmoniserande åtgärder på gemenskapsnivå för undvikande av dubbelbeskattning, fortfarande behöriga att själva fastställa kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, i förekommande fall genom avtalsslutande. Medlemsstaterna står i detta avseende fria att genom bilaterala avtal fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsrätten (se dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly, REG 1998, s. I-2793, punkterna 24 och 30, av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 57, liksom domen i det ovannämnda målet Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkt 43).

63 Vid utövandet av den på detta sätt fördelade beskattningsrätten kan medlemsstaterna emellertid inte underlåta att beakta gemenskapsreglerna (domarna i de ovannämnda målen Saint-Gobain ZN, punkt 58, Bouanich, punkt 50, liksom Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkt 44).

64 Även om det antas att ett sådant bilateralt avtal, mellan den medlemsstat i vilken arvlåtaren vid sitt frånfälle hade sitt hemvist och den stat i vilken den fastighet är belägen som i denna sistnämnda stat varit föremål för arvet, kan neutralisera verkningarna av begränsningen för den fria rörligheten för kapital som behandlats i den första frågan, konstaterar domstolen att det likväl saknas ett bilateralt avtal mellan Konungariket Nederländerna och Republiken Italien för att undvika dubbelbeskattning beträffande arvsskatt.

65 Mot bakgrund av dessa omständigheter räcker det enligt domstolen att konstatera att den medlemsstat i vilken fastigheten är belägen inte kan rättfärdiga en begränsning av den fria rörligheten för kapital som följer av dess lagstiftning, genom att åberopa existensen av en från dess vilja oberoende möjlighet att en annan medlemsstat – såsom den medlemsstat i vilken arvlåtaren hade sitt hemvist vid sitt frånfälle, medger avräkning, vilken helt eller delvis skulle kunna kompensera för den skada som arvtagarna till sistnämnda person lidit på grund av att den medlemsstat där fastigheten

är belägen inte har beaktat skulder hänförliga till en övertilldelning på grund av ett testamentariskt förordnande om bodelning (se, för ett liknande resonemang, även domen i det ovannämnda målet Eckelkamp m.fl., punkt 68).

66 En medlemsstat kan nämligen inte åberopa förekomsten av en förmån som en medlemsstat – i förevarande fall den medlemsstat i vilken den berörda personen hade sitt hemvist vid sitt frånfälle – beviljat på unilateral grund, för att undkomma de skyldigheter som den staten har enligt fördraget, bland annat enligt bestämmelserna däri avseende 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).

67 Med hänsyn till det ovan anförda ska den tredje frågan besvaras så, att svaret på den första frågan inte påverkas av den omständigheten att lagstiftningen i den medlemsstat där arvlåtaren hade sitt hemvist vid sitt frånfälle på unilateral grund föreskriver en möjlighet till beviljande av avräkning för arvsskatt som ska erläggas i en annan medlemsstat för fast egendom som är belägen i denna andra stat.

Rättegångskostnader

68 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:

1) **Artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken avser beräkningen av arvsskatt och övergångsskatt som ska erläggas för en fastighet som är belägen i en medlemsstat, när det i denna lagstiftning för beräkningen av nämnda skatter inte föreskrivs någon avdragsrätt för skulder som är hänförliga till en övertilldelning till följd av ett testamentariskt förordnande om bodelning, om arvlåtaren vid sitt frånfälle inte hade sitt hemvist i denna stat utan i en annan medlemsstat, medan sådant avdrag medges när denna person vid den tidpunkten hade sitt hemvist i den medlemsstat där den fastighet som omfattas av arvet är belägen, i den mån det i en sådan lagstiftning föreskrivs att en progressiv skatteskala ska tillämpas, eftersom det faktum att dessa skulder inte beaktas kombinerat med en tillämpning av en progressiv skatteskala skulle kunna leda till en större skattebörda för de arvtagare som saknar sådan avdragsrätt.**

2) **Svaret på den första frågan påverkas inte av den omständigheten att lagstiftningen i den medlemsstat där arvlåtaren hade sitt hemvist vid sitt frånfälle på unilateral grund föreskriver en möjlighet till beviljande av avräkning för arvsskatt som ska erläggas i en annan medlemsstat för fast egendom som är belägen i denna andra stat.**

Underskrifter