

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MIGUEL POIARES MADURO
föredraget den 19 maj 2004¹

1. I förevarande begäran om förhandsavgörande begär Hoge Raad der Nederlanden ledning avseende tolkningen av begrepp som personlig egendom och tillhörande [*har tillhört*, övers. anm.] som används i rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskaps-system för tullbefrielse (nedan kallad förordning nr 918/83)². Frågorna har uppkommit i ett mål som rör den skatt som skall betalas för en personbil som importeras till Nederländerna av en privatperson som har bytt hemvist från Österrike. I detta sammanhang är det också nödvändigt att bedöma huruvida rådets direktiv 83/183/EEG av den 28 mars 1983 om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom (nedan kallat direktiv 83/183)³ är tillämpligt.

I — Omständigheterna i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

2. J.H.M. Feron (nedan kallad Feron) var tidigare anställd i Österrike av Océ Österreich GmbH (nedan kallad arbetsgivaren eller Océ). Under perioden den 18 oktober 1996 till den 14 december 1997 ställde Océ en bil till Feron's förfogande både för privat användning och användning i tjänsten. Under denna tidsperiod stod bilen fullständigt och uteslutande till Feron's förfogande, men arbetsgivaren fortsatte att vara ägare till bilen. Den 15 december 1997 utnyttjade Feron den förköpsrätt till bilen som han hade beviljats av arbetsgivaren när bilen överlämnades till honom i oktober 1996.

3. I januari 1998 lämnade Feron sitt vanliga hemvist i Österrike och anmälde den 10 februari 1998 sin nya bostadsadress i Venlo till Venlos kommun i Nederländerna.

1 — Originalspråk: portugisiska.

2 — EGT L 105, 1983, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 3, s. 146.

3 — EGT L 105, 1983, s. 64; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 117.

4. Den 4 mars 1998 fattade Staatssecretaris van Financiën (finansdepartementet) ett beslut om att inte bevilja befrielse från skatt för personbilar och motorcyklar (belasting van personenauto's en motorrijwielen) (nedan kallad BPM-skatten) beträffande den bil som förts in i Nederländerna från Österrike av Feron. Staatssecretaris van Financiën ansåg att undantaget från skatt avseende flytt av bohag från en medlemsstat till en annan medlemsstat vid byte av hemvist inte skulle gälla BPM-skatten.

5. Det är detta beslut som utgör grunden för tvisten mellan Feron och Staatssecretaris van Financiën och som slutligen överklagades till Hoge Raad och som nu har gett upphov till förevarande begäran om förhandsavgörande till domstolen.

6. Hoge Raad har i sin begäran om förhandsavgörande uppgett att enligt artikel 1.2 i 1992 års lag om beskattning av personbilar och motorcyklar (wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992) (nedan kallad BPM-lagen) skall BPM-skatt erläggas för personbilar och motorcyklar i samband med att en personbil eller en motorcykel registreras i vägtrafikregistret.

7. I artikel 14.1 i BPM-lagen föreskrivs att "det allmänna kan i föreskrifter fastställa de

villkor och undantag som medför befrielse från BPM-skatt för personbilar och motorcyklar som härrör från ett annat land och som har importerats till Nederländerna i specifika syften eller under särskilda omständigheter. (...)".

8. Artikel 14.1 i BPM-lagen antogs genom Uitvoeringsbesluit belasting van personenauto's en motorrijwielen av den 24 december 1992, en förordning om tillämpningsbestämmelser för BPM-lagen (nedan kallat BPM-förordningen). I artikel 4.1 i BPM-förordningen föreskrivs att "befrielse från [BPM-] skatt skall beviljas för personbilar och motorcyklar som härrör från ett annat land om det i detta land föreligger en rätt till befrielse från importtullar med avseende på import av personbilar och motorcyklar eller om en sådan rätt skulle föreligga om fordonet importerades från ett annat land än en medlemsstat i Europeiska gemenskapen, i vilket det övergått till fri omsättning".

9. Enligt artikel 4.1 i BPM-förordningen beviljas befrielse från BPM-skatt för personbilar och motorcyklar som härrör från ett annat land, inklusive en annan medlemsstat, i vilket befrielse från importtullar beviljas vid övergående till fri omsättning enligt förordning nr 918/83. I sin begäran om förhandsavgörande tar Hoge Raad inte hänsyn till frågan huruvida direktiv nr 83/183, som

särskilt avser inrättandet av regler om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom, skall tillämpas på det ifrågavarande målet.

"c) personlig egendom: all egendom avsedd för de berörda personernas personliga bruk eller för att användas i deras hushåll.

Följande skall särskilt utgöra personlig egendom:

10. I artikel 2 i förordning nr 918/83 föreskrivs att "befrielse från importtullar [skall] beviljas för personlig egendom som införs av fysiska personer som flyttar sin normala bostad från ett tredje land till gemenskapens tullområde".

(...)

11. I artikel 3 i förordning nr 918/83 föreskrivs att "[b]efrielsen skall begränsas till personlig egendom som a) utom i särskilda undantagsfall som motiveras av omständigheterna, har tillhört, och, i fråga om icke-förbrukningsvaror, har använts av den person det gäller i hans tidigare normala bostad under minst sex månader före den dag då han upphör att ha sin normala bostad i det tredje land som är utreseland. (...)"

— cyklar och motorcyklar, privata motorfordon och släp till dessa, husvagnar, nöjesbåtar och privata flygplan.

Hushållsförnödenheter för normalt familjebehov, sällskapsdjur och riddjur samt bärbara verktyg, utrustning eller instrument för de tillämpade eller fria konsterna som personen i fråga behöver för att kunna utöva sitt yrke skall också utgöra personlig egendom. Personlig egendom får inte vara sådan att den genom sin art eller sin mängd kan tyda på att den importerats för kommersiella ändamål. (...)"

12. I förordning nr 918/83 föreskrivs följande i artikel 1.2:

13. Tvisten mellan Feron och Staatssecretaris van Financiën avser, såsom framgår av de två grunder som Staatssecretaris van Financiën har åberopat i dess överklagande till Hoge Raad, för det första klassificeringen av Ferons bil som personlig egendom i enlighet med artiklarna 2 och 3 i förordning nr 918/83 och för det andra frågan om huruvida det kan anses att bilen har "tillhört" Feron under sex månader före den dag då han upphörde att ha hemvist i Österrike.

14. Det är mot bakgrund av dessa faktiska och rättsliga omständigheter som Hoge Raad har ställt följande tre tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall en personbil som en fysisk person fått ställd till sitt förfogande av sin arbetsgivare och som används av den fysiska personen för både yrkesmässiga och privata ändamål betraktas som personlig egendom i den mening som avses i artikel 1.2 c i rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskaps-system för tullbefrielse?

2) Skall artikel 3 a i denna förordning, i vilken det föreskrivs att en vara skall ha tillhört den berörda personen under minst sex månader före den dag då han upphör att ha sin normala bostad i det tredje land som är utreseland, tolkas

som att ett föremål tillhör en person när dennes arbetsgivare, oavsett om det skett mot ersättning eller inte, ställt föremålet till den berörda personens förfogande inom ramen för dennes utförande av arbetsuppgifter till förmån för föremålets ägare?

3) Är det av betydelse för svaret på fråga två om den berörda personen har haft rätt att köpa personbilen under hela sexmånadersperioden?"

15. Skriftliga och muntliga yttranden har lämnats av den nederländska regeringen och av kommissionen. Det kommer att hänvisas till dessa i samband med bedömningen av de rättsliga frågor som har uppkommit i detta mål.

II — Bedömning

A — Inledande anmärkningar

16. Det är lämpligt att i detta skede göra vissa anmärkningar avseende omfattningen

av de frågor som har uppkommit i detta mål och även ange planen för denna bedömning, eller i vilken ordning dessa frågor kommer att behandlas.

17. Såsom den nederländska regeringen uttryckligen har anfört i dess skriftliga yttranden "föreskrivs det i Nederländernas lagstiftning att villkoren för befrielse från gemenskapstullar på importer enligt förordning nr 918/83 är analogt tillämpliga" på beviljande av befrielse från BPM-skatt för en personbil som har importerats till Nederländerna av en fysisk person vid byte av hemvist till Nederländerna. Befrielse från att erlagga BPM-skatt kommer därför att gälla oavsett om den person som flyttar till Nederländerna hade hemvist i en medlemsstat eller i ett tredje land.

18. Denna hänvisning i den nederländska lagstiftningen till de rättsregler som anges i avdelning I i förordning nr 918/83, avseende "befrielse från importtullar" för "personlig egendom tillhörig fysiska personer som flyttar sin normala bostad från ett tredje land till gemenskapen" medför beträffande befrielse från BMP-skatt att sådana situationer i vilka en person byter hemvist till Nederländerna, vare sig det sker från ett tredje land eller från en medlemsstat, behandlas lika.

19. Kommissionen har i sina skriftliga yttranden påpekat att gemenskapslagstiftaren, jämsides med förordning nr 918/83, genom direktiv 83/183 inrättade specifika gemenskapsrättsliga regler om skattebefrielse på permanent införsel från en medlemsstat av personlig egendom.⁴ Enligt kommissionen avser förevarande mål en skatt som påförs personlig egendom som har importerats av en privatperson vid byte av hemvist mellan medlemsstater och som omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 83/183. Om direktiv 83/183, såsom kommissionen har gjort gällande, medför en skattebefrielse som direkt gynnar Feron, kommer detta att vara avgörande för lösningen av målet vid den nationella domstolen.

20. Eftersom "det är domstolens skyldighet att tolka samtliga gemenskapsrättsliga bestämmelser som de nationella domstolarna behöver för att avgöra de mål som har anhängiggjorts vid dessa domstolar, och detta även om dessa bestämmelser inte uttryckligen anges i de tolkningsfrågor som

4 — Direktiv 83/183 och förordning nr 918/83 publicerades samma dag som direktiv 83/181/EEG om räckvidden hos artikel 14.1 d i direktiv 77/388/EEG om befrielse från mervärdesskatt vid slutlig införsel av vissa varor (EGT L 105, 1983, s. 38; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 96) och direktiv 83/182/EEG om skattebefrielser inom gemenskapen för vissa transportmedel som tillfälligt införs från en annan medlemsstat (EGT L 105, 1983, s. 59; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 112). Alla dessa direktiv avser att, tillsammans med förordning nr 918/83, upprätta enhetliga regler om skattebefrielse i gemenskapen avseende import av egendom.

har ställts till domstolen”⁵ så kan jag inte instämma med vad den nederländska regeringen har anfört under förhandlingen om att domstolen inte får pröva den fråga som har väckts av kommissionen och som avser huruvida direktiv 83/183 är tillämpligt. Det är nämligen denna fråga som kommer att behandlas först i detta förslag till avgörande.

B — *Huruvida direktiv 83/183 är tillämpligt*

1) Syftet med direktiv 83/183 och de avgörande skälen bakom den faktiska definitionen av dess tillämpningsområde

21. För det andra, för det fall domstolen skulle fastställa att en sådan skatt som BPM-skatten inte omfattas av reglerna om skattebefrielse i direktiv 83/183, är det nödvändigt att pröva huruvida domstolen är behörig att tolka bestämmelser och begrepp i förordning nr 918/83 som är tillämpliga på det ifrågavarande målet på grund av en hänvisning i den nederländska nationella lagstiftningen.

23. I artikel 1 i direktivet definieras direktivets tillämpningsområde på följande sätt:

”1. Varje medlemsstat skall med förbehåll för de villkor och i de fall som nedan anges undanta personlig egendom som permanent införs från en annan medlemsstat av enskilda personer från omsättningsskatt, punktskatt och andra konsumtionsskatter som normalt träffar sådan egendom.

22. Slutligen kommer, i den mån frågan avseende domstolens behörighet att tolka förordning nr 918/83 besvaras jakande, de specifika frågor som har ställts av Hoge Raad att besvaras. Vad gäller dessa frågor kommer jag att behandla den andra och den tredje frågan tillsammans. Den förköpsrätt till bilen som arbetsgivaren gav Feron vid den tidpunkt då bilen överlämnades utgör en omständighet som kommer att undersökas tillsammans med de övriga omständigheter som anges i fråga 2.

2. Specifika eller periodiska tullar och skatter som är förenade med sådan egendom i landet, som t.ex. registreringsavgifter för motorfordon, vägskatter och TV-licenser, omfattas inte av detta direktiv.”

24. Direktiv 83/183 upphävdes delvis genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på

5 — Dom av den 18 mars 1993 i mål C-280/91, Wiessman (REG 1993, s. I-971), punkt 17.

avskaffandet av fiskala gränser.⁶ I artikel 2.2 i direktiv 91/680 föreskrivs att "[d]e bestämmelser om mervärdesskatt som intagits i följande direktiv skall upphöra att gälla den 31 december 1992: (...) — direktiven 83/183/EEG". På liknande sätt upphävde också rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor⁷ delvis direktiv 83/183, genom att det i artikel 23.3 föreskrevs att "[d]e bestämmelser om punktskatt som fastställts i följande direktiv skall upphöra att gälla den 31 december 1992: (...) — direktiv 83/183/EEG". Trots att direktivet delvis har upphävts fortsätter det att gälla efter upprättandet av den inre marknaden år 1992, dock ej såvitt avser mervärdesskatt och punktskatter.⁸

25. Målsättningen med direktiv 83/183 är, genom att införa harmoniseringsregler om skattebefrielse avseende omsättningsskatter, punktskatter och andra konsumtionsskatter som påverkar importen av egendom⁹, att

eliminera de skattemässiga hinder som kan utgöra hinder för den fria rörligheten för personer inom gemenskapen.¹⁰ Det är därför som undantag från konsumtionsskatter som normalt träffar personlig egendom som importerats av en fysisk person vid byte av hemvist från en medlemsstat till en annan i enlighet med artikel 1.1 medges på de villkor som föreskrivs i direktiv 83/183.

26. Detta direktiv har som målsättning att säkerställa att en privatperson som har förvärvat personlig egendom i den medlemsstaten där han hade hemvist och som har betalat motsvarande skatter i denna stat inte ska vara skyldig att betala konsumtionsskatter för denna egendom i den medlemsstat där han har ny hemvist, vilket tveklöst annars skulle kunna utgöra ett hinder för den fria rörligheten för personer inom gemenskapen. Om en privatperson som har betalat samtliga konsumtionsskatter vid tidpunkten för förvärvet av den personliga egendomen (exempelvis en TV-apparat eller en bil) i den stat han hade hemvist, också var skyldig att betala andra konsumtionsskatter för samma egendom till följd av ändring av hemvist till en annan medlemsstat, skulle detta kunna

6 — EGT L 376, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33.

7 — EGT L 76, 1991, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57.

8 — Domstolen har nyligen i mål vid domstolen (mål C-387/01, Weigel, av den 29 april 2004 (REC 2004, s. I-4981) och mål C-365/02, Lindfors, av den 15 juli 2004 (REC 2004, s. I-7/89), vilka ännu inte har avgjorts, fokuserat på detta problem avseende huruvida tillämpningsområdet för den skattebefrielse som medges i direktiv 83/183 omfattas av skatter som NoVA och Autovero skall betala i Österrike respektive Finland, i samband med permanent import av ett motorfordon av en fysisk person som ändrar sin vanliga vistelseort från en medlemsstat till en annan. Strax innan detta förslag till avgörande föredrogs meddelade domstolens andra avdelning dom i målet Weigel som delvis motsäger den bedömning som görs i detta förslag till avgörande.

9 — I artikel 99 i EEG-fördraget (nu artikel 93 EG), som utgör den rättsliga grunden för direktiv 83/183, föreskrivs att "[r]ådet skall (...) anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprätts och fungerar (...)".

10 — Se det andra skälet i ingressen till direktiv 83/183.

påverka beslutet att flytta.¹¹ Beskattningen i den nya hemvistmedlemsstaten kan utgöra ett incitament för personen att antingen lämna kvar den personliga egendomen i ursprungslandet eller till och med bestämma sig för att inte flytta.¹²

27. Det är inte på något sätt oförenligt med dessa målsättningar att gemenskapslagstiftaren uttryckligen har uteslutit vissa avgifter och skatter från tillämpningsområdet för reglerna om skattebefrielse i direktiv 83/183. I artikel 1.2 föreskrivs nämligen uttryckligen att "[s]pecifika eller periodiska tullar och avgifter som är förenade med sådan [personlig] egendom i landet (...)" inte skall omfattas av direktivets tillämpningsområde och därför inte falla under de regler om skattebefrielse som uppställts i direktivet.

28. Det följer av punkterna 1 och 2 i artikel 1 att definitionen av tillämpningsområdet för direktivet görs på grundval av en distinktion mellan skatter som är förenade med sådan egendom i landet och andra konsumtions-

skatter som normalt träffar import av sådan egendom. Här ställs vi inför den centrala frågan att fastställa betydelsen av uttrycket "förenad med sådan egendom i landet" som anges i artikel 1.2. Denna tolkning, och därefter fastställandet av huruvida BPM-skatt är en skatt som är förenad med motorfordon i Nederländerna, förutsätter att skälen bakom införandet av artikel 1.2 i direktivet beaktas.

29. Trots att denna artikel inte fanns med i det första förslaget till direktiv som lämnades av kommissionen till rådet den 30 oktober 1975 gjordes detta tillägg till artikel 1.2 för att tillgodose krav från vissa medlemsstater, närmare bestämt Konungariket Danmark.¹³

30. Det kan inte finnas något skäl till varför "en gemenskapsmedborgare, som har sitt stadigvarande hemvist i en annan medlemsstat, där han följaktligen lever och där han brukar egendomen, skulle slippa betala avgifter som i denna medlemsstat är kopplade till brukandet av egendomen".¹⁴ Att punkt 2 infördes i artikel 1 är därför fullt begripligt. Det gäller i den mån användningen av vissa varor inom ett land kan medföra kostnader för staten till följd av användningen av denna egendom inom dess territorium. Bland dessa kostnader finns bland annat utveckling och underhåll av

11 — I artikel 2.2 a föreskrivs ett undantag för personlig egendom som har förvärvats på de allmänna beskattningsvillkor som gäller på den inhemska marknaden i någon av medlemsstaterna och som inte på grund av utförelse är föremål för befrielse eller återbetalning av omsättningsskatt, punktskatt eller någon annan konsumtionsskatt.

12 — Det är värt att nämna att Ekonomiska och sociala kommittén ansåg att "bestämmelserna i förslaget till direktiv är ett viktigt steg (...) [som] kommer att ha en väsentlig psykologisk effekt på allmänheten.. Se yttrandet om förslaget till rådets direktiv om skattebefrielse för personlig egendom som permanent har importerats från en annan medlemsstat (EGT C 131, 1976, s. 49).

13 — Se yttrandena från den danska regeringen i det ovannämnda målet Lindfors.

14 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Christine Stix-Hackl i målet Lindfors (REG 2004, s. I-0000), punkt 39.

vägnätet, tillhandahållande av säkerhets-, försiktighets- och beredskapstjänster för fordonsanvändare i statens territorium och även miljökostnader. Det är därför berättigat för en medlemsstat att införa vissa skatter avseende dessa kostnader som skall erläggas av de personer som ytterst är ansvariga för dessa i och med att de använder egendom permanent inom medlemsstatens territorium. Detta bekräftas av de exempel på sådana skatter som anges i artikel 1.2 i direktiv 83/183: "Registreringsavgifter för motorfordon, vägskatte och TV-licenser."

31. Dessa kostnader kan variera från en stat till en annan i enlighet med de särskilda villkor som har uppställts för användningen av motorfordon inom respektive medlemsstats territorium. Dessa villkor är statsspecifika. De motsvarande skatterna och avgifterna kommer därför också att variera från ett land till ett annat. Stater kan också göra olika skälighetsbedömningar avseende skattens belopp och art i förhållande till den kostnad som genereras av fordonets användning. Att varje medlemsstat har rätt att indriva betalning av sådana skatter skall inte under några omständigheter lägga en skattebörd på privatpersoner som ändrar hemvist från en medlemsstat till en annan, vilket också är oförenligt med direktiv 83/183. Det gäller naturligtvis i den mån det finns en koppling mellan dessa skatter och de kostnader som är förenade med egendomen i landet.

32. Domstolen har i sin dom i målet Cura Anlagen fastställt att fordonsbeskattningen "inte har harmoniserats och att den varierar väsentligt från en medlemsstat till en annan"¹⁵. Trots att "registreringen [framstår] som en naturlig följd av utövandet av denna beskattningsrätt"¹⁶ är medlemsstaterna "fria att utöva sin beskattningsrätt inom detta område förutsatt att de iakttar gemenskapsrätten".¹⁷

33. Direktiv 83/183 utgör en sådan begränsning som medför att gemenskapsrätten inskränker medlemsstaternas rätt att påföra konsumtionskatter som påverkar privatpersoners import av motorfordon vid byte av hemvist från en medlemsstat till en annan. Medlemsstaternas rätt att påföra skatter i detta sammanhang begränsas av lagstiftaren, på ett positivt och uttryckligt sätt, i artikel 1.2 i direktivet genom att enbart avse skatter som är "förenade med" bilen inom statens territorium. Konsumtionskatter påverkar i stället beslutet att köpa bilen eller inte. Detta beslut fattas i enlighet med de beskattningsvillkor som föreligger vid tidpunkten för förvärvet och bör inte påverkas av ett senare beslut att flytta till en annan medlemsstat. Även om en skatt som påförs vid ett senare tillfälle för import av bilen på grund av en permanent ändring av hemvist, skulle kunna få en negativ inverkan på det inledande beslutet att köpa bilen, så är det emellertid säkert att denna skatt skulle

15 — Dom av den 21 mars 2002 i målet C-451/99, Cura Anlagen mot Auto Service (REG 2002, s. I-3193), punkt 40.

16 — Se domen i målet Cura Anlagen (ovan fotnot 15), punkt 41.

17 — Domen i målet Cura Anlagen (ovan fotnot 15), punkt 40 (min kursivering).

kunna innebära ett hinder mot beslutet att flytta till en annan medlemsstat. Med andra ord bör beslutet att flytta till en annan stat vara neutralt med hänsyn till det tidigare konsumtionsbeslut som fattades i den ursprungliga medlemsstaten. Om så inte är fallet kommer detta att i väsentlig utsträckning påverka beslutet att flytta.

2) Är den omständigheten att skatten skall erläggas vid registreringstidpunkten avgörande för att klassificera BPM-skatten som en skatt "som är förenad med" bilen i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 83/183?

34. Enligt de uppgifter som har lämnats av Hoge Raad påförs BPM-skatten vid registreringstidpunkten för fordonet och skatter som "registreringsavgifter" (eller i den franska versionen, "droits perçus lors de l'immatriculation des voitures automobiles") anges i artikel 1.2 som exempel på "skatter som är förenade med" bilen.

35. Det faktum att den beskattningsbara händelsen för BPM-skatten utgörs av registreringen av bilen är enbart ett *prima facie*-bevis på att skatten är "förenad med" bilen "i

landet". Om denna händelse var avgörande för att skatten skall klassificeras som en skatt som är "förenad med" bilen skulle kategorin skatter och avgifter som påförs för registreringen av motorfordon bli ett alltomfattande begrepp inom vilket en medlemsstat skulle kunna inbegripa vilken skatt som helst, oberoende av dess huvudsakliga innehåll och slutresultat, enbart på grund av den kronologiska ordning att denna skatt påförs av staten vid tidpunkten för fordonets registrering.¹⁸ Detta skulle innebära att en medlemsstat kan fortsätta att påföra rena konsumtionsskatter på importerad egendom i den mån skatterna skall betalas en tid efter att egendomen införts i landet på grund av en annan beskattningsbar händelse, till exempel tidpunkten för fordonets registrering. Det skulle frånta direktiv 83/183 all ändamålsenlig verkan vad gäller import av motorfordon. Det skulle också vara så gott som omöjligt att uppnå enhetlighet avseende harmoniseringen av de regler om skattebefrielse som avses i direktiv 83/183.

36. För att illustrera detta kan vi föreställa oss två identiska skatter som påförs i samband med import av en bil i två olika medlemsstater med utgångspunkt från deras utmärkande kännetecken, syfte och belopp. En av dessa skatter skulle anses falla utanför tillämpningsområdet för direktiv 83/183, i medlemsstat X där skatten skall erläggas vid

18 — I det yttrande som avses i fotnot 12 ovan uppgav Ekonomiska och sociala kommittén uttryckligen med hänsyn till direktiv 83/183 att "[e]ftersom de föreslagna bestämmelserna är mycket generösa bör de detaljerade införlivandebestämmelserna som skall tas fram senare ha en snäv ordalydelse. De bör inte lämna några kryphål som kan leda till missbruk av systemet och göra att medlemsstater upphör att stödja själva principen med skattebefrielse".

tidpunkten för bilens registrering efter importen. Däremot skulle ett undantag göras i medlemsstat Y enbart på den grunden att staten valt att påföra skatten i ett tidigare skede, det vill säga vid tidpunkten för införandet av fordonet i statens territorium.

ten är förenad med egendomen och att den inte är en konsumtionsskatt som är förenad med import, eftersom en privatperson alltid får besluta att importera ett fordon som en del av sin personliga egendom för att bevara det i hemmet eller i ett museum som en del av en fordonssamling och därmed undvika att behöva registrera bilen efter importen.

37. Generaladvokat Christine Stix-Hackl uttalade i målet Lindfors att "enbart den omständigheten att en skatt påförs till följd av en registrering eller som en förutsättning för denna inte utesluter att man kan betrakta denna skatt som ett slags konsumtionsskatt på införsel".¹⁹ Att en viss skatt kallas registreringskatt och påförs vid denna tidpunkt medför inte att en bedömning av dess kännetecken och syfte kan undvaras, eftersom en sådan bedömning är nödvändig för att fastställa att skatten, *i allt väsentligt*, är förenad med fordonet i landet, och därför faller i juridiskt hänseende utanför tillämpningsområdet för direktiv 83/183. Vid fastställande av huruvida en sådan skatt som BPM-skatten, i den mening som avses i artikel 1.2 i direktiv 83/183, är en skatt "som är förenad med" bilen i Nederländerna måste hänsyn tas till de till artikel 1.2 bakomliggande skälen, syftena med reglerna om skattebefrielse i direktiv 83/183 och de väsentliga materiella rekvisiten för BPM-skatten.

39. Detta argument är avsett att visa att en skatt som påförs vid registrering inte skulle vara benägen att påverka importen av bilen i form av en skatt som skall erläggas vid den exakta importtidpunkten, eftersom den person som importerar fordonet kan undvika skatter som påförs av medlemsstaten vid registreringstidpunkten. Härav framgår vikten av att skilja mellan skatter som påförs vid registreringstidpunkten och skatter som påförs vid en tidigare tidpunkt. Detta argument visar också att ett godtagande av detta kriterium inte strider mot syftet med direktiv 83/183, eftersom en privatperson som importerar ett motorfordon med avsikt att hålla den utanför vägnätet, bevara den i ett museum eller i ett garage, inte behöver erlägga skatt för import av fordonet. Detta exempel illustrerar att de regler om skattebefrielse som ställs upp i direktivet alltid förblir giltiga.

38. Den nederländska regeringen har vid förhandlingen gjort gällande att BPM-skat-

40. Jag anser inte att det föreligger någon tvekan om att en privatperson faktiskt kan välja att inte registrera den importerade bilen genom att helt enkelt besluta att bevara den i

19 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Christine Stix-Hackl i målet Lindfors (ovan fotnot 8), punkt 56.

hemmet eller i ett museum. Det som är problematiskt är att detta gäller bara för den mycket ovanliga situation då en person beslutar att importera ett motorfordon i avsikt att inte använda det i det vanliga och väsentliga syfte som ett motorfordon är avsett för, det vill säga som transportmedel.

i dess vanliga och väsentliga syfte, som transportmedel på vägnätet.

41. Det skall härvid erinras om att ett liknande argument som det som anförts av den nederländska regeringen, avvisades av domstolen i domen i målet kommissionen mot Belgien²⁰. Generaladvokaten Mischo uppgav då att "[f]allet med en person som vill köpa en bil utan att även ansöka om en registreringsskylt är i praktiken så ovanligt att man kan bortse från det".²¹ Jag vill påpeka att detta argument faktiskt kan ha större betydelse i målet kommissionen mot Belgien än i förevarande mål. Det är faktiskt mer troligt att en person förvärvar ett motorfordon i en medlemsstat men beslutar att registrera det i en annan medlemsstat, än att en privatperson som byter hemvist från en medlemsstat till en annan skulle importera ett fordon — och det kommer med största sannolikhet bara att röra sig om ett fordon, som utgör hans personliga egendom²² — i ett annat syfte än att använda det

42. I linje med detta har domstolen även i ett annat sammanhang avvisat liknande formella argument. I domen i målet Lehtonen²³ ansåg domstolen att vissa regler om övergångsperioder begränsade den fria rörligheten för arbetstagare som hade för avsikt att driva sin verksamhet i en annan medlemsstat genom att förhindra klubbar från att i matcher i mästerskapsserien använda basketspelare som hade anställts efter en viss dag. Domstolen ansåg att trots att dessa regler "inte rör dessa spelares anställning — vilken inte begränsas (...), [e]ftersom deltagandet i dessa matcher utgör det väsentliga syftet med en professionell spelares verksamhet, är det uppenbart att en regel genom vilken deltagandet begränsas även inskränker den berörde spelarens anställningsmöjligheter". Att acceptera att ett motorfordon kan importeras av en person för att *inte* användas på vägen är att strunta i *det väsentliga syftet* med ett motorfordon, precis som att acceptera att en basketspelare kan anställas av en klubb för att *inte* spela i matcher i mästerskapsserien är att ignorera *det väsentliga syftet* med en professionell spelares verksamhet. I båda fallen innebär denna begränsning inom medlemsstaten en faktisk begränsning av den fria rörligheten till denna stat.

20 — Dom av den 4 februari 1998 i mål 391/85, kommissionen mot Belgien (REG 1988, s. 579).

21 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Mischo i målet kommissionen mot Belgien (ovan fotnot 20), punkt 44.

22 — I detta avseende måste det betonas att enligt artikel 2.1 "avses med 'personlig egendom' egendom avsedd för personligt bruk av personerna i fråga eller i deras hushåll. Sådan egendom får inte, på grund av sin beskaffenhet eller mängd återspegla något kommersiellt intresse (...)" (min kursivering).

23 — Dom av den 13 april 2000 i mål C-176/96, Lehtonen och Castors Braine (REG 2000, s. I-2681), punkterna 49 och 50.

3) Är BPM-skatten *i allt väsentligt* förenad med fordonet i medlemsstatens territorium, i den mening som avses i artikel 1.2?

43. I artikel 1.2 i direktiv 83/183 hänvisas till specifika eller periodiska tullar och skatter som är förenade med personlig egendom i landet. Periodiska tullar är skatter som skall betalas med viss regelbundenhet, till exempel vägskatter som förekommer i vissa medlemsstater. I Nederländerna är motorrjtuigenbelasting ett bra exempel på en vägskatt som utan tvekan faller utanför tillämpningsområdet för direktiv 83/183. Dess samband med användningen av motorfordonet i Nederländerna framgår, som kommissionen har påpekat vid förhandlingen, av det faktum att betalningen av denna skatt kan skjutas upp när bilen inte används.²⁴ Detta är fullt förståeligt om det beaktas att ägaren av fordonet under den period då det inte används inte kommer att vara skyldig att betala några kostnader för dess användning inom landet. Detta är ett viktigt bevis på sambandet mellan skatten och användningen av fordonet.

44. I artikel 1.2 nämns också specifika tullar eller skatter som är förenade med motorfor-

24 — Det följer av artikel 19 i vägskattelagen (Wet van 16 december 1993, tot vaststelling van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994) att denna skatt inte skall påföras för ett fordon för vilket en registrerings skylt antingen tillfälligt eller permanent indragits. Enligt § 6 i Wet van 21 april 1994, houdende vervanging van de Wegenverkeerswet, till vilken hänvisning görs i artikel 19 i vägskattelagen får ägaren till fordonet begära en tillfällig indragning av registrerings skylten.

donen i landet. Det finns många exempel på sådana specifika tullar som inte betalas regelbundet, men som är tydligt förenade med användningen av fordonet, till exempel motorvägs- eller broavgifter. En person kan använda en viss motorväg en enda gång, eller aldrig, eller flera gånger. Dessa avgifter kännetecknas inte av att betalning erläggs med viss regelbundenhet, till skillnad från vägskatter. Jag kan också föreställa mig specifika skatter som erläggs på grund av miljöhänsyn, exempelvis en skatt som skall betalas för att motorfordon skall kunna köra in i en viss nationalpark, utan att hänsyn tas till hur länge bilen stannar kvar i det skyddade området.

45. Det är också möjligt att en specifik skatt eller avgift påförs endast en gång och permanent, och den är då utan tvekan förenad med motorfordonet i den mening som avses i artikel 1.2. Det är fallet med den registreringsavgift som påförs i Nederländerna, vid sidan av BPM-skatten, vid tidpunkten för registreringen av bilen. Enligt den beskrivning som har lämnats av Nederländernas regering och kommissionen vid förhandlingen, är denna avgift, som för år 2004 uppgick till 47,20 euro, tydligt förenad med fordonet i Nederländerna. Den liknar en avgift vars syfte är att ersätta de administrativa kostnaderna för att registrera fordonet i denna medlemsstat.

46. Detta är vad jag skulle kalla "enkla fall" som inte omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 83/183, i den mån de huvudsakligen kännetecknas av ett samband med användningen av fordonet i landet, som inte enbart är formell. Bedömningen av sådana skatters kännetecken visar i huvudsak att det finns en koppling mellan deras erläggande och de kostnader som är förenade med fordonet, oavsett om det rör sig om kostnader för att bygga och underhålla motorvägar eller broar, miljökostnader eller administrativa kostnader. Vad gäller BPM-skatten är situationen annorlunda.

47. Den nederländska regeringen har vid förhandlingen hävdad att BPM-skatten inte har som syfte att ersätta de kostnader som följer av användningen av fordon inom det nationella territoriet. Vidare har den uppgett att intäkterna från BPM-skatten utgör en allmän intäkt för staten som ingår i den statliga kassan och som inte har något direkt samband med de kostnader som avser användningen av fordon inom statens territorium.²⁵

48. Med hänsyn till den bevisning som har förebringats inför domstolen framgår det inte av BPM-skattens kännetecken att en sådan skatt har något samband med de

25 — Nederländernas regering har hävdad att detsamma sker med den nederländska vägsikten (motorriktigenbelasting). Såsom kommissionen har påpekat kan denna skatt emellertid skjutas upp så länge bilens ägare beslutar att inte använda den under en viss tidsperiod, eller permanent, inom landet, och därmed undviker att bidra till dessa kostnader. Ingenting jämförbart sker med BPM. Denna skatt påförs endast en gång, vid tidpunkten för bilens registrering, och kan inte återbetalas, ens delvis, till bilens ägare om fordonet av någon anledning (försäljning till en köpare i ett annat land, senare ändring av ägarens vistelseort, totalhaveri osv.) inte längre används inom Nederländernas territorium.

kostnader som är förenade med fordonet i statens territorium. En sådan skatt har inte ens något samband med de administrativa kostnaderna för registrering (inklusive kostnaden för registreringsskylten), som redan ersätts genom en annan specifik avgift som påförs av den nederländska regeringen vid tidpunkten för registreringen av fordonet.

49. Den sistnämnda omständigheten innebär emellertid inte, tvärt emot kommissionens uppfattning, att för att en sådan skatt som BPM-skatten skall omfattas av artikel 1.2 måste den vara begränsad till att enbart avse en ersättning av de administrativa kostnader som är förenade med registreringen av fordonet i Nederländerna. En sådan tolkning av artikel 1.2 är alltför snäv, och en bokstavstolkning av den engelska språkversionen, som hänvisar till "motor vehicle registration fees", ger inte något entydigt stöd för denna ståndpunkt. Jag anser att artikel 1.2 tydligt ger medlemsstaterna en möjlighet att påföra skatter eller avgifter vid tidpunkten för registreringen eller vid vilket annat tillfälle som helst, förutsatt att skatterna är förenade med användningen av fordonet i landet, i den meningen att skatternas väsentliga utformning ger en viss antydning om ett förhållande mellan dessa skatter och de kostnader (administrativa eller andra) som avser användningen av fordonet inom statens territorium.

50. Detta samband mellan BPM-skatten och användningen av fordonet inom Nederländernas territorium kan inte fastställas utom såvitt avser den beskattningsbara händelsen som, enligt mig, utgör ett formellt och rent slumpartat tecken på detta samband. Vidare framgår det tydligt av den nederländska lagstiftningen att ett sådant samband med användningen saknas. Denna slutsats är faktiskt en följd av att det enligt den nederländska lagstiftningen finns en möjlighet till befrielse från BPM-skatt för motorfordon som härrör från ett annat land (antingen från en medlemsstat eller ett tredje land), i de fall där undantag från importtullar görs vid övergång till fri omsättning enligt förordning nr 918/83. Den nederländska regeringen har i sina yttranden betonat att de villkor som ställs upp i förordning nr 918/83 för befrielse från gemenskapens importtullar "är analogt tillämpliga" på befrielse från BPM-skatten. Denna hänvisning till förordning nr 918/83 "genom analog tillämpning" är oförenlig med klassificeringen av en skatt som BPM-skatten som en skatt som huvudsakligen är förenad med fordonet i Nederländerna.

hållande till alla andra användare av motorfordon som har registrerat sina fordon i Nederländerna och som därför varit skyldiga att erlägga BPM-skatten. Privatpersoner som flyttar permanent till Nederländerna och tar med sig motorfordon kan faktiskt få rätt att registrera och använda sina bilar där och ge upphov till alla de kostnader som är förenade med denna användning i landet, till stor del på bekostnad av alla övriga medborgare som alltid har bott i Nederländerna och därför varit tvungna att betala BPM-skatten när deras fordon registrerades. Detta står i direkt strid mot det syfte som avsågs med artikel 1.2 i direktiv 83/183, vilket redan har beskrivits ovan²⁶, i den mån det i denna artikel uttryckligen anges att medlemsstaterna behåller en rätt att påföra alla "[s]pecifika eller periodiska tullar och skatter som är förenade med sådan egendom i landet".

51. Det finns i själva verket ur ekonomisk synvinkel inte någon rationell förklaring till varför BPM-lagen och BPM-förordningen skulle medge befrielse genom en hänvisning till förordning nr 918/83, vilket de faktiskt gör, för en bil som importeras permanent av en person som byter hemvist till Nederländerna, om BPM i huvudsak ansågs vara en skatt som är förenad med egendomen i denna medlemsstat. Denna befrielse innebär att lagstiftaren i Nederländerna avsiktligt ger nyinflyttade invånare till Nederländerna en ställning som typiska "fripassagerare" i för-

52. Tvärtom är den befrielse som medges i den nederländska lagstiftningen alldeles rimlig om BPM-skatten klassificerades som en konsumtionsskatt som den nederländske lagstiftaren har beslutat att göra undantag för på grund av de höga belopp som är inblandade och på grund av den omständighet att samtliga konsumtionsskatter redan har betalats i ursprungslandet.

26 — Se ovan punkt 30 i detta förslag till avgörande.

53. Detta resonemang stämmer väl överens med skälen för reglerna om skattebefrielse i direktiv 83/183, trots att det finns stor meningsskiljaktighet mellan kommissionen och den nederländska regeringen till följd av att den sistnämnda inte anser sig vara skyldig enligt direktiv 83/183 att bevilja befrielse från BPM-skatten. Den nederländska regeringen gör det frivilligt, men endast enligt de något strängare villkoren enligt förordning nr 918/83²⁷. I alla händelser är motiveringen för den befrielse som ges genom BPM-lagen och BPM-förordningen, och skälen för den befrielse som ges genom direktiv 83/183, i praktiken desamma. Enligt nederländsk lagstiftning går det inte att rationellt fastställa att en skatt som BPM-skatten är en skatt som är förenad med fordonet i landet. Härvid är jag benägen att anse att det beslut som har fattats av den nederländska skatte-lagstiftaren att medge befrielse från BPM-skatten genom en analogisk tillämpning av en befrielse från importskatt, har en ekonomiskt rationell grund, och inte är resultatet av en ekonomisk irrationell generositet som vidare kan vara diskriminerande mot alla bilägare som alltid har bott i Nederländerna.

54. Vidare är grunden för beräkningen av BPM-skatten, enligt de uppgifter som har

27 — Till skillnad från förordning nr 918/83 medför inte artikel 2.2 i direktiv 83/183 att skattebefrielsen är beroende av villkoret att egendomen har tillhört personen under de senaste sex månaderna i dennes hemvist i ursprungslandet. Direktiv 83/183 kräver endast att motorfordonet har använts av den berörda personen i den ursprungliga medlemsstaten, under en tidsperiod på minst sex månader före bytet av hemvist.

lämnats vid förhandlingen av kommissionen och som inte har bestridits av den nederländska regeringen, fordonets nettokatalogpris, vilket i huvudsak motsvarar det föreslagna återförsäljningspriset för fordonet som gäller på dagen för tilldelning av registreringsskylten eller, för ett begagnat fordon, på dagen för dess första användning, minus omsättningsskatt och BPM-skatt. Procentsatsen för BPM motsvarar cirka 45 procent med avdrag för ett visst fast belopp beroende på fordonets ålder.

55. Å ena sidan utgör det höga beloppet för BPM-skatten, såsom kommissionen har påpekat, faktiskt ett avgörande hinder mot den fria rörligheten för personer till Nederländerna, vilket således står i strid med det syfte för direktiv 83/183 som anges i artikel 1.1. Detta innebär inte att de skatter som är förenade med användningen inte kan vara höga. De kan förvisso vara höga, men bara i den mån det föreligger bevis på ett huvudsakligt samband med användningen av egendomen i landet, vilket saknas i detta fall. Hur högt belopp som är för högt är en svår fråga, men det är inte alls svårt att säga att skatten i detta fall är så stor att det blir skäligen omöjligt att urskilja något samband med fordonets användning. Dess beräkning på grundval av fordonets katalogpris (som är

förenat med beslutet att köpa) är ytterligare ett tecken på dess konsumtionskaraktär.

56. Å andra sidan är nivån på skattesatsen och det faktum att det beskattningsbara beloppet vid beräkningen av BPM-skatten i huvudsak är fordonets katalogpris, och inte ens exempelvis motorns storlek, visar att skatten har för tydlig avsikt att generera intäkter för staten²⁸. En skatt som BPM-skatten, som uppvisar dessa kännetecken, kan knappast anses vara huvudsakligen förenad med egendomen i landet, utan den är i stället en konsumtionsskatt som normalt påförs ett motorfordon när det väl har importerats permanent av en privatperson till Nederländerna.

4. Fungerar BPM-skatten som en konsumtionsskatt i den mening som avses i artikel 1.1 i direktiv 83/183?

57. Slutsatsen att en skatt som BPM-skatten slutligen är en konsumtionsskatt i den mening som avses i artikel 1.1, trots den rent slumpartade kronologiska omständig-

28 — Detta grundläggande syfte med att generera intäkter för staten i fallet med BPM har till stor del företräde framför till och med vissa miljöhänsyn som framgår tydligt av exempelvis nivån på de avdrag som medges i BPM-lagen från den grundläggande skattesatsen på 45 procent.

heten, som ensidigt har fastställts av staten, att den inte påförs vid importtillfället utan vid tidpunkten för registreringen, får stöd av andra uppgifter som har lämnats av kommissionen och dessa har inte heller bestridits av den nederländska regeringen.

58. Enligt kommissionen infördes BPM-skatten år 1993 och den hade till syfte att revidera reglerna avseende en redan befintlig särskild konsumtionsskatt på motorfordon (bijzondere verbruiksbelasting van persone-nauto's) (nedan kallad BVB-skatten) för vilken den beskattningsbara händelsen var importen eller leveransen av fordonet och inte dess registrering. Skatter som påförs import av egendom som överförs från en medlemsstat upphörde att vara tillåtna efter den 31 december 1992, och därför var BPM-skattens syfte enligt kommissionen att bevara det beskattningsbara beloppet från BVB-skatten genom att påföra skatten vid en annan tidpunkt.

59. Domstolen har redan bedömt denna nederländska skatt i sin dom i målet *Wisselink*²⁹ i ett annat sammanhang, som avsåg en bedömning av BVB-skattens förenlighet med gemenskapens system för mervärdesskatt. BVB-skatten påfördes endast en gång och fördes vidare till fullo i nästa skede av saluföringen utan någon

29 — Dom av den 13 juli 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, *Wisselink en Co. m.fl. mot Statssecretaris van Financiën* (REG 1989, s. 2671).

ytterligare beskattning, och den uppgick till 18,2 procent på den del av katalogpriset som låg under 10 000 NLG och 27,3 procent för den del av katalogpriset som översteg detta belopp.³⁰ BPM-lagen innehåller en uttrycklig hänvisning till BVB-skatten i dess artikel 9.8, i vilken det belopp som motsvarar BVB-skatten undantas från det katalogpris som används för beräkningen av det beskattningsbara beloppet för BPM-skatten, för det fall dagen för tilldelningen av registrerings skylten, eller dagen för den första användningen av fordonet, inträffar före den 1 januari 1993, då BVB-skatten fanns men inte BPM-skatten. Precis som beloppet för BPM-skatten inte ingår i katalogpriset är beloppet för den redan befintliga BVB-skatten också uteslutet från detta katalogpris.

60. Det är således i BPM-lagen som denna överensstämmelse mellan BPM-skatten och den redan befintliga särskilda konsumtions skatten uttryckligen erkänns. Därmed anser jag att förhållandet mellan dessa två skatter, även om förevarande mål skulle analyseras mot bakgrund av det resonemang som har förts i ett annat sammanhang, nämligen i målet kommissionen mot Belgien³¹, är tillräckligt tydligt för att kunna utesluta "den betydelsemässiga skillnaden mellan de händelser för vilka de två skatterna kan tas ut".³²

30 — Se förslaget till avgörande av generaladvokaten Mischo i målet *Wisselink* (ovan fotnot 29), punkt 2.

31 — Ovan fotnot 20.

32 — Dom i målet kommissionen mot Belgien (ovan fotnot 20), punkt 25.

61. Såsom domstolen har fastställt i målet *Wisselink* är BVB-skatten, trots att den inte uppvisar de kännetecken som utgör en omsättningsskatt "en konsumtionsskatt vars beräkningsgrund är proportionell i förhållande till priset för personbilar (...)". "[D]en påförs endast vid ett tillfälle och detta vid tidpunkten för leveransen av tillverkaren eller vid tidpunkten för importen, och överförs sedan i dess helhet i nästa skede av saluföringen utan att skatten påförs på nytt. Den BVB-skatt som erläggs är inte avdrags gill utan utgör en integrerad del av bilens pris."³³ Beträffande BPM-skatten blir skattebeloppet så snart det har erlagts också oåterkalleligt integrerat i bilens pris vid framtida transaktioner (det vill säga utan möjlighet till återbetalning eller uppskjutning) och kommer att överföras till en senare köpare av bilen. Detta kännetecken är typiskt för en konsumtionsskatt och inte för periodiska eller specifika skatter som är förenade med den användning av fordonet som redan har beskrivits ovan.

62. Som en konsumtionsskatt som huvudsakligen påverkar importen av motorfordon vid tidpunkten för deras registrering utgör den en bra illustration för den typ av hinder mot den fria rörligheten för personer inom gemenskapen som direktiv 83/183 har till syfte att avlägsna. Det är tillräckligt att föreställa sig en situation i vilken en person A bor och arbetar i medlemsstat X. Han

33 — Dom i målet *Wisselink* (ovan fotnot 29), punkt 20.

köper en bil i denna medlemsstat, och betalar en sådan skatt som BPM-skatten i detta land vid tidpunkten för bilens registrering. Ett år senare flyttar han till medlemsstat Y för att arbeta. I denna medlemsstat är personen A tvungen att registrera bilen och måste än en gång betala en skatt med samma kännetecken som kan tillskrivas BPM-skatten. Om A i slutet av detta år beslutar att flytta till en annan medlemsstat (eller till och med återvända till medlemsstat X ...), blir han tvungen att för tredje gången betala en sådan skatt som BPM-skatten. A har fått betala ett mycket högt "pris" varje gång han har flyttat från en medlemsstat till en annan, motsvarande ungefär en tredjedel av fordonets katalogpris. Kostnaden för bilen har för A fördubblats, trots att bilens marknadsvärde naturligtvis har minskat. Om A hela tiden hade stannat i medlemsstat X skulle han inte ha drabbats av denna förlust, även om hans användning av fordonet hade varit i stort sett densamma.

nader som avser dess användning i landet, inte utgör en skatt som faller utanför tillämpningsområdet för direktiv 83/183, i den mening som avses i artikel 1.2, utan utgör i stället en konsumtionsskatt som normalt påförs personlig egendom som importeras permanent av en privatperson som byter hemvist från en medlemsstat till en annan, i den mening som avses i artikel 1.1 i direktiv 83/183, vilken är den relevanta tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelsen.

C — Domstolens behörighet att tolka bestämmelser i en gemenskapsrättslig akt som är tillämplig genom hänvisning i nationell lagstiftning

64. För det fall domstolen skulle anse att direktiv 83/183 inte är tillämpligt på målet vid den nationella domstolen blir det nödvändigt att bedöma de specifika frågor som har ställts av Hoge Raad avseende tolkningen av vissa begrepp och bestämmelser i förordning nr 918/83.

63. Jag anser därför att en sådan skatt som den nederländska BPM-skatten, som påförs en gång för alla vid tidpunkten för ett motorfordons registrering efter import, vars belopp beräknas på grundval av bilens katalogpris och ingår i dess kostnad och förs vidare i framtida transaktioner avseende fordonet, och vars kännetecken inte uppvisar något huvudsakligt samband med de kost-

65. Det föreligger ingen tvekan om att förordning nr 918/83 skall tillämpas på den aktuella tvisten vid Hoge Raad enbart på grundval av den nederländska lagstiftningen. Denna förordning är tillämplig på import av egendom med ursprung i tredje land och avser befrielse från gemenskapens importtullar. Den är därför inte tillämplig i sam-

band med permanenta importörer från en medlemsstat.³⁴

66. Domstolen har emellertid förklarat sig behörig att tolka bestämmelser i gemenskapsrättsliga akter, när detta har begärts av nationella domstolar på grundval av artikel 234 EG, i fall där sådana bestämmelser är tillämpliga genom hänvisning i nationell rätt, såsom i förevarande mål.³⁵ Jag vill inte föreslå att domstolen, i samband med förevarande mål, bör följa någon annan linje. Domstolens beslut har varit tydliga i detta avseende. I sin dom i målet Dzodzi uttalade domstolen att "det [är] av uppenbart intresse för gemenskapens rättsordning att, för att undvika framtida tolkningsavvikelser, ge varje gemenskapsrättslig bestämmelse en enhetlig tolkning oavsett under vilka omständigheter den kommer att tillämpas".³⁶ Det är sedan den nationella domstolen som skall tillämpa de gemenskapsrättsliga bestämmelser eller begrepp som varit föremål för tolkning med hänsyn till de faktiska och rättsliga omständigheterna i det särskilda fall de har att pröva.³⁷

34 — Se förslag till avgörande av generaladvokaten Antonio Tizzano i målet Weigel (ovan fotnot 8), punkt 62.

35 — Se domstolens dom av den 3 december 1998 i mål C-247/97, Schonbroodt mot belgiska staten (REG 1998, s. I-8095), punkterna 13 och 14, i vilken domstolen fastställde att den var behörig att tolka en viss bestämmelse i förordning nr 918/83 som hade blivit tillämplig genom Belgiens nationella rätt.

36 — Dom av den 18 oktober 1990 i de förenade målen C-297/88 och C-197/89, Massam Dzodzi mot belgiska staten (REG 1990, s. I-3763; svensk specialutgåva, område 10, s. 531), punkt 37.

37 — Dom av den 8 november 1990 i mål C-297/89, Gmurzynska-Bscher (REG 1990, s. I-4003), punkt 21. Se även dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem mot Inspecteur der Belastingdienst (REG 1997, s. I-4161), punkterna 32 och 34.

D — *Begreppet personlig egendom i den mening som avses i artikel 1.2 i förordning nr 918/83*

67. Den första fråga som har ställts av Hoge Raad avser tolkningen av begreppet personlig egendom i den mening som avses i artikel 1.2ci förordning nr 918/83, där personlig egendom definieras som "all egendom avsedd för de berörda personernas personliga bruk", däribland särskilt "privata motorfordon", och där det vidare föreskrivs att "bärbara verktyg, utrustning eller instrument för de tillämpade eller fria konsterna som personen i fråga behöver för att kunna utöva sitt yrke skall också utgöra personlig egendom. Personlig egendom får inte vara sådan att den genom sin art eller sin mängd kan tyda på att den importeras för kommersiella ändamål. (...)".

68. Frågan har uppkommit eftersom bilen, trots att den vid tidpunkten för importen till Nederländerna år 1998 till fullo ägdes av Feron och var avsedd för dennes personliga bruk, inte tillhörde honom före den 15 december 1997 utan till och med detta datum ställdes till dennes förfogande av hans arbetsgivare inte bara för Feron's personliga bruk, utan också i samband med dennes arbete som anställd på Océ.

69. Begreppet personlig egendom som föreskrivs i artikel 1.2 c gör inte klassificeringen av ett fordon som "privat egendom"

beroende av att den berörda personen till fullo äger egendomen under en viss tid före importen. Det är tillräckligt att fordonet "är avsett för de berörda personernas personliga bruk eller för att användas i deras hushåll", för att den skall anses vara privat egendom. I motsats till vad den nederländska regeringen anser påverkar den omständighet att Feron inte var bilens ägare under de sex månader som föregick den dag då han upphörde att ha hemvist i Österrike inte fordonets klassificering som hans "privata egendom".

70. Den personliga egendomen — efter att den har klassificerats som sådan enligt artikel 1.2 c — måste förvisso tillhöra den berörda personen vid tidpunkten för importen för att befrielse från importtullen skall medges. Vidare inrättas genom artikel 3 a i förordning nr 918/83 ett krav på anknytning till den personliga egendomen före importen, vilket utgör en förutsättning för att befrielse från importskatt skall medges för denna egendom. Enligt artikel 3 bedöms denna anknytning inte utifrån ägande, utan i stället utifrån "tillhörande" och "användning" under en viss tid före importen.

71. I alla händelser är det här villkor som måste uppfyllas för att skattebefrielse skall beviljas för personlig egendom, men de behöver inte uppfyllas för att den berörda egendomen skall anses vara personlig egendom. Även om dessa krav för skattebefrielse inte är uppfyllda kan egendomen ändå vara den berörda personens personliga egendom, i den mening som avses i artikel 1.2 c (trots

att kraven för skattebefrielse inte är uppfyllda), i den mån den är avsedd för dennes personliga bruk.

72. Skall begreppet personlig egendom i artikel 1.2 c då vara begränsat till egendom som *uteslutande* är avsedd för den berörda personens personliga bruk i dennes hemvist under en period om sex månader? Detta skulle enligt den nederländska regeringen vara berättigat på grund av behovet av en strikt tolkning av sådana bestämmelser om befrielse som den som är relevant i förevarande mål. Den nederländska regeringen antyder därmed att ett tillägg av adjektivet "uteslutande" måste göras vid klassificeringen av vad som är personligt bruk i definitionen av personlig egendom i artikel 1.2 c.

73. Jag anser att detta är en särskilt strikt tolkning. Den medför att det från tillämpningsområdet för begreppet personlig egendom utesluts alla varor som, trots att de är avsedda uteslutande för den berörda personens bruk vid tidpunkten för importen också användes för denna persons yrkesverksamhet, under de sex månader som föregick ändringen av hemvist. En sådan restriktiv tolkning måste framgå av de syften som ligger bakom bestämmelserna om befrielse

som uppställts i avdelning I i förordning nr 918/83³⁸.

74. Det framgår av ingressen till förordning nr 918/83 att en sådan skattebefrielse har till syfte att undvika taxering som inte skulle vara berättigad "[u]nder vissa klart definierade förhållanden, då det vanliga behovet av att skydda ekonomin inte föreligger på grund av de särskilda omständigheter under vilka varorna importeras". Vidare skulle målsättningen att underlätta bosättningen i en medlemsstat, liksom medlemsstaternas tullmyndigheters arbete försvåras om personlig egendom som importeras utan något kommersiellt syfte skulle beskattas vid importen.³⁹

75. Problemet med importens icke-kommersiella karaktär har särskild relevans vid

38 — Att en restriktiv tolkning i samband med regler om skattebefrielse måste grunda sig på hänsyn till slutresultaten för sådana regler framgår exempelvis tydligt i dom av den 13 december 2001 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-5811), punkterna 45 till 48. Se även dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties mot Staatssecretaris van Financiën (REG 1989, s. 1737), punkterna 13 och 14.

39 — Se i detta avseende särskilt förslaget till avgörande av generaladvokaten Saggio i mål C-394/97, Heinonen (REG 1999, s. I-3599), punkt 16, med uttrycklig hänvisning till förordning nr 918/83, jämte rådets direktiv 69/169/EEG av den 28 maj 1969 om harmonisering av lagstiftningen om befrielse från omsättningskatter och punktskatter på varor som införs av resande. Se även domen i målet Heinonen, punkt 24.

bedömningen. Det kommer till uttryck i den sista meningen i artikel 1.2 c i förordning nr 918/83, som på ett negativt sätt klargör definitionen av personlig egendom "[inte får] vara sådan att den genom sin art eller sin mängd kan tyda på att den importeras för kommersiella ändamål".⁴⁰ Om det dessutom beaktas att en sådan skattebefrielse är särskilt förenad med fysiska personers och deras familjers personliga sfär, och inte har någon väsentlig effekt på medlemsstaternas skatteresurser, finns det ingen motivering för den restriktiva tolkning av begreppet personligt bruk som föreslås av den nederländska regeringen.⁴¹

76. Vad gäller klassificeringen av viss egendom som en persons personliga egendom är det relevanta kriteriet inte om denna egendom även används i tjänsten eller inte under

40 — Se med avseende på motiveringen till dessa självständiga befrielser från tullavgifter "förslaget till rådets förordning om inrättande av ett gemenskapsystem för befrielse från tullavgifter (presenterat av kommissionen för rådet)" (KOM (79) 104 slutlig, Bryssel den 12 mars 1979), punkt 4.

41 — Se yttrandet till förslaget till rådets förordning om inrättande av ett gemenskapsystem för befrielse från tullavgifter (EGT C 72, 1980, s. 20-21), där Ekonomiska och sociala kommittén noterade att "[d]et bör därför tydligt anges att det föremål som behandlas påverkar livet för privatpersoner och familjer och att ett restriktivt synsätt inte skall användas. Vidare är de villkor under vilka de varor för vilka befrielse medges importeras sådana att dessa varor i realiteten inte kan konkurrera med liknande varor med ursprung i gemenskapen eller har en negativ skatteeffekt på staternas skatteintäkter". Längre fram i yttrandet föreslog kommittén, beträffande definitionen av personlig egendom att det engelska uttrycket "saddle horses" skulle ändras till "riding animals" (en ändring som slutligen godtog i form av "saddle animals") med följande kommentar: "[f]rots att listan inte är uttömmande måste begrepp som kan användas för att begränsa textens tillämpningsområde undvikas."

den tidsperiod som föregår importen.⁴² Denna omständighet diskvalificerar inte egendomen som personlig egendom. Det relevanta kriteriet är i stället om den import som prövas är av icke-kommersiell natur. De uppgifter som har lämnats av Hoge Raad visar inte att Feron importerade sin bil i något kommersiellt syfte.

E — *Begreppet tillhörande i den mening som avses i artikel 2.1 i förordning nr 918/83*

78. Den andra och den tredje frågan som har ställts av Hoge Raad avser att fastställa om en viss egendom (exempelvis ett motorfordon) tillhör en privatperson i den mening som avses i artikel 3 i förordning nr 918/83, när egendomen står uteslutande till dennes förfogande och personen i fråga har erhållit en förköpsrätt av ägaren till denna egendom vid den tidpunkt då egendomen överlämnades som slutligen har utnyttjat denna möjlighet före byte av hemvist.

77. Det kan därför inte antas att "personligt bruk" skall tolkas som att det kräver "uteslutande användning för personligt bruk" under de sista sex månadernas vistelse i ursprungslandet. En sådan distinktion har inte uttryckligen införts av gemenskapslagstiftaren och det finns ingen anledning att tolka uttrycket på detta sätt.⁴³

79. Domstolen har fastställt att "[a]v såväl kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten som likhetsprincipen följer att en gemenskapsbestämmelse som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt skall ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela gemenskapen, som skall göras under hänsynstagande till sammanhanget och syftet med föreskrifterna i fråga".⁴⁴

42 — Det är anmärkningsvärt att det i artikel 1.2 c i förordning nr 918/83 uttryckligen föreskrivs att "bärbara verktyg, utrustning eller instrument för de tillämpade eller fria konsterna som personen i fråga behöver för att kunna utöva sitt yrke skall också utgöra personlig egendom. Personlig egendom får inte vara sådan att den genom sin art eller sin mängd kan tyda på att den importeras för kommersiella ändamål (...)".

43 — Det bekräftades i ett annat sammanhang att rådet när det antar bestämmelser som medger upphävande av tullar måste ta hänsyn till "kraven på rättssäkerhet och de svårigheter som möter nationella tullmyndigheter" (dom av den 18 mars 1986 i mål 58/85, Ethicon mot Hauptzollamt Itzehoe (REG 1986, s. 1131), punkt 12). Sådana bestämmelser måste tolkas enligt objektiva kriterier som härrör från deras ordalydelse.

44 — Se dom av den 18 november 1984 i mål 327/82, Ekro mot Produktschap voor Vee en Vlees (REG 1984, s. 107), punkt 11, av den 19 september 2000 i mål C-287/98, Linster (REG 2000, s. I-6917), punkt 43, och av den 9 november 2000 i mål C-357/98, Yiadom (REG 2000, s. I-9265), punkt 26.

80. Enligt artikel 3 i förordning nr 918/83 krävs att den personliga egendom som inte är en förbrukningsvara har tillhört eller har använts under sex månader före den dag då den berörda personen upphör att ha sin normala bostad [*hemvist*, övers. anm.] i det tredje land som är utreseland. Detta krav har uppställts för att förhindra att skattebefrielsen fungerar som ett incitament för plötsliga och eventuellt omfattande förvärv av egendom omedelbart före ändringen av hemvist. Genom att uppställa ett krav på att egendom skall ha tillhört någon under en viss tidsperiod, har gemenskapslagstiftaren fastställt den nivå som krävs på den anknytning mellan personen och den personliga egendomen som är nödvändig för att undvika sådana oönskade följder.

81. Begreppet tillhörande [*i förordningen anges att egendomen skall ha tillhört en person*, övers. anm.] är ett välkänt rättsligt begrepp som är föremål för omfattande diskussioner i de flesta rättssystem. I vida termer och som gemensam nämnare kännetecknas tillhörande av det faktiska förhållandet avseende ett föremål oavsett om man är ägare till det eller inte.⁴⁵ Detta betyder att en person har en faktisk kontroll över ett föremål, antingen själv eller genom någon annan. Ur en annan synvinkel beror det i sista hand på huruvida det från en utomstående persons utgångspunkt förefaller som att innehavaren har äganderätt till föremålet, vilket inte behöver innebära en fullständig äganderätt, utan det kan vara fråga om ett mer begränsat ägarintresse. Här blir skillna-

erna mellan olika rättssystem mer tydliga, eftersom det är uppfattningen av äganderätts struktur i varje rättssystem som slutligen är avgörande.⁴⁶ Jag delar därför inte den uppfattning som har framförts av Hoge Raad, att det rättsliga begreppet tillhörande i den mening som avses i artikel 3 i förordning nr 918/83 skall tolkas med hänvisning till normalt språkbruk eller allmänt accepterade synsätt.⁴⁷ En sådan tolkning skulle inte bara medföra att begreppet tillhörandes uppenbara rättsliga natur förbisågs, utan även medföra att det blir mycket svårt att erhålla en enhetlig betydelse avseende detta begrepp inom ramen för artikel 3 i förordning nr 918/83.

82. En självständig tolkning som tar hänsyn till sammanhanget kring och syftet för kravet på tillhörande enligt artikel 3 i förordning nr 918/83 måste grunda sig på vissa inledande överväganden som är förenliga med den gemensamma uppfattningen av begreppet tillhörande i medlemsstaterna — för det första att en viss egendom kan tillhöra en person om denne har faktisk kontroll över denna egendom, även om han inte är ägare och inte påstår sig äga denna egendom, och för det andra att gemenskapslagstiftaren när den använde begreppet tillhörande i artikel 3, verkligen inte hade för avsikt att dess betydelse skulle bero på varje rättssystems uppfattning av begreppen tillhörande och äganderätt.

45 — Se Beekhuis, Jacob H., "Structural Variations in Property Law — Civil Law", International Encyclopedia of Comparative Law, Vol. VI, Property and Trust, kapitel 2, J.C.B. Mohr, 1972, s. 18, och Lawson, F.H., "Structural Variations in Property Law — Common Law", ult. op. cit., s. 24.

46 — Se Sacco, R., "Possesso (Diritto Privato)", Enciclopedia del Diritto, Vol. XXXIV, Giuffrè, s. 491–519, särskilt s. 496–499 och även s. 506–510.

47 — Se, i detta avseende, dom av den 14 maj 1985 i mål C-139/84, Van Dijk's Boekhuis mot Staatssecretaris van Financiën (REG 1985, s. 1405), punkt 20, och den resonerande delen.

83. Vad som ovan anförts måste gälla trots att förekomsten av en situation i vilken viss egendom som tillhör en viss person i princip kommer att bero på de regler om tillhörande som gäller i den stat där egendomen finns, på samma sätt som bedömningen av, och/eller omfattningen av äganderätt kommer att bero på den nationella rätten på den plats där egendomen finns, *lex situs*.⁴⁸ Om detta synsätt skulle tillämpas för tolkningen av begreppet tillhörande i den mening som avses i artikel 3 i förordning nr 918/83 skulle det faktiskt vara omöjligt att uppnå enhetlighet vad avser reglerna om befrielse från importskatter med avseende på personlig egendom, på grund av skillnaderna mellan olika rättssystem vad gäller äganderätt och därmed även tillhörande.⁴⁹

skattebefrielse vid byte av hemvist från tredje land, skulle denna situation innebära att begreppet skulle kunna få lika många olika betydelser som det finns rättssystem i världen. Det skulle inte bara lägga en enorm börda på de nationella myndigheterna och tullmyndigheterna, som skulle behöva känna till rätten i ett nästan oändligt antal rättssystem med avseende på begreppet tillhörande, utan också leda till en brist på enhetlighet med avseende på de rättigheter som fastställs genom förordning nr 918/83⁵⁰.

84. Om så vore fallet skulle det, för avgörandet om en viss egendom tillhörde en viss person som kommer från ett tredje land, vara nödvändigt att fastställa om denna egendom skulle kunna anses tillhöra personen enligt lagen i hans ursprungsstat. Begreppet tillhörande skulle i själva verket variera beroende på den specifika lagstiftning i kraft på den plats där egendomen fanns under den sexmånadersperiod som avses i artikel 3. I samband med förordning nr 918/83, som rör

85. Jag anser att för att de syften som låg bakom införandet av artikel 3 skall uppfyllas, är det tillräckligt att den berörda privatpersonen under den relevanta sexmånadersperioden uteslutande har haft rätt att använda denna egendom och har en juridisk rätt som kan verkställas gentemot ägaren som ger honom rätt att förvärva äganderätten. En sådan rätt behöver inte klassificeras som en äganderätt, enligt rättsordningen i det tredje land där personen hade sitt ursprungliga hemvist. Det räcker att det är en kvalificerad rättighet i den mening att den ger upphov till ett anspråk mot ägaren i händelse av kontraktsbrott.

48 — Detta klassiska synsätt inom internationell privaträtt framgår av förslaget till avgörande av generaladvokaten Francis G. Jacobs i mål C-291/92, Finanzamt Uelzen mot Armbrrecht (REG 1995, s. I-2775, på s. I-2790), punkt 15, i vilket det bekräftades att "[jag anser att det inte kan föreligga något tvivel om att artikel 5.1 [i direktiv 77/388/EEG, i vilket föreskrivs att 'med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom'] hänvisar till nationell rätt för fastställandet av omfattningen hos den äganderätt som överförs (...)".

49 — Se Gambaro, A., "Perspectives on the codification of the law of property, an overview", European Review of Private Law, Vol. 5, 1997, s. 497–504, på s. 503.

50 — Se ovan punkt 74 i detta förslag till avgörande. Alternativet att tolka begreppet tillhörande enligt lagen i den medlemsstat där den berörda personen inrättade sin nya vanliga vistelseort skulle också vara oacceptabelt. I detta fall skulle bristen på enhetlighet i tolkningen också föreligga och i praktiken skulle beslutet att medge befrielsen helt överlåtas till denna medlemsstat.

86. Jag föreslår att domstolen alternativt, för det fall direktiv 83/183 inte bedöms vara tillämpligt, bör besvara den andra och den tredje frågan som har ställts av Hoge Raad på så sätt att när egendom har ställts till en privatpersons fulla förfogande och uteslutande för dennes användning, inklusive

personligt bruk, och en rätt att köpa egendomen uttryckligen beviljas av arbetsgivaren och ägaren till denna egendom vid tidpunkten för dess överlämnande, skall denna egendom anses tillhöra denna person i den mening som avses i artikel 3 i förordning nr 918/83.

III — Förslag till avgörande

87. Jag anser därför att domstolen bör ge följande svar på de frågor som har ställts av den nationella domstolen:

”En skatt som den nederländska BPM-skatten, som påförs en gång för alla när ett motorfordon registreras efter import, vars belopp beräknas på grundval av bilens katalogpris och ingår i dess kostnad och förs vidare i framtida transaktioner avseende fordonet, och vars kännetecken inte uppvisar ett huvudsakligt samband med de kostnader som är förenade med fordonet i landet, utgör inte en skatt som faller utanför tillämpningsområdet för direktiv 83/183, i den mening som avses i artikel 1.2, utan är en konsumtionskatt som normalt påförs personlig egendom som importeras permanent av en privatperson som byter hemvist från en medlemsstat till en annan, i den mening som avses i artikel 1.1 i direktiv 83/183, vilken är den relevanta tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelsen.”