

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

föredraget den 30 juni 2005 ^{1 1}

1. Detta förfarande för förhandsavgörande syftar till att den nationella domstolen skall få möjlighet att bedöma förenligheten mellan EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital och den nederländska arvsrättsliga bestämmelse enligt vilken en nederländsk medborgare som flyttat till en plats belägen utanför denna medlemsstat fortfarande anses bosatt där när hans kvarlåtenskap skall beskattas, om han avlider inom tio år efter det att han lämnat Nederländerna.

2. Förfarandet har sitt ursprung i en tvist mellan dödsboet efter fru M.E.A. Van Hilten-van der Heijden² och den nederländska skatteförvaltningen angående den skatt som skatteförvaltningen kräver att de skall erlagga på arvet efter den avlidna.

3. Fru Van Hilten som var av nederländsk nationalitet bodde i Nederländerna fram till år 1988 och flyttade därefter först till Belgien

och därefter, år 1991, till Schweiz, där hon sedan den dagen ansågs ha sitt skattemässiga hemvist.

4. Fru Van Hilten avled den 22 november 1997, det vill säga inom tio år efter det att hon lämnat Nederländerna. I enlighet med den fiktiva bosättningsort som föreskrivs i nederländsk arvsrätt ansågs hon vid tidpunkten för sitt fränfalle vara bosatt i Nederländerna, och hennes fyra arvingar påfördes arvsskatt på hela det arv som tillfallit dem enligt denna medlemsstats regler om arv.

5. Arvingarna överklagade skatteförvaltningens beslut att ogilla deras klagomål till Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederländerna). Denna domstol anser att den fiktiva bosättningsort som föreskrivs i nederländsk rätt utgör en restriktion för den fria rörelsen för kapital. Den nationella domstolen har ställt två tolkningsfrågor till domstolen för att få möjlighet att bedöma huruvida den nationella bestämmelsen skulle kunna vara berättigad genom de artiklar i fördraget

1 — Originalspråk: franska.

2 — Nedan kallad fru Van Hilten.

enligt vilka medlemsstaterna har rätt att upprätthålla eller vidta vissa åtgärder för att inskränka utövandet av denna frihet.

skrivs skall avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

6. Den fria rörligheten för kapital har gradvis vunnit erkännande i gemenskapsrätten. Det föreskrevs således i artikel 67.1 i EEG-fördraget³, till skillnad från i bestämmelserna om fri rörlighet för varor, personer och tjänster, endast att medlemsstaterna "i den utsträckning det är nödvändigt för att säkerställa den gemensamma marknadens funktion" skall avskaffa restriktionerna avseende rörligheten för kapital.

7. Det var genom rådets direktiv 88/361/EEG⁴ som principen om fri rörlighet för kapital inom Europeiska gemenskapen slogs fast i artikel 1, i vilken det anges att medlemsstaterna i den mån annat inte före-

8. I syfte att underlätta genomförandet av denna frihet innehåller direktiv 88/361 i bilaga I en icke uttömmande nomenklatur för kapitalrörelser: Nomenklaturen har tretton rubriker, bland dem rubrik XI med lydelsen "Personliga kapitalrörelser", och omfattar olika transaktioner såsom gåvor, donationer och, i punkt D, arv och testamentsförordnanden. Rubrik XIII med lydelsen "Andra kapitalrörelser" avser, i punkt A, arvsskatt och andra pålagor.

9. Fördraget om Europeiska unionen ersatte från och med den 1 januari 1994 EG-fördragets artiklar om kapitalrörelser, däribland artiklarna 73b–73d i fördraget⁵ som utgör de tidsmässigt tillämpliga artiklarna i detta mål.

10. I artikel 1 i 73b i fördraget bekräftas den i direktiv 88/361 fastslagna principen om fri rörlighet för kapital. I denna artikel utvidgas dess räckvidd till tredje land, och principen

3 — Därefter artikel 67.1 i EG-fördraget som sedan upphävts genom Amsterdamfördraget.

4 — Direktiv av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1 s. 44).

5 — Nu artiklarna 56 EG–58 EG.

går härvid längre än i fråga om tillämpningsområdet för de övriga typerna av fri rörlighet. Det anges följande i artikel 73b.1:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.”

11. I fördraget finns dock ett undantag från principen i artiklarna 73c och 73d i fördraget vars tolkning de av den hänskjutande domstolen ställda tolkningsfrågorna i huvudsak gäller.

12. Således är det enligt artikel 73c tillåtet för medlemsstaterna att upprätthålla restriktioner för vissa kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land. Det föreskrivs följande i punkt 1:

”Bestämmelserna i artikel 73b skall inte påverka tillämpningen gentemot tredje land av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.”

13. Vad 73d i fördraget beträffar är det enligt denna artikel tillåtet för medlemsstaterna att tillämpa bestämmelser och vidta vissa restriktiva åtgärder mot kapitalrörelser såväl mellan medlemsstater som mellan medlemsstater och tredje land. Artikel 73d har följande lydelse:

”1. Bestämmelserna i artikel 73b skall inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.

2. Bestämmelserna i detta kapitel skall inte påverka tillämpningen av sådana restriktioner för etableringsrätten som är förenliga med detta fördrag.

3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en föräckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 73b.”

14. Räckvidden av det undantag som artikel 73d i fördraget innehåller har blivit föremål för en förklaring av företrädare för medlemsstaternas regeringar⁶ med följande lydelse:

”Konferensen bekräftar att medlemsstaternas rätt att tillämpa bestämmelserna i sin skattelagstiftning enligt artikel 73d.1a i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen endast skall avse bestämmelser som föreligger vid utgången av år 1993. Denna förklaring gäller dock enbart kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstaterna.”

6 — Fördraget om Europeiska unionen — Förklaring (nr 7) om artikel 73d i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, bilaga till slutakten om Europeiska unionen (EGT C 191, 1992, s. 99).

15. Eftersom *Gerechtshof te s’-Hertogenbosch* har åsyftat artiklarna 57.1 EG och 58.3 EG i sina tolkningsfrågor och denna nya numrering inte tillämpades förrän från och med den 1 maj 1999 då Amsterdamfördraget trädde i kraft, kommer jag att betrakta dem som avseende de identiska bestämmelserna i artiklarna 73c.1 och 73d.3 i fördraget.

B — *Den nationella rätten*

16. De tillämpliga bestämmelserna ingår i 1956 års arvslag (*Successiewet 1956*)⁷. Enligt artikel 1 i SW skall arvsskatten beräknas på värdet av all den egendom som enligt nederländsk arvsrätt erhålls till följd av att en person avlider som vid tidpunkten för sitt fränfalle var bosatt i Nederländerna.

17. Det föreskrivs följande i artikel 3.1 i SW:

”En nederländsk medborgare som har varit bosatt inom riket och inom tio år från det att han inte längre är bosatt inom riket avlider

7 — Stbl. 1956, s. 362 (nedan kallad SW).

eller överlämnar en gåva, anses vid tidpunkten för dödsfallet eller överlämnandet av gåvan ha varit bosatt inom riket.”

18. Såsom vidare indirekt framgår av upplysningar från den hänskjutande domstolen och enligt vad den nederländska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission just har redogjort för, har Konungariket Nederländerna ingått flera bilaterala konventioner avsedda att förebygga dubbelbeskattning på det arvsrättsliga området, bland annat konventionen 1951 med Schweiziska edsförbundet⁸. Denna konvention innehåller i det protokoll som bifogats densamma en deklaration enligt vilken "[d]en stat vars nationalitet den avlidne hade vid tidpunkten för dödsfallet kan medge befrielse från arvsskatt som om den avlidne vid denna tidpunkt hade sitt hemvist även i denna stat, under förutsättning att den avlidne verkligen varit bosatt där under de tio år som föregick dödsfallet och att han hade ifrågavarande stats nationalitet vid den tidpunkt då han avstod från sitt hemvist i denna stat. I det fallet skall den del av arvsskatten som denna stat inte skulle ha medgett befrielse från om den avlidne inte hade haft nämnda stats nationalitet vid tidpunkten för avståendet från hemvistet eller vid tidpunkten för dödsfallet minskas med den skatt som skall erläggas i den andra staten till följd av hans hemvist.”

19. När ifrågavarande situation däremot inte omfattas av en bilateral konvention är det bestämmelserna i 1989 års förordning för undvikande av dubbelbeskattning (Besluit ter voorkoming dubbele belasting 1989) som är tillämpliga. Enligt artikel 13 i denna förordning skall utländsk arvsskatt avräknas från den arvsskatt som erläggs i Konungariket Nederländerna. Detta innebär att om den utländska arvsskatten är högre än den nederländska, den sistnämnda reduceras till noll. I det motsatta fallet skall den del som erläggs i Konungariket Nederländerna begränsas till skillnaden mellan den arvsskatt som skall erläggas i denna medlemsstat och den arvsskatt som arvtagare betalar i utlandet.

II — Tolkningsfrågorna

20. Den hänskjutande domstolen utgår från premissen, såsom följer av hänvisningen till "Gåvor och donationer" i rubrik XI i nomenklaturen i bilaga I till direktiv 88/361, att det i förevarande mål faktiskt är fråga om kapitalrörelser mellan tredje land och en medlemsstat i målet vid den nationella domstolen.

21. Denna domstol har emellertid uttryckt tvivel inför huruvida en bestämmelse som artikel 3 i arvslagen kan omfattas av det i artikel 73c.1 i fördraget föreskrivna undan-

8 — Konvention mellan Schweiziska edsförbundet och Konungariket Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på kvarlåtenskap och dess protokoll, undertecknad i Haag den 12 november 1951 (Trb. 1951, 149, och 1952, 34).

taget, särskilt med hänsyn till att denna bestämmelse inte avser arv. Den hänskjutande domstolen har erinrat om att medlemsstaterna enligt domen av den 14 december 1995, i målet *Sanz de Lera m.fl.*⁹, inte har rätt att utvidga sitt tillämpningsområde.

22. Den hänskjutande domstolen har där-
efter gjort gällande att artikel 3 i SW skulle
kunna falla under artikel 73d.1 i fördraget
men att en sådan bestämmelse enligt
artikel 73d.3 inte får innebära godtycklig
diskriminering eller en förtäckt begränsning
av den fria rörligheten för kapital.

23. Den hänskjutande domstolen har här-
vidlag anført att den i ett beslut som
meddelades den 12 december 2002 fann att
den fiktiva bosättningsort som anges i
artikel 3 i SW utgör en restriktion för den
fria rörligheten för kapital eller gör den
mindre tilltalande. Denna fiktion utgör ett
”utflyttningshinder” såtillvida att, om ”boet”
flyttar till en annan medlemsstat, nämnda
fiktion medför nackdelar för det fall att
ägarerätten till egendomen övergår till
arvtagarna inom en tioårsperiod efter utflytt-
ningen. Således har Konungariket Nederlän-
derna rätt att ta ut skatt inom nämnda
tioårsperiod efter nederländska medborgares
utflyttning när arvsskatten eller gåvoskatten
är lägre i utlandet, medan det inte beviljas
någon återbetalning eller kvittning för högre

arvsskatt som betalas i utlandet. Artikel 3 i
SW utgör på så sätt en förtäckt begränsning
av gränsoverskridande arv och strider därför
mot gemenskapsrätten.

24. Den hänskjutande domstolen har upp-
gett att den också funnit, i samma beslut, att
artikel 3 i SW även utgör ett medel för
godtycklig diskriminering såtillvida att det
görs en åtskillnad mellan nederländska
medborgare och medborgare i andra med-
lemsstater. De förstnämnda kan nämligen
endast undgå att nämnda bestämmelse till-
lämpas på dem genom att avstå från sin
nationalitet. Vidare kan bestämmelsen inte
motiveras av tvingande hänsyn till allmänin-
tresset, eftersom den tillkommit enbart för
att förhindra att Konungariket Nederlän-
derna förlorar intäkter i form av arvsskatt
genom att dess medborgare lämnar landet.

25. Den hänskjutande domstolen har pre-
ciserat att sådana bestämmelser enligt dom-
stolens rättspraxis är förbjudna som kan leda
till att en person som lämnar sin medlems-
stat får en tyngre skattebörda än de personer
som stannar kvar i landet. Detta förbud mot
att med hjälp av skatter förhindra utflyttning
har erkänts i fråga om varje typ av fri
rörlighet och vad gäller fri rörlighet för
kapital i domen av den 6 juni 2000 i
målet *Verkooijen*¹⁰.

9 — Dom av den 14 december 1995 i de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, *Sanz de Lera m.fl.* (REG 1995, s. I-4821), punkt 44.

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

26. Denna domstol har vidare undrat vilka konsekvenser som skall dras av att den avlidna var medborgare i Europeiska unionen och att all diskriminering på grund av nationalitet enligt fördraget är förbjuden. I förevarande mål är det emellertid fråga om diskriminering till följd av att arv efter en nederländsk medborgare alltid beskattas hårdare än arv efter en medborgare i en annan medlemsstat.

27. Slutligen har den hänskjutande domstolen frågat sig huruvida förklaringen om artikel 73d i fördraget, särskilt meningen om att förklaringen endast är tillämplig på kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstaterna, innebär att de lagregler som skall tillämpas på kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land inte i något fall omfattas av artikel 73d.1 i fördraget eller att denna bestämmelse alltid omfattar de lagregler som är tillämpliga på dessa kapitalrörelser och att den inte begränsas till dem som gällde i slutet av år 1993.

28. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har mot bakgrund av dessa överväganden beslutat att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör artikel 3.1 i arvslagen en sådan restriktion som är tillåten med stöd av artikel 57.1 EG?

2) Utgör artikel 3.1 i arvslagen, mot bakgrund av förklaringen om artikel 58 [f.d. artikel 73d] i Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen som antogs i samband med undertecknandet av slutakten och förklaringar från regeringskonferensen om Europeiska unionen den 7 februari 1992, ett otillåtet medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 58.3 EG för det fall att den förstnämnda artikeln tillämpas på kapitalrörelser mellan en medlemsstat och tredje land?”

III — Analys

A — Föremålet för begäran om förhandsavgörande

29. Jag vill betona att Gerechtshof te 's-Hertogenbosch inte har ställt någon fråga till domstolen angående tolkningen av artikel 73d i fördraget för att få en bedömning av huruvida den omtvistade bestämmelsen utgör en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i denna bestämmelse. Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande anser den hänskjutande domstolen att det är utrett att så är fallet i och med att den meddelat ett beslut den 12 december 2002 med denna innebörd.¹¹

¹¹ — Den nederländska regeringen har i sitt skriftliga yttrande uppgett att Staatssecretaris van Financiën överklagade beslutet till Hoge Raad der Nederlanden och att den föreslog att denna domstol vid behov skulle begära förhandsavgörande (punkt 33 i det skriftliga yttrandet).

30. Enligt fast rättspraxis ankommer det på den nationella domstolen, mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i det mål vars rättsliga avgörande den har ansvar för, att bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Det kvarstår inte desto mindre att domstolen har till uppgift att tolka alla bestämmelser i gemenskapsrätten som den anser vara nödvändiga för att avgöra tvisten i målet vid den nationella domstolen.¹²

31. Utredningen i förevarande mål av de frågor som ställts av den hänskjutande domstolen om huruvida den omtvistade nationella bestämmelsen skulle kunna vara berättigad med avseende på bestämmelserna i artiklarna 73c.1 och 73d i fördraget kräver att det i förväg avgörs om bestämmelsen utgör en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b.1 i fördraget.¹³ Jag skall därför börja med att studera denna fråga.

B — Tillämpningen av artikel 73b.1 i fördraget

32. Den hänskjutande domstolen konfronteras i detta mål med en bestämmelse i den

nederländska skattelagstiftningen enligt vilken en medborgare i Nederländerna som lämnar sitt hemvist i denna stat för att slå sig ned i en annan medlemsstat eller en tredje stat och som avlider mindre än tio år efter det att han lämnat sitt hemvist, i arvsskatterettsligt hänseende anses ha kvar sitt hemvist i Nederländerna.

33. Det framgår likaledes av begäran om förhandsavgörande att den arvsskatt som skall erläggas enligt de nederländska bestämmelserna beräknas på värdet av all egendom som arvingarna erhåller, det vill säga fast egendom oavsett var den är belägen, lös egendom, värdepapper och bankkonton.¹⁴ Det förefaller slutligen med hänsyn till alla handlingar i målet vara klarlagt att mot bakgrund av såväl bilaterala konventioner liknande den som ingåtts mellan Konungariket Nederländerna och Schweiziska edsförbundet som denna medlemsstats bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning, att arvsskatt som arvtagare erlägger i utlandet skall avräknas från arvsskatt som betalas i Nederländerna.

34. I enlighet med vad den nederländska regeringen och kommissionen har framfört i

¹² — Dom av den 18 mars 1993 i mål C-280/91, Viessmann (REG 1993, s. I-971), punkt 17, och av den 8 februari 2001 i mål C-350/99, Lange (REG 2001, s. I-1061), punkterna 20–25.

¹³ — Se för jämförbara tillämpningar, dom av den 6 maj 2003 i mål C-104/01, Libertel (REG 2003, s. I-3793), punkt 22, och av den 1 mars 2005 i mål C-281/02, Owusu (ännu ej offentliggjort i rättsfallssamlingen), punkt 23.

¹⁴ — Kvarlåtenskapen består i förevarande mål av fast egendom belägen i Nederländerna, Belgien och Schweiz, placeringar i värdepapper noterade i medlemsstater och tredje land samt bankkonton i nederländska och belgiska filialer.

sina skriftliga yttranden,¹⁵ får tillämpningen av den fiktiva bosättningsort som föreskrivs i artikel 3 i SW jämförd med dessa bestämmelser till följd att arvet efter en nederländsk medborgare som har flyttat till en annan medlemsstat inte blir föremål för högre beskattning än om han hade fortsatt att vara bosatt i denna medlemsstat.

35. En sådan bestämmelse resulterar emellertid i att denne medborgare under tio år räknat från utflyttningen till en annan medlemsstat fråntas möjligheten att komma i åtnjutande av en eventuellt förmånligare sammanlagd beskattning av sin kvarlåtenskap med tillämpning av gällande lagstiftning i hans nya bosättningsstat och i de stater som beskattar egendom belägen på deras territorium. Således blir konsekvensen av den i förevarande mål omtvistade bestämmelsen att den nederländska skatteförvaltningen kräver den avlidnas fyra arvingar på beloppet 79 624 NLG efter det att den skatt som de är skyldiga att erlägga i Schweiz har avräknats.

36. Arvsbeskattningen kan betraktas som tillhörande den direkta beskattning som omfattas av medlemsstaternas behörighet. Det rör sig nämligen om en beskattning som i allmänhet tas ut direkt av den skattskyldige med beaktande av hans personliga situation vad gäller släktskapet med

den avlidne. Även om den skulle anses vara en indirekt skatt i den mening som avses i artikel 99 i EG-fördraget,¹⁶ vill jag i vart fall understryka att den inte har gjorts till föremål för harmoniseringsåtgärder med tillämpning av denna bestämmelse. Det ankommer därmed på medlemsstaterna att fastställa villkoren för och nivåerna på denna beskattning samt att vidta nödvändiga åtgärder vid behov med hjälp av förhandlingar dem emellan för att undvika dubbelbeskattning av sina medborgare. Enligt fast rättspraxis är emellertid medlemsstaterna skyldiga när de utövar sina befogenheter på den direkta beskattningens område, varvid inbegrips ingående av konventioner för undvikande av dubbelbeskattning, att respektera gemenskapsrätten och i synnerhet den fria rörligheten som bidrar till förverkligandet av den inre marknaden.¹⁷

37. I detta mål vet vi att den avlidna hade sitt hemvist i Schweiz. Vidare avled hon den 22 november 1997, det vill säga före dagen för ingående och *a fortiori* ikraftträdandet av avtalet mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan och Schwei-

16 — Nu artikel 93 EG.

17 — Se bland annat dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995 s. I-225), punkt 21, och domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 32 och där angiven rättspraxis. Se angående medlemsstaternas skyldighet att respektera gemenskapsrätten när de ingår konventioner för undvikande av dubbelbeskattning, dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 94.

15 — Den nederländska regeringens skriftliga yttrande, punkt 29, och kommissionens skriftliga yttrande, punkt 21.

ziska edsförbundet, å andra sidan om fri rörlighet för personer¹⁸.

38. Även om det skulle antas att medborgarna i signatärstaterna genom avtalet tillerkänns rättigheter som de kan göra gällande vid sina nationella domstolar måste det följaktligen konstateras att avtalet inte kan tillämpas i förevarande mål och att den enda fria rörlighet som fru Van Hiltens därför har rätt att åberopa avseende relationerna mellan medlemsstaterna och tredje land visar sig vara den fria rörligheten för kapital¹⁹.

39. Det är därför helt logiskt att Gerechthof te 's-Hertogenbosch i sin begäran om förhandsavgörande enbart nämner fördragets bestämmelser om denna typ av fri rörlighet.

40. Det handlar således om huruvida en sådan bestämmelse utgör en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b.1 i fördraget. Med andra ord måste vi bestämma huruvida denna artikel 73b.1 i fördraget skall tolkas så, att

den innebär ett förbud mot en bestämmelse i en medlemsstats lagstiftning enligt vilken arvet efter en medborgare i denna stat som har flyttat utomlands och avlidit inom tio efter utflyttningen skall beskattas som om medborgaren hade fortsatt att vara bosatt i denna medlemsstat.

41. I likhet med den nederländska och den tyska regeringen samt kommissionen anser jag att artikel 73b.1 inte utgör något hinder mot en sådan bestämmelse.

42. I syfte att motivera min ståndpunkt tänker jag börja med att klargöra vilken typ av kapitalrörelse som åsyftas i den omtvistade bestämmelsen och därefter skall jag ange varför bestämmelsen inte innebär någon restriktion för denna rörelse.

1. Den ifrågavarande kapitalrörelsen

18 — EGT L 114, 2002, s. 6. Detta avtal ingicks den 21 juni 1999 och trädde sedan i kraft den 1 juni 2002. Det syftar till förverkligandet av fri rörlighet för personer mellan Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, med stöd av de bestämmelser som är tillämpliga i Europeiska gemenskapen.

19 — Jag erinrar här om att bestämmelserna i artikel 73b.1 har direkt effekt varvid inbegrips relationerna till tredje land (domen i det ovannämnda målet Sanz de Lera m.fl., punkt 48).

43. Alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater och mellan medlemsstater och tredje land är förbjudna enligt artikel 73b.1 i fördraget. Det är således viktigt att bestämma vilken kapitalrörelse som berörs av den omtvistade bestämmelsen. Denna fråga är av stor betydelse eftersom

den är avgörande för i vilken mån den omtvistade bestämmelsen omfattas av tillämpningsområdet för artikel 73b.1 i fördraget, och såsom jag redan har angett finns det inte någon annan fri rörlighet än fri rörlighet för kapital som kan tillämpas i förevarande mål.

44. Den hänskjutande domstolen har anfört att det föreligger en kapitalrörelse i förevarande mål, eftersom arv finns angivet i nomenklaturen i bilaga I till direktiv 88/361. Denna domstol har även funnit att den omtvistade bestämmelsen strider mot den fria rörligheten för kapital därför att den får till följd att utflyttningen av "boets" tillgångar ("de boedel") som är avsedda att utgöra arvet försvåras.²⁰ Det fiktiva antagandet om bosättningsorten i denna bestämmelse innebär nämligen en nackdel enligt den hänskjutande domstolen, om egendomen arvs inom tio år efter utflyttningen.

45. Av dessa överväganden drar jag slutsatsen att den hänskjutande domstolen anser att de kapitalrörelser som hotas av den omtvistade bestämmelsen dels utgörs av arv, det vill säga att äganderätten till kvarlåtenskapen övergår till arvtagarna, dels överföring av denna egendom till en annan stat vilket, som det förefaller, skulle vara följden av att en nederländsk medborgare överför sitt skatterättsliga hemvist till ett annat land.

46. Den nederländska regeringen anser att det i förevarande mål inte är fråga om någon kapitalrörelse, eftersom det enligt denna bestämmelse är tidpunkten för dödsfallet som är relevant för att nederländsk rätt skall vara tillämplig, det vill säga för att arvsrätten skall aktualiseras och kvarlåtenskapens värde fastställas. På det stadiet har det ännu inte skett någon kapitalrörelse. Direktiv 88/361 är tillämpligt på alla aktiviteter som fordras för en effektiv boutredning och för ett eventuellt skifte av tillgångarna i boet mellan arvtagarna vilket medför kapitalrörelser. Men i förevarande mål har det inte förekommit någon aktivitet, ens vid det tillfälle då den avlidna lämnade Nederländerna, som har samband med fri rörlighet för kapital, eftersom hennes hemvist inte haft någon inverkan på tillgångarnas sammansättning.

47. Kommissionen å sin sida, anser att eftersom det enligt den omtvistade bestämmelsen saknar betydelse på vilken plats den egendom är belägen som utgör den avlidnas kvarlåtenskap, kan det omöjligen finnas några restriktioner för fri rörlighet för kapital. Enligt denna institution omfattas bestämmelsen snarare av tillämpningsområdet för fri rörlighet för personer, särskilt etableringsfrihet, om denna typ av fri rörlighet hade varit tillämplig i förevarande mål.

48. För min del tror jag att den omtvistade bestämmelsen skulle kunna falla under artikel 73b.1 i fördraget såvitt den innehåller en regel om arvsskatt för nederländska medborgare som har flyttat till utlandet och

20 — Se begäran om förhandsavgörande, punkt 4.7.

avlidit inom tio år efter utflyttningen. Där-
emot tror jag inte, i likhet med ovannämnda
intervenienter, att utflyttningen som sådan
kan betraktas som utgörande en kapitalrö-
relse. Jag grundar denna inställning på
följande överväganden.

49. Även om det är riktigt att begreppet
kapitalrörelse inte definieras i fördraget,
kvarstår inte desto mindre att rättspraxis
tillhandahåller viss vägledning som gör det
möjligt att ringa in begreppet. Domstolen
fann först i domen av den 31 januari 1984, i
målet Luisi och Carbone²¹, att kapitalrörel-
ser är finansiella transaktioner som huvud-
sakligen syftar till placering eller investering
av det aktuella beloppet. Det handlar således
i princip om finansiella transaktioner och de
skiljer sig från löpande betalningar genom att
de syftar till att skapa tillgångar. Vi kan härav
sluta oss till att den princip om fri rörlighet
för kapital som införts genom gemenskaps-
rätten således avser att gemenskapens med-
borgare skall komma i åtnjutande av de mest
förmånliga villkor som kan erbjudas dem
inom gemenskapen och i tredje land för
investering och placering av sitt kapital.

50. Av fast rättspraxis följer vidare att
nomenklaturen i bilaga I till direktiv 88/361

fortsätter att ha samma betydelse som
vägledning för att definiera begreppet kapi-
talrörelser i detta direktiv och att den
därmed skall beaktas inom ramen för tolk-
ningen av artikel 73b.1 i fördraget.²²

51. När vi studerar rubrikerna i denna
nomenklatur, konstaterar vi att de täcker
ett antal transaktioner som det är naturligt
att associera till när man tänker på eko-
nomiska transaktioner som innebär invester-
ingar, exempelvis förvärv av fast egendom,
börsaktier och andra värdepapper eller trans-
aktioner i löpande räkning i finansiella
institut.

52. Nomenklaturen begränsas emellertid
inte till denna typ av transaktioner och
därmed sammanhängande finansiella över-
föringar. Såsom anges i inledningen är
avsikten att innehållet skall vara mycket
omfattande för att inte inskränka "räckvid-
den för principen om fullständig liberaliser-
ing av kapitalrörelser". Enligt denna inled-
ning omfattar nomenklaturen alla aktiviteter
som fordras för kapitalrörelser såsom avtal
om och genomförande av transaktioner vilka
villkorar dithörande finansiella överföringar.
Denna nomenklatur avser dessutom såväl

21 — Dom av den 31 januari 1984 i de förenade målen 286/82 och
26/83, Luisi och Carbone (REG 1984, s. 377; svensk
specialutgåva, volym 7, s. 473), punkt 21.

22 — Dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer et
Mayer (REG 1999, s. I-1661), punkt 21, av den 11 januari
2001 i mål C-464/98, Stefan (REG 2001, s. I-173), punkt 5,
och av den 5 mars 2002 i de förenade målen C-515/99,
C-519/99-C-524/99 och C-526/99-C-540/99, Reisch m.fl.
(REG 2002, s. I-2157), punkt 30.

transaktioner mellan två parter som transaktioner som utförs av en och samma person för hans egen räkning. Transaktioner för likvidering eller överlåtelse av samlade tillgångar är också inbegripna.

medborgares arvsskatt fastställs. Det är just detta syfte som eftersträvas med bestämmelsen. Såsom framgår av den nederländska regeringens yttrande syftar denna bestämmelse till att bekämpa en form av skatteundandragande som består i att en person skatteplanerar inför sitt frånfalle genom att flytta till en annan stat.

53. Rubrik XI i nomenklaturen, med lydelsen "Personliga kapitalrörelser", avser bland annat transaktioner genom vilka en person kan överföra alla eller delar av sina tillgångar, antingen under sin livstid genom lån, gåvor, donationer och hemgift eller efter sitt frånfalle genom arv och testamentsförordnanden. Överföring av äganderätten till egendom utgör således en kapitalrörelse. Såsom domstolen bekräftade i domen av den 11 december 2003 i målet Barbier utgör övergång av äganderätten till fast egendom genom arv en kapitalrörelse i den mening som avses i fördraget.²³

55. Dessutom kan, såvida jag inte misstolkat den nederländska lagstiftningen, arvtagarna endast avkrävas arvsskatt om dessa inte avstår från ifrågavarande arv. Enligt den hänskjutande domstolens framställning av nationell rätt beräknas således arvsskatten på värdet av *all egendom som erhålls*²⁴ enligt nationell rätt. Påståendet att det inte har förekommit några kapitalrörelser i förevarande mål verkar tvivelaktigt då sökandena i målet vid den nationella domstolen har bestritt att de är skyldiga att erlagga de skatter som avkrävs dem just därför att de erhållit sin andel av den avlidnas egendom. Överföring av äganderätten till den avlidnas egendom har således skett till arvingarna.

54. Vidare tvivlar jag på att den nederländska regeringens argument att artikel 3 i SW, på det stadiet, inte innebär någon kapitalrörelse kan godtas. Detta argument baseras enligt min åsikt på en partiell eller ofullständig analys av denna bestämmelse. Genom att det föreskrivs i bestämmelsen att Konungariket Nederländernas arvsrätt skall tillämpas på nederländska medborgare som vid sitt frånfalle varit bosatta i utlandet i mindre än tio år har bestämmelsen faktiskt också den verkan att beloppet på dessa

56. Jag anser följaktligen att den omstridda bestämmelsen skulle kunna omfattas av tillämpningsområdet för artikel 73b.1 i fördraget, därigenom att den får till följd att arvsskatten fastställs för nederländska medborgare som flyttat till utlandet och avlidit

23 — Dom av den 11 december 2003 i mål C-364/01 (REG 2003, s. I-15013), punkt 58.

24 — Det är min kursivering.

inom en period av tio år efter utflyttningen.

57. Däremot tror jag inte att enbart utflyttningen också kan betraktas som en kapitalrörelse eller som beledsagad av en samtidig kapitalrörelse i den mening som avses i artikel 73b.1 i fördraget. Den hänskjutande domstolens analys, enligt vilken den omtvistade bestämmelsen utgör ett "utflyttningshinder" för boets tillgångar som är avsedda att utgöra arvet när en nederländsk medborgare flyttar till utlandet, är detsamma som att anse att denne medborgares utresa automatiskt leder till att hans egendom överförs till den stat där han har sitt nya hemvist. Med andra ord skulle egendomens ägares förflyttning medföra en samtidig rörelse som inbegrep hela hans egendom. Jag tror inte att denna analys är hållbar.

58. Vi har sett att kapitalrörelser, såsom de beskrivs i nomenklaturen, är investeringar som görs på det nationella territoriet av en person som inte är bosatt där eller som görs i utlandet av en person som är bosatt där, eller transaktioner som har samband med dessa. De skall således åtföljas av en finansiell transaktion. En utflyttning av hemvisten från en medlemsstat till en annan utgör dock inte i sig en finansiell transaktion. Om vi studerar hur den avlidnas förmögenhet var beskaffad vid tidpunkten för hennes utflyttning från

Nederländerna, utgjordes den av fast egendom som var belägen dels i denna medlemsstat, dels i Belgien och Schweiz, av placeringar i värdepapper noterade i Nederländerna, Tyskland, Schweiz och Förenta staterna samt av bankkonton i nederländska och belgiska banker inom Europeiska gemenskapen.²⁵ Det förefaller mig inte korrekt att hävda att denna egendom skulle ha överförts till Schweiz samtidigt som den avlidna flyttade till denna stat. Denna egendoms beskaffenhet har inte ändrats vare sig i fråga om fastigheternas belägenhet, innehållet i aktieportföljen eller kontonas lokalisering i olika banker, enbart till följd av hennes ändrade hemvist. Vid denna tidpunkt hade inte heller någon överföring av äganderätten till egendomen skett. Härav följer att det vid tidpunkten för den avlidnas utflyttning först till Belgien och sedan till Schweiz inte skedde några kapitalrörelser enbart genom denna utflyttning.

59. Den enda kapitalrörelse som följaktligen kan konstateras i förevarande mål inskränker sig enligt min åsikt till att äganderätten till den avlidnas egendom genom arv övergick till hennes arvingar.

60. Slutligen verkar det i detta skede av analysen inte nödvändigt att avgöra huruvida

25 — Begäran om förhandsavgörande, punkt 2.5.

denna kapitalrörelse kan vara gränsöverskridande till sin karaktär, eftersom den omtvistade bestämmelsen, såsom vi nu kommer att se, inte innebär någon restriktion för den fria rörligheten för kapital.

avstå från att utnyttja förmåner som denna frihet ger dem²⁸. Det är likaledes vedertaget att den fria rörligheten för kapital i likhet med de andra typer av fri rörlighet som säkerställs genom fördraget inte endast innebär ett förbud mot diskriminerande åtgärder, det vill säga åtgärder vidtagna av en medlemsstat som enbart skall tillämpas på investerare som är medborgare i en annan medlemsstat²⁹, utan även sådana som kan föranleda att dess egna medborgare eller personer som är bosatta i medlemsstaten avstår från att investera i andra medlemsstater³⁰.

2. Avsaknaden av restriktion

61. Jag erinrar om att artikel 73b.1 i fördraget har ett mycket omfattande innehåll eftersom den avser "alla restriktioner" för kapitalrörelser. Såsom framgår av rättspraxis är härigenom inte bara direkta restriktioner förbjudna, det vill säga nationella bestämmelser enligt vilka den planerade investeringen är förbjuden²⁶, eller enligt vilka investeringen kräver ett förhandstillstånd²⁷, utan också åtgärder som endast kan avskräcka enskilda som åtnjuter den fria rörlighet som införts genom fördraget att

62. I domen i det ovannämnda målet Barbier gav domstolen vägledning för att förstå hur en nationell bestämmelse på det arvsskatterättsliga området kan utgöra en begränsning för den fria rörligheten för kapital. Domstolen fann att även om det är arvingar som skall erlägga arvsskatt utgör denna en faktor som beaktas av varje berörd person som fattar ett investeringsbeslut.

26 — Se, angående en nationell åtgärd om att erbjuda ett statsobligationslån och därvid utestänga personer bosatta i den berörda medlemsstaten från möjligheten att teckna ett sådant lån, dom av den 26 september 2000, i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien (REG 2000, s. I-7587), punkt 19, och, vad gäller nationella åtgärder för privatisering genom vilka medborgare i andra medlemsstater förbjöds förvärva aktier i privatiserade företag över ett visst fastställt belopp, dom av den 4 juni 2002 i mål C-367/98, kommissionen mot Portugal (REG 2002, s. I-4731), punkterna 40–42.

27 — Se, beträffande en nationell föreskrift som innehöll ett krav på förhandstillstånd för utländska direktinvesteringar, dom av den 14 mars 2000 i mål C-54/99, *Eglise de scientologie* (REG 2000, s. I-1335), punkt 14, och vid förvärf av fast egendom, dom av den 1 juni 1999 i mål C-302/97, *Konle* (REG 1999, s. I-3099), punkt 39, och domen i det ovannämnda målet *Reisch m.fl.*, punkt 32.

28 — Se, angående en nationell bestämmelse i vilken en förmån i form av ett räntebidrag i samband med ett lån för att bygga eller reparera en bostad endast förbehölls låntagare som ingått avtal med ett kreditinstitut som hade beviljats tillstånd av medlemsstaten, dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, *Svensson och Gustavsson* (REG 1995, s. I-3955), punkt 10, och angående en bestämmelse i en medlemsstat enligt vilken låneavtal som ingicks utan att en skriftlig handling upprättades skulle beskattas endast när de ingicks utanför det nationella territoriet, dom av den 14 oktober 1999 i mål C-439/97, *Sandoz* (REG 1999, s. I-7041), punkt 31.

29 — Se domen i det ovannämnda målet *Konle*, punkt 23, angående en medlemsstats lagstiftning i vilken enbart medborgarna i denna stat undantogs från skyldigheten att begära tillstånd för att köpa en byggnadstomt och, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 2000 i mål C-423/98, *Albore* (REG 2000, s. I-5965), punkt 16. Se även domarna i de ovannämnda målen *Eglise de scientologie*, punkt 14, och kommissionen mot Portugal, punkterna 40–42.

63. Detta mål gällde bestämmelser i nederländsk rätt som innebar olika behandling på det arvsrättsliga, och det därmed sammanhörande skatterättsliga planet, av fast egendom belägen i Nederländerna, beroende på om den avlidne var bosatt i denna stat eller ej. Enligt dessa bestämmelser var det vid värderingen av kvarlåtenskapen för beräkning av arvsskatten endast möjligt att värdera den fasta egendom vars ekonomiska äganderätt hade överförts till en annan juridisk person när den avlidne var bosatt i Nederländerna, vilket inte hade kunnat genomföras om den avlidne inte hade sitt hemvist där.³¹

64. Domstolen ansåg att dessa bestämmelser innebar en restriktion för den fria rörligheten för kapital av följande skäl. Dels kunde de verka avskräckande på köp av fast egendom belägen i den berörda medlemsstaten, dels kunde de leda till att en person bosatt i en annan medlemsstat avyttrade den ekonomiska äganderätten till sådan egendom till andra personer. Dels ledde dessa bestämmelser till en minskning av värdet på arvet efter en person som var bosatt i en annan medlemsstat än den där egendomen var belägen.

65. Det är utrett i förevarande mål att det i den omtvistade bestämmelsen, till skillnad

från i bestämmelsen i det ovannämnda målet Barbier, inte föreskrivs några andra skattevillkor för nederländska medborgare som flyttat till utlandet än för dem som stannat kvar i Nederländerna, i fråga om egendom belägen i denna medlemsstat. Den leder, som vi har sett, till att all egendom som ingår i kvarlåtenskapen efter nederländska medborgare som överfört sin skattemässiga hemvist till utlandet inom tio före sitt fränfalle beskattas som om arvlåtaren hade behållit sin hemvist i Nederländerna. Det anges inte heller några andra skattevillkor med hänsyn till platsen där den fasta egendomen är belägen eller sätet för de organisationer i vilka hans kapital investerats. Bestämmelsen skiljer sig således från den som det var fråga om i domen i det ovannämnda målet Verkooijen, som det hänvisas till i begäran om förhandsavgörande, enligt vilken befrielse från skatt som gällde utdelning på aktier till fysiska personer var villkorad av att denna utdelning betalades ut av bolag som hade sitt säte i den berörda medlemsstaten.

66. I avsaknad av några sådana distinktioner i den omtvistade bestämmelsen, kan jag följaktligen inte förstå på vilket sätt denna skulle kunna ha avskräckande verkan på en nederländsk medborgare som vill investera sitt kapital i andra medlemsstater eller utländskt kapital i Nederländerna. En sådan bestämmelse utgör därför inte enligt min uppfattning någon restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b.1 i fördraget.

31 — Barbier som var nederländsk medborgare hade år 1970 lämnat Nederländerna för att slå sig ned i Belgien. Under åren 1970–1988, när han fortfarande var bosatt i Belgien, hade han köpt fastigheter i Nederländerna. År 1988 hade han överlåtit den så kallade "ekonomiska äganderätten" till privata nederländska bolag som han kontrollerade. Vid beräkningen av arvsskatten beaktade skatteförvaltningen det sammanlagda värdet på dessa fastigheter.

67. Skälen till att den hänskjutande domstolen kom fram till den motsatta slutsatsen bör inte påverka min analys. Gerechthof te 's-Hertogenbosch har funnit att nämnda bestämmelse strider mot artikeln i fördraget, dels därför att den utgör ett "utflyttningshinder" för boets tillgångar som är avsedda att göra tillgångarna i arvet aktiva, dels därför att den är diskriminerande, och till nackdel, för nederländska medborgare. Jag anser inte att dessa skäl kan godtas.

förekommande fall med den rätt att uppehålla sig i en annan medlemsstat som, enligt artikel 8a i EG-fördraget³², följer av ställningen som medborgare i Europeiska unionen, vilket i förevarande mål skulle ha förutsatt att fru Van Hilten inte hade slagit sig ned i Schweiz utan i en annan medlemsstat.

68. Vad inledningsvis gäller "utflyttningshinder" är, såsom vi redan har sett, den enda kapitalrörelse som berörs av den omtvistade bestämmelsen den när äganderätten till den avlidnas egendoms övergår till arvingarna genom arv. Utflyttningen i sig utgör inte en kapitalrörelse. Även om den omtvistade bestämmelsen enligt den nationella domstolen var ett "utflyttningshinder" vid tidpunkten för bytet av hemvist, förhindrade det inte utförseln av boets tillgångar som var avsedda att utgöra arvet, utan enbart utflyttningen för personen själv. I ett sådant typfall bör inte, såsom kommissionen har redogjort för, den omtvistade bestämmelsens bristande förenlighet med gemenskapsrätten slås fast med avseende på fördragets regler om fri rörlighet för kapital vilka är de enda som är tillämpliga i förevarande mål. Bestämmelsen kan endast var oförenlig med avseende på den fria rörligheten för personer, eller i

69. Även om så hade varit fallet, tror jag emellertid att den omtvistade bestämmelsen varken skulle ha kunnat betraktas som ett hinder för nederländska medborgare att utöva den rätt att bedriva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat eller den rätt att uppehålla sig där som de tillerkänns genom sin ställning som medborgare i Europeiska unionen.

70. Vi har sett att sökandena liksom den hänskjutande domstolen i realiteten kritiserar den omtvistade lagstiftningen för att den innebär att nederländska medborgare som flyttar till utlandet fräntas möjligheten att komma i åtnjutande av en eventuellt förmånligare sammanlagd beskattning av sin kvarlätenskap med tillämpning av gällande lagstiftning i den nya bosättningsstaten och i de stater som beskattar egendom belägen på deras territorium. Vi vet nämligen att denna bestämmelse får till följd att dessa medbor-

32 — Nu, i ändrad lydelse, artikel 18 EG.

gare behandlas på samma sätt som om de hade stannat kvar i Nederländerna.³³

har genom sin ställning som unionsmedborgare.³⁵

71. Den omtvistade bestämmelsen överensstämmer således med gemenskapsrättens nuvarande krav, såsom de framgår av den rättspraxis som den hänskjutande domstolen har åberopat. Enligt denna rättspraxis skall medlemsstaterna inte behandla de medborgare som utnyttjar den fria rörlighet som gemenskapsrätten skänker dem på ett mindre förmånligt sätt än som skulle ha varit fallet om de inte hade använt sig av denna frihet. Medlemsstaterna är således förbjudna, jämfört med om verksamheten hade utövats inom landet, att skattemässigt missgynna en skattskyldig som flyttar ut för att bedriva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat, antingen det sker inom ramen för ett avlönat arbete eller som självständig företagare, för att där tillhandahålla tjänster eller inom ramen för etableringsfriheten.³⁴ Denna rättspraxis kan överföras på medborgare i en medlemsstat som använder sig av den rätt att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat som de

72. Emellertid finns det på gemenskapsrättens nuvarande stadium inte någon skyldighet för ursprungsmedlemsstaten att ge de medborgare som på detta sätt använder sig av den rätt att fritt röra sig och uppehålla sig i en annan medlemsstat som de tillerkänns genom fördraget en förmånligare behandling än som skulle ha kommit dem till del om de hade stannat kvar på det nationella territoriet.³⁶ Jag anser att Konungariket Nederländerna i förevarande mål, genom att med hjälp av bilaterala konventioner och sin egen lagstiftning säkerställa att utländsk arvsskatt avräknas från den skatt som dess medborgare skall erlägga, iakttar sin skyldighet att åstadkomma att medborgare som flyttar till en annan medlemsstat inom ramen för utövandet av rätten att fritt röra sig inom eller uppehålla sig i en annan medlemsstat i deras egenskap av unionsmedborgare inte missgynnas i förhållande till dem som stannar kvar på det nationella territoriet.

73. I överensstämmelse med denna rättspraxis tror jag inte heller att den nederländska bestämmelsen kan kritiseras för att det inte föreskrivs i den att återbetalning sker av det överskott av arvsskatt som kan komma att betalas när det belopp som betalas i utlandet är högre än det som skall

33 — Vi har sett att en tillämpning av artikel 3 i SW i förening med den konvention som ingåtts mellan Konungariket Nederländerna och Schweiziska edsförbundet eller de nederländska bestämmelserna om dubbelbeskattning får till följd att det arvsskattebelopp som skall erläggas i Konungariket Nederländerna på arvet efter dessa nederländska medborgare blir exakt lika stort som det skulle ha blivit om de hade fortsatt att vara bosatta i denna medlemsstat.

34 — Se, för ett nyligen bedömt exempel på "utflyttningshinder" på skatteområdet, dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (REG 2004, s. I-2409), punkt 45, angående en nationell bestämmelse enligt vilken skattskyldiga som önskade flytta ut från den berörda medlemsstaten var skyldiga att betala skatt på vissa orealiserade värdepapper.

35 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004 i mål C-224/02, Pusa (REG 2004, s. I-5763), punkterna 18–20, och av den 15 juli 2004 i mål C-365/02, Lindfors (ännu ej offentliggjort i rättsfallssamlingen), punkt 35.

36 — Genom detta påstående minskar på intet sätt etablerings- eller uppehållsstatens ansvar för att dessa medborgare beviljas samma förmåner som statens egna medborgare om de befinner sig i samma situation.

erläggas i Nederländerna. Om utflyttningen i realiteten är oförmånlig beror det främst på avsaknaden av harmonisering på arvsskattens område. Med hänsyn till denna avsaknad av harmonisering kan fördraget inte garantera en unionsmedborgare att en överföring av hans verksamhet eller enbart hans egen utflyttning till en annan medlemsstat än den i vilken han bodde tidigare skall var fullständigt neutral i skattehänseende.³⁷

74. Den omständigheten att arvet efter nederländska medborgare som flyttat till utlandet mindre än tio år före sitt frånfalle beskattas i Nederländerna, som om de hade fortsatt att vara bosatta i denna stat, kan följaktligen inte betraktas som en begränsning av utövandet av den rätt att fritt röra sig och uppehålla sig i medlemsstaterna som de tillerkänns genom fördraget.

75. Vad därefter avser den omtvistade bestämmelsens diskriminerande karaktär, är den enligt den hänskjutande domstolen en följd av att bestämmelsen endast är tillämplig på nederländska medborgare. Dessa är således missgynnade i förhållande till medborgare i andra medlemsstater som också varit bosatta i Nederländerna och sedan har flyttat till utlandet. Det rör sig således om diskriminering på grund av nationalitet som

strider mot artikel 6 i EG-fördraget³⁸ och artikel 8a i fördraget, eftersom nederländska medborgare är unionsmedborgare i likhet med medborgarna i övriga medlemsstater och denna ställning är avsedd att vara deras grundläggande ställning. Enligt den hänskjutande domstolen bör rättspraxis avseende begreppet diskriminering inom ramen för artiklarna 6 och 8a i fördraget överföras på tillämpningen av artikel 73b i fördraget som utgör ett särskilt uttryck för principen om icke-diskriminering.

76. I likhet med den nederländska och den tyska regeringen anser jag att detta påstående inte kan godtas. Vi har ju sett att den direkta beskattningen fortfarande tillhör medlemsstaternas behörighet. Dessa har således befogenhet att fastställa kriterier för beskattningsrättens fördelning i syfte att avskaffa dubbelbeskattning³⁹, under förutsättning att gemenskapsrätten iaktas. Det har slagits fast att, i avsaknad av enhetliga eller harmoniserade bestämmelser om medlemsstaternas behörighet att sinsemellan avskaffa dubbelbeskattning, nationalitetskriteriet kan godtas som skattemässig anknytningspunkt utan att det för den skull får en diskriminerande verkan.⁴⁰ Denna rättspraxis är ämnad att tillämpas inom den särskilda ramen för arvsbeskattning, som likaledes omfattas av medlemsstaternas behörighet på den direkta

37 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkt 47, och domen i det ovannämnda målet Lindfors, punkt 34.

38 — Nu, i ändrad lydelse, artikel 12 EG.

39 — Domen i det ovannämnda målet Gilly, punkt 30.

40 — Ibidem.

beskattningens område och som inte har blivit föremål för några åtgärder för uppnående av enhetlighet eller harmonisering i syfte att undvika dubbelbeskattning.

77. Mot bakgrund av dessa uppgifter har således Konungariket Nederländerna rätt att föreskriva regler som skall tillämpas på dess egna medborgare när det rör sig om beskattning av deras kvarlåtenskap även för det fall att dessa medborgare lämnar det nationella territoriet, dock under förutsättning att denna rätt utövas under iakttagande av gemenskapsrätten, det vill säga utan att åsidosätta bestämmelserna i fördraget om rätt att fritt röra sig och uppehålla sig på de andra medlemsstaternas territorier.

78. Jag tror inte att unionsmedborgarskapet och den tolkning som domstolen har gjort av de rättigheter som följer av detta kan medföra att en medlemsstats behörighet och de gränser som fastställts för denna ifrågasätts. Visserligen är, såsom framgår av domstolens rättspraxis, ställningen som unionsmedborgare avsedd att vara en grundläggande ställning för medlemsstaternas medborgare, och genom den förstärks förbudet mot diskriminering så att dessa medborgare som befinner sig i samma ställning inom ramen för fördragets materiella tillämpningsområde skall kunna få samma behandling i rättsligt hänseende, oberoende av nationalitet och med förbehåll för de

uttryckliga undantag som föreskrivs i det avseendet.⁴¹

79. Denna ställning är emellertid inte utbytbar mot medborgarskapet i en medlemsstat. Eftersom innehavet av detta sistnämnda medborgarskap är en ovillkorlig förutsättning för egenskapen av unionsmedborgare, kan denna gemensamma egenskap inte innebära att det särskilda band klipps av som var och en av dem har med den medlemsstat vars nationalitet de innehar. Vidare kan egenskapen av unionsmedborgare endast medföra sådana rättigheter som är förbundna med den, såsom de räknas upp i fördraget. På gemenskapsrättens nuvarande utvecklingsstadium åläggs medlemsstaterna genom medborgarnas ställning som unionsmedborgare samma begränsningar i fråga om direkt beskattning som dem som följer av den i fördraget föreskrivna fria rörligheten. Denna ställning gör dem således skyldiga att inte ge medborgare som använder sig av den rätt till fri rörlighet som tillerkänns dem genom artikel 8a i fördraget en mindre förmånlig behandling än dessa skulle ha fått om de inte hade utnyttjat denna frihet.

80. Såsom vi tidigare har sett leder ställningen som unionsmedborgare inte till att nederländska medborgare som har flyttat till en annan medlemsstat har rätt att få sin

41 — Se bland annat dom av den 20 september 2001 i mål C-184/99 Grzelczyk (REG 2001, s. I-6193), punkt 31, av den 11 juli 2002 i mål C-224/98, D'Hoop (REG 2002, s. I-6191), punkt 28, av den 2 oktober 2003 i mål C-148/02, Garcia Avello (REG 2003, s. I-11613), punkterna 22 et 23, och domen i det ovannämnda målet Pusa, punkt 16.

kvarlåtenskap beskattad uteslutande med tillämpning av en eventuellt mer förmånlig lag i deras nya bosättningsstat.

81. Härav följer att medborgarskapet i unionen inte kan innebära ett ifrågasättande av Konungariket Nederländernas befogenhet att fastställa anknytningskriterier för sin nationella lagstiftning om arvsskatt. Den omständigheten att den omtvistade bestämmelsen endast är tillämplig på nederländska medborgare som har varit bosatta i Nederländerna och inte på medborgare i andra medlemsstater som också har varit bosatta i Nederländerna utgör därmed inte diskriminering på grund av nationalitet i den mening som avses i artikel 6 i fördraget.

82. Slutligen har det även godtagits att det vid beskattningsrättens fördelning inte är ologiskt för medlemsstaterna att ta intryck av internationell praxis och av modellavtal som har utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD).⁴² Jag vill framhålla att den nederländska bestämmelsen överensstämmer med det system som beskrivs i kommentarerna till artiklarna i modellen till dubbelbeskatt-

ningsavtal angående arv och gåva av 1982 utarbetade av OECD:s skattekommitté.⁴³

83. Mot bakgrund av dessa överväganden föreslår jag att den hänskjutande domstolen skall erhålla följande svar. Artikel 73b.1 i fördraget skall tolkas så, att den inte utgör något hinder mot en bestämmelse i en medlemsstat enligt vilken arvet efter en medborgare i denna stat som flyttat till utlandet och vid tidpunkten för sitt fränfalle har bott där i mindre än tio år skall beskattas som om medborgaren hade fortsatt att vara bosatt i nämnda stat.

84. Eftersom den omtvistade bestämmelsen enligt min mening inte utgör någon restriktion för kapitalrörelser finns det inte någon anledning att fråga sig huruvida den kan vara motiverad med tillämpning av bestämmelserna i artiklarna 73c och 73d i fördraget. Dessa frågor fyller ingen funktion för att avgöra tvisten i målet vid den nationella domstolen. Jag anser följaktligen att det inte är nödvändigt att studera de av den hänskjutande domstolen ställda tolkningsfrågorna.

43 — Det framgår av dessa kommentarer att det system, enligt vilket stater för att undvika att vissa av deras medborgare som en planeringsåtgärd inför sitt fränfalle överför sin hemvist till en annan stat med det enda syftet att undanhålla arvsskatt från sin ursprungsstat föreskriver att värdet på hela arvet efter deras medborgare skall beskattas även om de är bosatta i utlandet, förefaller motiverat för att förebygga skatteundrandragande. Det är dock nödvändigt att ange en längst tillåtna frist på tio år mellan utflyttningen till utlandet och dödsfallet. I ett sådant typexempel måste vidare den stat som tar ut skatt på grund av nationalitet tillåta avräkning för den skatt som betalas i den stat där den avlidne hade sitt fasta hemvist och för skatt som erläggs i de stater som beskattar egendom som befinner sig på dess territorium (*Modell för dubbelbeskattningsavtal angående arv och gåva*, OECD, Paris. 1983, kommentarer till artiklarna 4, 7, 9 A och 9 B).

42 — Domen i det ovan nämnda målet Gilly, punkt 31.

IV — Förslag till avgörande

85. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara de frågor som ställts av *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* på följande sätt:

Artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG) skall tolkas så, att den inte utgör något hinder mot en bestämmelse i en medlemsstat enligt vilken arvet efter en medborgare i denna stat som flyttat till utlandet och vid sitt fränfalle har bott där i mindre än tio år skall beskattas som om medborgaren hade fortsatt att vara bosatt i nämnda stat.