

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 23 februari 2006 \*

I mål C-513/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Nederländerna), genom beslut av den 5 november 2003 som inkom till domstolen den 8 december 2003, i målet mellan

**Arvingarna till E.A. van Hilten-van der Heijden**

mot

**Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,**

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J. Malenovský, S. von Bahr (referent), A. Borg Barthet och U. Löhmus,

\* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 maj 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Arvingarna till Van Hilten-van der Heijden, genom P. Kavelaars, belastingsadviseur,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och S. Terstal, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom A. Tiemann och M. Lumma, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 30 juni 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### **Dom**

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 73c.1 och 73d.3 i EG-fördraget (nu artiklarna 57.1 EG och 58.3 EG), som var gällande vid den tidpunkt då E.A. van Hiltten-van der Heijden avled.
  
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan E.A. van Hiltten-van der Heijdens arvingar och Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (tjänsteman vid skattemyndigheten, enheten Enskilda/Företag Utland i Heerlen, nedan kallad Inspecteur) angående den arvsskatt som påförts den egendom som den avlidne efterlämnat i Nederländerna.

### **Tillämpliga bestämmelser**

#### *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

- 3 I inledningen i bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (denna artikel upphävdes genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), med rubriken "Nomenklatur för kapitalrörelser som avses i direktivets artikel 1", preciseras följande:

”I denna nomenklatur klassificeras kapitalrörelser efter den ekonomiska arten av de tillgångar och skulder som de avser, uttryckta antingen i inhemsk eller utländsk valuta.

De kapitalrörelser som förtecknas i denna nomenklatur omfattar följande:

- Alla de aktiviteter som fordras för kapitalrörelser: avtal om och genomförande av transaktioner och dithörande överföringar. Transaktionerna sker i allmänhet mellan personer bosatta i skilda medlemsstater, även om vissa kapitalrörelser utförs av en och samma person för hans egen räkning (t.ex. överföringar av utvandrares tillgångar).
  
- Aktiviteter som utförs av envar fysisk eller juridisk person ...
  
- Tillgång för marknadsaktörer till all den finansiella teknik som står till buds på den marknad där transaktionen är avsedd att genomföras. Sålunda täcker begreppet förvärv av värdepapper och andra finansiella instrument inte endast avistatransaktioner utan samtliga förekommande transaktionstyper: terminsaffärer, options- och garantitransaktioner, swaptransaktioner mot andra tillgångar, etc....
  
- Transaktioner för likvidering eller överlåtelse av samlade tillgångar, repatriering av erhållen likvid ..., eller omedelbart tillgodogörande av sådan likvid inom ramen för förpliktelser som gäller inom gemenskapen.

— Transaktioner för återbetalning av krediter eller lån.

Nomenklaturen utgör inte en uttömmande förteckning över kapitalrörelser — därav rubriken XIII-F. 'Andra kapitalrörelser: Diverse'. Den skall därför inte tolkas som avsedd att inskränka räckvidden för principen om fullständig liberalisering av kapitalrörelser, sådana som avses i artikel 1 i direktivet.”

- 4 Ovannämnda nomenklatur innefattar 13 olika kategorier av kapitalrörelser. Under rubriken "XI — Personliga kapitalrörelser" anges:

”...

D. Arv och testamentsförordnanden

...”

- 5 I samband med undertecknandet av slutakten och förklaringarna från regeringskonferensen om Europeiska unionen antog konferensen med företrädare för medlemsstaternas regeringar den 7 februari 1992 en förklaring om artikel 73d i

Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EGT C 191, s. 99) (nedan kallad förklaringen om artikel 73d i fördraget). Förklaringen har 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.”

*Den nationella lagstiftningen*

- 6 Enligt nederländsk rätt beskattas arv i samtliga fall. I artikel 1.1 i Successiewet (lag om arv) av den 28 juni 1956 (Stbl. 1956, nr 362) (nedan kallad SW 1956 ) görs en åtskillnad beroende på om arvlåtaren hade sitt hemvist i Nederländerna eller i utlandet. I denna artikel föreskrivs följande:

”Enligt denna lag skall följande skatter påföras:

1. Arvsskatt utgår på värdet av all egendom som enligt arvsrättsliga bestämmelser förvärvas till följd av ett dödsfall, när den avlidne vid sin död hade hemvist i Nederländerna.

...”

7 Artikel 3.1 SW 1956 lyder enligt följande:

”En nederländsk medborgare som har varit bosatt i riket och som inom tio år efter det att han gav upp sitt hemvist i riket avlider eller lämnar en gåva skall anses ha varit bosatt i riket vid dödsfallet eller gåvotillfället.”

8 Artikel 2 första stycket i avtalet mellan Schweiziska edsförbundet och Konungariket Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning beträffande arvsskatt, undertecknat i Haag den 12 november 1951 (nedan kallat avtalet), lyder enligt följande:

”Arvsskatt tas ut för fast egendom ... endast i den stat där egendomen är belägen. ...”

9 Artikel 3 första stycket i avtalet har följande lydelse:

”För egendom som förvärvas genom arv och på vilken artikel 2 ... inte är tillämplig utgår arvsskatt endast i den stat där den avlidne hade sitt sista hemvist.”

10 Beträffande definitionen av hemvist hänvisas det i artikel 3 andra stycket i avtalet till bestämmelserna i avtalet mellan Schweiziska edsförbundet och Konungariket Nederländerna för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, vilket ingicks samma dag.

11 Vid undertecknandet av avtalet avgav de avtalsslutande parterna ett antal förklaringar, vilka utgör en del av avtalet, varibland en förklaring avseende ovannämnda artikel 3.

12 I denna förklaring anges följande:

”(1) Trots vad som sägs i artikel 3 andra stycket i förevarande avtal kan den stat i vilken den avlidne var medborgare vid tiden för dödsfallet påföra arvsskatt som om den avlidne vid denna tidpunkt också hade haft sitt hemvist i denna stat, under förutsättning att den avlidne verkligen varit bosatt där under de tio år som föregick dödsfallet och att han var medborgare i ifrågavarande stat vid den tidpunkt då han gav upp sitt hemvist i denna stat. I det fallet skall den del av arvsskatten som denna stat inte skulle ha påfört om den avlidne inte hade varit medborgare i nämnda stat 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.

(2) Bestämmelsen i första stycket är inte tillämplig på personer som vid tiden för dödsfallet var medborgare i båda staterna.”

13 I artikel 13 i 1989 års förordning för undvikande av dubbelbeskattning (Besluit ter voorkoming dubbele belasting 1989) av den 21 december 1989 (Stbl. 1989, nr 594) (nedan kallad förordningen) anges följande:

”1. När egendom förvärvats genom arv från en arvlätare som enligt artikel 3.1 SW 1956 skall anses ha varit bosatt i Nederländerna vid tiden för dödsfallet skall en reduktion av arvsskatten beviljas för egendom som förvärvats genom arvet i fråga



och som inte är sådan som avses i artikel 11. Reduktionen sker i form av avräkning för skatt som tagits ut av annan stat upp till ett belopp som motsvarar liknande skatt annan stat tagit ut för förvärvet av egendomen, skatt som inte skulle ha tagits ut om arvlåtaren vid tiden för dödsfallet hade haft sitt verkliga hemvist i Nederländerna. ...

2. Den reduktion som avses i första stycket uppgår till det lägsta av följande belopp:

- a. det belopp med vilket skatt har påförts av andra stater,
- b. det belopp vars förhållande till den arvsskatt som skulle påföras enligt SW 1956 om denna förordning inte tillämpades, exakt motsvarar förhållandet mellan det totala värdet av den förvärvade egendom som avses i punkt 1 och det totala värdet av all förvärvad egendom minskat med värdet av skulder som belastar ett företag, inklusive skulder som är resultatet av ett deltagande på annat sätt än som aktieägare, och med värdet av skulder som inte belastar ett företag för vilka säkerhet har ställts i form av ett hypotek i fast egendom eller en rättighet som belastar sådan egendom.”

## Bakgrund till tvisten och tolkningsfrågorna

<sup>14</sup> E.A. van Hilten-van der Heijden avled den 22 november 1997. Hon var nederländsk medborgare och hade haft sitt hemvist i Nederländerna fram till början av år 1988. Därefter hade hon sitt hemvist i Belgien och, sedan år 1991, i Schweiz.

- 15 Kvarlåtenskapen bestod bland annat av fast egendom i Nederländerna, Belgien och Schweiz, placeringar i värdepapper noterade i Nederländerna, Tyskland, Schweiz och Förenta staterna, samt bankkonton som öppnats vid och förvaltades av nederländska och belgiska bankkontor inom Europeiska unionen.
- 16 Den avlidnas arvingar påfördes arvsskatt som beräknades i enlighet med artikel 3.1 SW 1956. Inspecteur beslutade att inte vidta ändring av beslutet om arvsskatt med anledning av den begäran av omprövning som fyra av de ovannämnda arvingarna hade ingett.
- 17 Arvingarna överklagade därför beslutet till Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.
- 18 Den hänskjutande domstolen har inledningsvis konstaterat att, såsom följer av hänvisningen till "Arv och testamentsförordnanden" i rubrik XI i bilaga 1 till direktiv 88/361, är det i målet vid den nationella domstolen fråga om kapitalrörelser mellan ett tredjeland och medlemsstaterna.
- 19 Den hänskjutande domstolen har påpekat att den i en dom av den 12 december 2002 fastställde att artikel 3.1 SW 1956 utgör en nationell åtgärd som begränsar den fria rörligheten för kapital eller gör denna mindre intressant. Bestämmelsen som sådan utgör ett hinder för utflyttning på grund av den nackdel som till följd av den rättsliga fiktion som bestämmelsen innehåller inträder från och med den första dagen efter utflyttningen om tillgångarna ärvs inom de tio därpå följande åren. Konungariket Nederländerna har nämligen inom tio år från det att nederländska medborgare flyttar ut rätt att uppbära arvs- eller gåvoskatt om dessa skatter är lägre i utlandet, trots att nämnda medlemsstat inte beviljar någon återbetalning eller avräkning för skillnaden när en högre arvsskatt har tagits ut i utlandet. I domen från den hänskjutande domstolen anges att artikel 3.1 SW 1956 således utgör ett förtäckt hinder för gränsöverskridande arv.

- 20 Den hänskjutande domstolen konstaterade dessutom i samma dom att artikel 3.1 SW 1956 även utgör godtycklig diskriminering, eftersom det i nederländsk rätt görs en åtskillnad mellan nederländska medborgare och medborgare i andra medlemsstater. De förstnämnda kan nämligen endast undgå att nämnda bestämmelse tillämpas på dem genom att säga upp sitt medborgarskap. Vidare kan bestämmelsen inte motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset då den tillkommit enbart för att förhindra att Konungariket Nederländerna förlorar intäkter i form av arvsskatt genom att dess medborgare lämnar landet.
- 21 Det framgår emellertid inte klart av domstolens rättspraxis huruvida artikel 73c.1 i fördraget är tillämplig på en sådan bestämmelse som den förevarande.
- 22 Dessutom har den hänskjutande domstolen frågat sig huruvida förklaringen om artikel 73d i fördraget innebär att den lagstiftning som är tillämplig på kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeland inte omfattas av skyddet i artikel 73d.1 a i fördraget eller om denna artikel alltid gäller för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeland och således inte endast avser de bestämmelser som gällde på området i slutet av år 1993.
- 23 *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* har mot denna bakgrund beslutat att förklara målet vilande och hänskjuta följande frågor till domstolen för ett förhandsavgörande:

"1) Utgör artikel 3.1 [SW 1956] en sådan restriktion som är tillåten med stöd av artikel [73c.1 i fördraget]?"

- 2) Utgör artikel 3.1 [SW 1956], mot bakgrund av förklaringen om [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 restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i [artikel 73d.3 i fördraget] för det fall förstnämnda artikel tillämpas på kapitalrörelser mellan en medlemsstat och ett tredjeland?"

## Bedömning av tolkningsfrågorna

### *Inledande synpunkter*

- 24 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna för att få klarhet i huruvida artikel 73c.1 i fördraget eller artikel 73d.3 i fördraget, eller båda dessa artiklar, är tillämpliga på sådana nationella bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.
- 25 Såsom framgår av själva beslutet om hänskjutande och som anges i samtliga yttranden som ingetts till domstolen i förevarande mål är det nödvändigt att domstolen fastställer huruvida de ifrågavarande nationella bestämmelserna utgör en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG), innan den undersöker ovannämnda bestämmelser i EG-fördraget.
- 26 För att kunna ge den domstol som har begärt ett förhandsavgörande ett användbart svar kan domstolen, enligt fast rättspraxis, behöva ta hänsyn till gemenskapsrättsliga normer som den nationella domstolen inte har hänvisat till i sin begäran (se, bland

annat, dom av den 12 oktober 2004 i mål C-60/03, Wolff & Müller, REG 2004, s. I-9553, punkt 24, och av den 7 juli 2005 i mål C-153/03, Weide, REG 2005, s. I-6017, punkt 25).

- 27 Domstolen skall således undersöka huruvida artikel 73b i fördraget skall tolkas så, att den utgör hinder för sådana bestämmelser i en medlemsstat som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka arvet efter en medborgare i denna medlemsstat som avlider inom tio år efter det att han har anmält utflyttning från ovannämnda medlemsstat och folkbokfört sig i utlandet, beskattas såsom om han hade behållit sitt hemvist i medlemsstaten med avräkning för den arvsskatt som tas ut av andra stater.

*Yttranden som ingetts till domstolen*

- 28 Arvingarna till E.A. van Hilten-van der Heijden har anfört att artikel 3.1 SW 1956 strider mot artikel 73b i fördraget. Enligt dem föreligger nämligen en indirekt diskriminering och, i förekommande fall, en indirekt restriktion, eftersom det görs en åtskillnad beroende på om personen i fråga vid tiden för dödsfallet var bosatt i Nederländerna eller inte och eftersom ovannämnda bestämmelse inte är tillämplig om den person som flyttar ut från Nederländerna har ett annat medborgarskap än nederländskt.
- 29 Den nederländska och den tyska regeringen har gjort gällande att domstolen för att kunna besvara tolkningsfrågorna först måste pröva huruvida artikel 73b i fördraget utgör hinder för den rättsliga fiktion som används i artikel 3.1 SW 1956 för fastställandet av hemvistet.

- 30 Den nederländska regeringen har härvid påpekat att det även när det gäller arv måste vara fråga om en kapitalrörelse. Vid ett dödsfall fastställs tillgångarna i dödsboet vid tiden för dödsfallet och arvsskatten tas ut på grundval därav. Eftersom ingen kapitalrörelse vid denna tidpunkt ännu har ägt rum, och inte heller någon därtill knuten transaktion, kan det inte vara fråga om en handling som omfattas av den fria rörligheten för kapital.
- 31 Det föreligger heller inte vare sig diskriminering eller hinder för den fria rörligheten för kapital. Det görs nämligen ingen som helst diskriminerande åtskillnad på grund av nationalitet mellan en nederländsk medborgare som stannar i Nederländerna och en som flyttar därifrån. Dessutom befinner sig en nederländsk medborgare som flyttar från Nederländerna i en annan situation än en medborgare i en annan medlemsstat som flyttar från Nederländerna efter att ha varit bosatt där.
- 32 Härav följer enligt den nederländska regeringen att artikel 73b i fördraget inte utgör hinder mot den rättsliga fiktion som används i artikel 3.1 SW 1956 för fastställandet av hemvistet.
- 33 Den tyska regeringen anser att artikel 73b.1 i fördraget inte är tillämplig på en sådan bestämmelse som artikel 3.1 SW 1956, eftersom en sådan bestämmelse som den sistnämnda inte inverkar negativt på den fria rörligheten för kapital.
- 34 Europeiska gemenskapernas kommission har påpekat att det i artikel 3.1 SW 1956 inte görs någon åtskillnad beroende på på vilken plats arvet eller en del av detta befinner sig vid den tidpunkt då personen i fråga avlider. Ovannämnda artikel innebär således inte några restriktioner för kapitalrörelser från och till Nederländerna. Målet vid den nationella domstolen handlar således inte om den fria rörlighet för kapital som säkerställs genom artikel 73b och följande artiklar i fördraget.

35 Vad beträffar en eventuell tillämpning av bestämmelserna i fördraget avseende den fria rörligheten för personer och etableringsfriheten har kommissionen erinrat om att dessa bestämmelser endast avser förflyttningar inom Europeiska unionen.

### *Domstolens bedömning*

36 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om frågor avseende direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall dessa icke desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, och av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, REG 2005, s. I-2057, punkt 14).

37 Dessutom erinrar domstolen om att fri rörlighet för kapital mellan medlemsstater och mellan medlemsstater och tredjeländer införs genom artikel 73b.1 i fördraget. I artikeln, som är en av bestämmelserna i fördragets kapitel "Kapital och betalningar", föreskrivs att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeländer skall vara förbjudna.

38 Det skall således för det första undersökas huruvida arv utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b i fördraget.

39 Domstolen konstaterar att fördraget inte innehåller någon definition av begreppen kapitalrörelser respektive betalningar. Det följer dock av fast rättspraxis att eftersom artikel 73b i fördraget i allt väsentligt återger innehållet i artikel 1 i direktiv 88/361 —

och trots att direktivet antogs på grundval av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget (artiklarna 67–73 i EEG-fördraget ersattes av artikel 73b–73g i EG-fördraget, nu artiklarna 56 EG–60 EG) — fortsätter emellertid den nomenklatur för kapitalrörelser som har bifogats direktivet att ha samma betydelse som vägledning för att definiera begreppet kapitalrörelser som den hade innan sagda bestämmelser trädde i kraft, eftersom förteckningen i direktivet, såsom anges i inledningen till densamma, inte är uttömmande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer, REG 1999, s. I-1661, punkt 21, 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).

40 Arv nämns under rubrik XI i bilaga 1 till direktiv 88/361 med lydelsen ”Personliga kapitalrörelser”. Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 53 i sitt förslag till avgörande avser denna rubrik bland annat transaktioner genom vilka en person överför alla eller delar av sina tillgångar, antingen under sin livstid eller efter sin död.

41 Ett arv innebär nämligen en överföring till en eller flera personer av de tillgångar som en person vid sin död lämnat efter sig eller, med andra ord, av en övergång till arvingarna av äganderätten till den egendom och av de rättigheter etcetera som tillgångarna består av.

42 Härav följer att arv utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b i fördraget (se, för ett liknande resonemang, också dom av den 11 december 2003 i mål C-364/01, Barbier, REG 2003, s. I-15013, punkt 58), förutom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat.

43 För det andra skall det undersökas huruvida sådana nationella bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion för kapitalrörelser.



- 44 Det följer av fast rättspraxis att sådana åtgärder som är förbjudna enligt artikel 73b.1 i fördraget, i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser, omfattar sådana åtgärder som avskräcker personer som inte är bosatta i en viss medlemsstat från att investera i denna medlemsstat eller som avskräcker dem som är bosatta i denna medlemsstat från att investera i andra stater eller, när det gäller arv, som leder till en minskning av värdet på det arv som tillkommer en person som är bosatt i en annan stat än den medlemsstat i vilken de berörda tillgångarna befinner sig och vilken tar ut arvsskatt för denna egendom (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson, REG 1995, s. I-3955, punkt 10, domen i det ovannämnda målet Trummer och Mayer, punkt 26, dom av den 14 oktober 1999 i mål C-439/97, Sandoz, REG 1999, s. I-7041, punkt 19, och domen i det ovannämnda målet Barbier, punkt 62).
- 45 Nationella bestämmelser, som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka arvet efter en medborgare i en medlemsstat som avlider inom tio år efter det att han har anmält utflyttning från ovannämnda medlemsstat och folkbokfört sig i utlandet, beskattas såsom om han hade behållit sitt hemvist i medlemsstaten med avräkning för den skatt som tagits ut i den medlemsstat där den avlidne folkbortfört sig, utgör inte en restriktion för kapitalrörelser.
- 46 I dessa bestämmelser föreskrivs att samma villkor för uttag av arvsskatt skall gälla för de medborgare som har folkbokfört sig i utlandet och dem som har stannat kvar i den berörda medlemsstaten. Bestämmelserna kan således inte anses avskräcka vare sig de förstnämnda från att investera i den berörda medlemsstaten med utgångspunkt från en annan medlemsstat eller de sistnämnda från att investera i en annan stat med utgångspunkt från den berörda medlemsstaten. Oavsett var egendomen i fråga befinner sig kan ovannämnda bestämmelser inte heller innebära en minskning av värdet på det arv som en medborgare som har folkbokfört sig i utlandet har efterlämnat. Att sådana bestämmelser inte gäller medborgare som har haft sitt hemvist i utlandet sedan mer än tio år tillbaka och sådana som aldrig har haft sitt hemvist i den berörda medlemsstaten saknar betydelse i detta hänseende. Eftersom ovannämnda bestämmelser endast är tillämpliga på medborgare i den berörda medlemsstaten kan de inte anses utgöra en restriktion för kapitalrörelser avseende kapital tillhörande medborgare i övriga medlemsstater.

47 Vad beträffar frågan huruvida personer bosatta i den berörda medlemsstaten, där de också är medborgare, behandlas på ett annat sätt än personer bosatta i samma medlemsstat som är medborgare i andra medlemsstater till följd av sådana nationella bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, anser EG-domstolen att sådana skillnader, som syftar till en fördelning av beskattningsmakten, inte kan anses ge upphov till sådan diskriminering som är förbjuden enligt artikel 73b i fördraget. Skillnaderna följer nämligen av att det inom gemenskapen inte finns några bestämmelser om unifiering eller harmonisering av medlemsstaternas behörighet att, genom avtal eller ensidigt, fastställa de kriterier enligt vilka deras beskattningsrätt skall fördelas mellan dem (se, för ett liknande resonemang, vad beträffar artikel 48 i EG-fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse), dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly, REG 1998, s. I-2793, punkt 30, och vad beträffar artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG), dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 57).

48 Dessutom har domstolen redan haft tillfälle att konstatera att det inte är orimligt att medlemsstaterna när de fördelar beskattningsmakten mellan sig tar intryck av internationell praxis och av modellavtal som har utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) (se domen i det ovannämnda målet Gilly, punkt 31). Såsom den nederländska regeringen har framhållit överensstämmer de bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen med kommentarerna till modellen för dubbelbeskattningsavtal angående arv och gåva (rapport från OECD:s skattekommitté från år 1982). Det framgår av kommentarerna till artiklarna 4, 7, 9 A och 9 B i ovannämnda modell att denna typ av bestämmelser är motiverade av viljan att förhindra en form av skatteflykt som består i att en medborgare i en medlemsstat inför sin död folkbokför sig i en annan stat där skatten är lägre. I kommentarerna preciseras att dubbelbeskattningen undviks genom ett system med skatteavräkning och att den längsta tillåtna fristen är tio år eftersom förhindrandet av skatteflykt endast är motiverat för det fall dödsfallet äger rum kort tid efter utflyttningen. I samma kommentarer anges för övrigt att sådana bestämmelser kan utsträckas till att omfatta inte bara medborgarna i den berörda medlemsstaten utan också personer som bor där utan att vara medborgare i denna stat.

49 Det skall i detta sammanhang framhållas att artikel 73b i fördraget inte är tillämplig på en vanlig flytt från en stat till en annan. Såsom generaladvokaten angav i punkt 58

i sitt förslag till avgörande medför en sådan utflyttning i sig inte några ekonomiska transaktioner eller någon övergång av äganderätt, och har inte heller några andra av de drag som är utmärkande för en kapitalrörelse enligt bilagan till direktiv 88/361.

- 50 Härav följer att nationella bestämmelser som innebär att en medborgare som önskar folkbokföra sig i en annan stat avskräcks från att göra detta, och således förhindras att utöva sin rätt till fri rörlighet, inte endast av det skälet kan anses utgöra en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b i förslaget.
- 51 Frågorna skall följaktligen besvaras med att artikel 73b i fördraget skall tolkas så, att den inte utgör hinder för sådana bestämmelser i en medlemsstat som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka arvet efter en medborgare i denna medlemsstat som avlider inom tio år efter det att han har anmält utflyttning från ovannämnda medlemsstat och folkbokfört sig i utlandet, beskattas såsom om han hade behållit sitt hemvist i medlemsstaten med avräkning för den arvsskatt som uttas av andra stater.
- 52 Följaktligen saknas skäl för att besvara tolkningsfrågorna avseende artiklarna 73c och 73d i fördraget.

### **Rättegångskostnader**

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

**Artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG) skall tolkas så, att den inte utgör hinder för sådana bestämmelser i en medlemsstat som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka arvet efter en medborgare i denna medlemsstat som avlider inom tio år efter det att han har anmält utflyttning från ovannämnda medlemsstat och folkbokfört sig i utlandet, beskattas såsom om han hade behållit sitt hemvist i medlemsstaten med avräkning för den arvsskatt som tas ut av andra stater.**

Underskrifter