

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

PHILIPPE LÉGER

fremsat den 30. juni 2005¹

1. Formålet med denne præjudicielle forelæggelse er at give den nationale ret mulighed for at vurdere, om bestemmelsen i Kongeriget Nederlandenes arveret, hvorefter en nederlandsk statsborger, der er flyttet uden for denne medlemsstat, anses for stadig at have bopæl der, hvad angår afgifter på hans arv, hvis han afgår ved døden inden ti år efter, at han er fraflyttet Nederlandene, er forenelig med EF-traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser.

2. Forelæggelsen har sin oprindelse i tvisten mellem arvingerne efter M.E.A. Van Hilten-van der Heijden² og den nederlandske skatteforvaltning vedrørende den arveafgift, som arvingerne af forvaltningen afkræves på arven fra den afdøde.

3. Fru Van Hilten, som havde nederlandsk nationalitet og havde haft sin bopæl i Nederlandene indtil 1988, var først flyttet

til Belgien og dernæst til Schweiz i 1991, hvor hun efter denne dato ansås for at være skattemæssigt hjemmehørende.

4. Hun afgik ved døden den 22. november 1997, altså inden ti år efter, at hun var fraflyttet Nederlandene. Ifølge bopælsfiktionen i henhold til den nederlandske arveret blev hun anset for at være bosat i Nederlandene på det tidspunkt, hvor hun afgik ved døden, og hendes fire arvinger blev af den nederlandske skatteforvaltning pålagt arveafgift på hele den arv, de modtog, i henhold til denne medlemsstats arveret.

5. Arvingerne anlagde sag ved Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederlandene) til prøvelse af skatteforvaltningens afvisning af deres klage. Denne ret mener, at bopælsfiktionen i henhold til nederlandsk ret udgør en hindring for de frie kapitalbevægelser. Den har forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål med henblik på at kunne vurdere, om den nationale lovgivning kan begrundes ved traktatens artikler, som tillader med-

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Herefter »fru Van Hilten«.

lemsstaterne at opretholde eller træffe bestemte foranstaltninger, der kan begrænse udøvelsen af denne frihed.

indlændinge, der er bosat i medlemsstaterne, medmindre andet er fastsat i direktivets øvrige bestemmelser.

I — De relevante retsregler

A — Fællesskabsretten

6. De frie kapitalbevægelser har gradvis vundet anerkendelse i fællesskabsretten. Det bestemtes således i EØF-traktatens artikel 67, stk. 1³, til forskel fra bestemmelserne vedrørende fri bevægelighed for varer, personer og tjenesteydelser, at medlemsstaterne kun »i det omfang, det er nødvendigt for fællesmarkedets tilfredsstillende funktion« skulle afskaffe indbyrdes restriktioner for kapitalbevægelser.

7. Det var ved Rådets direktiv 88/361/EØF⁴, at princippet om frie kapitalbevægelser inden for Det Europæiske Fællesskab blev fastslået, idet det i artikel 1 bestemtes, at medlemsstaterne ophæver de restriktioner for kapitalbevægelser, der finder sted mellem valuta-

8. For at lette gennemførelsen af denne frie bevægelighed indeholdt direktiv 88/361 i bilag I en ikke-udtømmende nomenklatur for kapitalbevægelser. Nomenklaturen består af tretten rubrikker, heriblandt rubrik XI »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, der omfatter forskellige transaktioner som gaver, medgifter og i punkt D arv. Rubrik XIII med titlen »Andre kapitalbevægelser« omhandler i punkt A arveafgifter.

9. Traktaten om Den Europæiske Union erstattede fra og med den 1. januar 1994 EF-traktatens artikler om kapitalbevægelser med navnlig traktatens artikel 73 B-73 D⁵, som udgør de tidsmæssigt relevante bestemmelser i den foreliggende sag.

10. I traktatens artikel 73 B bekræftes det i direktiv 88/361 fastsatte princip om frie kapitalbevægelser, og rækkevidden udvides til tredjelande og går således længere end

3 — Senere EF-traktatens artikel 67, stk. 1, nu ophævet ved Amsterdam-traktaten.

4 — Direktiv af 24.6.1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5).

5 — Nu henholdsvis artikel 56 EF, 57 EF og 58 EF.

anvendelsesområdet for de andre former for fri bevægelighed. Artikel 73 B bestemmer i stk. 1:

»Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.«

11. Traktaten indeholder dog undtagelser til dette princip i artikel 73 C og 73 D, hvis fortolkning den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål i det væsentlige drejer sig om.

12. Det er således i henhold til artikel 73 C tilladt medlemsstaterne at opretholde restriktioner for bestemte kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande. Det hedder i artiklens stk. 1:

»Bestemmelserne i artikel 73 B berører ikke anvendelsen over for tredjelande af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterer i henhold til national lovgivning eller fællesskabslovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder.«

13. I henhold til traktatens artikel 73 D er det tilladt medlemsstaterne at anvende eller indføre bestemte restriktive foranstaltninger for de samlede kapitalbevægelser, både mellem medlemsstater og mellem medlemsstater og tredjelande. Artikel 73 D har følgende ordlyd:

»1. Bestemmelserne i artikel 73 B griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

- a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonderer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret
- b) at træffe de nødvendige foranstaltninger for at hindre overtrædelser af deres nationale ret og forskrifter, især på skatte- og afgiftsområdet og i forbindelse med tilsynet med finansielle institutioner, eller til af administrative eller statistiske hensyn at fastlægge procedurer for anmeldelse af kapitalbevægelser eller til at træffe foranstaltninger, der er begrundet i hensynet til den offentlige orden eller den offentlige sikkerhed.

2. Bestemmelserne i dette kapitel griber ikke ind i muligheden for at anvende sådanne restriktioner for etableringsretten, der er forenelige med denne traktat.

3. De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 73 B.«

14. Vedrørende rækkevidden af undtagelsen i traktatens artikel 73 D har repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer afgivet en erklæring med følgende ordlyd⁶:

»Konferencen bekræfter, at medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning som nævnt i artikel 73 D, stk. 1, litra a), i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab kun finder anvendelse på de bestemmelser, der findes ved udgangen af 1993. Denne erklæring gælder kun for kapitalbevægelser og betalinger mellem medlemsstaterne.«

6 — Traktaten om Den Europæiske Union — Erklæring ad artikel 73 D i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, der er knyttet til slutakten i traktaten om Den Europæiske Union (EFT 1992 C 191, s. 99).

15. Da *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* har henvist til artikel 57, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 3, EF i sine præjudicielle spørgsmål, og denne nye nummerering af artiklerne først var gældende fra og med den 1. maj 1999, da Amsterdam-traktaten trådte i kraft, forstår jeg spørgsmålene således, at de drejer sig om de identiske bestemmelser i traktatens artikel 73 C, stk. 1, og artikel 73 D, stk. 3.

B — *Den nationale ret*

16. De i den foreliggende sag relevante bestemmelser er indeholdt i lov fra 1956 om afgift af arv og gave (*Successiewet 1956*)⁷. Ifølge SW's artikel 1 opkræves der arveafgift af værdien af alt, hvad der efter nederlandske arveretlige regler erhverves som følge af, at en person, der på dødstidspunktet havde bopæl i Kongeriget Nederlandene, afgår ved døden.

17. SW's artikel 3, stk. 1, indeholder følgende bestemmelse:

»En nederlandsk statsborger, som har haft bopæl i Kongeriget, og som inden ti år efter, at han er fraflyttet Kongeriget, er afgået ved

7 — Stbl. 1956, s. 362, herefter »SW«.

døden eller har givet en gave, anses for på det tidspunkt, hvor han afgår ved døden eller giver gaven, at have haft bopæl i Kongeriget.«

18. Som det indirekte fremgår af oplysningerne fra den forelæggende ret, og som det udtrykkeligt er forklaret af den nederlandske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, har Kongeriget Nederlandene indgået bilaterale konventioner med flere lande med henblik på at undgå dobbeltbeskatning af arv, navnlig konventionen fra 1951 med Det Schweiziske Forbund⁸. Denne konvention indeholder i slutprotokollen en erklæring om, at »den stat, hvis nationalitet arveladeren havde på dødstidspunktet, kan opkræve arveafgiften, som om arveladeren indtil det pågældende tidspunkt også havde haft sin bopæl i denne stat, under forudsætning af at arveladeren faktisk havde været bosat der i løbet af de ti år forud for dødsfaldet, og at vedkommende havde den pågældende stats nationalitet på det tidspunkt, hvor han opgav sin bopæl; i så fald nedsættes den del af afgiften, som den pågældende stat ikke havde opkrævet, hvis arveladeren ikke havde haft den nævnte stats nationalitet på tidspunktet for opgivelsen af sin bopæl eller på tidspunktet for dødsfaldet, med den afgift, der skal betales i den anden stat på grundlag af bopælsstedet«.

8 — Overenskomst mellem Det Schweiziske Forbund og Kongeriget Nederlandene med henblik på at undgå dobbeltbeskatning på arveafgiftens område, undertegnet i Haag den 12.11.1951, og protokollen hertil (Trb. 1951, 149, og 1952, 34).

19. Når sagsforholdet derimod ikke er omfattet af en bilateral konvention, er det bestemmelserne i bekendtgørelse om regler til undgåelse af dobbeltbeskatning fra 1989 (Besluit ter voorkoming dubbele belasting 1989), som skal anvendes. I henhold til beslutningens artikel 13 nedsættes arveafgiften til Kongeriget Nederlandene med den udenlandske arveafgift. Dette indebærer, at hvis den udenlandske arveafgift er højere end den nederlandske, reduceres sidstnævnte til nul. I modsat fald begrænses den del, der skal erlægges i Kongeriget Nederlandene, til forskellen mellem den arveafgift, der skal erlægges i denne medlemsstat, og den arveafgift, der betales af arvingerne i udlandet.

II — De præjudicielle spørgsmål

20. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch går ud fra den forudsætning at, sådan som det fremgår af henvisningen til »gaver og legater« i rubrik XI i nomenklaturen i bilag I til direktiv 88/361, er der i hovedsagen klart tale om en kapitalbevægelse mellem et tredjeland og en medlemsstat.

21. Den forelæggende ret anfører imidlertid, at den er i tvivl med hensyn til, om en bestemmelse som SW's artikel 3 kan omfattes af undtagelsen i henhold til traktatens

artikel 73 C, stk. 1, navnlig under hensyn til, at sidstnævnte bestemmelse ikke omhandler arv. Den gør opmærksom på, at ifølge dom af 14. december 1995, *Sanz de Lera m.fl.*⁹, har medlemsstaterne ikke ret til at udvide artiklens anvendelsesområde.

afgørelse allerede af denne grund en skjult begrænsning af arv på tværs af landegrænserne og udgør et middel, som er i strid med fællesskabsretten.

22. Den forelæggende ret har derefter gjort gældende, at SW's artikel 3 eventuelt kunne falde ind under traktatens artikel 73 D, stk. 1, men at ifølge artikel 73 D, stk. 3, må denne bestemmelse ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital.

23. Den forelæggende ret har i denne forbindelse anført, at den i en afgørelse truffet den 12. december 2002 har fastslået, at bopælsfiktionen i henhold til SW's artikel 3 begrænser den frie bevægelighed for kapital eller gør den mindre attraktiv. Denne fiktion er en begrænsning af fraflytningsadgangen, idet den i tilfælde af, at boets aktiver overføres til en anden medlemsstat, medfører en risiko for ulemper, når formuen falder i arv inden ti år efter fraflytningen. Kongeriget Nederlandene opkræver nemlig i disse ti år efter nederlandske statsborgeres fraflytning supplerende afgift, når der i udlandet er opkrævet mindre i arve- eller gaveafgift, mens Nederlandene ikke giver ret til tilbagebetaling eller godskrivning af større afgiftsbeløb, som er opkrævet i udlandet. SW's artikel 3 udgør ifølge Gerechtshofs

24. Gerechtshof bemærker, at den i samme afgørelse desuden nåede frem til, at SW's artikel 3 også udgør en vilkårlig forskelsbehandling ved, at der sondres mellem nederlandske statsborgere og statsborgere fra andre medlemsstater. En nederlandsk statsborger kan således kun opnå, at bopælsfiktionen ikke gælder, hvis han opgiver sit nederlandske statsborgerskab. Bestemmelsen er desuden ikke begrundet i tvingende samfundsmæssige hensyn, da dens eneste formål er at forhindre, at Kongeriget Nederlandene mister arveafgift som følge af, at nederlandske statsborgere fraflytter landet.

25. Den nationale ret har præciseret, at ifølge Domstolens retspraksis er foranstaltninger, der pålægger fraflyttende større byrder end den, der ikke fraflytter, forbudt. Dette forbud mod at hindre fraflytning ved hjælp af beskatning er blevet bekræftet for hver type fri bevægelighed, og hvad angår fri bevægelighed for kapital i dom af 6. juni 2000, *Verkooijen*¹⁰.

9 — Forenede sager C-163/94, C-165/94 og C-250/94, Sml. I, s. 4821, præmis 44.

10 — Sag C-35/98, Sml. I, s. 4071.

26. Gerechtshof er desuden i tvivl om, hvilke følger der skal drages af, at arveladeren var borger i Den Europæiske Union, og at traktaten forbyder enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet. I det foreliggende tilfælde foreligger der en sådan forskelsbehandling, da der — når arveladeren er nederlandsk statsborger — konsekvent opkræves mere i arveafgift, end hvis arveladeren er statsborger i en anden medlemsstat.

27. Endelig finder den forelæggende ret det tvivlsomt, om erklæringen ad traktatens artikel 73 D, især sætningen om, at denne erklæring kun gælder for kapitalbevægelser og betalinger mellem medlemsstaterne, medfører, at en lovgivning, der finder anvendelse på kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og tredjelande, i det hele ikke er omfattet af traktatens artikel 73 D, stk. 1, eller at denne bestemmelse altid gælder for lovgivningen vedrørende disse kapitalbevægelser og ikke er begrænset til den lovgivning, der var gældende ved udgangen af 1993.

28. På baggrund af ovenstående har Gerechtshof te 's-Hertogenbosch besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er SW's artikel 3, stk. 1, en tilladt restriktion i EF-traktatens artikel 57, stk. 1's forstand?

2) Er bestemmelsen i SW's artikel 3, stk. 1, et forbudt middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital som omhandlet i EF-traktatens artikel 58, stk. 3, såfremt bestemmelsen finder anvendelse på en kapitalbevægelse mellem en medlemsstat og et tredjeland, også når henses til den erklæring ad artikel 58 (tidligere artikel 73 D) i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, som blev vedtaget i forbindelse med undertegnelsen den 7. februar 1992 af slutakten og erklæringerne vedtaget af konferencerne mellem repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer?»

III — Stillingtagen

A — *Genstanden for den præjudicielle anmodning*

29. Det skal understreges, at Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ikke har forelagt Domstolen noget spørgsmål vedrørende fortolkning af traktatens artikel 73 B med henblik på at give den mulighed for at vurdere, om den omtvistede bestemmelse udgør en begrænsning af den frie bevægelighed for kapital i denne bestemmelses forstand. Det fremgår således af forelæggelsesafgørelsen, at den mener, at dette spørgsmål er løst, da den har truffet en afgørelse af dette indhold den 12. december 2002¹¹.

11 — Den nederlandske regering har i sit skriftlige indlæg anført, at Staatssecretaris van Financiën har iværksat appel til prøvelse af denne afgørelse ved Hoge Raad der Nederlanden, og at Staatssecretaris har henstillet til denne ret, at der er om fornødent forelægges et præjudicielt spørgsmål (punkt 33 i det skriftlige indlæg).

30. Efter fast retspraksis tilkommer det den nationale ret på baggrund af de konkrete omstændigheder i den sag, der skal løses, at vurdere, om et præjudicielt spørgsmål er nødvendigt, og om de spørgsmål, som den forelægger Domstolen, er relevante, men tilbage står dog, at det påhviler Domstolen at fortolke alle de fællesskabsretlige bestemmelser, som den finder nødvendige for at afgøre tvisten i hovedsagen¹².

31. I den foreliggende sag skal det før undersøgelsen af den forelæggende rets spørgsmål om, hvorvidt den omtvistede nationale bestemmelse kan begrundes i forhold til bestemmelserne i traktatens artikel 73 C, stk. 1, og artikel 73 D, fastslås, om den udgør en begrænsning af den frie bevægelighed for kapital som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1¹³. Jeg begynder derfor med at undersøge dette spørgsmål.

B — *Anvendelsen af traktatens artikel 73 B, stk. 1*

32. I denne sag står den forelæggende ret over for problemet med en bestemmelse i

12 — Dom af 18.3.1993, sag C-280/91, Viessmann, Sml. I, s. 971, præmis 17, og af 8.2.2001, sag C-350/99, Lange, Sml. I, s. 1061, præmis 20-25.

13 — Jf. vedrørende tilsvarende anvendelser dom af 6.5.2003, sag C-104/01, Libertel, Sml. I, s. 3793, præmis 22, og af 1.3.2005, sag C-281/02, Owusu, Sml. I, s. 1383, præmis 23.

den nederlandske skattelovgivning, i henhold til hvilken en statsborger fra Nederlandene, som flytter sin bopæl, som han havde i denne medlemsstat for at etablere sig i en anden medlemsstat eller i et tredjeland, og som afgår ved døden inden ti år efter at være fraflyttet, i arveafgiftsmæssig henseende anses for at have bevaret sin bopæl i Nederlandene.

33. Det fremgår desuden af forelæggelsesafgørelsen, at den arveafgift, der skal erlægges i henhold til den nederlandske lovgivning, fastsættes på grundlag af værdien af alt, hvad der erhverves af arvingerne, dvs. fast ejendom, uanset hvor den er beliggende, samt løsøre, værdipapirer og bankkonti¹⁴. Endelig forekommer det i lyset af samtlige elementer i sagens akter at være fastslået, at både i henhold til bilaterale konventioner og konventionen mellem Kongeriget Nederlandene og Det Schweiziske Forbund og til Nederlandenes lovgivning med henblik på at forhindre dobbeltbeskatning, fratrækkes den arveafgift, der erlægges af arvingerne i udlandet, fra den afgift, der erlægges i Nederlandene.

34. Som den nederlandske regering og Kommissionen har anført i deres skriftlige

14 — Arven omfatter i foreliggende sag faste ejendomme beliggende i Nederlandene, Belgien og Schweiz, børsnoterede værdipapirer i medlemsstater og tredjelande samt bankkonti i nederlandske og belgiske filialer.

indlæg¹⁵, har anvendelsen af bopælsfiktionen i SW's artikel 3, sammenholdt med disse bestemmelser, til virkning, at arven efter en nederlandsk statsborger, som har flyttet sin bopæl til en anden medlemsstat, ikke beskattes hårdere i Nederlandene, end hvis han havde beholdt sin bopæl i denne medlemsstat.

35. Disse bestemmelser resulterer imidlertid i, at den nederlandske statsborger i ti år efter flytningen af bopælen til en anden stat fratages muligheden for at nyde godt af en samlet, eventuelt mere gunstig arveafgift i henhold til gældende lovgivning i den nye bopælsstat og i de stater, som beskatter ejendom beliggende på deres område. De omtvistede bestemmelser har således i den foreliggende sag til følge, at den afdøde fire arvinger afkræves 79624 NLG af den nederlandske forvaltning, efter at den arveafgift, der skal betales i Schweiz, er trukket fra.

36. Arveafgift kan anses for at høre ind under området for direkte beskatning, som fortsat hører under medlemsstaternes kompetence. Det drejer sig nemlig om en skat, som normalt opkræves direkte hos skatteyderen under hensyn til hans personlige situation, hvad angår slægtskabet med arveladeren. Selv om afgiften eventuelt skulle

analyseres som en indirekte skat i den forstand, hvor udtrykket anvendes i EF-traktatens artikel 99¹⁶, skal det under alle omstændigheder fremhæves, at den ikke har været genstand for harmoniseringsforanstaltninger ved anvendelse af denne bestemmelse. Det henhører således under medlemsstaterne at fastsætte betingelserne samt satsen for afgiften og træffe de nødvendige foranstaltninger, i givet fald ved hjælp af indbyrdes forhandlinger, for at undgå dobbeltbeskatning af deres statsborgere. Efter fast retspraksis skal medlemsstaterne imidlertid udøve kompetencen på den direkte beskatnings område, herunder når de indgår konventioner med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, under overholdelse af fællesskabsretten og især den frie bevægelighed, som bidrager til gennemførelsen af det indre marked¹⁷.

37. I foreliggende sag havde den afdøde som bekendt sin bopæl i Schweiz. Hun afgik ved døden den 22. november 1997, dvs. før tidspunktet for indgåelsen og så meget desto mere ikrafttrædelsen af aftalen mellem Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater på den ene side og Det Schweiziske

16 — Nu artikel 93 EF.

17 — Jf. bl.a. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, og Verkooijen-dommen, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis. Jf. for så vidt angår medlemsstaternes forpligtelse til at overholde fællesskabsretten, når de indgår konventioner med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, dom af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 94.

15 — Den nederlandske regerings skriftlige indlæg, punkt 29, og Kommissionens skriftlige indlæg, punkt 21.

Forbund på den anden side om fri bevægelighed for personer¹⁸.

38. Selv hvis det antages, at denne aftale giver statsborgere fra signaturstaterne rettigheder, som de kan gøre gældende for deres nationale domstole, må det konstateres, at den ikke kan anvendes i den foreliggende sag, således at den eneste frie bevægelighed, som fru Van Hiltens arvinger kan påberåbe sig, og som vedrører forbindelserne mellem medlemsstaterne og tredjelande, er den frie bevægelighed for kapital¹⁹.

39. Det er derfor helt logisk, at *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* i sin præjudicielle forelæggelse kun nævner traktatens bestemmelser vedrørende denne frihed.

40. Det drejer sig således om, hvorvidt sådanne bestemmelser udgør en begrænsning af den frie bevægelighed for kapital som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1. Der skal med andre ord tages stilling til, om traktatens artikel 73 B, stk. 1, skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlems-

stats lovgivning, hvorefter arven efter en statsborger fra denne stat, som er flyttet til udlandet og mindre end ti år efter fraflytningen er afgang ved døden, beskattes, som om denne statsborger havde beholdt sin bopæl i denne medlemsstat.

41. Lige så lidt som den nederlandske og den tyske regering samt Kommissionen mener jeg, at traktatens artikel 73 B, stk. 1, er til hinder for en sådan lovgivning.

42. For at begrunde mit standpunkt vil jeg begynde med at præcisere karakteren af de kapitalbevægelser, som den omtvistede lovgivning drejer sig om, og derefter vil jeg angive grunden til, at lovgivningen efter min mening ikke indebærer nogen begrænsning af disse bevægelser.

1. De omhandlede kapitalbevægelser

43. Traktatens artikel 73 B, stk. 1, forbyder restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstater og mellem medlemsstater og tredjelande. Det er således vigtigt at afgøre, hvad det er for en type kapitalbevægelser der er omfattet af den omtvistede lovgivning. Dette spørgsmål har stor betydning, da det er afgørende for, hvorvidt den omtvistede lov-

18 — EFT 2002 L 114, s. 6. Denne aftale blev indgået den 21.6.1999 og trådte i kraft den 1.6.2002. Den har til formål at gennemføre den frie bevægelighed for personer mellem på den ene side Det Europæiske Fællesskab og dets medlemsstater og på den anden side Det Schweiziske Forbund med støtte i de bestemmelser, som anvendes i Det Europæiske Fællesskab.

19 — Jeg skal her minde om, at bestemmelserne i traktatens artikel 73 B, stk. 1, har direkte virkning, også når de vedrører forbindelserne med tredjelande (*Sanz de Lera m.fl.-dommen*, præmis 48).

givning hører ind under anvendelsesområdet for traktatens artikel 73 B, og da der som nævnt ovenfor ikke er nogen anden fri bevægelighed end fri bevægelighed for kapital, der er anvendelig i det foreliggende tilfælde.

44. Den forelæggende ret har anført, at der i denne sag faktisk er tale om kapitalbevægelser, da arv nævnes i nomenklaturen i bilag I til direktiv 88/361. Den finder desuden, at den omtvistede lovgivning er i strid med den frie bevægelighed for kapital, fordi den resulterer i en begrænsning af fraflytningsadgangen, for i tilfælde af, at de aktiver, der senere vil indgå i arveboet (»de boedel«), overføres til en anden medlemsstat²⁰, og såfremt arven falder inden ti år efter denne overførsel, har den bopælsfiktion, der er indeholdt i denne lovgivning, en skadelig virkning.

45. Jeg udleder af disse overvejelser, at den forelæggende ret mener, at de kapitalbevægelser, som begrænses af den omtvistede lovgivning, dels er arv, dvs. formuens overgang til arvingerne, dels den overførsel af denne formue til en anden stat, som formodes at følge af den nederlandske statsborgers overførsel af sit skattemæssige hjemsted til udlandet.

46. Ifølge den nederlandske regering er der i den foreliggende sag ikke tale om kapitalbevægelser, fordi tilknytningsmomentet til nederlandsk ret efter den pågældende bestemmelse er dødstidspunktet, dvs. arverettens aktualisering og formuens værdi på det tidspunkt. På dette stadium ville der endnu ikke have fundet kapitalbevægelser sted. Direktiv 88/361 finder anvendelse på alle de foranstaltninger, der kræves for en reel afvikling af arv mellem arvinger og en eventuel deling, som ville indebære kapitalbevægelser. Men i den foreliggende sag ville der, heller ikke på det tidspunkt hvor arveladeren fraflyttede Nederlandene, have foreligget nogen handling, der er forbundet med fri bevægelighed for kapital, da hendes ændring af bopæl ikke havde nogen indvirkning på sammensætningen af arven.

47. Kommissionen mener på sin side, at for så vidt som den omtvistede bestemmelse ikke etablerer nogen sondring på grundlag af det sted, hvor den ejendom, der udgør arven efter arveladeren, er beliggende, kan der umuligt foreligge nogen begrænsning af den frie bevægelighed for kapital. Ifølge Kommissionen hører denne bestemmelse snarere under anvendelsesområdet for den frie bevægelighed for personer, navnlig den frie etableringsret, hvis disse friheder havde været anvendelige i denne sag.

48. For min del mener jeg, at den omtvistede lovgivning kan høre under traktatens artikel 73 B, stk. 1, da den regulerer afgiften på arv fra nederlandske statsborgere, som er flyttet til udlandet, og som er afgået ved

20 — Jf. forelæggelsesafgørelsen, punkt 4.7.

døden inden ti år efter denne fraflytning. Ligesom de ovennævnte parter mener jeg derimod heller ikke, at flytningen af bopæl til udlandet som sådan kan anses for at udgøre en kapitalbevægelse. Jeg bygger denne vurdering på følgende overvejelser.

49. Begrebet »kapitalbevægelser« er ganske vist ikke defineret i traktaten, men det står dog fast, at retspraksis har givet nogle henvisninger, der gør det muligt at indkredse det. Først blev det i dom af 31. januar 1984, Luisi og Carbone²¹, fastslået, at kapitalbevægelser er finansielle transaktioner, hvis formål først og fremmest er at anbringe eller investere vedkommende beløb. Det drejer sig altså principielt om finansielle transaktioner, og de adskiller sig fra løbende betalinger ved, at de har til formål at skabe tilgodehavender. Det kan heraf udledes, at det af fællesskabsretten indførte princip om frie kapitalbevægelser har til formål at give fællesskabsborgerne mulighed for at nyde godt af de mest favorable vilkår, der kan tilbydes dem inden for Fællesskabet og i tredjelande, med hensyn til investering og placering af deres kapital.

50. Det er dernæst i retspraksis blevet fastslået, at den nomenklatur for kapitalbe-

vægelser, som er indeholdt i bilag I i direktiv 88/361, bevarer den vejledende værdi, som den havde hvad angår definitionen af begrebet kapitalbevægelser i direktivet, og at den således skal tages i betragtning i forbindelse med fortolkningen af traktatens artikel 73 B, stk. 1²².

51. Ved en undersøgelse af rubrikkerne i nomenklaturen konstaterer jeg, at de omfatter et antal transaktioner, som naturligt falder mig ind, når jeg tænker på formuebevægelser til investeringsformål, såsom erhvervelse af fast ejendom og børsnoterede papirer og andre værdipapirer eller transaktioner på løbende konti hos kreditinstitutter.

52. Nomenklaturen begrænser sig dog ikke til denne type transaktioner og hermed forbundne finansielle overførsler. Som anført i indledningen har den et meget omfattende indhold, således at den ikke begrænser »rækkevidden af princippet om en fuldstændig liberalisering af kapitalbevægelserne«. Ifølge denne indledning dækker den samtlige transaktioner, der er nødvendige for realiseringen af kapitalbevægelser, såsom indgåelse og gennemførelse af transaktionen samt hermed forbundne overførsler. Nomenklaturen dækker endvidere såvel transakti-

21 — Forenede sager 286/82 og 26/83, Sml. s. 377, præmis 21.

22 — Dom af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 21, af 11.1.2001, sag C-464/98, Stefan, Sml. I, s. 173, præmis 5, og af 5.3.2002, forenede sager C-515/99, C-519/99 — C-524/99 og C-526/99 — C-540/99, Reisch m.fl., Sml. I, s. 2157, præmis 30.

oner, der gennemføres af to parter, som kapitalbevægelser, der gennemføres af een og samme person for egen regning. Den omfatter ligeledes realisering eller overdragelse af de skabte tilgodehavender.

det mål, den forfølger. Som det fremgår af den nederlandske regerings udtalelser, har denne lovgivning til formål at bekæmpe en form for skatteflugt, der består i, at man flytter bopæl med henblik på dødsfaldssituationen.

53. I rubrik XI, »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, omhandler nomenklaturen således navnlig transaktioner, hvorved en person kan overføre sin formue helt eller delvist, enten mens vedkommende person stadig er i live, ved hjælp af lån, gaver og legater eller medgift, eller efter at personen er afgået ved døden i form af arv. Overførsel af ejendomsretten til en formuegenstand udgør således en kapitalbevægelse. Som Domstolen har fastslået i dom af 11. december 2003, Barbier²³, udgør overførsel af ejendom ved arv en kapitalbevægelse som omhandlet i traktaten.

55. Endvidere kan arveafgiften — hvis jeg ikke misforstår den nederlandske lovgivning — kun opkræves hos arvingerne, hvis de ikke afstår fra den pågældende arv. Ifølge den forelæggende rets præsentation af den nationale lovgivning fastsættes arveafgiften således på grundlag af værdien af *hele den formue, der er erhvervet*²⁴ i henhold til national ret. Det forekommer således tvivlsomt at hævde, at der ikke har været tale om kapitalbevægelser i dette tilfælde. Når sagsøgerne i hovedsagen har bestridt, at de skylder den opkrævede arveafgift, er det netop, fordi de har modtaget deres del af afdødes formue. Der er således sket en overførsel af ejendomsretten til afdødes formue til hendes arvinger.

54. Jeg mener desuden ikke, at den nederlandske regerings argument om, at SW's artikel 3 ikke indebærer kapitalbevægelser på dette stadium, kan tiltrædes. Argumentet bygger efter min mening på en delvis eller ufuldstændig analyse af bestemmelsen. Ved at fastsætte at Kongeriget Nederlandenes arveret gælder for nederlandske statsborgere, der har boet i udlandet mindre end ti år før deres død, har denne lovgivning også til virkning at fastsætte beløbet for afgiften på arven efter disse statsborgere. Det er netop

56. Jeg mener følgelig, at den omtvistede lovgivning kan falde ind under anvendelsesområdet for traktatens artikel 73 B, stk. 1, da den har til virkning at fastlægge afgiften for

23 — Sag C-364/01, Sml. I, s. 15013, præmis 58.

24 — Min fremhævelse.

arv efter nederlandske statsborgere, som er flyttet til udlandet, og som er afgået ved døden inden ti år efter fraflytningen.

57. Jeg mener derimod ikke, at den blotte fraflytning også kan analyseres som en kapitalbevægelse eller som ledsaget af samtidige kapitalbevægelser i traktatens artikel 73 B, stk. 1's forstand. Den forelæggende rets analyse, hvorefter den omtvistede lovgivning bevirker en begrænsning af fraflytningsadgangen for den formue, der senere kommer til at udgøre arven, når en nederlandsk statsborger flytter sin bopæl til udlandet, forekommer mig at være det samme som at mene, at den pågældende statsborgers flytning til udlandet medfører en automatisk overførsel af hans formue til den stat, hvor han har sin nye bopæl. At ejeren til formuen flytter, skulle med andre ord bevirke en samtidig bevægelse af hele formuen. Efter min opfattelse kan denne analyse ikke tiltrædes.

58. Kapitalbevægelser, sådan som de er beskrevet i nomenklaturen, har som tidligere nævnt til formål at realisere investeringer, der gennemføres på det nationale område af en valutaudlænding eller investeringer i udlandet af en valutaindlænding eller hermed forbundne transaktioner. De skal således ledsages af en formuebevægelse. Flytning af bopæl fra en medlemsstat til en anden stat udgør imidlertid ikke som sådan en formuebevægelse. Hvis vi undersøger den afdødes formue, som den så ud på tidspunktet for flytningen af hendes bopæl fra Nederlandene, omfattede den faste ejendomme, der

var beliggende i dels denne medlemsstat, dels i Belgien og Schweiz, værdipapirer, som var børsnoterede i Nederlandene, Tyskland, Schweiz og USA, samt bankkonti hos forskellige pengeinstitutter inden for De Europæiske Fællesskaber, som forvaltedes af disses nederlandske og belgiske filialer²⁵. Jeg finder det ikke korrekt at sige, at denne formue blev overført til Schweiz, samtidig med at afdøde flyttede sin bopæl til denne stat. Formuens beskaffenhed, såvel hvad angår stedet for de faste ejendomes beliggenhed som sammensætningen af værdipapirporteføljen og placeringen af kontiene i de forskellige bankinstitutter, blev ikke ændret blot på grund af flytningen af bopæl. Der var på dette stadium heller ikke tale om overførsel af ejendomsretten til denne formue. Det følger heraf, at på tidspunktet for afdødes flytning af sin bopæl til Belgien og dernæst til Schweiz var der ikke — alene på grund af denne flytning — tale om kapitalbevægelser.

59. Den eneste kapitalbevægelse, der følgelig kan konstateres i den foreliggende sag, begrænser sig efter min mening til overførselen ved arv af afdødes formue til hendes arvinger.

60. På dette stadium af min analyse forekommer det ikke nødvendigt at udtale sig

25 — Forelæggelsesafgørelsen, punkt 2.5.

om, hvorvidt disse kapitalbevægelser faktisk har en grænseoverskridende karakter, da den omtvistede lovgivning — som vi skal se nedenfor — ikke indebærer nogen begrænsning af den frie bevægelighed for kapital.

petence, den indrømmer dem²⁸. Det står ligeledes fast, at som de andre af traktaten sikrede former for fri bevægelighed forbyder den frie bevægelighed for kapital ikke alene diskriminerende foranstaltninger, dvs. foranstaltninger truffet af en medlemsstat, som kun anvendes på investorer, der er statsborgere i en anden medlemsstat²⁹, men også dem, der kan afholde egne statsborgere eller personer, der er hjemmehørende i staten, fra at foretage investeringer i andre medlemsstater³⁰.

2. Spørgsmålet om der foreligger en begrænsning

61. Jeg erindrer om, at traktatens artikel 73 B, stk. 1, har et meget omfattende indhold, da det omhandler »alle restriktioner« for kapitalbevægelser. Som det fremgår af retspraksis, er således ikke alene direkte restriktioner forbudt, dvs. nationale bestemmelser, som forbyder den planlagte investering²⁶, eller som underlægger denne en forudgående tilladelse²⁷, men også foranstaltninger, som blot kan afholde de berettigede i henhold til den ved traktaten indførte frie bevægelighed fra at udnytte den kom-

62. Med Domstolens bemærkninger i Barbier-dommen bliver det forståeligt, hvordan den nationale skattelovgivning på arveafgiftens område kan udgøre en begrænsning af den frie bevægelighed for kapital. Domstolen fastslog, at selv om arveafgiften skal erlægges af arvingerne, udgør den en faktor, der tages i betragtning af enhver berørt person i forbindelse med en investeringsbeslutning.

26 — Jf. vedrørende en national foranstaltning vedrørende udbud af et offentligt lån, hvor hjemmehørende på den berørte medlemsstats område blev udelukket fra adgang til at tegne dette lån, dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 19, og hvad angår nationale privatiseringsforanstaltninger, hvor det er forbudt for statsborgere fra andre medlemsstater at erhverve aktier i de privatiserede selskaber ud over et bestemt beløb, dom af 4.6.2002, sag C-367/98, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 4731, præmis 40-42.

27 — Se vedrørende en national bestemmelse, som for direkte, udenlandske investeringer krævede en forudgående tilladelse, dom af 14.3.2000, sag C-54/99, Eglise de scientologie, Sml. I, s. 1335, præmis 14, og vedrørende erhvervelse af fast ejendom, dom af 1.6.1999, sag C-302/97, Konle, Sml. I, s. 3099, præmis 39, og dommen i Reisch m.fl.-sagen, præmis 32.

28 — Jf. vedrørende en national foranstaltning, i henhold til hvilken statsligt rentetilskud på et lån, der skal finansiere opførelse, erhvervelse eller forbedring af en bolig, forbeholdes låntagere, der har optaget lånet hos et kreditinstitut, som har tilladelse til at drive virksomhed i medlemsstaten, dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 10, og vedrørende en medlemsstats regel om, at der kun lægges en stempelafgift på lån, der er optaget uden oprettelse af et dokument, når lånet er optaget uden for det nationale område, dom af 14.10.1999, sag C-439/97, Sandoz, Sml. I, s. 7041, præmis 31.

29 — Jf. Konle-dommen, præmis 23, vedrørende lovgivningen i en medlemsstat, hvorefter kun indenlandske statsborgere fritages for pligten til at indhente en tilladelse til at erhverve en bebygget grund, og i samme retning dom af 13.7.2000, sag C-423/98, Albore, Sml. I, s. 5965, præmis 16. Jf. endvidere Eglise de scientologie-dommen, præmis 14, og dommen i sagen Kommissionen mod Portugal, præmis 40-42.

30 — Jf. bl.a. Svensson og Gustavsson-dommen, præmis 10, Sandoz-dommen, præmis 19, og dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 18.

63. Denne sag drejede sig om bestemmelser i nederlandsk ret, som indebar en forskellig behandling hvad angår arveafgift og hermed forbundne skatter, i relation til faste ejendomme beliggende i Nederlandene, beroende på om den afdøde havde bopæl i denne stat eller ej. I henhold til disse bestemmelser var det ved vurderingen af arven med henblik på beregningen af beskatningsgrundlaget kun muligt at fratække værdien af de faste ejendomme, hvis økonomiske ejendomsret var blevet overdraget til en anden juridisk person, såfremt arveladeren havde bopæl i Nederlandene, mens en sådan mulighed var udelukket, hvis arveladeren ikke havde retsstilling som hjemmehørende³¹.

64. Domstolen var af den opfattelse, at disse bestemmelser udgjorde en begrænsning af den frie bevægelighed for kapital af følgende grunde. For det første var de af en sådan karakter, at de kunne afholde fra at købe fast ejendom beliggende i den pågældende medlemsstat, ligesom de kunne føre til, at en hjemmehørende i en anden medlemsstat afhændede den økonomiske ejendomsret til en sådan ejendom; for det andet havde de til virkning at mindske værdien af arven efter en hjemmehørende i en anden medlemsstat end den, hvor disse ejendomme befinder sig.

65. I den foreliggende sag står det fast, at den omtvistede lovgivning, i modsætning til

lovgivningen i Barbier-sagen, ikke fastsætter andre beskatningsbetingelser for nederlandske statsborgere, der er flyttet til udlandet, end dem, der gælder for de personer, der er forblevet i Nederlandene, hvad angår goder, der befinder sig i denne stat. Den resulterer, som vi har set, i en beskatning af samtlige de goder, der udgør arven efter nederlandske statsborgere, der har flyttet deres skattemæssige hjemsted til udlandet og er afgået ved døden inden ti år efter, at de fraflyttede, som om de havde beholdt deres bopæl i Nederlandene. Lovgivningen fastsætter heller ikke forskellige beskatningsbetingelser på grundlag af stedet, hvor afdødes faste ejendomme eller sædet for de organer, hvor kapitalen er investeret, befinder sig. Den er således forskellig fra lovgivningen i den sag, der gav anledning til Verkooyen-dommen, som der henvises til i forelæggelsesafgørelsen, hvor fritagelsen for beskatning af aktieudbytte udbetalt til fysiske personer var underordnet den betingelse, at dette udbytte blev udbetalt af selskaber med hjemsted i den berørte medlemsstat.

66. Da der ikke findes sådanne sondringer i den omtvistede lovgivning, kan jeg derfor ikke se, hvorledes den skulle kunne afholde en nederlandsk statsborger fra at investere i andre stater fra Nederlandene eller i Nederlandene fra andre stater. En sådan lovgivning indebærer derfor efter min mening ikke nogen begrænsning af den frie bevægelighed for kapital som omhandlet i traktatens artikel 73 B, stk. 1.

31 — H. Barbier, der var nederlandsk statsborger, fraflyttede i 1970 Nederlandene for at etablere sig i Belgien. I perioden 1970-1988 købte han fast ejendom i Nederlandene, mens han stadig boede i Belgien. I 1988 overdrog han den såkaldte »økonomiske« ejendomsret til private nederlandske selskaber, som han kontrollerede. Ved fastsættelsen af arveafgiften tog skatteforvaltningen hensyn til disse ejendommers samlede værdi.

67. Den forelæggende rets begrundelse for, at den er kommet til den modsatte konklusion, sætter efter min mening ikke spørgsmålstegn ved min analyse. Efter Gerechthof te 's-Hertogenboschs opfattelse var den pågældende lovgivning i strid med den omhandlede bestemmelse i traktaten, fordi den på den ene side udgjorde en »begrænsning af fraflytningsadgangen« for de formuegenstande, der ville komme til at udgøre arvens aktiver, og den på den anden side havde en diskriminerende karakter til ulempe for nederlandske statsborgere. Denne begrundelse kan efter min opfattelse ikke godtages.

68. Hvad for det første angår forekomsten af en »begrænsning af fraflytningsadgangen« er, som vi tidligere har set, den eneste kapitalbevægelse, der berøres af den omtvistede lovgivning, overførslen af afdødes formue til arvingerne ved arv. Flytningen af bopæl udgør ikke i sig selv en kapitalbevægelse. Hvis, som den forelæggende ret angiver, den omtvistede lovgivning indebar en »begrænsning af fraflytningsadgangen« på tidspunktet for flytningen af bopæl, ville denne begrænsning ikke vedrøre udflytningen af de formuegenstande, som ville komme til at udgøre arven, men flytningen af personen selv. I en sådan situation skulle, som Kommissionen har anført, uforeneligheden af den omtvistede lovgivning med fællesskabsretten ikke konstateres med hensyn til traktatens regler om den frie bevægelighed for kapital, som er de eneste anvendelige i den foreliggende sag. Den kunne kun være uforenelig

med hensyn til den frie bevægelighed for personer eller i givet fald retten til at opholde sig i en anden medlemsstat, der følger af status som borger i Den Europæiske Union i henhold til EF-traktatens artikel 8 A³², hvilket i den foreliggende sag ville have forudsat, at fru Van Hilten på tidspunktet for sit dødsfald var etableret, ikke i Schweiz, men i en anden medlemsstat.

69. Selv hvis dette havde været tilfældet, tror jeg ikke, at den omtvistede lovgivning ville kunne analyseres som en begrænsning af udøvelsen af nederlandske statsborgeres ret til at udøve en økonomisk aktivitet i en anden medlemsstat og heller ikke retten til at opholde sig der, som de tilkendes på grundlag af deres status som unionsborgere.

70. Som vi har set, kritiserer sagsøgerne i hovedsagen og den forelæggende ret i realiteten den omtvistede lovgivning for, at den fratager nederlandske statsborgere, som flytter til udlandet, muligheden for, hvis de afgår ved døden inden ti år efter denne fraflytning, at nyde godt af en samlet, eventuelt mere gunstig arveafgift ved anvendelse af gældende lovgivning i den nye bopælsstat og i de stater, som beskatter ejendomme beliggende på deres område. Som bekendt har denne lovgivning til følge, at disse statsborgere behandles på samme

32 — Efter ændring nu artikel 18 EF.

måde, som hvis de var forblevet i Nederlandene³³.

71. Den omtvistede lovgivning er derfor i overensstemmelse med fællesskabsrettens nuværende krav, sådan som de fremgår af den retspraksis, som den forelæggende ret har henvist til. Efter denne retspraksis må medlemsstaterne ikke behandle deres statsborgere, som udnytter den frie bevægelighed, som fællesskabsretten giver dem, mindre fordelagtigt, end hvis de ikke havde udnyttet denne bevægelighed. På skatteområdet er det således forbudt medlemsstaterne at behandle de skattepligtige, som ønsker at udøve en økonomisk aktivitet i en anden medlemsstat enten i forbindelse med et lønarbejde eller som selvstændig, for at levere tjenesteydelser eller inden for rammerne af den frie etableringsret, mere ufordelagtigt, end hvis de havde udøvet deres aktiviteter på nationalt område³⁴. Denne retspraksis kan overføres på situationen for en medlemsstats statsborgere, som udnytter retten til at færdes og opholde sig frit i en anden medlemsstat, som

de har på grundlag af deres status som unionsborger³⁵.

72. Fællesskabsretten forpligter imidlertid ikke på sit nuværende stadium oprindelsesmedlemsstaten til at give statsborgere, som udnytter retten til at færdes og opholde sig i en anden medlemsstat i henhold til traktaten, en mere gunstig behandling end de ville have fået, hvis de var forblevet på nationalt område³⁶. I den foreliggende sag overholder Kongeriget Nederlandene, idet det ved hjælp af bilaterale konventioner eller sin egen lovgivning sikrer, at udenlandsk arveafgift trækkes fra den afgift, der skal erlægges i Nederlandene, efter min mening sin pligt til at handle således, at dets statsborgere, som flytter til en anden medlemsstat, som unionsborgere ikke behandles ufordelagtigt i forhold til dem, der er forblevet på nationalt område.

73. I overensstemmelse med denne retspraksis mener jeg heller ikke, at den nederlandske lovgivning kan kritiseres for, at den ikke bestemmer, at overskydende arveafgift skal tilbagebetales, hvis beløbet i udlandet overstiger det, der skal erlægges i Nederlandene. Hvis flytningen af hjemsted i en sådan situation faktisk kan være ufordelagtig, skyldes dette først og fremmest, at de nationale lovgivninger ikke er harmoniserede

33 — Som allerede nævnt har anvendelsen af SW's artikel 3, sammenholdt med Kongeriget Nederlandenes konvention med Det Schweiziske Forbund eller de nederlandske bestemmelser om dobbeltbeskatning, til følge, at afgiftsbeløbet, der skal erlægges i Kongeriget Nederlandene af arven fra disse nederlandske statsborgere, er det samme, som det ville have været, hvis de havde bevaret deres bopæl i denne medlemsstat.

34 — Jf. som et nyligt eksempel på en fraflytningsbegrænsning på skatteområdet, dom af 11.3.2004, sag C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, Sml. I, s. 2409, præmis 45, vedrørende en national bestemmelse, som pålægger skattepligtige, der ønsker at flytte deres hjemsted uden for den pågældende medlemsstat, at svare skat af endnu ikke realiserede avancer på visse værdipapirer.

35 — Se i denne retning dom af 29.4.2004, sag C-224/02, *Pusa*, Sml. I, s. 5763, præmis 18-20, og af 15.7.2004, sag C-365/02, *Lindfors*, Sml. I, s. 7183, præmis 35.

36 — Denne udtalelse mindsker på ingen måde etablerings- eller opholdsstatens pligt til at indromme disse statsborgere de samme fordele som deres egne statsborgere, hvis de befinder sig i samme situation.

med hensyn til arveafgift. På grund af denne mangel på harmonisering kan traktaten ikke sikre en unionsborger, at overførslen af hans aktiviteter eller hjemsted til en anden medlemsstat end den, hvor han tidligere boede, er fuldstændig neutral med hensyn til beskatning³⁷.

74. Det forhold, at arven efter nederlandske statsborgere, der er flyttet til udlandet og afgået ved døden inden ti år efter fraflytningen, beskattes i Nederlandene, som om de havde beholdt deres bopæl i denne stat, kan således ikke anses for en begrænsning af deres udøvelse af den ret til fri bevægelighed og ophold, som traktaten sikrer.

75. Hvad dernæst angår den omtvistede lovgivnings diskriminerende karakter, skulle den ifølge den forelæggende ret skyldes, at lovgivningen kun anvendes på nederlandske statsborgere. Disse skulle således blive ufordelagtigt stillet i forhold til statsborgere fra andre medlemsstater, som ligeledes har haft deres bopæl i Nederlandene og dernæst er flyttet til udlandet. Der skulle således foreligge en forskelsbehandling på grundlag af

nationalitet i strid med EF-traktatens artikel 6³⁸ og traktatens artikel 8 A, da nederlandske statsborgere er unionsborgere ligesom statsborgerne fra de andre medlemsstater, og denne status skal være deres grundlæggende status. Ifølge den forelæggende ret bør retspraksis vedrørende begrebet forskelsbehandling inden for rammerne af traktatens artikel 6 og 8 A overføres til anvendelse på traktatens artikel 73 B, som udgør et særligt udtryk for princippet om forbud mod forskelsbehandling.

76. Lige så lidt som den nederlandske og den tyske regering samt Kommissionen mener jeg, at denne opfattelse kan tiltrædes. Som vi har set, hører den direkte beskatning fortsat under medlemsstaternes kompetence. Disse har således beføjelse til at fastlægge kriterierne for deres respektive beskatningsbeføjelser med henblik på at undgå dobbeltbeskatning³⁹, på betingelse af at fællesskabsretten overholdes. Domstolen har fastslået, at da der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at skabe ensartede eller harmoniserede regler for medlemsstaternes kompetence med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, kan nationalitetskriteriet godtages som kriterium for skattemæssig tilknytning uden af den grund at udgøre forskelsbehandling⁴⁰. Denne retspraksis egner sig også til at anvendes inden for arveafgiftens særlige område, som også

37 — Jf. i denne retning dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 47, og Lindfors-dommen, præmis 34.

38 — Efter ændring nu artikel 12 EF.

39 — Gilly-dommen, præmis 30.

40 — A.st.

hører under medlemsstaternes kompetence vedrørende den direkte beskatning, og som ikke har været genstand for foranstaltninger med sigte på ensartet eller harmoniseret lovgivning for at undgå dobbeltbeskatning.

77. På baggrund af disse faktorer har Kongeriget Nederlandene således ret til at fastlægge de regler, der skal anvendes på landets egne statsborgere med hensyn til arveafgift, også når statsborgerne fraflytter det nationale område, dog på betingelse af, at denne ret udøves under overholdelse af fællesskabsretten, det vil, som vi tidligere har set, sige uden at tilsidesætte traktatens bestemmelser om fri bevægelighed og ophold på de andre medlemsstats område.

78. Jeg mener ikke, at unionsborgerskabet og Domstolens fortolkning af de rettigheder, det indebærer, kan sætte spørgsmålstegn ved en medlemsstats kompetence og de grænser, der således fastsættes herfor. Som det fremgår af Domstolens retspraksis, er formålet med unionsborgerstatus at være den grundlæggende status for medlemsstaternes statsborgere, og den styrker forbuddet mod forskelsbehandling, da den gør det muligt for statsborgere, som befinder sig i samme situation, inden for traktatens materielle anvendelsesområde at blive undergivet samme retlige behandling uafhængigt af

nationalitet og med forbehold af udtrykkeligt fastsatte undtagelser i denne henseende⁴¹.

79. Unionsborgerskabet erstatter imidlertid ikke medlemsstaternes nationalitet. Da besiddelsen af denne er en ufravigelig betingelse for unionsborgerskabet, får denne status, der er fælles for alle statsborgere i Unionen, ikke den enkelte borgers særlige tilknytning til den medlemsstat, hvis nationalitet han har, til at forsvinde. Endvidere kan retsstillingen som unionsborger kun give de rettigheder, der er knyttet hertil, som er opregnet ved traktaten. På fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin forpligter unionsborgerskabet medlemsstaterne til over for deres egne statsborgere at overholde de samme grænser på den direkte beskatnings område som dem, der følger af den frie bevægelighed i henhold til traktaten. Denne status forpligter dem således til ikke at give deres statsborgere, som udnytter retten til fri bevægelighed og ophold i henhold til traktatens artikel 8 A, en mere ugunstig behandling end den, de ville have fået, hvis de ikke havde udnyttet disse friheder.

80. Som vi tidligere har set, fører status som unionsborger ikke til at tillægge nederlandske statsborgere, som er flyttet til en anden medlemsstat, retten til at få arven efter sig

41 — Jf. bl.a. dom af 20.9.2001, sag C-184/99, Grzelczyk, Sml. I, s. 6193, præmis 31, af 11.7.2002, sag C-224/98, D'Hoop, Sml. I, s. 6191, præmis 28, af 2.10.2003, sag C-148/02, Garcia Avello, Sml. I, s. 11613, præmis 22 og 23, og Pusa-dommen, præmis 16.

beskattet alene ved anvendelse af deres nye bopælsstats eventuelt mere gunstige lov.

81. Det følger heraf, at unionsborgerskabet ikke berører Kongeriget Nederlandenes beføjelse til at fastsætte kriterierne for tilknytning til den nationale lovgivning hvad angår arveafgift. Den omstændighed, at den omtvistede lovgivning kun anvendes på nederlandske statsborgere, der har boet i Nederlandene, og ikke på statsborgere fra andre medlemsstater, som ligeledes har boet i Nederlandene, udgør således ikke en forskelsbehandling på grundlag af nationalitet i den forstand, hvor udtrykket er anvendt i traktatens artikel 6.

82. Endelig er det ligeledes blevet anerkendt, at medlemsstaterne inden for rammerne af udøvelsen af deres suverænitet på det skattemæssige område hensigtsmæssigt kan støtte sig på international praksis og den af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) udarbejdede konventionsmodel⁴². Det skal fremhæves, at den nederlandske lovgivning svarer til det system, der beskrives i kommentarerne til artiklerne i konventionsmodellen vedrørende dobbeltbeskatning af arv og gaver fra 1982,

udarbejdet af OECD's udvalg for beskatning⁴³.

83. På baggrund af disse overvejelser foreslår jeg at svare den forelæggende ret, at traktatens artikel 73 B, stk. 1, skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter arven efter en statsborger i denne stat, som er afgået ved døden inden ti år efter, at han er fraflyttet Kongeriget Nederlandene og har taget bopæl i udlandet, beskattes, som om denne statsborger havde beholdt sin bopæl i denne stat.

84. For så vidt som den omtvistede lovgivning efter min mening ikke udgør en begrænsning af den frie bevægelighed for kapital, er der ikke behov for at spørge, om den kan begrundes ved anvendelse af bestemmelserne i traktatens artikel 73 C og 73 D. Disse spørgsmål er ikke relevante for løsningen af tvisten i hovedsagen. Jeg mener derfor ikke, at det er nødvendigt at undersøge den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål.

43 — Det fremgår af disse kommentarer, at det system, hvorefter staterne med henblik på at undgå at visse af deres statsborgere i afventning af deres død flytter deres bopæl til en anden stat alene for at undgå arveafgiften i deres oprindelsesstat, foreskriver, at hele arven efter deres statsborgere skal beskattes, selv om de er bosat i udlandet, forekommer begrundet for at forhindre skatteflugt. Det er imidlertid nødvendigt at fastsætte en længste frist på ti år mellem flytningen af bopælen til udlandet og dødsfaldet. I et sådant tilfælde skal den stat, der opkræver afgiften på grundlag af nationalitet, endvidere tillade et fradrag for den afgift, der erlægges i den stat, hvor afdøde havde sin faste bopæl og i de stater, som beskatter goder, der befinder sig på deres område (*Konventionsmodel vedrørende dobbeltbeskatning af arv og gaver*, OECD, Paris, 1983, kommentarer til artikel 4, 7, 9 A og 9 B).

42 — Gilly-dommen, præmis 31.

IV — Forslag til afgørelse

85. På baggrund af ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Gerechtshof te 's-Hertogenbosch stillede spørgsmål således:

»EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF) skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, i henhold til hvilken arven efter en statsborger i denne stat, som er afgået ved døden inden ti år efter, at han er fraflyttet Kongeriget Nederlandene og har taget bopæl i udlandet, beskattes, som om denne statsborger havde beholdt sin bopæl i denne stat.«