

Sag C-513/03

Arvingerne efter M.E.A. van Hilten-van der Heijden

mod

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Gerechtshof te 's-Hertogenbosch)

»Kapitalbevægelser– EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF) – arveafgift – retlig fiktion, hvorefter en statsborger i en medlemsstat, som er afgået ved døden inden ti år efter at have forladt denne stat, anses for at have haft bopæl i staten på tidspunktet for sin død – tredjelande«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat P. Léger fremsat den 30. juni 2005

Domstolens dom (Tredje Afdeling) af 23. februar 2006

Sammendrag af dom

Frie kapitalbevægelser – restriktioner

(EF-traktaten, artikel 73 B (nu artikel 56 EF))

Traktatens artikel 73 B (nu artikel 56 EF) skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats bestemmelser, hvorefter arven efter en statsborger fra denne stat, som er flyttet til udlandet og mindre end ti år efter fraflytningen er afgået ved døden, beskattes, som om denne statsborger havde beholdt sin bopæl i staten, dog med ret til en nedsættelse svarende til de arveafgifter, der er opkrævet i andre stater.

Eftersom bestemmelserne fastsætter ens betingelser for beskatning af arv for statsborgere, der er flyttet til udlandet, og for statsborgere, som er forblevet i den omhandlede medlemsstat, afholder bestemmelserne således ikke førstnævnte borgere fra at foretage investeringer i denne medlemsstat fra en anden medlemsstat eller de sidstnævnte borgere fra at foretage investeringer i en anden medlemsstat fra vedkommende medlemsstat, og uanset hvor de omhandlede goder befinder sig, indebærer de nævnte bestemmelser heller ingen formindskelse af værdien af arven efter en statsborger, som er flyttet til udlandet.

Den forskelsbehandling, som måtte forekomme mellem statsborgere fra den omhandlede medlemsstat og statsborgere fra andre medlemsstater som følge af sådanne bestemmelser, henhører – i mangel af foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler på fællesskabsplan – under den kompetence, som medlemsstaterne har til at definere kriterierne for fastlæggelse af deres respektive beskatningsbeføjelser enten gennem multilaterale eller bilaterale aftaler.

Desuden udgør en national bestemmelse, som afholder en statsborger, der ønsker at flytte sin bopæl til en anden stat, fra at flytte, og som dermed hindrer dennes ret til fri bevægelighed, ikke alene af denne grund en hindring for de frie kapitalbevægelser som omhandlet i traktatens artikel 73 B.

(jf. præmis 46, 47, 50 og 51 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

23. februar 2006 (*)

»Kapitalbevægelser– EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF) – arveafgift – retlig fiktion, hvorefter en statsborger i en medlemsstat, som er afdøet ved døden inden ti år efter at have forladt denne stat, anses for at have haft bopæl i staten på tidspunktet for sin død – tredjelande«

I sag C-513/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederlandene) ved afgørelse af 5. november 2003, indgået til Domstolen den 8. december 2003, i sagen:

Arvingerne efter M.E.A. van Hilten-van der Heijden

mod

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

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J. Malenovský, S. von Bahr (refererende dommer), A. Borg Barthet og U. Lõhmus,

generaladvokat: P. Léger

justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. maj 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

- arvingerne efter M.E.A. van Hilten-van der Heijden ved belastingadviseur P. Kavelaars
- den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og S. Terstal, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved A. Tiemann og M. Lumma, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 30. juni 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 73 C, stk. 1, og artikel 73 D, stk. 3 (nu artikel 57, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 3, EF), som var gældende på det tidspunkt, hvor M.E.A. van Hilten-van der Heijden afgik ved døden.

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem arvingerne efter M.E.A. van Hilten-van der Heijden og Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (herefter »inspecteur«) vedrørende den arveafgift, der i Nederlandene er blevet pålagt arven efter afdøde.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I indledningen til bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (denne artikel blev ophævet ved Amsterdam-traktaten) (EFT L 178, s. 5) under overskriften »Nomenklatur for kapitalbevægelser omhandlet i artikel 1 i direktivet« hedder det:

»I denne nomenklatur er kapitalbevægelserne klassificeret efter den økonomiske art af de tilgodehavender og forpligtelser i indenlandsk eller udenlandsk valuta, som de vedrører.

De kapitalbevægelser, der er opført i nærværende nomenklatur, omfatter:

- samtlige transaktioner, der er nødvendige for realiseringen af kapitalbevægelser: indgåelse og gennemførelse af transaktionen samt hermed forbundne overførsler. Transaktionerne gennemføres normalt mellem valutaindlændinge i de forskellige medlemsstater, men der kan være tale om, at visse kapitalbevægelser gennemføres af en og samme person for egen regning (f.eks. overførsler af tilgodehavender tilhørende emigranter)
- transaktioner gennemført af enhver fysisk eller juridisk person [...]
- adgang til enhver finansiel teknik, der er til rådighed på det marked, der benyttes ved transaktionens gennemførelse. F.eks. omfatter begrebet erhvervelse af værdipapirer og andre finansielle instrumenter ikke blot kontanthandel, men også enhver anden handelsteknik, der findes: terminsforretninger, optioner eller warrants, konvertering til andre papirer osv. [...]
- realisering eller overdragelse af tilgodehavender, repatriering af realisationsprovenuet [...] eller anvendelse af dette provenu på stedet inden for EF-forpligtelsernes rammer
- tilbagebetaling af lån og kreditter.

Denne nomenklatur er ikke udtømmende for så vidt angår begrebet kapitalbevægelser, og der er derfor indsat en rubrik XIII – F »Andre kapitalbevægelser: Diverse kapitalbevægelser«. Den kan således ikke fortolkes på den måde, at den begrænser rækkevidden af princippet om en fuldstændig liberalisering af kapitalbevægelserne som fastsat i artikel 1 i direktivet.«

4 Den omhandlede nomenklatur indeholder 13 forskellige kategorier af kapitalbevægelser. I rubrik »XI. Kapitalbevægelser af personlig karakter« nævnes:

»[...]

D. Arv

[...]«

5 I forbindelse med undertegnelsen den 7. februar 1992 af slutakten og erklæringerne vedtaget af konferencerne mellem repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer vedtog konferencen af repræsentanter for medlemsstaternes regeringer bl.a. en erklæring ad artikel 73 D i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab (EFT C 191, s. 99, herefter »erklæringen ad artikel 73 D i traktaten«), der har følgende ordlyd:

»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.«

De nationale bestemmelser

6 Efter nederlandsk ret opkræves der afgift af al arv. I artikel 1, stk. 1, i lov af 28. juni 1956 om afgift af arv og gave (Successiewet) (Stb. 1956, nr. 362, herefter »SW 1956«) sondres der mellem, om den afdøde person, hvis bo tages under skiftebehandling, havde bopæl i Nederlandene eller i udlandet. I bestemmelsen foreskrives følgende:

»I henhold til denne lov opkræves følgende afgifter:

1. Arveafgift af værdien af samtlige de goder, der overføres i henhold til arvelovgivningen, som følge af, at en person, der på dødstidspunktet havde bopæl i Nederlandene, afgår ved døden.

[...]«

7 Artikel 3, stk. 1, i SW 1956 bestemmer følgende:

»En nederlandsk statsborger, som har haft bopæl i Kongeriget, og som er afgået ved døden eller har givet en gave inden ti år efter, at han er fraflyttet Kongeriget, anses for på det tidspunkt, hvor han afgår ved døden eller giver gaven, at have haft bopæl i Kongeriget.«

8 Artikel 2, stk. 1, i konventionen mellem Det Schweiziske Forbund og Kongeriget Nederlandene med henblik på at undgå dobbeltbeskatning på arveafgiftens område, undertegnet i Haag den 12. november 1951 (herefter »konventionen«), bestemmer:

»Der betales udelukkende arveafgift for fast ejendom [...] i den stat, hvor ejendommen befinder sig. [...]«

9 Konventionens artikel 3, stk. 1, præciserer:

»De af boets aktiver, som falder uden for anvendelsesområdet for artikel 2 [...] vil kun blive pålagt arvegift i den stat, hvor afdøde havde sin sidste bopæl.«

10 Hvad angår definitionen af bopæl henvises der i konventionens artikel 3, stk. 2, til bestemmelserne i overenskomsten mellem Det Schweiziske Forbund og Kongeriget Nederlandene med henblik på at undgå dobbelt indkomst- og formuebeskatning, som er vedtaget samme dag.

11 Ved underskrivelsen af konventionen fremsatte de kontraherende parter et antal erklæringer, der udgør en integrerende del af konventionen, heriblandt en erklæring særligt vedrørende artikel

3.

12 I denne erklæring præciseres det, at:

»(1) Uanset bestemmelsen i artikel 3, stk. 1, i denne konvention kan den stat, hvis nationalitet arveladeren havde på dødstidspunktet, 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.

(2) Bestemmelsen i stk. 1 finder ikke anvendelse på de personer, der på tidspunktet for deres død havde dobbelt statsborgerskab.«

13 Ifølge artikel 13 i bekendtgørelse om regler til undgåelse af dobbeltbeskatning fra 1989 (Besluit ter voorkoming dubbele belasting 1989 af 21.12.1989, Stb. 1989, nr. 594, herefter »bekendtgørelsen«) foreskrives følgende:

»1. Boet efter en afdød, som ifølge artikel 3, stk. 1, i SW 1956 anses for at have haft bopæl i Nederlandene på tidspunktet for døden, indrømmes en nedsættelse i arveafgiften til modregning af de afgifter, der er opkrævet af en anden stat for de dele af boet, som ikke er omfattet af artikel 11, for så vidt som en anden stat har opkrævet afgift af dele af boet, som ikke ville have været opkrævet, såfremt den afdøde faktisk havde haft sin bopæl i Nederlandene på tidspunktet for sin død. [...]

2. Den i stk. 1 omhandlede nedsættelse svarer til det laveste af de nævnte beløb:

a. Det beløb, som er opkrævet i afgift af andre stater.

b. Det beløb, som skulle betales som arveafgift i henhold til SW 1956, såfremt denne bekendtgørelse ikke fandt anvendelse, svarer præcist til forholdet mellem den samlede værdi af hele boet, sådan som omhandlet i stk. 1, og værdien af hele boet, der er nedsat med værdien af en virksomheds gæld, herunder den værdi, der er et resultat af en anden form for selskabsdeltagelse end deltagelse som aktionær, og med værdien af gæld, der ikke belaster en virksomhed, som er sikret gennem pant i fast ejendom eller anden rettighed, som belaster sådan ejendom.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 M.E.A. van Hilten-van der Heijden afgik ved døden den 22. november 1997. Hun var nederlandsk statsborger og havde frem til begyndelsen af 1988 bopæl i Nederlandene, dernæst i Belgien og siden 1991 i Schweiz.

15 Arven efter den afdøde bestod navnlig af faste ejendomme, der var beliggende i Nederlandene, Belgien og Schweiz, samt af værdipapirer, som arveladeren var indehaver af til investeringsformål, og som var børsnoterede i Nederlandene, Tyskland, Schweiz og USA. Desuden efterlod arveladeren sig konti hos forskellige pengeinstitutter inden for Den Europæiske Union, som forvaltedes af disses nederlandske og belgiske filialer.

16 Det blev pålagt arvingerne efter M.E.A. Van Hilten-van der Heijden at betale en arveafgift, der blev beregnet på grundlag af artikel 3, stk. 1, i SW 1956. Selv om arvingerne påklagede

afgørelsen herom, fastholdt inspecteur kravet.

17 Arvingerne anlagde dernæst sag til prøvelse af denne afgørelse ved Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

18 Den forelæggende ret har indledningsvis anført, at der ifølge henvisningen til »arv« i rubrik XI i bilag I til direktiv 88/361 i hovedsagen er tale om kapitalbevægelser mellem et tredjeland og en medlemsstat.

19 Derudover har den nationale ret henvist til, at den i en dom af 12. december 2002 fastslog, at artikel 3, stk. 1, i SW 1956 er en national foranstaltning, som begrænser den frie bevægelighed for kapital eller gør den mindre attraktiv. Foranstaltningen er som sådan en begrænsning af fraflytningsadgangen på grund af, at den ulempe, som bopælsfiktionen udgør, indtræder den første dag efter fraflytningen, hvis formuen falder i arv inden ti år efter dette tidspunkt. Kongeriget Nederlandene kan nemlig opkræve afgift af arv eller gave i ti år efter, at nederlandske statsborgere er flyttet til udlandet, når der i udlandet er opkrævet mindre i arve- eller gaveafgift, samtidig med, at Nederlandene ikke giver ret til tilbagebetaling eller godskrivning af større afgiftsbeløb, som er opkrævet i udlandet. Ifølge den forelæggende rets dom udgjorde artikel 3, stk. 1, i SW 1956 således en skjult begrænsning af grænseoverskridende udlodning af arv.

20 I den samme dom fastslog den forelæggende ret, at artikel 3, stk. 1, i SW 1956 også udgør en vilkårlig forskelsbehandling, idet der i nederlandsk ret sondres mellem nederlandske statsborgere og statsborgere fra andre stater. En nederlandsk statsborger kan således kun undgå, at bestemmelsen finder anvendelse, ved at opgive sit 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 flytter til udlandet.

21 Det fremgår imidlertid ikke klart af Domstolens praksis, hvorvidt en bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede er omfattet af traktatens artikel 73 C, stk. 1.

22 Den forelæggende ret ønsker desuden oplyst, om erklæringen ad traktatens artikel 73 D betyder, at den lovgivning, der finder anvendelse på kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og tredjelande, ikke er beskyttet af traktatens artikel 73 D, stk. 1, litra a), eller om denne artikel altid dækker over kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og tredjelande, og dermed ikke kun omhandler de bestemmelser, der var gældende på området i slutningen af 1993.

23 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har på denne baggrund udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 3, stk. 1, i SW [1956] en tilladt restriktion i traktatens artikel [73 C, stk. 1's] forstand?

2) Er bestemmelsen i artikel 3, stk. 1, i SW [1956] et forbudt middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital som omhandlet i traktatens artikel [73 D, stk. 3], såfremt bestemmelsen finder anvendelse på en kapitalbevægelse mellem en medlemsstat og et tredjeland, også når henses til den erklæring ad 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«?

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

24 Den forelæggende ret ønsker med sine spørgsmål i det væsentlige oplyst, om de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser falder ind under anvendelsesområdet for traktatens artikel 73 C, stk. 1, og/eller traktatens artikel 73 D, stk. 3.

25 Som det imidlertid fremgår af selve forelæggelseskendelsen og anføres i samtlige indlæg, som er afgivet i sagen, er det nødvendigt at afgøre, hvorvidt sådanne bestemmelser udgør en hindring for de frie kapitalbevægelser som omhandlet i EF-traktatens artikel 73 B (nu artikel 56 EF), inden de omhandlede bestemmelser i EF-traktaten undersøges.

26 Som det følger af fast retspraksis, kan Domstolen med henblik på at give den nationale ret, som har forelagt det præjudicielle spørgsmål, den fornødne vejledning, inddrage fællesskabsregler, som den nationale ret ikke har henvist til i sine præjudicielle spørgsmål (jf. bl.a. dom af 12.10.2004, sag C-60/03, Wolff & Müller, Sml. I, s. 9553, præmis 24, og af 7.7.2005, sag C-153/03, Weide, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 25).

27 Det skal derfor undersøges, om traktatens artikel 73 B skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, hvorefter arven efter en statsborger fra denne stat, som er flyttet til udlandet og mindre end ti år efter fraflytningen er afgået ved døden, beskattes, som om denne statsborger havde beholdt sin bopæl i medlemsstaten, dog med ret til en nedsættelse svarende til de arveafgifter, der er opkrævet i andre stater.

Indlæg for Domstolen

28 Arvingerne efter M.E.A. Van Hilten-van der Heijden har gjort gældende, at artikel 3, stk. 1, i SW 1956 er i strid med traktatens artikel 73 B. Der er nemlig tale om en indirekte forskelsbehandling og under alle omstændigheder en indirekte restriktion, dels fordi der sondres med hensyn til, om den pågældende forud for sin død var bosat i Nederlandene eller ej, dels fordi bestemmelsen ikke finder anvendelse, såfremt den person, der flytter fra Nederlandene, har et andet statsborgerskab end det nederlandske.

29 For at kunne besvare de forelagte spørgsmål skal det ifølge den nederlandske og den tyske regering først og fremmest afklares, om traktatens artikel 73 B er til hinder for den retlige fiktion, som artikel 3, stk. 1, i SW 1956 opstiller vedrørende bopælsstedet.

30 I den forbindelse har den nederlandske regering gjort gældende, at der selv i tilfælde af arv altid skal være tale om kapitalbevægelser. I tilfælde af død bliver formuen opgjort på dødstidspunktet, og arveafgiften bliver fastsat på baggrund heraf. Eftersom der endnu ikke hverken er gennemført nogle kapitalbevægelser eller nogle hermed forbundne transaktioner, foreligger der ikke nogen handling, der er forbundet med den frie bevægelighed for kapital.

31 Der er desuden hverken tale om nogen form for forskelsbehandling eller hindring for den frie bevægelighed for kapital, idet der ikke udøves nogen forskelsbehandling på baggrund af nationalitet mellem nederlandske statsborgere, som forbliver i Nederlandene, og de, som flytter derfra. Derudover befinder en nederlandsk statsborger, der flytter fra Nederlandene, sig i en anden situation end en statsborger fra en anden medlemsstat, som flytter fra Nederlandene efter at have boet dér.

32 Det følger således heraf, at traktatens artikel 73 B ikke er til hinder for den juridiske fiktion, som artikel 3, stk. 1, i SW 1956 opstiller vedrørende bopælsstedet.

33 Den tyske regering har gjort gældende, at traktatens artikel 73 B, stk. 1, ikke finder anvendelse på en bestemmelse som artikel 3, stk. 1, i SW 1956, da en bestemmelse som denne ikke udgør nogen hindring for den frie bevægelighed for kapital.

34 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, at artikel 3, stk. 1, i SW 1956 ikke opstiller nogen sondring hvad angår det sted, hvor arven eller dele heraf befinder sig på tidspunktet for den omhandlede persons død. Bestemmelsen indebærer således ikke nogen hindringer for kapitalbevægelserne til og fra Nederlandene. Dermed er det ikke den frie bevægelighed for kapital, der er garanteret i traktatens artikel 73 B ff., der er genstand for tvisten i hovedsagen.

35 Hvad angår en eventuel anvendelse af traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for personer og etableringsfriheden har Kommissionen anført, at disse bestemmelser kun finder anvendelse ved flytning inden for Den Europæiske Union.

Domstolens bemærkninger

36 Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten (jf. bl.a. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, og af 10.3.2005, sag C-39/04, Laboratoires Fournier, Sml. I, s. 2057, præmis 14).

37 Derudover bemærkes, at traktatens artikel 73 B, stk. 1, indfører den frie bevægelighed for kapital mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande. Bestemmelsen fastsætter i dette øjemed, at inden for rammerne af bestemmelserne i traktatens kapitel vedrørende »Kapital og betalinger« er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.

38 Det skal således for det første undersøges, om arv udgør kapitalbevægelser i traktatens artikel 73 B's forstand.

39 I den forbindelse skal det bemærkes, at traktaten ikke indeholder nogen definition af begreberne »kapitalbevægelser« og »betalinger«. Det følger imidlertid af fast retspraksis, at eftersom artikel 73 B i det væsentlige gentager indholdet af artikel 1 i direktiv 88/361, og uanset at direktivet er udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1 (EØF-traktatens artikel 67-73 er erstattet af EF-traktatens artikel 73 B – 73 G, nu artikel 56 EF – 60 EF), bevarer den nomenklatur for »kapitalbevægelser«, som er indeholdt i bilaget til direktivet, den vejledende værdi for definitionen af begrebet kapitalbevægelser, som den havde, før bestemmelserne trådte i kraft, idet den i nomenklaturen indeholdte liste, som anført i indledningen i bilaget, ikke er udtømmende (jf. i denne retning bl.a. dom af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 21, og af 5.3.2000, 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).

40 Arv nævnes i rubrik XI i bilag I til direktiv 88/361 med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«. Som generaladvokaten har anført i punkt 53 i forslaget til afgørelse, omhandler denne rubrik navnlig transaktioner, hvorved en persons formue overføres helt eller delvist, enten mens vedkommende person er i live, eller efter at vedkommende er afdøet ved døden.

41 Ved et arvefald åbnes der således for en overgang til en eller flere personer af den formue,

som en person ved sin død har efterladt sig, eller med andre ord en overførsel til arvingerne af de ejendomsrettigheder til diverse goder, rettigheder osv., som formuen består af.

42 Det følger heraf, at modtagelse af arv udgør en kapitalbevægelse i traktatens artikel 73 B's forstand (jf. ligeledes i denne retning dom af 11.12.2003, sag C-364/01, Barbier, Sml. I, s. 15013, præmis 58) med undtagelse af de tilfælde, hvor det, der indgår i boet, findes inden for én og samme medlemsstat.

43 Dernæst skal det undersøges, om en bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for kapitalbevægelserne.

44 Det følger i denne henseende af Domstolens praksis, at de foranstaltninger, der er forbudt ifølge traktatens artikel 73 B, stk. 1, i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som afholder en ikke-hjemmehørende person fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der afholder denne medlemsstats statsborgere fra at foretage investeringer i andre medlemsstater, eller som i tilfælde af arv medfører en formindskelse af værdien af den arv, som tilkommer en person, der har bopæl i en anden stat end i den medlemsstat, hvor de omhandlede ejendomme befinder sig, og som pålægger disse ejendomme arveafgift (jf. i denne retning dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 10, Trummer og Mayer-dommen, præmis 26, og dom af 14.10.1999, sag C-439/97, Sandoz, Sml. I, s. 7041, præmis 19, samt Barbier-dommen, præmis 62).

45 En national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter arven efter en statsborger fra denne stat, som er flyttet til udlandet og mindre end ti år efter fraflytningen er afgået ved døden, beskattes, som om denne statsborger havde beholdt sin bopæl i denne medlemsstat, dog med ret til en nedsættelse svarende til de afgifter, der er opkrævet i andre stater, udgør ikke en restriktion for kapitalbevægelserne.

46 Eftersom bestemmelserne fastsætter ens betingelser for beskatning af arv for statsborgere, der er flyttet til udlandet, og for statsborgere, som er forblevet i den omhandlede medlemsstat, afholder bestemmelserne således ikke førstnævnte borgere fra at foretage investeringer i denne medlemsstat fra en anden medlemsstat eller de sidstnævnte borgere fra at foretage investeringer i en anden medlemsstat fra den omhandlede medlemsstat. Uanset hvor de omhandlede goder befinder sig, indebærer de nævnte bestemmelser heller ingen formindskelse af værdien af arven efter en statsborger, som er flyttet til udlandet. Den omstændighed, at sådanne bestemmelser ikke omhandler de statsborgere, der har haft bopæl i udlandet i mere end ti år, eller de, som aldrig har haft bopæl i den omhandlede medlemsstat, er uden betydning i den henseende. Da de nævnte bestemmelser kun finder anvendelse på statsborgere fra den pågældende medlemsstat, udgør de ikke en hindring for de kapitalbevægelser, som statsborgere fra de andre medlemsstater måtte foretage.

47 Hvad angår den forskelsbehandling, som måtte forekomme mellem statsborgere fra den omhandlede medlemsstat og statsborgere fra andre medlemsstater som følge af en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, skal det bemærkes, at sådanne forskelle i forbindelse med fordelingen af beskatningskompetencen ikke kan anses for at udgøre forskelsbehandling, som er forbudt i henhold til traktatens artikel 73 B. Forskellene er nemlig et resultat af, at der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler for fordeling af medlemsstaternes kompetence til at definere kriterierne for fastlæggelse af deres respektive beskatningsbeføjelser enten gennem multilaterale eller bilaterale aftaler (jf. i denne retning for så vidt angår EF-traktatens artikel 48 (efter ændring nu artikel 39 EF) dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 30, og for så vidt angår EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og EF-traktatens artikel 58 (efter

ændring nu artikel 48 EF) dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57).

48 Med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen har Domstolen desuden allerede fastslået, at medlemsstaterne hensigtsmæssigt kan støtte sig på international praksis og navnlig på den af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) udarbejdede modelkonvention (jf. Gilly-dommen, præmis 31). Som den nederlandske regering har gjort gældende, svarer de i hovedsagen omtvistede bestemmelser til det system, der beskrives i kommentarerne til artiklerne i modelkonventionen vedrørende dobbeltbeskatning af arv og gaver (rapport fra OECD's udvalg for beskatning, 1982). Det fremgår af betragtningerne til modelkonventionens artikel 4, 7, 9 A og 9 B, at bestemmelsen er berettiget i et ønske om at forhindre den form for skatteflugt, som består i, at en statsborger i en medlemsstat forud for sin død flytter sin bopæl til en anden medlemsstat, hvor skatten er lavere. I kommentarerne præciseres det, at dobbeltbeskatning undgås gennem en skattegodtgørelsesordning, og at den længst tilladte frist er ti år, eftersom forebyggende foranstaltninger mod skatteunddragelse kun er berettigede, såfremt døden indtræder kort tid efter flytningen af bopælen. Det anføres desuden i kommentarerne, at bestemmelsens rækkevidde kan udstrækkes til ikke blot at omfatte statsborgere fra den omhandlede stat, men ligeledes personer, der ikke er statsborgere i denne stat.

49 Det bemærkes herved, at selve flytning af bopælen fra en stat til en anden ikke er omfattet af traktatens artikel 73 B. Som generaladvokaten har anført i punkt 58 i forslaget til afgørelse, indebærer en sådan flytning af boligen ikke i sig selv nogen økonomisk transaktion eller overførsel af ejendomsretten og har heller ikke andre kendetegn, der er karakteristiske for en kapitalbevægelse, således som de fremgår af bilag I til direktiv 88/361.

50 Det følger heraf, at en national bestemmelse, som afholder en statsborger, der ønsker at flytte sin bopæl til en anden stat, fra at flytte, og som dermed hindrer dennes ret til fri bevægelighed, ikke alene af denne grund udgør en hindring for de frie kapitalbevægelser som omhandlet i traktatens artikel 73 B.

51 De forelagte spørgsmål skal herefter besvares med, at artikel 73 B skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, hvorefter arven efter en statsborger fra denne stat, som er flyttet til udlandet og mindre end ti år efter fraflytningen er afgået ved døden, beskattes, som om denne statsborger havde beholdt sin bopæl i medlemsstaten, dog med en ret til nedsættelse svarende til de arveafgifter, der er opkrævet i andre stater.

52 Det følger heraf, at det ikke er nødvendigt at besvare de præjudicielle spørgsmål for så vidt som de vedrører traktatens artikel 73 C og 73 D.

Sagens omkostninger

53 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

EF-traktatens artikel 73 B (nu artikel 56 EF) skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, hvorefter arven efter en statsborger fra denne stat, som er flyttet til udlandet og mindre end ti år efter fraflytningen er afgået ved døden, beskattes, som om denne statsborger havde beholdt sin bopæl i medlemsstaten, dog med ret til en nedsættelse svarende til de arveafgifter, der er

opkrævet i andre stater.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.